المراجعة

مدخل متكامل

تأليف

ألفين أرينز
Alvin A. Arens

جيمس لوبك
James K. Loebbeck



الجزء الأول

ترجمة
د. محمد محمد عبد القادر الديسطى

مراجعة
د. أحمد حامد حجاج

دار المريخ

المراجعة

مدخل متكامل

المراجعة

مدخل متكامل

تأليف

ألفين أرينز
Alvin A. Arens
أستاذ بجامعة ولاية ميتشجان

جيمس لوبك
James K. Loebbeck
أستاذ بجامعة يوتا

ترجمة

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

مراجعة

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

دار المريخ للنشر

ص.ب : ١٠٧٢٠ - الرياض : ١١٤٣٣ فاكس ٤١٥٧٩٣٩

المملكة العربية السعودية - هاتف : ٤٦١٧٥٣١/ ٤٦٥٨٥٢٣ + (٠٠٩٦٦١)

الطبعة الإنجليزية :

Auditing: An Integrated Approach

BY. Alvin A. Arens & James K.Loebbecke

ردمك : ٣ - ٥٠٦ - ٢٤ - ٩٩٦٠

© دار المريخ للنشر

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

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة لدار المريخ للنشر.

الرياض – المملكة العربية السعودية ص.ب : ٧٧٧٢٠ – الرمز البريدي : ١١٤٤٣
فاكس: ٤٦٥٧٩٣٩ هاتف : ٤٦٤٧٥٣٦ / ٤٦٥٨٠٢٣ + (٠٠٩٦٦١)
البريد الإلكتروني : marspubl@zajil.net
Email: marspubl@zajil.net

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

التوزيع داخل جمهورية مصر العربية والسودان وشمال أفريقيا:

دار المريخ للنشر بالقاهرة - ٤ شارع العرات - المهندسين - الجيزة الرمز البريدي : ١٢٤١١
فاكس: ٣٧٦٠٩٤٥٧ هاتف : ٣٣٣٧٦٥٧٩/ ٣٧٦٠٩٩٧١ + (٠٠٢٠٢)


بسم الله الرحمن الرحيم

المحتـــــويات

القسم الأول: مهنة المراجعة

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

- أسئلة وحالات للمناقشة ٩٠
- حالة عملية ٩٩

الفصل الثالث: الأخلاقيات والآداب المهنية ١٠١
- ما هي الأخلاقيات؟ ١٠٢
المأزق أو المشاكل الأخلاقية ١٠٥
- الأهمية الخاصة للسلوك الأخلاقي مهنياً ١٠٩
- ميثاق السلوك المهني ١١١
- الحياد ١١٨
- الاستقامة والموضوعية ١٢٥
المعايير الفنية ١٢٦
- السرية ١٢٧
- التصرفات الضارة بالسمعة ١٣٠
- الإعلان ووسائل الاستجداء الأخرى ١٣٠
- الشكل التنظيمي والأسم ١٣٣
- الإلزام ١٣٤
- المصطلحات الرئيسية ١٣٦
- أسئلة الأختيار المتعدد من إختبار CPA ١٣٧
- أسئلة وحالات للمناقشة ١٣٩
- حالات عملية ١٤٣

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

القسم الثاني: عملية المراجعة

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

الفصل السادس: أدلة المراجعة ٢٣٧
- طبيعة الأدلة ٢٣٨
- القرارات الخاصة بأدلة المراجعة ٢٣٩
- مدى توافر الإقناع من الأدلة ٢٤١
- أنواع أدلة المراجعة ٢٤٥
- المصطلحات المستخدمة بإجراءات المراجعة ٢٥٢
الإجراءات التحليلية ٢٥٤
- أنواع الإجراءات التحليلية الخمس ٢٥٧
- استخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الإلكتروني ٢٦٣
- ملحق أ: النسب المالية المتعارف عليها ٢٦٤
- المصطلحات الأساسية ٢٦٩
- أسئلة الإختيار المتعدد من اختبار CPA ٢٧٢
- أسئلة وحالات للمناقشة ٢٧٣
- حالة عملية ٢٨٢

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

المحتويات

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

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

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

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

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

القسم الثالث: تطبيق عملية المراجعة على دائرة المبيعات والتحصيل

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

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

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

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

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

القسم الرابع: مراجعة نظم تشغيل البيانات الإلكترونية المعقدة

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

القسم الخامس: تطبيق عملية المراجعة على الدوائر الأخرى

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

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

المحتويات

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

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

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

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

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

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

القسم السادس: استكمال المراجعة وتقديم الخدمات الأخرى

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

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

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

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

المقدمة

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

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

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

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

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

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

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

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

د. محمد محمد عبد القادر الديسطي

مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة
جمهورية مصر العربية

الفصل الأول:
مهنة المراجعة
The Auditing Profession

الدور الإجتماعى المحورى للمراجعة(١)

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

العضو المنتدب: ماذا نقصد بالتحديد بقولك أن المراجعة لاتوفر ضماناً لإكتشاف كل المخالفات Irregularities والأخطاء Errors.

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

العضو المنتدب: ولكنه ليس تأكيداً كاملاً.

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

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

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

العضو المنتدب: حسناً، منذ عدة سنوات حدث أمران اثارا قلقى، وقد اصابتني أحدهما بصدمة. فيما يتعلق بالأمر الأول: لقد سمعت أحد الشركاء في منشأة مراجعة منافسة لكم وهو يتباهى بمدى جودة المراجعة. لقد أشار إلى أنه في كل ١٠٠٠٠٠ عملية مراجعة تتم كل

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

عام، يوجد فقط عدد قليل من حالات الفشل. وبالطبع فإنه أغفل في حديثه أن من بين الـ ١٠٠٠٠ عملية، فإن معظم الشركات التي تم مراجعتها لا يوجد في قوائمها المالية أي خطأ أساساً. ولم يذكر أيضاً أن هناك العديد من حالات فشل المراجعة التي لم تقرر الصحافة إليها، والتي كان من نتائجها تحمل كل من المقرضين والمستثمرين لخسائر ضخمة. أما الأمر الثاني، فقد إستثمر جداي مبلغاً كبيراً من أموال معاشيهما في سندات شركة Western Power. وكانا قد حصلا على معلومات تؤكد أمانة إدارة هذه الشركة. ولكن، تم إعلان إفلاس الشركة وخسر جداي ٨٥٪ من أموالهما. لقد كان لذلك أثراً مدمراً عليهما. ومنذ ذلك الحين شعرت بفساد النظام المالي بأكمله بما في ذلك المراجعين.

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

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

المراجـــــــع: يمكنك الإعتماد علينا في ذلك.

* * *

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

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

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

طبيعة المراجعة Nature of Auditing

الهدف التعليمي ١-١ : تعريف وشرح المراجعة

المراجعة

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

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

المعلومات والمعايير المقررة سلفاً Information and Established Criteria

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

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

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

جمع وتقييم الأدلة

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

الشخص الكفء المستقل Comptent, Independent Person

يجب أن يكون المراجع مؤهلا Qualified لفهم المعايير التي يجب إستخدامها و كفئاً Competent حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التي يجب جمعها للتوصل إلى إستنتاج ملائم بعد إختبار الأدلة. ويجب أن يتوافر في المراجع إتجاه ذهني مستقل Independent Mental Antitude حيث لايفيد كثيراً أن يكون الشخص الكفء متحيزاً في جمع الأدلة عندما يطلب منه الحصول على معلومات موضوعية أو التفكير الموضوعي للتوصل إلى رأى وبالتالي إلى قرار.

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

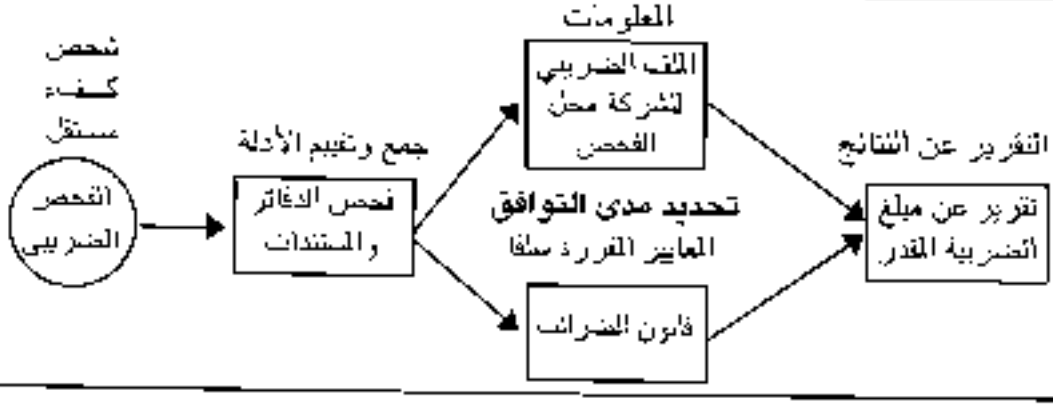
التقـــــرير Reporting

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

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

الشكل ١ – ١

الفحص الضريبي



الفرق بين المحاسبة والمراجعة
Distinction Between Auditing and Accounting

الهدف التعليمي ١ - ٢ : التمييز بين المراجعة والمحاسبة

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

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

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

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

أنواع المراجعة Types of Audits

الهدف التعليمي ١ - ٣ : وصف الأنواع الثلاثة الرئيسية للمراجعة

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

مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audits

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

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

المراجعة التشغيلية Operational Audits

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

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

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

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

مراجعة الإلتزام Compliance Audits

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

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

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

الجدول ١ ـ ١

أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة

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

أنواع المراجعين Types of Auditors

الهدف التعليمي ٩ - ٤ : وصف الأنواع الرئيسية للمراجعين

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

منشآت المحاسبة العامة المصرح لها Certified Public Accounting Firms

المراجعون بمكتب المحاسبة العام General Accounting office Auditors

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

منشآت المحاسبة العامة المصرح لها

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

المراجعون بمكتب المحاسبة العام

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

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

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

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

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

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

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

العاملون في مصلحة الضرائب

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

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

المراجعون الداخليون

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

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

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

الطلب الإقتصادي على المراجعة Economic Demand for Audeting

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

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

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

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

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

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

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

أسباب خطر المعلومات Causes of Information Risk

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

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

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

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

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

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

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

تخفيض خطر المعلومات Reducing Information Risk

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

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

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

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

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

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

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

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

المحاسب العام المصرح له Certified Public Accounting

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

تخفيض تكاليف رأس المال

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

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

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

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

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

- التقدم التكنولوجى ويتضمن تخفيض تكلفة أجهزة الحاسب الالكترونى مما سيؤدى إلى تخفيض تكلفة توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب للمستثمرين.
- زيادة الشركات التي تستخدم الاتصالات المباشرة من خلال أجهزة الحاسب الالكترونى On - Line سيؤدى إلى خفض خطر حصول المستثمرين على معلومات متقادمة.
- تتطلب معايير المحاسبة والمراجعة الجديدة ضرورة وجود إفصاح أفضل عن أنشطة الفروع والأخطار وعدم التأكد. ويمكن أن توجد قواعد تتطلب الافصاح عن البيانات غير المالية عن الاداء ونظرة مستقبلية للمعلومات.
- سيجد المراجعون وسائل أكثر فعالية عند إجراء المراجعة التي تتطلب مستويات جديدة من التأكد.

بناء على تنبوات البيوت وتحقق العوامل السابقة، فإن تكلفة رأس المال يمكن أن تنخفض من ١٢٪ إلى ١١,٥٪. وهذا التخفيض يرجع أساساً إلى تخفيض خطر المعلومات.

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

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

الشكل ١ - ٢

المتطلبات الواجب توافرها في المجلس المصرح له

متطلب التعليم	إجتياز إختبار المحاسب العام المصرح له CPA	متطلب الممارسة
الحصول على مؤهل عال في تخصص المحاسبة من خلال دراسة عدد محدد من الساعات المعتمدة. وتختلف عدد الساعات التي يجب على الفرد الحصول عليها من ولاية لأخرى. حيث تتطلب بعض الولايات ١٥٠ ساعة وفقاً لنظام الفصول الدراسية (٢٢٥ وفقاً لنظام الذي يقسم على ربع السنة) قبل دخول الإمتحان. وبعض الولايات المتحدة تتطلب عدداً أقل قبل دخول الإختبار لكنها تتطلب إجتياز ١٥٠ ساعة معتمدة وفقاً لنظام الفصول الدراسية قبل الحصول على التصريح	إختبار على مدى يومين في مايو ونوفمبر.. وتتمثل أقسام الإختبار في: • ٤ ½ ساعة في المراجعة • ٣ ½ ساعة في المحاسبة والتقرير • ٤ ½ ساعة في المحاسبة المالية والتقرير • ٣ ساعات في القانون التجاري وتتضمن كافة الأجزاء بخلاف المحاسبة والتقرير ٢٠٪ على الأقل من الحالات العملية والمشكلات. وتتطلب بعض الولايات اختبار منفصلاً عن أخلاقيات المهنة.	تنوع من عدم وجود شرط للممارسة إلى ضرورة ممارسة المهنة لمدة عامين بما في ذلك القيام بأعمال المراجعة. وتعتبر بعض الولايات العمل في الجهات الحكومية أو في المراجعة الداخلية مستوفياً لشرط الممارسة.

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

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

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

التعديل المتوقع في اختبار CPA

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

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

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

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

منشآة المحاسبة العامة المصرح لها Certified Public Accounting Firms

الهدف التعليمي ١ - ٧ : وصف طبيعة وعمل وهيكل منشأة المحاسبة العامة المصرح لها

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

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

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

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

جدول ١ - ٢

الايراد وباقي البيانات الخاصة بمنشآت المحاسبة الكبرى في الولايات المتحدة

الترتيب عام ١٩٩٥ وفقا للإيراد	إسم المنشأة	صافي الايراد في الولايات المتحدة بالمليون دولار	عدد الشركاء	العاملين	المكاتب داخل الولايات المتحدة	نسب الإيراد الإجمالي من المحاسبة والمراجعة/ الضرائب/ الخدمات الاستشارية الادارية
	الست الكبرى					
١	Anderson World wide	٣٨٦٠,٢	١٥٢٩	٢٤٦٠٦	٩١	٥٢/١٦/٣٢
٢	Ernst & Young	٢٧٤	١٨٩٤	٢٤١٩٥	٩١	٣٥/٢٢/٤٣
٣	Deloitte & Touche	٢٥٧٠	١٤٧٧	١١٤٥٨	١١٠	٣٦/٢٠/٤٤
٤	KPMG Peat Marwick	٢٢٨٩	١٤٢٥	١٠٧٠٠	١٢٤	٣٦/١٩/٤٥
٥	Coopers & Lybrand	١٩٠٥	١٢٢٩	١١٣٦٩	١١٧	٣٥/٢٠/٤٥
٦	Price Waterhouse	١٧٧٠	٩٥٧	١٠٦٧١	١٠٦	٣٦/٢٤/٤٠
	القومية					
٧	Grant thornton	٣٤٠	٣٨٢	١٧٣٤	٤٨	٢٢/٣٢/٤٦
٨	McGladrey & Pullen	٢٢٩,٨	٣٨٧	١٧٢٢	٧٣	١٨/٣٣/٤٩
٩	BDo Seidman	٢٠٢,٥	٢٣١	١٠١٦	٤٠	١٧/٢٩/٥٤
	الإقليمية					
١٠	Crowe, chizek & Co.	٧٦	٧٩	٦٠٣	٨	٤٦/١٩/٣٥
١١	Baird Kurtz & Dobson	٧٥,٤	١٢٠	٥٠٣	٢٠	٢٠/٣٢/٤٨
١٢	Plante & Moran	٦٧,٦	١٠٥	٤٧٩	١٣	١٩/٢٤/٥٧
١٣	Moss Adams	٥٩	٨٥	٣٩٦	١٦	١٦/٤٠/٤٤
١٤	Clifton Gunderson & Co.	٥٧,٧	١٠٥	٥٢٢	٤١	١٢/٣٥/٥٢
	المحلية الكبرى					
٥٠	Kennedy & Coe	١٤,٢	٢٤	١٢٥	١٩	١١/٧٩/١٣
٧٥	Philip Reenberg & Co.	١٠,٧	١٦	٥٩	١	٩/٢٩/٦٢

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

المنشآت الدولية

يشار إلى المنشآت الست الكبرى في الولايات المتحدة بمنشآت المحاسبة الست الدولية الكبرى. وتمتلك كل منها مكتباً في كل مدينة كبيرة بالولايات المتحدة وبالعديد من المدن في كافة أنحاء العالم. وكما يتضح من الجدول ١ - ٢ لا يوجد فرق كبير في الحجم بين هذه المنشآت الست الكبرى. ويتجاوز الإيراد في أقل منشأة من هذه المنشآت مبلغ ٣ بليون دولار، كما يجاوز إيرادها داخل الولايات المتحدة مبلغ ١,٧ بليون دولار. ويبلغ العدد الإجمالي للشركاء والمراجعين في أكبر هذه المنشآت ٦٠٠٠٠ تقريباً على المستوى الدولي و ٢٠٠٠ فقط تقريباً في مدينة نيويورك. وتقوم هذه المنشآت الست بمراجعة معظم الشركات الكبرى في أمريكا والعالم، كما تقوم أيضاً بمراجعة العديد من المنشآت الصغرى.

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

المنشآة القومية بالولايات المتحدة

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

المنشآت المحلية والإقليمية الكبرى

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

المنشآت المحلية الصغرى

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

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

أنشطة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها Activities of CPA Firms

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

خدمات ابداء الرأى أو التصديق Attestation Services

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

المراجعة. تمثل النوع الأهم الذي تقوم به منشأة المحاسبة العامة المصرح لها من خدمات التصديق. وتشكل المراجعة مايزيد عن ٩٠٪ من الخدمات الإجمالية التي تقدمها منشآت المحاسبة العامة المصرح لها ويمثل الطرف الأخر المسئول في إطار مراجعة القوائم المالية التاريخية في العميل الذي يقدم مزاعم متنوعة في صورة قوائم مالية منشورة. ويعبر المراجع في تقريره عن رأيه في مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وينظر المستخدمون من خارج الشركة محل المراجعة إلى تقرير المراجع على أنه مؤشر على مدى إمكانية الإعتماد على القوائم المالية عند إتخاذ قراراتهم.

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

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

خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting & Book keeping Services

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

يقدم أي تأكيد للطرف الثالث(٢).

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

الخدمات الضريبية Tax Services

تقوم منشآت المحاسبة بإعداد الإقرارات الضريبية للأفراد والشركات الذين يمثلون عملاء للمراجعة أو العملاء لاينم إجراء المراجعة لهم. وتقوم منشآت المحاسبة أيضاً بتقديم خدمات ضريبية أخرى مثل التخطيط الضريبي والضرائب على المنتج. ويتم تقديم الخدمات الضريبية حالياً عن قبل كافة منشآت المحاسبة. وتعد هذه الخدمات أكثر أهمية لمنشآت المحاسبة الصغرى بالمقارنة مع الممارسات الأخرى التي لاتتضمن المراجعة. ويوضح الجدول ١ – ٢ أن إيراد المنشآت الكبرى من الضرائب يتراوح بين ١٦٪ و ٤٠٪. ويجاوز إيراد المنشآت الصغرى من هذه الخدمات هذه النسب.

الخدمات الاستشارية الإدارية Management Adnisory Services

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

هيكل منشآت المحاسبة Structure of CPA Firms

يوجد ثلاث عوامل تؤثر في الهيكل التنظيمي لمنشآت المحاسبة:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA

الهدف التعليمي ١ - ٨: وصف الوظائف التي يقوم بها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم

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

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

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

وضع المعايير والقواعد Establishing Standards & Rules

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

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

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

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

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

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

البحوث والمطبوعات Research & Publications

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

إختبار CPA

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

التعليم المستمر Cantinuing Education

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

وسائل تشجيع المحاسبين على العمل الكفء

Ways CPAs Encouraged To Perform Effectively

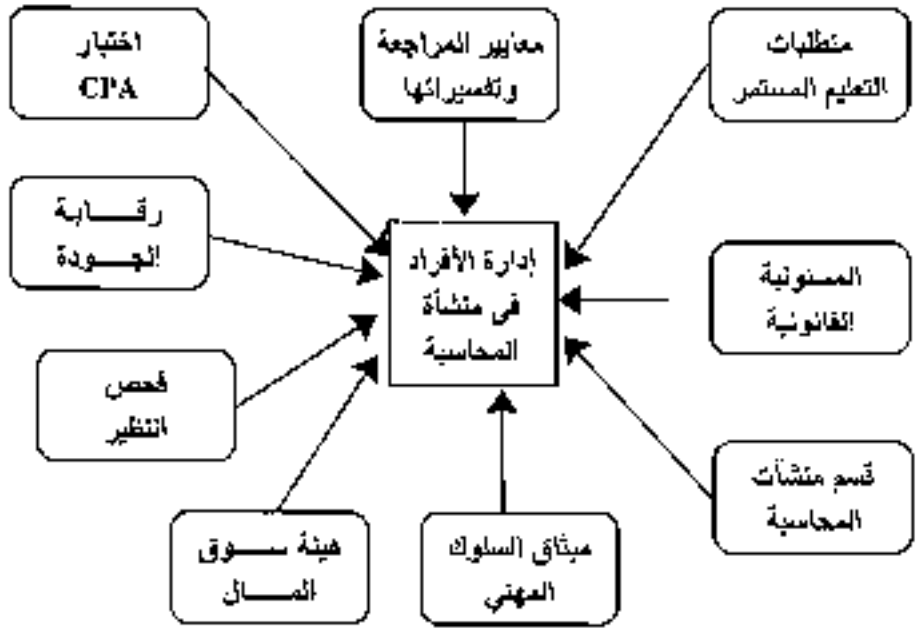
الهدف التعليمي ١ - ٩ : تعريف بوسائل تشجيع المحاسب على العمل الكفء

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

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

الشكل ١ – ٣

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



معايير المراجعة المتعارف عليها
Generally Accepted Auditing Standards

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

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

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

نشرات معايير المراجعة Statements on Auditing Standards

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

معايير المراجعة العشر

معايير عامة General Standard

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

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

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

معايير العمل الميداني Standards of field work

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

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

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

معايير التقرير Standards of Reporting

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

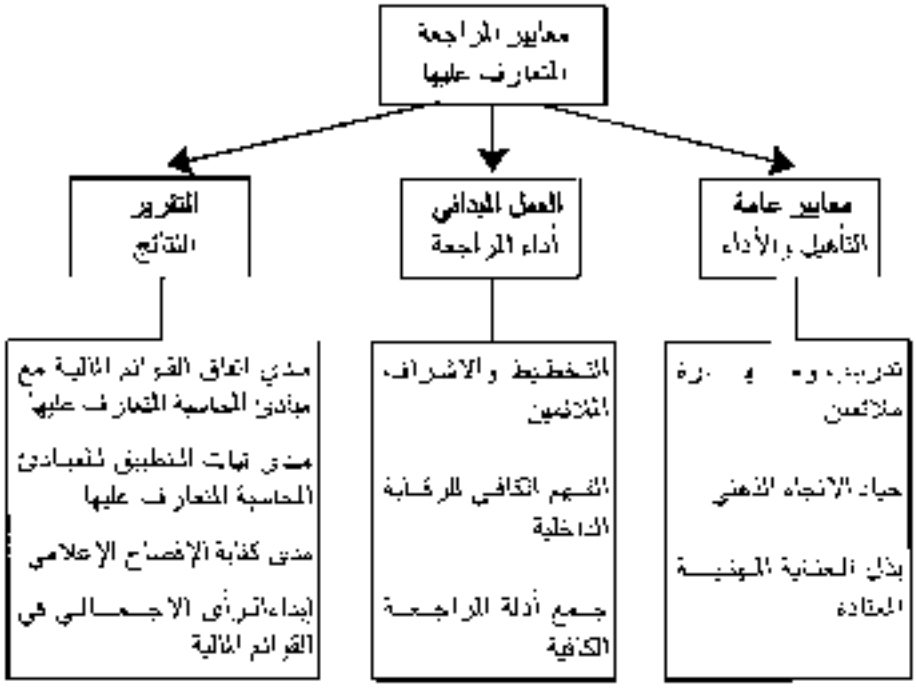
٢ - يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

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

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

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

شكل ١-٤
ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



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

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

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

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

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

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

التدريب والمهارة الفنية الملائمين Adequate Technical Traning & Proficienicy

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

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

الاتجاه الذهني للحياد Independence in Mental Attitude

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

بذل العناية المهنية المعتادة Due Professional Care

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

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

التخطيط والإشراف الملائمين Adequate Planning & Supervision

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

فهم الرقابة الداخلية للعميل Understand the Client's Internal Control

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

كفاية الأدلة وجودتها Sufficient Competent Evidence

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

معايير التقرير الأربعة Four Reporting Standards

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

رقـــابـــة الجـــودة Quality Control

الهدف التعليمي ١ – ١١: تعريف معايير رقابة الجودة وممارستها في مهنة المحاسبة

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

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

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

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

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

عناصر رقابة الجودة Elements of Quality Control

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

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

قسم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها Division of CPA Firms

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

الجدول ١ – ٣
العناصر الخمس لرقابة الجودة

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

فحص النظير Peer Review

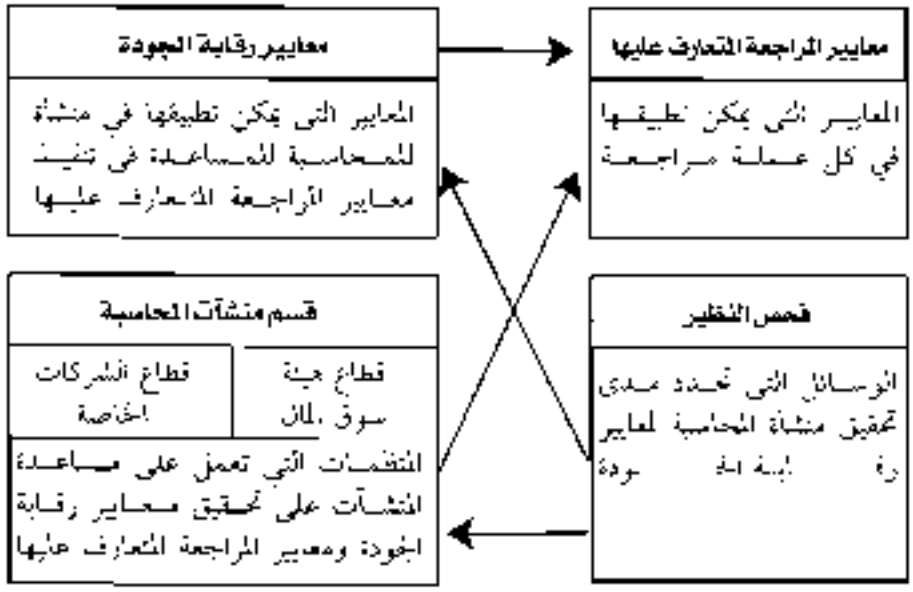
يتم فحص النظير بواسطة منشأة محاسبة لفحص مدى إلتزام منشأة محاسبة أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعة ، ويتمثل الهدف منه في تحديد والتقرير عن ما إذا كانت منشأة المحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة ، وإذا لم تخضع المنشأة لفحص النظير ، يفقد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

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

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

الشكل ١ – ٥

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



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

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

هيئة سوق المال Securities and Exchange Commission

الهدف التعليمي ١-٣: تلخيص دور هيئة سوق المال في مجال المحاسبة والمراجعة

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

وعلى الرغم من أن هيئة سوق المال تتطلب توافر معلومات لاتتعلق بمنشآت المحاسبة على نحو مباشر، يتطلب قانونا الأسهم الصادرين في عامي ١٩٣٣ و ١٩٣٤ ضرورة أن يرفق مع القوائم المالية تقرير من مراجع محايد كجزء من طلب التسجيل والتقارير اللاحقة.

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

النماذج من S-1 إلى S-16. يجب ملء هذه النماذج وتسجيلها في الهيئة عندما تخطط الشركة لإصدار أسهم جديدة من خلال الإكتتاب العام. ويعد النموذج S-1 نموذجاً عاماً عندما لايوجد نموذج محدد. أما باقي النماذج فيتم إستخدامها في أغراض محددة. وعلى سبيل المثال، يستخدم النموذج S-11 لتغطية مصالح حملة الأسهم في نشاط البترول. وتتبع هذه النماذج قانون الأسهم الصادر في ١٩٣٣.

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

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

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

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

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

بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية أو مجلس معايير المراجعة.

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

المصطلحات الرئيسية

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أسئلة للمراجعة

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

١-١٣ [**الهدف ١-٨**] ماهي الخدمات التي يقدمها المعهد الأمريكي للمحاسبين لأعضائه؟

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

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

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

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

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

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

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

ب - يمكن وصف المراجعة التي تتسم بالحياد على أنها:

(١) فرع من فروع المحاسبة.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(٢) قياس لمدى تحقيق الإدارة للأهداف التنظيمية.

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

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

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

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

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

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

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

(١) التعليم والممارسة في مجال المراجعة.

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

(٣) المهارة في أمور العمل والجوانب المالية.

(٤) المعرفة بمجالات المحاسبة المالية.

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

(١) التصرفات التي يقوم بها المراجع.

(٢) مقاييس جودة أداء المراجع.

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

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

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

(١) يجب تخطيط العمل الميداني والإشراف عليه.

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

(٣) يجب أن يمارس المراجع العناية المهنية المعتادة.

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

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

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

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

(٣) معايير تخطيط المراجعة وجمع الأدلة.

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

أسئلة وحالات للمناقشة

١-٣٦ [الهدف ١-١] يعمل Fred Oatly موظفاً في إدارة الإئتمان بالبنك الوطني بدلاس. وقام هذا البنك بمنح قرضاً بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ دولار إلى شركة Regional Delivery Serivce التي تقوم بتسليم المنتجات بالنيابة عن شركات صغيرة. ويتمثل ضمان القرض في ٣٥ شاحنة صغيرة بمتوسط ١٧٠٠٠ دولار.

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

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

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

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

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

المطلوب

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

(١) المعلومات. (٢) المعايير الموضوعة.

(٣) جمع وتقييم الأدلة. (٤) شخص مؤهل ومحايد.

(٥) التقرير عن الدليل.

ب عرف الصعوبات الكبرى التي يحتمل أن تواجه Vimas عند أداتها لعملية المراجعة.

٢-٢٧ [**الهدف ٢-٤**] جرت مناقشة بين ٥ طلاب بالمرحلة النهائية من الدراسة المحاسبية حول خطط العمل المستقبلية. ويرى الطالب الأول أن العمل كفاحص ضريبي يعد الأقرب لاهتماماته قادراً للنعلقة بضرائب الدخل، ويعتقد أنه مع توافر الأساس النظري في المراجعة الضريبية سيكون على التعامل بشكل جيد مع مشكلات ضرائب الداخل بالمقارنة مع أي مجال آخر. وقرر الطالب الثاني العمل في منشأة محاسبة لفترة ٥ سنوات على الأقل وربما يظل يعمل بها على نحو دائم. وهو يعتقد أن نوع الخبرة في مجال المراجعة وما يرتبط بها من مجالات بشكل البديل الأفضل الذي يجب أن يسلكه. وقرر الطالب الثالث العمل في مجال المراجعة الداخلية بشركة صناعية كبرى نظراً لأن إدارة المراجعة الداخلية تتعامل مع جوانب عديدة داخل المنظمات. ويخطط الطالب الرابع للعمل في مكتب المحاسبة العام، حيث سيمكنه ذلك من الحصول على خبرة ممتازة في أساليب المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني. أما الطالب الخامس، فيرغب في الاستمرار في مجال المراجعة ولكنه لم يحدد بعد نوع المنظمة التي يرغب بالعمل بها، وهو يريد على نحو خاص أن يحصل على فرصة تتيح له الاستمرار في تحديث المهارات المهنية بما يتفق مع اهتماماته.

المطلوب

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

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

٢-٢٨ [**الهدفان ٢-٣، ٢-٤**] في إطار العمل العادي الذي يتم فيه الاضطلاع بمسئوليات أداء المراجعة، يقوم المراجعون بأداء المراجعة والفحص بشكل متكرر مثل:

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

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

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

(٤) الفوائد المتأتية المعدة بواسطة الإدارة.

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

(٦) القوائم المالية التي يتم إعدادها للبنوك والدائنون الآخرين في حالة المنشآت الصغيرة التي لا تستطيع تعيين هيئة للمراجعة.

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

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

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

(١٠) عقد اتفاق التمنت للتأكد من إلتزام الشركة بمتطلبات العقد.

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

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

المطلوب

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

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

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

المطلوب

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

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

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

المطلوب

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

تواجه مشترى العربات.

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

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

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

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

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

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

(١) أذكر وجهات النظر المؤيدة والمعارضة للتعليق السابق.

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

١-٣٢ [**الهدف ١-١٩**] تم نقل الإجراءات التالية من كتيب للإستخدام لرقابة الجودة في إحدى منشآت المحاسبة الإقليمية متوسطة الحجم، عرف العنصر الذي يمكن تطبيقه لرقابة الجودة من الجدول ١-٣ في هذا الفصل لكل إجراء:

المطلوب

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المطلوب

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

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

٦-٣٤ [الهدف ١-١٠] طلب Ray مدير أحد الشركات الصغرى من المحاسب المصرح له Holmes القيام بمراجعة سجلات الشركة التي يمتلكها، وأخبره بأن المراجعة يجب أن تتم في وقت محدد لتقديم القوائم المالية إلى البنك كأحد شروط الحصول على قرض. ووافق Holmes على القيام بالمراجعة فوراً وتقديم تقرير المراجعة خلال ٣ أسابيع. ووافق Ray على دفع مبلغ ثابت للأتعاب بالإضافة إلى مكافأة في حالة الحصول على القرض.

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

المطلوب

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

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

الفصل الثاني:

تقـــارير المراجـــعة

Audit Reports

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

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

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

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

وبالإضافه إلى مسئولياته في مراجعة شركة Machinetron، كان Iehman مصمماً بعبء العمل مع عملاء آخرين. وقد قام بفحص أوراق العمل الخاصة بشركة Mchinetron في نفس اليوم الذي أراد Trent أن يتم فيه التسجيل ببيئة سوق المال. وعند فحص المصادقات بأوراق العمل، إتضح لـ Iehman أن الدين الرئيسي المتعلق بالبيع في نهاية العام قد تم التحقق منه من خلال التلعراف وليس بواسطة الشكل المعتاد للمصادقات. وإتضح أن العلاقات مع هذا العميل تتسم بالحساسية الشديدة، ولذلك طلب Trent من المراجعين عدم الإتصال المباشر مع هذا العميل للحصول على مصادقة منه. ولذلك تم اللجوء إلى التلعراف. ونظراً لأن الأدلة التي تم بوعها لهذا العميل قد تم فحصها [برغم عدم سداد قيمتها حتى الان]، فقد توصل المراجعون إلى استنتاج مؤداه أن واقعة البيع لها ما يدعمها.

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

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

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

الهدف التعليمي ٢-١: وصف طبيعة وأهمية تقرير المراجع

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

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

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

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

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

---

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

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

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

الجدول ٢ ١

الأنواع الأربعة الرئيسية لتقارير المراجعة وبقية خدمات التصديق الأخرى

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

تقرير المراجعة النظيف القياسي Standard Unqualified Audit Report

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

شروط إصدار تقرير المراجعة النظيف القياسي Conditions for Standard Unqualified Report

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

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

٢ إتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة.

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

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

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

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

الشكل ٢ - ١

التقرير النظيف القياسي عن القوائم المالية المقارنة

Anderson and Zinder

محاسبون مصرح لهم

سويت ١٠٠، شرق بارك بلازا، دنفر، كولورادو ٨٠٢١٠

٨٠٠/٣٥٩/٣٠٣

اسم التقرير: تقرير المراجع المحايد

المخاطبون: الى مساهمي شركة General Ring

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

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

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

اسم منشأة المحاسبة: Anderson and Zinder

تاريخ تقرير المراجعة (تاريخ إنتهاء عمل المراجعة الميداني): ٥ مارس ١٩٩٨

أجزاء تقرير المراجعة النظيف القياسي Parts of Standard unqualified Audit Report

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

وترتبط فقرة الرأي بشكل مباشر بمعايير المراجعة المتعارف عليها رقمي ٤ و٤ السابق عرضهما بالفصل الأول. والمراجع مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة بما في ذلك التزام الشركة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

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

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

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

مجموعات أو أنواع التقارير المراجعة Categories of Audit Reports

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

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

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

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

الشكل ٢-٢
الأنواع الأربعة لتقارير في المراجعة

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

تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة

Unqualified Audit Report with Explanatory Paragraph or Modified Wording

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

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

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

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

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

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

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

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

الشكل ٢ - ٣

الفقرة التفسيرية في تقرير المراجعة نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة

تقرير المراجع المستقل

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٣- الاختلاف في أشكال العرض بالقوائم المالية.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الشكل ٢ - ٤

الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

فقرة رابعة «فقرة تفسيرية»

تقرير المراجع المحايد

(نفس فقرات المقدمة، المجال، وإبداء الرأى كما بالتقرير المعيارى)

تم إعداد القوائم المالية بإفتراض أن شركة Fair Fax ستستمر في العمل. وكما هو موضح بالايضاح رقم ١١ المرفق بالقوائم المالية، تعاني شركة Fair Fax من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزاً في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة الشركة على الاستمرار. كما يبين الايضاح رقم ١١ ايضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب. ولاتتضمن القوائم المالية اية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك في الإستمرار.

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

موافقة المراجع على الخروج عن المبادئ المنشورة

Audit Agrees with a Departure from a Promulgated Principle

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

التركيز على أمر ما Emphasis of Matter

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

اشتراك مراجعين اخرين في إعداد التقرير Reports Involving other Auditors

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

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

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

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

الشكل ٢ - ٥

تقرير المراجعة النظيف المشترك

تقرير المراجع المحايد

إلى مساهمي ومجلس إدارة شركة Washington Pelp

فقرة المقدمة - صياغة معدلة

قمنا بمراجع قائمة المركز المالي الموحدة المرفقة لشركة Washington المؤرخة في ٣١ يونيو ١٩٩٧ و ١٩٩٦، وماإرتبط بها من قوائم موحدة: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم على عاتق إدارة الشركة. وتتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأى عن هذه القوائم بناء على المراجعة التي قمنا بها. ولم نقم بمراجعة القوائم المالية للشركة التابعة Stewart and Lighring والتي تمتلك شركة Washington Pelp ٨٤٪ من أسهمها في ٣١ يونيو ١٩٩٧. وتبلغ قيم إجمالي الأصول في ٣١ يونيو ١٩٩٧ و١٩٩٦ ٢٤٢٠٠٠٠٠ و ٢٢٣٧٠٠٠٠ بهذه القوائم على الترتيب، كما يبلغ إجمالي الإيرادات عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين ٣٤٥٨٠٠٠٠ و ٣١٢١٠٠٠٠. وقام مراجعون اخرون بمراجعة هذه القوائم، وقدموا إلينا تقرير المراجعة. وسيعتمد رأينا عن القيم الخاصة بشركة Stewart Pane and Lighring على الرأى الذي توصل المراجعون الاخرون إليه.

فقرة المجال - صياغة معدلة

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

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

فقرة إبداء الرأي - صياغة معدلة

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

١٦ سبتمبر ١٩٩٧

Fam, Ross & Co

محاسبون مصرح لهم

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

عدم التأكد الذي يتسم بالأهمية النسبية Material Uncertainties

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

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

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

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

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

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

من الضروري أن يتفهم كل من المراجعين وقراء تقارير المراجعة الشروط التي لابد فيها إصدار تقرير المراجعة النظيف أمراً علانياً والتعرف على نوع التقرير الذي يجب إصداره في كل حالة. وعند دراسة تقارير المراجعة التي يتم فيها الخروج عن التقرير النظيف، يوجد ثلاث موضوعات رئيسة: الشروط التي تتطلب الخروج عن تقرير المراجعة النظيف، الأنواع الأخرى للرأي بخلاف الرأي النظيف، والأهمية النسبية.

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

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

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

الشرط الثالث: عدم حياد المراجع. يتحدد الحياد عادة بالقاعدة ١٠٦ من قواعد السلوك المهني.

التقارير الأخرى بخلاف التقرير النظيف
Audit Reports other than Unqualified

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

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

الرأى المقيد Qualified Opinion

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

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

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

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

الرأى السلبي Adverse Opinion

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

الإمتناع عن إبداء الرأى Disclaimer of Opinion

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

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

الأهمية النسبية Materiality

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

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

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

التعريف Definition

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية Materiality Decisions

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

قرارات الأهمية النسبية حالة تقييد المجال. إذا كان هناك تقييد للمجال خلال المراجعة، يمكن إصدار تقرير نظيف، تقرير مفيد في المجال والرأي، الإمتناع عن إبداء الرأي وفقاً لمستوى الأهمية النسبية لتقييد المجال. ويجب على المراجع ان يأخذ في الإعتبار العوامل الثلاثة السابق ذكرها بالمناقشة السابقة بشأن قرارات الأهمية النسبية عندما لا يتم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن سيتم ذلك على نحو مختلف. وبمثل الحجم للتحريفات المحتملة وليس العلم بوجود التحريفات أمراً هاماً في تحديد نوع التقرير، إصدار تقرير نظيف، مفيد، أو يتم الإمتناع عن إبداء الرأي، الذي يتلائم مع تقييد المجال. وعلى سبيل المثال، إذا لم يتم مراجعة رصيد المدانين الذي تبلغ قيمته ٤٠٠٠٠٠٠ دولار، يجب على المراجع أن يقيم التحريف المحتمل في رصيد المدانين ويقرر مدى أهمية تأثير ذلك على القوائم المالية. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الإعتبار مدى إنتشار هذه التحريفات المحتملة.

وعادة مايكون من الصعب تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المحتملة الناتجة عن تقييد المجال بالمقارنة مع تلك الناتجة عن عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. حيث تتسم التحريفات الناتجة عن عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالوضوح. أما تلك الناتجة عن تقييد المجال، فيتم قياسها على نحو غير موضوعي في ضوء الاحتمالات. وعلى سبيل المثال قد يكون الرصيد الدفتري للمدانين الذي يبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ أقل من قيمته الحقيقية بمبلغ مليون دولار مما يكون له آثار متعددة تشمل كل من الهامش الاجمالي، صافي الربح، وإجمالي الأصول.

مناقشة الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف

Discussion of Conditions Requiring a departure

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الشكل ٢-٦
تقييد المجال وتقرير الرأى طبقاً لتقييد المجال

	تقرير المراجع المحايد
	[نفس فقرة المقدمة بالتقرير القياسي]
فقرة المجال- التقييد	فيما عدا ما سيتم مناقشته في الفقرة التالية، قمنا بإجراء المراجعة . . . [يتماثل باقى الفقرة مع فقرة المجال بالتقرير القياسي].
الفقرة الثالثة فقرة مضافة	لم يمكن من الحصول على القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تدعم إستثمار الشركة محل المراجعة في شركة أجنبية تابعة بمبلغ ٤٧٥،٠٠٠ دولار أو حصتها في مكاسب هذه الشركة التابعة والتي تبلغ ٣٦٥،٠٠٠ دولار والذي يشمل صافى الدخل، كما هو موضح بالملحوظة من المرفقه بالقوائم المالية. ونظراً لطبيعة سجلات الشركة، فإننا لم نقتنع بالقيمة الدفترية للإستثمار أو حصة المكاسب من خلال تطبيق إجراءات بديلة للمراجعة.
فقرة الرأى - رأى مقيد	في رأينا، فيما عدا الأثر الذي ينتج عن مثل هذه التسويات إذا تم إجراؤها، والتي نصف على أنها ضرورية في حالة تمكننا من فحص الأدلة الخاصة بالاستثمار في الشركة التابعة و مكاسبها، تعرض القوائم المالية السابق الإشارة إليها بعدالة طبقاً لكافة جوانب الأهمية النسبية- المركز المالي لشركة Laughlin في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ونتائج النشاط والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ وبما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

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

	تقرير المراجع المحايد
فقرة المقدمة معدلة عن التقرير القياسي	تعاقدنا لاجراء المراجعة . . [يتماثل باقى الفقرة مع فقرة المقدمة بالتقرير القياسي].
فقرة المجال ... فقرة مضافة	[نفس الصياغة المستخدمة بالفقرة الثالثة بالشكل ٢-٦].
فقرة الرأى - الإمتناع عن إبداء الرأى	نظراً لأننا لم نتمكن من الحصول على القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تدعم إستثمارات الشركة محل المراجعة في شركة أجنبية تابعة، ولأننا لم نتوصل إلى اقتناع بالقيمة الدفترية للإستثمارات أو حصة الشركة محل المراجعة في مكاسب الشركة الأجنبية التابعة من خلال إتباع إجراءات بديلة للمراجعة، فإن مجال عملنا لم يمكن كافياً لتمكيننا من إبداء الرأى، ولذلك نمتنع عن إبداء الرأى عن القوائم المالية.

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

عدم إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
Statements are not Conformity with GAAP

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

وفي حالة إتساع القيم بالأهمية النسبية الشديدة أو بالإنتشار على نحو يبرر إصدار رأي سلبي، سيظل المحال غير ،ة بد، وتظل فقرة التقييد كما هي، ولكن سيتم إظهار فقرة الرأى كما هو موضح بالشكل ٢-٩.

الشكل ٢-٨

تقرير الرأى المقيد نتيجة عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع المحايد

[نص فقرتي المقدمة والمحال بالتقرير القياسي]

الفقرة الثالثة - فقرة مضافة

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

فقرة الرأى

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

الشكل ٢-٩
الرأي السلبي نتيجة عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرتي المقدمة والمجال بالتقرير القياسي]

الفقرة الثالثة – فقرة مضافة: [نفس الفقرة الثالثة المستخدمة في الشكل ٢-٨]

فقرة الرأي – رأي سلبي: في رأينا، نظراً للآثار الناجمة عن الجوانب التي سبق مناقشتها بالفقرة السابقة، لا تعبر القوائم المالية السابق الإشارة إليها، في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، عن المركز المالي لشركة Ajax في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، أو عن نتائج التشغيل والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ.

الشكل ٢-١٠
الرأي المقيد في ضوء عدم الإفصاح الكافي

تقرير المراجع المحايد

[نفس فقرتي المقدمة والمجال بالتقرير القياسي]

الفقرة الثالثة – فقرة مضافة: في ١٥ يناير ١٩٩٦، قامت الشركة بإصدار سندات بمبلغ ٣٦٠٠٠٠٠٠ دولار لتمويل التوسعات بأحد المصانع. وجاء في إتفاقية السندات مايفيد تقييد القيام بتوزيعات نقدية من الأرباح بعد ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وفي رأينا، يجب أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

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

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

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

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

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

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

عدم حياد المراجع Auditor is not Inependent

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

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

الشكل ٢-١١

الإمتناع عن إبداء الرأي لعدم الحياد

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

ملحوظة: عندما لايكون المراجع محايداً، لايتضمن التقرير عنوانا

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

الجدول ٢ – ٣

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

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

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

More then one Condition Requiring a Departure or Modification

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

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

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

عدد الفقرات بالتقرير Number of Paragrphs in th Report

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

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

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

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

التأكيد السلبي Negative Assurance

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

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

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

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

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

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

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

مستوى الأهمية النسبية

الشروط التي تتطلب الخروج عن شكل التـــقـــريـر النظيف	غير هام	هام ولكنه لا يؤثر على القوائم المالية كـــوحـــدة	هام جداً ويؤثر على إجـمـالي القوائم المالية
تقييد المجال بواسطة العميل	نظيف	تقييد فقرة المجال، إضافة فقرة جديدة وتقيد الرأي (ماعدا)	الإمـتناع عن ابـداء الـرأي
عدم إعداد القوائم المالية في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(٣)	نظيف	إضافة فقرة جديدة وتقييد الرأي (ماعدا)	رأي سـلـبـي
عدم إعداد القوائم المالية في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(٣)	الإمتناع عن إبداء الرأي بغض النظر عن مستوى الأهمية النسبية		

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

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

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

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

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

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

المصطلحات الأساسية

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

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

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

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

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

أســـئلة للمراجـــعة

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

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

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

٢-٤ [**الهدف ٢-٣**] ماهو الهدف من فقرة المجال في تقرير المراجع؟ عرف المعلومات الأكثر أهمية التي يجب إدراجها في فقرة المجال؟

٢-٥ [**الهـــدف ٢-٣**] ماهو الهدف من فقرة الرأي في تقرير المراجعة؟ وضح المعلومات الأكثر أهمية التي يجب إدراجها في فقرة الرأي؟

٢-٦ [**الهدف ٢-٣**] في ١٧ فبراير ١٩٩٧، استكمل المراجع العمل الميداني لمراجعة القوائم المالية لشركة Rockherzer عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتوصل المراجع لاقتناع بأن كافة الجوانب صحيحة عدا وجود تغيير في المبادئ المحاسبية من خلال تعديل طريقة تقويم المخزون من الوارد أولاً يصرف أولاً إلى الوارد أخيراً يصرف أولاً. وقام المراجع بإضافة فقرة تفسيرية عن الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وفي ٢٦ فبراير ١٩٩٧ استكمل المراجع الجوانب المتعلقة بالضرائب وقام بإعداد مسودة القوائم المالية. وأصبح التقرير النهائي جاهزاً وتم إرفاقه بالقوائم المالية وتسليمه إلى العميل في ٧ مارس ١٩٩٧. ماهو التاريخ الملائم لتقرير المراجع؟

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

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

أ- تقرير المراجع النظيف

(١) يتضمن فقط ما يشير إلى أن كافة العناصر التي تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها قد تم عرضها ولا يوجد ما يقلل من كفاية هذا الإفصاح.
(٢) يتضمن ما يشير إلى أن هناك إفصاح ملائم في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها.
(٣) يذكر فيه صراحة أنه قد تم الإفصاح عن نحو كاف بالقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها.
(٤) يذكر فيه صراحة أن كافة العناصر ذات الأهمية النسبية قد تم الإفصاح عنها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- يتمثل تاريخ ابداء المراجع لرأيه في القوائم المالية للعميل في:
(١) تاريخ إقفال العميل للدفاتر.
(٢) تاريخ تسلم خطاب التعاقد من العميل.
(٣) تاريخ إستكمال كافة إجراءات المراجعة الهامة.
(٤) تاريخ تسليم التقرير للعميل.

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

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

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

أ- يقوم المحاسب المصرح له بإصدار تقرير سلبي إذا:

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

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

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

جـ- فى ظل أى من الحالات التالية يجب على المراجع إصدار تقرير مقيد:

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

أسئلة وحالات للمناقشة

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

معلومات أخرى:

- عرضت شركة Excelsior قوائم مالية مقارنة.

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

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

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

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

المطلوب

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

ب- شرح أوجه القصور في مسودة تقرير المراجعة*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

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

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

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

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

٤- بعد مرور ٤ أسابيع من تاريخ إنتهاء السنة المالية، أعلن إفلاس عميل هام لشركة Prince Construction. ونظراً لأن العميل قد صدق على رصيده المستحق للشركة في تاريخ إعداد القوائم المالية، رفضت الإدارة إغلاق الحساب أو الإعلان عن المعلومة، ويمثل رصيد هذا العميل ١٠٪ تقريباً من رصيد المدينين و ٢٠٪ من صافي الربح قبل الضرائب.

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

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

المطلوب

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

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

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

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

١- قامت شركة Kirko بإعداد القوائم المالية بإستثناء قائمة التدفقات النقدية. وفسرت الإدارة سبب

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

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

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

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

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

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

المطلوب

القيام بكل مما يلي في كل موقف:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المطلوب

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

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

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

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

المطلوب

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

إفترض أن كل عنصر يتسم بالأهمية النسبية

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

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

تقرير المراجع المحايد

إلى مجلس إدارة ومساهمي شركة Farmers Group, Inc.

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

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

والمعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، ١٩٩٦، والقوائم المرتبطة بها: قائمة الدخل، حق ملكية المساهمين، والتدفقات النقدية تمثل نسبة من السنوات الثلاث المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وتظهر هذه القوائم القيم التالية: ٢٠,٢ مليون دولار للأصول في عام ١٩٩٧، ٢٦,٢ مليون دولار في عام ١٩٩٦، صافي الدخل ٣,٩٢ مليون دولار، ٢,٤٣ مليون دولار، ١,٦٨ مليون دولار في الأعوام ١٩٩٧، ١٩٩٦، ١٩٩٥ على الترتيب ضمن الإجماليات الموحدة ذات الصلة بهذه الحسابات. وتم مراجعة هذه القوائم بواسطة مراجعين آخرين. وقدم هؤلاء المراجعين تقارير المراجعة إلينا. وتم التوصل إلى رأينا عن القيم الواردة بالقوائم المالية للشركات الثلاث السابق الإشارة إليها بناء على تقرير المراجعين الآخرين.

المطلوب

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

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

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

تقرير المراجع المحايد

إلى مجلس إدارة ومساهمي شركة Tri Nation Coin للإستثمارات.

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

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

المطلوب

أكتب رأي المراجع لاستكمال التقرير. وحدد أين يجب كتابة الرأي في هذا التقرير.

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

تقرير المراجع المحايد

إلى مساهمي ومجلس إدارة بنك California First

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

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

المطلوب

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

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

٢-٣٣ [الهدفان ٢، ٢-٤] فيما يلي مسودة لأحد تقارير المراجعة المعد للتقديم إلى شريك في منشأة المحاسبة Better & Best بواسطة أحد المحاسبين:

تقرير المراجعة

إلى لجنة المراجعة في شركة American Widgets, Inc.

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

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

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

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

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

المطلوب

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

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المسرح لهم.

حالـة عمـلـية

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

المطلوب

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

إلى السيد Paul young

رئيس شركة Young الصناعية

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

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

التوقيع [John Smith]

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

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

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

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

	١٩٩٧	١٩٩٦
آلات ومعدات، بالتكلفة مطروحاً منها مجمع إهلاك		
٣٠٥٠٠٠ [١٩٩٧]؛ ٢٥٦٤٠ [١٩٩٦]	٩٨٥٤٠	٧٨٥٦٠
إجمالي الأصول الثابتة	٩٨٥٤٠	٢٩١٠٦٠
إجمالي الأصول	٥٧٦١٥٠	٥١٣٣٠٠
الإلتزامات وحقوق المساهمين		
إلتزامات متداولة		
دائنون	٢٧٩٢٦	٤٨١٦١
إلتزامات أخرى	٦٨٧٤٣	٦٤٥١٣
الجزء المستحق من قرض طويل الأجل	٣٦٠٠	٣٦٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٤٦٨٤٠	٣٠٨٦٦
إجمالي الإلتزامات المتداولة	١٤٧١٠٩	١٤٧١٤٠
إلتزامات طويلة الأجل		
قرض طويل الأجل مستحق	٩٤٠٠٠	٩٤٠٠٠
إجمالي الإلتزامات	٢٣٧٥٠٩	٢٤١١٤٠
حقوق المساهمين		
رأس المال، ١٠٠٠٠ سهم، القيمة الأسمية للسهم ١٠٠ دولار مصرح بها وتمثل أسهم ممتازة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٣٨٦٤١	١٧٢١٦٠
إجمالي حقوق المساهمين	٣٣٨٦٤١	٢٧٢١٦٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين	٥٧٦١٥٠	٥١٣٣٠٠

شركة Young الصناعية المساهمة

قائمة الدخل عن السنوات المنتهية في ٣١ يناير ١٩٩٧، ١٩٩٦

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

الفصل الثالث:

الأخلاقيات والآداب المهنية

Professional Ethics

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

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

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

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

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

ما هي الأخلاقيات What ae Ethics

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

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

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

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

الشكل ٣-١

عرض للمبادئ الأخلاقية التي يجب التعامل بها

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

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

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

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

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

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

الإهتمام بالآخرين Curing for Others. كن عطوفاً، كن كريماً، لديك القدرة على العطاء، كن في خدمة الآخرين، ساعد الذين هم بحاجة للمساعدة دون إيذائهم.

تابع الشكل ٣-١

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

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

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

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

الحاجة إلى الاخلاقيات Need for Ethics

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

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

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

أسباب التصرف اللاأخلاقي من قبل الأفراد Why people Act Unethically

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

أسباب تصرفات الآخرين التي يراها غير أخلاقية.

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

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

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

التصرف الأناني من الأشخاص. يوضح المثال التالي الفرق بين المعايير الأخلاقية التي لاتتفق مع معايير المجتمع الأخلاقية والتصرفات الأنانية. إذا وجد شخص «أ» حقيبة في مطار تحتوي على أوراق هامة و ١٠٠٠ دولار. وتخلص من الحقيبة وإحتفظ بالمال. وتفاخر أمام عائلته وأصدقاؤه بسبب هذا المال. الأشخاص من النوع «أ» سيتوافر لديهم قيم مختلفة عن تلك الخاصة بمعظم أفراد المجتمع. الأشخاص من النوع «ب» سيتعاملون مع نفس الموقف على نحو مختلف. فقد سيحصل على المال ويضع الحقيبة في مكان واضح يمكن من خلاله الإهتداء إليها، ولن يقوم بأخبار أحد عن المال ويمكن أن يشتري بالمال صندوقاً للملابس [دولاب للملابس]. ومن المحتمل أن يكون الشخص من النوع «ب» قد إنتهك معاييره الأخلاقية، ولكنه رأى صعوبة رفض المال، وبالتالي يكون قد تصرف على نحو أناني.

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

الأخلاقيات في دنيا الأعمال Ethics in Business

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

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

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

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

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

ووضعت العديد من الشركات مواثيق أخلاقية رسمية خاصة بها تتعلق بتصرفات الإدارة والموظفين. ويتمثل الهدف من إعداد هذه المواثيق في تشجيع كافة الأفراد على العمل الأخلاقي من خلال توفير دليلاً للسلوك الأخلاقي. وعلى سبيل المثال: توضح الفقرة الأخيرة من تقرير الإدارة في السؤال ٥-٢٠ أن شركة الأغذية العامة المساهمة لديها ميثاقاً للسلوك الأخلاقي. ويشير التقرير إلى أن هذا الميثاق يتم فحصه بانتظام للتحقق من مدى اتساقه مع المعايير الأخلاقية الخاصة بالشركة.

السياسات الأخلاقية Ethics Policies يمكن أن تؤدى إلى خفض التكاليف الأخرى

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

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

المآزق أو المشاكل الأخلاقية Ethical Dilemmas

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

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

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

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

تبرير السلوك غير الأخلاقي Rationalizing Unethical Behavior

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

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

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

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

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

مواجهة المآزق (المشاكل) الأخلاقية Resolving Ethical Dilemmas

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

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

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

مشكلة أخلاقية Ethical Dilemma

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

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

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

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

- يرى شخص آخر أن ذلك يمثل ممارسة متعارف عليها في المنشأة.

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

- هل يعد تصرفاً أخلاقيا للمراجع Bryan أن يعمل لعدة ساعات ولا يسجلها كساعات عمل؟

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

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

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

- رفض العمل لساعات إضافية.
- أداء المراجعة على النحو الذي طلب منه.
- إبلاغ Charles أنه لن يعمل لساعات إضافية أو أنه سيسجل الساعات الإضافية في عملية المراجعة.
- التحدث مع المدير أو الشريك بشأن طلب Charles
- رفض العمل في عملية المراجعة.

الإستقالة من المنشأة.

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

عواقب كل بديل. لتحديد عواقب كل بديل، من الضروري تقييم الآثار طويلة الأجل والآثار قصيرة الأجل. وهناك ميل طبيعي للتأكيد على الآثار قصيرة الأجل لتحقق نتائجها سريعاً حتى مع إحتمال أن الآثار طويلة الأجل قد تكون أكثر أهمية. وعلى سبيل المثال، الأثر المحتمل وقوعه على Bryan إذا قرر العمل لساعات إضافية مع عدم التقرير عنها. سيحصل على تقييم جيد للتعاون وربما زيادة في الراتب. وفي المدى الطويل، ماذا سيكون أثر عدم التقرير عن الوقت عند ظهور تضارب أخلاقي آخر. ويمكن أخذ المشكلات التالية في الإعتبار والتي قد يواجهها Bryan ان يعمل لمدة ٣ ساعات يومياً و ٢٥ ساعة كل نهاية أسبوع دون التقرير عنهما.

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

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

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

الهدف التعليمي ٣-٣: الجوانب الأخلاقية الخاصة بمهنة المحاسبة

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

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

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

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

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

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

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

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

ترتبط منشآت المحاسبة بمستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي يرتبط المهن الاخرى بمستخدمي خدماتها. وعلى سبيل المثال، يتعاقد المحامون مع العميل ويحصلون منه على أجر وعليهم مسئولية أساسية في الدفاع عنه. أما منشأة المحاسبة فتتعاقد مع الشركة محل المراجعة وتحصل منها على أتعاب وتكون المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة. وعادة لايعلم المراجع أو يتعاقد مع المستخدمين ولكنه يرتبط بعلاقة مستمرة وبعقد الاجتماعات مع أفراد العميل.

وبالتالي، من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى منشآت المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز. وإذا اعتقد المستخدمون أن منشآت المحاسبة لاتؤدي عملا له قيمته [تخفيض خطر المعلومات] ستنخفض قيمة المراجعة وباقي الخدمات الاخرى التي تقدمها منشأة المحاسبة، مما سيؤدي إلى نقص الطلب على المراجعة. وبالتالي يوجد دافع لدى منشآت المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني.

وسائل تشجيع المراجعين على التصرف وفق السلوك المهني

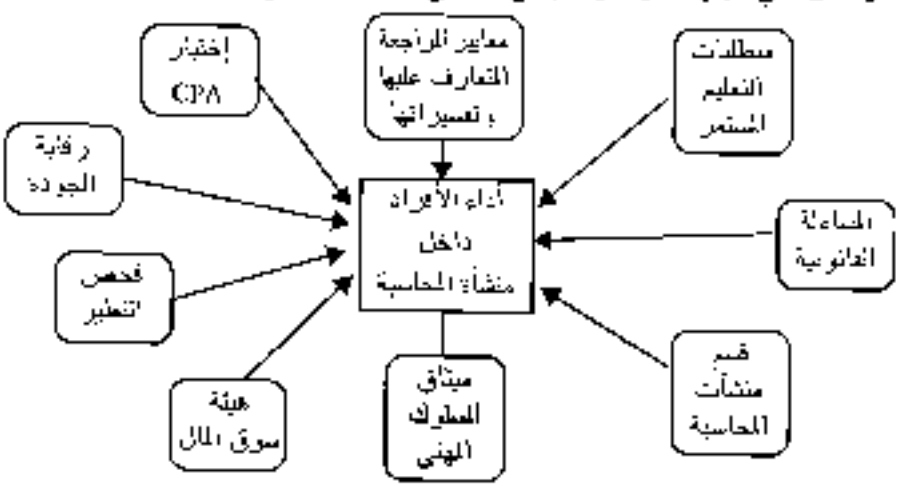
Ways CPAs are Encouraged to Conduct themselves Professionally

كما سبق التعرض له في الفصل الأول يوجد وسائل متعددة تستخدمها مهنة المحاسبة والمجتمع

لتشجيع المراجعين على أداء المراجعة وباقي الخدمات الأخرى على أعلى مستوى من الجودة. يوضح الشكل ٣-٢ اهم هذه الوسائل. سبق مناقشة العديد من العناصر مثل معايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيراتها، إختبار CPA، رقابة الجودة، متطلبات فحص التطبير، هيئة سوق المال، قسم منشآت المحاسبة، والتعليم المستمر. وايضا تؤثر قدرة فرد او مجموعة من الأفراد على مقاضاة منشأة المحاسبة في الوسائل التي يتبعها المراجعون في العمل وفق السلوك المهني. وسيتم التعرض للمسألة القانونية في الفصل الرابع، وأيضا يؤثر ميثاق السلوك المهني الموضوع من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين على نحو جوهري على عمل الممارسين. ويتم من خلاله تقديم معيار لسلوك المراجعين. وسيتم التعرض في باقي محتويات هذا الفصل إلى هذا الميثاق والأمور المتعلقة بالسلوك المهني. ولذلك تم تظليل الجزء الذى يتناول ميثاق السلوك المهني بالشكل ٣-٢.

الشكل ٣-٢

الوسائل التي تتبعها المهنة والمجتمع لتشجيع المراجعين على العمل وفق أعلى مستوى



ميثاق السلوك المهني Code of Professional Conduct

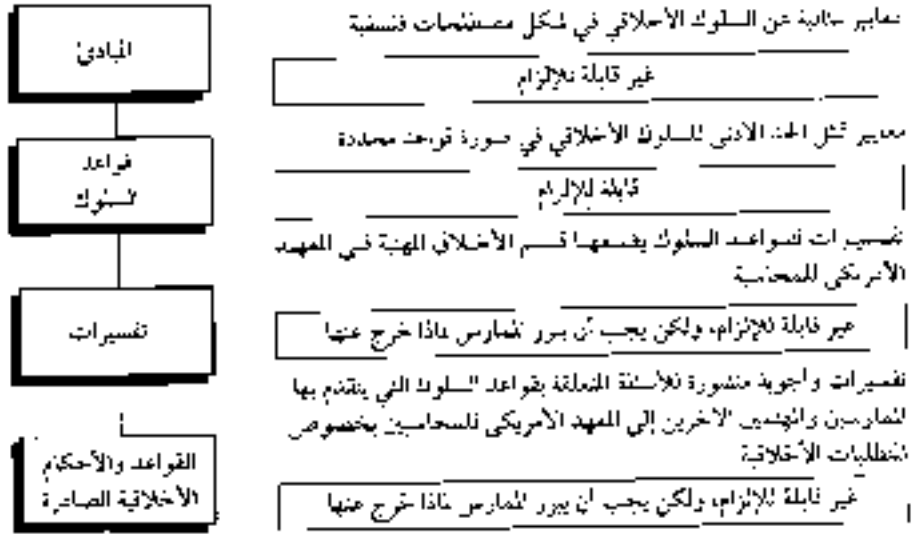
الهدف التعليمي ٣-٤: شرح الغرض من ومحتوى ميثاق السلوك المهني الموضوع من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين

يتشكل ميثاق السلوك من عدد من العبارات العامة General Statements عن السلوكيات المثالية أو قواعد محددة Specific Rules تحدد السلوك غير المقبول. وتتمثل ميزة العبارات العامة في تأكيدها على الأنشطة الإيجابية التي تشجع على الأداء رفيع المستوى. أما عيوبها فتتمثل في صعوبة فرض مثاليات عامة لعدم وجود حد ادنى من معايير السلوك. وتتمثل ميزة التعريف الجيد لقواعد محددة في إمكانية فرضها معايير أداء وسلوك تمثل الحد الأدنى. وتتمثل عيوبها في ميل بعض الممارسين إلى تعريف هذه القواعد على أنها تمثل حد أقصى وليس الحد الأدنى.

وكان الهدف من صياغة المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم ممثل في تحقيق الغرض من كل من العبارات العامة المثالية والقواعد المحددة. ويوجد بالميثاق ٤ أجزاء: المبادئ، قواعد السلوك، التفسيرات، والقواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة Rulings. ويتم عرض القواعد بالترتيب زيادة في التحديد، حيث توفر المبادئ معايير مثالية للسلوك، بينما تعد قواعد الأخلاق عبارات شديدة التحديد. يوضح الشكل ٣-٣ الأجزاء الأربعة على نحو موجز.

الشكل ٣-٣

ميثاق السلوك المهني



مبادئ السلوك المهني Principles of Professional Conduct

يحتوي القسم الخاص من ميثاق المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم بالمبادئ المتعلقة بالسلوك المهني على مناقشة عامة عن خصائص معينة يجب توافرها في الراجع. ويتكون هذا القسم من جزئين رئيسين: ٦ مبادئ أخلاقية، ومناقشة لهذه المبادئ. وتوضح القائمة التالية المبادئ الست. وسيتم مناقشة هذه المبادئ خلال باقي أجزاء هذا الفصل نقلا عن الأفكار الواردة في قسم المبادئ.

المبادئ الأخلاقية Ethical Principles

١. **المسئوليات**. يجب على العضو عند تحمل مسئولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وان يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.

٢. **الصالح العام**. يجب على العضو أن يقبل الإلتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف الثقة العامة وأن يثبت ولائه والتزامه المهني.

٣- **الإستقامة**. يجب على العضو لاستمرار الثقة فيه من الرأى العام أن يؤدي كافة المسئوليات المهنية بأعلى قدر من الإستقامة.

٤- **الموضوعية والحياد**. يجب أن يظل العضو موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسئوليات المهنية. ويجب ان يتمتع العضو في الممارسة العامة بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات أبداء الرأى الأخرى.

٥- **العناية المهنية**. يجب على العضو أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسئوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

٦- **مجال وطبيعة الخدمة**. يجب أن يتابع العضو الذي يعمل في الممارسة العامة مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعه الخدمات التي يؤديها.

مناقشة المبادئ Discussion of Principles

يجب على أعضاء المهنة الإلتزام بقدر متساو بالمبادئ الخمس الأولى بغض النظر عن كونهم يعملون في أحد منشآت المحاسبة أو يعملون كمحاسبين في إحدى الوحدات الاقتصادية أو الحكومية،

أو يعملون في أي قطاع آخر للأعمال أو في قطاع التعليم، وذلك باستثناء الموضوعية والحياد. حيث تنطبق على الأعضاء العاملين في مجال الممارسة العامة أثناء تقديم خدمات ابداء الرأى مثل خدمة المراجعة. وينطلق المبدأ السادس بالأعضاء العاملين في مجال الممارسة العامة فقط. ويتناول هذا المبدأ ما إذا كان العضو يجب أن يقدم خدمة معينة مثل الاستشارة المهنية عند تعيين عميل المراجعة مراقباً مالياً Controller. وأداء مثل هذه الخدمة يؤدي إلى انتهاك استقلال المراجع اذا مارست منشأة المحاسبة نفس هذا المراقب وأدى عمله على نحو غير جيد.

إن الفحص المتعمق للمبادئ الست سيجعلنا نتوصل إلى إستنتاج مؤداه أنها قابلة للتطبيق على أى مهني وليس فقط المحاسب المصرح له. فالطبيب مثلاً، يجب أن يمارس الحكم الأخلاقي ويتسم بالحساسية المهنية، ويعمل للصالح العام، ويعمل باستقامة، ويجب أن يكون موضوعياً ويتجنب تضارب المصالح؛ ويبذل العناية المهنية ويقيم مدى ملاءمة وطبيعة الخدمة الطبية التي يؤديها ويتمثل الفرق بين المراجعين وباقي المهنيين الاخرين كما سبق القول فى أن معظم المهنين لايعنيهم أن يظلوا محايدون عن الذي يؤدون الخدمة له.

قواعد السلوك Rules of Conduct

يشمل هذا الجزء من الميثاق قواعد واضحة يجب على كل مراجع إتباعها أثناء ممارسة المحاسبة العامة(١). [أما الأفراد الحاصلون على شهادة CPA ولايعملون في ممارسة المحاسبة العامة، فيجب عليهم إتباع معظم وليس كل التطلبات]. ونظراً لأن هذا القسم يعد القسم الوحيد الذي يحتوى على جزء من الميثاق يجب الالتزام به، فقد صيغ بلغة أكثر تحديداً عن القسم الخاص بالمبادئ. ونظراً لقابلية الإلزام، يشير العديد من الممارسين إلى هذا القسم على أنه ميثاق السلوك المهني.

يوضح الشكل ٣ - ٤ الفرق بين معايير السلوك التي تم التعبير عنها في صورة مبادئ ومعايير السلوك التي تم صياغتها في صورة قواعد. عندما يؤدى الممارسون عملهم وفق الحد الأدنى الموضح بالشكل ٣-٤، لايعنى ذلك أن سلوكهم غير مرضى. وقد أراد القائمون على المهنة وضع معايير مثالية جداً حتى يتم تنفيذ الحد الأدنى على نحو مرضى.

الشكل ٣-٤
معايير السلوك



(١) ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم قابل للتطبيق على أعضاء المعهد جميعاً، ويوجد في كل ولاية قواعد للسلوك تمثل متطلباً للحصول على التصريح بالعمل. وتتبع معظم الولايات قواعد المعهد الأمريكي ولكن قد يتوافر في بعضها متطلبات مختلفة نوعاً ما.

ما مستوى السلوك المطلوب من الممارسين؟ كما في أي مهنة، تختلف المستويات بين الممارسين. حيث يعمل البعض عند أعلى مستوى، بينما يقترب البعض الآخر من الحد الأدنى قدر الإمكان. وللأسف، قد يتصرف البعض بأقل من الحد الأدنى الموضوع بواسطة المهنة، ونأمل أن يكون هؤلاء هم أقل القليل.

تفسيرات قواعد السلوك Interpretation of Rules of Conduct

تنبع أهمية وجود تفسيرات منشورة لقواعد السلوك عندما تثار أسئلة متكررة من الممارسين عن قاعدة محددة. وأعد قسم الأخلاق في المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين التفسيرات بناء على إجماع لجنة شكلت أساساً من المحاسبين العاملين في مجال المحاسبة العامة. وقبل أن تأخذ التفسيرات شكلها النهائي، تم إرسالها إلى عدد كبير من الأفراد المؤثرين في المهنة لإبداء الرأي فيها. وهذه التفسيرات غير قابلة رسمياً للإلزام، ولكن يعد الخروج عنها صعباً إن لم يكن مستحيلاً وعلى الممارس أن يبرر لماذا خرج عنها في جلسة إستماع نظامية.

ويوضح الجدول ٣-١ التفسيرات في صورة موجزة وسيتم مناقشتها كجزء من مناقشة كل قسم يتعلق بالقواعد.

القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة Ethical Rulings

تمثل هذه القواعد والأحكام شرحاً صادراً عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني للحالات الواقعية المحددة Specific Factual Circumstances. وتم نشر العديد من هذه القواعد في نسخة موسعة من ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي. وفيما يلي مثال [القاعدة ١٠١ - الحياد: القاعدة الصادرة رقم ١٦].

- **سـؤال** – يعمل العضو في مجلس إدارة نادي إجتماعي لايهدف للربح. هل تم انتهاك استقلال المنشأة التي يعمل العضو فيها عند تعاملها مع النادي؟
- **الإجـابة** تم إنتهاك استقلال منشأة المحاسبة التي يعمل العضو فيها نظراً للمسئوليات الكبيرة التي على مجلس الإدارة القيام بها عند إدارة شئون النادي المختلفة. ويوجد استثناء لذلك التفسير، ويتمثل في أن العضو يتعامل مع النادي دون أن يتحمل أية مسئوليات إدارية ومالية.

الجدول ٣-١
ملخص لقواعد السلوك وتفسيراتها

قواعد السلوك		القابلية للتطبيق		قواعد السلوك
الرقم	الموضوع	كافة الأعضاء	الأعضاء في الممارسة العامة	
١٠١			×	- العمليات المالية، المصالح، أو العلاقات التي تؤثر في الاستقلال. العضوية الفخرية في مجالس الإدارة ومجالس الأمناء - الممارسين السابقين وحياد المنشأة. - الخدمات المحاسبية. - أثر العلاقات العائلية على الاستقلال. - مضمون إجراءات الاقتراض العادية وشروطها ومتطلباتها. - أثر القضايا الفعلية أو التهديد بالتقاضي على الاستقلال. - تطبيق القاعدة ١٠١ على الفرد المهني. - الأثر على الحياد فيما يتعلق بمصلحة مالية مع أشخاص من غير العملاء لديهم علاقات استثمارية مع أفراد العميل. - الأثر على الحياد لعلاقات تخص الفوائم المالية لوحدة حكومية يتم التقرير عنها. - الحياد وعمليات ابداء الرأي والعمليات التي تناولتها النشرة ٧٥ من معايير المراجعة المتعارف عليها SAS - توسيع خدمات المراجعة
١٠٢	الاستقامة والموضوعية	×		التعرف على التحريفات الموجودة بالفوائم المالية والسجلات - تضارب المصالح. - الأعضاء الذين يؤدون خدمات تعليمية - الخدمات المهنية التي تتضمن الدفاع عن العميل
٢٠١		×		الأهلية

تابع - الجدول ٣-١

قواعد السلوك		القابلية للتطبيق		قواعد السلوك
الرقم	الموضوع	كافة الأعضاء	الأعضاء والممارسة العامة	
٢٠٢	الإلتزام بالمعايير	×		- تعريف مصطلح التعاقد كما هو مستخدم في القاعدة ٢٠١
٢٠٣	المبادئ المحاسبية	×		- الخروج عن المبادئ المحاسبية الموضوعة. تفسير مجلس معايير المحاسبة المالية.
٣٠١	المعلومات السرية للعميل		×	- المعلومات السرية والمعايير الفنية. - الإفصاح عن معلومات العميل السرية في حالات محددة. - المعلومات السرية وممارسات الشراء، البيع، أو الإندماج
٣٠٢	الأتعاب المشروطة		×	- لايوجد
٥٠١	التصرفات الضارة بالسمعة	×		أوراق العمل الخاصة بسجلات وحسابات العميل. - التمييز في تعيين الموظفين. - عدم إتباع متطلبات الأجهزة الحكومية، واللجان وباقي الهيئات التنظيمية عند أداء الخدمات. - الإهمال في إعداد السجلات أو القوائم المالية. - إستيفاء أو الإفصاح عن أسئلة وأجوبة اختبار CPA.
٥٠٢	الإعلان والترويج		×	لا يوجد
٥٠٣	العمولات والأتعاب من عمليات متبادلة Referral Fees		×	لا يوجد
٥٠٥	شكل واسم المنظمة		×	الاستثمار في شركات المحاسبة التجارية. - تطبيق قواعد السلوك على الأعضاء الذين يعملون في أعمال خاصة.

قابلية تطبيق قواعد السلوك Applicability of the Rules of Conduct

يتم تطبيق قواعد السلوك الواردة في ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي على كافة الأعضاء عند تقديم كافة الخدمات سواء كان المحاسب المصرح له عضواً أم لا في ممارسة المحاسبة العامة، ما لم يحدد بشكل واضح في الميثاق غير ذلك. وعلى سبيل المثال عندما توجد قاعدة تقيد عمل المراجع الذي يعمل في الممارسة العامة، يتم النص على ذلك صراحة. والقاعدة ١٠١ الآتية تعد مثالاً لذلك.

القاعدة ١٠١ – الحياد . يجب أن يتمتع عضو الممارسة العامة بالحياد عند أداء الخدمات المهنية كما تتطلب المعايير المنشورة بواسطة الجهات التي يحددها المجلس.

كل قاعدة من القواعد يتم تطبيقها على خدمات ابداء الرأي مادام لم يذكر مايخالف ذلك، كل قاعدة أيضاً يجب تطبيقها على كافة الخدمات المؤداة من خلال منشآت المحاسبة مثل خدمات الإدارة والضرائب. يوجد قاعدتين فقط تعفيان الخدمات التي لاتتعلق بإبداء الرأي:

- **قاعدة ١٠١ – الحياد**. تتطلب هذه القاعدة الحياد فقط كمتطلب من أحد أجهزة المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم مثل مجلس معايير المراجعة. ويتطلب المعهد أن يتم الحياد فقط في عمليات ابداء الرأي. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تؤدي منشأة محاسبة خدمة استشارة إدارية لشركة يمتلك الشركاء أسهم بها. وبالطبع، إذا قامت المنشأة بإجراء المراجعة، سيعد ذلك إنتهاكاً لمتطلبات الاستقلال والحياد في خدمات التصديق.
- **قاعدة ٢٠٣ – المبادئ المحاسبية**. يتم تطبيق هذه القاعدة فقط عند إصدار تقرير مراجعة أو رأى عن خدمة فحص القوائم المالية.

ويعد انتهاكاً للقواعد إرتكاب شخص ما تصرف معين بالنيابة عن أحد الأعضاء، وكان هذا التصرف يمثل انتهاكاً للقواعد إذا قام به العضو شخصياً. وكمثال لذلك، إذا أشار أحد رجال البنوك في النشرة الاخبارية التي يصدرها إلى أن منشأة المحاسبة التي يمتلكها Johnson and Able تمتلك أفضل فهم ضريبي في الولاية كلها وأنها تتمكن بإنتظام من تخفيض الضرائب التي يدفعها عملائها. ومن شأن ذلك إيجاد توقعات أو تبريرات زائفة مما يعد انتهاكاً للقاعدة ٥٠٢. ويعد العضو أيضا مسئولاً عن الإلتزام بالقواعد من خلال تصرفات كل من الموظفين، الشركاء، والمساهمين.

تعاريف Definitions

يجب الإلمام ببعض التعاريف الواردة في ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين، حتى يمكن تخفيض أسباب سوء التفسير لهذه القواعد.

العميل Client . أي شخص أو وحدة، بخلاف الجهة التي يعمل العضو بها، تتعاقد مع عضو أو منشأة يعمل العضو بها للحصول على الخدمة المهنية.

المنشأة Firm . شكل التنظيم المسموح به من خلال قانون الولاية أو القواعد المنظمة وتتفق خصائصه مع قرارات المجلس المتعلقة بممارسة المحاسبة العامة بما في ذلك الأفراد الذين يمارسون العمل على نحو فردي.

المعهد Institute . المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

العضو Member . العضو، العضو المساعد المزميل، المزميل الدولي للمعهد الأمريكي لمحاسبين.

ممارسة المحاسبة العامة Practice of Public Accounting . تتمثل ممارسة المحاسبة العامة في تقديم الخدمات للعميل بواسطة عضو أو منشأة يمتلكون شهادة CPA. وتشمل الخدمات في المحاسبة، الضرائب، التخطيط المالي، خدمات الدعم عن التقاضي وباقي الخدمات المهنية الأخرى التي يتم نشر معايير عنها بواسطة أجهزة المجلس.

ملخص لميثاق السلوك المهني Summary of AICPA Code of Professional Conduct

سيتم تنظيم الأقسام القادمة على أساس عناصر المسئولية الأخلاقية والقواعد المتعلقة بها. سيتم عرض كل قاعدة سلوك في شكل مستطيل. وسيتم تقديم عدد محدود من القواعد وتفسيراتها. وكان قد تم تقديم موجز لهذه القواعد والتفسيرات في الجدول ٣-١.

الحـــــياد Independence

الهدف التعليمي ٥-٣: مناقشة الحياد كما ورد في ميثاق السلوك المهني

قاعدة ١٠١ – يجب أن يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايداً أثناء تقديم الخدمات المهنية كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس

يعني الإستقلال [الحياد] في المراجعة وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة، تقييم النتائج، وإصدار تقرير المراجعة. فإذا كان المراجع مدافعاً عن العميل، فلن يكون محايداً في نظر رجال البورصة أو أي فرد آخر. ويجب أن ينظر إلى الحياد على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوافر في المراجع على الإطلاق. ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الإعتماد على تقارير المراجعين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة. ومن ثم فليس من المستغرب أن يتم التأكيد على الحياد في كل من معايير المراجعة المتعارف عليها، ومبادئ المحاسبة، وقاعدة السلوك.

ويجب أن يتوافر الحياد في منشآت المحاسبة عند أداء خدمات معينة، ولكن لايعد ذلك متطلباً عند القيام بأداء خدمات أخرى. وتعد العبارة الأخيرة الواردة في القاعدة ١٠١ **«كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس»** تعبيراً جيداً من المعهد الأمريكي لتضمين أو استبعاد متطلبات الحياد في أنواع الخدمات المختلفة. وكمثال، يتطلب مجلس معايير المراجعة أن يتسم المراجع الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية بالاستقلال [الحياد]. وبذلك يتم تطبيق القاعدة ١٠١ على المراجعة. ويجب أيضاً توافر الحياد عند تنفيذ باقي خدمات ابداء الرأى الأخرى مثل خدمات الفحص ومراجعة القوائم المالية المتوقعة. ولكن، يمكن لمنشأة المحاسبة إعداد الإقرار الضريبي لعميل أو تقديم خدمة للإدارة بدون أن يتطلب الأمر تطبيق القاعدة ١٠١، حيث أن هذه الخدمات تخرج عن نطاق الإلتزام بالحياد.

ولايعد ضرورياً فقط أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال عند الاضطلاع بمسئولياته فقط، ولكن من المهم جداً أيضاً أن يثق مستخدموا القوائم المالية في هذا الاستقلال. ويعرف هذين الهدفين بالحياد فى الواقع Independence in Fact والحياد في المظهر Independence in Appearance. ويحدث الحياد في الواقع عندما يتمكن المراجع فعلاً من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة في كافة مراحلها. بينما ينتج الحياد في المظهر من خلال تفسيرات الآخرين لاستقلال المراجع. واذا كان

المراجع محايداً في الواقع ولكن يعتقد المستخدمون أنه يدافع عن العميل، فإن معظم قيمة المراجعة ستفقد.

على الرغم من أنه يمكن إتخاذ جانب متطرف لحذف أي شيء يؤثر في كل من الحياد في الواقع أو الحياد في المظهر للحصول على أعلى قدر ممكن من تقدير المجتمع، إلا أنه من المشكوك فيه أن يعمل ذلك على حل كافة المشاكل بأكثر من إيجادها. وتتبع الصعوبة في ذلك إلى أنه سيتم تقييد الخدمات التي يمكن تقديمها للعملاء على نحو كبير، تقييد حرية المراجعين من العمل وفقاً للنمط الذي يألفونه، تقييد قدرة منشأة المحاسبة على تعيين المراجعين الأكفاء. ويجب هنا إختبار وجهات النظر المتعارضة التي ظهرت في المهنة بشأن الحياد، وتقييم كل منها وتحديد كيف يمكن للمهنة أن تصل لحل بشأنها. ونتعامل المهنة مع الحياد من خلال تفسيرات قواعد السلوك. راجع الجدول ٣-١ ولاحظ أن تفسيرات الحياد تفوق تلك التفسيرات للقواعد الأخرى بكثير.

المصالح المالية Financial Interests

تمنع القاعدة ١٠١ المراجعين العاملين في مجال المحاسبة العامة من إمتلاك الأسهم أو أية استثمارات مباشرة أخرى لدى العملاء الذين يقومون بالمراجعة لديهم، الضرر المحتمل الذي يمكن أن يصيب الحياد الفعلي للمراجعة. ومما يؤثر على نظرة المستخدمين لحياد المراجع. وأيضاً لا يجب أن يكون لدى المراجع أية استثمارات غير مباشرة، مثل إمتلاك جد المراجع لأسهم في شركة العميل. وذلك إذا كانت قيمة هذه الأسهم كبيرة. وتعد قاعدة إمتلاك الأسهم أكثر تعقيداً مما تبدو للوهلة الأولى. ويجب شرح هذه القاعدة على نحو أكثر تفصيلاً، وهناك ثلاث جوانب هامة لها علاقة بالاستقلال وإمتلاك الأسهم.

الشركاء أو حملة الأسهم مقابل غير الشركاء أو غير حملة الأسهم. يجب تطبيق القاعدة ١٠١ على كافة الشركاء وحملة الأسهم بكافة عملاء منشأة المحاسبة. وتطبق القاعدة على غير الشركاء أو غير حملة الأسهم فقط عندما يشتركون في عملية المراجعة أو عندما يتم تنفيذ عملية المراجعة بواسطة مراجعين يعملون في نفس المكتب الذي يعملون فيه. وكمثال، قد يمتلك مراجع مبتدئ في إحدى منشآت المحاسبة القومية أسهماً في الشركة المساهمة الخاصة بالعميل، ولا يعد ذلك انتهاكاً للقاعدة ١٠١ إذا لم يشارك هذا المراجع أبداً في عملية المراجعة. ولكن عندما يصبح هذا المراجع شريكاً، يجب عليه التخلص من هذه الأسهم، أو أن تتوقف منشأة المحاسبة عن التعامل مع الشركة المساهمة في عمليات المراجعة.

لا تسمح بعض منشآت المحاسبة بإمتلاك أي مراجع مبتدئ أسهماً لدى العميل بغض النظر عما إذا كان المكتب يقدم خدمة المراجعة للعميل أم لا. وبالتالي وضعت هذه المنشأة متطلبات تجاوز الحد الأدنى من قواعد السلوك.

المصالح المالية المباشرة مقابل المصالح المالية غير المباشرة. تعبر الملكية المباشرة عن إمتلاك أسهم أو أية حقوق أخرى بواسطة الأعضاء أو أقاربهم من الدرجات الوثيقة. وكمثال، إذا اشترك شريك أو زوجة شريك بشكل تضامني في إحدى الشركات، سيتم وفقاً للقاعدة ١٠١ منع منشأة المحاسبة من التعبير عن إبداء الرأي في القوائم المالية لهذه الشركة.

وينظر إلى الملكية غير المباشرة في حالة وجود علاقة ملكية وثيقة عبر مباشرة بين المراجع والعميل. ويحدث ذلك مثلاً إذا قامت منشأة المحاسبة بمراجعة أحد صناديق التمويل المتبادلي يمتلك أسهم، ويمتلك أحد الشركاء في منشأة المحاسبة أيضاً عدداً من هذه الأسهم.

ويمكن عرض مثال اخر، يتمثل في حالة إمتلاك جد المراجع لأسهم في الشركة محل المراجعة.

الأهمية في مقابل عدم الأهمية. تؤثر الأهمية النسبية فقط في حالة الملكية غير المباشرة عند تحديد ما إذا كان هناك انتهاكاً للقاعدة ١٠١. ويجب أخذ الأهمية في الاعتبار في ضوء ثروة ودخل العضو. وكمثال، إذا كان في صندوق التمويل التبادلي يمتلك قدراً كبيراً من الأسهم في شركة «س»، وتبلغ استثمارات الشريك في نفس الشركة جزءاً كبيراً من ثروته، يعد ذلك إنتهاكاً لقواعد الميثاق.

مسألة المصالح المالية المرتبطة Related Fluancial Interest Issues.

تتعامل العديد من تفسيرات القاعدة ١٠١ مع جوانب محددة من العلاقات المالية بين العاملين في منشأة المحاسبة والعملاء. ويلخص هذا القسم هذه التفسيرات.

الممارس السابق Former Practitioners. في معظم الحالات، تسمح التفسيرات للشريك أو المساهم السابق الذي ترك منشأة المحاسبة بسبب التقاعد أو بيع مايمتلكه من استثمارات بتكوين علاقات مع عملاء المنشأة في الإطار الذي كان يمثل انتهاكاً للقاعدة ١٠١ دون أن يؤثر ذلك في حياد منشأة المحاسبة. وسيحدث انتهاك من جانب منشأة المحاسبة إذا كان الشريك السابق مشاركا في الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بشكل أو بأخر او أثر على اعتقاد بعض الأفراد باستمراره في العمل على نحو فعال لدى منشأة المحاسبة. ومن امثلة ذلك، الإشتراك في أنشطة العمل بمنشأة المحاسبة، قيام الشريك السابق باستخدام التجهيزات المكتبية بمنشأة المحاسبة في الوقت الذي يوجد له تأثير كبير في شركة العميل، الحصول على منافع من منشأة المحاسبة التي سبق له العمل فيها من الأرباح الخاصة بها.

إجراءات الأقراض العادية. يحظر عقد القروض بين منشأه المحاسبة أو أحد الأعضاء بها وعميل مراجعة لأن ذلك يعد علاقة مالية. ويوجد العديد من الاستثناءات لتلك القاعدة، مثل: قروض الغربات، القروض المضمونة بالودائع النقدية في نفس المنشأة المالية، وأرصدة كروت الائتمان غير المدفوعة التي لاتجاوز ٥٠٠٠ دولار في الإجمال. ومن المقبول أيضا قبول منشأة مالية كعميل حتى إذا كان للأعضاء العاملين في منشأة المحاسبة رهونات منزلية بها، قروض اخرى بضمان كامل، وقروض غير هامة في المنشأة المالية. ولن يكون مسموحاً عقد قروض جديدة بأي حال. وتعد كل من القيود والاستثناءات من الأمور المقبولة أخذا في الاعتبار الموازنة بين الحياد وأهمية أن تعمل منشأة المحاسبة والعاملين بها بما يتفق مع مايقوم به رجال الأعمال.

المصالح المالية لذوي القربى. يتم معاملة المصالح المالية للزوجة، الأطفال القصر، أو الأقرباء الذين يتم إعالتهم من قبل العضو كما لو كانت المصالح المالية للعضو نفسه. وكمثال، إذا امتلكت زوجة شريك أسهما في شركة عميل يتم مراجعتها، سيعد ذلك انتهاكاً للقاعدة ١٠١. وتقدم التفسيرات مثالين لحدوث إنتهاك للقاعدة، ولكن قد يعوضه بعض الظروف الاخرى مثل الانفصال غير المتكرر أو الإنفصال الجغرافي. ويحدث الظرف الأول عندما يكون لأى من الأقرباء: الولد البالغ، الأشقاء والشقيقات، الجدود، والد أو والدة الزوجة أو زوجات هؤلاء الأقرباء مصالح مالية كبيرة أو استثمارات او علاقة عمل مع عميل يتم مراجعته بواسطة العضو. اما الظرف الثاني فيحدث عندما يكون لأى من هؤلاء الأقرباء موقعاً إدارياً مثل: المدير، رئيس الإداريين أو المدير المالي في منشأة العميل. ويجب تصور الصعوبة التي تواجهها منشأة المحاسبة اذا اتيحت لها الفرصة لمراجعة عميل جديد يعمل أب شريك للمراجعة في منشأة المحاسبة لديه في موقع رئيس الإداريين ويمتلك جانباً هاماً من الاستثمارات في منشأة العميل. ومن المفترض في مثل هذه الحالات ان يبحث الشركاء في منشأة

المحاسبة هذا الأمر، وقد يتصلون بقسم الأخلاق بالمعهد الأمريكي للمحاسبين للتعرف على مدى قبول هذا العميل.

علاقة الاستثمار المشترك مع العميل. إفترض مثلاً أن أحد الشركاء في منشأة محاسبة يمتلك أسهماً في شركة عميل بخلاف عملاء المراجعة، شركة Jackson. وتمتلك شركة Frank، أحد العملاء الذين يتم مراجعتهم أسهما في شركة Jackson. بعد ذلك انتهاك للمادة ١٠١. حيث تمنع التفسيرات الشريك من إمتلاك أسهم في شركة Jackson أو إجراء علاقات مالية مع هذه الشركة اذا كانت استثمارات شركة Frank في شركة Jackson هامة وكبيرة. وتحدد علاقة الاستثمار ذات الأهمية في التفسيرات على أنها تمثل ٥٪ من إجمالي أصول شركة Frank أو ٥٪ من دخل التشغيل قبل الضرائب أيهما أكبر. وهذا التوضيح من التفسيرات يترك القليل جداً إن لم يكن يمنع التأويل من جانب الممارسين.

مدير، موظف، عامل، أو إدارة الشركة. إذا كان المراجع عضواً بمجلس الإدارة أو موظفاً في شركة العميل، ستتأثر قدرته على التقييم المحايد لعدالة العرض في القوائم المالية. وحتى إذا لم يؤثر تقلد أي من هذه المواقع على حياد المراجع، سيؤدي التعامل المتكرر مع الإدارة والقرارات التي تتخذها إلى التأثير على إدراك المستخدمين لحياد المراجع. ولتجنب مثل هذا الإحتمال تحظر التفسيرات على المراجع تقلد أي موقع في المنشرات التي تتم مراجعتها. وبالمثل، لايجب ان يكون المراجع ضامناً أو عضواً في مجلس الأمناء الخاص بصندوق المعاشات أو أن يعمل في أي شئ يتعلق بالشركة محل المراجعة.

وتسمح التفسيرات للإعضاء القيام بأداء المراجعة والانضمام على نحو شرفي في مجلس الإدارة أو مجلس الأمناء في المنظمات غير الهادفة للربح مثل المنظمات الخيرية والدينية، مادام الموقع شرفي بحت. وللتوضيح، عن المتعارف عليه أن يؤدي شريك المراجعة في منشأة المحاسبة عملية المراجعة للصندوق الموحد للمدينة ويكون في الوقت نفسه مديراً شرفياً مع باقي القادة المدنين ولايجب أن يشترك المراجع في التصويت أو في أي وظيفة إدارية.

التقاضي بين منشأة المحاسبة والعميل Litigation Between Firm and Client

عندما يتم رفع قضية أو توجد نية لذلك بين منشأة المحاسبة والعميل، تكون قدرة كل من منشأة المحاسبة والعميل على الاحتفاظ بالموضوعية محل شك. وتصور التفسيرات مثل هذه الأنشطة القضائية على أنها انتهاك للقاعدة ١٠١ خلال أداء عملية المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا قاضت الإدارة منشأة المحاسبة على تقصيرها في عملية مراجعة سابقة، لن ينظر إلى منشأة المحاسبة على أنها تتمتع بالحياد خلال سنة المراجعة الحالية. وبالمثل، إذا قاضت منشأة المحاسبة الإدارة بسبب إرتكابها الغش أو الاحتيال، فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة.

رفع القضايا بواسطة العميل في الأمور الخاصة بالضرائب أو الخدمات التي لاتتعلق بالمراجعة، أو رفع قضايا ضد كل من العميل ومنشأة المحاسبة بواسطة طرف آخر، لن يؤدي عادة إلى إضعاف الاستقلال والامر محل الإهتمام في مثل هذه القضايا يتمثل في قدرة كل من العميل، الإدارة، منشأة المحاسبة على الاحتفاظ بالموضوعية والعمل دون قيود.

خدمات مسك الدفاتر والمراجعة لنفس العميل Bookkeeping services and Adults for the Same Client

إذا قامت منشأة المحاسبة بتسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية للعميل، وترحيل الإجماليات الشهرية إلى دفتر الأستاذ العام، وإجراء قيود التسوية، ثم أداء المراجعة، سيظهر تساؤل عما إذا

كانت منشأة المحاسبة تتمتع بالحياد فيما يتعلق بالمراجعة. وتسمح التفسيرات لمنشأة المحاسبة بأداء كل من خدمة المراجعة ومسك الدفاتر لنفس العميل. وتقوم استنتاجات المعهد الأمريكي للمحاسبين على أساس المقارنة بين أثر الحياد عند أداء كل من المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة منشأة المحاسبة مع التكلفة الإضافية لأداء عملية المراجعة بواسطة منشأة اخرى. ويجب على منشأة المحاسبة استيفاء ثلاث متطلبات قبل اعتبار قيام المنشأة بأداء خدمة المراجعة ومسك الدفاتر لعميل واحد أمراً مقبولاً:

١- يجب ان يقبل العميل تحمل المسئولية الكاملة عن القوائم المالية. ويجب أن يتوافر للعميل معرفة بأنشطة الشركة التي يمتلكها والموقف المالي والبادئ المحاسبية الفعالة للتطبيق، حتى يمكنه تحمل مثل هذه المسئولية، بما في ذلك عدالة التقييم والعرض وكفاية الإفصاح. وعند الضرورة، يجب على منشأة المحاسبة مناقشة الأمور المحاسبية مع العميل للتأكد من أن العميل قد تفهم كافة الجوانب على النحو المطلوب.

٢- يجب على منشأة المحاسبة عدم القيام بأى أدوار وظيفية أو إدارية خلال الفترة. وكمثال، لايجب على منشأة المحاسبة تنفيذ العمليات المالية، القيام بالحفاظ على الأصول أو ممارسة السلطة بالنيابة عن العميل. ويجب على العميل أن يعد المستندات الخاصة بكافة العمليات المالية بشكل تفصيلي بما يحدد بدقة طبيعة وقيمة كل عملية مالية وبما يحقق الرقابة الداخلية على البيانات التي تقوم منشأة المحاسبة بتشغيلها.

٣- يجب أداء المراجعة بواسطة منشأة المحاسبة التي قامت بإعداد القوائم بناء على الدفاتر والسجلات، سواء بشكل كلي أو جزئي، بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. ولايعنى قيام منشأة المحاسبة بالتشغيل المحاسبي أن يتم إجراء المراجعة دون تنفيذ إختبارات المراجعة الكافية.

ويصعب تحقق الشرطين الأول والثاني فيما يخص العملاء ذوى الحجم الصغير، حيث يمتلك ملاك المنشآت الصغرى معرفة قليلة بالمحاسبة أو يكون إهتمامهم بالمحاسبة أو تشغيل العمليات المالية قليلاً.

أما فيما يتعلق بالعملاء المسجلون في هيئة سوق المال، فتمنع الهيئة أداء خدمة المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة منشأة محاسبة واحدة. ويتسم حجم هذه الشركات بالكبر وعادة مايتواجد لديهم إدارات محاسبية خاصة وبالتالي لاتوجد أية صعوبات في هذا الصدد.

التعاقد مع المراجع ودفع أتعاب المراجعة بواسطة الإدارة

Engagemnt and Payment of Audit Fees by Managment

هل يمكن للمراجع أن يتمتع حقيقية بالاستقلال في الواقع وفي المظهر إذا كان دفع الاتعاب بيد إدارة الوحدة محل المراجعة كلية؟ لا توجد إجابة شافية لمثل هذا السؤال، ولكن يثبت ذلك صعوبة وجود نطاق لحياد المراجعين الكامل. ويمكن أن يوجد بديل للتعاقد مع المراجع ودفع الاتعاب بواسطة الإدارة، كاستخدام مراجعين حكوميين أو شبه حكوميين ومع أخذ كافة الجوانب في الاعتبار، فان تحديد ما إذا كانت وظيفة المراجعة يتم أدائها بشكل أفضل أو بتكلفة أقل من خلال القطاع العام يكون محل تساؤل.

الأتعاب غير المدفوعة Unpaid Fees

طبقاً لقاعدة ١٠١ والقواعد المشروحة والتفسيرات، يتأثر الاستقلال سلبياً إذا لم تدفع فاتورة تأدية خدمة المراجعة لمدة اكثر من عام من تاريخ التقرير. ويعد ذلك بمثابة قرض من المراجع إلى العميل

وبالتالي انتهاكاً للقاعدة ١٠١. ولكن لايعد عدم دفع الأتعاب بسبب إفلاس العميل انتهاكاً للقاعدة ١٠١.

مساعدات الحفاظ على الحياد Aids to Maintaining Independence

أهتم كل من المجتمع والمهنة في العقود الماضية بصفة خاصة بالتأكد من: (١) أن المراجع يحافظ على اتجاه عبر منحاز عند أداء عمله [الحياد في الواقع]. (٢) أن مستخدمي القوائم المالية يدركون حياد المراجع [الحياد في المظهر]. وتشجع العديد من العناصر السابق ذكرها في الشكل ٣-٢ والمتطلبات الأخرى للمراجعين على الحفاظ على الحياد في الواقع والمظهر. وسيتم فيما يلي تقديم عرض موجز لها. وقد تم التعرض لأهم العناصر في الفصل رقم ١ وفي بداية هذا الفصل.

المسئولية القانونية. قد يكون العقاب الموقع من المحكمة التي ترى عدم حياد أحد المراجعين قاسياً، وقد يشمل إدانة جنائية. وبالتالي تقدم المحاكم حافز هام للمراجعين للحفاظ على الحياد. وسيتم مناقشة المسئولية الجنائية في الفصل القادم.

القاعدة ١٠١، التفسيرات والقواعد الصادرة. يفيد وجود هذه القواعد من قدرة المراجعين على تكوين علاقات مالية وعلاقات عمل مع العملاء. وبالتالي تساهم بشكل ملحوظ في الحفاظ على الحياد.

معايير المراجعة المتعارف عليها. يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة من المراجع ان يحافظ على الاتجاه الذهني المحايد في كافة الجوانب الخاصة بعملية المراجعة.

معايير رقابة الجودة في المعهد الأمريكي. كما سبق وأوضحنا في الفصل الأول يتطلب أحد معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي أن تضع منشأة المحاسبة السياسات والإجراءات التي توفر تأكيداً مناسباً لحياد كافة المراجعين بها.

قسم المنشآت. فيما يتعلق بمنشآت المحاسبة التي ترغب في الانضمام إلى قسم الممارسة الخاص بهيئة سوق المال يقسم المنشآت في المعهد الأمريكي للمحاسبين، يجب عليها استيفاء العديد من المتطلبات ومن ضمنها الحياد. وتعمل كل من: التقرير عن الخلاف بين المراجع والعميل، تعاقب الشركاء، تقييد الخدمات الإدارية، وفحص النظير الإلزامي على تعزيز الحياد. وعلى الرغم من أن العديد من منشآت المحاسبة لاتتمتع بالعضوية في قسم هيئة سوق المال، إلا أن معظم المنشآت الكبرى إنضمت إليه.

لجنة المراجعة. تتمثل لجنة المراجعة في عدد من أعضاء مجلس إدارة الشركة محل المراجعة يحملون مسئولية مساعدة المراجعين [ضمن مسئوليات أخرى] على الحفاظ على الحياد عن الإدارة. وتتكون معظم لجان المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين.

وتتعامل لجنة المراجعة عادة مع عدد من الأمور مثل تحديد منشأة المحاسبة التي سيتم التعاقد معها وتحديد مجال خدمات هذه المنشأة. ويلتقي أعضاء هذه اللجنة دورياً مع منشأة المحاسبة والإدارة ويعد وجود لجان المراجعة في الشركات الكبرى أمراً هاماً لكل من المراجعين والمستخدمين والإدارة. ويعد وجودها أمراً مكلفاً للشركات الصغرى.

ويعد وجود لجنة المراجعة متطلباً هاماً لكافة الشركات المسجلة بهيئة سوق المال في نيويورك. ولاتتطلب هيئة سوق المال أو قواعد السلوك التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين ضرورة وجود لجان المراجعة.

الإتصال بالمراجع السابق. تتطلب النشرة ٧ من SAS من المراجع اللاحق أن يتصل بالمراجع

السابق في إطار تحديد قراره بقبول أو رفض التعاقد مع العميل. ويتمثل الغرض الأساسي من إجراء هذا الإتصال في الحصول على معلومات تساعد المراجع اللاحق في تحديد مدى إستقامة الإدارة الخاصة بالعميل. وعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع اللاحق من المراجع السابق معلومات عن أمور الخلاف مع الإدارة بشأن المبادئ المحاسبية أو الاجراءات المحاسبية وأسباب تغيير المراجع. وتتطلب النشرة ٧ من SAS ان يستجيب المراجع السابق لطلب المراجع اللاحق.

استطلاع الرأى بشأن المبادئ المحاسبية. تستشير كل من الإدارة وممثلي الإدارة [مثل رجال البنوك العاملين في مجال الاستثمار] عادة محاسبين اخرين بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية. وعلى الرغم من أن ذلك يعد ممارسة ملائمة إلا أنه قد يؤدى إلى إضعاف الاستقلال في حالات معينة. وعلى سبيل المثال، افترض ان إحدى منشآت المحاسبة قامت بإحلال مراجع محل المراجع الحالي بناء على نصيحة محاسبية قوية، ولكن هذا المراجع تبين الحقائق والظروف التي ادت لهذا الاحلال، في هذه الحالة سيكون من الصعب على المراجع الجديد ان يحافظ على حياده. وقد وضعت النشرة ٥٠ من SAS اربعة متطلبات يجب اتباعها عندما يطلب من منشأة المحاسبة ان تقدم رأى كتابي او شفهي بشأن تطبيق المبادئ المحاسبة أو بشأن رأى المراجعة الذي سيتم إصداره عن عملية مالية إفتراضية محددة لعميل يتم مراجعته بواسطة منشأة محاسبة أخرى. ويتمثل الهدف من هذا المتطلب أن يتم تقليل احتمال ان تتبع الإدارة الممارسة المعروفة باستطلاع الرأى Opinion Shopping بما يؤثر على الحياد على النحو السابق وصفه. ومن أهم المتطلبات في هذا الخصوص أن على منشأة المحاسبة التي يتم استشارتها أن تتصل بالمراجع الموجود للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأى مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها.

الموافقة على المراجع من قبل المساهمين. يتطلب عدداً متزايدا من الشركات أن يصدق المساهمون على إختيار مراجع جديد أو الاستمرار مع المراجع الحالي على الرغم من أنه لايعد متطلباً لكل من المعهد الأمريكي للمحاسبين أو لهيئة سوق المال. ويتسم المساهمون كمجموعة بالموضوعية بالمقارنة بالإدارة. الا انه من المتعذر معرفة ما إذا كانوا في وضع يمكنهم من تقييم أداء المراجع الحالى أو المحتمل.

الخلاصة. بغض النظر عن القواعد المذكورة في ميثاق السلوك المهني، من الضروري أن يحافظ المراجع على علاقة غير متحيزة مع الإدارة وباقى الأطراف التي تتأثر بتنفيذ المراجع لمسئولياته. وفي كل عملية يتم التعاقد عليها بما في ذلك الخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب يجب أن لايخضع المراجع حكمه المهني للأخرين. وحتى مع وجود ضغوط على موضوعية واستقامة المراجع بشكل متكرر، فإن بقاء المهنة على المدى الطويل ضمن المجتمع المالي يتطلب مقاومة هذه الضغوط. واذا كانت الصراعات قوية بدرجة انها تجعل موضوعية المراجع محل مساومة، يجب على منشأة المحاسبة الانسحاب من المهمة التي تقوم بها.

إختبار لمعلوماتك عن المواقف الحقيقية

تنشر مجلة المحاسبة Journal of Accountancy دوريا أسئلة تخص موضوعات أخلاقية يتم إثارتها من قبل أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين. والأسئلة التالية تخص القاعدة ١٠١ – الحياد.

الأسئلة

١- يمتلك وائل مراجع مبتدئ وحدة واحدة في منشأة مشتركة. وتعد قيمة هذه الوحدة هامة بالمقارنة مع ثروته. والوالد ليس مستقلا عن المراجع المبتدئ. هل يتأثر استقلال منشأة المراجعة مبدأ اذا اشترك

المراجع المبتدئ في مراجعة هذه المنشأة؟ نعم ☐ لا ☐

٢ مدير للضرائب في منشأة محاسبة تملك العديد من المكاتب، لديه أسهم لدى عميل يتم فحصه، وقام بتحويلها إلى الأمناء بمكان غير معروف. إذا تواجد في المكتب الذي يؤدى خدمة الفحص، هل سيتأثر استقلال منشأة المحاسبة بالسلب بعد نقل الأسهم مع عدم مشاركة المدير في عملية الفحص؟

نعم ☐ لا ☐

٣- شريك بإحدى منشآت المحاسبة عمل عضواً بمجلس إدارة إحدى الوحدات في الفترة من مايو ويونيو ١٩٩٧. ورغبت الوحدة في التعاقد مع منشأة المحاسبة التي يعمل الشريك بها للقيام بإجراءات المراجعة عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧. هل تقبل منشأة المحاسبة التعاقد في حالة استقالة الشريك من مجلس الإدارة قبل قبول منشأة المحاسبة للتعاقد؟ نعم ☐ لا ☐

الإجابة

١- نعم، ٢- نعم، ٣- لا. سيتأثر استقلال المنشأة بالسلب لأن الشريك كان عضواً بمجلس الإدارة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية محل المراجعة.

المصدر: Journal of Accountancy, September 1995, p. 91

الإستقامة والموضوعية Integrity and objectivity

الهدف التعليمي ٣-٦: وصف الاستقامة والموضوعية كما جاء بميثاق السلوك المهني

قاعدة ١٠٢ - الإستقامة والموضوعية. عند أداء أي خدمة مهنية: يجب ان يحافظ العضو على الاستقامة والموضوعية، وأن يكون متحرراً من صراع المصالح، وأن لا يحرف الحقائق عن عمد، أو أن يتأثر حكمه المهني بالآخرين.

تعني الموضوعية التجرد في أداء كافة الخدمات. وكمثال، إفترض أن هناك مراجع يرى عدم إمكانية تحصيل أرصدة المدينين، ولكنه قبل رأى الإدارة دون إجراء تقييم محايد لإمكانية التحصيل. هنا يكون المراجع قد أخضع رأيه للإدارة وبالتالى افتقد للموضوعية. إفترض الآن أن المحاسب المصرح له يقوم بإعداد الإقرار الضريبي لعميل، ونظراً لأنه يأخذ جانب العميل، قام بتشجيع العميل على إجراء تخفيض في المبالغ بالاقرار لاعتقاده بصحة ذلك؛ ويوجد ما يدعم خفض هذه المبالغ إلى حد ما. لن يعد ذلك انتهاكاً لأي من الموضوعية أو الإستقامة، لأنه من المقبول ان يتصرف المحاسب المصرح له على النحو الذي يحقق مصلحة العميل عند أداء الاستشارات الإدارية والضريبية. فإذا شجع المحاسب المصرح له العميل على تخفيض المبالغ في الإقرار ولايوجد قانونا ما يدعم ذلك، وكانت فرصة اكتشاف هذا الأمر من جانب مصلحة الضرائب صغيرة، فان هذا يعد إنتهاكاً. ويمثل ذلك تحريفاً للحقائق وبالتالى تتأثر إستقامة ونزاهة هذا المحاسب سلبياً.

يعني التحرر من صراع المصالح عدم وجود علاقات تتعارض مع الإستقامة والموضوعية. وكمثال، سيكون من غير الملائم للمراجع الذي يعمل محامياً في نفس الوقت أن يمثل العميل في الأمور القانونية. حيث أن المحامي يعمل على تأييد العميل، بينما يجب ان يتسم سلوك المراجع بالتجرد.

يحدد تفسير القاعدة ١٠٢ أن صراع المصالح الظاهر قد لايؤدى إلى انتهاك قواعد السلوك اذا تم الإفصاح عن المعلومات للعميل الذي يتعامل العضو معه او الى الجهة التي يعمل فيها العميل. وكمثال، إذا أوضح شريك في إحدى منشآت المحاسبة إلى أن هناك تغطية تأمينية للعميل تم تقييمها

بواسطة هيئة تأمين تمتلكها زوجة الشريك، فيمكن ان يشير ذلك إلى وجود صراع في المصالح. وسيحدث إنتهاك للقاعدة ١٠٢ إذا أخبر الشريك إدارة شركة العميل بهذه العلاقة واستمرت هذه الإدارة في خطوات التقييم بعد علمها بالأمر. وتحدد التفسيرات بشكل واضح أن متطلبات الحياد الواردة في القاعدة ١٠١ لايمكن مقابلتها من خلال هذا الإفصاح.

المعايير الفنية Technical Standards

الهدف التعليمي ٣-٧: وصف قواعد ميثاق السلوك المتعلقة بالمعايير الفنية

القاعدة ٢٠١ – المعايير العامة. يجب على العضو أن يلتزم بالمعايير التالية وبأى تفسيرات لها تضعها الأجهزة التي يعينها المجلس.

أ- **الأهلية المهنية.** القيام بأداء الخدمات المهنية التي يستطيع العضو أو منشأة المحاسبة القيام بها على نحو يتفق مع الأهلية المهنية فقط.

ب- **العناية المعتادة**. يجب أن تتم ممارسة العناية المعتادة عند أداء الخدمات المهنية.

حـ- **التخطيط والاشراف**. يجب أن يتم تخطيط والاشراف على أداء الخدمات المهنية على نحو ملائم.

د - **البيانات الكافية المناسبة.** يجب عند أداء أية خدمة مهنية أن تتوافر البيانات الكافية المناسبة لتوفير أساس معقول للتوصل إلى النتائج أو التوصيات.

القاعدة ٢٠٢ – الإلتزام بالمعايير. يجب على العضو الذي يؤدي المراجعة، الفحص، الإعداد، الاستشارة الإدارية، الاستشارة الضريبية، أو أى خدمة مهنية أخرى أن يلتزم بالمعايير المنشورة بواسطة الأجهزة التي يعينها المجلس.

القاعدة ٢٠٣– المبادئ المحاسبية. يجب على العضو أن لا: (١) يعبر عن رأى أو أن يذكر صراحة أن القوائم المالية أو البيانات المالية الأخرى لأى وحدة قد تم عرضها وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو (٢) يذكر انه لايعلم بأى تعديلات جوهرية يجب إجراؤها على هذه القوائم أو البيانات حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، في حالة ما إذا كانت هذه القوائم تحتوى على اى خروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة بواسطة الأجهزة التي عينها المجلس لوضع هذه المعايير بشكل له اثر جوهرى فى ضوء مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية كوحده. اما إذا كانت القوائم و البيانات تحتوى على هذا الخروج وقام العضو بإثبات ان القوائم المالية او البيانات ستكون مضللة اذا تم اعدادها على نحو اخر في ضوء الظروف غير العادية الموجودة بالوحدة، فانه يجب على العضو أن يلتزم بالقاعدة ويقوم بوصف الخروج وأثره التقريبي إذا كان ذلك عملياً مع ذكر الأسباب التي تشرح لماذا سيؤدى الإلتزام بالمبادئ إلى جعل القوائم مضللة.

ويتمثل الغرض الأساسي من متطلبات القواعد من ٢٠١ إلى ٢٠٣ في تقديم الدعم لكل من مجلس معايير المراجعة، مجلس معايير المحاسبة المالية أو أى أجهزة أخرى تضع المعايير الفنية. وعلى سبيل

المثل فإن المتطلبين أ، ب في القاعدة ٢٠١ يتمتعان بنفس جوهر معايير المراجعة العامة أرقام ٣٠١. وكذلك المتطلبات جـ، د في القاعدة ٢٠١ يتمتعان بنفس ما جاء به المعياريين ٣٠١، ٣٠٢ من معايير العمل الميداني. والفارق الوحيد الذي يمكن ملاحظته ان القاعدة ٢٠١ يمكن تطبيقها على كافة أنواع الخدمات، بينما تطبق معايير المراجعة فقط على خدمة المراجعة. وتوضح القاعدة ٢٠٢ بشكل جلي أن الممارس الذي ينتهك معايير المراجعة، ينتهك قواعد السلوك على نحو تلقائي أيضاً.

السـرية Confidentiality

الهدف التعليمي ٣-٨: وصف قواعد ميثاق السلوك المهني المتعلقة بالسرية والأتعاب المشروطة

القاعدة ٢٠١ معلومات العميل السرية. يجب على العضو العامل في الممارسة العامة ان لايفصح عن أية معلومات سرية لشخص العميل دون الحصول على موافقته.

وتم صياغة هذه القاعدة (١) لتبصير العضو بإلتزاماته المهنية في ظل القاعدتين ٢٠٢، ٢٠٣، (٢) للتأثير على أي إلتزام للعضو بالإذعان للإستدعاءات الرسمية أو لمنعه عن الإستجابة لقوانين المطبقة أو للأجهزة التنظيمية الحكومية، (٣) لمنع القيام بفحص الممارسة المهنية للعضو والتي تتم طبقاً لسلطة المعهد الأمريكي للمحاسبين، أو المجمع المحاسبي بالولاية، أو (٤) لمنع العضو من التقدم بشكوى إلى الاستجابة لأي استفسار من قسم الأخلاق المهنية أو هيئة محكمة الحلس بالمعهد او ما يعد في حينه جهة نظامية أو جهة فحص للمجمع المحاسبي بالولاية أو مجلس المحاسبة بها. يجب أن لايحصل الأعضاء السابق ذكرهم في رقم (٤) السابق أو الأعضاء العاملين في فحص الممارسة المهنية المذكورين في رقم (٣) السابق على أية مزايا أو معلومات سرية عن العميل الذي يتعامل العضوية من خلال ممارسة الأنشطة المكلفين بها. ولايمنع هذا التحريم العضو من تبادل المعلومات مع أجهزة الفحص والأجهزة النظامية المشار إليها في رقم (٤) او الاجهزة التي تقوم بفحص الممارسات المهنية المشار اليها في رقم (٣).

أهمية السرية Need for Confidentiality

خلال أداء المراجعة أو أية مهنة أخرى، يتوافر للممارس قدراً هاماً من المعلومات تحمل طبيعة السرية مثل مرتبات الموظفين، تسعير المنتج الخطط الاعلانية، بيانات تكلفة المنتج. فإذا قام المراجع بنشر هذه المعلومات إلى أشخاص خارج الشركة محل المراجعة أو إلى العاملين بها الذين ليست لديهم فرص الإطلاع عليها، ستتوتر علاقته بالإدارة على نحو خطير وفي الحالات القصوى يمكن ان تتأثر سلبياً. ويجب تطبيق متطلبات السرية في كافة الخدمات المؤداة بواسطة منشآت المحاسبة بما في ذلك الاستشارات الضريبية والاستشارات الإدارية.

وعادة لايمكن إعطاء أوراق العمل الخاصة بالمراجع إلى شخص آخر دون الحصول على ترخيص من العميل. ويجب أن يكون الحال كذلك حتى إذا تنازل المراجع عن عمليات الممارسة الخاصة به إلى منشأة محاسبة أخرى أو رغب في السماح للمراجع اللاحق لإختبار أوراق العمل الخاصة بعميل سابق له. ولايعد الترخيص من العميل أمراً مطلوباً في حالة الإستدعاء الرسمي امام المحكمة أو عند استخدام اوراق العمل ضمن برنامج فحص النظير الذي تقوم به منشأة محاسبة اخرى. وفي حالة وجود طلب رسمي بخصوص أوراق العمل، يجب إخبار العميل مباشرة، فقد يرغب العميل ومستشاره القانوني في عدم الإستجابة له.

إستثناءات السرية Exceptions to Confidentiality

كما سبق القول في الفترة الثانية من القاعدة ٣٠١، يوجد ٤ استثناءات لمتطلبات السرية. تتعلق هذه الاستثناءات بمسئوليات تفوق في الأهمية الحفاظ على العلاقات السرية مع العميل.

الالتزامات المتعلقة بالمعايير الفنية. بفرض انه بعد مرور ٣ أشهر على إصدار تقرير نظيف للمراجعة، اكتشف المراجع ان القوائم المالية تحتوي على تحريف جوهري. وعند مواجهة الإدارة ردت أنه حتى مع اتفاقها على وجود تحريف بالقوائم المالية، فإن ضرورات السرية تمنع المراجع من إخبار أحد بذلك. ويشبه هذا المثال ما حدث في واقعة قضائية حقيقية هي Yale Express. حدث خلاف يتعلق بهذه الواقعة أدى إلى إصدار نشرة تلخص مسئوليات المراجع بشأن الحقائق التي تتضح فيما بعد والتي تشير إلى عدم ملائمة تقرير المراجعة الذي سبق إصداره [سيتم التعرض للنشرة في الفصل ٢٢]. ويوضح الاستثناء رقم (١) في القاعدة ٣٠١ بشكل جلي أن مسئولية المراجع في تنفيذ المعايير المهنية تفوق أي إعتبار للسرية. وفي ظل مثل هذه الواقعة يجب اصدار تقرير مراجعة معدل. ولاحظ على أية حال ان الخلاف نادراً مايقع.

الاستدعاءات الرسمية. من الوجهة القانونية يطلق على المعلومات صفة الخصوصية Privileged ما دامت الدعوى القضائية لاتتطلب من الشخص إفشاء معلومات، حتى في ظل وجود إستدعاء رسمي. وتعد المعلومات التي يتم الاطلاع عليها أثناء تأدية المحامي لعمله أو الطبيب لعمله معلومات خاصة. ولاتعد المعلومات التي يحصل عليها المراجع من العميل معلومات خاصة. وبذلك فإن الاستثناء رقم (٢) من القاعدة ٣٠١ يعد ضروري لمتطلبات المحاسبة للإلتزام بالقانون.

ويوجد كثير من النقاش والخلاف بين المراجعين والمحامين والقائمين على التشريع بشأن أهمية ان يكون التعامل بين المراجع والعميل تعاملاً خاصاً. ويؤيد معظم المراجعين ورجال الأعمال الذين يتعاملون مع المراجعين وجود دعم تشريعي لخصوصية التعامل بين المراجع والعميل. وفي الواقع يوجد حالات في عدد من الولايات توفر بعض الخصوصية في التعامل بين المراجع والعميل. وبالطبع فان مثل هذه الحالات سيتم تطبيقها في محاكم الولايات ولن يمتد التطبيق إلى قضايا المحاكم الفيدرالية.

فحص النظير. عندما تقوم منشأة محاسبة بفحص النظير لرقابة الجودة في منشأة محاسبة أخرى، تعد ممارسة مقبولة أن يتم فحص العديد من أوراق العمل. وإذا تم الترخيص من جانب المعهد الأمريكي للمحاسبين او المجمع المحاسبي بالولاية للقيام بفحص النظير، لابعد الحصول على ترخيص من العميل لإختبار أوراق العمل أمراً ضرورياً. حيث قد يؤدي ذلك الى تقييد التوصل للمعلومات في عمليات فحص النظير وضياع الوقت. ومن الطبيعي ان تعامل المعلومات التي يتم التوصل اليها خلال فحص النظير في إطار اعتبارات السرية ولايتم استخدامها في أية أغراض أخرى.

الإستجابة لقسم الاخلاقيات. إذا تم اتهام الممارس بالقيام بأداء فني غير ملائم بواسطة قسم الاخلاقيات في المعهد الأمريكي للمحاسبين في إطار عمل هيئة الحكمة بالقسم في ظل القواعد من ٢٠١ إلى ٢٠٣، سيكون من حق القسم أن يطلب فحص اوراق العمل. ويحظر الاستثناء رقم (٤) في القاعدة ٣٠١ على منشأة المحاسبة أن تتجاهل طلب فحص أوراق العمل بإدعاء سرية المعلومات. وبالمثل، إذا لاحظت منشأة محاسبة وجود مايعيب أوراق العمل لمنشأة محاسبة أخرى، فإنها لايمكن إدعاء السرية كسبب لعدم تقدمها بشكوى رسمية عن أداء المراجعة الملائم في منشأة المحاسبة الأخرى.

الأتعاب المشروطة Contingent Fees

القاعدة ٣٠٢- الأتعاب المشروطة. يجب على العضو الممارس العام ان لا:

(١) يؤدي العمل وفقاً لاتعاب مشروطة أو أن يحصل على الأتعاب المشروطة من عميل خلال أداء العضو أو المنشأة التي يعمل العضو فيها:

(أ) لإجراءات مراجعة أو فحص القوائم المالية.

(ب) لخطوات إعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو، أو قد يتوقع على نحو معقول، قيام طرف ثالث باستخدام القائمة المالية مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد.

(جـ) فحص القوائم المالية المتوقعة.

أو

(٢) إعداد أو تعديل إقرار ضريبة أو إدعاء باستعادة مبلغ تم سداده من الضريبة مقابل الحصول على اتعاب مشروطة من أي عميل.

ينطبق التحريم في رقم (١) السابق ذكره خلال الفترة التي يكون فيها للعضو أو لمنشأة العضو المحاسبية تعاقدا على القيام بالخدمات السابق ذكرها وفي الفترة التي تغطيها القوائم المالية التاريخية في نفس الخدمات المشار اليها سابقا.

وفيما عدا ما ورد في الفقرة السابقة، تعد أتعاب مشروطة كل الاتعاب التي يتم تحديدها عند أداء أي خدمه تتوافق مع المتطلبات التي يتم فيها عدم تحديد أتعاب إلا في حاله تحقق نتائج معينة، أو تكون فيها قيمة الاتعاب متوقفه على نتائج الخدمات المقدمة. وفيما يتعلق بهذه القاعدة فقط، لا يتم النظر إلى الاتعاب على أنها أتعاب مشروطة تلك الأتعاب التي تحديدها المحاكم أو السلطات العامة أو ما يخص الأمور الضريبية إذا تم تحديد وفقا لدعاوى قضائية أو من خلال ماتراه هيئات حكومية.

وقد تتوقف الأتعاب على سبيل المثال على درجة تفقد الخدمة المقدمة.

ولمساعدة المراجعين في المحافظة على الموضوعية خلال أداء المراجعة أو خدمات ابداء الرأى الاخرى، تم منع تحديد الأتعاب وفقاً لنتائج الخدمات المقدمة. وكمثال، إفترض أن إحدى منشآت المحاسبة ستحصل على ٥٠٠٠ دولار في حالة إصدار تقرير نظيف، وفقط ٢٥٠٠ دولار في حالة إصدار تقرير متحفظ. وجود مثل هذا الاتفاق قد يعمل على إغراء الممارس لإصدار رأى خاطئ وبعد انتهاكاً للقاعدة ٣٠٢. وبعد أيضاً انتهاكاً لهذه القاعدة أن يقوم العضو بإعداد إقرار ضريبي أو التعديل في اقرار ضريبي أو الإدعاء باسترداد مبلغ سداد لحساب الضريبة مقابل أتعاب مشروطة.

توصل المعهد الأمريكي للمحاسبين وهيئة التجارة الفيدرالية في نهاية التسعينات إلى اتفاق يحذف القيود على الأتعاب المشروطة عند تقديم خدمات للعميل بخلاف خدمات ابداء الرأي ما لم تكن منشأة المحاسبة تؤدي خدمات ابداء الرأى لنفس العميل. ويجيز هذا الإتفاق أيضاً السماح للمعهد الأمريكي للمحاسبين أن يمنع إعداد الإقرار الضريبي وفقاً لأتعاب مشروطة. وفي هذا الاتفاق، مثلاً، لا يعد انتهاكاً للقاعدة إذا حصلت منشأة المحاسبة على أتعاب كشاهد خبير بناء على قيمة المكافأة التي يحصل عليها المدعي أو تحديد الأتعاب الإستشارية وفقاً لنسبة إصدار المستند إذا لم تقم منشأة المحاسبة بأداء خدمة المراجعة أو باقي خدمات ابداء الرأى الأخرى لنفس العميل.

ويرجع السبب في التوصل لهذا الاتفاق إلى إقتناع هيئة التجارة الفيدرالية أن تقييد الأتعاب المشروطة يقلل من المنافسة وبالتالي لايعد ذلك أمراً مفيداً للصالح العام. وبعد فترة تفاوض وافق

المعهد الأمريكي للمحاسبين على تقييد الحظر على الأتعاب المشروطة لتظل فقط تخص خدمات ابداء الرأي وإعداد الإقرار الضريبي. ووافقت هيئة التجارة الفيدرالية على ذلك لأهمية الاستقلال والموضوعية.

التصرفات المضارة بالسمعة Discreditable Acts

القاعدة ٥٠١- التصرفات المضارة بالسمعة . لايجب على العضو أن يرتكب تصرفات تضر بسمعة المهنة

لم يتم تعريف التصرفات المضارة بالسمعة على نحو دقيق في القواعد أو في التفسيرات. ويوجد ٣ تفسيرات ولكنها عدا التفسير الأول تتسم بالغموض. يمكن تلخيص التفسيرات الثلاث كمايلي:

١- يعد تصرفا ضاراً بالسمعة الاحتفاظ بسجلات العميل بعد طلبه لها. وبإفتراض مثلاً أن الإدارة لم تدفع أتعاب المراجعة، ورفض الشركاء بالتالي إعادة السجلات للعميل. بهذا التصرف يكون الشركاء قد قاموا بانتهاك القاعدة ٥٠١.

٢- لايمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدم سياسة التمييز على أساس النوع، أو اللون، والدين، أو الجنس، أو السن، أو الأصل.

٣ إذا وافق الممارس على مراجعة هيئة حكومية تتطلب تطبيق إجراءات مراجعة تختلف عن معايير المراجعة المتعارف عليها، يجب الالتزام باستخدام كل من إجراءات الهيئة الحكومية ومعايير المراجعة المتعارف عليها ما لم يذكر في تقرير المراجعة عكس ذلك.

فهل الاسراف في شرب الخمر أو التصرف الوقح أو التصرف بأي تصرف غير مهني تعد من التصرفات المضارة بالسمعة؟ ربما لا، ولكن تحديد ما يشكل سلوكا مهنيا يمثل مسئولية كل مهني.

متطلبات التنظيم (القانون) الداخلي Bylaws Requirements

حدد المعهد الأمريكي متطلبات للتنظيم الداخلي لتوفير دليل على مايمثل تصرفاً ضاراً بالسمعة، وهي تقدم تعليمات أكثر وضوحاً عن ميثاق السلوك المهني. وجاء بهذه التعليمات أنه سيتم شطب العضو من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين بدون عقد جلسة إستماع عند إدانته لارتكاب أي من الجرائم التالية:

(١) الحبس نتيجة الإدانة الجنائية لمدة تزيد عن السنة، (٢) الخطأ المتعمد في الإقرار الضريبي الخاص به بما لايتفق مع قانون الضرائب، (٣) إعداد إقرار ضريبي كاذب أو يحتوى على معلومات غير صحيحة للعميل أو لنفسه، (٤) تقديم مساعدة على نحو متعمد للعميل عند إعداد وعرض الإقرار الضريبي على أساس مزيف أو مضلل.

الإعلان ووسائل الجذب الأخرى Advertising and Solicitation

الهدف التعليمي ٣-٥: شرح قواعد الميثاق المتعلقة بالإعلان ووسائل الجذب الأخرى والعمولات والأتعاب عن خدمات متبادلة Referral Fees

القاعدة ٥٠٢- **الإعلان وأنواع وسائل اجتذاب العملاء الأخرى**. يجب على العضو في الممارسة العامة أن لايسعى لإجتذاب العملاء من خلال الإعلان أو أي طريق آخر من طرق وسائل الاجتذاب الاخرى على نحو يتسم بالزيف أو التضليل أو الخداع. ويحرم القيام بوسائل اجتذاب العملاء بإستخدام أساليب مثل الإكراه والإلحاح والتحرش.

تشمل وسائل اجتذاب العملاء العديد من الوسائل التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها لتتعاقد مع عملاء جدد من غير العملاء الذين يطلبون من المنشأة ابداء الرأي عن القوائم المالية الخاصة بهم أو تقديم خدمات أخرى. ومن أمثلة وسائل الاجتذاب، دعوة عميل مرتقب على الغداء لشرح الخدمات التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تقدمها، تقديم حلقات نقاش حول التعديلات الجديدة في قانون الضرائب إلى عملاء مرتقبين. الإعلان في دفاتر التليفون. والنمط الأخير يمثل الإعلان وهو أحد طرق الاجتذاب. ويتمثل الإعلان في استخدام وسائل الإعلان المختلفة مثل المجلات والإذاعة لتوصيل معلومات عن الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة.

حتى عام ١٩٧٨ كان الإعلان بأى صورة ممنوعاً. والآن، لم يعد كل من الإعلان أو اجتذاب العملاء أمرا ينسم بالزيف والخداع، بل أصبح أمراً مقبولاً. ويشبه التغيير الذي حدث في المهنة في هذا الخصوص ماحدث في المهن الأخرى. ويعد الاعلان الآن مقبولاً في معظم المهن.

وتمنع هيئة التجارة الفيدرالية المعهد الأمريكي للمحاسبين من تقييد الأعضاء به من القيام بأنشطة الإعلان والاجتذاب. وطبقاً للإتفاقية الموقعة في نهاية التسعينات واتسابق الإشارة إليها، تم فرض حظر على المعهد الأمريكي للمحاسبين حتى لايمنع أي من الممارسات التالية مادام لايوجد بها خداع أو تزييف:

اجتذاب العملاء المرتقبين بكل شخص.

- الاعلان الذي يتم فيه الإشارة إلى الخدمات الجيدة التي تقدمها منشأة المحاسبة.
- الإعلان المقارن.
- الإعلان الذي يتضمن شهادة الاخرين واستحسانهم.
- الإعلان الذي يراه بعض الأعضاء إعلاناً غير وقور أو لاينسم بالذوق الجيد.
- إستخدام الأسماء التجارية.

تقديم خصم للعملاء المرتقبين.

الأثر على المهنة Effect on the Profession

إبتداء من نهاية السبعينات، مارست الحكومة الفيدرالية الضغط على المعهد الأمريكي لتطلب قواعد السلوك التي تقييد المنافسة بين منشآت المحاسبة. وحتى ذلك الحين كان المعهد يمنع: وسائل الاجتذاب المباشر للعملاء، الإعلان، المنافسات التنافسية، الأتعاب المشروطة: العمولات مقابل الحصول على الخدمات الخاصة بالعملاء، والأتعاب مقابل إجتذاب العميل. والآن، تم السماح لكل هذه الصور لعملاء الخدمات التي لاتتعلق بابداء الرأي مع منع الثلاث صور الأخيرة لعملاء خدمات ابداء الرأي.

وأثرت هذه التغييرات في زيادة التأكيد على التسويق والتسعير التنافسي للخدمات. وكشفت العديد من منشأة المحاسبة الإعلان في الصحف القومية المقروءة بواسطة رجال الأعمال وأيضاً في الصحف المحلية. ومن الممارسات المتعارف عليها لدى منشآت المحاسبة القيام بالاتصال بعملاء منشآت المحاسبة الأخرى بشكل غير رسمي لإقناع أعضاء الإدارة لديهم بتغيير منشأة المحاسبة. وتعد المنافسات في السعر من الأمور المتعارف عليها عند تقديم خدمة المراجعة وباقي الخدمات الأخرى حالياً وتتسم بالتنافس الشديد. وكنتيجة لهذه التغيرات تقوم الشركات بتغيير المراجعين حالياً على نحو أكبر من ذى قبل لتخفيض تكلفة المراجعة. ويعتقد البعض أن المراجعة لم تعد نشاطاً مربحاً كما كانت في الماضي.

هل تأثرت جودة المراجعة على نحو خطير من مثل هذه التغييرات؟ تعمل الكثير من العوامل على

الحفاظ على جودة المراجعة في مستواها العالي مثل: المسئولية القانونية للمراجع، متطلبات فحص النظير، والتدخل المحتمل لهيئة سوق المال والحكومة. وفي رأي مؤلفا الكتاب، أدى تغيير القواعد إلى زيادة المنافسة في المهنة، ولكن أدى ذلك إلى تأثر الجودة وقدرة منشآت المحاسبة سلبياً في إتمام العمل على نحو كفء. ويجب أن تجاهد منشآت المحاسبة على أن لاتؤدى زيادة الضغوط التنافسية إلى خفض الجودة إلى أدنى من المستوى المقبول.

العمولات والأتعاب عن خدمات متبادلة (محالة) Commissions and ReTerral Fees

القاعدة ٥٠٣- العمولات والأتعاب المدفوعة أو المقبوضة لإجتذاب العملاء.

أ - العمولات المحظورة. لايجب على عضو الممارسة العامة أن يقدم توصية أو إشارة إلى العميل بخصوص منتج أو خدمة في مقابل عمولة، كما لايجب عليه ان يقدم توصية او إشارة في مقابل عمولة عن منتج أو خدمة تقدم من خلال العميل، كما يجب عليه أن يحصل على عمولة عندما تقدم المنشأة التي يعمل بها إلى العميل:

(١) خدمة مراجعة أو فحص القوائم المالية.

(٢) خدمة إعداد القوائم المالية عندما يتوقع العضو، أو قد يتوقع على نحو مناسب، قيام طرف ثالث باستخدام القائمة المالية مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد.

(٣) فحص القوائم المالية المتوقعة.

ينطبق هذا الحظر خلال الفترة التي تعاقد فيها العضو على تقديم الخدمات المذكورة سابقاً وخلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية التاريخية عن نفس الخدمات السابق ذكرها.

ب- **الإفصاح عن العمولات المسموح بها.** على عضو الممارسة العامة الذي لايسرى عليه الحظر المفروض في هذه القاعدة بخصوص تأدية خدمات مقابل الحصول على عمولة أو يتوقع أن يدفع له عمولة، أن يفصح عن هذه الحقيقة لأى شخص أو وحدة يقدم لها توصية أو إشارة بالمنتج أو الخدمة المرتبط بالعمولة.

حـ- **الأتعاب عن خدمات متبادلة (محالة).** على أى عضو قبل اتعاباً مقابل تقديم توصية أو إحالة لمنشأة محاسبة لأى شخص أو وحدة أو دفع أتعاب لاجتذاب عميل معين، أن يفصح عن قبول أو دفع هذه الأتعاب.

وتعنى القاعدة ٥٠٣ أن منشأة المحاسبة لاتنتهك قواعد السلوك المهنى الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين إذا قامت ببيع عقارات أو أسهم أو شركات بالكامل على أساس وجود عمولة شرط أن لايحدث ذلك مع عملاء يتم تقديم خدمات ابداء الرأى لهم. وهذه القاعدة تزيد من قدرة منشأة المحاسبة على الربح من خلال تقديم العديد من الخدمات التي لاتتعلق بخدمات ابداء الرأى والتي كانت محظورة سابقاً.

ويرجع السبب في استمرار المعهد الأمريكي في حظر العمولات عن أي خدمة لعميل تتعلق بخدمات ابداء الرأى إلى ضرورة التأكد من حياد منشأة المحاسبة. ويشبه هذا المتطلب والسبب الذي من أجله تم وضعه ماسبق مناقشته بخصوص الأتعاب المشروطة.

ويشبه السبب المنطقي لقيام المعهد الأمريكي للمحاسبين بتخفيف التقييد الإلزامي في القاعدة ٥٠٣ بالمقارنة بما مضى ما سبق مناقشته بخصوص الأتعاب المشروطة. ويرجع ذلك إلى إقتناع هيئة

التجارة الفيدرالية بأن وجود القيود سيخفض من حجم التنافس مما لا يعد مفيدا للصالح العام.

ومن الضروري أن نعلم أن مجلس المحاسبة بكل ولاية الذي يمنح التصريح لمنشآت المحاسبة قد يضع قواعد أكثر تقييداً عن المعهد الأمريكي للمحاسبين. وفي حالة وجود قواعد مختلفة، يجب على منشأة المحاسبة إتباع أكثر المتطلبات تقييدا.

الشكل التنظيمي والأسم Forms of Organization and Name

الهدف التعليمي ٣-١١: شرح الأشكال التنظيمية المقبولة لمنشآت المحاسبة

القاعدة ٥٠٥ – الشكل التنظيمي والأسم. يجب أن يمارس العضو المحاسبة العامة فقط ضمن إطار الشكل التنظيمي الذي يجيزه قانون الولاية أو القواعد التنظيمية بها والذي تتفق خصائصه مع قرارات المجلس.

يجب أن لا يمارس العضو المحاسبة العامة تحت اسم منشأة غير حقيقي. ويمكن إضافة أسماء أحد الملاك السابقين أو أكثر من مالك سابق إلى اسم المنشأة التي تمارس العمل بعد خروج هؤلاء الشركاء. وأيضاً قد يستمر الشريك الباقي بعد موت الملاك الآخرين او انسحابهم بالكامل في الممارسة تحت نفس الأسم الذي يتضمن أسماء الملاك السابقين لمدة لا تزيد عن عامين من العمل منفرداً.

لا يجب أن تصنف المنشأة كعضو في المعهد الأمريكي للمحاسبين إلا في حالة تمتع كافة ملاكها بعضوية المعهد.

تجيز القاعدة ٥٠٥ للممارسين العمل في أحد ٦ أشكال تنظيمية طالما يتفق ذلك مع قانون الولاية: المنشأة الفردية، منشأة الأشخاص العامة، شركة الأموال العامة، شركة الأموال المهنية، الشركة ذات المسئولية المحدودة، شركة الأشخاص ذات المسئولية المحدودة. وقد سبق مناقشة هذه الأشكال التنظيمية في الفصل الأول.

وقبل عام ١٩٩٤، كان يجب أن يحصل كافة ملاك منشآت المحاسبة على شهادة CPA. وفي أبريل ١٩٩٤ عدل المعهد الأمريكي في قرار جديد للسماح لغير المحاسبين المصرح لهم بإمتلاك منشآت المحاسبة في ظل الشروط التالية:

- يجب أن تكون نسبة الملكية للمحاسبين المصرح لهم ٣/٢ من الصالح المالية وحقوق التصويت.
- يجب أن يتحمل المحاسبون المصرح لهم المسئولية المطلقة عن كافة الخدمات التي تقدمها المنشأة في إطار نشرات معايير المراجعة أو نشرات المعايير الخاصة بخدمات المحاسبة والفحص.
- يجب أن يظل الملاك مالكين لحقوقهم كطرف أصيل.
- يجب تطبيق القواعد التالية على الملاك من غير المحاسبين المصرح لهم:

١- يجب أن يؤدوا على نحو نشط الخدمات إلى عملاء المنشأة في إطار عملهم الأساسي.

٢- لا يجب ان يتصرفوا كمحاسبين ولكن يمكن لهم استخدام ألقاب مثل المالك، الموظف، العضو، المساهم.

٣- لا يجب عليهم تحمل اية مسئولية فيما يتعلق بخدمات ابداء الرأى على القوائم المالية أو الإعداد لها.

٤- لا يحق لهم الإنضمام إلى عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين، ولكن يجب عليهم الإلتزام بميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد.

٥- يجب أن يحمل أي مالك جديد من غير المحاسبين شهادة البكالوريوس. وابتداء من ٢٠١٠ يجب عليهم أيضاً مقابلة متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص الحصول على ١٥٠ ساعة من التعليم المستمر.

٦- يجب عليهم الوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر مثلهم مثل أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين.

يمكن لمنشأة المحاسبة إستخدام أي إسم لها مادام ليس مضللاً. يستخدم معظم المنشآت إسم مالك أو أكثر من الملاك. ومن غير المعتاد أن يحتوي إسم المنشأة على ٥ أسماء أو أكثر من الملاك. ويمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدم اسم تجاري على الرغم من أن ذلك ليس مألوفاً في الممارسة. وتعد أسماء مثل: Marshall Audit Co. أو Chicago Tax Specialists أسماء مقبولة طالما لاتعد مضللة.

الإلـــــزام Enforcement

الهدف التعليمي ٣-١٢: وصف آلية الإلزام في قواعد السلوك

يمكن أن ينتج عن عدم إتباع قواعد السلوك الطرد من المعهد الأمريكي للمحاسبين. وهذا لن يمنع المحاسب المصرح له من ممارسة المحاسبة العامة، ولكن ينظر إليه على أنه إجراء عقابي له وزنه الاجتماعي. حيث يتم نشر كافة عمليات الطرد من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين بسبب إنتهاك هذه القواعد في النشرة الأخبارية CPA Newsletter والتي يتم إرسالها لكافة أعضاء المعهد.

العقوبات الخاصة بقسم الاخلاقيات المهنية بالمعهد الأمريكي للمحاسبين

Action by AICPA Professional Ethics Division

يعد قسم الاخلاقيات المهنية بالمعهد الأمريكي للمحاسبين مسئولاً عن فحص أي انتهاك للميثاق وتحديد رد الفعل النظامي بذلك. ويتم الفحص في ضوء معلومات يتم التوصل إليها بصفة أساسية من شكوى رسمية من الممارسين أو أفراد آخرين أو من مجامع المحاسبة بالولايات المتحدة أو من الهيئات الحكومية.

ويوجد مستويين رئيسيين للتصرفات [العقوبات] النظامية. فيما يتعلق بالانتهاكات الأقل خطورة وربما غير المتعمدة، يقصر القسم العقوبة على ضرورة علاج أو تصحيح الموقف.

وكمثال: إذا حدث خطأ غير مقصود عند التأكد من توافر الافصاح الكامل في القوائم المالية لعميل يمتلك منشأة ذات حجم صغير عند القيام بالمراجعة والتقرير عنها، سيتطلب القسم من العضو أن يحضر عدداً من المقررات الدراسية لساعات محددة من التعليم المستمر لتحسين الأهلية الفنية.

أما المستوى الثاني، فيتم فيه المثول أمام مجلس محكمة مشتركة. ولهذا المجلس الحق في إيقاف العضو مؤقتا أو طرده من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين بسبب إنتهاك اخلاقيات المهنة. وتنشر العقوبات في النشرة الأخبارية CPA Newsletter مع نشر عنوان واسم العضو الموقوف أو المطرود وأسباب ذلك.

العقوبات الخاصة بمجلس المحاسبة بالولاية Action by a State Boord of Accountancy

تعد قواعد السلوك الصادرة عن المجالس المحاسبية بالولايات أكثر أهمية من الطرد من عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين، وهذه القواعد تشبه القواعد الخاصة بالمعهد. ونظراً لأن كل ولاية تمنح الممارسين التصريح بمزاولة المهنة كمحاسب مصرح له، فإن أي خرق مؤثر لميثاق السلوك الخاص بمجلس المحاسبة بالولاية سيؤدي إلى سحب التصريح بمزاولة العمل. وعلى الرغم من أن ذلك نادراً

ما يحدث، قبل سحب التصريح سيمنع الممارس من العمل في المحاسبة العامة. وتأخذ معظم الولايات بقواعد السلوك الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، ولكن بضع معظمها قواعد أكثر تقييدا. وعلى سبيل المثال، وضعت بعض الولايات المتحدة قيودا على الإعلان وباقي أنواع الاجتذاب الأخرى. وفي السنوات الأخيرة، زاد عدد الولايات التي تبنت مواثيق سلوك أكثر تقييدا من ذلك الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

أنها مسألة تتعلق بالثقة It's a Matter of Trust

تختلف بيئة الأعمال اليوم عن ما كانت منذ ٢٠ عاماً مضت. عندما قام كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين ومعظم مجامع المحاسبة بالولايات بتغيير قواعد السلوك الخاصة بها في نهاية السبعينات للسماح بالاجتذاب المباشر للعملاء، وجد المحاسبون أنفسهم في مناخ عمل يتسم بالتنافس الشديد على نحو أكثر من ذي قبل.

يجب على الممارسين العموميين اليوم ان يبينوا بوجه خاص بالكفاءة والفعالية في العمل. لا يمكن للممارس أن يتجاهل أحد الجوانب وبأمل في النجاح، لا يمكن للممارس الذي يتصرف على نحو غير مهني أن يتوقع البقاء. يجب على كل ممارس أن يملك المهارات اللازمة طوال فترة عمله، ممارسة العناية المهنية المعتادة، الإلتزام بالمعايير المنشورة الخاصة بالعمل الذي يقوم به والتصرف كمهني خلال العمل. كل هذه الجوانب أساسية للنجاح.

يتمثل الخط الأخير في إنجاز التفوق المهني. يدعو ميثاق السلوك المهني الأعضاء إلى «متابعة المعايير الفنية والأخلاقية، العمل المتواصل لتحسين الأهلية والجودة للخدمات، تنفيذ المسئوليات المهنية وفقاً لأقصى طاقة للعضو»، ولا تعد هذه مثاليات لامعنى لها، إنها تعد ضرورة لتأكيد ثقة الرأى العام في مهنة المحاسبة.

المصـــــــدر: Michael A.Pearson: "Doing the right thing", Journal of Accountancy, June 1995, P.86.

المصطلحات الأساسية

لجنة المراجعة Audit Committee . مجموعة مختارة من أعضاء مجلس الإدارة لدى العميل، تشمل مسئولياتهم مساعدة المراجع في أن يظل محايداً عن الإدارة.

معلومات العميل Client Information . المعلومات التي يتم توصيلها من العميل إلى المهني.

المعلومات السرية للعميل Confidential Client Information . معلومات العميل التي لايجب الإفصاح عنها إلا تحت ظروف تتعلق بفحص قضائي أو ما تقرره السلطة المهنية.

المأزق (المشاكل) الأخلاقية Ethical dilemma . موقف يجب فيه اتخاذ قرار عن السلوك الملائم.

الأخلاقيات Ethics . مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية.

المصلحة المالية Financial Interest . إمتلاك أسهم أو أي استثمار مباشر بواسطة المحاسب المصرح له لدى العميل.

الحياد في المظهر Independence in appearance . قدرة المراجع في الحفاظ على وجهة نظر غير منحازة في عيون الآخرين.

الحياد في الواقع Independence in fact . قدرة المراجع في التصرف على نحو منحاز عند أداء الخدمة المهنية.

الموضوعية Objectivity . التجرد في أداء كافة الخدمات المهنية.

المعلومات الخاصة Privileged Information . معلومات العميل التي لايستطيع المهني الإفصاح عنها من الوجهة القانونية؛ المعلومات التي يحصل عليها المراجع من العميل تعد معلومات سرية وليست معلومات خاصة.

أسـئلة للمراجعة

٣-١ [الهدف ٣-٤] أشرح أهمية وجود ميثاق السلوك المهني للمحاسبين المصرح لهم. كيف يمكن أن يختلف محتوى الميثاق الخاص بالمحاسبين المصرح لهم ويتفق مع مواثيق السلوك المهني لكل من المحامين وأطباء الأسنان؟

٣-٢ [الهدف ٣-٤] أذكر الأجزاء الأربعة لميثاق السلوك المهني وحدد الغرض من كل منها؟

٣-٣ [الهدف ٣-٥] فرق بين الحياد في الواقع والحياد في المظهر. أشرح ثلاث أنشطة لاتؤثر على الحياد في الواقع وتؤثر على الحياد في المظهر.

٣-٤ [الهدف ٣-٥] لماذا يعد الحياد أمراً ضرورياً للمراجع؟

٣-٥ [الهدف ٣-٥] أشرح كيف يمكن تطبيق القواعد الخاصة بإمتلاك الأسهم على كل من الشركاء وغير الشركاء. وضع مثالاً لحالة يتم فيها منع إمتلاك الأسهم لكل منهما.

٣-٦ [الهدفين ٣-٥، ٣-٧] ماهو موقف المهنة من القيام بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة إلى عميل المراجعة؟

٣-٧ [**الهدف ٣-٥**] يرى العديد من الأفراد أن المحاسب المصرح له قد لا يتمتع فعلاً بالحياد عندما يتم دفع الأتعاب بشكل تحدده إدارة العميل. إشرح المنهجين الذين يمكن من خلالهما تقليل مثل هذا النقص الظاهر في الحياد.

٣-٨ [**الهدف ٣-٧**] بعد قبول التعاقد، اكتشف المحاسب المصرح له أن النشاط الذي يعمل العميل به يتسم بالتفنية بأكثر مما كان متصوراً وأنه لا يتمتع بالأهلية في عدد من الجوانب الخاصة بمثل هذا العمل. ماهي الخيارات المتاحة أمام المحاسب المصرح له؟

٣-٩ [**الهدف ٣-٨**] بافتراض أن المراجع قد عقد اتفاقاً مع العميل بإشتراط توقف أتعاب المراجعة على عدد الأيام التي سيتم فيها تنفيذ إجراءات المراجعة. هل يعد ذلك إنتهاكاً لميثاق السلوك المهني؟ ماهي أسس قواعد الأخلاق المهنية المشروحة التي تخص الأتعاب المشروطة وماهي أسباب وضع هذه القواعد؟

٣-١٠ [**الهدف ٣-٨**] يمكن تقديم أوراق العمل الخاصة بالمراجع عائداً إلى أي شخص فقط في ظل موافقة من العميل. أذكر ثلاث إستثناءات لهذه القاعدة العامة.

٣-١١ [**الهدف ٣-١٠**] عرف وأشرح العوامل التي يجب من خلالها المحافظة على الجودة العالية للمراجعة على الرغم من السماح باجتذاب العملاء والمنافسات التنافسية.

٣-١٢ [**الهدف ٣-١٠**] لخص القيود المفروضة على الإعلان الذي تقوم به منشآت المحاسبة في قواعد وتفسيرات السلوك.

٣-١٣ [**الهدف ٣-١٠**] ما هو الغرض من قيود ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين على العمولات المذكورة في القاعدة ٥٠٣؟

٣-١٤ [**الهدف ٣-١١**] إذكر الأشكال التنظيمية التي يمكن السماح بها لمنشأة المحاسبة.

٣-١٥ [**الهدف ٣-١٢**] فرق بين أثر إلزام قواعد السلوك الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين وقواعد السلوك الخاصة بمجلس المحاسبة بالولاية على ممارسة منشأة المحاسبة.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٣-١٦ [**الأهداف ٣-٨، ٣-٩، ٣-١٠**] تتعلق الأسئلة التالية بالإنتهاكات الخاصة بميثاق السلوك المهني، أختر الإجابة الأفضل.

أ - **المحاسب المصرح له** Triolo يمتلك منشأة صغيرة للمحاسبة، وطلب أحد العملاء منه تقديم خدمة لا يستطيع الوفاء بها على نحو ملائم. وأوصى Triolo العميل بأن يحصل على هذه الخدمة من منشأة المحاسبة Pinto and Company وبالمقابل وافق Pinto على دفع ١٠٪ من أتعاب الخدمة المقدمة إلى Triolo. إذا كان هناك انتهاكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين، فمن الذي قام به؟

(١) كل من Triolo و Pinto.
(٢) لم يحدث إنتهاك.
(٣) فقط Triolo.
(٤) فقط Pinto.

ب- يرغب أحد المحاسبين المصرح لهم في بيع منشأة المحاسبة الخاصة به، يجب عليه:

(١) عدم السماح لفريق فحص النظير بالإطلاع على أوراق العمل والإقرارات الضريبية دون الحصول على إذن العميل قبل إتمام البيع.

(٢) عدم السماح للمشترى المتوقع بالإطلاع على أوراق العمل والإقرارات الضريبية بدون إذن العميل.

(٣) تسليم أوراق العمل والإقرارات الضريبية للعميل.

(٤) الإحتفاظ بأوراق العمل والإقرارات الضريبية لفترة كافية من الوقت للوفاء بالمتطلبات القانونية.

حـ- ينظر إلى إحتفاظ المحاسب المصرح له بسجلات العميل كوسيلة لإجباره على دفع أتعاب المراجعة المستحقة على أنه تصرف

(١) لم يتم التعرض له في سياق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٢) مقبول إذا كان قد تم إجازته تشريعياً في قوانين الولاية.

(٣) ممنوع في ظل قواعد السلوك الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٤) إنتهاك لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٣-١٧ [الأهداف ٣-٥] تتعلق الأسئلة التالية بالحياد وقواعد السلوك المهني أو معايير المراجعة المتعارف عليها. أختر الإجابة الأفضل.

أ- ما هو مضمون معيار المراجعة المتعارف عليه الذي يتطلب حياد المراجع؟

(١) يجب أن لايكون المراجع متحيزاً فيما يتعلق بالعميل الذي يتم إجراء المراجعة لديه.

(٢) يجب أن يتخذ المراجع سلوكاً انتقادياً خلال المراجعة.

(٣) يتمثل الإلتزام الوحيد للمراجع في إلتزامه أمام الطرف الثالث.

(٤) يمكن للمراجع أن تكون له مصلحة مالية مباشرة في أعمال العميل بشرط ألا تكون جوهرية في ضوء الأهمية النسبية.

ب- تعد المراجعة المحايدة أمراً هاماً لقراء القوائم المالية لأنها:

(١) تحدد طبيعة الإشراف المستقبلي لإدارة الشركة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

(٢) تعمل على قياس وتوصيل البيانات المالية وبيانات العمل الواردة في القوائم المالية.

(٣) تتضمن فحص موضوعي للقوائم المعدة بواسطة الإدارة والتقرير عنها.

(٤) تقرر عن مدى دقة كافة المعلومات بالقوائم المالية.

٣-١٨ [الأهداف ٣-٨، ٣-١١] تتعلق العبارات التالية بالإنتهاكات المحتملة لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. أختر الإجابة الأفضل.

أ- في أي موقف مما يلي يعد المحاسب المصرح له منتهكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين عند تحديد أتعاب المراجعة؟

(١) الأتعاب التي يتم تحديدها بناء على ما إذا كان تقرير المحاسب المستقل عن القوائم المالية سيؤدي إلى تصديق البنك على القرض.

(٢) تحديد الأتعاب بناء على نتائج الجوانب المتعلقة بالإقلاس.
(٣) تحديد الأتعاب بناء على طبيعة الخدمة المؤداة وخبرة المحاسب المعتمد بدلاً من الوقت الفعلي الذي تم فيه أداء المراجعة.
(٤) تحديد الأتعاب بناء على المبلغ الذي كان يدفع للمراجع السابق.

ب- جاء بميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين أنه ليس للمراجع أن يفصح عن المعلومات السرية التي حصل عليها خلال أدائه لواجبه المهني ما لم يحصل على موافقة العميل. في أي من المواقف التالية سيعد الإفصاح من جانب المحاسب المصرح له انتهاكاً للميثاق؟

(١) الإفصاح عن المعلومات السرية للوفاء بمسئوليات المراجع على نحو ملائم بما يتفق مع المعايير في المهنة.
(٢) الإفصاح عن المعلومات السرية في إطار الإلتزام بإستدعاء رسمي صادر عن المحكمة.
(٣) الإفصاح عن المعلومات السرية إلى محاسب آخر يرغب في شراء منشأة المحاسبة.
(٤) الإفصاح عن المعلومات السرية خلال إجراءات فحص النظير التي يتطلبها المعهد الأمريكي للمحاسبين.

جـ- فيما يلي أسماء أربع منشآت محاسبة والحقائق الخاصة بكل منهم، ما لم يذكر عكس ذلك، تمثل الأسماء محاسبون مصرح لهم وشركاء ولا يوجد شركاء آخرين بالمنشأة، ما هو إسم المنشأة والحقيقة المرتبطة به التي تشير إلى إنتهاك ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين؟

(١) المحاسبون المصرح لهم جرين، لورنس، وكرايج [كرايج مات منذ ٥ سنوات، جرين ولورنس مستمران بالمنشأة].
(٢) المحاسبون المعتمدون كلاي وشارب [تم حذف اسم أندي راندولف المحاسب المصرح له والشريك الوحيد من إسم المنشأة].
(٣) المحاسبون المصرح لهم فولتون وجاكسون [توفي جاكسون منذ ثلاث سنوات، واستمر فولتون في العمل بالمنشأة في شكل منشأة فردية].
(٤) المحاسبون المصرح لهم تشندلر وشركاء [يوجد ١٠ مساهمون آخرين بالمنشأة وجميعهم يحملون شهادة المحاسب القانوني المصرح لهم].

أسئلة وحالات للمناقشة

٣-١٩ [الأهداف ٣-٥، ٣-٦، ٣-٧، ٣-٨، ٣-٩] يشمل كل من المواقف التالية احتمالا لانتهاك ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. إذكر في كل موقف القسم الذي يمكن تطبيقه من ميثاق السلوك المهني وما إذا كان يوجد إنتهاك.

أ- المحاسب المصرح له John Brown لم يصل إلى مرتبة الشريك بعد، عمل لمدة ٣ سنوات مع منشأة المحاسبة Lyle and Lyle وهي منشأة محاسبة ذات مكتب واحد. يمتلك ٢٠ سهماً لدى عميل من عملاء المراجعة، ولكنه لايشارك في عمليات المراجعة لدى هذا العميل. ولاتعد قيمة الأسهم هامة بالنسبة لثروته.

ب- عند إعداده للإقرار الضريبي لأحد العملاء، لاحظت المحاسبة المصرح لها Phyllis Allen أن حجم الاستقطاعات مقابل المساهمة والفوائد بلغ حجماً كبيراً على غير المعتاد. وعندما طلبت من العميل الحصول على المعلومات التي تدعم الاستقطاعات أخبرها العميل «لا تسألي أية أسئلة، لن تحصلي بالتالي على أية أكاذيب»، وأعدت Phyllis الإقرار الضريبي وفق المعلومات التي أتاحها العميل.

جـ- طلب أحد العملاء من المحاسب المصرح له Bacon J مساعدته في التهجيزات الخاصة بإدخال نظام إلكتروني للسجلات. ولم يقم Bacon بمثل هذا العمل من قبل وليس لديه معرفة بالسجلات الخاصة بالعميل. ولذلك لجأ للإستعانة بإستشاري بهذا المجال. ولا يعمل هذا الاستشاري في ممارسة المحاسبة العامة ولكن يعتقد Bacon بأنه يتوافر لديه المهارات اللازمة. ولم يتمكن Bacon من فحص عمل الإستشاري بسبب الطبيعة التقنية له.

د - إشتركت ٥ منشآت محاسبة صغرى تعمل في مدينة Chicago في مشروع للمعلومات من خلال العمل المشترك في برنامج فحص النظير لاحدى منشآت المحاسبة. وفي هذا البرنامج عينت كل منشأة اثنين من الشركاء لفحص أوراق العمل بما في ذلك الإقرار الضريبي والقوائم المالية لمنشأة المحاسبة الأخرى الخاضعة للبرنامج. وفي نهاية كل عملية فحص يعقد المراجعون الذين أعدوا أوراق العمل والمراجعون الذين فحصوها إجتماعاً لمناقشة أوجه القوة والضعف في المراجعة. ولم يحصلوا على ترخيص من العميل قبل البدء في إجراءات الفحص.

هـ- يفي المحاسب المصرح له James Thurgood لفترة أطول مما كان يجب في التحقق السنوي الذي تقيمه منشأة المحاسبة Thurgood & Thurgood. وفي طريقه إلى منزله أحاط البوليس بسيارته وأجبر على التوقف، حيث شوهد في حالة سكر بين. وفي المحكمة أدانه المحلفون لقيادته السيارة وهو في حالة سكر بين. ونظراً لأن هذه الحالة لم تكن الأولى له، فقد عوقب بالحبس لمدة ٣٠ يوم وعلقت رخصة القيادة لمدة عام.

و - انشأ المحاسب المصرح له Bill Wendal شركة تأمين ضد الحريق والكوارث بهدف إستكمال خدمات المراجعة والضرائب. ولم يستخدم إسمه في أي شئ يخص شركة التأمين وعين مديراً في غاية الكفاءة لإدارتها وهو Frank Jones. عادة مايطلب Wendel من Jones أن يفحص مدى مناسبة التأمين لعملاء المراجعة والضرائب بالتعاون مع إدارة العميل لتحديد ما إذا كان التأمين لايفي في حالة وقوع الخسائر. ويشعر Wendal انه يقدم خدمة جيدة للعملاء لإخبارهم عن الموقف التأميني.

ز - يقدم Rankin المحاسب المعتمد الخدمات الضريبية، استشارات الإدارة، وإمساك الدفاتر وأيضاً خدمة المراجعة لنفس العميل. ونظراً لصغر حجم المنشأة، فإن شخص واحد يقدم عادة كافة هذه الخدمات.

٣ ٢٠ [**الأهداف ٣-٥، ٣-٨، ٣-١٠، ٣-١١**] يحتوي كل موقف مما يلي على إنتهاكات محتملة لميثاق السلوك المهني للمعهد الأمريكي للمحاسبين. حدد في كل موقف ما إذا كان يوجد إنتهاك للميثاق. وفي الحالات التي يوجد بها انتهاك، إشرح طبيعة الانتهاك والأساس المنطقي لوجوده قاعدة للسلوك.

أ - يعمل Ralph Willian شريكاً في مراجعة إحدى المنظمات الخيرية. ويحتل منصباً شرفياً في عضوية مجلس الإدارة ولايتدخل في أداء الوظائف الإدارية.

ب- منشأة المحاسبة Pickens and Perkins تعمل في مجال ممارسة المحاسبة العامة. ويعمل المساهمون فقط في وظائف بما في ذلك الشركاء، مراجعون مبتدئون حاصلون على شهادة CPA ومراجعون مبتدئون من غير الحاصلين على شهادة CPA والأفراد الإداريين.

حـ- منشأة المحاسبة Fenn and Company لا تستخدم الحاسب الإلكتروني الخاص بها في كافة الأوقات، وهذا الحاسب يستخدم أساساً لتسجيل العمليات. وفي ظل علم منشأة المحاسبة أن التجهيزات الإلكترونية لشركة Delta Equipment والتي تعد أحد عملائها لاتلبي كافة الاحتياجات، قررت منشأة المحاسبة تخصيص جانب من الوقت للحفاظ على السجلات المحاسبية الروتينية لشركة Delta في الحاسب الإلكتروني الخاص بالمنشأة.

د- المحاسب المصرح له Goderre قام بممارسة القانون، وقدم أحد عملائه إلى المحاسب المعتمد Doyle، ووافق هذا الأخير على دفع ١٠٪ من الأتعاب إلى Godette مقابل الخدمة التي قدم Doyle إلى العميل.

هـ- المحاسبة المصرح لها Theresa Barnes تقوم بإجراءات المراجعة الخاصة بالعميل Smith, Inc.، ويستخدم هذا العميل محاسباً آخر مقابل استشارات إدارية، وتقوم Barnes شهرياً بإرسال خطاب يحتوي على الإمكانيات التي يمكن لمنشأة المحاسبة التي تعمل فيها أن تقدمها إلى Smith، ضمن إطار العمل الروتيني وليس بهدف الاجتذاب.

و- أرسل البنك إخطاراً إلى المودعين ليخبرهم بأنه في إطار إجراءات المراجعة التي تتم فيه، عليهم الاستجابة لما تقوم به منشأة المحاسبة للحصول على مصادقات عن أرصدة الودائع. وطبع البنك إسم وعنوان منشأة المحاسبة على الإخطار. وكانت منشأة المحاسبة على علم بذلك.

ز- يعمل Myron Jones عضواً في إحدى منشآت المحاسبة القومية، وتتضمن بطاقة العمل الخاصة به إسمه، إسم منشأة المحاسبة، العنوان، رقم التليفون، وكلمة إستشاري.

ح- المحاسب المصرح له Gutowski، قام بكتابة مقالين في مجال الضرائب تم نشرهما في نشرة مهنية، ورغب الناشر في إخبار القراء عن شخصية Gutowski، وتتضمن المعلومات التي أقرها Gutowski الدرجات الأكاديمية التي حصل عليها، المقالات المنشورة له في الدوريات المهنية وبيان أنه خبير في مجال الضرائب.

ط- باع المحاسب المصرح له Poust منشأة المحاسبة التي يمتلكها، وتقدم هذه المنشأة خدمات إمساك الدفاتر والضرائب والمراجعة. وتم البيع إلى المحاسب المصرح له Lyons، وحصل Poust على ترخيص من كافة عملاء المراجعة بخصوص نقل أوراق العمل إلى Lyons ولم يستطع الحصول على ترخيص بالكشف عن أوراق العمل لخدمات الضرائب والاستشارات الإدارية.

ك- منشأة المحاسبة Murphy and Company تعد المراجع الرئيسي للقوائم المالية الموحدة لشركة Lowe, Inc وشركاتها التابعة. وتساهم العمليات المالية الخاصة بشركة Lowe في ٩٨٪ من الأصول الموحدة وصافي الدخل الموحد. وتم مراجعة الشركتين التابعتين بواسطة منشأة المحاسبة Trotman and Company ذات السمعة المهنية الممتازة. وأصر مالك منشأة Murphy على القيام بمراجعة الشركتين التابعتين لاعتقاده بأن ذلك أمر ضروري للتعبير عن الرأي*.

٣-٢١ [الهدف ٣، ٥] تتطلب هيئة سوق المال حالياً من كافة الشركات الأعضاء بها أن يتوافر لديهم لجنة للمراجعة.

المطلوب

أ- شرح طبيعة لجنة المراجعة.

ب- ماهي الوظائف الأساسية التي يتم أدائها بواسطة لجنة المراجعة؟

* مقتبس من المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

حـ- شرح كيف يمكن للجنة المراجعة أن تساعد المراجعة على أن يكون محايداً بدرجة أكبر.

د- يرى بعض مستقدى لجنة المراجعة أن وجود مثل هذه اللجان سيكون في صالح منشآت المحاسبة الكبرى والتي تؤدي خدمة المراجعة بسعر أكبر من المنشآت الصغرى. وتقوم هذه الانتقادات على أساس أن الاهتمام الأساسي للجان المراجعة ينصب في تقليل فرص التعرض لمقتضيات المسئولية القانونية. وبالتالي ستوصي هذه اللجان بالتعامل مع منشآت المحاسبة الكبرى والأكبر إحتراماً في المهنة على الرغم من إرتفاع التكلفة إلى مستوى أعلى لتخفيض الانتقادات المحتملة عند إختيار منشأة غير مؤهلة. أذكر رأيك في الفقرة السابقة.

٣-٢٢ [الهـــدف ٣-١٠] صوت أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين على حذف القاعدة ٥٠٢ المتعلقة بالإلزام، وحدث في السنوات الأخيرة تغيير آخر في ميثاق السلوك المهني والذي يتيح حالياً الإعلان والمناقصات التنافسية وعرض فرص العمل على العاملين في منشآت محاسبة أخرى.

المطلوب

أ- تحديد الآثار المحتملة على العلاقة بين منشآت المحاسبة المتنافسة، والآثار المحتملة على ممارسة المراجعة نتيجة هذه التغيرات.

ب- تحديد التكاليف والمنافع المحتملة على العملاء ومستخدمي القوائم المالية نتيجة هذه التغيرات.

حـ- تحديد رأيك عما إذا كانت التغيرات بالقاعدة لها أثر مفيد أو ضار على كل من المجموعات التالية:

١- منشآت المحاسبة الكبرى.

٢- منشآت المحاسبة الصغرى.

٣- المراجعين الجدد الذين يبدئون العمل في منشأة المحاسبة.

٤- الشركات محل المراجعة.

٥- مستخدمي القوائم المالية.

٣-٢٣ [الهدف ٣-٥] يتعلق مايلي بحياد المراجعين:

المطلوب

أ- لماذا يعد الحياد ضرورياً في المراجعة؟

ب- قارن أهمية الحياد للمحاسبين المصرح لهم مع باقي المهنين الأخرين مثل المحامين؟

حـ- أشرح الفرق بين الحياد في المظهر والحياد في الواقع.

د- بإفتراض أن أحد الشركاء في منشأة محاسبة يمتلك سهمين لدى عميل كبير من عملاء المراجعة، ونعد هذه الأسهم تمثلا لا يتسم بالأهمية لثروته الإجمالية.

(١) هل انتهك ميثاق السلوك المهني؟

(٢) أشرح ما إذا كان هناك أثر محتمل على حياد المراجع [الشريك] في الواقع.

(٣) فسر السبب في تقييد متطلبات ملكية الأسهم في قواعد الميثاق.

و- ناقش كيف يمكن لأي مما يلي أن يؤثر على الحياد في الواقع والحياد في المظهر، مع تقييم عواقب منع المراجعين من أداء كل منها.

(١) إمتلاك أسهم في شركة العميل.
(٢) أداء خدمة إمساك الدفاتر لعميل من عملاء المراجعة بواسطة نفس الشخص الذي يؤدي خدمة المراجعة.
(٣) تقديم توصية بإجراء قيود التسوية لعميل القوائم المالية مع إعداد القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات للعميل.
(٤) تقديم خدمة إستشارية لإدارة عميل من عملاء المراجعة بواسطة أفراد في أقسام منفصلة عن قسم المراجعة.
(٥) أداء خدمة المراجعة السنوية بواسطة فريق المراجعة نفسه عدا المساعدين لمدة ٥ سنوات على التوالي.
(٦) أداء خدمة المراجعة السنوية بواسطة نفس منشأة المحاسبة لمدة ١٠ سنوات على التوالي.
(٧) إختيار منشأة المحاسبة بواسطة الإدارة.

ج - ما الذي تم منعه في العبارات السابقة من ١ إلى ٧ بواسطة ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين، وما الذي تم منعه بواسطة هيئة سوق المال.

٣ ٢٤ [الهدف ٣-٥] واجهت Marie Jones المواقف التالية عند أداء المراجعة في شركة كبرى لتجارة السيارات، وتحتل Marie موقع شريك.

١- أخبرها مدير المبيعات بوجود أوكازيون [بخصم كبير] على السيارات الجديدة عند التعامل مع العملاء الدائمي فقط، ونظراً لأنها تقوم بإجراء المراجعة لسنوات طويلة بهذه الشركة، فقد قرر مدير المبيعات أنها من الأشخاص الذين يمكنهم الحصول على الخصم.

٢- يوجد لدى هذه الشركة مطعم يقدم وجبات مجانية للعاملين لدى شركة تجارة السيارات، وأخبر مراقب النفقات الشريك Marie بأنها تستطيع تناول الوجبات في هذا المصنع مجاناً.

٣- دعيت Marie لحضور الحفل السنوي الذي تقيمه الشركة في الأعياد. وعند تسليم الهدايا، فوجئت بوجود اسمها بين من يقدم إليهم الهدايا. وبلغت قيمة الهدية ٢٠٠ دولار تقريباً.

المطلوب

أ- بإفتراض أن Marie قبلت العرض أو الهدية في كل موقف، هل يعد ذلك انتهاكاً لقواعد السلوك؟
ب- ناقش مايجب على Marie ان تفعله في كل موقف مما سبق.

حالات عملية

٣-٢٥ [الأهداف ٣-٧، ٣-٨، ٣-١١] أسس الشريكان Gilbert و Bradley منشأة Financial Services, Inc. يمتلك كل شريك ٥٠٪ من الأسهم المصرح بها. يحمل Gilbert شهادة المحاسب المصرح له CPA وهو عضو بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. بينما يعد Bradley مثمناً قضائياً للتأمين ضد خسائر الممتلكات. وتقوم المنشأة بتأدية خدمات المراجعة والضرائب تحت إشراف Gilbert، وخدمات التأمين تحت إشراف Bradley. وتم الاعلان عن افتتاح المنشأة في مساحة ٣ بوصات على عمودين بجريدة محلية.

وكانت شركة Grandtime Company من أولى المتعاملين في خدمات المراجعة. وبلغ حجم الأصول لدى هذه الشركة ٦٠٠٠٠٠٠ دولار والإلتزامات ٢٧٠٠٠٠٠ دولار، وخلال أداء المراجعة وجد

Gilbert أن المبنى الخاص بشركة Grandtime والذي تبلغ قيمته الدفترية ٢٤٠٠٠٠ دولار مرهون كضمان لقرض قيمته ٢٠٠٠٠٠ دولار. ولم يرد بالقوائم مايشير إلى ذلك. ونظراً لأن عدم الإفصاح عن الرهن العقاري لا يؤثر في قيم كل من الأصول والإلتزامات، ولأن إجراءات المراجعة تم إجرائها على نحو مرض، قرر Gilbert إصدار تقرير نظيف عن القوائم المالية. وبعد مرور شهرين، علم Gilbert أن احدى شركات التأمين تخطط لإقراض شركة Grandtime مبلغ ١٥٠٠٠٠ دولار في صورة رهن عقاري من الدرجة الأولى للمبنى. ونظراً لعدم معرفة شركة التأمين بوجود رهن عقاري على المبنى، قرر كل من Gilbert و Bradley اخطار شركة التأمين بحقيقة الوضع. وبعد فترة قصيرة على ذلك، تم إتهام Gilbert بإنتهاكه للأخلاقيات المهنية.

المطلوب

تعريف ومناقشة الجوانب الأخلاقية لهذه التصرفات التي قام بها Gilbert والتي تمثل إنتهاكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين*.

٣-٢٦ [**الأهداف ٣-٥، ٣-٨، ٣-١٠**] يمكن أن تعبر المواقف التالية عن إنتهاك لميثاق السلوك المهني، إفترض في كل حالة أن المحاسب المصرح له يحتل موقع الشريك.

١- يمتلك المحاسب المصرح له Able حصة في شركة تضامن محدودة تعمل في مجال العقارات، ويمتلك Frederick Mershall حصة أيضاً في نفس شركة التضامن. علماً بأن Marchall يمتلك ١٠٠٪ من أصول شركة Marchall Marine Co. التي يقوم Able بمراجعتها.

٢- اتفق المحاسب المصرح له Baker مع عميل جديد للمراجعة، وقد أخبر رئيس الشركة التي سيقوم بمراجعتها بأنه لديه خطة يمكن ان تؤدى إلى استرداد جزء كبير من مبلغ الضريبة المدفوع عن العام الماضي من خلال تطبيق مخصص فني ورد ذكره في قانون الضرائب ولم ينتبه العميل إليه في العام الماضي. وطلب Baker ان يحصل على ٥٠٪ من الضريبة المستردة بعد موافقة مصلحة الضرائب. وقد وافق العميل على الاقتراح.

٣- قام المحاسب المصرح له Gontel بالإعلان في جريدة محلية، وأشار في هذا الإعلان إلى أنه يقوم بإجراءات المراجعة لعدد ١٤ منشأة مالية للتوفير والإقراض من أصل ٣٦ منشأة في المدينة. وجاء بالاعلان متوسط أتعاب المراجعة كنسبة من إجمالي الأصول في المنشآت التي يقوم بمراجعتها [المنشآت المالية للتوفير والإقراض] وهو ما يقل عن أتعاب أى منشأة محاسبة أخرى بالمدينة.

٤- أسس المحاسب المصرح له Davis شركة لتقديم القروض للشركات الصغيرة. ولايمضي Davis وقتاً طويلاً بهذه الشركة لقضائه وقتاً كبيراً في ممارسة المحاسبة العامة. ولايشترك أى موظف بمنشأة المحاسبة التي يمتلكها Davis في أعمال شركة تقديم القروض التي يمتلكها أيضا.

٥- يمتلك المحاسب المصرح له Elbert جزء هام من الأسهم في شركة لصناديق الاستثمار المشترك والتي تمتلك بدورها اسهما في شركة كبرى يقوم Elbert اندهاشه من الزيادة الكبيرة في عدد الأسهم التي تمتلكها في الشركة التي يقوم بمراجعتها.

٦- يقوم المحاسب المصرح له Finigan بتقديم خدمات المراجعة والضرائب وإمساك الدفاتر والخدمات الاستشارية للإدارة لشركة المقاولات Gilligan. وتقوم مالكة شركة المقاولات بإتباع سياسة

* مقتبس من المعهد الأمريكي للمحاسبين.

مؤداها إستدعاء Finigan قبل إتخاذ أى قرار في مجال العمل يمكن ان يؤثر على مبلغ الضريبة التي ستدفعها والقوائم المالية. ودرس Finigan مجموعة من القرارات في نشاط المقاولات. ويحضر Finigan عادة إجتماعات مجلس الإدارة ويصاحب Gilligan عند عقد القروض. وعادة ما تقدم Gilligan المحاسب المصرح له Finigan إلى الاخرين بقولها «لدى ثلاث شركاء في العمل: رجال البنوك، الحكومة، المحاسب المصرح له؛ لكن Finigan هو الوحيد بينهم الذي يعمل لصالحي».

المطلوب

تحديد ما إذا كانت الحقائق الخاصة بالمواقف السابقة تشير إلى وجود انتهاكات في ميثاق السلوك المهني، في حالة وجود انتهاكات أشرح طبيعتها.

٣-٢٧ [الأهداف ٣-٢، ٣-٦] كان لدى Barbara Whitley توقعات كبيرة بشأن مستقبلها عندما احتلت موقعها فى حفل التخرج في مايو ١٩٩٦، كانت على وشك تسلم درجة الماجستير فى المحاسبة، ومستبدأ فى الاسبوع القادم فى بدء العمل كمراجعة لدى منشأة المحاسبة Green Thresher & Co.

ونظرت Barbara للأمور بشكل مختلف في فبراير ١٩٩٧. كانت في ذلك الوقت تعمل في مراجعة شركة Delancy Fabrics لصناعة النسيج، وكانت إجراءات المراجعة تخص نهاية العام وكانت تتم في ظل التعديد من الضغوط. كان كل فرد في فريق المراجعة يعمل لمدة ٧٠ ساعة في الاسبوع ومازالت اجراءات المراجعة تتطلب الكثير من الوقت حتى تنتهى. وكان عمل Barbara يتعلق بالأصول الثابتة والتحقق من الإضافات التي تمت عليها خلال العام. وطبقا لبرنامج المراجعة يجب إختيار عينة من كافة المفردات التي تتجاوز قيمتها ١٠٠٠٠ دولار، بالإضافة إلى عينة حكمية للمفردات الصغيرة. وعندما قامت Barbara باجراءات إختيار العينة كان Jack Bean المراجع المتمرس قد غادر مكتب العميل دون الإجابة عن حجم العينة الحكمية الملائم. وقررت Barbara تحديد حجم العينة الحكيمة وفقا لما تراه هي وإختارت ٥٠ من المفردات الصغيرة. وكان أساس إختيارها لذلك يتمثل في وجود ٢٥٠ مفردة صغيرة، وبالتالى، فإن إختيار ٥٠ يعد مناسباً مع عدد المفردات الإجمالي للإضافات.

وتمثلت نتيجة مراجعة الإضافات في مبلغ لا يوجد تحريف في المفردات التي تزيد قيمتها على ١٠٠٠٠ دولار، وبالمقابل يوجد تحريفات كبيرة في المفردات الخمسين الصغيرة. وقامت Barbara بتعميم ذلك على كافة الإضافات واعتبرت ذلك أمراً جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية.

وبعد مرور عدة أيام، عاد Jack Bean إلى مكتب العميل. وقدمت إليه عملها حتى يقوم بتقييم المشكلات التي واجهتها. وكانت النتيجة كما يلي:

«يالإلهى، لماذا فعلت ذلك؟ كان يجب عليك ان تفحصي المفردات التي تفوق قيمتها ١٠٠٠٠ دولار بالإضافة إلى ٥ أو ١٠ مفردات من المفردات الصغيرة. لقد استنفدتي وقت اليوم بالكامل في مثل هذا العمل، ونحن لانستطيع تحمل وقت أكثر من ذلك فيه، يجب عليك التخلص من الجداول الخاصة بالأربعين مفردة الأخيرة من المفردات الصغيرة، ونسيان انك فعلتي بعمل هذا الفحص لهم».

وعندما سألت Barbara عن تسويات المراجعة المحتملة بخصوص المفردات الصغرى بخلاف العشر مفردات الأولى، أجاب Jack «لاتقلقي: إن ذلك لايمثل شيئا في ضوء الأهمية النسبية؛ يجب عليك نسيان الأمر، إن ذلك يمثل شأني أنا، ولاشأن لك به».

المطلوب

١- ماهو شكل المأزق أو المشكلة الأخلاقية الذي واجهته Barbara ؟

٢- استخدم منهج الخطوات الست الذي سبق التعرض له في هذا الفصل لحل المأزق أو المشكلة الأخلاقية؟

٣-٢٨ [الأهداف ٣-١، ٣-٢، ٣-٣] في عام ١٩٩٢ كان Arnold Diaz قد رقي حديثاً إلى مستوى مدير للمراجعة في مكتب إحدى منشآت المحاسبة القومية بولاية فلوريدا. كان يتمتع بمهارات فنية رفيعة وحس اجتماعي مرهف. كان Arnold قادراً على إجتذاب عملاء جدد للمنشأة في ضوء اتصالاته بالمجتمع الذي إنحدر أفراده من أصول إسبانية والذي يتوسع على نحو كبير.

وتم تعيين Arnold لمراجعة العميل الجديد الذي يتمثل في شركة «س» للتعامل بالأسهم، المملوكة لأحد سماسرة الأوراق المالية وتتعامل في أسهم الحكومة الأمريكية بالسوق الثانوي. ولم يقم Arnold أو أي شخص آخر بمكتب فلوريدا بممارسة المراجعة في مجال شركات السمسرة. وعلى أية حال، يوجد لدى كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين ومنشأة المحاسبة التي يعمل فيها Arnold دليل يخص هذا النشاط مما يمثل نقطة بداية للمراجعة.

رقي Arnold إلى مستوى شريك في عام ١٩٩٣، وعلى الرغم من أن هذه تعد خطوة كبيرة للإمام بالنسبة له [التحق للعمل بالمنشأة كمراجع جديد عام ١٩٨٤]، فإنه كان واقعاً تحت العديد من الضغوط. وبما أنه أصبح شريكاً، فقد كان مطالباً بالمساهمة في رأس مال المنشأة. وشعر أيضاً بضرورة الحفاظ على مظهر جيد وصورة حسنة داخل المنشأة، وأمام العملاء، وأمام المجتمع المنحدر من الأصول الأسبانية. ولتحقيق ذلك، اتباع الكثير من الملابس الأنيقة، ابتاع عربة فاخرة وقارب بخاري، وأيضاً أقام في منزل جميل. وقام بتمويل كل ذلك من بطاقات الإئتمان وبلغ حجم الأموال المقترضة ٤٠٠٠٠.

بعد إنتهاء عملية المراجعة في شركة «س»، وقبل بدء عملية المراجعة لعام ١٩٩٤، إتصل Arnold بالمدير المسئول للإستفسار، حيث اكتشف شيئاً غير عادي في القوائم المالية لم يتمكن من فهمه ورغب في الحصول على تفسير له. وكانت إجابة المدير المسئول كمايلي: «يوجد بالقوائم المالية لعام ١٩٩٣تحريف جوهري وقد اكتشفتم ذلك تواً، أعتقد أنك قد أدركت ذلك وانصدمت بي، ونصيحتي لك أن تغلق فمك، سنقوم بتغطية خسائر العام الماضي في هذا العام ولن يعلم أحد بالأمر، إذا قمت بكشف الأمر، ستعلم المنشأة التي تعمل فيها أنك مشارك في الأمر، وسينتهي مستقبلك كنجم من نجوم الشركة إلى القاع».

فكر Arnold بالأمر، وقرر الذهاب إلى المدير المسئول في شركة «س» في اليوم التالي. وقرر بعدما إجتمع به أن يسير معه على طول الخط، وبرر ذلك بأن ما سيحدث يمثل خللاً في الخسارة من سنة لأخرى فقط. وهذه الشركة لاتطرح أسهمها للإكتتاب العام وبالتالي لن يحدث ضرر لأي فرد ولن يلحظ أحد الفرق. وفي الواقع فإن الشخص المعرض للضرر فقط هو نفسه، وبالتالي عليه حماية نفسه.

عندما ذهب Arnold إلى شركة «س» لتخطيط إجراءات المراجعة عن عام ١٩٩٤ سأل المدير المسئول عن سير الأحوال، فأكد له بأن كل شئ على مايرام، وهنا أخبر هذا المدير بمايلي: «إنكم تتعاملون في مجال الأموال وبالتالي يمكنك أن تسدي إلى النصح، لقد تورطت في الدين، ويجب على السداد، ماذا ينوجب علي أن أقوم به».

وبعد المداولة اقترح المدير خطة. سيقوم بمنح Arnold شيكاً بمبلغ ١٥٠٠٠ دولار، ومتطلب شركة «س» من البنك الذي تتعامل معه أن يضع ٦٠٠٠٠ دولار في حساب Arnold وتضمن الديون الخاصة به. سيقوم Arnold برد مبلغ الـ ١٥٠٠٠ دولار وبالتالي يكون ما حصل عليه ٤٥٠٠٠

دولار. ورأى Arnold ان الخطة رائعة وحصل على الشيك.

وخلال الفترة من ١٩٩٤ إلى ١٩٩٦ حدث ثلاثة أشياء: إفترض Arnold مبلغ أكبر من الديون وطلب المال من شركة «س» مرة أخرى. ووصل ما حصل عليه من هذه الشركة مبلغ ١٢٥٠٠٠ دولار، إستمرت الشركة «س» في خسارة الأموال من خلال ما تقوم من استثمارات لايتم إثباتها في الدفاتر. ويتم تغطية هذه الخسائر من خلال تزييف نتائج عمليات التشغيل العادية. فشل فريق المراجعة الذي عمل تحت قيادة Arnold في التعرف على المخالفات وأصدر تقارير نظيفة عن عمليات المراجعة.

وفي عام ١٩٩٥ وبينما كان يتم فحص الإقرار الضريبي الخاص للمدير المسئول في شركة «س»، طلب من منشأة المحاسبة الذي يعمل فيها Arnold أن تتولى التعامل في هذا الأمر. وتم تعيين Bob Smith مدير الضرائب بالمنشأة للقيام بهذا العمل. وعند فحص السجلات الخاصة بهذا المدير وجد Smith الشيك المدفوع من قبل المدير إلى Arnold بمبلغ ١٥٠٠٠ دولار. وطلب Smith الإلتقاء بـ Arnold وسؤاله عن الشيك. أحس Arnold بالأنهيار وأن الخناق قد ضاق عليه وأخبر Smith بالمشكلات التي يواجهها. وكان رد Smith:

«لا تقلق إني أتفهم الأمر، لن أخبر أحداً».

في عام ١٩٩٧ إستمرت خسائر شركة «س» وأدى ذلك إلى جعلها غير قادرة على تسليم الأسهم التي باعتها عندما يقوم العملاء بطلبها وأدى ذلك إلى حدوث تحقيق ووقوع الافلاس. وبلغت الخسائر الملايين، وتم تحميل منشأة Arnold المسئولية القانونية، وأدين Arnold بتهمة التآمر للإحتيال، وما زال في السجن حتى الآن.

المطلوب

١- ضع نفسك في مكان Arnold، هل كنت ستفعل الشئ نفسه [كن أميناً مع نفسك] إذا تم إبلاغك بوجود تحريف جوهري في منتصف عام ١٩٩٤؟

٢- ماذا ترى في تصرف Bob Smith لمساعدة Arnold ؟

٣- ما هو الخط الفاصل بين السلوك الأخلاقي والسلوك غير الأخلاقي ؟

٣-٢٩ [الهدف ٣-٢] يعمل Frank Dumance مدير للمراجعة في منشأة المحاسبة Bright and Lumen. وتم إخباره حديثاً عن خطط المنشأة بترقيته إلى مستوى الشريك خلال عام أو اثنين إذا استمر في العمل وفق مستوى الجودة المرتفع الذي قام به في الماضي. ويمتاز Frank في التعامل الفعال مع الأفراد مثل الأفراد العاملين لدى العميل، المراجعين والشركاء، والعملاء المرتقبون. وقام مؤخراً بتشييد منزل فخم يضم أنواع وسائل الترفيه المختلفة. وإنضم إلى أشهر أندية المدينة للجولف والتنس. ويبدو عليه التفاؤل في عمله بالمنشأة.

وتم تعيين Frank مؤخراً لمراجعة شركة Machine International، وهي من تجار الجملة الكبار وتقوم بشحن البضائع عبر العالم كله. وهي من أكبر عملاء منشأة المحاسبة التي يعمل فيها Frank. وأثناء القيام بالمراجعة، لاحظ Frank أن الشركة تستخدم طريقة معينة في التعرف على الإيراد تعرف باسم «تحرير الفاتورة والنبات» والتي تم منعها بواسطة هيئة سوق المال مؤخراً. وبعد بحث متعمق اتضح له أن هذه الطريقة لاتلائم الشركة. وعند مناقشة الأمر مع الشريك المخصص للعملية، أشارت

إلى أن هذه الطريقة المحاسبية تم استخدامها لمدة تزيد عن ١٠ سنوات بواسطة العميل وأنها تتلائم معه خصوصاً وأن العميل ليس لديه ملف بهيئة سوق المال، وترى الشريك أن منشأة المحاسبة ستخسر العميل إذا تم اعتبار الطريقة المحاسبية غير ملائمة.

وأشـــار Frank إلى أن هذه الطريقة كانت ملائمة في الماضي، ولكن رأت هيئة سوق المال عدم ملاءمتها في السنة الحالية. وترك Frank للشريك مسئولية إتخاذ القرار النهائي، ولكنه صرح بشكل واضح على أنه ينوي إتباع متطلبات النشرة رقم ٢٢ من SAS وأن يذكر في أوراق العمل عدم إتفاقه مع قرار الشريك. وأخبرته الشريك بأنها لن تسمح له بذلك لما يتضمنه من مسئولية قانونية. وصرحت بأنها ترغب في كتابة خطاب إلى Frank تذكر فيه أنها تتحمل مسئولية إتخاذ القرار النهائي في حالة حدوث نزاع قانوني. وانتهت إلى القول «يجب على الشركاء أن يتصرفوا كشركاء، وليس كأسلحة فاسده تصعب الحياة على شركائهم الآخرين: يجب عليك أن تتعلم الكثير قبل أن أشعر بالارتياح لاحتلالك لموقع شريك».

المطلوب

استخدام منهج الخطوات الست السابق شرحه في هذا الفصل لحل هذا المأزق أو المشكلة الأخلاقية.

الفصل الرابع:

المسئولية القانونية
Legal Liability

ان تحقيق صافي الربح من تنفيذ العديد من عمليات المراجعة يتعادل مع تكلفة دعوى قضائية واحدة

قامت منشأة المحاسبة Orange & Rankle التي تعمل في مدينة San Jose بتنفيذ إجراءات المراجعة بإحدى الشركات الصغيرة العاملة في مجال التقنية المتقدمة والتي تقوم بتصميم برامج التطبيقات Soft-ware بالحاسب الإلكتروني. ويتمثل جانب كبير من رأسمال هذه الشركة في استثمار مدفوع من إحدى النقابات التي تضم في عضويتها ٤٠ فرداً من رجال الأعمال والمهنيين. وتضم في عضويتها العديد من المحامين.

ومنذ تأسيس الشركة تم إسناد عملية المراجعة إلى منشأة Orange & Rankle لمدة ٤ أعوام متتالية مقابل أتعاب تقدر بمبلغ ١٣٠٠٠ دولار تقريباً. وتم تنفيذ المراجعة بواسطة أشخاص يتمتعون بالكفاءة. وكان واضحاً لكل من بالمنشأة وخارجها أن هؤلاء المراجعين قد التزاموا بإجراء المراجعة وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

وفي منتصف السنة الخامسة من عمر الشركة، أصبح واضحاً أن الخطط التسويقية الموضوعة كانت تتسم بالتفاؤل الشديد، وأن على الشركة البحث عن رأسمال إضافي لإجراء تعديل جوهري على استراتيجيتها. واقترح الشركاء ورفضوا دفع رأس المال المطلوب. وتم إغلاق الشركة وإعلان إفلاسها. وبذلك فقد الشركاء زهاء من أموالهم، وقاموا برفع دعوى قضائية ضد كل من كان له صلة بإدارة الشركة والمراجعين.

وخلال السنوات التالية إنهمك المراجعون في عملية الدفاع عن أنفسهم في هذه الدعوى القضائية. وعينوا خبير لتقييم عملهم المتعلق بالمراجعة، وقدموا المذكرات لهيئة المحكمة... إلخ. وحاولوا تسوية الدعوى خارج إطار المحكمة، ولكن رفض رافعوا الدعوى التوصل إلى مبلغ مناسب للتعويض. وأخيراً، في نهاية اليوم الثاني من المحاكمة واقق رافعوا الدعوى على التسوية مقابل مبلغ معين.

لقد كان واضحاً تدافعي الدعوى عدم إرتكاب المراجعين لأي خطأ، ولكنهم استمروا في إجراءات التقاضي. وبلغت التكلفة الإجمالية التي تحملتها منشأة المراجعة مليون دولار، بالإضافة للوقت الضائع، الآثار السلبية المحتملة على السمعة، والضغط والتوتر العام. وهكذا، كانت تكلفة هذه الدعوى القضائية المرفوعة ضد مراجعين لم يرتكبوا أية أخطاء، أكبر بمعدل ٧٥ مرة من متوسط أتعاب المراجعة الذي تم الحصول عليه من هذه الشركة.

* * *

تحتل المسئولية القانونية وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة في إهتمامات المهنة. وحتى يمكن تصور ذلك، تحملت منشآت المحاسبة الست الكبرى في عام ١٩٩١ فقط مبلغ ٤٤٧ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا وتسويتها. ويمثل هذا المبلغ ٩٪ من إيراد المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية. وكانت النسبة قد بلغت ٧,٧٪ في العام السابق عليه ١٩٩٠، وتوقع البعض في ذلك الحين أن تزيد النسبة عام ١٩٩٤ إلى ١١,٩٪. كما توقع البعض أن تجاوز هذه التكاليف مبلغ ٣٠ بليون دولار.

وعلى الرغم من قيام منشآت المحاسبة بالتأمين ضد التقاضي لتخفيف الآثار السلبية الناتجة عنه، إلا أن مبلغ أقساط التأمين يشكل عبئاً كبيراً، كما أن السياسات المتاحة أمام منشآت المحاسبة تحتوى على استقطاع مبالغ كبيرة من إيراداتها لمواجهة مثل هذا الخطر. وتهدف هذه السياسات التي تتبعها منشآت المحاسبة الكبرى إلى تحقيق التأمين الذاتي لها ضد التقاضي وخسارة العديد من ملايين الدولارات.

وأصبحت مشكلة المسئولية القانونية التي تواجه المهنة أكثر وضوحاً في عام ١٩٩٠ عندما أعلنت سابع أكبر منشآت المحاسبة Leventhol & Horwath إفلاسها. وكان السبب الرئيسي للإفلاس هو إرتفاع عدد القضايا المرفوعة ضدها والتي تم رفعها على أساس تقصير المنشأة في أداء مسئولياتها المهنية، وطالب المدعون بمبالغ كبيرة كتعويض عن ذلك، وبالتالي واجهت المنشأة خسائر ضخمة. وقد أقرت خطة تصفية المنشأة في المحكمة عام ١٩٩٢، وتم مطالبة الشركاء بدفع مبلغ ٤٨ مليون دولار حتى يتجنبوا إعلان إفلاسهم كأفراد. وتم إغلاق منشأة Pannell Kerr، وهي منشأة كبرى أيضاً، وتم بيع ٩٠٪ من فروعها عام ١٩٩٢، وعوملت مكاتبها على أنها تمثل منشآت محاسبة منفصلة. وقد أشار شريك سابق في هذه المنشأة إلى أن الدعاوى القضائية كانت هي السبب من وراء كل ماحدث.

وتؤثر المسئولية القانونية للمحاسبين أيضاً على المهنة فيما يتعلق بالجانب الإنساني للعاملين بها. وكمثال، أظهرت دراسة في عام ١٩٩٤ أن عدد الشركاء والمديرين الذين تركوا العمل في منشآت المحاسبة في السنوات الأخيرة بسبب عدم قدرتهم على تحمل التهديد بالتعرض للتقاضي قد بلغ ما يمثل ٢٩٪ من إجمالي عدد الشركاء والمديرين الذين لم يرغبوا في الاستمرار في العمل بمنشآت المحاسبة، كما أظهرت هذه الدراسة أيضاً أن ٤٦٪ منهم قد تأثروا من أثر الارتفاع المتزايد لتكاليف التقاضي على أرباحهم المستقبلية.

وسيخصص هذا الفصل لمناقشة طبيعة المسئولية القانونية للمحاسبين. وسيتم في البداية التعرض لأسباب ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد المحاسبين، وسيتبع ذلك فحص تفصيلي لطبيعة الدعاوى القضائية والمصادر المحتملة للمسئولية القانونية. وسيتضمن ذلك عرض للخص يتناول أشهر القضايا التي تم رفعها ضد المحاسبين المصرح لهم. وفي نهاية الفصل سيتم مناقشة مايجب على المهنة أن تفعله لتخفيف فرص تعرض المحاسبين للمسئولية القانونية مع مقابلة إحتياجات المجتمع من المهنة في نفس الوقت.

التغيير في البيئة القانونية Changed Legal Environment

الهدف التعليمي ٤-١: وصف بيئة التقاضي التي يعمل بها المحاسبون المصرح لهم

يجب على المهنيين دائماً أداء عملهم وفق مستوى مناسباً من العناية عند تقديم الخدمات للآخرين. ويتحمل المراجعون المسئولية المنصوص عليها في القانون العام فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء. حيث يجب مساءلتهم قانوناً بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للعملاء. ويمكن أن يخضع المراجعون للمسائلة القانونية في ظل نصوص القانون

العام في حالات محددة عند رفع أطراف أخرى بخلاف العملاء الدعاوى القضائية ضدهم. وعلى الرغم من إختلاف العقوبات القضائية التي يمكن أن يواجهها المراجعون نتيجة رفع أطراف أخرى [تسمى الطرف الثالث] من غير العملاء للقضايا من ولاية لأخرى، إلا أنه من المتعارف عليه بوجه عام أن يبذل المراجع العناية المعتادة حتى يؤدي واجبه قبل الطرف الثالث الذي يمثل مجموعة محدودة من الأفراد يعتمدون في إتخاذ القرارات على تقرير المراجع. وتأخذ بعض الولايات مثل ولاية نيويورك إتجاهاً متشدداً بدرجة أكبر من غيرها من الولايات فيما يتعلق بمدى مسئولية المراجع أمام الطرف الثالث. وتأخذ بعض الولايات مفهوماً واسعاً جداً بخصوص مسئولية المراجع أمام كافة الأفراد الذين يتوقع لهم الإعتماد على تقرير المراجعة. وبالإضافة إلى القانون العام [يمكن أن يطلق عليه القانون المدني]، يمكن للطرف الثالث أن يقاضي المراجع قانونياً في ضوء نصوص تشريعية محددة. ومثلاً يحتوي كل من قانون الأسهم الصادر في ١٩٣٣ وقانون تبادل الأسهم الصادر في عام ١٩٣٤ على مواد محددة تشكل عقوبات يجب تطبيقها ضد المراجعين في حالة المخالفة. ويمكن أن يتعرض المراجع للمساءلة الجنائية إذا ثبت قيامه بخداع الآخرين أو إلحاق الضرر بهم.

وسيتم تركيز العرض في هذا الفصل على المصادر الأربعة للمسئولية القانونية للمراجع والسابق ذكرها في الفقرة السابقة. ويلخص الشكل ٤ - ١ هذه المصادر مع مثال لأحد الدعاوى المحتملة.

الشكل ٤-١

المصادر الأربعة الرئيسية للمسئولية القانونية للمراجع

مصدر المسئولية	مثال لدعوى محتملة
المسئولية أمام العميل في ظل القانون العام	رفع العميل لدعوى قضائية ضد المراجع لعدم إكتشافه الاختلاس خلال أداء المراجعة
المسئولية أمام الطرف الثالث في ظل القانون العام	رفع بنك لدعوى قضائية ضد المراجع لعدم اكتشاف تحريف بالقوائم المالية الخاصة بالعميل المتقدم لحصول القرض.
المسئولية القانونية في ظل قوانين الأسهم الفيدرالية	رفع مجموعة من المساهمين دعاوى قضائية ضد المراجع لعدم اكتشاف تحريف جوهري في القوائم المالية.
المسئولية الجنائية	مقاضاة الحكومة الفيدرالية للمراجع لإصدار تقرير مراجعة غير صحيح مع علمه بذلك.

وقد زاد في السنوات الأخيرة عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، والأحكام القضائية التي تم الحكم فيها لصالح المدعين ضد المراجع، وبصفة خاصة الدعاوى القضائية الخاصة بالطرف الثالث في ظل كل من القانون العام وقوانين الأسهم الفيدرالية. ويمكن ذكر بعض العوامل التي أدت إلى حدوث ذلك، ولكن تتمثل العوامل الرئيسية في:

- الإدراك المتزايد من مستخدمي القوائم المالية لمسئوليات المحاسب العام.
- زيادة إهتمام هيئة سوق المال بتنفيذ مسئولياتها الخاصة بحماية مصالح المستثمرين.
- تعقد ممارسة المراجعة والمحاسبة في ضوء زيادة حجم الوحدات الاقتصادية والاتجاه نحو العولمة، وتعقد العمليات التشغيلية في قطاع الأعمال.

- وجود قبول عام في المجتمع برفع دعاوى قضائية من الأطراف التي أصيبت بالضرر ضد أي فرد لديه القدرة على دفع تعويض عن الضرر بغض النظر عن الخطئ، وهذه النظرة من المجتمع تتوافق مع العديد من الشروح الخاصة بالمسئولية القانونية. ويطلق على ذلك مفهوم الحافظة المليئة بالمال Deep - Pocket للمساءلة.
- أدت الأحكام المدنية ضد المراجعين ومنشآت المحاسبة في بعض الحالات القليلة إلى تحفيز المحامين على توفير الخدمات القانونية وفقاً لأساس الأتعاب المشروطة. وهذا يقدم عائداً إضافياً للطرف المصاب بالضرر عند نجاح الدعوى القضائية وأيضاً ينتج عنه خسارة أقل في حالة رفض الدعوى القضائية.
- رغبة العديد من منشآت المحاسبة في تسوية المشكلات القانونية خارج المحكمة لتجنب دفع أتعاب كثيرة والرأي العام السلبي بدلاً من حل هذه المشكلات من خلال النظام القضائي.
- الصعوبات التي تواجه المحاكم في فهم وتفسير الجوانب الفنية في المحاسبة والمراجعة.

وقد إهتم الكونجرس بزيادة تكاليف التقاضي التي يتحملها المحاسبون وغيرهم؛ كما اهتم المجتمع بذلك أيضاً، وبصفة خاصة في الفترة التي تزايدت فيها هذه التكاليف. وأصبح معروفاً أن كافة أعضاء المجتمع تتحمل مثل هذه التكاليف. وبسبب ذلك، تم إقتراح التشريعات التي يمكن أن تؤدي إلى التحكم في تكاليف التقاضي من خلال عدم السماح برفع القضايا التي ليس لها أساس قانوني قوي وربط العقوبات القضائية بحجم الخطأ الذي تم إرتكابه. وتم إجازة القانون في عام ١٩٩٦ بشهر يناير، مما أدى إلى شعور المحاسبين بالإرتياح فيما يتعلق بمجال القضايا الخاصة بالأسهم. وبرغم ذلك، فمازالت المسئولية القانونية تشكل أمراً شاقاً يجب أخذه في الإعتبار عند قيام منشآت المحاسبة بأداء الممارسة المهنية.

الفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة
Distinction Among Business Failure, Audit Failure, and Audit Risk

يرى العديد من المهنيين من المحاسبين والقانونيين أن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين يرجع إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية للفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة والفرق بين فشل المراجعة وخطر المراجعة. وسيتم تعريف هذه المصطلحات في البداية، وبعد ذلك سيتم مناقشة كيف يمكن أن يؤدي عدم استيعاب الفروق بينها إلى رفع القضايا ضد المراجعين.

> **الهدف التعليمي ٤-٢: شرح سبب فشل مستخدمي القوائم المالية في التفريق بين فشل الأعمال، فشل المراجعة، وخطر المراجعة مما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجع**

فشل الأعمال Business Failure. ويحدث ذلك عندما لاتكون الوحدة الإقتصادية قادرة على دفع الديون التي عليها أو عندما لاتتمكن من مقابلة توقعات المستثمرين، أو بسبب وجود ظروف إقتصادية أو ظروف داخلية بها، مثل الكساد، إتخاذ الإدارة لقرارات غير صائبة، أو وجود منافسة غير متوقعة في النشاط الذي تعمل فيه. وكما سبق الذكر في الفصل الأول سيظل هناك دائماً بعض الخطر لفشل الأعمال.

فشل المراجعة Audit Failure. ويحدث ذلك عندما يصدر المراجع تقريراً خاطئاً كنتيجة لعدم تطبيق

متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها. وكمثال، قد يعين المراجع مساعدين غير أكفاء لأداء مهام المراجعة مما يؤدي إلى عدم اكتشاف تحريفات ذات أهمية نسبية عالية، وكان من الممكن إكتشاف هذه التحريفات في حالة وجود مراجعين أكفاء.

خطر المراجعة Audit Risk. وهو الخطر الناتج عن استنتاج المراجع عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوى على تحريفات ذات أثر جوهرى في ضوء مستوى الأهمية النسبية. وكما سيتم إيضاحه في الفصول التالية، لايمكن أن يتوقع إتمام المراجعة مع الكشف عن كافة التحريفات ذات الأثر الجوهرى في ضوء مستوى الأهمية النسبية. حيث أن المراجعة محدودة بحجم العينة التي يتم استخدامها، كما أن التحريفات والغش الذين يمكن إخفائهما بمهارة قد لايمكن اكتشافهما بسهولة. وبالتالي، يوجد دائما بعض الخطر في أن المراجعة لن تؤدى إلى كشف كافة التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

يتفق معظم المهتمين في مجال المحاسبة على أنه في معظم حالات فشل المراجعة في الكشف عن التحريفات الجوهرية وإصدار تقرير خاطئ للمراجعة، يثار الشك حول ما إذا كان المراجع قد مارس العناية المهنية المعتادة. فإذا فشل المراجع في بذل مثل هذه العناية، يحدث فشل المراجعة. وفي هذه الحالات، يجيز القانون للأطراف التي حدث لها خسائر من جراء عدم بذل المراجع للعناية المعتادة الحصول على تعويض عن بعض أو كل الخسائر التي لحقت بهم من المراجع بسبب حدوث فشل المراجعة. ومن الصعب في الممارسة أن يتم تحديد متى فشل المراجع في بذل العناية المعتادة بسبب تعقد إجراءات المراجعة. ومن الصعب أيضاً تحديد من له الحق في التعويض نتيجة تنفيذ المراجعة في ضوء التقاليد القانونية. وعلى الرغم من ذلك، فإن فشل المراجع في بذل العناية المعتادة سيؤدى إلى مساءلته قانونياً وقد يؤدى إلى تحمل منشأة المحاسبة الخسائر.

وتواجه منشآت المحاسبة صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمال وليس فشل المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا تم إعلان إفلاس المنشأة وثبت عجزها عن دفع الديون، فمن المتعارف عليه أن يدعى مستخدمو القوائم المالية بفشل المراجعة وخاصة إذا كان أحدث تقرير للمراجع يوضح فيه رأيه بعدالة القوائم المالية. وحتى إذا حدث فشل في الوحدة الإقتصادية وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية، يمكن أن يدعى المستخدمون بإهمال المراجع مع ثبوت إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها. وينشأ هذا الخلاف في الرأى بين المراجعين والمستخدمين بسبب ما يطلق عليه فجوة التوقع Expectation Gap. حيث يرى معظم المراجعين أن أداء المراجعين يجب أن يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها. بينما يرى العديد من المستخدمين أن المراجع ضامن لدقة القوائم المالية، ويرى البعض منهم أن المراجع ضامن للسلامة المالية للوحدة الإقتصادية محل المراجعة. وينتج عادة عن فجوة التوقع رفع قضايا بشكل لامبرر له. وربما يجب من القائمين على المهنة أن يعرفوا مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع والفرق بين فشل الأعمال، والفشل في المراجعة، وخطر المراجعة. ومن الأمور التي يجب على المراجع أن يأخذها على محمل الجد أن بعض الدعاوى القضائية قد ترفع على أمل ان يحصل الأفراد الذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أى مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المصدر قد ارتكب أخطاء أم لا.

المفاهيم القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية

Legal Concepts Affecting Liability

الهدف التعليمي ٤-٣: تعريف المفاهيم والمصطلحات القانونية الأساسية الخاصة بالمسئولية القانونية للمحاسبين

يعد المحاسب المصرح له مسئولاً عن كافة الجوانب المتعلقة بعمله المحاسبي: المراجعة، الضرائب، الخدمات الاستشارية للإدارة وخدمات إمساك الدفاتر. وكمثال، إذا أهمل المحاسب المصرح له في إعداد وملء الإقرار الضريبي على نحو ملائم، يمكن أن يتحمل العقاب القانوني والفوائد التي يكون العميل مطالباً بدفعها بالإضافة إلى رسوم إعداد الإقرار الضريبي. وفي بعض الولايات، قد تقرر بعض المحاكم عقوبات تأديبية أيضاً.

وتتعلق معظم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت المحاسبة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها أو لم يتم مراجعتها. وبالتالي، سنتركز المناقشة في هذا الفصل بصفة أساسية على هذين الجانبين من المحاسبة العامة. وسيتم تصنيف مجال المسئولية القانونية في المراجعة الى: (١) المسئولية القانونية تجاه العميل، (٢) المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام، (٣) المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل تشريعات معينة، (٤) المسئولية القانونية الجنائية. ويوجد بعض المصطلحات القانونية التي يتم تطبيقها في كافة أنواع الدعاوى المرفوعة ضد المراجعين، وهي مفهوم الفرد الحصيف Prudent Person Concept، المسئولية القانونية عن تصرفات الأخرين Liability for Acts of Others، ونقص الاتصال الخاص Lack of Privileged Comunic.

مفهوم الفرد الحصيف Prudent Person Concept

يوجد إتفاق داخل المهنة والمحاكم على أن المراجع ليس ضامناً للقوائم المالية. حيث يجب عليه فقط بذل العناية المعتادة. ومع ذلك لايتوقع من المراجع أن يؤدى عمله على نحو مثالي. ويشار إلى المعيار الذي يتطلب من المراجع أن يبذل العناية المعتادة بمفهوم الفرد الحصيف. ويفسر على النحو التالي:

يفترض في كل رجل يؤدى خدماته للاخرين في إطار تعاقدي، أن يؤدى واجبه في ظل هذا التعاقد من خلال استخدام مهارته وبذل العناية والاجتهاد المناسبين. وفي مثل هذه التعاقدات التي تشترط وجود المهارة كمتطلب أساسي، حتى يستطيع تقديم الخدمة، يجب على الفرد أن يعلم أن الرأى العام يعتقد أنه يمتلك درجة المهارة المعتاد توافرها في الأفراد الأخرين الذين يقومون بمثل العمل الذي تعاقد على أدائه، فإذا ثبت عكس ذلك، يكون قد إرتكب عملاً من أعمال الغش تجاه أى شخص تعاقد معه لثقته في المهنة التي يعمل بها واعتماده عليها بوجه عام. ولكن لايجب الظن بأن كل فرد يتمتع بالمهارة أو لا يتمتع بها، وقام بمباشرة مثل هذا العمل، أن يؤديه بنجاح دون أخطاء. حيث يجب على الفرد أن يباشر العمل بنية صادقة واستقامة ولكن هذا لا ينفى إمكانية الفشل. وبالتالى يكون هذا الشخص مسئولاً أمام من تعاقد معه بسبب الإهمال أو سوء النية أو عدم الأمانة وليس بسبب الخسائر الناتجة عن أخطاء التقدير التي قام بها.

المسئولية القانونية عن أخطاء الأخرين Liability for the Acts of Others

يكون كل من الشركاء أو المساهمون بصفة عامة كما في حالة شركات المساهمة مسئولون بشكل مشترك عن الدعاوى المدنية الخاصة بأى مالك منهم. أما إذا كانت منشأة المحاسبة تتخذ شكل شركة التضامن المحدودة، الشركة ذات المسئولية المحدودة، شركة المساهمة العامة، أو شركة المساهمة المهنية ذات المسئولية المحدودة، فإن العقوبة على أحد الملاك لاتمتد إلى الأصول الشخصية للملاك الأخرين

ما لم يكن أحد الملاك الآخرين قد شارك في العمل الذي نتج عنه مسائلة المالك قانونياً. وبالطبع فإن كافة أصول منشأة المحاسبة تكون محلاً للضرر في حالة الحكم على المالك.

وأيضاً قد يسائل الشركاء قانونياً عن أعمال الآخرين الذين يعتمدون عليهم في ظل قوانين الوكالة. والمجموعات الثلاث التي يمكن للمراجع أن يثق فيها هي: الموظفين، باقي المحاسبين المصرح لهم الذين تم تعيينهم لأداء جزء من العمل، والمتخصصين الذين يتم استدعائهم لتقديم معلومات فنية. وعلى سبيل المثال، إذا أدى الموظف عمل المراجعة على نحو غير ملائم، يكون الشريك مسئولاً من الوجهة القانونية عن أدائه.

نقص الإتصال الخاص Lack of Privileged Communication

لايحق للمحاسبين المصرح لهم في ظل القانون العام ان يحجبوا المعلومات عن المحاكم على أساس خصوصية المعلومات. وكما سبق القول في الفصل رقم (٣) يمكن للمحكمة إستدعاء المراجع للإطلاع على أوراق العمل، ولايمكن بالتالي حجب المعلومات السرية بين المراجع والعميل عن المحكمة.

وقد قررت بعض الولايات في تشريعاتها السماح بمبدأ خصوصية المعلومات بين المراجع والعميل ومع ذلك، يجب أن يكون الغرض من الاتصال قد تم تحديده على أنه إتصال يتسم بالسرية. وبالتالي يمكن أن يرفض المراجع الشهادة في الولاية التي تجيز الاتصال الخاص. ولكن لاينسحب ذلك على المحاكم الفيدرالية.

تعاريف المصطلحات القانونية Definition of Legal Terms

يمكن تفهم باقي محتويات هذا الفصل بشكل أفضل عند التعرف على المصطلحات القانونية التي تؤثر في المسئولية القانونية للمحاسب المصرح له.

الإهمال والغش Negligence and Fraud

المصطلحات الأربعة الأولى التالية تتعلق بدرجة الخطأ التي قد تعرض المراجع للمساءلة القانونية، ويعد أمراً مفيداً أن يتم التفريق في المناقشة بين تطبيق القانون في مختلف أنواع الدعاوى القضائية التي يمكن رفعها ضد المراجع بسبب تأثير ذلك على النتيجة النهائية لكل دعوى.

– **الإهمال البسيط (المعتاد) Ordinary Negligence**، ان غياب مستوى معقول من العناية من أي فرد يكون متوقعاً في ضوء ظروف معينة. ويجب عند تقييم مدى إهمال المراجع، ان يتم التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المراجع الكفء إذا واجه نفس الموقف.

– **الإهمال الجسيم Gross Negligence**، يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية. ويتعادل سلوك المراجع في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش. وفي بعض الولايات لايوجد فرق بين الإهمال البسيط والإهمال الجسيم.

– **الغش الاستدلالي Constructive Fraud**، ويشير ذلك إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين. ويطلق على الغش المستنتج مصطلح التهور مع الإهمال Recklessnes. وفي حالة المراجع تم تعريف مصطلح التهور من قبل محكمة الإستئناف الفيدرالية على أنه إبداء المراجع لرأي عن القوائم المالية في الوقت الذي يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توافر المعلومات التي يتم من خلالها التوصل لهذا الرأي. وهكذا، إذا كان المراجع يعلم بأنه لم يقم بأداء المراجعة على نحو ملائم ومع ذلك اصدر التقرير سيعامل على أنه تصرف على نحو متهور على الرغم من عدم وجود النية لديه في خداع مستخدمي القوائم المالية.

– **الغش Fraud**. ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الآخرين.

قانون العقد Contract Law

– **نقض العقد Breach of Contract**. وينتج عن عدم إلتزام طرف أو أطراف التعاقد بالوفاء بمتطلبات العقد. وكمثال على ذلك، إذا لم تقم منشأة المحاسبة بتسليم الإقرار الضريبي في التاريخ المتفق عليه. ويطلق على الأطراف التي تجمعهما علاقة تعاقدية مفهوم الأفراد المطلعون على العقد Privity of Contract.

وعادة ما يوقع كل من منشآت المحاسبة والعملاء خطاب التعاقد Engagement Letter حتى يوجد الشكل الرسمي لإتفاقهما بخصوص الخدمة التي سيتم تقديمها وأتعابها وتوقيتها. ويمكن أن يوجد مطلعون على العقد دون أن يوجد إتفاق مكتوب. ولكن وجود خطاب للتعاقد يعمل على تعريف العقد على نحو أكثر وضوحا.

– **الطرف الثالث المستفيد Third - Party Beneficiary**. يتمثل الطرف الثالث في الأشخاص الذين ليس لهم حق الاطلاع على العقد، ومع ذلك يكون معلوما لدى أطراف العقد ويترتب على ذلك أن يكون له حقوق ومنافع نتيجة توقيع العقد. ويتمثل ذلك في البنك الذي قدم قرضا ضخماً في تاريخ الميزانية ويتطلب وجود مراجعة للقوائم المالية كجزء من إتفاقية العقد. ويسمى الطرف الثالث في بنود العقد على أنه الطرف الثالث المستفيد.

القانون العام والنصوص التشريعية Common and Statutory Law

القانون العام Common Law. تتمثل في مواد القانون التي تم التوصل إليها من خلال أحكام القضاء في المحاكم وليس من خلال التشريع. ومن أمثلة ذلك القرارات الخاصة بإهمال المراجع نتيجة الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مستوى الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي إعتمد عليها البنك عند منح القرض.

النصوص التشريعية Statutory Law. القوانين التي أجازها الكونجرس الأمريكي والهيئات الحكومية الأخرى. مثال ذلك قانوني الأوراق المالية الصادرين في عامي ١٩٣٣ و١٩٣٤ اللتي لها أثر كبير على المراجعين.

تقدير حجم المسئولية القانونية Assessed Proportion of Liability

المسئولية القانونية المشتركة والمسئولية القانونية المتعددة Joint and several Liabiability. يتمثل في تقدير المدعي لحجم الخسائر الكلية التي تكبدها بسبب المدعى عليه بغض النظر عن مدى إشتراك أطراف أخرى في إلحاق الضرر بالمدعي. وعلى سبيل المثال، إذا قامت الإدارة عمداً بتحريف القوائم المالية، يمكن أن يتحمل المراجع إجمالي الخسائر التي تحقق بالمساهمين في حالة إفلاس الشركة وعدم قدرتها على الوفاء بالديون.

المسئولية القانونية المنفصلة والمسئولية القانونية النسبية Separte and Proportionate Liability. حجم الخسائر الذي يجب أن يتحمله المدعى عليه بما يتناسب مع الضرر الناتج عن إهماله. وعلى سبيل المثال إذا قررت المحكمة أن إهمال المراجع في أداء المراجعة سبب ٣٠٪ من الخسائر، سيكون إجمالي الضرر الذي تسبب فيه المراجع بصفة إجمالية ٣٠٪.

ويعد التفريق بين المسئولية القانونية المشتركة والمتعددة والمسئولية القانونية المنفصلة والنسبية أمراً

جوهرياً، لأن حجم المبالغ الخاصة بهما سيختلف عند تقدير الضرر. وبصفة عامة فإن هذين النهجين سيتم تطبيقهما في حالة المساءلة القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل كل من القانون العام وقوانين الأسهم الفيدرالية. وعند رفع القضية في محكمة تتبع الولاية، ستحدد القوانين السارية في الولاية أي النهجين سيتم استخدامه لتقدير حجم الضرر. بينما في حالة القضايا المرفوعة أمام المحاكم الفيدرالية بخصوص قوانين الأسهم الفيدرالية، سيتم تطبيق منهج المساءلة القانونية المنفصلة والنسبية باستثناء ظهور توفر المعرفة لدى المحاسب المصرح له المدعى عليه بوقوع الغش أو قيامه بالمشاركة في الغش، فيتم تطبيق منهج المساءلة القانونية المشتركة والمتعددة. ويجب ملاحظة أنه في حالة التشريعات الفيدرالية ستزيد قيمة المبالغ الخاصة بالضرر في ظل المسئولية القانونية المنفصلة والنسبية الى ١٥٠٪ من المبالغ التي تتناسب مع حجم خطأ المحاسب المصرح له في حالة عدم قدرة المدعى عليه الرئيسي على دفع الديون الخاصة به.

المسئولية القانونية في مواجهة العملاء Liability To Clients

الهدف التعليمي ٤-٤: وصف المسئولية القانونية للمحاسبين في مواجهة العملاء وما يتعلق بها من دفاع

يعد العملاء مصدر التقاضي الرئيسي ضد المحاسبين المصرح لهم. وتتنوع الدعاوى القانونية المرفوعة من قبل العملاء تنوعاً كبيراً، مثل: الإدعاء بعدم استكمال المراجعة في التاريخ المتفق عليه، الانسحاب من المراجعة على نحو غير ملائم، الفشل في اكتشاف الاختلاس [سرقة الأصول]، خرق متطلبات السرية الخاصة بالمحاسبين المصرح لهم. وعادة ماتكون المبالغ الخاصة بالضرر في هذه الدعاوى القضائية صغيرة نسبياً ولا تنال حظاً من الإنتشار مثلما تحصل عليه الدعاوى الأخرى. وتمثل قضية Fund of Funds إستثناء يستحق الذكر عندما حكمت المحكمة بتعويض قدره ٨٠ مليون دولار في دعوى قضائية ضد منشأة المحاسبة بسبب خرق متطلبات السرية.

والشكل المعتاد لهذه القضايا يتمثل في الإدعاء بعدم اكتشاف المراجع لاختلاس الموظفين بسبب الإهمال في أداء المراجعة. وقد يتم رفع الدعوى بسبب إنتهاك العقد أو الحاق ضرر بسبب الإهمال او للسببين معاً. ويمكن أن يتسبب الضرر من خلال الإهمال البسيط أو الإهمال الجسيم او الغش. وتعد التصرفات الخاصة بالحاق الضرر أكثر انتشاراً من إنتهاك العقد بسبب كبر مبالغ التعويض المتعلقة بها.

وتتمثل النقطة الأساسية التي تتعلق بقضايا الإهمال عادة في مستوى العناية الواجب بذله. وعلى الرغم من أنه يوجد اتفاق عام على عدم مثالية أي فرد ولا حتى المهنيين. إلا أنه في معظم الحالات فإن أي خطأ جوهري في التقدير سيخلق إفتراضاً على الأقل بإهمال المهني حتى يثبت عكس ذلك. وفي بيئة المراجعة، ينظر إلى عدم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها على أنه دليل حاسم على الإهمال. وفي قضية شهيرة تعبر عن ذلك والتي أثارت الشك في الإهمال عند أداء المراجعة المؤداة بواسطة منشأة للمحاسبة، قضية Cenco Incorporated V. Seidman & Seidman، حيث تم إتهام المراجع بالإهمال مما أدى إلى فشله في إكتشاف الغش. ويوضح الشكل ٤-٣ القضية. لكن يجب أن يتذكر القارئ من دراسة معايير المراجعة المتعارف عليها، والتي سبق تقديمها في الفصل رقم (١)، أن تحديد ما إذا كان قد تم إنتهاك المعايير أم لا يعد أمراً يتضمن الكثير من الحكم الشخصي.

ويبدو تحديد مستوى العناية أكثر صعوبة في مجال فحص القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها أو إعداد القوائم المالية حيث يوجد القليل من المعايير المتعارف عليها التي يمكن إستخدامها في تقييم الأداء. ويوضح الشكل رقم ٤-٣ مثالاً لدعوى قضائية تتعلق بالفشل في اكتشاف الغش بالقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها وهي القضية المعروفة بـ Tenants Case ١٩٦٨.

دفاع المراجع في مواجهة العميل Auditor's Defenses against client Suits

تستخدم منشأة المحاسبة عادة طريقة واحدة أو أكثر من الطرق الدفاعية التالية عند وجود اتهام من العملاء: عدم وجود إلتزام في العقد Lack of Duty، أداء المراجعة بالمستوى المطلوب Nonnegligent Performance، المساهمة في الإهمال Contributory Negligence، عدم وجود صلة السببية Absence of Causal Connection.

- **عدم وجود إلتزام في العقد**. ويعني ذلك أن تدعي منشأة المحاسبة بعدم وجود مادة في العقد تشير بشكل صريح أو ضمني إلى ضرورة قيام المراجع بأداء أمر على نحو معين. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تدعي منشأة المحاسبة أن السبب في عدم إكتشاف التحريفات في القوائم المالية يتمثل في أن التعاقد كان بخصوص تقديم خدمة الفحص وليس خدمة المراجعة. وتتمثل الأداة المتعارف عليها التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها في هذا الصدد في خطاب التعاقد Engagement Letter. ويرى العديد من الخبراء في مجال القانون أن خطاب التعاقد الذي تم صياغته بعناية يمثل أهم السبل في تخفيض منشآت المحاسبة لاحتمال التعرض لعقوبات قانونية سلبية.

- **أداء المراجعة بالمستوى المطلوب**. وفي هذا المخصوص يمكن لمنشأة المحاسبة أن تدعي أن أداء المراجعة قد تم وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها. وحتى إذا ظل هناك أخطاء أو مخالفات لم يتم الكشف عنها، فلا يعد المراجع مسئولاً ما دام قد أدى المراجعة على نحو ملائم. وطبقاً لمفهوم الشخص الحصيف الذي سبق التعرض له، يوجد أساس قانوني يشير إلى أن المراجع ليس شخصاً معصوماً من الخطأ، وقد جاء في النشرتين SAS 47، SAS 53 أن أداء المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها يتم في إطار حدود معينة وأن المراجعة لا تقدم ضماناً كاملاً بإكتشاف كافة الأخطاء والمخالفات. وتعني مطالبة المراجعين بإكتشاف كافة الأخطاء والمخالفات في الواقع أنهم ضامنون لدقة القوائم المالية. ولا تتطلب المحاكم ذلك.

الشكل ٤-٢

المسئولية القانونية في مواجهة العملاء –

Cenco Incorporated V.Seidman & Seidman (1982)

خلال الفترة من ١٩٧٠ إلى ١٩٧٥ إشترك الموظفون في شركة Cenco وبصفة خاصة أفراد الإدارة العليا في الغش على نحو كبير لتضخيم قيمة رصيد المخزون. وساعد ذلك الشركة في الحصول على قروض بمعدل فائدة منخفض والحصول على تسوية تأمينية مرتفعة ضد الحريق لا تعبر عن الوضع الذي كان يجب أن تكون عليه. وتم اكتشاف الغش والإبلاغ عنه بواسطة أحد موظفي الشركة إلى هيئة سوق المال، وفي ضوء ذلك تم رفع دعوى قضائية من قبل المساهمين ضد كل من الإدارة والمراجعين. ووافقت منشأة المحاسبة على تسوية القضية خارج نطاق المحكمة ودفعت مبلغ ٣,٥ مليون دولار.

وتوجد حالياً إدارة جديدة للشركة، وقامت برفع دعوى جديدة ضد منشأة المحاسبة بالنيابة عن الشركة تتهمها فيها بإنتهاك العقد والإهمال في ممارسة المهنة وإرتكاب الغش. وإرتكز الدفاع الرئيسي لمنشأة المحاسبة على أن منشأة المحاسبة قد قامت بمحاولات جادة وفق ما يتطلبه عمل المراجعين لإكتشاف الغش، ولكن إشتراك عدد كبير من أفراد الإدارة بالشركة حال دون ذلك. وأشارت منشأة المحاسبة إلى أن الممارسات الخاطئة من الإدارة تمثل دفاعاً جيداً ضد مثل هذا الإتهام.

وتوصلت محكمة الاستئناف في الدائرة السابعة إلى عدم مسئولية منشأة المحاسبة في هذه القضية، واعتبرت الممارسات الخاطئة من قبل الإدارة دفاعاً ملائماً ضد الإتهام بإنتهاك العقد والإهمال وارتكاب الغش، وذلك على الرغم من عدم استمرار أفراد الإدارة بالعمل في الشركة وعند أخذ ضلوع الإدارة في الأمر بالاعتبار، لم يتم إتهام منشأة المحاسبة بالإهمال.

الشكل ٤ – ٣

المسئولية القانونية في مواجهة العملاء

1136 Tenants V. Max Rothenberg and Company (1967)

تتعلق هذه القضية المدنية بفشل منشأة المحاسبة في إكتشاف الغش في أحد جوانب القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها. وحصلت الشركة على تعويض يقرب من ٢٣٥,٠٠٠ دولار.

وتم التعاقد مع منشأة المحاسبة بواسطة وكيل عن إدارة أحد الشركات التي تتعامل في العقارات مقابل دفع اتعاب ٦٠٠ دولار في العام نظير إعداد القوائم المالية والإقرار الضريبي وإعداد جدول تخصيص المصروفات العقارية في الشركة التي تتعامل في مجال الإسكان التعاوني. ويتم إرسال القوائم دورياً إلى الشركة. وتحتوى هذه القوائم على عبارة التي «لم يتم مراجعتها» ويوجد مع القوائم خطاب مرفق يشير إلى «تم إعداد القوائم من واقع الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة ولم يتم إجراء أى عملية تحقق محايدة».

وخلال فترة التعاقد من ١٩٦٣ حتى ١٩٦٥ قام رئيس المديرين باختلاس مبالغ كبيرة من سكان المساكن التعاونية. ورفع هؤلاء السكان دعوى ضد المحاسب المصرح له يتهمونه فيها بالإهمال وإنتهاك العقد بسبب الفشل في اكتشاف الغش.

وكانت المسألة الأساسية في هذه القضية تتمثل في ما إذا كانت المنشأة قد تم التعاقد معها القيام بإجراءات المراجعة، أم تم ذلك لإعداد القوائم المالية من واقع الدفاتر والسجلات فقط؛ وهل يوجد بالتالى إهمال من جانب منشأة المحاسبة. ورأت المحكمة أن المنشأة كلفت بالقيام بأداء المراجعة وأنها اهملت في هذا الأمر. واستندت المحكمة في قرارها ذلك على أن المنشأة قامت فعلاً بتنفيذ بعض إجراءات المراجعه مثل إعداد قائمة العمل المعنونة بالقوائيم المعدودة. وبما أن ذلك قد تم، فكان يجب كشف الغش. والأمر الأكثر أهمية من ذلك يتمثل في أن المحكمة توصلت إلى استنتاج مؤداه حتى إذا اعتبرت المهمه المتعاقد عليها لاتتعلق بالمراجعة، فيجب على المحاسب أن يلاحق أية استثناءات يكون لها أثر جوهرى بما يؤدى لإكتشاف الغش خلال اداء العمل الذي يقوم به.

وتم وضع أساسين في ضوء الحكم في هذه القضية والقضايا الأخرى المشابهة التي تتعلق بالقوائم المالية التي لايتم مراجعتها:

– أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين بضرورة كتابة خطاب التعاقد بصفة عامة وفي حالات القوائم المالية التي لن يتم مراجعتها بصفة خاصة. ويجب أن يتحدد في الخطاب بوضوح غرض المهمة التي سيقوم بها المحاسب المصرح له ومسئولياته وأية قيود سيتم فرضها عليه.

– تم تشكيل لجنة خدمات المحاسبة والفحص والتي أصبحت أحد اللجان الرئيسية للمعهد الأمريكي للمحاسبين لتوفير تعليمات عن الخدمات الخاصة بالقوائم المالية التي لايتم مراجعتها إلى الشركات التي لاتطرح أسهمها في الإكتتاب العام. وظهر أول إصدار لهذه التعليمات في عام ١٩٧٩. ولتجنب الخلط قام مجلس معايير المراجعة بحذف كل مايتعلق بهذا الأمر من نشرات معايير المراجعة.

– **المساهمة في الإهمال**. ويحدث ذلك عندما تؤدي تصرفات العميل نفسه إلى حدوث الخسائر المسببة للضرر أو تتداخل مع أداء المراجعة بما يؤدي إلى منع المراجع من إكتشاف سبب الخسائر. وكمثال لذلك، في إطار الحالة الأولى، إفترض أن العميل ادعى أن منشأة المحاسبة أهملت في اكتشاف سرقات ارتكبها أحد الموظفين. فإذا أشعرت منشأة المحاسبة العميل (يحتمل أن يكون ذلك في صورة كتابية) بوجود ضعف في الرقابة الداخلية لمنع السرقة، ولم تقم الإدارة بتصحيح الموقف، يمكن لمنشأة المحاسبة أن تدافع عن نفسها على أساس المساهمة في الإهمال. أما الحالة الثانية فيمكن أن يعبر عنها المثال التالي، إفترض أن منشأة المحاسبة قد فشلت في تحديد الجزء غير القابل للتحصيل من المدينين والخاص برصيد معين، وعند فحص إمكانية القيام بالتحصيل، اتضح أن مدير الائتمان قدم معلومات كاذبة وزائفة في المستندات. وفي هذه الحالة يفترض أن مراجعة هذا الرصيد قد تمت وفق متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها ويمكن الدفاع على أساس المساهمة في الإهمال.

– **عدم وجود صلة السببية.** حتى يمكن للعميل أن يكسب قضية ضد المراجع، عليه أن يثبت وجود صلة سببية بين خرق المراجع لمعيار العناية المهنية والضرر الذي حدث له. وعلى سبيل المثال، بافتراض فشل المراجع في الإنتباه من المراجعة في التاريخ المتفق عليه، وادعى العميل أن ذلك سبب عدم موافقة البنك على تجديد القرض مما سبب ضرراً له. وفي هذه الحالة قد يتمثل دفاع المراجع في أن البنك رفض تجديد القرض لأسباب أخرى مثل ضعف الحالة المالية للعميل.

المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام
Liability to Third Parties under Common Low

الهدف التعليمي ٤ -٥: شرح المسئولية القانونية للمحاسبين في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام وخطوات الدفاع المرتبطة بها.

يمكن لمنشأة المحاسبة أن تتعرض للمسائلة القانونية بسبب الخسائر التي تلحق بطرف ثالث تحت إدعاء وقوع الخسائر نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة. ويتمثل الطرف الثالث في: المساهمين الحاليين والمرتقبين، البائعين، رجال البنوك والدائنين الاخرين، والموظفين والعملاء. ويتمثل النمط المتعارف عليه في مثل هذا الإطار في قيام البنك برفع دعوى نتيجة عدم قدرته على تحصيل قرض تم منحه إلى عميل لم يعد قادراً على الوفاء بديونه. ويمكن للبنك أن يدعي أن القوائم المالية المضللة كانت الأساس الذي اعتمد عليه في منح القرض. وبالتالي يجب تحميل منشأة المحاسبة المسئولية عن عدم بذل العناية المهنية الواجبة.

الأساس القانوني الخاص بـ Ultramares Doctrine

توجد قضية شهيرة في مجال المراجعة تتعلق بالمسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث. وقعت أحداث هذه القضية في عام ١٩٣١، وقد عرفت بإسم Ultramares Corporation V. Touche. ونتج عنها أساس قانوني محدد في القانون العام يطلق عليه الأساس القانوني الخاص بـ Ultramares. ويعرض الشكل ٤-٤ ملخصاً لهذه القضية.

الشكل ٤-٤

المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث

Ultramares Corporation V. Touche (1931)

اعتمد الدائنون في إحدى شركات الأموال [Ultramares] على القوائم المالية التي تم مراجعتها، ولم تستطع الشركة الوفاء بديونها. وتم مقاضاة المحاسبين على أساس حدوث الإهمال وسوء التمثيل الذي أدى لوقوع الغش. وكان رصيد الدائنين الذي يبلغ ٦٥٠٠٠٠ قد حرف بإضافة مبلغ ٧٠٠٠٠٠ دولار إليه. وادعى الدائنون أن الفحص الدقيق كان يمكن أن يؤدي إلى إظهار الغش الذي يعادل ٧٠٠٠٠٠ مغالاة في رصيد الدائنين.

وتوصلت المحكمة إلى أن المحاسبين قد أهملوا في عملهم مع عدم تحميلهم المسئولية عن ذلك في مواجهة الطرف الثالث، نظراً لأن هذا الخطأ لايتعلق بأطراف العقد ولايحق للدائنين بالتالي وهم يمثلون الطرف الثالث الاستفادة من ذلك. وقد أوضحت المحكمة إلى أن الأطراف الموقعة على العقد فقط هي التي يمكنها مقاضاة المراجع عن الإهمال.

وأشارت المحكمة أيضاً إلى إمكانية عقد محاكمة خاصة بالتحريف الذي أدى لوقوع الغش، واوضحت ان إصدار المراجع للرأي الذي قال فيه «نشهد أيضاً فيما يتعلق بمحصلة الضرائب الفيدرالية على الدخل، تعبر قائمة الدخل في رأينا عن رؤية حقيقية صحيحة عن الحالة المالية»، في حين أن المراجع يعلم عدم صحة هذا الرأي، فإن ذلك يمثل سوء تمثيل من المراجع أدى لوقوع الغش.

يتمثل المحور الرئيسي في الأساس القانوني لـ Ultramares في عدم كفاية الاهمال لتحميل المراجع المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث ؛ لعدم توافر الخصوصية في التعاقد Privity of Contract بين المراجع والطرف الثالث ، ما لم يكن الطرف الثالث مستفيداً بصفة أساسية Primary beneficiary . وفي هذا الإطار يكون المستفيد بصورة أساسية هو الطرف الذي يعلم المراجع عنه قبل القيام بأداء المراجعة [يعرف باسم الطرف الثالث Third Party] . ونتج عن هذه القضية ايضا تحميل المراجع للمسئولية القانونية لعدم جانب أكبر من الطرف الثالث بخلاف المستفيدين بصفة أساسية في حالتي الغش والاهمال الجسيم .

المستخدمون المتوقعون Forseen Users

قامت محاكم عديدة في السنوات الأخيرة بتوسيع الأساس القانوني الخاص بـ Ultramares للسماح للطرف الثالث بالتعويض في حالات جديدة لم تكن تؤخذ في الإعتبار من قبل ، وتم استخدام مفهوم المستخدمون المتوقعون Foreseen Users في هذا الصدد . وبوجه عام ، يكون المستخدم المتوقع عضواً في فئة محدودة من المستخدمين الذين يعلم المراجع أنهم يعتمدون على القوائم المالية ، وعلى سبيل المثال ، يمكن اعتبار البنك الذي قدم قرضا للعميل في تاريخ إصدار الميزانية مستخدماً متوقعا . وفي ظل هذا المفهوم ، يعامل المستخدم المتوقع بنفس الشكل الذي يعامل به الطرف الثالث .

وعلى الرغم من أن مفهوم المستخدم المتوقع يبدو واضحاً ، إلا أن تطبيقه ليس كذلك ، ويتم استخدامه على نحو مختلف في المحاكم المختلفة . ويوجد ثلاث مناهج يتم اتباعها في هذا الصدد ، وهي: منهج إتحاد الائتمان Credit Alliance ، منهج الاضرار المحددة Restatement of Torts ، منهج المستخدم الذي يمكن توقعه على نحو مناسب Reasonably Foreseeable User . وفيما يلي عرض موجز لكل منهج:

منهج اتحاد الإئتمان . نشأ هذا المنهج عام ١٩٨٦ في قضية مرفوعة من إتحاد الأئتمان Credit Alliance ضد منشأة المحاسبة Arthur Anderson & Co. في مدينة نيويورك ، وقام فيها احد المقرضين برفع قضية ضد مراجع احد العملاء الذين حصلوا منه على قرض ، وتمثل الادعاء في أن المقرض اعتمد على القوائم المالية للمقترض ، وقد عجز المقترض عن الوفاء بالدين . وقررت محكمة الاستئناف بولاية نيويورك إبطال قرار المحكمة الابتدائية الخاص بمنع المراجع المدعى عليه من استخدام الخصوصية كأساس للدفاع . وتمسكت محكمة الاستئناف في هذا الصدد بمفهوم الخصوصية الذي نشأ في قضية Ultramares ، وصرحت بأن المراجع يسأل قانوناً إذا: (١) كان لديه العلم والنية خلال أداء عمله في وإصدار تقرير يمكن أن يستخدم بواسطة طرف ثالث للإدعاء في أمور محددة ، (٢) وجود دليل على معرفة ونية المراجع من خلال أدائه لعمله وفي الوقت الحاضر يوجد ١١ ولاية تتبع هذا المنهج بدرجات متفاوتة .

منهج الأضرار المحددة . يتم إتباع هذا المنهج بواسطة معظم الولايات ، ويتم من خلاله تطبيق القاعدة الخاصة بالأضرار المحددة Restatement of Torts والتي تمثل ملخصاً رسمياً معتمداً للمبادئ القانونية . وطبقاً لهذه المادة يجب أن يكون المستخدم المتوقع عضواً في مجموعة من المستخدمين قابلة للتحديد والتعريف على نحو مناسب Reasonably Limited and Indentifiable Group of Users وتعتمد على عمل المحاسب المصرح له ، مثل الدائنين ، وذلك على الرغم من ان المحاسب المصرح له قد لا يعلم بالتحديد الأشخاص في المجموعة أثناء القيام بعمله . وتوجد قضية شهيرة تؤيد تطبيق هذا المنهج يعرضها الشكل ٤-٥ .

الشكل ٤-٥
المسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث
Rusch Factors V. Levin (1968)

طلب المدعي وهو أحد المقرضين من المراجع المدعى عليه أن يقوم بمراجعة القوائم المالية لشركة طلبت الحصول على قرض. وأصدر المراجع تقريرا نظيفاً عن القوائم المالية موضحاً فيه قدرة الشركة على الوفاء بالديون، في حين أنها لم تكن تستطيع ذلك. ومنح المدعي القرض إلى الشركة، وفيما بعد لم يستطع الحصول على مبلغ القرض ورفع دعوى ضد المراجع للحصول على تعويض.

وتمثل دفاع المراجع في عدم وجود الخصوصية في جانب المدعي، ولكن المحكمة حكمت لصالح المدعي. وبينما يمكن للمحكمة أن تحكم لصالح المدعي كمستفيد رئيسي وفقاً للإساس القانوني الخاص بـ Ultramares، إلا أنها قررت الاعتماد على قاعدة الأضرار المحددة، والتي تنص على تحميل المراجع المسئولية القانونية عن الاهمال العادي في المراجعة إذا اعتمد عليها فئة محددة متوقعة من الأفراد.

المستخدم الذي يمكن توقعه. يعد هذا المفهوم أوسع التفسيرات لحقوق الطرف الثالث المستفيد. وفي ظل هذا المفهوم، يكون لكل مستخدم يعتقد المراجع انه يمكن اعتباره مستخدماً متوقعاً للقوائم المالية نفس الحقوق التي تتعلق بالطرف الذي تكون له خصوصية التعاقد. ويشار إلى هؤلاء المستخدمين على أنهم الفئة غير المحددة. وبينما كان يتبع هذا النهج العديد من الولايات في الماضي، لايزال هناك ولايتان فقط تأخذان به.

وعلى الرغم من وجود خلط بسبب وجهات النظر المختلفة بخصوص المسئولية القانونية للطرف الثالث في ظل القانون العام، فقد تم الابتعاد بشكل واضح عن منهج المستخدم الذي يمكن توقعه، وبالتالي اصبح يوجد منهجين، ويحتمل أن يتم التخلي عن منهج الأضرار المحددة والأكتفاء بمنهج اتحاد الائتمان وعلى سبيل المثال، بينما كان يتم في ولاية نيوجرسي إستخدام منهج المستخدم الذي يمكن توقعه من قبل المحاكم، قام المشرع مؤخراً باعتماد معيار الخصوصية. وفي قضية Billy ضد Athur Young عام ١٩٩٢ أبطلت المحكمة العليا لولاية كاليفورنيا قرار المحكمة الأدنى ضد منشأة المحاسبة Arthur Young وطبقت الأساس القانوني للإضرار. وجاء في قرار المحكمة «لايجب تحميل المراجع واجب العناية عند أداء المراجعة بأشخاص أخرين بخلاف العميل»، وبررت السبب في ذلك إلى ان المسئولية القانونية المحتملة للمراجعين في ظل الأساس القانوني الخاص بالمستخدم الذي يمكن توقعه لن تتناسب مع مقدار الخطأ الذي يتم إرتكابه.

دفع المراجع ضد الدعاوى القضائية للطرف الثالث Auditor Defenses Against third-party Suits

يمكن للمراجع أن يستخدم ثلاثة أساليب من الأربعة المتاحة له في الدعاوى القضائية المرفوعة من قبل العملاء، في مواجهة القضايا المرفوعة من الطرف الثالث. وبالتالي لايمكن إستخدام المساهمة في الإهمال لعدم وجود فرصة للطرف الثالث في المساهمة في تحريف القوائم المالية.

وتعد الوسيلة المفضلة في هذا الإطار هي الدفع بعدم الإهمال. فإذا قام المراجع بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فلن يكون ضرورياً إستخدام وسائل الدفاع الأخرى. ومن ناحية أخرى يصعب الدفاع بعدم الإهمال في الأداء وإثبات ذلك أمام المحكمة وبصفة خاصة إذا كانت هيئة المحاكمة وهيئة المحلفين تتشكلان من أشخاص عاديون لا علاقة لهم بالمراجعة.

ويتضمن إستخدام وسيلة الدفاع الخاصة بعدم وجود واجب على المراجع تجاه الطرف الثالث عدم الخصوصية في التعاقد. وبتوقف إعتبار الخصوصية في التعاقد وسيلة ملائمة على السلطة القضائية. وكما سيتضح لاحقاً سيوجد فرق كبير بين ولايات نيويورك، فلوريدا، وسكونسن في هذا الصدد.

ويعني عدم وجود صلة السببية في القضايا الخاصة بالطرف الثالث عدم إعتماد المستخدم على القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، بإفتراض أن المراجع قد برهن على أن المقرض قد إعتمد على العلاقة البنكية المتنامية مع العميل بدلاً من القوائم المالية عند منح القرض، ستكون الحقيقة الخاصة بإهمال المراجع في أداء المراجعة غير مناسبة في هذا الظرف. وبالطبع، سيكون من الصعب إثبات عدم الإعتماد على القوائم المالية. ويمكن أن تنتج الخسائر بسبب عوامل أخرى مثل الظروف التسويقية.

المسئولية القانونية المدنية في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية
Civil Liability Under the Federal Securities Laws

الهدف التعليمي ٤-٦: وصف المسئولية القانونية المدنية للمحاسبين في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية ووسائل الدفاع المرتبطة بها

على الرغم من أزدياد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين من قبل كل العملاء والطرف الثالث في ظل القانون العام، بعد رفع القضايا في ظل قوانين الأوراق المالية الفيدرالية محل الإهتمام الأكبر لزيادة عدد الدعاوى بدرجة أكبر من تلك الخاصة بالقانون العام.

ونتج هذا الإهتمام عن التوسع في فئات التصرفات القضائية المتوافرة وسهولة الحصول على تعويض من المدعى عليهم. وبدلاً من تقييد المسئولية القانونية النمطية للمراجعين تم فرض العديد من المواد في قوانين الأسهم. وتميل المحاكم الفيدرالية عادة إلى الحكم لصالح المدعين في القضايا التي توجد فيها قيود نمطية. وقد يتبدل ذلك في ضوء الإصلاحات التشريعية الخاصة بالضرر.

قانون الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٣ Securities Act of 1933

يختص هذا القانون الصادر في عام ١٩٣٣ بشأن تسجيل القوائم والنشرات. ويتعلق هذا القانون فقط بمتطلبات التقرير في الشركات التي ستصدر أوراق مالية جديدة. ويتمثل الطرف الوحيد الذي يمكنه أن يحصل على تعويض من المراجع في ظل القانون في المشتري الأصلي للأوراق المالية. وتتمثل قيمة التعويض المحتمل في سعر الشراء الأصلي مطروحاً منه قيمة الورق في تاريخ رفع الدعوى القضائية. فإذا تم بيع الأسهم، يمكن أن يعوض المستخدمين عن قيمة الخسارة التي تحققت.

وقد فرض هذا القانون عبئاً غير عادي على المراجع. ويعرف القسم الحادي عشر من قانون عام ١٩٣٣ حقوق كل من الطرف الثالث والمراجع، وتلخص على النحو التالي:

- يمكن لأي مشتري من الطرف الثالث قام بشراء الورقة الموصوفة في قائمة التسجيل أن يقاضي المراجع على أساس سوء التمثيل أو الإهمال الجوهريين في القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تضمنتها قائمة التسجيل.
- لا يقع على المستخدم من الطرف الثالث عبء إثبات إعتماده على القوائم المالية التي أهمل المراجع فيها أو قام بالغش بها خلال عملية المراجعة. فيجب فقط على المستخدم أن يثبت إحتواء القوائم المالية التي تم مراجعتها على سوء تمثيل جوهري أو اهمال جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.
- يقع على المراجع عند إستخدام وسائل الدفاع عبء إثبات أن: (١) المراجعة قد تم أدائها على نحو

ملائم [أداء الفحص المناسب] في ضوء الظروف التي صاحبت عملية المراجعة، أو (٢) بعض الخسائر أو كافة الخسائر التي لحقت بالمدعي يمكن ردها لعوامل أخرى بخلاف التضليل في القوائم المالية. ويعد هذا القانون الصادر في عام ١٩٣٣ القانون الوحيد في القوانين المدنية والنصوص التشريعية الذي يتطلب أن يقع عبء الإثبات على المدعى عليه.

ويضاف إلى ما سبق، تمتد مسئولية المراجع بخصوص التأكد من عدالة القوائم المالية إلى ما بعد تاريخ إصدارها وحتى تاريخ التسجيل الفعلي بهيئة سوق المال والذي قد يكون بعد عدة أشهر لاحقة. وعلى سبيل المثال، افترض أن تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ كان ١٠ فبراير ١٩٩٧ وتاريخ التسجيل ١ نوفمبر ١٩٩٧. وفي ظل الوضع العادي يجب على المراجع أن يفحص العمليات المالية حتى تاريخ تقرير المراجعة في ١٠ فبراير ١٩٩٧. وفي ظل القانون الخاص بعام ١٩٣٣، يعد المراجع مسئولا عن فحص العمليات المالية حتى تاريخ تسجيل القائمة في ١ نوفمبر ١٩٩٧.

وعلى الرغم من أن ذلك يمثل عبئا ثقيلاً على المراجعين، فإنه لم يوجد سوى عدد قليل من القضايا في ظل قانون عام ١٩٣٣. وأشهر قضية في هذا الصدد هي قضية Escott V. Bar Chris Construction Corporation في عام ١٩٦٨. ويوجد ملخص لهذه القضية في الشكل ٤-٦، حيث أثرت هذه القضية في كل من معايير ومهنة المراجعة.

قانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤ Securities Exchange Act of 1934

تتركز المسئولية القانونية للمراجعين في ظل قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ على نحو متكرر على القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي أصدرت للجمهور العام في تقارير سنوية أو تم تقديمها إلى هيئة سوق المال كجزء من تقارير 10-K السنوية.

ويجب على كل شركة لديها أسهم يتم تداولها في أسواق تداول الأوراق المالية القومية وفي الأسواق غير الرسمية لتداول الأوراق المالية ان تقدم قوائم مالية تم مراجعتها سنوياً. وبالتالي يصنف عدد القوائم في ظل القانون الصادر عام ١٩٣٤ على انه أكبر بكثير من عدد تلك القوائم في ظل القانون الصادر في عام ١٩٣٣.

الشكل ٤-٦

قانون الأوراق المالية في عام ١٩٣٣ –

Escott et al. V. Bar Chris Construction Corporation (1968)

أعدت شركة الأموال Bar Chris إستمارة تسجيل في عام ١٩٦١ لإصدار سندات ثانوية قابلة للتحويل. وبالتالي خضع هذه العملية لمتطلبات قانون الأسهم الصادر في عام ١٩٣٣. وبعد ١٧ شهر تقريباً تعرضت الشركة للإفلاس، ورفع حاملو السندات دعوى قضائية ضد منشأت المحاسبة في ظل القانون الصادر في عام ١٩٣٣.

ويوجد العديد من الجوانب في هذه القضية، وتتضمن مدي ملاءمة طرق المحاسبة بنسبة الانجاز وكافة النقاط المحاسبية الأخرى، مدي التحريف وفق مستوى الأهمية النسبية، ومدى مناسبة العمل في المراجعة التي تم أدائها.

ورأت المحكمة أن طرق المحاسبة بنسبة الانجاز كانت ملاءمة في الظروف الخاصة بالشركة. ورأت أن الطرق المحاسبية الأخرى، مثل تلك الخاصة بمعالجة المبيعات والإستجار المسترد لتجهيزات البولنج، وتصنيف النقدية المدفوعة مقدماً إلى أحد المنشآت التابعة قد تم معالجتها على نحو غير ملائم.

وكان لمستوى الأهمية النسبية أثر جوهري في هذه القضية. وكانت هذه القضية من القضايا القليلة التي تناولت مسألة الأهمية النسبية. حيث وجد تحريف بمعدل ١٥٪ في ربح الشهر، ولكن رأت المحكمة أن ذلك ليست أمراً جوهرياً مما أثار الدهشة. وكان يوجد زيادة في الأرباح الخاصة بالعام الحالي بما يزيد عن ٢٥٪، وقد يكون ذلك سبب قرار المحكمة الخاص بالأهمية النسبية. وفي نفس الوقت توصلت المحكمة إلى وجود تحريف جوهري في الميزانية عندما وصلت نسبة التداول ١:١،٩ بدلاً من ١:١،٦ مما يعني وجود فرق قدره ١٦٪.

وكانت أهم نقطة في القضية أو التي تتعلق بصفة خاصة بالمراجعين، هي نقطة فحص الأحداث التي قمت في تاريخ لاحق لإصدار القوائم المالية، وتتطلب هذه الأحداث فحص S-1 في استمارة التسجيل وتوصلت المحكمة إلى أن برنامج المراجعة المكتوب من خلال منشأة المحاسبة يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها في ذلك الحين. ورغم ذلك، رأت توجيه إنتقادات قوية للمراجع الذي قام بالفحص لعدم تمتعه بالخبرة في مجال مراجعة شركات المقاولات، وعدم التحقق الملائم من الإجابات التي قدمتها الإدارة. وفيما يلي جانب هام من رأي المحكمة في هذه القضية:

• لايجب أن يحمل المحاسبين بعبء العمل بمعايير تتطلب إجراءات أكثر مما تم التعارف عليه في مهنة المحاسبة. ولن أقوم بذلك هنا. إن الفحص الذي قام به Richard لم ينشأ عن المعايير المكتوبة. ولم يقم بتنفيذ الخدمات التي يضعها البرنامج المكتوب لمنشأة المحاسبة. ولم يستغرق الوقت الكافي في المهام ذات القيمة الكبيرة. والأكثر أهمية من ذلك انه قنع بالإجابات غير الشافية على استفساراته. ولايعني ذلك أنه لم يقم بمراجعة كاملة. ولكن يوجد إشارات خطرة في الأمور التي تم فحصها وكانت تتطلب فحصاً إضافياً من جانبه. . وليس كافياً أن يتم فقط توجيه الأسئلة.

وتم تحميل المسئولية القانونية لمنشأة المحاسبة على أساس انها لم تبذل العناية المطلوبة منها في ظل قانون الأسهم الصادر في عام ١٩٣٣.

وبناء على ما حدث في هذه القضية، ظهرت نتيجتان هامتان:

•• تعديل نشرات معايير المراجعة حتى تتطلب التأكيد على إتباع المراجع للإجراءات الخاصة بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار القوائم المالية (SAS 1 (Au 560. ويصف هذا المثال الأثر الفعال لهيئة سوق المال على إجراءات المراجعة في كافة الشركات.

•• بداية التأكيد على أهمية فهم المراجعين للنشاط الذي يعمل فيه العميل.

وبالإضافة إلى القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها، يوجد إحتمالات للمسائلة القانونية للمراجعين عن القوائم ربع السنوية (Q-10)، والقوائم الشهرية (8-K) وباقي صور التقرير الأخرى عن المعلومات. وعادة ما يكون المراجع ضالعاً في فحص المعلومات الخاصة بتقارير أخرى، وبالتالي يمكن أن يتعرض للمسائلة القانونية. ولكن كان عدد القضايا المرفوعة ضد المراجع بخصوص تقارير بخلاف تقارير المراجعة السنوية ضئيلاً.

القاعدة 10b-5 لقانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤

Rule 10b-5 of the Securities Exchange Act of 1934

تعد القاعدة 10b-5 هي المحور الأساسي للمسئولية القانونية للمحاسب المصرح له في ظل قانون الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤. وهذه القاعدة تشكل قسماً من قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ وتذكر هذه القاعدة في القواعد والتنظيمات الخاصة بهيئة سوق المال. وتنص القاعدة 10b-5 على:

سيعد تصرفاً غير قانوني قيام أي شخص بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال استخدام أي وسيلة أو

شكل من التجارة بين الولايات أو باستخدام البريد أو أى إمكانية أخرى بتداول الأوراق المالية القومية (أ) عن طريق توظيف أداة أو خطة لسلب الأموال بالغش والاحتيال، (ب) من خلال الإدلاء بتصريح كاذب عن حقائق جوهرية أو إغفال حقائق ضرورية بما يؤدى إلى إظهار التصريح في ضوء الظروف المحيطة به كتصريح صادق، أو (جـ) عن طريق التورط في أي تصرف أو ممارسة تشكل أو يمكن أن تشكل غشا أو خداعاً لأى شخص له صلة بشراء أو بيع أى سهم.

ينظر إلى كل من القسم ١٠ والقاعدة 10b-5 على أنهما تدابير إحتياطية من القانون الصادر عام ١٩٣٤ ضد الغش، حيث تم صياغتهما أساساً لإعاقة إرتكاب الغش بواسطة الأشخاص الذين يبيعون الأوراق المالية. وأوضحت قرارات المحاكم الفيدرالية العديدة أن القاعدة 10b-5 لاينبغى أن تطبق فقط على البائعين المباشرين، بل يجب تطبيقها على المحاسبين وضامنى الأوراق المالية وغيرهم. وبصفة عامة يمكن تحميل المحاسبين المسئولية القانونية في ظل القسم ١٠ والقاعدة 10b-5 إذا قاموا عمداً أو على نحو غير مسئول بتحريف المعلومات المعدة للإستخدام من قبل طرف ثالث.

ووقعت أحداث قضية شهيرة عام ١٩٧٦ تتعلق بالأوراق المالية والمسئولية القانونية للمحاسب المصرح له، وكانت القضية بين شركة Hochfelder ومنشأة المحاسبة Ernst & Ernst، وقد أشارت المحكمة العليا للولايات المتحدة التي نظرت القضية إلى وجود نوافر النية للخداع قبل تحميل المراجع المسئولية عن إنتهاك القاعدة 10b-5. ويوضح الشكل ٤-٧ ملخصاً لهذه القضية.

ويرى العديد من المراجعين أن قضية Hochfelder ستخفض من إمكانية تعرض المراجعين للمسائلة القانونية. ورغم ذلك استمر رفع القضايا في ظل القاعدة 10b-5. وكان يمكن للمدعين في القضايا السابقة بسهولة أن يتوصلوا إلى تطبيق معيارى المعرفة والخداع خلال الحالات التي كان للمراجع فيها علم بالحقائق المناسبة ولكن توصل لأحكام غير جيدة. وفي مثل هذه القضايا كانت المحاكم تؤكد على توافر المعلومات اللازمة لدى المراجعين. وتعبر قضية Solitron Devices عن هذا النمط، ويوضح الشكل ٤-٨ ذلك. وبرغم ذلك، تم في قضيتين تم تداولهما حديثاً: قضية World of Wonders وقضية Software Toolworks، تم التوصل إلى قرارات تشير إلى أن الأحكام غير الصحيحة من المراجعين لاتمثل إثباتاً للغش. ويبدو أن وجهة النظر هذه هي التي ستسود في المحاكم.

ويوجد نمط اخر من الفكر الذي نال بعض الدعم القضائي وتبع أساساً من متطلبات المحكمة العليا عن الغش والذي يشير إلى أن العمل غير الجيد يشكل أساساً للغش وبالتالى يقع تحت طائلة العقاب طبقاً للقاعدة 10b-5. وتعد قضية Molen V. Alexander مثالاً جيداً عن الإدعاء بالعمل غير الجيد. ويلخص ذلك الشكل ٤-٩. وعلى الرغم من عدم وجود دليل على التحريف المتعمد أو العمل غير الجيد في مراجعة القوائم المالية، فقد إدعى المحامون أن المحاسب المصرح له كان على علم بعدم مراعاة المراجعة بالكامل لمعايير المراجعة المتعارف عليها، في حين أن تقرير المراجع يذكر مراعاة المراجعة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، مما يمثل غشا ويستوجب العقاب. وبذلك يتضح من المناقشة السابقة أن القاعدة 10b-5 ستستمر أساساً لدفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، على الرغم من أن الحكم في قضية Hochfelder قد قيد المسئولية القانونية إلى حد ما.

الشكل ٤ - ٧

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤- Hochfelder V. Ernst & Ernst (1976)

تتعلق القضية بمسئولية المراجع عن إكتشاف الغش المرتكب من قبل رئيس منشأة العميل. وكان Lester Nay رئيس شركة First Securities Co في مدينة شيكاغو قد أقنع عن طريق الغش بعض العملاء باستثمار أموالهم في سندات تقل عائداً كبيراً. ولم تكن هناك مثل هذه السندات، وحول Nay أموال العملاء إلى ماله الخاص.

ولم تكن هذه العمليات الآلية قد تم إجرائها في إطار التعامل العادي بين الشركة وعملائها. حيث تم أولاً إجراء كافة المراسلات مع Nay فقط. ثانياً تم كتابة الشيكات لتكون مستحقة الدفع إلى Nay بسبب القاعدة التي قام بوضعها بخصوص التعامل مع البريد، وتقضي هذه القاعدة بأن يقوم Nay فقط بفض البريد. ثالثاً، لايوجد أثر لشيكات في الدفاتر ولا الاستمارات الخاصة بهيئة سوق المال ولا في حسابات العملاء الاستثمارية الأخرى. وتم إكتشاف الغش عند انتحار Nay.

ورفع العملاء قضية أمام محكمة المقاطعة بادعاء وقوع الضرر ضد منشأة المحاسبة Ernst & Ernst كمساعد ومحرض على إرتكاب الغش في ظل القسم 10b-5، وادعوا بفشل منشأة المحاسبة في أداء المراجعة على نحو ملائم والتي كان من الممكن في حالة تنفيذها على وجه ملائم أن تؤدي إلى كشف كل من قاعدة البريد والغش. ولم يتم الإدعاء بقيام منشأة المحاسبة بإرتكاب الغش أو السلوك المتعمد. وبالتالي كان على المحكمة أن تقرر العقاب بناء على الإدعاء بفشل منشأة المحاسبة في أداء المراجعة على نحو ملائم. وقررت المحكمة رفض الدعوى، ولكن ذلك لم يقدم حلاً للأمر المتعلق بمدى توفر أو عدم توفر سبب لتوقيع عقاب بناء على الإدعاء بوقوع الإهمال فقط.

ونقضت محكمة الاستئناف حكم محكمة المقاطعة. وأشارت إلى أن من يقوم بخرق واجب البحث والإفصاح المتعلق بأشخاص آخرين يعد مسئولاً من الوجهة القانونية عن الضرر الناتج من مساعدة ومحرض طرف ثالث على انتهاك القاعدة 10b-5 إذا تم اكتشاف الغش أو منع الحرق من الحدوث. وأشارت المحكمة إلى أن منشأة المحاسبة عليها واجب وفق كل من القانون العام والنصوص التشريعية للتحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للشركة مادامت قد تعاقدت على القيام بإجراءات المراجعة وإعداد الاستمارات الخاصة بهيئة سوق المال عن التقارير السنوية التي تعبر عن الحالة المالية.

ونقضت المحكمة العليا للولايات المتحدة قرار محكمة الاستئناف، وتوصلت إلى أن تفسير المادة 10b-5 يتطلب وجود «النية للخداع أو التلاعب أو سرقة الأموال من خلال الغش»، وجاء في رأي القاضي Powell:

«عندما يرد في نصوص التشريع على نحو محدد مصطلحات التلاعب والخداع من خلال أساليب ووسائل، وهي مصطلحات متعارف عليها لتعبر عن التصرفات الخاطئة المتعمدة، وعندما لايعكس التاريخ أي نية كبيرة للتوسع فيها، فإننا لانرغب في توسيع مجال النصوص التشريعية المتعلقة بالإهمال.

وأشارت المحكمة إلى أنه في بعض المجالات المعينة، يعتبر العمل غير الجيد شكلاً من أشكال السلوك المتعمد مما قد يسبب المساءلة القانونية. وتترك ذلك الباب مفتوحاً لإعتبار عدم أداء العمل على نحو جيد سبباً كافياً للمساءلة القانونية في ظل القاعدة 10b-5».

الشكل 4 – 8

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام 1934 – Howard Sirota V. Solitron Devices, Inc. (1982)

تقوم شركة Solitron بتصنيع الأجهزة الإلكترونية، وقد أصدرت أسهماً يتم تداولها في السوق الأمريكية. وارتبطت الشركة بعقود حكومية، وقدر أنها ستحقق زيادة في الأرباح. لكن لم تحدد هذه الأرباح بالزيادة، وسمحت إدارة الشركة بالتلاعب في الأرباح وزيادة قيمتها حتى يمكن الاستحواذ على شركات جديدة. وظهر في المحكمة فيما بعد بواسطة منشأة محاسبة أخرى، أنه تم تحريف الأرباح بالزيادة بنسبة تزيد عن ٢٠٪ خلال سنتين عن طريق التلاعب في رصيد المخزون.

ورأت هيئة المحلفين أن المراجع مسئول عن أداء العمل على نحو غير جيد. وأسقط القاضي قرار المحلفين على أساس أن منشأة المحاسبة لايجب تحميلها المسئولية عن الضرر في ظل القاعدة 10b-5 ما لم يكن هناك إثبات يؤكد معرفة منشأة المحاسبة بوجود تحريف. نظراً لأن أداء العمل على نحو غير جيد لايعد كافياً لإحداث الضرر.

وعند الاستئناف، رأت المحكمة أن هناك أدلة كافية لاستنتاج المحلفين أن منشأة المحاسبة توافر لها المعرفة عن وجود الغش. وبالتالي تم إسقاط حكم القاضي السابق وتأكيد قرار المحلفين.

وأشارت محكمة الإستئناف أيضاً إلى أن إثبات وجود عمل غير جيد يتفق مع متطلب وجود النية في القاعدة 10b-5، ولكن لاتوجد ضرورة لبحث ما إذا كان العمل غير الجيد قد تم في الصورة الأكثر سوءا في هذه القضية، لكون منشأة المحاسبة توفر لديها المعرفة بوجود التحريف.

الشكل ٤ – ٩

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ Mclean V. Alexander (1979)

تم إدانة المحاسب المصرح له المدعى عليه في هذه القضية بواسطة المحكمة الابتدائية في إطار تطبيق القاعدة 10b-5 وأيضاً في ظل مواد القانون العام المتعلقة بالغش. وذلك على الرغم من عدم وجود دليل عن معرفة المحاسب بعدم صحة القوائم المالية أو عدم توافر النية لديه لتضليل أحد. ولكن على أية حال، تم نقض قرار المحكمة بواسطة المحكمة في الدرجة الأعلى.

تم رفع القضية بواسطة مستثمر من رجال الأعمال إشترى كافة الأسهم في إحدى شركات المضاربة اعتماداً على تقارير المبيعات الجيدة. وتتضمن القوائم المالية رصيد المدينين الذي يشمل قيمة مبيعات ١٦ جهاز من أجهزة الترددات التي تقوم الشركة بتصنيعها. وفي الواقع، كافة الأجهزة الـ ١٦ كانت تمثل مبيعات بضاعة أمانة وليست مبيعات حقيقية. وعلى الرغم من عدم وجود تأثير جوهري إجمالي في ضوء مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية في ضوء الأرقام المجردة، فقد إدعى المدعى بأنه إعتمد على المدينين كمؤشر عن مقدرة الشركة في مجال الأعمال.

ولم يحصل المراجعون على مصادقات تخص هؤلاء المدينين من خلال البريد، وأثاروا هذه النقطة عندما كانوا ينهون إجراءات المراجعة. وحصل المراجعون فيما بعد على اثنين من المصادقات عن طريق التلغراف يتعلقان بأوامر الشراء وليس أرصدة المدينين. ولم يقم المراجعون بمحاولة القيام بفحص إضافي.

وكان هناك مؤشرات أخرى عن وقوع تضارب في هذه الحسابات ولم يتابعها المراجعون. وأشارت محكمة الدرجة الأولى إلى أن المعلومات التي توافرت للمراجعين، ولم يقوموا بالتحقق منها، كانت تمثل نوعاً من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. وأوضحت أن عدم الإفصاح يعني أداء العمل على نحو غير جيد بغض النظر عن حقيقة المعلومات.

وأشارت محكمة الاستئناف إلى أن أقصى مايمكن أن يوجه إلى المراجعين يتمثل في الأهمال ولكن لايصل إلى أداء العمل على نحو غير جيد عن عمد. وبالتالي لم يحمل المراجع المسئولية طبقاً للقاعدة 10b-5 وقانون الغش في ولاية ديلاوير.

وسائل الدفاع الخاصة بالمراجع – قانون عام ١٩٣٤ Auditor Defenses - 1934 Act

يمكن للمراجع أن يستخدم نفس وسائل الدفاع الثلاثة المتاحة في القضايا المرفوعة من الطرف الثالث في ظل القانون العام. وتتمثل هذه الوسائل في: أداء المراجعة بالمستوى المطلوب، عدم وجود إلتزام في العقد، وعدم وجود صلة السببية.

وكما سبق المناقشة في هذا الجزء، يعد إستخدام وسيلة الدفاع الخاصة بأداء المراجعة وفقاً للمستوى المطلوب في إطار القاعدة 10b-5 أسلوباً ناجحاً بدرجات متفاوتة، وتتوقف درجة النجاح على اقتناع السلطة القضائية. وكما إتضح في قضية Hochfelder كانت وسيلة الدفاع ناجحة. وفي بعض الحالات الأخرى نتج عن الاهمال أو أداء العمل على نحو غير جيد التعرض للمساءلة القانونية. ولعل التفسيرات المتباينة للمحاكم تؤدي إلى حل هذه المسألة.

العقوبات الخاصة بهيئة سوق المال Sec Sanctions

ترتبط العقوبات الخاصة بهيئة سوق المال بشكل وثيق بالمسئولية القانونية للمراجع. ويتوافر لدى هيئة سوق المال السلطة في حالات محددة لفرض عقوبات أو تقرير الحرمان للممارسين من مراجعة الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال. وتنص القاعدة Rule 2 (e) من قواعد الممارسة الخاصة

لهيئة سوق المال على:

يمكن للهيئة أن توقف على نحو دائم أو مؤقت التعامل أو ممارسة العمل مع الهيئة في أي صورة من الصور لأي شخص يثبت للهيئة أنه.. (١) لايمتلك المقومات الأساسية اللازمة لتمثيل الغير، أو (٢) لايمتلك خصائص الشخصية أو الإستقامة، أو تصرف على نحو لايتفق مع السلوك الأخلاقي المهني.

وقد أوقفت هيئة سوق المال بصفة مؤقتة عددا من المحاسبين المصرح لهم عن القيام بأى مراجعة لعملاء يتعاملون مع هيئة سوق المال في السنوات الأخيرة. وتم أيضاً منع عدد من منشآت المحاسبة بشكل مشابه من قبول عملاء جدد من المتعاملين مع هيئة سوق المال لفترات إمتدت إلى ٦ أشهر. وفي نفس الوقت طالبت هيئة سوق المال أن يتم فحص مكتب لمنشآت المحاسبة الرئيسية بواسطة منشآت محاسبة أخرى. وفي بعض الحالات، طلب من بعض المحاسبين المصرح لهم والمنشآت التي يعملون فيها المشاركة في برنامج التعليم المستمر حتى يقوموا بتعيير أسلوب الممارسة الخاص بهم. ويتم نشر مثل هذه العقوبات بواسطة هيئة سوق المال والتقرير عنها في الصحافة مما يشكل حرجاً بالغا للأشخاص الذين تم تقريرها ضدهم.

قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات
Racketeer Influenced and Corrupt Otgonization act

الهدف التعليمي ٤-٧ : مناقشة أثر قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات وقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة على المسئولية القانونية للمحاسبين

أجاز الكونجرس في عام ١٩٧٠ تشريعاً يهدف إلى منع الجريمة المنظمة. وتمثل أحد عناصر التشريع في قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات RICO. ويسمح هذا القانون للطرف الذي أصابه الضرر أن يسعى للحصول على تعويض يعادل ثلاث أضعاف الضرر والأتعاب القانونية في الحالات التي يمكن فيها إثبات أن المدعى عليه قد قام بنمط من أنشطة الإبتزاز. بمعنى وجود عملية على الأقل من الأنشطة التي يتم من خلالها إبتزاز المال في فترة ١٠ سنوات. ولتفسير هذه المتطلبات، فإن المحاكم ركزت بصفة عامة على إستمرار التصرفات وإرتباطها في تحديد ما إذا كان النمط موجوداً. وقبل عام ١٩٩٣ كان يوجد خلط في تطبيق هذا القانون على المحاسبين. ورأت بعض المحاكم على نحو واضح أن على المتضرر الإدعاء بوجود مشاركة مكثفة من المراجع في شئون المنظمة تتخطى المراجعة السنوية، بينما رأت بعض المحاكم الأخرى أن إصدار تقرير مراجعة زائف في ضوء مفهوم الأهمية النسبية يشكل نشاطاً من أنشطة الإبتزاز. وأصدر الكونجرس تشريعاً لتوضيح إمكانية تطبيق القانون. وعلى أية حال، إذا نظرنا إلى الرؤية الخاصة بالمراجع، تم حل هذه المسألة بواسطة قانون المحكمة العليا. ففي عام ١٩٩٣ أصدرت هذه المحكمة قراراً جاء به أن المهنيين الذين لايعملون بالمنظمة مثل المراجعين الذين لايعملون على إفساد الأعمال لايمكن مقاضاتهم في ظل قانون RICO.

قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة الصادر عام ١٩٧٧

كان إصدار هذا القانون في عام ١٩٧٧ أحد التصرفات الهامة للكونجرس التي تؤثر على كل من منشآت المحاسبة والعملاء الذين تتعامل معهم. وطبقاً للقانون يعد تصرفاً غير قانوني تقديم رشوة لمسئول رسمي في دولة أجنبية بهدف إستغلال النفوذ والحصول على أو الاحتفاظ بوحدات اقتصادية ويكون هذا الحظر قابلا للتطبيق على كافة المنشآت المحلية الأمريكية بغض النظر عما إذا كانت تطرح

الأسهم للإكتتاب العام أم لا ، كما يكون قابلا للتطبيق على الشركات الأجنبية التي تتعامل مع هيئة سوق المال.

وطالب القانون هيئة سوق المال باستيفاء متطلبات إضافية بخصوص مخصصات الرشوة التي تتأثر بها كافة الشركات ، و تتضمن هذه المتطلبات الإحتفاظ على نحو مناسب بدفاتر كاملة و دقيقة و نظام ملائم للرقابة الداخلية . ويؤثر القانون بصفة خاصة في الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال ، ولكن كان التساؤل الذي ظل بلا إجابة في المهنة في وقت صدوره هو كيف سيؤثر هذا على المراجعين.

يمكن ان يؤثر القانون على المراجعين بخصوص مسئوليتهم عن فحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية كجزء من إجراءات المراجعة . ويرى معظم المراجعين حالياً أنهم غير مطالبين بالقيام بفحص الرقابة الداخلية على نحو شامل حتى يقرروا ما إذا كان العملاء قد استوفوا متطلبات قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة.

ولايوجد حالياً أية دعاوى قضائية تؤثر على المسئوليات القانونية للمراجع في ظل قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة . ولكن يوجد عدم اتفاق ملموس حول مسئولية المراجعين في ظل هذا القانون ، و من المحتمل أن تظل المناقشات دائرة وربما يتم حل هذه المسألة من خلال التقاضي.

المسئولية الجنائية Criminal Liability

الهدف التعليمي ٤-٨ : التعرف على المسئولية الجنائية للمحاسبين

من الممكن أن يتم إدانة المحاسبين المصرح لهم جنائياً عن أفعال تم إرتكابها في ظل القوانين الفيدرالية وقوانين الولايات . وتعد التشريعات الأكثر استخداما في هذا الصدد هي: القوانين الموحدة للأوراق المالية وهي تشبه بعض قواعد هيئة سوق المال ، قانوني الأوراق المالية لعامي ١٩٣٣ و١٩٣٤ ، وأيضاً تشريع الغش البريدي الفيدرالي و تشريع التصريحات المضللة الفيدرالي . وهذه التشريعات هي التشريعات الفيدرالية التي تؤثر على المراجعين بصفة خاصة . وتمنع كافة هذه التشريعات التصرفات الجنائية المتعلقة بالإحتيال على شخص اخر عن طريق الاشتراك بالمعرفة في إصدار قوائم مالية مضللة.

وتوجد لسوء الحظ قضايا جنائية عديدة تتعلق بسوء السمعة لمحاسبين مصرح لهم . وعلى الرغم من أنها لاتمثل عدداً كبيراً ، إلا أن لها أثر مدمر على الإستقامة الخاصة بالمهنة وتؤثر في قدرة المهنة على جذب والاحتفاظ بالأفراد ذوى الخلق القويم . ومن الوجهة الإيجابية ، تشجع العقوبات الجنائية الممارسين على استخدام أكبر قدر من العناية وممارسة الأنشطة المختلفة بسلوك أخلاقي قويم.

وتتمثل أشهر القضايا التي تم فيها الحكم جنائياً ضد المحاسبين المصرح لهم في قضية United States V. Simon والتي وقعت أحداثها عام ١٩٦٩ . ويوجد ملخص للقضية في الشكل ١٠-٤ . وفي هذه القضية ، تم ملاحقة Simon بثلاثة قضايا جنائية إضافية كبرى . أما في قضية United States V. Natelli (1975) ، فقد تم إدانة اثنين من المراجعين جنائيا في ظل القانون الخاص بعام ١٩٣٤ عن شهادتيهما الخاصة بالقوائم المالية لاحد الشركات ، حيث إحتوت هذه القوائم على إفصاح غير ملائم في بند المدينين.

أما في قضية United States V. Weiner (1975) ، فقد تم إدانة ثلاثة من المراجعين عن غش الأسهم في إطار مراجعتهم لشركة Equity Funding Corporation of America . وتمثل هذه الشركة تكتلاً مالياً ، وكان يوجد في القوائم المالية زيادة في بعض الأرصدة نتيجة إرتكاب الإدارة للغش على نطاق كبير.

وكان الغش شاملاً وأداء المراجعة تم على نحو ردئ مما دفع المحكمة إلى استنتاج توافر المعرفة لدى المراجعين عن وجود الغش وتم إدانة المراجعين عن الإشتراك بالمعرفة في هذا الأمر.

وفي قضية ESM Government Securities V. Alexander Grant & Co. (1986)، كشفت الإدارة للمراجع الشريك المسئول عن عملية المراجعة أن القوائم المالية التي تم مراجعتها في السنة السابقة كانت تحتوى على تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وبدلاً من تطبيق كل من المعايير المهنية ومعايير منشأة المحاسبة المنطقة بمثل هذه الحالات، وافق الشريك على عدم إتخاذ أي موقف على أمل أن تقوم الإدارة بحل المشكلة خلال السنة الحالية. وبدلاً من ذلك، زاد الأمر سوءاً، ووصلت الخسائر في النهاية إلى ٣٠٠ مليون دولار. وتم إدانة الشريك جنائياً لدوره في مساندة الغش، وهو يقضي حالياً ١٢ عاماً في السجن كفترة عقوبة.

ويمكن إستخلاص بعض الدروس من القضايا الأربع على النحو التالي:

- يعد فحص مدى إستقامة الإدارة أمراً هاماً عند تقرير إمكانية قبول العملاء ومدى العمل الذي يجب تأديته. وتقدم SAS 7 دليلاً للمراجعين عند فحص العملاء الجدد.

الشكل ٤ - ١٠

المسئولية الجنائية - United States V. Simon (1969)

تم في هذه القضية مقاضاة ثلاثة مراجعين جنائياً لتحرير إستمارات مزيفة لهيئة حكومية مما يعد إنتهاكاً لقانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤. وكانت منشأة المحاسبة قد قامت بتسوية قضية مدنية خارج إطار المحكمة بمبلغ يجاوز ٢ مليون دولار بعد إعلان إفلاس العميل Continental Vending Corporation.

وتتمثل النقطة الأساسية في المحاكمة في التقرير عن العمليات المالية بين شركة Continental والشركة التابعة لها Valley Commercial. وكان قد توافر لدى المراجعين قبل الإنتهاء من أعمال المراجعة معلومات مفيدة أن شركة Valley لن تتمكن من سداد ديونها، وأنه بالتالي يجب ترحيل الضمانات. وكان H. Roth رئيس شركة Continental وأعضاء أسرته قد أودعوا مايمتلكونه من حقوق ملكية في أسهم لدى المستشار القانوني للشركة القابضة تضمان القرض الذي حصل عليه رئيس الشركة من الشركة التابعة Valley وأيضاً لضمان دين الشركة التابعة إلى الشركة القابضة. وورد النص التالي في الملحوظة رقم (٢) المرفقة بالقوائم المالية:

« سيتم تحصيل الدين الخاص بشركة Valley [شركة تابعة للشركة التي يرأسها H Roth ويديرها ويساهم فيها] بعائدة ١٢٪ سنوياً. وسيتم ضمان قيمة الدين مطروحاً منها رصيد الدائنين في هذه الشركة من خلال التخصيص الخاص بحقوق الملكية في شركة Valley لأسهم محددة تكون قابلة للتصويت. وفي ١٥ فبراير ١٩٦٣ جاوزت القيمة المتداولة لحقوق الملكية صافي قيمة الدين.

ورأت المحكمة أن هذه الملحوظة ليست كافية، وكان يجب الإفصاح عن عدم إمكانية تحصيل الدين من شركة Valley في ٣٠ سبتمبر ١٩٦٢ مادامت Valley قد قدمت نفس القيمة إلى H Roth وهو غير قادر على السداد. وكان يجب أن يذكر في القائمة أن ٨٠٪ من الأسهم التي قدمها H.Roth كضمان كانت تمثل أسهم وسندات قابلة للتحويل في شركة Continental. وطالب المدعي عليهم استدعاء ٨ خبراء من المحاسبين المحايدين كشهود. وكانت شهادتهم بصفة عامة تشير إلى أنه فيما عدا التحريف المتعلق بصافي القيمة ما فإن المعالجة الخاصة بدين شركة Valley في الملحوظة رقم (٢) لاتتسق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها. وبصفة عامة، شهد الخبراء أن كل من معايير المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها لايتطلبان الإفصاح عن ضمانات مركبة أو عن زيادة في قيمة الدين بعد تاريخ إعداد الميزانية، ومع ذلك أشار ثلاثة من الخبراء المتعاقبة إلى أنهم في ضوء إدراكهم اللاحق للأمر كانوا يفضلون الإفصاح عن الضمانات المركبة. وشهد الخبراء كذلك أن الإفصاح عن حصول H. Roth على قرض من شركة Valley كان أمراً غير ضروري، ورأى سبعة منهم أن مثل هذا الإفصاح لم يكن ملائماً.

وطالب المدعى عليهم أن يتم توزيع نوعين من التعليمات على هيئة المحلفين حتى يتوافر لديهم إمكانية تحديد هل يتم إدانة المدعى عليهم من عدمه. ويتم في النوع الأول إعلام المحلفين بأنه طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لاتعبر القوائم المالية كوحدة بعدالة عن الموقف المالي لشركة Continental في ٣٠ سبتمبر ١٩٦٢. أما النوع الثاني فيتم فيه إبلاغ المحلفين بأنه وفقاً للحقيقة الخاصة بالنوع الأول من المعلومات، يتم تحديد ما إذا كان عدم الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها كان قد تم عن قصد مع توافر كل من المعرفة بزيف القوائم والنية للخداع.

ورفض القاضي توزيع هذه التعليمات وصرح بالمقابل أن الأمر الأساسي في هذا الموضوع يتعلق بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تقدم صورة عادلة، واذا لم تكن كذلك، يتم تحديد ما إذا كان المدعى عليهم قد قاموا بعملهم على نحو جيد. ويرى القاضي أن إثبات الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها قد «ثبت أنه أمر يتعلق بالرأي الشخصي ولايعني أنه يمكن التوصل إلى نتيجة حاسمة عن ما إذا كان العمل قد تم أداؤه بصورة جيدة، أو ان الحقائق كما ثبت من شهادة المراجعين لم تكن تعبر عن تزييف جوهري في ضوء الأهمية النسبية؛ كما أنها لم تكن تعبر عن حدوث التضليل».

وأيدت محكمة الإستئناف حكم الإدانة السابق الخاص بالمراجعين الثلاثة مع التعليق بأنه بدون مايعبر بشكل مرضي عن الدافع، «لقد قدمت الحكومة دليلاً كافياً عن توافر النية الجنائية، ولم يكن لديها الرغبة في ذلك لإظهار سوء سلوك المدعى عليهم... ولكن كان الهدف هو إظهار أن المدعى عليهم قدموا شهادة بصحة القوائم المالية مع معرفتهم بوجود تزييف بها».

وكان للحكم على المراجعين الثلاث وقعاً كبيراً، حيث بلغت الغرامة الإجمالية ١٧٠٠٠ دولار، والأكثر أهمية من ذلك أنهم فقدوا التصريح الممنوح لهم بممارسة العمل من خلال إلغاء شهادة المحاسب المصرح له CPA لكل منهم طبقاً للقاعدة ٥٠١ لميثاق السلوك المهني [القيام بتصرفات تسئ للسمعة]، وبالثاني تم إجبارهم على ترك المهنة. وحصلوا في النهاية على عفو من الرئيس نيكسون.

- يمكن أن يتم إدانة المراجع جنائياً لأدائه في عملية المراجعة حتى إذا كان في تاريخه مؤشرات على الإستقامة في حياته الشخصية والمهنية. ويمكن توسيع المسئولية الجنائية لتشمل الشركاء وهيئة المراجعين.

- يعد توافر كل من الحياد في المظهر وفي الواقع للأفراد الذين يؤدون المراجعة أمراً حيوياً وخاصة عند الدفاع في القضايا التي يمكن أن ينتج عنها توقيع عقوبات جنائية. وتطلبت SAS 1 من منشأة المراجعة أن تضع السياسات التي تدعم الحياد في المظهر والحياد في الواقع.

- تتطلب العمليات المالية مع الوحدات الإقتصادية المرتبطة أن يتم التحقق بشكل دقيق من وجود تحريفات محتملة. وتقدم SAS 45 دليلاً لمراجعة العمليات المالية للوحدات الإقتصادية المرتبطة.

- لايمكن الإعتماد بشكل كامل على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تقدم صورة عادلة، حيث يجب أخذ مضمون القوائم في ضوء كافة الحقائق في الإعتبار. وتقدم المتطلبات الخاصة بهيئة سوق المال دليلاً لإختيار المبادئ المحاسبية.

- يعد التوثيق الجيد أمراً هاماً لوسيلة الدفاع التي يستخدمها المراجع في الدعاوى الجنائية وبنفس درجة الأهمية في الدعاوى المدنية.

- تعد العواقب المحتملة لمعرفة المراجع بإرتكاب تصرف خاطئ غاية في الخطورة ومن غير المحتمل في هذه الحالة أن تبرر المنافع المتوقعة القيام بهذا السلوك.

رد فعل المهنة بشأن المسئولية القانونية
The Profession's Response to Legal Liability

الهدف التعليمي ٤-٩: وصف ماذا قامت به المهنة والأفراد المحاسبين وماذا يمكن أن يقوموا به لتخفيض التهديد باللجوء للتقاضي

يوجد العديد من الأمور التي يمكن للمحاسبين الأفراد ومهنة المحاسبة ككل القيام بها لتخفيض تعرض الممارسين للدعاوى القضائية. ويمثل تشكيل المعهد الأمريكي للمحاسبين لقسم المنشآت التي تتعامل هيئة سوق المال ولقسم الممارسة الخاص خطوة إيجابية للتعرف على المسئوليات الجديدة التي يرغب الرأي العام في أن يحملها إلى المهنيين. وسيتم التعرف لبعض منها على نحو موجز.

١- **البحوث في مجال المراجعة.** يجب إستمرار البحوث للتوصل إلى أساليب أفضل: لاكتشاف التحريفات الجوهرية غير المتعمدة وغش الإدارة والموظفين، لتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، وللتأكيد على جباد المراجع. وتم إجراء العديد من البحوث بواسطة كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين ومنشآت المحاسبة والجامعات.

٢- **صياغة المعايير والقواعد.** يجب على المعهد الأمريكي بإستمرار صياغة المعايير وتنقيحها حتى يمكنها أن تتوافق مع المتطلبات المتغيرة للمراجعة. ويجب أن يتم إصدار نشرات معايير المراجعة، وتنقيح ميثاق السلوك المهني، والمنشورات الأخرى بما يتفق مع إحتياجات المجتمع المتغيرة والوسائل التكنولوجية الحديثة التي يتم التعرف عليها من خلال الممارسة والبحوث.

٣- **وضع متطلبات لحماية المراجع.** يمكن للمعهد الأمريكي أن يساعد أعضاؤه عن طريق وضع متطلبات محدده يتم إتباعها حالياً بواسطة أفضل الممارسين. ومن الطبيعي ان تتعارض هذه المتطلبات مع مقابلة إحتياجات المستخدمين. وكمثال لذلك تطلبت النشرة SAS 19 الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة في كافة أنواع المراجعة.

٤- **وضع متطلبات فحص النظير.** يعد الفحص الدوري لممارسات وإجراءات منشأة المحاسبة أحد الوسائل لتعليم الممارسين وتثقيف المنشآت التي لاتلتزم بمعايير المهنة.

٥- **مقاومة الدعاوى القضائية.** من الضروري لمنشآت المحاسبة أن تستمر في مقاومة الدعاوى القضائية التي لا أساس لها، حتى وإن أدى ذلك في الأجل القصير إلى ارتفاع تكلفة كسب هذه الدعاوى بالمقارنة مع تكاليف تسويتها. وساعد المعهد الأمريكي الممارسين في مقاومة التوسع غير المبرر في المسئولية القانونية للمحاسبين من خلال إصدار مذكرات يوقع عليها أفراد يطلق عليهم أصدقاء المحكمة Amicus Curiae لشرح وجهة نظر المحاسبين.

٦- **تثقيف المستخدمين.** من الضروري أن يتم تثقيف المستثمرين وباقي الدين يقرأون القوائم المالية عن القصور برأي المراجع ومدى وطبيعة عمله. ويجب أن يعلم المستخدمين أن المراجع لايقوم باختبار كافة الدفاتر بنسبة ١٠٠٪ وأنه لايضمن دقة الدفاتر المالية أو النمو المتوقع للشركة محل المراجعة. ومن الضروري أيضاً أن يعلم المستخدمين أن كل من المحاسبة والمراجعة يمثلان فنا وليس علماً وأنه من غير الممكن أن يتم التوصل إلى النتائج بدقة تامة.

٧- **توقيع الجزاءات على الأعضاء في حالة حدوث سلوك أو الأداء على نحو غير ملائم.** تشمل أهم خصائص المهنة في مسئوليتها على توجيه الأعضاء بها. وقد قام المعهد الأمريكي بتحقيق تقدم

بشأن المشكلات المتعلقة بالإداء غير الملائم، ولكن يجب إجراء فحص أكثر دقة فيما يتعلق بالإدعاءات بوقوع فشل المراجعة في بعض الحالات.

٨- **العمل على تغيير القوانين.** تم في عام ١٩٩٦ ما أعتبر نصراً كبيراً للمحاسبين وتتويجاً لمهنة المحاسبة لتغيير المسئولية القانونية للمحاسبين بالقوانين الفيدرالية. وكما سبق القول في بداية هذا الفصل، فقد تم إيجاز قانون فيدرالي يخفض إلى حد بعيد الضرر عند التقاضي في الأمور المتعلقة بالأسهم. وكان ذلك تتويجاً لسنوات طويلة تم فيها بذل الجهد لإنتلاف من الأفراد لإزالة الآثار الضارة للدعاوى القضائية الخاصة بالأوراق المالية، وشمل هذا الإئتلاف منشآت المحاسبة الكبرى الثماني و ١٨٠ شركة صناعية وتجارية. وتركز هدف هذه الجهود على فصل المسئولية القانونية المشتركة والمتعددة وأن تتناسب مع حجم الضرر، ومطالبة المدعين بدفع الأتعاب القانونية للمدعى عليهم إذا قررت المحكمة ان الدعوى قد تم رفعها على غير أساس، والسماح لمنشآت المحاسبة بممارسة العمل وفق أشكال تنظيمية مختلفة بما في ذلك المنظمات ذات المسئولية القانونية المحدودة. وتم تحقيق كل من الهدفين الأول والأخير. والآن بعد تحقيق النصر في هذه الموقعة، سيتحول إهتمام المهنة الآن لمحاولة تعديل تشريعات الولايات التي ليست في صالح المهنة. وفي ضوء التغيرات التي تمت في القانون الفيدرالي، يتوقع أن يكون من الأيسر أن يتم التغيير على مستوى الولايات بالمقارنة مع ما كان في الماضي.

رد فعل المحاسب الفرد تجاه المسئولية القانونية The Individual CPA'S Response to legal Libility

قد يتخذ المراجعون الممارسون مواقف للعمل على تخفيض المسئولية القانونية. ويتناول محتوى هذا الكتاب هذا الموضوع. ويمكن عرض ملخص لمثل هذه الممارسات على النحو التالي:

١- **التعامل فقط مع العملاء الذين يتوافر فيهم الاستقامة.** توجد زيادة في إحتمال التعرض للمسائلة القانونية إذا لم تكن الاستقامة متوافرة في العميل بخصوص تعاملاته مع المستهلكين والموظفين والوحدات الحكومية وغيرها. ويجب أن يتوافر لدى منشأة المحاسبة إجراءات يمكن من خلالها تقييم إستقامة العملاء وعدم التعاون مع الذين يثبت عدم إستقامتهم.

٢- **تعيين الأفراد المؤهلين والقيام بالتدريب والاشراف على نحو ملائم.** يتم أداء جانب هام من المراجعة بواسطة المهنيين الصغار الذين يتوافر لديهم قدر ضئيل من الممارسة. وفي ضوء المخاطر التي تتعرض لها منشأة المحاسبة عند أداء المراجعة، يكون من الضروري أن يتوافر في هؤلاء الممارسين الصغار التأهيل والتدريب المناسبين. ويجب ايضاً أن يتم الاشراف على عملهم بواسطة أفراد مؤهلين مهنياً ويتوافر لديهم قدر كبير من الخبرة.

٣- **الالتزام بمعايير المهنة.** يجب على منشأة المحاسبة أن تتخذ الإجراءات التي تجعلها تتأكد من تفهم كافة أعضاء المنشأة والتزامهم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والآراء الواردة في نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية وميثاق السلوك وباقي التعليمات المهنية.

٤- **المحافظ على الحياد.** لاينطلق الحياد فقط بالأمور المالية، ولكن يتطلب الحياد في الواقع توافر إتجاه مستقل منفصل عن مصالح العميل. وتنشأ معظم القضايا عن الرغبة الشديدة للمراجع في تمثيل العميل أو الاستجابة لضغوطه. ويجب على المراجع ان يحافظ على اتجاه الشك الصحي.

٥- **تفهم النشاط الذي يعمل العميل فيه.** يتمثل السبب الرئيسي في فشل المراجع في كشف التحريفات في العديد من القضايا في عدم معرفة المراجع بالنشاط الذي يعمل فيه العميل وطبيعة العمليات لديه. ومن المهم أن يتفهم المراجع نفسه في هذا الإطار.

٦- **مراجعة الجودة.** تتطلب مراجعة الجودة أن يحصل المراجع على الأدلة الملائمة ويتوصل إلى الأحكام المحاسبية بشأن الأدلة. ومن الضروري، على سبيل المثال، أن يقيم المراجع الرقابة الداخلية، ويجمع الأدلة حتى يتوصل للنتائج. ويؤدى تحسين المراجعة إلى تخفيض احتمال وجود تحريفات وبالتالي تخفيض احتمالات التعرض للدعاوى القضائية.

٧- **توثيق العمل على نحو ملائم.** يساعد الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم المراجعة وأدائها على نحو جيد. وتعد أوراق العمل أمراً هاماً في الدفاع عن المراجعة في المحكمة.

٨- **الحصول على خطابي التعاقد والتمثيل.** يعد هذان الخطابان من الأمور الهامة في الدفاع حيث يتم فيهما تعريف إلتزامات كل من العميل والمراجع. ويساعدان المراجع ليس فقط في القضايا بينه وبين العميل وتكن بينه وبين الطرف الثالث.

٩- **الحفاظ على العلاقات العربة.** لايجب على المراجع، كواجب اخلاقي وقانوني أحياناً، أن يفصح عن الأمور الخاصة بالعميل لأطراف أخرى.

١٠- **وجود التأمين المناسب.** من الضروري أن يتوافر لمنشأة المحاسبة الحماية التأمينية المناسبة في حالة التعرض للتقاضي. وعلى الرغم من إرتفاع معدلات التأمين على نحو ملحوظ في السنوات القليلة الماضية نتيجة لزيادة الدعاوى القضائية، إلا أن التأمين ضد المسئولة القانونية مازال متاحاً أمام كافة المحاسبين المصرح لهم.

١١- **تعين مستشار قانوني.** عند حدوث مشكلات خطيرة خلال المراجعة، يجب أن ينصح المحاسب المصرح له بالحصول على مشورة مستشار قانوني متمرس. وفي حالة الدعاوى القضائية المحتملة أو الفعلية يجب على المراجع فوراً أن يعين محامياً متمرساً.

١٢- **اختيار شكل التنظيم ذى المسئولية المحدودة.** وكما سبق المناقشة في الفصل الأول، تعمل العديد من منشآت المحاسبة في ظل شكل شركات الأموال الخاصة، الشركات ذات المسئولية المحدودة، أو شركات الأشخاص ذات المسئولية المحدودة لتوفير حماية شخصية للملاك ضد المساءلة القانونية.

ملخص Summary

تعرضت مهنة المراجع لهجوم شديد في السنوات الأخيرة من المحاكم وهيئة سوق المال ولجان الكونجرس في اجتماعاتها وتقاريرها. وارتفعت المطالبات على نحو متكرر بزيادة تنظيم المهنة وتوسيع المسئولية القانونية. وجاهدت المهنة في الرد على نحو إيجابي على هذه الضغوط.

ما الذي يمكن التوصل إليه والذي لايمكن التوصل إليه من المسئولية القانونية الشخصية المحدودة

أصبح في السنوات الأخيرة متاحاً أمام منشآت المحاسبة ان تتخذ أشكالاً تنظيمية جديدة لتحديد المسئولية الشخصية للملاك. وفيما يلى ملخصاً لما يمكن ان يحدد المسئولية القانونية الشخصية للملاك وما لايمكن ان يحددها:

- **سيؤدى تحديد المسئولية القانونية إلى:**
- توفير الأمان للملاك وأسرهم من إمتداد إفلاس منشأة المحاسبة إلى الممتلكات الخاصة بهم.
- تحقيق العدالة من خلال توفير نفس الحماية ضد المسائلة القانونية للمراجعين مثلما الحال مع باقي الملاك في مجالات الأعمال والمهنين.

- المساعدة في التأكيد على بقاء المهنة واستمرارها من خلال تشجيع أفراد جدد على الإنضمام إليها.

• لن يؤدى تحديد المسئولية القانونية إلى:

- تخفيض مسئولية منشآت المحاسبة عن جودة الأداء.
- حماية منشآت المحاسبة من الإفلاس نتيجة العقوبات غير المتوقعة والواسعة للنظام القضائي.

حذف المسئولية القانونية بالكامل كأحد المساوئ الخطيرة التي لاتجذب المحاسبين الجدد ذوى الفكر الخلاق.

إنهاء أزمة المسئولية القانونية لمهنة المحاسبة.

المصدر: Gilbert Simmetti, Jr. and Andrea R. Andrews. "A Profession at risk / a system in Jeopardy. Journal of Accountancy. April 1994, P. 49.

وبعد تحديد مدى كون المراجع مسئول قانوناً عن مدى الإعتماد على القوائم المالية أمراً مناسباً لكل من المهنة والمجتمع. وبالطبع، فإن وجود المسئولية القانونية يعد أمراً هاماً لدرء الأنشطة غير الملائمة بل وغير الأمينة عن بعض المراجعين.

ولن يفكر أى محاسب مصرح له عاقل في إلغاء المسئولية القانونية للمهنة عن الأداء المضلل أو السئ. ويعد من صالح المهنة أن تحافظ على ثقة الرأى العام من خلال الاداء الجيد لوظيفة المراجعة.

لكن، من غير المعقول أن يتم تحميل المراجعين المسئولية القانونية عن كل تحريف بالقوائم المالية. ولن يستطيع المراجع أن يعمل ضامنا لدقة القوائم المالية أو صحة العمل. وفي هذه الحالة ستكون تكاليف المراجعة للمجتمع أعلى بكثير من منافعها. وأكثر من هذا، وحتى مع زيادة تكلفة المراجعة، فإنه لن يمكن كشف كل من الغش المخطط له بعناية وأخطاء التقدير للمراجع.

ومن الضروري أن يعمل كل من المجتمع والمهنة على تحقيق قدر من التوازن بين مسئولية المراجع عن عدالة العرض بالقوائم المالية وتكلفة المراجعة للمجتمع. وسيكون لكل من المحاسبين المصرح لهم، الكونجرس، هيئة سوق المال والمحاكم دور رئيسي في التوصل لحل نهائي.

دروس مستفادة من مقاضاة المراجعين

عند أخذ إمكانية التصحيح عن التعديلات التي يجب تعديلها بخصوص مقاضاة المحاسبين، سيكون من المفيد أن يتم أخذ الممارسة الفعلية للقضايا التي تعرض لها المحاسبين في الماضي بالإعتبار. ولذلك، تم فحص ٢٣ قضية تم فيها الإدعاء بفشل المراجعة وقمت بالعمل بها كمستشار للتقاضي وشاهد خبير. ومن بين هذه القضايا، كان هناك ست منها تم رفعها على غير أساس ولم يكن يوجد واقع يؤيد رفعها وفقاً لأسس العدالة. وبالنسبة للقضايا السبعة عشر الباقية التي كانت لها أساس قانوني، يوجد من بينها ثلاثة عشر قضية تمثل فشل حقيقى للمراجعة. وعند التطرق لطبيعة الفشل فى كل قضية، كان واضحاً أن الأدلة تقود المراجع إلى التعرف على الأخطاء والمخالفات التي تحدث عادة. وبمعنى آخر لم تكن المشكلة في عدم الملائمة في عملية المراجعة التي تنفذ وفق المعايير المهنية، ولكن كانت المشكلة في نقص الشك المهني من جانب المراجع. حيث يتوافر لدى المراجع الأدلة التي تشير إلى وجود المشكلة ولكنه لاينظر إليها على هذا النحو.

المصدر محاضرة قام James Loebbecke بإلقائها في منتدى مسئوليات المراجع والمحاسب والمسئولية القانونية، في مؤتمر الأمم المتحدة عن التجارة والتطور في ١٦ مارس ١٩٩٥.

المصطلحات الأساسية

عدم وجود صلة السببية Absence of Causal Connection. إحدى وسائل الدفاع التي يستخدمها المراجع ويحدد فيها المراجع أن الأضرار التي ادعى العميل وقوعها لم تكن تتعلق بأي حال بأعمال المراجع.

فشل المراجعة Audit Failure. موقف يقوم فيه المراجع على نحو خاطئ بإصدار رأي عن المراجعة ينتج عن عدم الإلتزام بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

خطر المراجعة Audit Risk. خطر إستنتاج المراجعة بعدالة القوائم المالية وإصدار تقرير نظيف مع أنه في الواقع تحتوى هذه القوائم على تحريف جوهري.

فشل الأعمال Business Failure. موقف تكون فيه الوحدة الإقتصادية غير قادرة على دفع ديونها للدائنين أو عدم قدرة الوحدة الإقتصادية مقابلة توقعات المستثمرين فيها نتيجة الظروف الإقتصادية أو ظروف الأعمال.

المساهمة في الأهمال Contributory Negligence. وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع، ويحدد المراجع فيها أن العميل قد فشل في تنفيذ إلتزامات معينة وان ذلك هو الذي تسبب في تحقيق الأضرار.

المسئولية الجنائية للمراجعين Criminal Liability for Auditors. الإحتيال على شخص من خلال تزاوير معرفة عن وجود تزييف بالقوائم المالية.

الإختلاس Defalcation. سرقة الأصول

قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة الصادر عام ١٩٧٧ Foreign Corrupt Practices Act of 1997. تشريع فيدرالي نص فيه النص على عدم قانونية تقديم الرشوة إلى المسئولية فى الدول الأجنبية لممارسة التأثير والاستحواذ على الوحدات الإقتصادية، كما يتطلب التشريع من الشركات الأجنبية أن تحتفظ بدفاتر دقيقة وكاملة ونظام ملائم للرقابة الداخلية.

المستخدم الذي يمكن توقعه Foreseeable User. فئة غير محددة من المستخدمين يستطيع المراجع أن يتوقع على نحو مناسب أن يكونوا من مستخدمي القوائم المالية.

المستخدم المتوقع Foreseen User. فئة محددة من المستخدمين يدرك المراجع أنهم يعتمدون على القوائم المالية.

عدم وجود إلتزام في العقد Lack of Duty to Perform. وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع، ويحدد المراجع فيها عدم وجود تعاقد مع العميل بخصوص موضوع الدعوى القضائية وبالتالى لا يوجد إلتزام من المراجع لأداء الخدمة التي تم مقاضاته بسببها.

المسئولية القانونية Legal Liability. إلتزام المهني بمتطلبات القانون التي تحدد مستوى مناسب من العناية يجب بذلها عند تقديمه للخدمة.

أداء المراجعة بالمستوى المطلوب Monnegligent Performance. وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع، ويحدد المراجع فيها أن المراجعة قد تم أدائها بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

مفهوم الشخص الحصيف Prudent Person Concept. مفهوم قانوني مؤداه ان على الشخص واجب ممارسة العناية المناسبة والاجتهاد المناسب عند قيامه بتنفيذ إلتزاماته قبل الآخرين.

قانون الإبتزاز المؤثر وفساد المنظمات RICO. تشريع فيدرالي صادر عام ١٩٧٠ بهدف منع

الغش والابتزاز وسلب الأموال، ويستطيع الشخص المصاب بالضرر في ظل هذا التشريع أن يحصل على تعويض عن الخسائر الفادحة التي تعرض لها وعن أتعاب التقاضي التي دفعها. وقررت المحكمة العليا في عام ١٩٩٣ إعفاء منشآت المحاسبة من الخضوع لهذا التشريع.

قانون الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٣ Securities Act of 1933. تشريع فيدرالي يتعلق بالشركات التي تقوم بتسجيل وبيع الأوراق المالية للجمهور. وفي ظل هذا التشريع يمكن للطرف الثالث الذي يعد المشتري الرئيسي للأوراق المالية أن يحصل على تعويض من المراجع إذا كانت القوائم المالية تحتوي على التحريف ما لم يثبت المراجع أن المراجعة قد تم أدائها على نحو ملائم أو أن الخسارة التي لحقت بالطرف الثالث قد نتجت عن عوامل أخرى بخلاف التضليل بالقوائم المالية.

قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ Securities Exchange Act of 1934. تشريع فيدرالي يتعلق بالشركات التي تتعامل في الأوراق المالية في الأسواق القومية والأسواق غير الرسمية. ويرتبط المراجع بهذه العمليات لوجود متطلبات تقضي بتوافر تقارير سنوية ومن بينها تقرير المراجع عن القوائم المالية التي تم مراجعتها.

الأساس القانوني لـ Ultramares. منهج قانوني بالقانون العام يتعلق بالمسئولية القانونية في مواجهة الطرف الثالث، وتم التوصل إليه عام ١٩٣١ من خلال الحكم في قضية Ultramares V. Touche، وطبقاً لهذا الأساس لايكون الإهمال البسيط كافياً لمساءلة المراجع قانونياً بواسطة الطرف الثالث، نتيجة عدم وجود الخصوصية في التعاقد بين المراجع والطرف الثالث ما لم يكن الطرف الثالث مستفيداً بصفة أساسية.

أسئلة للمراجعة

٤-١ [**الهدف ٤-١**] أذكر العوامل العديدة التي كانت وراء حدوث الدعاوى القضائية ضد المحاسبين المصرح لهم في السنوات الأخيرة.

٤-٢ [**الهدف ٤-٢**] لقد زادت الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين على نحو كبير في السنوات الأخيرة. أذكر في رأيك الآثار الإيجابية والسلبية لذلك على كل من المحاسبين المصرح لهم والمجتمع ككل.

٤-٣ [**الهدف ٤-٢**] فرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة؟ ولماذا يهتم المراجعون بفشل الأعمال؟

٤-٤ [**الهدف ٤-٣**] كيف يؤثر مفهوم التخصص الحصيف على المسئولية القانونية للمراجع؟

٤-٥ [**الهدف ٤-٣**] فرق بين الغش والغش الاستدلالي.

٤-٦ [**الهدفين ٤-١، ٤-٩**] أشرح لماذا يرغب العديد من منشآت المحاسبة في تسوية القضايا خارج إطار المحكمة. وماهو أثر ذلك على المهنة؟

٤-٧ [**الهدف ٤-٤**] يوجد نوع شائع من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المحاسبين المصرح لهم يتمثل في الإدعاء بالفشل في إكتشاف الاختلاس. أذكر مسئولية المراجع بهذا الخصوص، وضح في إجابتك السند الرسمي.

٤-٨ [**الهدفين ٤-٣، ٤-٤**] ماذا يقصد بالمساهمة في الاهمال، وماهي الظروف التي يكون فيها أساساً

قانونياً دفاعياً ناجحاً؟

٤-٩ [**الهدف ٤-٤**] ما هو الهدف من خطاب التعاقد وخطاب التمثيل؟

٤-١٠ [**الهدفين ٤-٤، ٤-٥**] قارن بين المسئولية القانونية التقليدية للمراجعين تجاه العملاء وتجاه الطرف الثالث في ظل القانون العام، وكيف تغير ذلك قانوناً في السنوات الأخيرة؟

٤-١١ [**الهدف ٤-٥**] هل تتأثر المسئولية القانونية للمراجع إذا كان الطرف الثالث غير معروفاً؟ أشرح.

٤-١٢ [**الهدف ٤-٦**] قارن بين المسئولية القانونية للمراجع في ظل قانون الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٣ وقانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤.

٤-١٣ [**الأهداف ٤-٤، ٤-٥، ٤-٦، ٤-٨**] فرق بين المسئولية القانونية المحتملة للمراجع في مواجهة العميل وفي مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام، والمسئولية القانونية المدنية في ظل قوانين الأوراق المالية وأيضاً المسئولية الجنائية في ظل قانون الأوراق المالية. صف موقفاً واحداً لكل نوع منها يكون المراجع فيه في موقف يحمل فيه بالمسئولية قانوناً.

٤-١٤ [**الهدف ٤-٦**] ما هي العقوبات التي يمكن أن توقعها هيئة سوق المال ضد منشأة المحاسبة؟

٤-١٥ [**الهدف ٤-٩**] كيف يمكن أن يكون للمهنة رد فعل إيجابي في تخفيض المسئولية القانونية للمراجع؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٤-١٦ [الأهداف ٤-٤، ٤-٥] تتعلق الأسئلة الاتية بالمسئولية القانونية للمراجع في ظل القانون العام. أختر الإجابة الأمثل.

أ- المحاسب المصرح له Sharp تعاقد مع شركة الأشخاص Peters &Sons لتقديم الرأى عن القوائم المالية التي سيتم تقديمها إلى شركاء متوقعين كجزء من خطة توسيع الشركة. تفاضى Sharp أتعاب ثابتة. وبعد فترة من العمل المكثف، إنتهى من نصف العمل الميداني الضروري. وبعد ذلك، طبقاً لمطالبات غير متوقعة تتعلق بالوقت الخاص بعملائه الأخرين، كان على Sharp أن ينهى العمل. وفشلت خطة التوسع بالمنشأة بسبب فقد الشركاء لإهتمامهم بعد تأخر تقرير المراجعة. وعرض Sharp أن يستكمل العمل في تاريخ لاحق. وتم رفض هذا العرض. ولحق بشركة Peters & Sons خسائر قدرت بمبلغ ٤٠٠٠ دولار نتيجة لتصرف المحاسب المصرح له وفي ظل هذه الظروف، ما هي النتيجة المحتملة للدعوى القضائية بين كل من Sharp وPeters & Sons؟

(١) سيتم تعويض Sharp بمبلغ مناسب عن الخدمة الفعلية التي قام بها.

(٢) سيتم تعويض Peters & Sons عن الضرر الناتج عن خرق العقد.

(٣) سيتم تعويض Peters & Sons عن الضرر الناتج عن خرق العقد وعن الضرر الإضافي الناتج عن العقوبة التي تناسب تصرف المحاسب المصرح له.

(٤) لن يتم تعويض أى من الطرفين.

ب- تعاقدت منشأة Magnus Enterprises مع منشأة محاسبة للقيام بالمراجعة السنوية لقوائمها المالية.

ماهي العبارة من العبارات التالية التي تصف بدقة المسئولية القانونية لمنشأة المحاسبة عن الاهمال في مواجهة Magnus Enterpris؟

(١) لايمكن لنقل هذه المسئولية القانونية أن تتنوع من خلال الاتفاق بين الأطراف.

(٢) ستكون منشأة المحاسبة مسئوله قانوناً عن حالات الغش التي لن يتم اكتشافها.

(٣) لن تتعرض منشأة المحاسبة للمسئولية القانونية إذا إستطاعت إظهار انها مارست العناية المعتادة والمهاره اللازمة من الشخص الذي يؤدي العمل المكلف به على نحو مناسب.

(٤) لايجب فقط أن تمارس منشأة المحاسبة العناية المناسبة ولكن يجب أيضاً أن يتوفر لديها الدرجة المتوقعة من المعرفة والمهارة المحاسبية.

حـ- تعاقدت شركة الأموال Martin شفوياً مع Humm & Dawson لمراجعة القوائم المالية في نهاية العام. وكان يجب الانتهاء من المراجعة خلال شهرين من تاريخ إنتهاء السنة المالية. وتم الاتفاق على أتعاب ثابتة قدرها ١٥٠٠٠ دولار. وفي ظل هذه الظروف يفترض أن يشمل إلتزام Humm & Dawson؟

(١) لايوجد إلتزام، نظراً لعدم التعرف على شروط العقد الذى لم يتم كتابته.

(٢) تعهد ضمني لممارسة العناية المناسبة المعتادة.

(٣) إلتزام ضمني بإتخاذ إجراءات غير عادية لكشف كافة الإختلاسات.

(٤) إلتزام بضمان نتيجة العمل، أى يتم أداءه دون أخطاء مع تحمل المسئولية القانونية عن ذلك.

د - إذا تم مقاضاة منشأة محاسبة عن الغش طبقاً للقانون العام بواسطة طرف ثالث نتيجة وجود تزييف في القوائم المالية، أى من الوسائل التالية تمثل وسيلة الدفاع المناسبة للمحاسب؟

(١) قصر الخصوصية.

(٢) أداء المراجعة بالمستوى المطلوب.

(٣) عدم وجود ما يشير في العقد إلى مسئولية المراجع في هذا الإطار.

(٤) المساهمة في الاهمال من جانب العميل.

٤-١٧ [الأهداف ٤-٥، ٤-٦، ٤-٨] تتعلق الأسئلة التالية بقضايا شهيرة في مجال المسئولية القانونية للمحاسب. أختر الإجابة الأمثل.

أ - يتمثل الجانب الهام في قضية [United States V. Simon] Continental Vending في:

(١) إظهار الادراك العام لكيفية تعرض المراجع للإدعاءات الجنائية.

(٢) توسيع مسئولية المراجع عن القوائم المالية للشركات التابعة.

(٣) توسيع مسئولية المراجع عن الأحداث التى تقع بعد إنتهاء فترة المراجعة.

(٤) تعريف مسئولية المراجع في مواجهة الطرف الثالث في ظل القانون العام.

ب- تتبع أهمية قضية 1136 Tenants Case إلى أنها تؤكد على المسئولية القانونية للمحاسب المصرح له المرتبطة بـ:

(١) التعاقدات المتعلقة بهيئة سوق المال.

(٢) القوائم المالية التى لم يتم مراجعتها.

(٣) المراجعة التي يتم من خلالها الإمتناع عن إبداء الرأى.
(٤) خطابات الصامنين.

٤-١٨ [الهدف ٤-٦] تتعلق الأسئلة التالية بالمسئولية القانونية في ظل قانوني الأسهم لعام ١٩٣٣ و١٩٣٤. أختر الإجابة الأمثل.

أ- المحاسبون Major, Major & Sharpe يعملون في مراجعة شركة Maclain Industries. وفيما يتعلق بطرح أسهم للشركة بمبلغ ١٠ مليون دولار للإكتتاب، تم إصدار تقرير مراجعة بواسطة Major تم فيه إبداء رأى نظيف عن القوائم المالية. وفيما بعد، تم الكشف عن وجود مخالفات وأخطاء، وتم مقاضاة Major بواسطة مشترو الأسهم في ضوء ما جاء في إستمارة التسجيل التي تضمنت تقرير مراجعة القوائم المالية. ويمكن لـ Major ان يتجنب التعرض للمسائلة القانونية إذا:

(١) نتجت الأخطاء والمخالفات بصفة أساسية من تصرفات شركة Maclain.
(٢) إظهار أن بعض المستثمرين على الأقل لم يقرؤا فعلاً القوائم المالية التي تم مراجعتها.
(٣) إثبات أنه قام بالعمل المعتاد خلال مراجعة القوائم المالية لشركة Maclain.
(٤) إظهار شركة Maclain أنها مسئولة قانوناً عن ما تم في الإكتتاب العام.

ب- منشأة المحاسبة Donalds & Company قامت بمراجعة القوائم المالية المتضمنة بالتقرير السنوى المقدم من شركة Markum Securities, Inc إلى هيئة سوق المال. وكانت المراجعة غير ملائمة في عديد من الجوانب. ولم تتمكن شركة Markum من الوفاء بديونها، وأصبحت غير قادرة على إرضاء مطالبات عملائها. ورفع العملاء دعوى قضائية ضد منشأة المحاسبة في إطار القسم 10b والقاعدة 10b-5 المتعلقين بقانون تبادل الأسهم الصادر في عام ١٩٣٤. ماهي وسيلة الدفاع المثلى لمنشأة المحاسبة.

(١) أنها لم تشهد على نحو متعمد بعدالة القوائم المالية الزائفة.
(٢) لايمكن تطبيق كل من القسم 10b والقاعدة 10b-5 في هذه الحالة.
(٣) لاتوجد خصوصية في تعاقد مع الدائنين.
(٤) لا يوجد صراحة في خطاب التعاقد ما يشير إلى وجود مسئولية قانونية تجاه الطرف الثالث نتيجة ارتكاب شركة Markum للغش.

جـ- تعد منشأة المحاسبة Josephs & Paul شركة تضامن متوسطة الحجم آخذة في النمو. قام أحد العملاء الرئيسيين لهذه المنشأة بطرح أسهم إلى الاكتتاب العام، وكانت هذه الشركة هى أول عميل لمنشأة المحاسبة يقوم بذلك. ماهى العبارة التي تعبر بصدق عن هذه العملية مما يلى:

(١) لن يتم تطبيق قانون الأسهم الصادر عام ١٩٣٣ إذا كانت الشركة من شركات الخدمات.
(٢) لن يتم تطبيق قانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤، إذا رأى العميل انه لن يتقدم للتسجيل في عمليات التبادل المنظمة.
(٣) يفرض القانون الخاص بالأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٣ مسئولية إضافية على منشأة المحاسبة من الوجهة القانونية.
(٤) طالما كان تعاقدات منشأة المحاسبة تتم أساساً داخل الولايات، لايمكن تطبيق قوانين الأوراق المالية الفيدرالية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٤-١٩ [الأهداف ٤-٤ ، ٤-٥] منشأة المحاسبة ذات الحجم المتوسط Verna Cosden &Co. تعاقدت على تنفيذ المراجعة في شركة Joslin Supply واشترك عدد من المراجعين في القيام بإجراءات المراجعة، وقد خضعوا جميعاً لبرنامج تدريبي بالمنشأة على طرق المراجعة الفعالة. وخلال كافة مراحل المراجعة أمضت Cosden الوقت في التخطيط الميداني للمراجعة والاشراف على عمل المراجعين وفحصه.

وشمل جانب كبير من المراجعة القيام بالتحقق من الحد الفعلي وتكلفة المخزون. وكان رصيد المخزون يمثل جزءاً هاماً في القوائم المالية، وكانت Cosden على علم بأن المخزون مرهون كضمان في مقابل الحصول على قرض من البنك القومي لشرق المدينة. وعند فحص المخزون أبلغت Cosden رئيس الشركة عن رأيها بأن طرق جرد المخزون في كثير من المواقع تمت على وجه غير مرض. وأخبرها الرئيس أنه من غير العملي أن يتم جرد المخزون في يوم واحد بسبب القصور في عدد الأفراد وتفضيلات العملاء. وبعد مناقشة مطولة وافقت Cosden على إجراءات الجرد على شرط ان يوقع رئيس الشركة بعدم وجود وسيلة عملية أخرى للجرد. وكان لمنشأة المحاسبة شخص واحد على الأقل في كل موقع لحضور إجراءات جرد المخزون. وكان عدد المواقع يتجاوز ٤٠ موقعا.

وبعد مضي ٨ أشهر أكتشفت Cosden أن ماحدث كان أمراً سيئاً. حيث قامت الإدارة التي تتبع رئيس الشركة بالتآمر لتسجيل زيادة في قيمة المخزون كوسيلة لتغطية إدارتها السيئة وتكهين جزء من المخزون. وتم التحريف من خلال نقل بعض أنواع المخزون ثيلاً إلى مواقع اخرى بعد جردها في مواقع معينة. ولم يكن ملائما استخدام الدفاتر المحاسبية في الكشف عن هذا التحويل غير القانوني.

وقام كل من الشركة والبنك بمقاضاة منشأة المحاسبة.

المطلوب أجب عن الأسئلة التالية، وأشرح الاستنتاجات التي تتوصل إليها.

أ - ما هي وسيلة الدفاع التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها في القضية المرفوعة ضدها من قبل Joslin؟
ب - ما هي وسيلة الدفاع التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدمها في القضية المرفوعة ضدها من قبل البنك؟
جـ- هل يمكن لمنشأة المحاسبة أن تنجح في دفاعها؟
د - هل ستختلف النتائج بشكل كبير إذا تم رفع الدعوى في ظل قانون تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٤؟

٤-٢٠ [الهدف ٤-٥] توسع منشأة المحاسبة Biglew, Barton & Brown بشكل سريع. وبالتالي تم تعيين عدد من المراجعين المبتدئين فيها ومن بينهم شخص يدعى Small. وشعر الشركاء بعدم الرضا عن عمل Small وحذروه من الفصل ما لم يزيد من حجم العمل.

في هذا الوقت كان Small مشتركاً في مراجعة العديد من العملاء. وقرر أن يقاوم إمكانية فصله، وقام بتخفيض أو حذف بعض إجراءات المراجعة المعتادة والمذكورة في برنامج المراجعة المعد من قبل الشركاء. وكان أحد العملاء Newell Corporation يمر بضائقة مالية وقام بتسوية العديد من الحسابات التي راجعها Small لإظهار أن الوضع المالي له في صورة جيدة. وأعد Small أوراق عمل مزيفة لتدعيم استكمال إجراءات المراجعة التي كلف بها، على الرغم من انه لم يقم فعلاً باختبار قيود التسوية. وبالتالي أصدرت منشأة المحاسبة تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية لشركة Newell والتي يوجد بها تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية. واعتمد العديد من الدائنين على القوائم المالية التي تم مراجعتها، وافرضوا الشركة مبالغ ضخمة.

المطلوب هل يجب تحميل منشأة المحاسبة المسئولية القانونية في مواجهة الدائنين لاعتمادهم على

القوائم المالية الخاطئة إذا لم تقم شركة Newell بالتسداد لهم*.

٤-٢١[الأهداف ٤-٣، ٤-٥] تقوم منشأة المحاسبة Watts and Williams بمراجعة حسابات شركة الأموال Sompson Skin, Inc. التي تستورد وتتعامل في الفرو. وعند الإنتهاء من إجراءات المراجعة قدم المراجعون إلى الشركة ٢٠ نسخة من الميزانية المعتمدة. ونما إلى علم منشأة المحاسبة أن الشركة ترغب في هذا العدد لتقديم تقرير المراجعة إلى البنوك وبعض المقرضين.

ويوجد تحريف في القوائم المالية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ دولار. وبدلا من أن يكون صافي الربح بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ دولار، لم تعد الشركة تستطيع الوفاء بديونها. وقامت ادارة الشركة بمعالجة الدفاتر لتجنب الإفلاس. وتم تعديل الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ تمثل مدينون مزيفون ولا وجود لهم، و٣٠٠٠٠٠ في المخزون لا وجود لهم. وفشلت إجراءات المراجعة في اكتشاف القيود التي بها غش، واعتمادا على القوائم المالية المعتمدة من منشأة المحاسبة، منحت الشركة قرضاً قدره ٢٠٠٠٠٠ دولار من Martinson ويرغب في الحصول على تعويض من منشأة المحاسبة.

المطلوب تحديد الصحيح والخاطئ في العبارات التالية مع ذكر الأسباب.

أ- إذا ادعى Martinson وأثبت وجود اهمال من قبل منشأة المحاسبة، فإنه سيتمكن من تعويض الخسارة.

ب- إذا ادعى Martinson وأثبت وجود غش استدلالي [وجود اهمال جسيم من قبل منشأة المحاسبة]، فإنه سيتمكن من تعويض الخسارة.

جـ- لا يرتبط Martinson بتعاقد مع منشأة المحاسبة.

د- ما لم يمكن إظهار وجود غش فعلي من قبل منشأة المحاسبة، لن يستطيع Martinson أن يعوض الخسارة.

هـ- يعد Martinson طرفا ثالثاً مستفيداً في العقد*.

٤-٢٢ [الأهداف ٤-٤، ٤-٥، ٤-٨] إنضم Donald Sharpe مؤخراً إلى منشأة المحاسبة Spark, Watts and Wilcox. وسريعاً أصبح له سمعة جيدة في الالتزام حرفياً بإجراءات المراجعة الموضوعة على نحو شامل وسريع. وخلال عملية المراجعة التالية له في المنشأة، قام بفحص المستندات الأصلية لعدد ٢٠٠ من المدفوعات النقدية لاختبار الإجراءات الخاصة بالحيازة والاستلام وايصالات الدفع والنقدية. وخلال هذه العملية، اكتشف وجود ١٢ من المدفوعات النقدية تتعلق بحيازة مواد لا يوجد لها تقارير استلام موثقة. وكتب بذلك ملحوظة في أوراق العمل ووجه الأمر الى المحاسب المسئول في منشأة المحاسبة، وبناء على خبرته في التعامل مع العميل لم يأخذ المحاسب المسئول بملحوظة Sharpe ولم يقم بالتالي بأي شئ.

وبعد ذلك، تم إكتشاف ان أحد وكلاء الشراء لدى العميل وعدد من العاملين في قسم المحاسبة لديه قد تورطوا في إرتكاب الغش وأنهم قاموا بتحويل ايصال المواد إلى أحد المخازن العامة مع ٧٠٠٠٠ و٥٠٠٠٠ دولار كتعويض بعد إنتهاء المراجعة.

المطلوب مناقشة المضمون القانوني والمسئولية القانونية لمنشأة المحاسبة في ضوء ماسبق*.

٤-٢٣ [الأهداف ٤-٣، ٤-٤، ٤-٥] للتأكد من رصيد المدينين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وجد المراجع ١٥ اختلاف بين دفاتر العملاء والقيم المسجلة في الملف الرئيسي للمدينين. وتم ارسال نسخة من المصادقات التي ظهر بها هذه الاختلافات الى المراقب العام بالشركة ليحث أسباب الفروق. وطلب المراقب العام أن يقوم مامك الدفاتر بعمل ذلك. وقام مامك الدفاتر بتحليل كل إختلاف وبيان أسبابه، وأعد ورقة عمل مفصلة لتفسير كل إختلاف. وطبقاً لورقة العمل تم رد أسباب الفروق إلى الفروق

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

المزمنة في دفاتر العميل وعملائه. وقام المراجع ببحث الأمر واستنتج عدم وجود استثناءات جوهرية أخرى في أرصدة المدينين.

وبعد مرور سنتين على تنفيذ المراجعة، إتضح قيام ماسك الدفاتر باختلاس آلاف الدولارات في السنوات الثلاثة الأخيرة عن طريق السرقة من الخزينة وإجراء زيادة في رصيد المدينين، ورفع العميل دعوى قضائية ضد المراجع، وطالبت المحكمة بالإطلاع على أوراق عمل المراجع عن المدينين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والتي تشير إلى زيف تحليل ماسك الدفاتر عن أسباب الفروق. وجاء في تحليل ماسك الدفاتر أن السبب في الفرق كان يرجع إلى مسموحات على المبيعات تم منحها إلى العملاء عن بضاعة معيبة في اليوم السابق لإنتهاء السنة. ويرد الفرق فعلاً للسرقات التي قام بها ماسك الدفاتر.

المطلوب أ- ما هي الجوانب القانونية في هذا الموقف، وماهي وسيلة الدفاع التي يمكن أن يستخدمها المراجع في حالة التقاضي؟

ب- ماهو القصور الذي حدث من جانب المراجع عند إجراء مراجعة أرصدة المدينين؟

٤-٢٤ [**الأهداف ٤-٤، ٤-٥، ٤-٨**] يقوم المراجع Smith بمراجعة الشركة الصناعية Juniper وهي شركة لاتطرح أسهم للإكتتاب العام، وتنتهي السنة المالية لها في ٣٠ يونيو من كل عام. وتقوم هذه الشركة بإجراءات الحصول على قرض بنكي كبير، ويتمثل أساس الحصول على القرض في تقديم قوائم مالية تم مراجعتها إلى البنك في تاريخ ٣٠ سبتمبر تكون فيها نسبة التداول ٢ إلى ١. وفي ٢٥ سبتمبر، وقبل إصدار تقرير المراجعة، وصل خطاب مجهول إلى المراجع أرسل إليه في مقر Joniper يشير فيه إلى وجود عقد استئجار مدته ٥ سنوات وقعه Juniper، وفي هذا العقد يكون Juniper كمستأجر لمصنع مواد بناء تم إدراجه في القوائم المالية كاستئجار تشغيلي وهو في الواقع استئجار رأسمالي. وجاء بالخطاب انه يوجد اتفاق سري مكتوب بين المؤجر و Jniper لتعديل الاستئجار والنص على انه استئجار رأسمالي.

وقام المراجع بمواجهة رئيس شركة Juniper، والذي إعترف بوجود الإتفاق السري المكتوب، ولكن أشار إلى ضرورة أن يظل الاستئجار تشغيلي حتى يتم مقابلة متطلب نسبة التداول للحصول على القرض، وان احداً لن يتمكن من اكتشاف الاتفاق السري مع المؤجر. وقال الرئيس انه إذا لم يصدر المراجع التقرير في ٣٠ سبتمبر فإن شركة Juniper ستقاضي المراجع لحدوث ضرر بالغ نتج عن عدم الحصول على القرض. وفي ظل هذا الضغط وبسبب احتواء أوراق العمل نسخة من اتفاقية الاستئجار الذي مدته ٥ سنوات والذي يؤيد معاملة الاستئجار على انه استئجار تشغيلي، قام المراجع بإصدار تقرير نظيف في ٢٩ سبتمبر.

وعلى الرغم من حقيقة استلام القرض، تم اعلان إفلاس Juniper خلال عامين. وقام البنك بمقاضاة المراجع لتعويض خسائره كما قاضى المؤجر المراجع للتعويض عن الإيجار الذي لم يتم تحصيله.

المطلوب أجب عن الأسئلة التالية موضحا أسباب استنتاجاتك.

أ- هل يجب أن يتحمل المراجع المسئولية القانونية في مواجهة البنك؟

ب- هل يجب أن يتحمل المراجع المسئولية القانونية في مواجهة المؤجر؟

جـ- هل هناك احتمال لمساءلة المراجع جنائياً؟.

٤-٢٥ [**الهدف ٤-٤**] منشأة المحاسبة Ward & East تقوم بمراجعة شركة Southern's Development, Inc. وهي شركة تتعامل في العقارات وتمتلك العديد من المراكز التجارية. وكان من المعتاد في هذه الشركة أن تترك لمدير كل مركز أن يتفاوض لتأجير المركز، وكان يعتقد أن مثل هذه الممارسة ستؤدي إلى نفع أكبر مما لو أوكل الأمر إلى شخص يعمل كوكيل محلي لإجراء التفاوض.

وحدث أن قتل إثنين من المديرين في حادث تحطم طائرة في طريق العودة من إجتماع عقد في المقر الرئيسي بمدينة Phoenix. وتم تعيين إثنين من المديرين محليين، واكتشف المديران الجديدان وجود استقطاعات من مبالغ الإيجار، حيث كان المديرين السابقين يتقاضان للحصول على قيمة إيجارية أقل مقابل الحصول على استقطاعات من المبالغ التي كان يجب دفعها.

وقامت الشركة بتعيين منشأة محاسبة جديدة لبحث مدى الغش في هذين الموقعين وإحتمال وجود الغش في المراكز الأخرى. وأكمل المراجع الجديد Jusper & Co. الفحص وتوصل إلى وجود غش في أربع مواقع بشكل مستقل عن بعضها البعض وان اجمالي المبلغ في الخمس سنوات الأخيرة يجاوز ١٠٠٠٠٠٠ دولار.

قامت الشركة بمقاضاة منشأة المحاسبة Ward & East عن الاهمال.

المطلوب ما هي وسيلة الدفاع التي يمكن لمنشأة المحاسبة Ward & East استخدامها؟

٤-٢٦ [الهدف ٤-٦] منشأة المحاسبة Gordon & Groton تقوم بمراجعة منشأة سمسرة وعضو في هيئة تداول الأوراق المالية القومية تسمى Bank & Company. وقام المراجع بإجراءات المراجعة وإصدار التقرير عن القوائم المالية التي تم تقديمها إلى هيئة سوق المال.

وتعرض العديد من عملاء الشركة لعمليات احتيال من خطط الغش التي قام رئيس الشركة بإنشاءها، ويمتلك هذا الرئيس ٥٠٪ من الأسهم التي لها حق التصويت. وأظهرت الحقائق أن المراجع كان مهملاً في عمله ولكن لا يصل هذا الاهمال إلى درجة الاهمال الجسيم أو عدم أداء المراجعة وفق العناية المطلوبة، وبالتالي لم يشارك في إرتكاب الغش أو توافر لديه الأدلة على حدوثه.

وقاضى الدائنون المراجع طبقاً للقسم 10b، والقاعدة 10b-5 المرتبطان بقانون تداول الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ للمساعدة والتحريض على تنفيذ خطط الغش التي نفذها الرئيس. وتم بناء أساس التقاضي في إطار اهمال المراجع وفشله في أداء المراجعة وعدم تمكنه من إكتشاف الغش.

المطلوب أجب عن الأسئلة التالية موضحاً أسباب استنتاجاتك.

أ- ما هي النتيجة المحتملة للدعوى؟

ب- ماهي النظرية الأخرى للمسئولية القانونية التي يستطيع العملاء استخدامها؟*

٤-٢٧ [الهدف ٤-٥] قامت المحاسبة المصرح لها Sarah Roberston بمراجعة شركة Majestic Co. لعدة سنوات. وعندما قامت هي ومساعديها بإجراء المراجعة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، أخبرها H. Majestic أنه يريد الحصول على قرض حتى تتمكن الشركة من الصمود انتظاراً لإرتفاع المبيعات في نهاية ١٩٩٧.

واكتشفت Roberson أن القوائم المالية في وضع أسوأ مما أشار إليه H. Majestic، وأن الشركة كانت في حالة إفلاس من الوجهة الفنية. وبحثت الموقف مع H.Majestic الذي أشار إلى أن القرض من البنك يمثل الحل وانه يؤكد في حالة الحصول على القرض فإن القوائم لن تكون في صورة سيئة.

وأشـــارت Roberson إلى أنها تعتقد أن القوائم المالية يجب أن يضاف إليها ملحوظة عن إمكانية الاستمرار، وأشار H Majestic إلى أنه لايرى ضرورة لذلك، وأن الحصول على القرض أمر مؤكد، وأن تضمين هذه الملحوظة سيجعل إدارة البنك تقرر صرف النظر عن منح القرض.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

وفي النهـــاية أدعنت Robertson، وتم إصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها بدون الملحوظة، وحصلت الشركة على القرض، ولم يؤدى ذلك إلى تحسين الموقف وتم إعلان إفلاس الشركة في أغسطس ١٩٩٧.

وقاضى البنك Robertson لإرتكاب الغش.

المطلوب وضح ما إذا كنت تعتقد أن البنك سينجح في دعواه. دعم إجابتك بالأسانيد.

حـــالات عمـــلية

٤-٢٨ [الأهداف ٤-٥، ٤-٦]

الجزء الأول شركة المسيرة Whitlow & Company تم تسجيلها طبقاً لقانون تبادل الأسهم الصادر عام ١٩٣٤. ويتطلب القانون من شركات المسيرة أن تقدم قوائم مالية تم مراجعتها سنوياً إلى هيئة سوق المال. وقامت منشأة المحاسبة Mitchell & Moss بأداء المراجعة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتم إصدار تقرير نظيف وتم تقديمه مع القوائم المالية إلى هيئة سوق المال. وخلال عام ١٩٩٦ إرتكب Charles رئيس شركة Whitlow & Company سلسلة كبيرة من الإختلاسات والتي نتج عنها في النهاية إفلاس الشركة. وتحمل بالتالي الدائنون والمساهمون خسائر كبيرة. وكان من بين هؤلاء Thaxton الذي إشترى العديد من أسهم الشركة بعد فحص تقرير المراجعة عن عام ١٩٩٦. وتم الإدعاء بقصور المراجعة، حيث انه إذا تم تنفيذها في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها كان سيتم إكتشاف الإختلاس. ولم يكن المراجع على علم بوجود الإختلاس ولايمكن ان يوصف عمله بانه غير جيد.

المطلوب الإجابة عن الأسئلة التالية موضحاً أسباب إستنتاجاتك:

أ- ما هي المسئولية القانونية للمراجع في مواجهة Thaxton في ظل قانون تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٤؟

ب- ماهي النظرية أو النظريات الخاصة بالمسئولية القانونية المتاحة أمام الدائنين والمساهمين في شركة Whitlow & Company في ظل القانون العادي.

الجزء الثاني تعد Jackson مستثمر محنك، وينتمي إلى مجموعة صغيرة ستبدأ في الإشتراك في ترتيبات خاصة لشراء أسهم عادية بمبلغ مليون دولار في شركة Clarion. وتم عقد عدة اجتماعات بين إدارة الشركة ومجموعة المستثمرين. حيث تم تقديم بيانات مالية مفصلة ومعلومات إلى المستثمرين. وفي ليلة الشراء، لم تتم الترتيبات كما كان مقرراً لها لإنسحاب أحد المستثمرين. وقررت شركة Clarion طرح أسهم بمبلغ ٢,٥ مليون دولار للإكتتاب العام بما يتوافق مع متطلبات التسجيل في هيئة سوق المال طبقاً للقانون الصادر عام ١٩٣٣. واشترت Jackson أســـهم بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار. وبعد مضي ٩ أشهر إنخفضت أرباح Clarion على نحو كبير وانخفضت قيمة الأسهم بنسبة ٢٠٪ اقل من سعر الإصدار. بالإضافة إلى ذلك، إنخفض مؤشر داوجونز المتوسط الصناعي بنسبة ١٠٪ من وقت الإكتتاب.

وقامت Jackson ببيع الأسهم بخسارة ٦٠٠٠٠ دولار وقررت مقاضاة كافة الأطراف المشاركة في الاكتتاب بما في ذلك منشأة المراجعة Allen, Dunn & Rose. وعلى الرغم من أن المراجعة تتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا انه يوجد بعض المخالفات البسيطة. واحتوت القوائم المالية التي تم تقديمها كجزء من استمارة التسجيل على حقائق بسيطة مضللة. ويرى كل من الشركة ومنشأة المحاسبة أن ادعاء Jackson كان على غير أساس.

المطلوب أجب على الأسئلة التالية موضحاً أسباب إستنتاجاتك:

أ - ما هو أساس الدعوى التي يمكن ان تقيمها Jackson في ظل قانون الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٣؟

ب - ماهي وسيلة الدفاع التي يمكن استخدامها بواسطة منشأة المحاسبة في ضوء الحقائق السابق ذكرها؟*

٤-٢٩ [**الأهداف ٤-٣، ٤-٥**] شركة Western Leasing Incorporated (WSI)، تعمل في مجال التأجير ومقرها الرئيسي في مدينة San Diego، وتقوم بتأجير المعدات إلى شركات المقاولات، المطاعم، محطات الغاز، وممارسي الطب وطب الأسنان. وهذه الشركة آخذة في النمو على نحو سريع خلال عام ١٩٨٠ وحتى منتصف التسعينات وتبلغ جملة الاستئجارات مايزيد عن ١٠٠ مليون دولار. وحصلت هذه الشركة على تمويل من البنك الرئيسي الذي تتعامل معه First National Bank. وتم تقديم عقود الاستئجار كضمان للبنك. وكان على الشركة لكي تحتفظ بالإئتمان أن تحافظ على إيرادات إيجابية وصافي ربح إيجابي وتقديم القوائم المالية السنوية التي يتم مراجعتها إلى البنك. وتعاقدت الشركة مع منشأة المحاسبة Sinclair & Lewis لتقوم بالمراجعة. وحتى السنة المنتهية في عام ١٩٩٥ كانت منشأة المحاسبة قد أدت المراجعة للقوائم المالية بالشركة لمدة ١٠ سنوات متتابعة. وكان يتم في كل مرة إصدار تقرير نظيف.

وفي يونيو من عام ١٩٩٦ مرض رئيس شركة WSI بمرض خطير وهو يدعى Wally Vernon وأجبر على التقاعد على نحو مفاجئ. وعينت أسرة Maxwell، التي تمتلك كافة أسهم WSI ولكنها لاتشترك في الإدارة في صورة أخرى غير إحتفاظها بمقعدين في مجلس الإدارة، مستشاراً ليشرف على تعيين خلف لـ Vernon. ونصح المستشار الأسرة بتعيين رئيس من خارج الشركة، كما أخبرهم بأنه يرى مشاكل خطيرة في الشركة.

وتمثلت الخطوة الثانية في تعين أسرة Maxwell لـ Bob Riddell كرئيس جديد. وأخبر الرئيس الجديد الأسرة بوجود مشاكل خطيرة بالشركة. وتتعلق بعض هذه المشاكل بقيمة الإستئجارات. وطلب من منشأة المحاسبة أن تقوم بمراجعة خاصة. وتم ذلك فعلاً، وظهرت مفاجأة غير سارة لكل من منشأة المحاسبة وأسرة Maxwell وهي أن قيمة خسارة الاستئجارات تم تخفيضها بما يقرب من ١٦ مليون دولار. ونتجت هذه القيمة من إنتهاك الشركة لإتفاقية القرض. وأدى التأخر في سداد القرض في النهاية إلى إفلاس الشركة وبلغت الخسارة النهائية لأسرة Maxwell مايزيد عن ١٠ مليون دولار. ورفعت أسرة Maxwell قضية ضد منشأة المحاسبة من خلال الإدعاء بخرق العقد عن طريق أداء المراجعة على نحو غير ملائم، وخصوصاً في الفترة من ١٩٩٠ وحتى ١٩٩٥ وهي الفترة التي استنتج فيها المدير الجديد إرتكاب المدير السابق وباقي أفراد الإدارة للتحريف الذي فشلت منشأة المحاسبة في إكتشافه.

خلال فترة الإستكشاف في التقاضي، استدعى محامي أسرة Maxwell المدير المسئول عن المراجعة في الشركة ويدعى H. Raines للشهادة. وكانت الأسئلة والأجوبة التالية جزء مما حدث:

س: ماهي الفترة التي أمضيتها في مراجعة شركة WSI؟

ج: منذ بداية عملي كمراجع مبتدئ وحتى وصلت لمنصب مدير المراجعة.

س: هل حضرت اية برامج تدريبية في مراجعة شركات الاستئجار؟

ج: لا، ان حجم شركة WSI صغير، وأعتقد أن الشركاء في منشأة المراجعة التي أعمل فيها لم يروا

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ضرورة لذلك ، بجانب أن كافة عمليات المراجعة تتشابه، ولا أعتقد أنه يوجد شئ مختلف في مراجعة شركات الاستئجار .

س: هل سبق وأن قرأت دليل النشاط الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص شركات التمويل التجارية؟

ح: قد أكون فعلت ذلك ، ولكني لا أتذكر .

س: ماهو الجانب الأكثر خطورة في المراجعة؟

ح: لا أستطيع أن أؤكد أن هناك مثل هذا الجانب ، إننا نمتلك برنامجاً نمطياً وبالتالي نحاول تنفيذ كل ما هو مناسب للمراجعة . ولايوجد معنى للقول بوجود جانب يتسم بالخطورة عن جوانب أخرى .

س: كيف قمت بمراجعة إحتياطي خسارة الإستئجار؟

ح- لقد قمنا بالعديد من الأشياء:

- لقد طالبنا بالحصول على وتسلمنا قائمة بكافة الاستئجارات المستحقة ولم تدفع بعد .
- إختبرنا مدى إكتمال القائمة من سحب عينة لكروت الاستئجار والتعرف على ما اذا كانت القائمة المستحقة يوجد بها مبالغ لم تدفع بعد .
- ناقشنا الديون المستحقة مع السيد Vernon وتعرفنا على تقريره للخسائر المتوقعة وجمعنا كل ذلك وقمنا بمقارنته مع رصيد احتياطي الخسائر للحكم على مدى سلامته .

س: عندما قمت بإضافة الخسائر المتوقعة عن ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ ، ماذا كانت سيتها كرقم إجمالي إلى الرصيد في حساب احتياطي الخسائر؟

ح: كانت أكبر بشكل ملحوظ عن رصيد حساب الإحتياطي، وكما أتذكر كان رصيد حساب الإحتياطي ٣ مليون دولار تقريباً وكان إجمالي الخسائر المتوقعة فقط ما يقرب من ٢,٧ مليون دولار .

س: وهل تعتقد أن ذلك يشير إلى ان اجمالي احتياطي الخسارة كان كافيا لتغطية كافة الخسائر ؟

ح: حسنا ، نعم ، ولكن ، كانت الشركة تعتقد ذلك ، هكذا أخبرونا في خطابات التمثيل التي حصلنا عليها في نهاية المراجعة .

س- كما إتضح لي ، تم في الوقت الأخير ان اخبركم السيد Vernon أن الشركة الصناعية ABC وهي أحد أكبر العملاء ، قد أفلست في نهاية العام ، وعلى الأقل لم تثبت قيمة الاستئجار الخاصة بهم في قائمة الديون المستحقة ، هل هذا هو ما دفعك للشك في عدم اكتمال قائمة الديون المستحقة؟

ح: لا ، هذا غير حقيقي ، لقد تطوع السيد Vernon بإبلاغنا بهذه المعلومات ، ومن منظور العمل لمدة ١٠ سنوات مع هذا الرجل في مقابل مرة واحدة لم يقل فيها الحقيقة كان يجب علي أن أشعر بالثقة فيه للأبد .

المطلوب أ- تحليل إجابات Raines على الأسئلة المطروحة في ضوء إنتهاك منشأة المحاسبة لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

ب- بإفتراض عدم فشل منشأة المحاسبة في تنفيذ معايير المراجعة المتعارف عليها خلال أداء المراجعة في شركة WSI ، ماهي المسئولية القانونية عن الضرر الذي يقع على منشأة المحاسبة فيما يتعلق بالمسئولية تجاه الأطراف الأخرى في هذا الموقف .

الفصل الخامس :

مسئوليات وأهداف المراجعة

Audit Responsibilities and Objectives

أين كان المراجعين؟

كان Barry Minkow عبقرياً، بدأ العمل في الأعمال الخاصة به من سن مبكر، بداية العشرينات من عمره، شغل منصب رئيس شركة Best 2222 التي تتمتع بسمعة طيبة جداً في مجال تنظيف السجاد وتتخصص في عقود تأمين تجديد السجاد. وبدأ Minkow في تأسيس الشركة عام ١٩٨٢ عندما كان في السادسة عشر من خلال العمل في الجاراج [المكان المخصص لوضع السيارات] الخاص به. وكانت أرباح الشركة عام ١٩٨٤ أقل من ٢٠٠٠٠٠ دولار ولكن حدث توسع كبير في أعمال الشركة. في عام ١٩٨٦ وفي عام ١٩٨٧ قرر Minkow طرح أسهم للشركة للإكتتاب العام، وبلغت مبيعات الشركة في هذا الوقت ٥٠ مليون دولار والأرباح مايزيد عن ٥ مليون دولار. وجاوزت قيمة الأسهم مايزيد عن ١٠٠ مليون دولار بسعر السوق.

وإتضح فيما بعد أن عبقرية Minkow ليست في مجال عمله ولكن في التضليل. وكانت هذه الشركة وهما وليس شركة حقيقية تعمل في مجالات الأعمال. حيث لايوجد وظائف كبيرة للتجديد في مجال السجاد ولا تعد الإيرادات والأرباح حقيقية. ويوجد فقط ذلك على الورق ويتم تدعيمه من خلال شبكة فعالة لخداع المساهمين وهيئة سوق المال و المهنيين ذو السمعة الجيدة بما فيهم المراجعين و تساءل العديد من أعضاء الكونجرس «كيف حدث ذلك؟ ، وأين كان المراجعون».

عندما بدأت شركة Best 2222 في النمو، واجه Minkow المشكلة المعتادة في مثل هذه الظروف وتتمثل في ضرورة الحصول على الإئتمان. وابتكر خطة للتآمر تنطوى على تسوية المطالبات التأمينية بالاشتراك مع إحدى منشآت التأمين لتقوم بتأكيد حسن سير العمل تليفونياً للبنوك والدائنين والشهادة بصحة عقود تأمين تجديد السجاد التي يدعي Minkow القيام بها. وتمت أولى عمليات المراجعة في الشركة في عام ١٩٨٦ عن السنة المالية التي تنتهي في أبريل، وبدأت المؤامرة في النمو لدرجة أن شركة التأمين قامت بإدارة شركة خاصة بهدف تحرير عقود مزيفة لشركة Best 2222. وقد أكد مراجع الشركة وجود عقود التجديد التي تتم مع شركة التأمين كجزء من المؤامرة.

وقامت شركة Best 2222 في عام ١٩٨٧ بناء على طلب بنك الإستثمار بالتعاقد مع إحدى منشآت المحاسبة القمائي الكبار للقيام بإجراءات المراجعة. وعلى الرغم من عدم استكمال منشأة المحاسبة لإجراءات المراجعة قبل إصدار التقرير، فقد قامت باجراء بعض إجراءات المراجعة. وكان من بين الاجراءات التي تم تنفيذها زيارة مواقع مشروعات التجديد. وعلى الرغم من أن العقود الأساسية تعد عقوداً مزيفة، فإن المواقع بدت حقيقية. وحتى يتم تضليل المراجع، إبتكر Minkow وسائل لتوفير مباني حقيقية لتنفيذ المقاولات بالعقود وإقناع المراجع أن ذلك يتم على النحو الصحيح. وفي إحدى

المرات استأجر بشكل جزئي مبنى كامل وعين موظفين بعقود مؤقتة لتنفيذ العمل في الموقع.

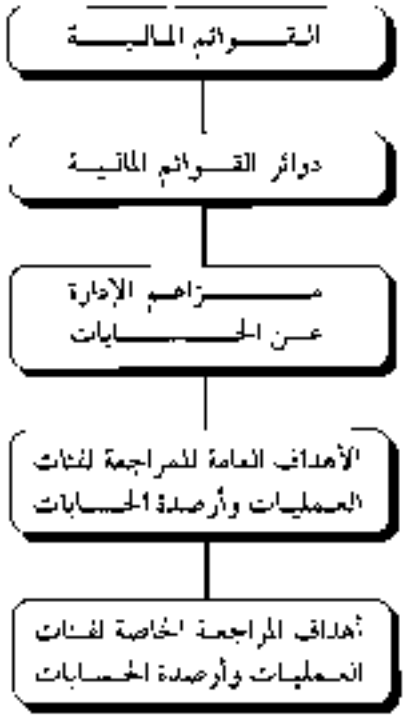
وفي ضوء ماحدث من تصرفات لايمكن تصورها في شركة Best 2222، قال أحد المراقبين ذوى المعرفة والدراية «لن تكون المرة الأولى، ولن تكون المرة الأخيرة»، وبذلك لن تكون هذه هي المرة الأخيرة التي يتساءل فيها الجميع «أين كان المراجع».

* * *

سيتم في هذا الفصل دراسة تجميع الأدلة. ومن الضروري أن نفهم أولاً أهداف المراجعة والسبيل الذي يمكن أن يتبعه المراجع لجمع الأدلة. وهذان يمثلان الموضوعان الرئيسان لهذا الفصل. ويلخص الشكل ٥-١ الموضوعات الأساسية لفهم كيفية جمع الأدلة. ويلخص الشكل ٥-١ الموضوعات الأساسية لفهم كيفية جمع الأدلة. وهى تمثل الخطوات التي سيتم إستخدامها للتوصل لأهداف المراجعة.

ويوضح الشكل ٥-٢ القوائم المالية لشركة Hillsburg Hardare في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وسيتم عرض ميزان المراجعة بعد إجراء التسويات والذي يمثل أساس إعداد القوائم المالية في الشكل ٥-٣. وسيتم إستخدام هذه القوائم كإطار يتم الرجوع إليه في المناقشة التالية. وتم إستبعاد كل من الملاحظات [الهوامش] وقائمة التدفقات النقدية لتبسيط العرض. وسيتم إفتراض أن منشأة المحاسبة Ross and Co التي قامت بمراجعة القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ هى نفسها التي قامت بالمراجعة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.

الشكل ٥-١ : خطوات تحديد أهداف المراجعة



الشكل ٥-٢

القوائم المالية لشركة Hillsburg Hardware Co.

شركة Hillsburg Hardware Co

الميزانية

٣١ ديسمبر ١٩٩٦

[الأرقام بآلاف الدورات]

الأصول			
أصول متداولة			
نقدية	٤١		
صافي المدينون عن التجارة	٩٤٨		
المدينون الآخرون	٤٧		
المخزون	١٤٩٣		
مصروفات مدفوعة مقدما	٢١		
إجمالي الأصول المتداولة		٢٥٥٠	
الأصول الثابتة			
أراضي	١٧٣		
مباني	١٦٢٥		
معدات	١٨٨		
أثاث	١٢٧		
(-) مجمع الاهلاك	(١٠٩٦)		
إجمالي الأصول الثابتة		٥١٧	
إجمالي الأصول			٣٠٦٧
الإلتزامات وحقوق المساهمين			
الإلتزامات المتداولة			
الدائنون عن التجارة	٢٣٦		
أوراق الدفع	٢٠٩		
أجور مستحقة	٦٧		
ضرائب أجور مستحقة	٦		
فوائد وتوزيعات مستحقة	١٠٢		
ضرائب الدخل المقدرة	٣٩		
إجمالي الإلتزامات المتداولة		٦٥٩	
الإلتزامات طويلة الأجل			
أوراق الدفع	١٢٠٦		
ضرائب مؤجلة	٣٧		
دائنون آخرون مستحقون	٤١		
إجمالي الالتزامات طويلة الأجل		١٢٨٤	
حقوق المساهمين			
أسهم رأس المال	٢٥٠		
الزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية	١٧٥		
الأرباح المحتجزة	٦٩٩		
إجمالي حقوق المساهمين		١١٢٤	
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين			٣٠٦٧

تابع : الشكل ٥-٢

شركة Hillsburg Hardware Co.
القائمة الموحدة للدخل والأرباح والمحتجزة
عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ [الأرقام بالآلاف]

المبيعات	٧٢١٦	
– المردودات والمسموحات	٦٢	
صافي المبيعات		٧١٥٤
تكلفة البضاعة المباعة		٥١٦٢
محصل الربح		١٩٩٢
مصروفات البيع		
المرتبات والعمولات	٣٨٧	
ضرائب الأجور عن المبيعات	٧١	
بدل السفر	٥٦	
الإعلان	١٣١	
نشرات المبيعات والترويج	١٦	
دورات التدريب واجتماعات المبيعات	٤٦	
مصاريف مبيعات متنوعة	٣٤	
إجمالي مصروفات البيع		٤٧١
مصروفات إدارية		
مرتبات الإدارة والعاملين	٢٧٦	
ضرائب أجور الإداريين	٣١	
بدلات السفر	٢٨	
أدوات مكتبية	٣٨	
بريد	١٢	
تليفونات وتلغراف	٣٦	
اشتراكات	٣	
إيجار	١٦	
مصروفات قانونية	١٤	
المراجعة	١٢	
إهلاك – مبنى ومعدات	٧٣	
ديون معدومة	١٦٦	
تأمين	٤٤	
صيانة	٥٧	

تابع : الشكل ٥-٢

مصاريف مكتبية		
ومصروفات إدارية متنوعة	٤٧	
مصاريف عامة		
متنوعة	٢٦	
إجمالي المصروفات الإدارية	٨٨٢	
إجمالي مصروفات البيع والإدارة		١٦٢٣
ربح التشغيل		٣٦٩
دخول ومصروفات أخرى		
فوائد مدينة	١٢٠	
أرباح بيع الأصول	(٣٦)	٨٤
الأرباح قبل الضرائب		٢٨٥
ضريبة الدخل		٨٧
صافي الدخل		١٩٨
الأرباح المحتجزة في ١ يناير ١٩٩٦		٥٩٦
		٧٩٤
التوزيعات		(٩٥)
الأرباح المحتجزة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦		٦٩٩

الشكل ٥-٣

ميزان المراجعة بعد التسويات لشركة Hillsburg Hardware Co.

شركة Hillsburg Hardware Co.

ميزان المراجعة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

دورة العمليات		مدين	دائن
م ، ح ، أ ، ر	نقدية بالبنك	٤١٣٧٨	
م	المدينون من التجارة	١٠٠٩٨٠٠	
م	مسموحات عن الحسابات غير المحصلة		٦٢٠٠٠
م	مدينون آخرون	٤٧٢٥١	
ح ، خ	المخزون	١٤٩٣٢٣١	
ح	مصروفات مقدمة	٢١٥٧٨	

ملحوظة: م = دائرة المبيعات والتحصيل ، ح = دائرة الحيازة والمدفوعات ، ج = دائرة الأجور والاقتراض ، خ = دائرة المخزون والمستودعات ، ر = دائرة حيازة رأس المال وإعادة الدفع

تابع : الشكل ٥-٣

دورة العمليات		مدين	دائن
ح	أراضي	١٧٢٨٤٠	
ح	مباني	١٦٢٥٠٠٠	
ح	معدات	١٨٧٩١٧	
ح	أثاث	١٢٧٣٢١	
ح	مجمع الإهلاك		١٥٩٦٠٠٦
ح	دائنون عن التجارة		٢٣٥٩٩٩
ن	أوراق دفع		٢٠٨٩٨١
...	أجور مستحقة		٦٧٤٨٩
...	ضرائب أجور مستحقة		٥٩٨٣
ر	فوائد مستحقة		٧٤٧٨
ر	توزيعات مستحقة		٩٥٠٠٠
ح	ضرائب دخل مقدره		٣٩٧٧٢
ر	أوراق دفع طويلة الأجل		١٢٠٦٠٠٠
ح	ضرائب مؤجلة		٣٦٩١٢
ح	ديون أخرى مستحقة		٤١٤٩٩
ر	أسهم رأس المال		٢٥٠٠٠٠
ر	الزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية		١٧٥٠٠٠
ر	الأرباح المحتجزة		٥٩٦٣٥٤
م	المبيعات		٧٢١٦٣٨٩
م	مردودات المبيعات والمسموحات	٦٢٠٨٣	
ح	تكلفة البضاعة الباعة	٥١٦٢٠٣٨	
ح	مرتبات وعمولات	٣٨٦٩٠٠	
ح	ضرائب أجور للمبيعات	٧١١٠٠	
ح	بدل سفر	٥٥٥١٧	
ح	إعلان	١٣٠٥٦٣	
ح	نشرات المبيعات والترويج	١٦٠٨١	
ح	دورات تدريبية واجتماعات للمبيعات	٤٦٢٢٤	
ح	مصروفات بيع متنوعة	٣٤٠٥٢	
ح	مرتبات إدارية وللموظفين	٢٧٦١٩٨	
ح	ضرائب أجور إدارية	٣٤١١٥	
ح	بدل سفر للإدارة	٢٨٠٨١	
ح	أدوات مكتبية	٣٨١٢٨	
ح	بريد	١٢٢٢١	

تابع : الشكل ٥ ٣

دورة العمليات		مديـــن	دائـــن
ح	تليفون وتلغراف	٣٦١١٥	
ح	إشتراكات	٣٠١٣	
ح	إيجار	١٥٦٠٧	
ح	مصروفات قانونية	١٤١٥٣	
ح	المراجعة	١٢١٤٢	
ح	الإهلاك – مباني ومعدات	٧٢٦٠٤	
ح	ديون معدومة	١٦٦١٥٤	
ح	تأمين	٤٤١٣٤	
ح	صيانة	٥٧١٩٦	
ح	مصروفات إدارية متنوعة	٤٧١٨٠	
ح	مصروفات متنوعة عامة	٢٦١٩٢	
ح	أرباح محتجزة		٣٥٩٨٧
ح	ضرائب الدخل	٧٨٣٣٠	
د	فوائد مدينة	١٢٠٤٣٢	
د	توزيعات	٩٥٠٠٠	
		١١٨٧٦٨٤٩	١١٨٧٦٨٤٩

الهـــدف مـــن مراجـــعـة القـــوائـم المـــالـــية
Objective of Conducting an audit of Financial Statements

الهدف التعليمي ٥ ١: معرفة الهدف من مراجعة القوائم المالية (SAS 1)

يتمثل الهدف من قيام المراجع المحايد بمراجعة القوائم المالية في إبداء الرأى عن مدى عدالة كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية وإتفاق القوائم مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.

يؤكد هذا الجزء من نشرات معايير المراجعة على مسألة إبداء الرأي في القوائم المالية. ويتمثل السبب الوحيد في قيام المراجع بجمع الأدلة في أن ذلك يمكنه من التوصل إلى إستنتاج عن ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة في ضوء مفهوم الأهمية النسبية كل من المركز المالي ونتائج التشغيل والتدفقات النقدية، وبالتالي يستطيع إصدار تقرير المراجعة الملائم.

وعندما يتوصل المراجع إلى إستنتاج في ضوء الادلة التى قام بتجميعها بأنه غير المحتمل ان تضلل القوائم المالية المستخدم الخصيف، يمكن للمراجع أن يصدر رأيه عن المراجعة الذي يشير فيه إلى عدالة القوائم المالية ويضع توقيعه في تقرير المراجعة الذي يرتبط بالقوائم المالية. فإذا ظهرت حقائق في وقت لاحق بعد إصدار التقرير تشير إلى عدم عدالة القوائم المالية، يجب على المراجع أن يثبت للمحاكم والهيئات التنظيمية بأنه قد أدى المراجعة على النحو الملائم وتوصل إلى الاستنتاج المناسب. وعلى الرغم من أن المراجع لايعد ضامنا لعدالة القوائم المالية، تقع على المراجع مسئولية أساسية في إبلاغ المستخدمين عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو مناسب. وإذا اقتنع المراجع أن القوائم المالية غير عادلة أو لم يستطع التوصل إلى رأى بسبب نقص الأدلة أو وجود ظروف ما، يقع على المراجع مسئولية اخبار المستخدمين بذلك في تقرير المراجعة.

مسئوليات الإدارة Management's Responsibilities

الهدف التعليمي ٥ - ٢ : وصف مسئوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية

يوضح الفكر المهني بجلاء أن الإدارة يقع على عاتقها مسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة، والحفاظ على رقابة داخلية جيدة، وإعداد القوائم المالية على نحو عادل، وأن ذلك كله لبس من مسئولية المراجع.

ويلاحظ في السنوات الأخيرة، أن التقارير السنوية للشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام تحتوى على بيان يوضح مسئولية الإدارة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة. ويعرض الشكل ٥ - ٤ تقرير الإدارة في شركة Coca-Cola Bottling Co Consolidated كجزء من التقرير السنوي. وتحدد الفقرة الأولى مسئولية الإدارة عن عدالة القوائم المالية. وتصف الفقرتين الثانية والثالثة الرقابة الداخلية بالشركة ووظيفة إدارة المراجعة الداخلية فيها. أما الفقرة الرابعة فتصف دور المراجع الخارجي في الشركة. وتوضح الفقرة الأخيرة دور لجنة المراجعة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة.

وتتعلق مسئولية الإدارة عن عدالة التصورات [المراعم] في القوائم المالية وتحديد مدى الإفصاح الضروري في القوائم المالية. وعلى الرغم من مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية والملاحظات التي ترفق بها، فمن المتعارف عليه أن يعد المراجع مسودة للقوائم المالية إلى العميل أو أن يقدم مقترحات للتعديل فيها. وفي حالة إصرار الإدارة على المدى الذي تراه للإفصاح في القوائم المالية والذي لايعد مقبولا من قبل المراجع، يمكن للمراجع إما أن يصدر تقريراً سلبياً أو مقيداً أو ينسحب من عملية المراجعة.

مسئوليات المراجع Auditor's Responsibilities

الهدف التعليمي ٥-٣: وصف مسئوليات المراجع في التحقق من عدالة القوائم المالية وكشف الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية

تتطلب SAS 53 من المراجع أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية. وأكثر من ذلك، يجب على المراجع أن يخطط ويؤدى المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة مراحل المراجعة. ومثلاً، لايجب أن يفترض المراجع عدم أمانة الإدارة، ولكنه يجب أن يأخذ في إعتباره إحتمال عدم أمانتها.

الشكل ٥-٤

تقرير الإدارة لشركة Coca - Cola Bottling Co. Consolidated

تقرير الإدارة

تعد إدارة الشركة مسئولة عند إعداد وسلامة القوائم المالية الموحدة في الشركة. وتم إعداد القوائم المالية والملاحظات الخاصة بها في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها. وترى الإدارة أن القوائم المالية تعرض بعدالة كل من المركز المالي للشركة ونتائج التشغيل فيها. وتتفق المعلومات المالية المعروضة في التقرير السنوي مع ما ورد بالقوائم المالية. وتتضمن القوائم المالية والمعلومات المالية بالتقرير السنوي قيم تم التوصل إليها من خلال تقرير الإدارة الأمثل وحكمها في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

وتحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية يوفر تأكيداً مناسباً لحماية الأصول وأن تنفيذ العمليات يتم وفق سلطة الإدارة وأنه يتم تسجيلها على نحو ملائم بما يسمح بإعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها.

وتقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالفحص والتقييم وتقديم التوصيات عن كل من الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية، وهي تعمل ضمن إطار نظام الرقابة الداخلية ولكن كجزء محايد.

وتم التعاقد مع محاسب محايد لمراجعة القوائم المالية الموحدة. وتقدم المراجعة فحصاً خارجياً موضوعياً عن مسئولية الإدارة في التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي. ومن خلال العمل مع المراجعين الداخليين بالشركة قام المحاسب المحايد بإجراء الاختبارات وفق المدى المناسب للبيانات المدرجة بالقوائم المالية.

وفوض مجلس الإدارة لجنة المراجعة في الشركة في تحمل المسئولية عن القوائم المالية. والتقت لجنة المراجعة بالمحاسب المحايد في إجتماعات دورية، كما أنها عقدت لقاءات دورية مع كل من الإدارة والمراجعين الداخليين، وكان لكل من المحاسب المحايد والمراجعين الداخليين الحق في الإلتقاء مع لجنة المراجعة لمناقشة مدى ونتائج عملهم، وأيضاً مناقشة كل من مدى كفاية الرقابة الداخلية الحاسبية وجودة التقرير المالي.

James Moore, Jr
الرئيس والعضو المنتدب
David Singer
نائب الرئيس والعضو المنتدب

ويشير مفهوم التأكيد المناسب إلى أن المراجع ليس ضامناً لصحة القوائم المالية. فإذا كان المراجع مسئولاً عن التحقق من أن كافة المزاعم في القوائم المالية صحيحة إلى الدولار الواحد، ستزيد المتطلبات من الأدلة وأيضاً التكلفة الناتجة عنها عند أداء وظيفة المراجعة إلى مدى غير مقبول اقتصادياً. ويمكن للمراجع إنتاج وسيلة دفاع مثالية عند ظهور تحريفات في القوائم المالية لم يتم اكتشافها، وتتمثل في أن المراجعة قد تم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

ويفرق الفكر المهني بين نوعين من التحريفات: المخالفات Irregularities والأخطاء Errors. وتتمثل الأخطاء في التحريفات غير المتعمدة Unintentional في القوائم المالية، بينما تتمثل المخالفات في التحريفات المتعمدة Intentional. وعلى سبيل المثال يمكن أن يحدث الخطأ في حساب قيمة المبيعات [السعر لا الكمية] في فاتورة البيع، وأيضاً الخطأ في جرد صنف قديم من المواد الخام عند تحديد قيمة المخزون وفقاً للتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

أما بالنسبة للمخالفات، فيجب التفريق بين سرقة الأصول Theft of Assets والذي يطلق عليه عادة الإختلاس أو غش الموظفين، وبين التقرير المالي المضلل Fraudulent Financial Reporting والذي يطلق عليه عادة غش الإدارة. وعلى سبيل المثال في سرقة الأصول يحصل الصراف على النقدية في وقت البيع ولا يسجلها في سجل النقدية. أما الغش في التقرير المالي فيمكن أن يتم تسجيل زيادة في المبيعات قرب نهاية تاريخ إصدار القوائم المالية لزيادة الأرباح.

ومن الصعب عادة على المراجع أن يكتشف المخالفات بالمقارنة مع الأخطاء. ويرجع ذلك لتوافر نية التضليل عند إرتكاب المخالفات. وتستحق مسئولية المراجع عن اكتشاف المخالفات إثارة خاصة.

غش الإدارة Management Fraud

يصعب كشف غش الإدارة، نظراً لأن (١) من الممكن أن يخترق عضو من الإدارة أو أكثر الرقابة الداخلية، (٢) يتم عادة بذل الجهد من الإدارة لإخفاء التحريف. ويمكن أن ينشأ غش الإدارة من خلال عدم تسجيل العمليات المالية، عدم الإفصاح عن العمليات المالية، تسجيل كميات وقيم زائفة، أو التحريف في الأرصدة التي تم تسجيلها.

ولا يتوقع أن توفر المراجعة درجة من التأكيد لكشف غش الإدارة الجوهري بنفس القدر الذي يتم فيه كشف الأخطاء الجوهرية. ولكن يؤدي التصرف الذي تقوم به الإدارة لإخفاء الغش إلى جعل مهمة المراجع لإكتشافه أكثر صعوبة. ومن المحتمل أن لاتكون تكلفة توفير التأكيد المناسب لكشف كل من غش الإداره والأخطاء مقبولة لكل من المراجعين والمجتمع.

مساعدة المراجعين على كشف غش الإدارة

توصل الباحثون الذين يدرسون غش الإدارة إلى أن هناك عوامل ثلاثة يمكن أن تصاحب غش الإدارة. ويحتوي كل عامل على مجموعة من الاعلام الحمراء تساعد المراجع على التنبؤ بما إذا كان العامل يشير بإحتمال كبير، أو متوسط، أو صغير بوقوع الغش. وفيما يلي عرض للعوامل الثلاث والاعلام الحمراء الخاصة بها.

العامل الأول: الظروف التي تسمح للإدارة بإرتكاب الغش	العامل الثاني: دوافع الإدارة لإكتشاف الغش	العامل الثالث: وجود اتجاه حسي لدى من يوجدون في موقف يسمح لهم بإرتكاب الغش للقيام بذلك
- ضعف الرقابة الداخلية - هيمنة الإدارة، القرارات التشغيلية والتمويلية تتم من خلال شخص واحد أو أشخاص قليلون - صعوبة مراجعة العمليات المالية	- النمو السريع للشركة: حيث يوجد تغيرات عديدة في الشركة وبيئتها - وجود ظروف قانونية معاكسة من خلال إدعاءات تنظيمية أو قضايا لها أثر كبير	-ضعف الرقابة الداخلية - لا مركزية التنظيم مع عدم وجود الإشراف الملائم - تأكيد الإدارة على نحو غير مبرر على مقابلة التوقعات أو الأهداف الكمية الأخرى
- صعوبة مراجعة العمليات المالية - ضرورة وجود التحكم الشخصي عند تحديد إجمالي رصيد حساب ما أو فئة من العمليات المالية العميل يتم مراجعته لأول مرة ولاتوجد معلومات كافية من المراجع السابق - ضعف مستوى التدريب والممارسة لدى العاملين في الإدارة المحاسبية	- عدم إتفاق الأرباح مع الاتجاه في النشاط الذي تعمل فيه الشركة - وجود خطر لعدم تمكن الشركة من الوفاء بالالتزامات التي عليها - اتخاذ الإدارة لقرارات محاسبية متشددة على نحو غير مبرر خصوصا في ظل وضع الأرباح الحالي - عدم احترام الإدارة والعاملين في الشركة للهيئات التنظيمية	- عدم الأمانة والكذب على المراجع ومراوغته في الاجابة على الاسئلة وما يرهب في التوصل إليه - حدوث تصرفات غير قانونية مع وجود محاولات لتغطيتها - اتجاه الإدارة نحو المخاطرة مع عدم وجود ما يبرر ذلك في ظل الظروف الحالية

ويوصي المؤلفان القيام بواحد أو أكثر من التصرفات التالية في حالة وجود خطر كبير أو متوسط لغش الإدارة:

- نقد اختيارات العميل للمبادئ المحاسبية.
- تخصيص أفراد لديهم خبرة كبيرة في تنفيذ المراجعة.
- أداء اجراءات مراجعة أكثر في نهاية العام بدلاً من توزيعها دورياً.
- الاشراف الدقيق على المساعدين.
- أداء اجراءات مراجعة اضافية او اكثر فعالية.
- في الحالات الحادة يتم الانسحاب من المراجعة.

المصدر: Loebbecke, Eining and willingham, "Auditors' Experience with material Irregularities, Frequency, Nature, and detectability, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol 9., No. 1, Fall 1989, P. 1

ولسوء الحظ، يوجد عديد من حالات الغش التي تقوم بها الإدارة وتكون بقيم جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية ويتم اكتشافها بعد إنتهاء المراجعة وإصدار التقرير عن القوائم المالية. ويوجد ثلاث قضايا شهيرة تعرضت لها الصحافة المالية والهيئات التنظيمية لأثارها الضارة على كل من الدائنين والمستثمرين. وتعد قضية Lincoln Savings and Loan أشهر القضايا المنشورة في مجال غش الإدارة. وعادة ما يتم مقاضاة المراجع في مثل هذه الظروف حتى إذا تم أداء المراجعة على نحو يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. ويتم تقرير نتائج مثل هذه القضايا في المحاكم.

العوامل التي تشير إلى غش الإدارة المحتمل. في ضوء الإنتقادات الموجهة للمهنة والناتجة عن عدم اكتشاف المراجعين لحالات كبيرة من غش الإدارة، يقع على عاتق المراجع حالياً مسئولية أكبر في الكشف عن غش الإدارة على نحو أكبر مما كان موجوداً في فترة سابقة. ويتمثل التغيير الأكثر أهمية في زيادة التأكيد على مسئولية المراجع لتقييم العوامل التي تشير إلى زيادة احتمال وقوع الغش. وعلى سبيل المثال، إفترض أن الادارة يهيمن عليها الرئيس الذي يتخذ قرارات التشغيل والعمل الرئيسية. ومن المعروف عنه في مجال الأعمال أنه يضع تصورات متفائلة عن الأرباح المستقبلية ثم يضغط على العاملين في مجالات الإدارة، والتشغيل والمحاسبة لتحقيق هذه التصورات. وافترض ايضا أنه كان يعمل في شركات تم إفلاسها في وقت سابق. يمكن لهذه العوامل أن تجعل المراجع يعتقد بوجود إحتمال مرتفع لغش الإدارة. وفي مثل هذه الحالات يجب على المراجع أن يزيد من بحثه عن مدى وجود غش جوهري للإدارة في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

ويمكن للمراجع أيضاً أن يكتشف خلال العمل الميداني للمراجع حالات تثير الشك في احتمال وقوع غش الإدارة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يكتشف المراجع أن الإدارة قد كذبت عليه بخصوص فترة صلاحية صنف معين في المخزون. وعند حدوث ذلك، يجب على المراجع أن يقيم أثر ذلك ويقوم بتعديل متطلبات الحصول على أدلة المراجعة التي سبق وأن خطط لها.

غش العاملين Employee Fraud

أكدت المهنة على نحو واضح أن على المراجع مسئولية أقل في اكتشاف غش الموظفين بالمقارنة مع الأخطاء. فإذا تم تحميل المراجع مسئولية الكشف عن غش الموظفين، يجب توسيع إختبارات المراجعة على نحو كبير لصعوبة إن لم يكن إستحالة كشف العديد من أنواع الغش التي يرتكبها الموظفين. وستكون تكلفة أداء الإختبارات الضرورية لإكتشاف كافة حالات الغش أكثر بكثير من المنافع ولايمكن تبريرها. وعلى سبيل المثال إذا حدث تواطؤ بين عدد من الموظفين ونتج عنه تزييف المستندات؛ فمن غير المحتمل أن يتم اكتشاف مثل هذا الغش خلال المراجعة العادية.

وكما يقوم المراجع بتقييم احتمالات الغش الجوهرية التي تقوم به الإدارة، يجب عليه أيضا أن يقيم احتمال الغش الجوهري الذي يرتكب بواسطة الموظفين. وعادة ما يقوم المراجع في البداية بذلك في مرحلة تفهم الرقابة الداخلية للشركة وتقدير خطر الرقابة. ويجب توسيع حجم الأدلة عندما يلاحظ المراجع عدم وجود رقابة كافية أو عدم الإلتزام بالرقابة الموضوعة أو إذا أعتقد بوجود غش جوهري من الموظفين في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

التصرفات غير القانونية Illegal Acts

تم تعريف التصرفات غير القانونية في SAS 54 على أنها إنتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية الحكومية بخلاف المخالفات. ومن أمثلة ذلك إنتهاك القوانين الضريبية الفيدرالية وإنتهاك القوانين الفيدرالية لحماية البيئة.

الأثر المباشر للتصرفات غير القانونية. يوجد أثار مالية مباشرة لإنتهاك قوانين وقواعد تنظيمية محددة على أرصدة معينة بالقوائم المالية. فمثلا، يؤثر انتهاك قوانين الضرائب الفيدرالية بشكل مباشر على مصروف ضريبة الدخل والضرائب الداخلية المستحقة. وتتمثل المسئولية التي قدرتها SAS 54 على المراجع في حالة الآثار المباشرة للتصرفات غير القانونية في المسئولية الخاصة للمراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات. وعادة ما يقوم المراجع في كل عملية مراجعة بتقييم ما إذا كان يوجد دليل متاح يشير إلى حدوث إنتهاك جوهري لقوانين الدخل الفيدرالية أو على مستوى الولاية. ويمكن ان يتم ذلك من خلال المناقشة مع العاملين لدى العميل أو فحص التقارير التي تصدرها مصلحة الضرائب بعد إنتهاء فحص الإقرار الضريبي للعميل.

الأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية. تؤثر معظم التصرفات غير القانونية على القوائم المالية بشكل غير مباشر. ومثلا، إذا إنتهكت الشركة قوانين حماية البيئة، سيوجد أثر على القوائم المالية فقط في حالة توقيع غرامات أو عقوبات. ويسمي ذلك بالأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية. ويوجد أمثلة أخرى ممكن أن يكون لها أثر غير مباشر مثل انتهاكات القواعد التنظيمية التجارية الداخلية للأسهم، قوانين الحقوق المدنية، ومتطلبات أمان العاملين الفيدرالية.

هل حدث تغيير في مسئوليات المراجع لإكتشاف الغش

قام كل من مجلس معايير المراجعة والمجلس السابق عليه بدراسة متكررة للمشكلة المعقدة التي تتعلق بإكتشاف الغش في المراجعة ومسئولية المراجع في هذا الصدد. أصدر المجلس في عام ١٩٩٦ مسودة لمعيار جديد بعنوان «التعامل مع الغش في القوائم المالية»(١)، وتم في هذه المسودة التعامل مع العديد من النقاط الخاصة بالغش، وفيما يلي أهم هذه النقاط، حيث إذا تم إصدار المعيار الجديد يمكن أن يتضمن مايلي:

- ضرورة أن يقوم المراجع بتقييم وتوثيق ما إذا كان هناك خطر كبير للغش في كل عملية مراجعة.
- توفير فئات لعوامل خطر الغش يجب على المراجع أن يأخذها في الإعتبار عند اجراء التقدير.
- توفير دليل للمراجع عن ما يجب أن يفعله في حالة وجود خطر كبير للغش.
- توفير دليل للمراجع بخصوص تقييم نتائج إختبارات المراجعة وعلاقتها بخطر الغش.

ومن المتوقع أن تثير المسودة الجدل بين المراجعين، مستخدمي القوائم المالية، إدارات الشركات، والهيئات التنظيمية. وسيكون الأمر محل الإهتمام هو الأثر المحتمل للمعيار على إكتشاف المراجعين للغش والتكلفة الإضافية لمراجعة القوائم المالية وأثر ذلك على المسئولية القانونية للمراجعين ويصعب الآن في تاريخ نشر هذا الكتاب التنبؤ بنتائج هذه المناقشة.

(١) يرسل مجلس معايير المراجعة نسخ من مسودات المعايير المقترحة أو تعديلات المعايير المقترحة إلى كافة الأطراف ذات الإهتمام. ويتم استخدام التعليقات في تقييم وتصحيح المسودة قبل إصدار المعيار الجديد أو تعديل المعيار القائم حاليا.

ونشير معايير المراجعة بوضوح إلى أن المراجع لايقدم تأكيداً باكتشاف التصرفات غير القانونية غير المباشرة، حيث يفتقر المراجعين إلى الخبرة القانونية، ويكون من غير العملي تحميل المراجع مسئولية إكتشاف التصرفات غير القانونية.

وتوجد ثلاث مستويات من المسئولية تقع على عاتق المراجع لإكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية.

طريقة جمع الأدلة في ظل عدم وجود سبب لوجود التصرفات غير القانونية. يتم عادة تنفيذ العديدمن إجراءات المراجعة للبحث عن الأخطاء والمخالفات والتي يمكن أيضاً أن تكشف التصرفات غير القانونية. وتشمل الأمثلة على ذلك: قراءة محضر إجتماع مجلس الإدارة والاستفسار من محامي الشركة عن عمليات التقاضي الخاصة بالشركة. ويجب أن يستفسر المراجع أيضاً من الإدارة

عن السياسات التي تم وضعها لمنع وقوع التصرفات غير القانونية وما إذا كانت الإدارة على علم بالقوانين أو القواعد التنظيمية التي قامت الشركة بانتهاكها. وبخلاف هذه الإجراءات، لايجب على المراجع أن يبحث عن التصرفات غير القانونية غير المباشرة ما لم يوجد سبب يشير إلى وقوعها.

جمع الأدلة والتصرفات الأخرى عند وجود سبب يشير إلى وقوع التصرفات غير القانونية على نحو مباشر أو غير مباشر. قد يتوافر لدى المراجع مؤشرات عن وقوع تصرفات غير قانونية من خلال عدة طرق مختلفة. ومثلاً، يمكن أن تشير المحاضر إلى وجود فحص حكومي يتعلق بالشركة أو قد يكتشف المراجع وجود مبالغ كبيرة تم دفعها على نحو غير عادي إلى المستشارين أو الموظفين الحكوميين.

وعندما يعتقد المراجع بوقوع تصرف غير قانوني، فإنه يصبح ضرورياً أن يقوم بعدد من التصرفات: أولاً: يجب أن يقوم المراجع بالإستفسار من الإدارة في مستوى أعلى عن المستويات التي إشتركت في إرتكاب التصرفات غير القانونية. ثانياً، يجب على المراجع أن يستشير مستشار قانوني أو خبير آخر في مجال يكون له فيه إطلاع واسع عن التصرفات غير القانونية. ثالثاً، يجب على المراجع أن يجمع أدلة إضافية لتحديد ما إذا كان يوجد تصرفات غير قانونية فعلاً. ويتمثل الهدف من التصرفات الثلاثة في إمداد المراجع بمعلومات عن مدى وجود التصرفات غير القانونية التي ساوره الشك بشأنها.

التصرفات التي يجب على المراجع القيام بها في حالة معرفة حدوث التصرف غير القانوني. يجب في البداية أن يتم تحديد آثار التصرف غير القانوني على القوائم المالية بما في ذلك مدى كفاية الإفصاح. وقد تكون هذه الاثار معقدة وصعبة الحل. ومثلاً، قد يتضمن إنتهاك قوانين الحقوق المدنية توقيع غرامات مؤثرة على الشركة. ويمكن أيضاً أن ينتج عن ذلك خسارة عميل أو عملاء أو خسارة موظف هام مما يمكن أن يؤثر على الإيرادات المستقبلية والمصروفات المستقبلية. وإذا رأى المراجع أن الإفصاح المرتبط بالتصرف غير القانوني غير كاف، فيجب عليه أن يعدل من تقرير المراجعة بالتالي.

ويجب على المراجع أن يأخذ في إعتباره أثر هذه التصرفات غير القانونية وعلاقة الإدارة بها. فإذا كانت الإدارة تعلم وجود هذه التصرفات ولم تقم بإبلاغ المراجع، سيشك المراجع في مدى صدق الإدارة في الأمور الأخرى.

ويجب أن يتصل المراجع بلجنة المراجعة أو أي سلطة مساوية لها للتحقق من معرفتها بالتصرفات غير القانونية. وإذا رفض العميل تقرير المراجع المعدل أو لم تقم بإجراء التعديلات لتصحيح الوضع بخصوص التصرفات غير القانونية، يمكن للمراجع أن يفكر في الإنسحاب من المراجعة. وإذا كانت الشركة تطرح أسهمها للإكتتاب العام، يجب أن يقدم المراجع تقرير مباشر لهيئة سوق المال. وهذه القرارات تتسم بالتعقد ويجب على المراجع في مثل هذه الأحوال أن يستشير مستشاره القانوني.

دوائر القوائم المالية Financial Statements Cycles

الهدف التعليمي ٥-٤: وصف منهج دوائر القوائم المالية لتقسيم عملية المراجعة

يتم تنفيذ المراجعة من خلال تقسيم القوائم المالية إلى أجزاء أو مكونات أصغر. ويمكن التقسيم من أداء المراجعة على نحو أفضل والمساعدة في تخصيص المهام على الأعضاء المختلفين في فريق المراجعة. ومثلاً، يعالج معظم المراجعين الأصول الثابتة وأوراق الدفع كتقسيمات مختلفة. ويتم مراجعة كل جزء على نحو منفصل ولكنه ليس مستقل تماماً [على سبيل المثال يمكن أن ينتج عن مراجعة الأصول الثابتة اكتشاف عدم تسجيل بعض أوراق الدفع]. وبعد الإنتهاء من مراجعة كل

جزء بما في ذلك العلاقات المتداخلة مع الأجزاء الأخرى، يتم تجميع النتائج. ويمكن التوصل للإستنتاجات عن القوائم المالية كوحدة.

وتوجد سبل مختلفة لتجزئة المراجعة. وباستخدام القوائم المالية التي تم عرضها في الشكل ٥-٢، يمكن إستخدام رصيد كل حساب في القوائم كجزء منفصل. ويعد التقسيم على هذا النحو تقسيماً غير فعال. وسيؤدي إلى إجراء مراجعة مستقلة لحسابات ترتبط مع بعضها البعض على نحو وثيق مثل المخزون وتكلفة البضاعة المباعة.

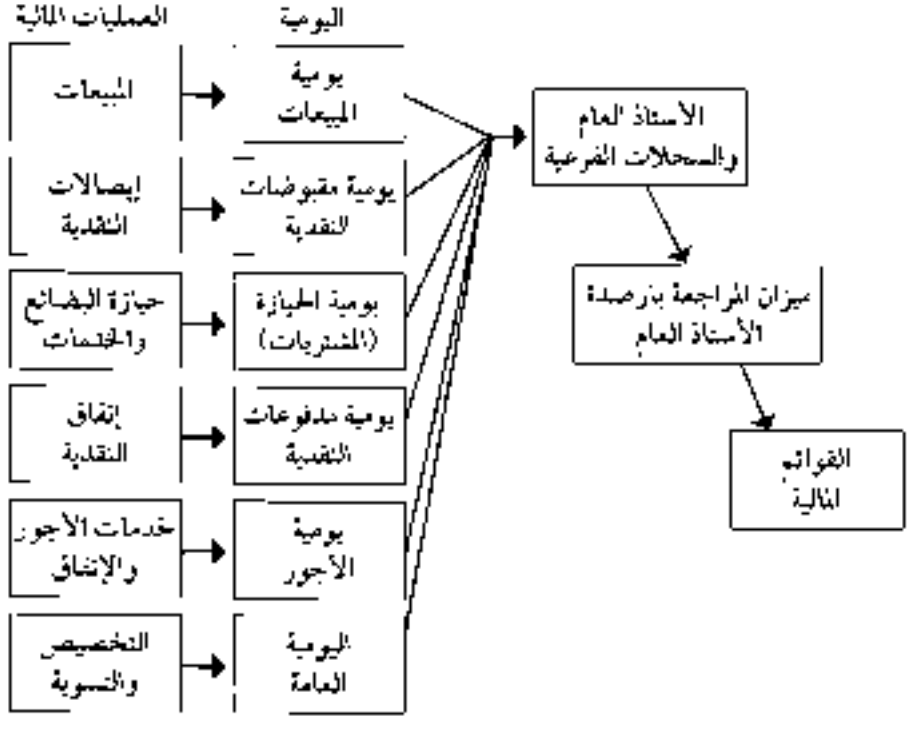
منهج الدوائر لتجزئة المراجعة Cycle Approach to Segmenting an Audit

يتمثل أحد السبل لتقسيم المراجعة في المحافظة على الأنواع ذات الارتباط الوثيق [الفئات] من العمليات وأرصدة الحسابات في نفس الجزء. ويطلق على ذلك منهج الدوائر Cycle Approach. وعلى سبيل المثال يتم النظر إلى كل من حسابات المبيعات، مردودات المبيعات، إيصالات النقدية، الديون المعدومة على أنها أربع فئات من العمليات المالية التي تسبب الزيادة أو النقص في المدينون. وبالتالي تشكل جميعا جزءاً من دائرة المبيعات والتحصيل، وبالمثل، يعد كل من العمليات المالية الخاصة بالاجور والأجور المستحقة جزءاً من دائرة الأجور والأفراد.

ويمكن التعرف على منطق منهج الدورات من خلال التفكير في طريقة تسجيل العمليات المالية في دفتر اليومية وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام والقوائم المالية. ويوضح الشكل ٥-٥ هذا التدفق وحتى يصبح هذا المنهج عملياً، فإنه يجب دمج العمليات المالية المسجلة في اليوميات المختلفة مع الأرصدة في الأستاذ العام التي تنتج عن هذه العمليات المالية.

الشكل ٥-٥

تدفق العمليات المالية من دفاتر اليومية إلى القوائم المالية



ويوضح الجدول ٥-١ الدوائر التي سيتم إستخدامها في هذا الكتاب. ويتضمن الجدول دفاتر اليومية المرتبطة بكل دورة في شركة Hillsburg Hardware Co. وأيضاً أرصدة الحسابات في الفوائم المالية. وفيما يلي عدد من الملاحظات على الجدول ٥ - ١:

- تم إدراج كافة الحسابات الخاصة بشركة Hillsburg Hardware Co والتي ظهرت في كل من دفاتر اليومية والأستاذ العام. وبالنسبة لشركة أخرى، يمكن أن يختلف عدد وعناوين الأرصدة في الدفاتر ولكن يجب إدراج كافة الأرصدة.

تم إدراج بعض الأرصدة في دفاتر اليومية والأستاذ العام في أكثر من دائرة وعندما يحدث ذلك، سيتمثل المعنى في إستخدام دفتر اليومية في تسجيل العمليات المالية من أكثر من دائرة مما يشير إلى الارتباط بين الدوائر.

الجدول ٥-١

تطبيق الدورات على شركة Hillsburg Hardware Co.

الدائرة	دفاتر اليومية للدائرة [انظر الشكل ٥-٥]	الأرصدة في دفتر الأستاذ العام الخاصة بالدائرة [انظر الشكل ٥-٣]	
		قائمة الدخل	الميزانية
المبيعات والتحصيل	يومية المبيعات يومية النقدية المحصلة اليومية العامة	مبيعات مردودات ومسموحات المبيعات مصروفات الديون المعدومة مصروف الديون المعدومة	نقدية بالبنك المدينون من التجارة مدينون آخرون المسموحات من الحسابات غير المحصلة
الخزينة والمدفوعات	يومية الخزينة يومية المدفوعات النقدية اليومية العامة	الإعلان م بدل سفر م دورات تدريبية واجتماعات للمبيعات م مصروفات بيع متنوعة م بدل سفر ع أدوات مكتبية ع بريد ع تليفون وتلغراف ع إشتراكات ع ضرائب ع إهلاك مباني ومعدات ع	النقدية في البنك المخزون المصروفات المقدمة أراضي مباني معدات أثاث مجمع الإهلاك دائنون من التجارة دائنون آخرون ضرائب دخل مقدرة ضرائب مؤجلة

م = مصروفات بيع ، ع = مصروفات عامة وإدارية

تابع : الجدول ٥-١

		إيجار ع مصروفات قانونية ع المراجعة ع التأمين ع صيانة ع مصروفات مكتبية متنوعة ع مصروفات عامة متنوعة أرباح بيع الأصول	
الأجور والأفراد	يومية الأجور اليومية العامة	ضرائب دخل المرتبات والعمولات ضرائب أجور البيع ع مصروفات مكتبية وإدارية ع	نقدية فى البنك أجور مستحقة ضرائب أجور مستحقة
المخزون والمستودعات	يومية الحيازة يومية المبيعات اليومية العامة	ضرائب أجور إدارية ع تكلفة البضاعة المباعة	المخزون
الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع	يومية الحيازة يومية الإنفاق النقدي اليومية العامة	مصروفات الفائدة	نقدية بالبنك أوراق الدفع أوراق الدفع طويلة الأجل فوائد مستحقة أسهم رأس المال زيادة رأس المال عن القيمة الأسمية الأرباح المحتجزة توزيعات توزيعات مستحقة

ويتمثل أهم الأرصدة في دفتر الأستاذ العام والذي يؤثر في العديد من الدورات في حساب النقدية العام [نقدية بالبنك]، ويربط هذا الحساب معظم الدوائر.

- ترتبط دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على نحو وثيق بدائرة الحيازة والمدفوعات. حديثاً يتم إستخدام نفس دفاتر اليومية الثلاثة لتسجيل العمليات المالية في كل من الدائرتين، كما يوجد تشابه بين العمليات المالية في الدائرتين. ويوجد سببان لمعالجة كل من الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل منفصل عن حيازة البضائع والخدمات. أولاً، يوجد فرق بين العمليات التي تستخدم في تمويل الشركة والعمليات التي تتعلق بعمليات التشغيل بها. ثانياً، معظم حسابات دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع تتضمن عدداً محدوداً من العمليات المالية، ولكن لكل منها أثر جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية وبالتالي يجب أن تتم مراجعتها على نحو مكثف. ويأخذ هذين السببين في الإعتبار يكون من الملائم فصل الدائرتين عن بعضهما البعض.

– ترتبط دائرة المخزون والمستودعات على نحو وثيق بالدوائر الأخرى وبصفة خاصة في الشركات الصناعية. حيث تشمل تكلفة المخزون كل من: المواد الخام [دائرة الحيازة والمدفوعات]، العمل المباشر [دائرة الأجور والأفراد] والمصروفات الصناعية غير المباشرة [دائرتي الحيازة والمدفوعات ودائرة المخزون والأفراد]. وتشمل دائرة المبيعات والتحصيل بيع البضاعة التامة المخزنة في المستودعات. ونظراً لأهمية رصيد المخزون في الشركات الصناعية، فقد أصبح من المتعارف عليه أن يتم إقتراض الأموال باستخدام المخزون كضمان. وفي هذه الحالة، ترتبط دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بالمخزون والمستودعات.

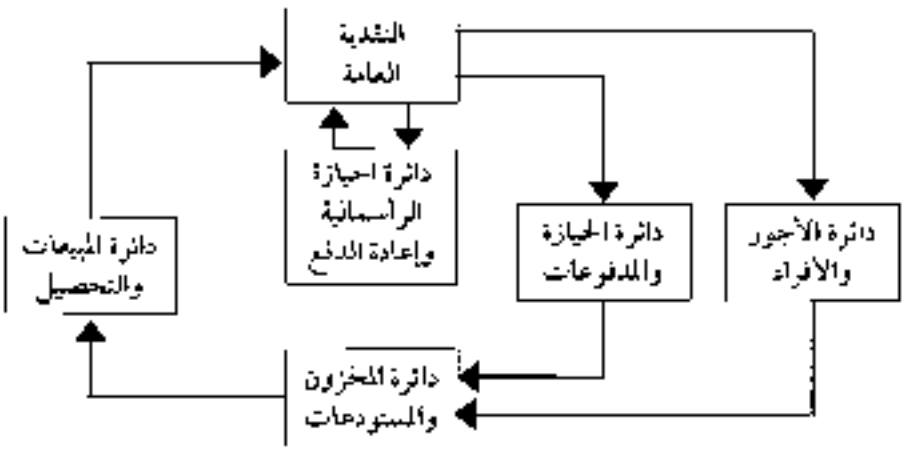
العلاقة بين الدوائر Relationships Among Cycles

يوضح الشكل ٥-٦ العلاقة بين الدوائر. وبالإضافة إلى الدوائر الخمس تظهر النقدية العامة في الشكل. وسيتم دراسة كل دائرة في فصل مستقل فيما بعد.

ويوضح الشكل ٥-٦ أن الدوائر ليس لها بداية أو نهاية عدا في نشأة وانتهاء عمر الشركة. حيث تبدأ الشركة في الحصول على رأس المال ويكون عادة في صورة نقدية. وتستخدم النقدية في الشركات الصناعية لحيازة المواد الخام، الأصول الثابتة والبضائع والخدمات المرتبطة بهما لإنتاج المخزون [دائرة الحيازة والمدفوعات]. ويتم إستخدام النقدية في حيازة العمل لنفس السبب [دائرة الأجور والأفراد]. وبتشابه كل من الحيازة والمدفوعات والأجور والأفراد في الطبيعة، ولكن يوجد اختلاف كاف في الوظائف بما يبرر تخصيص دوائر مستقلة. وتتمثل النتيجة التجميعية لهاتين الدائرتين في دائرة المخزون [دائرة المخزون والمستودعات]. وفي مرحلة ثانية، يتم بيع المخزون ويتم تحصيل النقدية [دائرة المبيعات والتحصيل]. وتستخدم النقدية التي تم تحصيلها في دفع التوزيعات والفوائد وبدء الدوائر من جديد. وترتبط الدوائر بنفس الشكل في شركات الخدمات حيث لايوجد مخزون ولكن يمكن أن توجد مقبوضات بدون فواتير.

تعد دوائر العمليات Transaction Cycle أكثر أهمية لأداء المراجعة. وبالنسبة لمعظم الأجزاء، يعامل المراجعون كل دائرة بشكل منفصل خلال المراجعة. وعلى الرغم من أنه يجب مراعاة العلاقات المتداخلة بين الدوائر المختلفة في أوقات مختلفة، يجب على المراجع أن يتعامل مع الدوائر بشكل مستقل حتى يمكنه إداره عمليات المراجعة المعقدة على نحو أكثر فعالية.

الشكل ٥ – ٦: العلاقة بين دوائر العمليات المالية



تحديد أهداف المراجعة Setting Audit Objectives

الهدف التعليمي ٥-٥: وصف الطريق الذي يسلكه المراجع للحصول على تأكيد من خلال مراجعة فئات العمليات والأرصدة الختامية للحسابات

يقوم المراجعون بأداء المراجعة من خلال منهج الدوائر عن طريق تنفيذ إختبارات المراجعة للعمليات التي ينتج عنها الأرصدة الختامية وأيضاً تنفيذ الإختبارات لأرصدة الحسابات نفسها. ويوضح الشكل ٥-٧ هذا المفهوم العام من خلال إظهار ٤ فئات للعمليات التي تحدد الرصيد النهائي للمدينين. وبإفتراض أن الرصيد الإفتتاحي كان يبلغ ٩٦ دولار عن السنة السابقة والذي يمكن الاعتماد عليه. فإذا تأكد المراجع بشكل كامل من صحة فئات العمليات الأربعة، يمكن للمراجع أيضاً أن يتأكد من صحة الرصيد الختامي الذي يبلغ ١٦٦ دولار. ولكنه من غير العملي للمراجع أن يحصل على تأكيد مطلق عن صحة كل فئة من العمليات المالية مما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد غير مطلق عن الرصيد الختامي للمدينين. وفي هذه الحالة، يمكن زيادة التأكيد العام من خلال مراجعة الرصيد الختامي للمدينين. ووجد المراجعون انه بوجه عام، تتمثل أفضل طريقة لأداء المراجعة في **الحصول على درجة ما من التأكيد الموحد عن كل فئة من العمليات المالية والرصيد الختامي للحساب ذو الصلة.**

وضمن أي فئة من العمليات، يوجد عدد من أهداف المراجعة التي يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع إلى إستنتاج عن عدالة العمليات. ويطلق على ذلك **أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية.** وعلى سبيل المثال، يوجد أهداف مراجعة ترتبط بالعمليات المالية الخاصة بالمبيعات، كما يوجد أهداف مراجعة ترتبط بالعمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات.

وعلى نحو مشابه، يوجد العديد من أهداف المراجعة التي يجب تحقيقها لكل رصيد حساب. ويطلق عليها أهداف **المراجعة المرتبطة بالأرصدة.** ومثلاً، يوجد أهداف مراجعة ترتبط برصيد المدينين، كما توجد أهداف ترتبط بحساب الدائنين.

وسيتضح فيما بعد أن هناك فرق بين أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة مع وجود علاقة وثيقة بينهما. وخلال الأجزاء المتبقية من هذا الكتاب سيتم استخدام مصطلح أهداف المراجعة Audit Objective ليشير إلى كل من أهداف المراجعة للعمليات والأرصدة.

وقبل التعرض بشكل تفصيلي لأهداف المراجعة، يجب أولاً أن نتفهم مزاعم الإدارة. وسيتم ذلك في الجزء التالي.

الشكل ٥-٧ : الأرصدة والعمليات المالية التي تؤثر في أرصدة المدينين

المدينون

٩٦	الرصيد الإفتتاحي		
٦٦٠	المبيعات	٥٩٠	نقدية محصلة
		صفر	مردودات ومسموحات مبيعات
		صفر	ديون معدومة
١٦٦	الرصيد الختامي		

مزاعم الإدارة Management Assertions

تتمثل المزاعم في التصور الضمني أو الصريح الذي تقوم به الإدارة لفئات العمليات المالية والحسابات المرتبطة بها في القوائم المالية. وللتوضيح، تزعم إدارة شركة Hillsburg Hardware Co. أن رصيد النقدية يبلغ ٤١٠٠٠ دولار [أنظر الشكل ٥-٢] كما يظهر في أرصدة البنوك الخاصة بالشركة أو ما يجب أن يكون عليه في تاريخ إعداد الميزانية. وما لم يذكر العكس في القوائم المالية، تزعم الإدارة ايضا ان النقدية لم تكن توجد قيود عليها وأنها متاحة للإستخدام الطبيعي. ويمكن أن توجد مزاعم متشابهة لكل من الأصول، الإلتزامات، حقوق الملاك، الايرادات، المصروفات في القوائم المالية. ويتم تطبيق هذه المزاعم على كل من فئات العمليات وأرصدة الحسابات.

وترتبط مزاعم الإدارة بشكل مباشر بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتعد هذه المزاعم جزءاً من المعايير Criteria التي تستخدمها الإدارة في تسجيل والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. واذا تذكرنا تعريف المراجعة في الفصل الأول، نجد أنه جاء في جزء منه أن المراجعة تتمثل في مقارنة المعلومات [القوائم المالية] مع معايير موضوعة Established Criteria [المزاعم التي يتم تحديدها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها]. وبالتالي، يجب على المراجع أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء المراجعة على نحو ملائم.

وتصنف SAS 31 المزاعم إلى ٥ فئات عامة، هي:

١- الوجود أو الحدوث.
٢- الإكتمال.
٣- التقييم أو التخصيص.
٤- الحقوق والإلتزامات.
٥- العرض والإفصاح.

المزاعم المتعلقة بالوجود أو الحدوث. تختص المزاعم المتعلقة بالوجود بما إذا كانت الأصول والإلتزامات والحقوق المدرجة في الميزانية موجودة فعلاً في تاريخ إعداد الميزانية. أما المزاعم الخاصة بالحدوث فتتعلق بما إذا كانت العمليات المسجلة في القوائم المالية قد حدثت فعلاً خلال الفترة المحاسبية. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن المخزون السلعي المدرج بالميزانية موجود فعلاً ومتاح للبيع في تاريخ إعداد القوائم المالية. وبالمثل، تزعم الإدارة أن العمليات المالية المسجلة الخاصة بالمبيعات تعبر عن عمليات تبادل البضائع والخدمات التي حدثت فعلاً.

المزاعم الخاصة بالإكتمال. تشير هذه المزاعم إلى أن كافة العمليات والحسابات التي يجب أن يتم إدراجها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلاً. وعلى سبيل المثال، عندما تزعم الإدارة أن كافة المبيعات عن البضائع والخدمات قد تم تسجيلها وإدراجها في القوائم المالية. وبشكل مشابه تزعم الإدارة أن أوراق الدفع المدرجة في الميزانية تشمل كافة هذا النوع من الإلتزامات على الشركة.

وتتعامل المزاعم الخاصة بالإكتمال مع جوانب معاكسة لتلك المزاعم الخاصة بالوجود والحدوث. حيث تتعلق مزاعم الإكتمال بإحتمال إغفال عنصر من القوائم المالية كان يجب ان يدرج فيها، بينما تتعلق مزاعم الوجود والحدوث بالقيم التي تم إدراجها وما كان يجب عدم إدراجها في القوائم المالية.

وهكذا، إدراج المبيعات التي لم تتم بعد إنتهاكاً لمزاعم الحدوث، بينما عدم تسجيل المبيعات يعد إنتهاكاً لمزاعم الإكتمال.

المزاعم الخاصة بالتقييم أو التخصيص. تتعلق هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت الأصول، الإلتزامات، حقوق الملاك، الإيرادات، والمصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقاً للقيم

المناسبة. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن الأصل الثابت قد تم تسجيله وفقاً للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهلاك. وعلى نحو مشابه، تزعم الإدارة أن رصيد المدينين الخاص بالتجارة المدرج بالميزانية قد تم إدراجه بصافي القيمة القابلة للتحقق.

المزاعم الخاصة بالحقوق والإلتزامات. تختص هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت الحقوق والإلتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلاً الحقوق والالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن الأصول التي تمتلكها الشركة أو أن القيم الرأسمالية للاستئجار المدرجة في الميزانية تمثل تكلفة حقوق الشركة الخاصة باستئجار الأصول الثابتة وأن إلتزامات الاستئجار التي تقابلها تمثل الالتزامات على الشركة.

المزاعم الخاصة بالعرض والإفصاح. تتعلق هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن الإلتزامات التي تم تبويبها على أنها إلتزامات طويلة الأجل في الميزانية لن يحل موعد إستحقاقها خلال عام واحد. وعلى نحو مشابه، تزعم الإدارة أن القيم المعروضة كعناصر غير عادية في قائمة الدخل قد تم تبويبها على نحو ملائم.

أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية
Transaction - Related Audit Objective

الهدف التعليمي ٥-٧: تعريف أهداف المراجعة العام الست الخاصة بالعملية المالية، وتفسير الغرض منها وربطها بمزاعم الإدارة

تنبع أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية وترتبط على نحو وثيق بمزاعم الإدارة. ولا يعد ذلك أمراً غريباً، حيث تتعلق مسئوليات المراجع أساساً بتحديد ما إذا كانت مزاعم الإدارة بخصوص القوائم المالية يمكن تبريرها.

وتقدم أهداف المراجعة الخاصة بالعملية المالية إطاراً لمساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية التي يتطلبها معيار العمل الميداني الثالث وتقدير الحجم المناسب من الأدلة التي يجب جمعها لفئات العمليات في ضوء الظروف الخاصة بكل عملية مراجعة. وتظل الأهداف ثابتة من عملية مراجعة لأخرى ولكن تتنوع الأدلة وفق ظروف كل عملية.

ويجب التمييز بين أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعملية المالية وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعملية المالية في كل فئة من العمليات المالية. ويمكن تطبيق الأهداف العامة التي سيتم التعرض إليها لاحقا في كل فئة من العمليات المالية من خلال مصطلحات واسعة؛ أما الأهداف الخاصة فيمكن تطبيقها أيضاً في كل فئة من العمليات المالية من خلال شروط خاصة لكل فئة من العمليات المالية مثل العمليات المالية الخاصة بالمبيعات. وبمجرد التعرف على الأهداف العامة، يمكن من خلالها التوصل إلى الأهداف الخاصة لكل فئة من العمليات المالية التي يتم مراجعتها. وسيتم فيما يلي مناقشة الأهداف العامة الست.

أهداف المراجعة العامة الخاصة بالعملية المالية General Transaction - Related Audit Objectives

الوجود – وجود العمليات المالية المسجلة. يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم

تسجيلها قد حدثت فعلاً. ويمثل إدراج المبيعات التي لم تحدث في يومية المبيعات إنتهاكاً لهدف الوجود. وبناظر هذا الهدف الذي يجب أن يسعى المراجع لتحقيقه مزاعم الإدارة الخاصة بالحدوث أو الوجود.

الإكتمال – تسجيل العمليات التي حدثت فعلاً. يختص هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت كافة العمليات المالية التي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلاً. ويعد عدم تسجيل المبيعات التي تمت فعلاً في يومية المبيعات والأستاذ العام إنتهاكا لهدف الاكتمال. ويناظر هذا الهدف مزاعم الإدارة الخاصة بالإكتمال.

ويعد كل من هدفي الوجود والإكتمال هدفين متعارضين في مجال المراجعة. حيث يتعلق الوجود بإحتمال وجودة مغالاة (Overstatement) بينما يتعلق الإكتمال بإحتمال وجود عمليات مالية لم يتم تسجيلها [التخفيض Understatement].

– **الدقة – تم تسجيل العمليات المالية وفق القيم الصحيحة.** يتعلق هذا الهدف بدقة المعلومات في العمليات المالية المحاسبية. فبالنسبة للعمليات المالية الخاصة بالمبيعات: سيكون هناك إنتهاكاً لهدف الدقة إذا وجد فرق بين كمية البضائع التي تم شحنها والكمية الخاصة بهذه البضائع في الفواتير؛ أو عند إستخدام سعر غير صحيح لحساب المبيعات، أو تو سيع أو إضافة أخطاء في الفواتير، أو إدراج قيم مبيعات غير صحيحة في يومية المبيعات. وتعد الدقة أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

– **التبويب – تم تبويب العمليات المالية المسجلة في يومية العميل على نحو ملائم.** توجد أمثلة على سوء التبويب، إدراج المبيعات وفقاً لقيم المبيعات النقدية وقيم المبيعات على الحساب؛ تسجيل بيع الأصول الثابتة على أنه عملية بيع وبالتالي يمثل إيراد، وسوء تبويب المبيعات التجارية على أنها عمليات بيع داخلية. ويعد التبويب أيضاً جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

– **التوقيت – تسجيل العمليات المالية في التاريخ الصحيح.** يحدث خطأ التوقيت إذا لم يتم تسجيل العمليات المالية في التاريخ الذي حدثت فيه. فمثلاً، يجب تسجيل عملية البيع في تاريخ الشحن. ويعد التوقيت جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

– **الترحيل والتلخيص – تم إدراج العمليات المالية المسجلة في الملفات الرئيسية وتلخيصها على نحو ملائم.** يتعلق هذا الهدف بدقة نقل المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية والأستاذ العام. ومثلاً، إذا تم تسجيل عملية بيع في سجل خاطئ للعميل أو بقيمة غير صحيحة في الملف الرئيسي، يعد ذلك انتهاكا لهذا الهدف. ويعد كل من الترحيل والتلخيص جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

أهداف المراجعة المحددة للعملية المالية Specific Transaction - Related Audit Objectives

يجب تنفيذ الأهداف العامة في كل نوع جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية (فئة) من العمليات المالية في المراجعة. وتشمل هذه العمليات المالية عادة: المبيعات، النقدية المحصلة، حيازة البضائع والخدمات، الأجور... الخ. ويلخص الجدول ٥ – ٢ أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعملية المالية. ويتضمن الجدول الشكل العام للأهداف، وتطبيق الأهداف على العمليات المالية للمبيعات ومزاعم الإدارة الخاصة بها. ويجب ملاحظة أن هذه المزاعم ترتبط بالأهداف المتعلقة بالعمليات المالية. ويظهر هذا أن هناك اثنين من المزاعم لا يتم مقابلتها من خلال أداء كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية.

أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد
Balance - Related Audit Objectives

الهدف التعليمي ٥ - ٨: تعريف التسع أهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالرصيد، وتفسير الغرض منها وعلاقتها بمزاعم الإدارة

تتشابه أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية التي سبق مناقشتها. وترتبط هذه الأهداف أيضاً بمزاعم الإدارة وتوفر إطاراً لمساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية. ويوجد منها أيضاً نوعان عام ومحدد.

الجدول ٥-٢
أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية العامة ومزاعم الإدارة عن العمليات المالية الخاصة بالمبيعات

مزاعم الإدارة	الأهداف العامة المرتبطة بالعملية المالية	أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات
الوجود أو الحدوث	الوجود	تم شحن المبيعات المسجلة بالدفاتر إلى عملاء حقيقيون
الاكتمال	الإكتمال	تم تسجيل العمليات المالية الفعلية للمبيعات
التقييم أو التخصيص	الدقة	تم تسجيل وشحن المبيعات المسجلة بالقيم الصحيحة
	التصنيف	تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم
	التوقيت	تم تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح
	الترحيل والتلخيص	تم إدراج العمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي وتلخيصها على نحو صحيح
الحقوق والإلتزامات		لا محل للتطبيق
العرض والإفصاح		لا محل للتطبيق

ويوجد فروق بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية وتلك المرتبطة بالرصيد. أولاً في ضوء التسمية يتم تطبيق الأهداف المرتبطة بالرصيد على أرصدة الحسابات بينما يتم تطبيق الأهداف المرتبطة بالعملية المالية على العمليات المالية وفقاً لفئات مثل العمليات المالية للمبيعات والعمليات المالية للمصروفات النقدية. وفي ضوء طريقة تنفيذ المراجعة يتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة على الرصيد الختامي للحسابات في الميزانية مثل المدينون والمخزون وأوراق الدفع. ثانياً، يوجد أكثر من هدف واحد يمكن تحقيقه لأرصدة الحسابات عن فئات العمليات. ويوجد تسع أهداف ترتبط بالأرصدة مقابلة ست أهداف تتعلق بالعمليات المالية.

وعند إستخدام أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد كإطار عمل لمراجعة أرصدة الحسابات في الميزانية، يجب على المراجع أن يجمع الأدلة للتحقق من التفاصيل التي تدعم رصيد الحساب، وليس التحقق من رصيد الحساب نفسه. ومثلاً، عند مراجعة المدينون يجب أن يحصل المراجع على نسخة من الملف الرئيسي للمدينين من العميل وتكون متفقة مع أرصدة الأستاذ العام. ويتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينون على حسابات العملاء في هذه القائمة.

وسيتم فيما يلي تقديم عرض مختصر للأهداف التسع العامة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة. وخلال

هذا الغرض ؛ سيتم الرجوع إلى جدول للتدعيم، يشار إليه بأوراق العمل التي يتم الحصول عليها من العميل مثل قائمة المدينين السابق الإشارة إليها.

الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالرصيد General Balance - Related Audit Objectives

الوجود القيم المسجلة تعبر عن القيم الفعلية. يتعلق هذا الهدف بما إذا كانت القيم المدرجة في القوائم المالية يجب أن يتم إدراجها فعلاً. وعلى سبيل المثال، إدراج رصيد المدينين لأحد العملاء في رصيد المدينين بميزان المراجعة عندما لا يوجد مثل هذا الرصيد للعميل يمثل إنتهاكاً لهدف الوجود. وهذا الهدف للمراجع بناظر مزاعم الإدارة بالوجود والحدوث.

الإكتمال – القيم الفعلية تم تسجيلها. يخص هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت كافة القيم التي يجب إدراجها قد تم فعلاً إدراجها. ويعد عدم إدراج رصيد أحد العملاء ضمن المدينين في ميزان المراجعة في حالة وجود مثل هذا الرصيد فعلاً إنتهاكاً لهدف الإكتمال. وبناظر هذا الهدف مزاعم الإدارة الخاصة بالإكتمال.

ويعد كل من هدفي الوجود والإكتمال هدفان متعارضان في مجال المراجعة. حيث يختص الوجود بالمغالاة بينما يتعلق الإكتمال بعدم تسجيل القيم [التخفيض].

الدقة – القيم المدرجة تم تسجيلها بالقيم الصحيحة. يشير هدف الدقة إلى القيم المدرجة وفق القيم النقدية الصحيحة. فقد يكون عنصر المخزون في قائمة المخزون الخاصة بالعميل غير صحيح لوجود تحريف في عدد وحدات المخزون بالمخزن، أو بسبب إستخدام سعر خاطئ أو وجود خطأ في حساب الإجمالي. ويؤدي كل من ماسبق إلى إنتهاك هدف الدقة. وتعد الدقة أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

التبويب – تم تبويب القيم المدرجة في قائمة العميل على نحو ملائم. يتضمن التبويب تحديد ما إذا كانت العناصر في قائمة العميل قد تم إدراجها في الحسابات الصحيحة. وعلى سبيل المثال: في قائمة المدينين، يجب فصل المدينين إلى حسابات قصيرة الأجل وحسابات طويلة الأجل، كما يجب فصل المدينين من الوحدات التابعة، الموظفين، والمديرين عن تلك الخاصة بالعملاء. ويعد التصنيف جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

الفصل الزمني – يجب تسجيل العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية الفترة المالية في الفترة المالية الصحيحة. عند القيام بإختبار الفصل الزمني، يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة. حيث يكون التحريف أكثر إحتمالاً في العمليات المالية التي تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية. ومن الملائم أن نفكر في إختبارات الفصل الزمني كجزء من التحقق من حسابات الميزانية أو من العمليات المالية المرتبطة، ولكن من الملائم أن يقوم المراجع عادة بأداء هذه الإختبارات كجزء من مراجعة أرصدة الميزانية. ويعد الفصل الزمني أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

الإرتباط بين التفصيلات – إتفاق تفاصيل رصيد الحساب مع القيم المرتبطة به في الملف الرئيسي، مع المجموع الإجمالي لرصيد الحساب، ومع المجموع الاجمالي في الأستاذ العام. يتم تدعيم أرصدة الحسابات في القوائم المالية مع التفاصيل في الملفات الرئيسية والجداول التي يعدها العميل. ويتعلق هدف الإرتباط بين التفصيلات بتلك التفاصيل في القوائم التي يتم إدراجها بدقة وجمعها بدقة بما يتفق مع الأستاذ العام. وعلى سبيل المثال، يجب أن تكون الحسابات الفردية للمدينين في قائمة المدينين هي نفسها الحسابات في الملف الرئيسي ويجب أن تتساوى مع حساب المراقبة بالأستاذ العام. ويعد هذا

الهدف أحد جوانب مزاعم التقييم والتخصيص.

القيم القابلة للتحقق - يجب إدراج الأصول بالقيم المقدر تحققها. يتعلق هذا الهدف بما إذا كان رصيد الحساب قد تم تخفيضه بالنقص في التكلفة التاريخية ليتم التوصل إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. والأمثلة التي تحدث عند تطبيق هذا الهدف يتم فيها الأخذ في الاعتبار ملائمة مسموحات الجزء غير المحصل من المدينين أو حذف قيمة المخزون نتيجة التكهين. ويختص هذا الهدف فقط بحسابات الأصول ويعد أيضاً جانباً من مزاعم التقييم والتخصيص.

الحقوق والالتزامات. بالإضافة إلى الوجود، يجب إمتلاك معظم الأصول قبل إدراجها في القوائم المالية. وبالمثل يجب أن تتعلق الإلتزامات بالشركة، وترتبط الحقوق دائماً بالأصول، بينما ترتبط الإلتزامات بعناصر الخصوم في القوائم المالية. ويناظر هذا الهدف مزاعم الإدارة الخاصة بالحقوق والإلتزامات.

العرض والإفصاح - تم الإفصاح على نحو ملائم عن أرصدة الحسابات ومتطلبات الأفصاح المرتبطة بها في القوائم المالية. لتحقيق هدف الإفصاح والعرض، يجب على المراجع أن يؤدى إختبارات للتحقق من ان كافة أرصدة الحسابات في الميزانية وقائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها قد تم إدراجها على نحو صحيح في القوائم المالية، وتم وصفها بشكل مناسب في القوائم والملاحظات المرفقة بها. ويتفق هذا الهدف مع مزاعم الإدارة الخاصة بالعرض والإفصاح.

ويرتبط العرض والإفصاح على نحو وثيق مع التبويب، ولكن يتميز عنه. حيث يتم تبويب المعلومات المحاسبية وفق أهداف المراجعة المرتبطة بها على نحو صحيح إذا كانت كافة المعلومات في الجدول التفصيلي الذي يدعم رصيد الحساب قد تم تلخيصه في الحسابات المناسبة. ويتم الأفصاح الصحيح عن هذه المعلومات إذا تم دمج هذه الحسابات والمعلومات المتعلقة بها في الملاحظات على نحو مناسب، واذا تم وصفها وعرضها في القوائم المالية على نحو مناسب. ومثلاً، إذا تم إدراج أوراق الدفع طويلة الأجل في قائمة المدينون، سيعد ذلك إنتهاكاً لهدف التبويب. فإذا تم تبويب أوراق القبض طويلة الأجل على نحو صحيح، ولكن تم دمجها مع رصيد المدينين في القوائم المالية، سيعد ذلك إنتهاكاً لهدف العرض والأفصاح.

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد Specific Balance - Related Audit Objectives

بعد التعرف على أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالرصيد يمكن التوصل إلى أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد، أى تحديد الأهداف الخاصة بكل رصيد في القوائم المالية. ويوجد على الأقل هدف محدد واحد لكل هدف عام ما لم يعتقد المراجع بعدم مناسبته أو عدم أهميته طبقاً للظروف.

الجدول ٥-٣

مزاعم الإدارة وأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد وتطبيقها على المخزون لشركة Hillsburg Hardware Co.

مزاعم الإدارة	الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة	أهداف المراجعة الخاصة المرتبطة بالأرصدة وتطبيقها على المخزون
الوجود أو الحدوث	الوجود	كافة عناصر المخزون المسجلة موجودة في تاريخ الميزانية
الإكتمال	الإكتمال	كافة عناصر المخزون الموجودة تم جردها وإدراجها في ملخص المخزون
التقييم أو التخصيص	الدقة	توافق كميات المخزون مع العناصر الفعلية في المستودعات صحة الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون صحة العمليات الحسابية للمخزون
	التبويب	تبويب عناصر المخزون على نحو ملائم إلى مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، وإنتاج تام
	الفاصل الزمني	ملائمة تسجيل المشتريات والمبيعات في الفترة المحاسبية
	الإرتباط بين التفصيلات	إتفاق إجمالي عناصر المخزون مع الأستاذ العام
	القيمة القابلة للتحقق	تخفيض قيمة المخزون عند وجود تلف يؤثر على صافي القيمة القابلة للتحقق
الحقوق والإلتزامات	الحقوق والإلتزامات	وجود حق للمنشأة في كافة أنواع المخزون في القائمة عدم وجود استخدام للمخزون كضمان لرهن
العرض والإفصاح	العرض والإفصاح	الإفصاح عن العناصر الرئيسة للمخزون وأسس تقييمها الإفصاح عن اى رهن أو تخصيص للمخزون

ويمكن أن يوجد أكثر من هدف محدد للرصيد من خلال الأهداف العامة. وعلى سبيل المثال، أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة للهدف العام المتمثل في الحقوق والإلتزامات في شركة Hillsburg Hardware Co. يمكن أن تشمل: (١) وجود حق للمنشأة في كافة أنواع المخزون في قائمة عناصر المخزون، و(٢) عدم إستخدام المخزون كضمان لرهن ما لم يتم الإفصاح عن ذلك.

العلاقة بين مزاعم الإدارة وأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relationships Among Management Assertions and Balance - Related Audit Objectives

يرجع السبب في زيادة عدد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عن مزاعم الإدارة في توفير دليل إضافي للمراجعين لتحديد الأدلة التي يجب جمعها. يلخص الجدول ٥-٣ ذلك من خلال إظهار العلاقة بين مزاعم الإدارة والأهداف العامة المرتبطة بالأرصدة والأهداف المحددة المرتبطة بالأرصدة من خلال تطبيقها على المخزون في شركة Hillsburg Hardware Co.

كيفية تحقيق أهداف المراجعة How Audit Objectives are Met

الهدف التعليمي ٥-٩: وصف كيفية تحقيق أهداف المراجعة وإستخدامها كأساس لدراسة إضافية

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة كافية لتدعيم مزاعم الإدارة عن القوائم المالية. وكما سبق القول، يتم ذلك من خلال جمع المزيج الملائم من الأدلة التي تدعم تحقيق كل من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. وتوجد مزاعم يتم دراستها فقط من خلال أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة، وليس من خلال مزيج من أهداف المراجعة عن الأرصدة والعمليات المالية، وتتمثل هذه المزاعم في كل من الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح.

ويقوم المراجع بالتخطيط للتوصل إلى المزيج الملائم من أهداف المراجعة والأدلة التي يجب جمعها لتحقيق الأهداف من خلال تنفيذ الإجراءات في المراجعة. وتعد هذه العملية منهجاً معرفاً بدقة لتنظيم المراجعة للتأكد من كفاية الأدلة المستخدمة، وان الأهداف الملائمة للمراجعة قد تم تحديدها وتحقيقها. ويوجد لهذه العملية التي سيتم إستخدامها في هذا الكتاب أربعة مراحل. ويوضح الشكل ٥-٨ هذه المراحل. ويوجد ملخص موسع لعملية المراجعة في الشكل ١٠-١٠. وسيتم في باقي هذا الفصل عرض مقدمة موجزة لكل مرحلة من المراحل الأربعة.

الشكل ٥-٨ : المراحل الأربع للمراجعة



تخطيط وتصميم منهج المراجعة (المرحلة الأولى)

Plan and Design an Audit Approach (Phase I)

في أي عملية مراجعة، يوجد عدد من الطرق التي يستطيع المراجع من خلالها جمع الأدلة لتحقيق كافة أهداف المراجعة. ويوجد أمران متعارضان يؤثران في المنهج الذي يختاره المراجع: **جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المراجعة ومقابلة المسئولية المهنية للمراجع، تخفيض تكلفة جمع الأدلة.** ويعد الأمر الأول الأكثر أهمية ولكن يعد تخفيض التكلفة منطلباً حيوياً لمنشآت المحاسبة حتى يمكن أن تعمل على نحو تنافسي ومربح. واذا لم يكن هناك إهتمام بالتحكم في التكاليف، سيكون إتخاذ القرار بشأن الأدلة أمراً يسيراً. وسيستمر المراجعون في إضافة الأدلة بدون النظر للتكلفة حتى يحدث تحقق كاف بعدم وجود تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

ويعد تخطيط المراجعة أمراً ضرورياً حتى يمكن جمع الأدلة الكافية والتحكم في التكاليف خلال تنفيذ المراجعة. ويجب أن ينتج عن الخطة منهج فعال للمراجعة بتكلفة مناسبة. ويمكن تقسيم منهج المراجعة الخاص بالتخطيط والتصميم إلى عدد من الأجزاء. وسيتم تناول جزئين منهما بشكل موجز مع التعرض لباقي الأجزاء في الفصول التالية.

التعرف على المجال الذي يعمل العميل فيه. حتى يمكن التوصل لتفسير ملائم لمضمون المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال المراجعة، يجب التعرف على أعمال العميل والنشاط الذي يعمل فيه. ولا يمكن القول أن مراجعة شركة تأمين على الحياة قد تم أداؤها بالعناية الواجبة دون تفهم الطبيعة الخاصة لنشاط التأمين. فلك أن تتخيل محاولة مراجعة عميل يعمل في مجال تشييد الجسور دون معرفة مجال تشييد الجسور وطريقة المحاسبة بنسب الإنجاز. وذلك تتطلب SAS 22 أن يقوم المراجع بتفهم أعمال العميل والمجال الذي يعمل فيه.

تفهم بالرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. سبق الإشارة في الفصل الأول إلى أن تحديد قدرة الرقابة الداخلية للعميل على إنتاج معلومات مالية موثوق فيها وعلى حماية الأصول والدفاتر تعد أحد المفاهيم ذات القبول العام في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية. فإذا كان لدى العميل رقابة داخلية ممتازة، سيتم تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض وبالتالي تخفيض حجم الأدلة التي يجب جمعها بالمقارنة بحالة عدم ملائمة الرقابة الداخلية.

وحتى يتم التخطيط الملائم لجمع أدلة المراجعة، تتطلب معايير المراجعة التعارف عليها من المراجع أن يتفهم الرقابة الداخلية. ويتم ذلك من خلال فحص الخرائط التنظيمية وكتيبات الإجراءات، والمذكرات مع الأفراد لدى العميل، ومن خلال إعداد قوائم الاستقصاء وخرائط التدفق، وملاحظة الأنشطة.

وبعد التوصل لفهم الرقابة الداخلية، يكون المراجع في وضع يمكنه من تقييم مدى فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء والمخالفات. ويتضمن هذا التقييم التعرف على الصور المحددة للرقابة التي تخفض احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات وعدم اكتشافها في الوقت المناسب. ويشار إلى هذه العملية على أنها تقدير خطر الرقابة.

أداء إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية (المرحلة الثانية)

Perform Tests of Controls and Substantive Tests of Transaction (Phase II)

عندما يقرر المراجع تخفيض خطر الرقابة المقدر بناء على معرفته بالرقابة الداخلية، يمكن له أن يخفض مدى الدقة الذي ستكون عليه معلومات القوائم المالية المرتبطة مباشرة بالرقابة التي يجب تدعيمها من خلال جمع الأدلة. وعلى أية حال، لتبرير التخفيض المقدر في خطر الرقابة، يجب على المراجع أن يختبر مدى فعالية الرقابة. وتسمى الإجراءات المتبعة في هذا الصدد بإختبارات الرقابة Tests of Controls. وعلى سبيل المثال: إفترض أن الرقابة الداخلية للعميل تتطلب أن يقوم كاتب محاسب بالتحقق من كافة أسعار وحدات البيع الخاصة بالمبيعات والمدرجة في فواتير البيع قد تم إرسالها بالبريد إلى العملاء. ويرتبط هذا النوع من الرقابة بشكل مباشر بهدف المراجعة الذي يتعلق بالعمليات المالية على المبيعات. ويمكن للمراجع إختبار ذلك لتحديد مدى فعالية الرقابة من خلال فحص عينة من أعمال الكاتب الذي يجب عليه أن يكتبها في فواتير البيع المزدوجة بعد التحقق من سعر الوحدات المباعة.

كما يجب على المراجع أيضاً أن يقيم العمليات المالية التي تم تسجيلها من خلال التحقق من القيم الدولارية في العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، يجب أن يقارن المراجع سعر الوحدة المباعة في فاتورة البيع المزدوجة مع قائمة السعر المصدق عليها كإختبار لهدف الدقة في العمليات المالية للمبيعات. ومثل إختبار الرقابة السابق الإشارة إليه في الفقرة السابقة، يحقق هذا الإختبار هدف الدقة للعمليات المالية الخاصة بالمبيعات. وعادة، ينفذ المراجعون إختبارات الرقابة وإختبارات العمليات المالية في نفس الوقت.

أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة (المرحلة الثالثة)

Perform Analytical Procedures and Tests of Details of Balances [Phase III]

يوجد عنصران رئيسان في المرحلة الثالثة وهما الاجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. تتمثل الإجراءات التحليلية في الاختبارات التي يتم إجرائها لتقييم المنطقية العامة للعمليات المالية والأرصدة. وعلى سبيل المثال، توفر الإجراءات التحليلية بعض التأكد لهدف الدقة بخصوص كل من العمليات المالية للمبيعات (هدف المراجعة المرتبط بالعمليات المالية) والمدينين (هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة)، من خلال فحص العمليات المالية للمبيعات في يومية المبيعات للقيم الكبيرة غير العادية ومقارنة إجمالي المبيعات الشهرية مع تلك الخاصة بالسنة السابقة. فإذا كانت الشركة تستخدم أسعار مبيعات غير صحيحة على نحو ثابت، فمن المحتمل أن تظهر فروق جوهرية.

ويتمثل الهدف من الإختبارات التفصيلية الخاصة بالأرصدة في تنفيذ إجراءات لإختبار المخالفات والأخطاء المالية في الأرصدة بالقوائم المالية. ويتمثل المثال الذي يتعلق بهدف الدقة للمدينين (هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة) في الاتصال الكتابي المباشر بالعملاء في الشركة محل المراجعة. ويعد تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة الختامية أمراً حيوياً عند أداء المراجعة، حيث يتم التوصل إلى أدلة من مصادر مستقلة عن العميل وبالتالي تصنف على أنها عالية الجودة.

وتوجد علاقة وثيقة بين الفحص العام للظروف المحيطة بالعميل، نتائج التعرف على الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات في القوائم المالية. وإذا توافر للمراجع مستوى مناسب من التأكد لأى هدف من أهداف المراجعة خلال أداء إختبارات الرقابة، فإن الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، الإجراءات التحليلية، الإختبارات التفصيلية يمكن تخفيضها بشكل ملموس. وعلى أية حال، تكون بعض الاختبارات التفصيلية هامة وضرورية لأرصدة الحسابات الجوهرية في القوائم المالية.

إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة (المرحلة الرابعة)

Complete the Audit and Issue an Audit Report [Phase IV]

بعدما يستكمل المراجع كافة الإجراءات الخاصة بكل هدف من أهداف المراجعة ولكل حساب في القوائم المالية، يصبح من الضروري أن يتم دمج المعلومات التي تم التوصل إليها للتوصل إلى رأى عام عن مدى عدالة القوائم المالية. وتعد هذه المسألة عملية شخصية تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني للمراجع. وفي الممارسة العملية، يقوم المراجع بإستمرار بدمج المعلومات التي يتم التوصل إليها حتى يتم الانتهاء من المراجعة. ويتم الدمج النهائي عند الإنتهاء من المراجعة. وعند استكمال المراجعة، يقوم المحاسب المصرح له بإصدار تقرير المراجعة حتى يتم تضمينه مع القوائم المالية للعميل. ويجب ان يقابل التقرير المتطلبات الفنية المحددة بدقة والتي تتأثر بمجال المراجعة وطبيعة النتائج التي تم التوصل إليها. وسيق دراسة التقرير في الفصل الثاني.

ملخص Summary

تناول هذا الفصل أهداف المراجعة والسبل التي يسلكها المراجع لتصميم المراجعة وفقاً لأهداف محددة. ويقوم المراجع بعد ذلك بجمع الأدلة للتوصل لتأكيد عن تحقيق كل هدف. ويوضح المثال الخاص بأهداف الدقة في العمليات المالية للمبيعات والمدينين أن المراجع يمكن أن يحصل على تأكيد من خلال جمع الأدلة باستخدام إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتم في بعض عمليات المراجعة التأكيد على أنواع معينة من هذه الإختبارات مثل الإجراءات التحليلية وإختبارات الرقابة، بينما يمكن في البعض الأخر التأكيد على الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وسوف تتناول الظروف التي يمكن من خلالها تحديد ماهو الإختبار الملائم لكل نوع من أنواع الإختبارات الأربعة في الفصول التالية.

المصطلحات الأساسية

الإجراءات التحليلية Analytical Proceduyes. إستخدام المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أى بيان اخر يبدو منطقياً.

أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد Balance - Related Audit Objectives. ٩ أهداف يجب تحقيقها حتى يتوصل المراجع إلى إستنتاج عن عدالة رصيد معين. وتتمثل الأهداف العامة في: الوجود، الإكتمال، الدقة، التبويب، الفاصل الزمني، الإرتباط بين التفصيلات، القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، العرض والإفصاح.

منهج الدوائر Cycle Approach. طريقة لتقسيم المراجعة من خلال وضع العمليات المالية والأرصدة المحاسبية المرتبطة مع بعضها البعض بشكل وثيق في فئة واحدة.

الخطأ Error. التحريف غير المتعمد في القوائم المالية.

المخالفة Irregularity. التحريف المتعمد في القوائم المالية.

مزاعم الإدارة Management Assertions. التصوير الضمني أو الصريح الذي تقوم به الإدارة لفئات العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها القوائم المالية.

أهداف المراجعة المحددة Specific Audit Objectives. أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية أو بالأرصدة المحاسبية في كل فئة من العمليات المالية أو رصيد من أرصدة الحسابات.

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية Substantive Tests of Transactions. إختبارات يقوم بها المراجع للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية في فئات العمليات المالية.

إختبارات الرقابة Tests of Controls. إجراءات المراجعة التي يتم من خلالها إختبار مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة لتدعيم التخفيض في تقرير خطر الرقابة.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balance. إختبارات يقوم بها المراجع للتعرف

على الأخطاء والمخالفات المالية في تفاصيل الأرصدة للحسابات في الميزانية وقائمة الدخل.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية Transaction - Related Audit Objective. ٦ أهداف يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع إلى تحديد صدق فئة معينة من العمليات المالية. وتتمثل الأهداف العامة في: الوجود، الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتخليص.

أسئلة للمراجعة

٥-١ (**الهدف ٥-١**) أذكر الأهداف الخاصة بالمراجعة العادية للقوائم المالية، وبوجه عام كيف يمكن للمراجع أن يحقق هذه الأهداف؟

٥-٢ (**الهدفين ٥-٢، ٥-٣**) فرق بين مسئوليات الإدارة والمراجع بشأن القوائم المالية التي يتم مراجعتها.

٥-٣ (**الهدف ٥-٣**) فرق بين مصطلحي الأخطاء والمخالفات. وما هي مسئولية المراجع عن إكتشاف كل منهما؟

٥-٤ (**الهدف ٥-٣**) فرق بين غش الإدارة وغش العاملين. ناقش الفرق المحتمل بين نوعي الغش على عدالة عرض القوائم المالية؟

٥-٥ (**الهدف ٥-٣**) «سيكون مقبولاً في مجال المراجعة، وخلال أداء العمل المعتاد في عملية المراجعة، أن يتم التوصل إلى أكبر قدر من المعلومات من الإدارة والاعتماد بشكل رئيسي على أحكام الإدارة، حيث أن مسئولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وبالتالي عليها أن تتحمل المسئولية الخاصة بعدالة عرض القوائم المالية وليس المراجع. ومثلاً، سيكون من الصعب جداً إن لم يكن من المستحيل على المراجع أن يقيم عناصر المخزون التي لم يعد لها قيمة مثلما تستطيع الإدارة التي تعمل في ظل بيئة عمل معقدة. ويتعلق ذلك بالمثل عند تحديد إمكانية تحصيل المدينين، وإستمرارية الإنتفاع من آلة أو معدة معينة، حيث يتوقف ذلك على رغبة الإدارة في تقديم إجابات صادقة عن أسئلة المراجع». تناول مسئولية المراجع عن إكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية التي تقوم بها الإدارة من خلال ما ورد في التعليق السابق.

٥-٦ (**الهدف ٥-٣**) أذكر الإعتبارين الأساسيين المفيدين في التنبؤ باحتمال حدوث غش الإدارة خلال أداء المراجعة. وحدد في كل إعتبار منهما الأمرين الذين يجب على المراجع أن يفعلهما لتقييم الأثر الجوهري لغش الإدارة في عملية المراجعة.

٥-٧ (**الهدف ٥-٤**) أشرح ماهو المقصود بمنهج الدوائر في المراجعة. وماهي مزايا تقسيم المراجعة دوائر مختلفة؟

٥-٨ (**الهدف ٥-٤**) حدد الدائرة التي يتم تخصيص حسابات الأستاذ العام التالية بها: المبيعات، الدائنون، الأرباح المحتجزة، المدينون، المخزون، الصيانة.

٥-٩ (**الأهداف ٥-٤، ٥-٥**) لماذا يتم إدراج كل من: المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، الديون المعدومة، الخصم النقدي، المدينون، المسموحات للحسابات التي لايمكن تحصيلها في نفس الدائرة.

٥-١٠ (**الهدف ٥-٦**) عرف المقصود بمزاعم الإدارة عن القوائم المالية. وحدد الفئات العامة الخمس لمزاعم الإدارة.

٥-١١ (**الأهداف ٥-٦، ٥-٧**) فرق بين الأهداف العامة للمراجعة ومزاعم الإدارة. ولماذا تعد الأهداف العامة للمراجعة أكثر فائدة للمراجع؟

٥-١٢ (**الهدف ٥-٧**) تم تسجيل حيازة خدمة صيانة من شركة مقاولات في تاريخ خاطئ. ما هو هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية الذي تم إنتهاكه؟ وماهو الهدف الذي تم إنتهاكه إذا تم معاملة الحساب على أنها إضافة رأسمالية على الأصول الثابتة وليس مصروفاً؟

٥-١٣ (**الهـــــدف ٥-٨**) فرق بين أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الخاصة بالوجود والاكتمال، محدداً الأثر على القوائم المالية (المغالاة أو التخفيض) في حالة إنتهاك كل من الهدفين عند مراجعة المدينين.

٥-١٤ (**الهـــدفين ٥-٧، ٥-٨**) ماهي الأهداف المحددة للمراجعة؟ أشرح علاقتها بالأهداف العامة للمراجعة؟

٥-١٥ (**الهدفين ٥-٦، ٥-٨**) عرف مزاعم الإدارة وهدف المراجعة المرتبطة بالرصيد العام والهدف المحدد المنبثق عنها في حالة معرفة أن كافة الأصول الثابتة المسجلة تم ملاحظة وجودها في تاريخ إعداد الميزانية.

٥-١٦ (**الهـدفين ٥-٦، ٥-٨**) أشرح كيف يتم التوصل إلى كل من مزاعم الإدارة، أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة، وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة لحساب المدينين.

٥-١٧ (**الهدف ٥-٩**) عرف المراحل الأربعة للمراجعة. ما هي العلاقة بين المراحل الأربعة والهدف من مراجعة القوائم المالية؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبارات CPA

٥-١٨ (**الهدف ٥-١**) **تعبر الأسئلة التالية عن أسباب قيام المراجع بأداء المراجعة. إختر الإجابة الأمثل:**

أ- أى من العبارات التالية يصف على نحو أفضل سبب قيام المراجع المحايد بالتقرير عن القوائم المالية؟

(١) إحتمال وقوع غش من جانب الإدارة، ومن المحتمل أكثر أن يتم إكتشافه بواسطة المراجع المحايد.

(٢) وجود إختلاف في المصالح بين الشركة التي تعد القوائم المالية والأفراد الذين يستخدمونها.

(٣) إحتمال وجود تحريف بأرصدة الحسابات، ويمكن أن يتم تصحيحه من خلال عمله المراجع المحايد.

(٤) إحتمال وجود تصميم ضعيف للرقابة الداخلية.

ب- يساعد وجود عملية المراجعة المحايدة في توصيل البيانات المحاسبية، لأن المراجعة:

(١) تؤكد دقة تمثيل الإدارة للقوائم المالية.

(٢) توفر المصداقية للقوائم المالية.

(٣) تضمن عدالة عرض القوائم المالية.

(٤) تؤكد لقارئ القوائم المالية أن الأنشطة الخاصة بالغش قد تم تصحيحها.

جـ- يتمثل السبب الأساسي في قيام المراجع المحايد بجمع أدلة المراجعة في:

(١) تكوين رأى عن القوائم المالية.
(٢) كشف الغش.
(٣) تقييم الإدارة.
(٤) تقدير خطر الرقابة.

٥-٦ (الهدف ٥-٣) تتعلق الأسئلة التالية بالأخطاء والمخالفات. أختر الإجابة الأمثل:

أ- تقع على عاتق المراجع المحايد مسئولية تصميم المراجعة للحصول على تأكيد مناسب لإكتشاف الأخطاء والمخالفات التي قد يكون لها أثر جوهرى على القوائم المالية. أى من العبارات التالية، إذا كان جوهرياً في إطار الأهمية النسبية، يعبر عن المخالفات التي تم تعريفها في نشرات معايير المراجعة؟

(١) سوء تقنين أصل أو مجموعة من الأصول.
(٢) وجود أخطاء كبيرة في البيانات المحاسبية الأساسية في القوائم المالية.
(٣) الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.
(٤) التحريف في الحقائق المتوافرة في وقت إعداد القوائم المالية.

ب- على الرغم من أن إكتشاف غش العاملين لايعد هدفاً في عمليات المراجعة العادية التى يقوم بها المحاسب المصرح له، فإن المحاسب المصرح له سيعد مسئولاً عن إكتشاف الغش إذا كان له أثر جوهري، وفشل في ذلك في ضوء:

(١) عدم قيام الإدارة بالإفصاح عن العمليات المالية التي لم يتم تسجيلها، حيث يتم الإحتفاظ بالوثائق الخاصة بالعمليات المالية في ملف سرى.

(٢) توصيف الإدارة للرقابة الداخلية.

(٣) تحريف الإدارة لقيمة المخزون من الأحجار الكريمة.

(٤) قيمة تغطية حد تعهد الولاء لعاملين محورين لا تتوافق مع قيمة الاختلاس المحتمل إرتكابه.

جـ- اذا نتج عن القيام بالمراجعة توصل المراجع إلى رأى عن القوائم المالية مؤداه وجود مخالفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، يجب على المراجع:

(١) يأخذ ذلك في إعتباره ويبحث الأمر مع المستويات الملائمة من الإدارة.

(٢) القيام بالفحص الضرورى لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات قد وقعت فعلاً.

(٣) الطلب من الإدارة إجراء فحص لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات قد وقعت فعلاً.

(٤) الأخذ في الإعتبار ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات نتجت عن عدم إلتزام العاملين بالرقابة الداخلية.

٥-٢٠ (الأهداف ٥-٢، ٥-٣) فيما يلي بعض الأسئلة المتنوعة عن الفصل الخامس. أختر الإجابة الأفضل.

أ- حتى يتم التأكد من استقلال المراجع عن الإدارة، تتبع العديد من الشركات ممارسة:

(١) طلب تعيين منشأة المحاسبة لشريك يؤدي المراجعة ويتعامل مع لجنة المراجعة بالشركة.

(٢) وضع سياسات تشجع عدم الإتصال الاجتماعي بين العاملين بالشركة والعاملين مع المراجع.

(٣) طلب أن يتم تسليم خطاب التمثيل للمراجع المحايد خلال الإجتماع السنوى للمساهمين.

(٤) قيام المراجع بتقديم التقرير إلى لجنة مراجعة مشكلة أساساً من أعضاء من خارج مجلس الإدارة.

ب- رفض أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لأحد عملاء المراجعة اتخاذ أية اجراءات تتعلق

بوجود تصرف غير قانوني في ضوء مفهوم الأهمية النسبية عند قيام المراجع بتوجيه إهتمامهم إليه.

وبناء على ذلك قام المراجع بالإنسحاب من المراجعة. وكان قرار المراجع بالإنسحاب ناتجاً عن:

(١) وجود إفصاح غير كاف بالقوائم المالية.

(٢) الإلتزام بقانون فساد الممارسات الأجنبية الصادر في عام ١٩٧٧.

(٣) القيود على المجال الناتجة عن عدم اتخاذ خطوات للتصحيح.

(٤) الإعتماد على تصور الإدارة.

حـ - تقع المسئولية الأساسية عن كفاية الإفصاح في القوائم المالية وملاحظتها على:

(١) الشريك المخصص للقيام بالمراجعة.

(٢) المراجع المسئول عن العمل الميداني.

(٣) هيئة العاملين الذين يعدون مسودة القوائم والملاحظات.

(٤) العميل.

أسئلة وحالات للمناقشة

٥-٢١ (الأهداف ٥-٢، ٥-٣) فيما يلي تقريرين منقولين من تقرير سنوي منشور (تم حذف الفقرتين الأوليين من التقرير النظيف القياسي).

تقرير الإدارة

تعد إدارة شركة الأغذية العامة مسئولة عن إعداد وسلامة القوائم المالية الموحدة للشركة. وتم إعداد القوائم المالية في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مع إستخدام تقديرات وأحكام الإدارة عندما كان ذلك ضرورياً. وتتفق المعلومات المالية الواردة في هذا التقرير مع تلك الواردة بالقوائم المالية.

وتحتفظ شركة الأغذية العامة بنظام للرقابة الداخلية تم تصميمه ليوفر تأكيداً مناسباً عن حماية الأصول ضد أي استخدام غير مصرح به، وأن الدفاتر المالية قد تم التعامل معها على نحو ملائم ليمكن الإعتماد عليها في إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويقوم مفهوم التأكيد المناسب على أساس التعرف على تكلفة الإحتفاظ بنظام الرقابة الداخلية الخاص بنا وأنها لاتزيد عن المنافع المتوقعة من إنشاء هذا النظام. وتم تدعيم النظام بسياسات وتعليمات شاملة مكتوبة ويتم مراجعته وتنقيحه بإستمرار من قبل برنامج المراجعة الداخلية.

تم التعاقد مع منشأة المحاسبة Price Waterhouse لمراجعة القوائم المالية للشركة. وتم أداء المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها مما يوفر تقييما محايداً يساعد على التحقق من عدالة العرض الخاص بكل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية.

وتتشكل لجنة المراجعة بالكامل من أعضاء من خارج مجلس الإدارة. وعقدت اللجنة إجتماعات دورية مع الإدارة، المراجعون الداخليين، والمحاسب المستقل. وشملت هذه الاجتماعات مناقشة الرقابة الداخلية المحاسبية وجودة التقرير المالي. وتوفر لكل من الإدارة المالية، المراجعين الداخليين والمحاسب المستقل الحرية الكاملة في التعامل مع لجنة المراجعة.

وتود إدارة شركتكم في التعبير عن مسئوليتها في أداء العمل في مجال الأغذية العامة طبقاً للمعايير الأخلاقية رفيعة المستوى. وتنعكس هذه المسئولية في البيانات الخاصة بالسياسة الرئيسية التي تتناول، ضمن أمور أخرى، التضارب المحتمل لمصالح العمل الخارجية للعاملين بالشركة والأداء الملائم لأنشطة العمل المحلية والدولية. وسيتم تصميم مستمر لبرامج التوصيل والفحص للتأكد من الإلتزام بهذه السياسات.

الرئيس والعضو المنتدب
نائب الرئيس والمدير المالي

تقرير المحاسب المحايد Price Waterhouse

إلى أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين في شركة الأغذية العامة:

(تم حذف الفقرتين الأوليين من التقرير لتنظيف القياس)

في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها سابقاً تعرض بعدالة وفق مستوى الأهمية النسبية المركز المالي لشركة الأغذية العامة في ٣ أبريل ١٩٩٦ ومارس ١٩٩٥ ونتائج التشغيل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في نفس التاريخين بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وكما سبق العرض في الملحوظتين ١، ١٢ الملحقة بالقوائم المالية، قامت المنشأة بتغيير طريقة المحاسبة الخاصة بترجمة العملة الأجنبية في ١٩٩٦.

Price Waterhouse

المطلوب

أ- تحديد الهدف من التقريرين والمسئول عن كتابة كل منهما؟

ب- ماهي المعلومات التي يقدمها تقرير الإدارة لمستخدمي القوائم المالية؟

حـ- شرح الغرض من لجنة المراجعة في ضوء ما ورد في تقرير الإدارة. وما مدى مناسبة عبارة «تتكون بالكامل من الأعضاء الخارجين»؟

د- هل كان التقرير يعبر عن صياغة نمطية لتقرير نظيف أو صياغة مفيدة - فيما عدا، أو يعبر عن صياغة أخرى؟ فسر إجابتك.

هـ- ما هو المدى الزمني الذي يجب أن يتم فيه العمل الميداني للمراجعة بواسطة منشأة المحاسبة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية؟

٢٢٠٥ (الأهداف ٥-١، ٥-٣) عادة ما يتم طرح التساؤلات بخصوص «فيما يتعلق بمسئولية المراجع المحايد عن إكتشاف الغش (بما في ذلك الإختلاسات والمخالفات المشابهة)، وفيما يتعلق بالسلوك الملائم من المراجع المحايد عندما ينتج عن المراجعة ظروف محددة تثير الشك بوجود الغش».

المطلوب

أ- ماهي: (١) وظائف، (٢) ومسئوليات المراجع المحايد عند مراجعة القوائم المالية؟ ناقش ذلك بالتفصيل دون التعرض للغش.

ب- ماهي مسئوليات المراجع المحايد عن إكتشاف الغش؟ ناقش ذلك بالتفصيل.

جـ- ماهو التصرف الملائم الذي يمكن للمراجع أن يقوم به عندما يتضح من المراجعة أن هناك ظروف معينة تثير الشك بوجود الغش؟

٥-٢٣ (الأهداف ٥-٢، ٥-٣) يجب أن يؤدي المراجع الكفء عمله بضمير حي عند أداء المراجعة؛ ولكن بسبب توافر مهارة إرتكاب الغش لدى الإدارة، وجد أن هناك مخالفة جوهرية في ضوء الأهمية النسبية في القوائم المالية. وتتمثل المخالفة في المبالغة برصيد المخزون، وتم ذلك على مدى سنوات عديدة وأدى ذلك إلى عدم إظهار الحقيقة التي تشير إلى إنخفاض المركز المالي للشركة على نحو سريع في السنوات الماضية. وتم إكتشاف الغش بالمصادفة في عملية المراجعة الأخيرة بواسطة مراجع متمرس كفء، وتم إبلاغ هيئة سوق المال على الفور. واتضح من خلال التحقيق الذي تم فيما بعد أن الشركة كانت على حافة الإفلاس، وان قيمة سهم الشركة إنخفضت من ٢٦ دولار إلى ١ دولار في أقل من شهر واحد. وضمن حملة الأسهم صناديق تمويل المعاشات، صناديق تمويل منح جامعية، أموال لأزواج في فترة التقاعد من العمل وأموال لبعض المطلقات. وتم إفلاس المسئولون عن إرتكاب الغش أيضاً.

وبعد إجراء فحص مكثف عن أداء المراجعة في السنوات السابقة، توافر لدى هيئة سوق المال إقتناع بأن المراجعة قد تم أدائها على أعلى مستوى من الجودة، وأنها تمت في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها. وتوصلت الهيئة الى رأى مؤداه انه من غير المناسب توقع قيام المراجع بكشف كل نوع من الغش.

المطلوب

حدد في رأيك من الذي يجب أن يتحمل الخسارة عن غش الإدارة. وضح في رأيك من هم الذين يحتمل تحميلهم للخسارة، ولماذا يجب أو لا يجب أن يتم ذلك.

٥-٢٤ (الهدف ٥-٤) فيما يلي مجموعة من فئات العمليات المالية ودفاتر اليومية المستخدمة في شركة Phillips Equipment Rental Co.

فئات العمليات المالية	دفاتر اليومية
مردودات المشتريات	يومية النقدية المحصلة
إيراد الإيجار	يومية النقدية المدفوعة
المصادات غير القابلة للتحصيل	يومية الحيازة
حيازة البضائع والخدمات (عدا الأجور)	يومية الإيراد
قيود التسوية (للأجور)	يومية الأجور
خدمات الأجور والمدفوعات الخاصة بها	يومية التسويات
النقدية المدفوعة (عدا الأجور)	
النقدية المحصلة	

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

المطلوب

أ – تحديد رصيد واحد بالقوائم المالية يمكن أن يتأثر بكل فئة من الفئات التسع للعمليات المالية.

ب – في كل فئة من العمليات المالية، حدد دفتر اليومية الذي يمكن أن يستخدم في تسجيل العمليات المالية.

حـ – حدد دائرة العمليات المالية التي من المحتمل أن تتأثر بكل فئة من فئات العمليات المالية.

د – أشرح كيف يمكن أن يتم تراكم إجمالي إيراد الايجار، كما تم إدراجه في القوائم المالية للشركة، وتلخيصه في القوائم المالية. افترض وجود قيود تسوية لإجمالي الإيراد في تاريخ الميزانية.

٥-٢٥ (الهدف ٥-٤) تم إدراج حسابات الأستاذ العام التالية في ميزان المراجعة الخاص بأحد عملاء المراجعة Jones Wholesale Stationery Store:

- مصروف ضريبة الدخل.
- ضريبة الدخل المستحقة.
- الديون
- مصروف الدعاية
- مصروفات السفر
- الدائنون
  السندات
- الأسهم العادية
- تأمين مسترد
- أثاث
  نقدية
- أوراق قبض – من التجارة
  المشتريات
- مصروفات مرتبات البيع
- مجمع الإهلاك للأثاث والمعدات
- أوراق دفع
  مخصص للحسابات المشكوك فيها
- المخزون
- مصروف ضريبة الممتلكات
- مصروف الفائدة
- مصروف الإهلاك – الأثاث والمعدات
- الأرباح المحتجزة
- المبيعات
- مرتبات الإدارة ومرتبات عمومية
- مصروف تليفون وتلغراف
- مصروف ديون معدومة
- مصروف تأمين
- فائدة مستحقة
- مرتبات بيع مستحقة
- مصروف الإيجار
- مصروف فائدة مدفوعة مقدماً
- ضريبة ممتلكات مستحقة

المطلوب

أ - تحديد الحسابات المدرجة في ميزان المراجعة التي يجب تضمينها في كل دائرة من دوائر العمليات المالية. بعض الحسابات سيتم إدراجه في أكثر من دائرة واحدة. استخدم الشكل التالي:

الدائـــــرة:	حسابات قائمة الدخل	حسابات الميزانية
المبيعات والتحصيل		
الحيازة والمدفوعات		
الأجور والأفراد		
المخزون والمستودعات		
الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع		

ب- كيف يمكن أن تختلف الحسابات الخاصة بالأستاذ العام في ميزان المراجعة إذا كانت الشركة تعمل في تجارة التجزئة بدلا من تجارة الجملة؟ وكيف يمكن أن تختلف في حالة ما إذا كانت الشركة تمثل مستشفى أو وحدة حكومية؟

٥- ٢٦ (الهدف ٥-٤) فيما يلي خريطة تفصيلية للحسابات في شركة Southwest Metal Furniture Manufacturing

حسابات الميزانية (١٠٠ - ٢٩٩)

الأصول (١٠٠ - ١٩٩)

الأصول المتداولة (١٠٠ - ١٢٩)

١٠١	النقدية في البنك
١٠٢	نقدية الأجور
١٠٣	النقدية النثرية
١٠٦	أوراق القبض - عن التجارة
١٠٩	المدينون
١٠٩,١	مخصص الحسابات المشكوك فيها
١١٥	البضاعة التامة
١١٦	إنتاج تحت التشغيل
١١٧	مواد خام
١٢٠	ضرائب ممتلكات مدفوعة مقدماً
١٢١	تأمين مقدم
١٢٢	عناصر متنوعة مدفوعة مقدما

الأصول الثابتة (١٣٠ - ١٥٩)

١٣٠	أراضي
١٣٢	مباني
١٣٢,١	مجمع الإهلاك - المباني
١٣٥	آلات ومعدات - مصنع
١٣٥,١	مجمع الإهلاك - آلات ومعدات مصنع
١٤٣	سيارات

١٤٣,١	مجمع إهلاك - سيارات
١٤٦	اثاث
١٤٦,١	مجمع الإهلاك - أثاث

أصول غير ملموسة (١٧٠ - ١٧٩)

١٧٠	الشهرة
١٧١	براءات إختراع
١٧٢	إمتيازات وتراخيص وعناصر أخرى

الإلتزامات ورأس المال (٢٠٠ - ٢٩٩)

إلتزامات متداولة (٢٠٠ - ٢١٩)

٢٠١	أوراق دفع
٢٠٣	دائنون
٢٠٦	أجور مستحقة
٢٠٧	فوائد مستحقة
٢٠٨	ضريبة مبيعات مستحقة
٢٠٩	إلتزامات مستحقة أخرى
٢١٠	ضرائب دخل للعاملين مستحقة
٢١١	ضرائب ضمان إجتماعي مستحقة
٢١٢	ضرائب فيدرالية للبطالة مستحقة
٢١٣	ضرائب الولاية للبطالة المستحقة
٢١٤	ضرائب الدخل الفيدرالية المستحقة المقدرة
٢١٥	ضرائب الدخل بالولاية المقدرة المستحقة
٢١٦	دين طويل الأجل (يستحق خلال عام)
٢١٨	توزيعات مستحقة

إلتزامات طويلة الأجل (٢٢٠ - ٢٢٩)

٢٢٠	سندات
٢٢٢	رهونات مستحقة
٢٢٤	ديون أخرى طويلة الاجل
٢٢٦	ضرائب دخل مؤجلة مستحقة

رأس المال (٢٥٠ - ٢٩٩)

٢٥٠	أسهم عادية
٢٥٠,١	أسهم الخزانة
٢٥٥	الزيادة في رأس المال عن القيمة الأسمية
٢٥٦	الأرباح المحتجزة

حسابات قائمة الدخل (٣٠٠ - ٨٩٩)

المبيعات (٣٠٠ - ٣٤٩)

٣٠١	المبيعات
٣٠١,١	مردودات المبيعات
٣٠١,٢	مسموحات المبيعات
٣٠١,٣	الخصم على المبيعات

تكلفة البضاعة المباعة (٣٥٠ - ٣٩٩)

٣٥١	تكلفة البضاعة المباعة
٣٥٣	المشتريات
٣٥٣.١	مردودات المشتريات
٣٥٣.٢	مسموحات المشتريات
٣٥٦	الإنحراف في سعر المواد الخام
٣٥٧	الإنحراف في كمية المواد الخام
٣٥٨	الخصم على المشتريات
٣٦٦	الإنحراف في معدل العمل
٣٦٧	الإنحراف في كفاءة العمل
٣٧٢	التكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة
٣٧٦	إنحراف الإنفاق للتكاليف غير المباشرة الصناعية
٣٧٧	إنحراف الطاقة غير المباشرة الصناعية غير المستغلة
٣٧٨	إنحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة
٣٧٩	التكلفة الصناعيه غير المباشرة المخصصة أو غير المخصصة

التكلفة الصناعية غير المباشرة (٤٠٠ - ٤٩٩)

٤٠٠	مراقبة التكلفة الصناعية غير المباشرة
٤٠١	مرتبات - المصنع
٤١١	مواد غير مباشرة
٤١٢	عمل غير مباشر
٤١٤	الشحن للداخل
٤١٧	التدريب
٤٢٠	أقساط العمل الإضافي
٤٢٢	ضريبة الضمان الإجتماعي
٤٢٣	ضريبة البطالة الفيدرالية
٤٢٤	ضريبه الولاية الفيدرالية
٤٢٥	الاجازات مدفوعة الأجر
٤٢٧	مكافآت اثرأة العاملة
٤٢٤	الوقود - المصنع
٤٣٦	الإضاءة والطاقة
٤٣٨	تليفون وتلغراف
٤٤٠	أدوات
٤٤٢	العمل المعيب
٤٥٠	مصروف التأمين
٤٦٠	مصروف الإهلاك - مباني
٤٦١	مصروف الإهلاك - آلات ومعدات
٤٦٢	صيانة مباني
٤٦٣	صيانة الطرق
٤٦٤	صيانة وسائل نقل
٤٦٥	صيانة آلات ومعدات
٤٨٠	إيجار معدات
٤٨٥	ضريبة ممتلكات
٤٨٦	إهلاك براءة الإختراع

مصروفات التسويق (٥٠٠ - ٥٩٩)

٥٠٠	مراقبة مصروفات التسويق
٥٠١	مرتبات - الإشراف على المبيعات
٥٠٣	مرتبات - رجال البيع
٥٠٤	مرتبات - المعاونة الكتابية
٥١٥	الشحن للداخل
٥٢٢	ضريبة الضمان الإجتماعي
٥٢٣	ضريبة البطالة الفيدرالية
٥٢٤	ضريبة البطالة بالولاية
٥٣٠	التجهيزات
٥٣٤	وقود
٥٣٦	الإضاءة والطاقة
٥٣٨	تليفون وتلغراف
٥٤٦	بريد
٥٤٨	مصروفات سفر
٥٥٠	مصروف تأمين
٥٦٠	مصروف إهلاك - مباني
٥٦١	مصروفات إهلاك - سيارات
٥٦٢	صيانة مباني
٥٦٥	إعلان
٥٦٧	عرض المواد
٥٦٨	إنفاقات ومعارض
٥٨٠	إيجار معدات
٥٨٥	ضريبة ممتلكات

مصروفات إدارية (٦٠٠ - ٦٩٩)

٦٠٠	مراقبة المصروفات الإدارية
٦٠١	مرتبات الإدارة
٦٠٤	مرتبات - المعاونة الكتابية للإدارة
٦٢٠	أقساط العمل الإضافي
٦٢٢	ضريبة الضمان الإجتماعي
٦٢٣	ضريبة البطالة الفيدرالية
٦٢٤	ضريبة البطالة بالولاية
٦٣٠	التجهيزات
٦٣٤	وقود
٦٣٦	الإضاءة والطاقة
٦٣٨	تلغراف وتليفون
٦٤٦	بريد
٦٤٨	مصروفات سفر
٦٥٠	مصروف تأمين
٦٦٠	مصروف إهلاك - مباني
٦٦١	مصروف إهلاك - أثاث
٦٦٢	صيانة مباني

٦٧٠	مصروفات محاسبية وقانونية
٦٨٠	إيجار معدات
٦٨٥	ضريبة ممتلكات
٦٩١	هدايا
٦٩٣	مصروف حسابات غير قابلة للتحصيل
	مصروفات أخرى (٧٠٠ - ٧٤٩)
٧٠١	فائدة مدفوعة على أوراق القبض
٧٠٣	فائدة مدفوعة للرهونات
٧٠٧	فائدة مدفوعة للسندات
	دخول أخرى (٨٠٠ - ٨٤٩)
٨٠١	الدخل من الإستثمارات
٨١٦	فوائد دائنة
٨١٧	دخل الإيجار
٨١٨	دخول متنوعة
	استقطاعات الدخل
٨٩٠	ضريبة الدخل الفيدرالية
٨٩١	ضريبة الدخل بالولاية

المطلوب

أ - شرح الفرق بين خريطة الحسابات، ميزان المراجعة الخاص بأرصدة الأستاذ العام، والقوائم المالية. ماهي العلاقة بينهم.

ب ماهي أسباب ومنافع الإرتباط بين كل من أرصدة الأستاذ العام بميزان المراجعة ودوائر العمليات المالية؟

جـ- في كل حساب بخريطة الحسابات، حدد دائرة العمليات الخاصة به، بعض الحسابات سيتم إدراجه بأكثر من دائرة.

٥ - ٢٧ (الهدف ٥ - ٤) فيما يلي عناوين عناصر تفصيلية للقوائم المالية لشركة Marshall Town Electronics، التي تعمل في مجال صيانة وبيع أجهزة انراديو والتليفزيون وألعاب الفيديو.

شركة Marshall Town Electronics
الميزانية
٣١ ديسمبر ١٩٩٦

الأصول
أصول متداولة
نقدية
مدينون
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
أوراق قبض
المخزون - وفقاً لمتوسط التكلفة

معدات
مصروفات مدفوعة مقدما
إجمالي الأصول المتداولة
إستثمارات طويلة الأجل
أوراق مالية (سعر السوق ٦٢٠٠٠)
أصول ثابتة
أراضي - بالتكلفة
مباني بالتكلفة
- مجمع الإهلاك
إجمالي الأصول الثابتة
أصول غير ملموسة
الشهرة
إجمالي الأصول

الإلتزامات وحقوق المساهمين

الإلتزامات المتداولة
أوراق دفع للبنوك
دائنون
فوائد مستحقة علي أوراق الدفع
ضرائب دخل مدرالية مستحقة
مرتبات وأجور ومصروفات أخرى مستحقة
ودائع من العملاء
إجمالي الإلتزامات المتداولة
دين طويل الأجل
سندات لمدة ٢٠ عام بمعدل ٨٪ تستحق في ١ يناير ١٩٩٨
إجمالي الإلتزامات
حقوق المساهمين
أسهم تجمعية ممتازة ٩٪
أسهم مصرح بها ممتازة ١٠٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ٢٠ دولار للسهم
أسهم عادية
أسهم مصرح بها ٢٠٠٠٠٠٠ بقيمة إسمية ٢٠٠ دولار، وأسهم ممتازة ١٠٠٠٠٠ سهم
الزيادة في رأس المال المدفوع
الأرباح المحتجزة
مخصصة
غير مخصصة
إجمالي حقوق المساهمين
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين

شركة Marshall Town Electronics
قائمة الدخل
عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

الإيراد
- خصم المبيعات
- مردودات المبيعات والمسموحات
صافي المبيعات
تكلفة البضاعة المباعة
مفردات مخزون في ١ يناير ١٩٩٦
مشتريات
- خصم المشتريات
صافي المشتريات
شحن ونقل للداخل
إجمالي القتاح للبيع
- المخزون السلعي، ٣١ ديسمبر ١٩٩٦
تكلفة البضاعة المباعة
محمل الربح من المبيعات
مصروفات التشغيل
مصروفات البيع
مرتبات وعمولات البيع
مرتبات موظفي البيع
مصروفات السفر
مصروف الإعلان
التخلص والنقل للخارج
مصروفات شحن التجهيزات
بريد وأدوات مكتبية
إهلاك الات البيع
تليفون وتلغراف
مصروفات إدارية
مرتبات الإداريين
مرتبات الإدارة
خدمات مهنية وقانونية
مصروفات خدمات
تأمين
إهلاك مباني
إهلاك معدات مكتبية
أدوات مكتبية وتجهيزات وبريد
مصروفات إدارية متنوعة
الدخل عن التشغيل
دخل آخر
الدخل من الإيجار
مصروفات أخرى
فوائد السندات والأوراق
الدخل قبل الضرائب
ضرائب الدخل
صافي الدخل عن العام
الربح للسهم

المطلوب

تحديد أى دوائر للعمليات المالية التي يجب أن يدرج فيها كل حساب مما سبق. بعض الحسابات سيتم إدراجه في أكثر من دائرة. استخدم الشكل التالي في الإجابة:

الدائـــــرة	حسابات قائمة الدخل	حسابات الميزانية
المبيعات والتحصيل		
الخزانة والمدفوعات		
الاجور والأفراد		
المخزون والمستودعات		
الخزانة الرأسمالية وإعادة التوزيع		

٥- ٢٨ (الأهداف ٥-٦، ٥-٨) فيما يلي تطبيق لأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة على رصيد المدينون (من أ إلى ح) وأيضاً مزاعم الإدارة (من ١ إلى ٥). وتتمثل قيمة رصيد المدينون في قائمة تحتوى أرصدة كافة العملاء فى تاريخ الميزانية.

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة :

أ - لايوجد مدينون لم يتم تسجيلهم.

ب- لم يتم بيع أو خصم رصيد للمدينين.

حـ- تم التعرف على الحسابات غير القابلة للتحصيل.

د - تم خطب أرصدة المدينين غير القابلة للتحصيل.

هـ- يتوقع تحصيل كافة أرصدة المدينين في القائمة خلال عام.

و - تم التعرف على والإفصاح عن أية إتفاقات أو ظروف تقييد طبيعة المدينين من التجارة.

ز - كافة الحسابات المدرجة بالقائمة ظهرت نتيجة العمل بالشركة وليس من أعمال الوحدات المرتبطة.

ح - يعد الفاصل الزمني في نهاية السنة ملائماً.

مزاعم الإدارة

١ - الوجود أو الحدوث.

٢- الإكتمال.

٣- التقييم أو التخصيص.

٤- الحقوق والإلتزامات.

٥- العرض والإفصاح.

المطلوب

حدد مايتفق من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة مع مايناسبها من مزاعم الإدارة (راجع الجدول ٥-٣).

٥-٢٩ (الأهداف ٥-٦، ٥-٧) فيما يلي تطبيق لأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية على العمليات المالية الخاصة بسداد النقدية (من أ حتى و)، ومراعم الإدارة (من ١ إلى ٥)، والأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالعمليات المالية (من ٦ إلى ١١).

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية

أ - تم تسجيل النقدية المسددة وفقاً لقيم البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها على نحو صحيح.

ب- تم إدراج العمليات المالية المتعلقة بالنقدية المسددة في الملف الرئيسي للدائنين ولخصت بشكل صحيح.

جـ- تم تسجيل النقدية المسددة عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها فعلاً.

د - تم تبويب العمليات المالية الخاصة بالنقدية المسددة على نحو ملائم.

هـ تم تسجيل العمليات المالية الحالية للنقدية المسددة.

و - تم تسجيل العمليات المالية للنقدية المسددة في التواريخ الصحيحة.

مزاعم الإدارة

١ - الوجود أو الحدوث.

٢ - الإكتمال.

٣ التقييم أو التخصيص.

٤ - الحقوق والإلتزامات.

٥ - العرض والإفصاح.

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات المالية

٦ الوجود.

٧- الإكتمال.

٨- الدقة.

٩ - التبويب.

١٠- التوقيت

١١- الترحيل والتلخيص

المطلوب

أ - شرح الفرق بين مزاعم الإدارة، أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة، وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة والعلاقة بينهم.

ب- حدد ما يقابل كل هدف من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة من مزاعم الإدارة.

جـ- حدد لكل هدف من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة ما يناسبه من أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة.

٥ - ٣٠ (الهدف ٥-٨) فيما يلي إثنين من أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة عند مراجعة

الدائنين . وتم الحصول على قائمة بأرصدة الدائنين من الملف الرئيسي للدائنين . ويتساوى إجمالي الأرصدة بالقائمة مع رصيد الدائنين بالاستاذ العام .

١ - تعبر كافة حسابات الدائنين بالقائمة عن القيم المستحقة لموردين حقيقيين .

٢ - لايوجد رصيد لدائن لم يتم تسجيله .

المطلوب

أ - شرح الفرق بين هذين الهدفين المحددين المرتبطين بالأرصدة .

ب - تحديد أي هدف مما سبق يرتبط بهدف المراجعة العام الخاص بالعمليات المالية المتعلق بالوجود، وأي هدف مما سبق يرتبط بهدف المراجعة العام الخاص بالعمليات المالية المتعلقة بالإكتمال .

حـ - فيما يتعلق بمراجعة الدائنين ، أي من الهدفين السابقين سيكون أكثر أهمية؟ أشرح .

د-٣١ (الهدف د-٨) فيما يلي تسع أهداف عامة للمراجعة ترتبط بالأرصدة يجب تحقيقها عند مراجعة الحسابات بالقوائم المالية (١ إلى ٩) و ١١ هدف محدد للمراجعة ترتبط بالأرصدة تتعلق بالأصول الثابتة (من أ إلى ل).

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة

١ - الوجود .
٢ - الإكتمال .
٣ - الدقة .
٤ - التبويب .
٥ - الفاصل الزمني .
٦ - الارتباط بين التفصيلات .
٧ - القيمة القابلة للتحقق .
٨ - الحقوق والإلتزامات .
٩ العرض والإفصاح .

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة

أ - لايتم إستخدام أصول ثابتة غير مسجلة .
ب للشركة حق إستخدام كل الأصول المملوكة .
حـ - تتفق تفاصيل الأصول الثابتة مع الموجود بالاستاذ العام .
د - الأصول الثابتة موجودة فعلاً وتستخدم في الغرض المخصص لها .
هـ - تم تسجيل الأصول الثابتة بالقيم الصحيحة .
و - للشركة حق تعاقدي لإستخدام الأصول المستأجرة .
ز - تم التعرف على والإفصاح عن حقوق الحجز على أو رهن الأصول الثابتة .
ح - لاتحتوى حسابات المصروفات على قيم يجب رسملتها .
ط - تم تحديد الإهلاك طبقاً لطريقة مقبولة وتم حسابه بشكل صحيح .

ك – المدفوعات النقدية و / أو الفاصل الزمني لعناصر الأصول الثابتة تم تنفيذه على نحو ملائم.
ل – تم تسوية حسابات الأصول الثابتة على نحو ملائم لتخفيض النقص عن التكلفة التاريخية.

المطلوب

أ – ما هو الهدف من تحقيق أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة وأهداف المراجعة الخاصة المرتبطة بالأرصدة؟ اشرح العلاقة بينهما.

ب – حدد لكل هدف من الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة واحد أو أكثر من أهداف المراجعة الخاصة المرتبطة بالأرصدة. أجب عن الأهداف العامة المرتبطة بالأرصدة بحيث يتم إدراج كل هدف في نقطة واحدة فقط.

حالـــة عمليـــة

إفتتح Rene Ritter محل صغير للبقالة والمنتجات المرتبطة بها في عام ١٩٧٢ عن طريق إستثمار مبلغ مدخر من العمل في إدارة متجر A & P. وتم إطلاق الاسم التالي على المحل Ritter Dairy & Fruits. ونظرا لموقع المحل الممتاز والمهارة الإدارية الرفيعة توسع Ritter في العمل وإمتد لثلاث مواقع عام ١٩٧٧ وعند ذلك تطلب الأمر الحصول على رأسمال إضافي. وتم الحصول على تمويل من بنك محلي بمعدل ٢٪ عن الأصل، وطبقاً لذلك يجب تقديم قوائم مالية ربع سنوية للبنك يتم مراجعتها والتصديق عليها من قبل منشأة محاسبة. وبعد البحث عن منشأة محاسبة من خلال العديد من المقابلات تم الاتفاق مع منشأة Gonzalez & Finchberg بعد الحصول على موافقة البنك.

وفي عام ١٩٨١ توسع المحل الذي أصبح شركة لها ٦ متاجر، وخطط Ritter لإضافة ١٠ متاجر أخرى في السنوات القادمة. وبالتالي، يتطلب الأمر الحصول على رأس مال، وتم إضافة إثنين من الشركاء لديهم رأس المال وخبرة ملائمة في مجال المتاجر. وبعد بحث الأمر مع البنك واستمرار الحوار مع الشركاء المرتقبين قرر Ritter أن تقوم منشأة المحاسبة بإجراء مراجعة سنوية بالإضافة إلى فحص القوائم المالية ربع السنوية مما سيزيد التكلفة إلى ٥٠٠٠ دولار سنوياً. ووافق البنك على تخفيض معدل الفائدة السنوية للقرض الذي قيمته ٣٠٠٠٠٠٠ لتصبح ١٪ على الأصل.

وحتى عام ١٩٨٦ كانت الأمور تسير على نحو طبيعي مع الشريكين الذين انغمسا في العمل الإداري وتم إضافة متجرين للشركة في كل عام. وكانت الشركة تنمو على نحو ثابت وتحقق أرباحاً تفوق ماكان متوقعاً. وفي نهاية عام ١٩٨٧، توفي أحد الشركاء Fred Wurm مسئولية القيام بأعمال المحاسبة والتعويل بالإضافة إلى التسويق. وتقوم منشأة المحاسبة سنوياً بفحص متعمق للنظام المحاسبي بما في ذلك الرقابة الداخلية وتقدم النتائج والتوصيات إلى مجلس الإدارة. ويقوم المتخصصون في منشأة المحاسبة بأعمال الضرائب والنصائح الإستشارية. ويقوم الشريك الأخر Ben Gold بـــإدارة معظم المتاجر ويتحمل أساساً مسئولية بناء المتاجر الجديدة. أما Ritter فكان يحتل موقع الرئيس ويقوم بإدارة أربعة متاجر.

وفي عام ١٩٩١ قرر الشركاء الثلاثة طرح أسهم للإكتتاب العام حتى يمكن إضافة متاجر أخرى وتحديث المتاجر الحالية. وتم ذلك بشكل ناجح وأضاف رأسمال جديد بلغ ٢٥ مليون دولار لعدد ١٠٠٠ مساهم. وتم إضافة متاجر جديدة على نحو سريع تحت إدارة الشركاء الثلاثة، وظلت معدلات الأرباح مرتفعة في ظل هذه الإدارة.

وبعد فترة من النجاح قرر Ritter في عام ١٩٩٤ التقاعد. وخلال حفل التوديع له، قدم الشكر للشركاء والعاملين والعملاء، وقدم شكر خاص لإدارة البنك للخدمة الممتازة وإلى منشأة المحاسبة لكل ما قدمته كشريك. وأشار في خطابه إلى استقامة العاملين بمنشأة المحاسبة والتزامهم، والخدمات ذات الجودة المرتفعة عند تنفيذ المراجعة والفحص والنصائح الضريبية والاستشارية لأكثر من عقدين.

المطلوب

أ - أشرح لماذا وضع البنك متطلب مؤداه أن يتم فحص القوائم المالية كشرط لمنح القرض بمعدل ٢٪ أعلى من الأصل. وأشرح لماذا لم يتطلب البنك أن يتم إجراء المراجعة ولماذا طالب البنك بحق التصديق على منشأة المحاسبة التي سيتم التعاقد معها.

ب - أشرح لماذا وافقت شركة Ritter Dairy and Print على إتمام المراجعة بدلا من الفحص مع الأخذ في الاعتبار التكلفة الإضافية المتوقعة ٥٠٠٠ دولار.

جـ - عادا كان Ritter يعني بقوله أن منشأة المحاسبة كانت تمثل شريكا؟ هل يعني ذلك وجود مشكلة تتعلق بإستقلال هذه المنشأة؟

د - ما هي المنافع التي تعود على منشأة المحاسبة Gonzalez & Fineberg عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الأخرى لكل من المساهمين، الدائنين، والإدارة؟

هـ - ما هي مسئوليات منشأة المحاسبة تجاه المساهمين، الدائنين، والإدارة؟

الفصل السادس:

أدلـــــــة المـــراجـــــعة

Audit Evidence

أدلة المراجعة: الجوهر أكثر أهمية من الآلية

تعمل شركة Crenshaw في مجال تنمية العقارات المتخصصة في تسهيلات المخازن الخاصة. ويتمثل الدور الذي تقوم به الشركة في تحديد و الحصول على تعهدات بمشروعات، شريك عام في الاستثمارات الصغرى، وإستغلال الأموال المتبقية من صناديق المعاشات في شكل قروض. ويوجد بالشركة شبكة موسعة من الأفراد الذين يقومون بتسويق هذه الإستثمارات مقابل عمولة. ولكونها شريك رئيسي: تحصل الشركة على أتعاب عن الأنشطة التي ترتبط بمجال عملها ومن بينها، أتعاب عن الترويج، أتعاب إدارة الإستثمار، وعمولات العقارات.

وإزدهرت الشركة بنجاح إستثماراتها. ونظراً لأن الإستثمارات تتم على فترات طويلة الأجل، لم يلق المستثمرون الأساسيون بالاً إليها. ومع ذلك، وفي منتصف الثمانيات، إتسم سوق وحدات المخازن الخاصة في أجزاء عديد من البلاد بالتشبع. وحدث إنخفاض في معدلات الإشغال، ومعدلات الإيجار والقيم السوقية.

وقام Ralph Smalley من منشأة المحاسبة Hambusch, Robinson & Co. بإجراء المراجعة السنوية لشركة Crenshaw. وكجزء من المراجعة، حصل Samlley على جدول يحتوى على ملخص للقوائم المالية في شركة التضامن التي يعد Crenshaw فيها الشريك العام. وقام المراجع بتتبع أثر التقييم في المستندات الأصلية للشركة وتوصل إلى إتفاق القيم مع دفاتر الشركة [كانت خدمة إمساك الدفاتر أحد الخدمات التي يقدمها الشريك Crenshaw للشركة]. وتوصل المراجع أيضاً إلى وجود دقة في العمليات الحسابية. وكان الهدف من أداء هذه الإختبارات يتمثل في تحديد مدى كفاية تغطية الأصول بتكلفتها الأصلية لإلتزامات الشركة بما في ذلك الرهن على الممتلكات والقروض من المستثمرين وطبقاً للقانون يكون الشريك العام Crenshaw مسئولاً عن أى عجز.

وفي كل عام، يتوصل المراجع إلى استنتاج مؤداه عدم وجود عجز جوهري - في ضوء مستوى الأهمية النسبية- في صافي أصول الشركة، والذي اذا ماوجد سيتحمله Crenshaw. وقد فشل المراجع في نهاية الثمانيات، في التعرف على إنخفاض أسعار السوق بشكل جوهري في ضوء إنخفاض التدفقات النقدية عن ما هو مخطط له في المستندات الأصلية المقدمة من شركة التضامن. وفعلاً، تم إعلان إفلاس الشركة في عام ١٩٨٩ وتم مقاضاة منشأة المحاسبة بواسطة الوصي على الشركة عند إفلاسها.

* * * *

يبدأ هذا الفصل بوصف أدلة المراجعة وقرارات الأدلة الأربعة الرئيسية. وسيتم التعرض لمضمون كفاية الأدلة Sufficient Competent Evidence. وبعد ذلك سيتم تعريف الأنواع السبعة للأدلة المتاحة لتحقيق متطلبات المعيار الثالث للعمل الميداني. وسيتم في نهاية الفصل تقديم عرض مفصل للإجراءات التحليلية.

طبيعة الأدلـة Nature of Evidence

الهدف التعليمي ٦ - ١: شرح طبيعة أدلة المراجعة

تم تعريف الأدلة في الفصل الأول على أنها المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع معايير موضوعة. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عن ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع مثل القيمة السوقية للأسهم، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع.

أدلة المراجعة ومقارنة بالأدلة القانونية والأدلة العلمية.

Audit Evidence Contrasted with Legal and Scientific Evidence

لا يعد إستخدام الأدلة أمراً قاصراً على المراجعة. حيث يتم إستخدامها بشكل موسع من قبل كل من العلماء، المحامين، والمؤرخين.

وقد تعرف الأفراد من خلال مشاهدة التليفزيون على إستخدام الأدلة في الحالات والقضايا القانونية من خلال تحديد الأطراف التي يتم الحكم لهم أو عليهم في جرائم مثل جريمة السرقة. وفي القضايا القانونية توجد قواعد محددة بدقة للإدلة يجب على القاضي الإلتزام بها لحماية الشخص البرئ. وعلى سبيل المثال، من المتعارف عليه أنه من غير المقبول أن يتم الحكم وفقاً لأدلة قانونية غير مناسبة، تمثل حكم مسبق، أو تم التوصل إليها عن طريق الشائعات.

وعلى نحو مشابه، يتم في مجال التجارب العلمية التوصل إلى أدلة لإستنتاج نظرية ما. وافترض، مثلاً أن هناك عالماً في مجال الطب يقيم دواء جديد يمكن أن يؤدي إلى علاج الربو. سيقوم هذا العالم بجمع عدد كبير من الأدلة من عدد ضخم من التجارب المحكمة لفترة كبيرة من الزمن لتحديد مدى فعالية الدواء.

ويقوم المراجع بجمع الأدلة للتوصل إلى الاستنتاجات. ويستخدم المراجع أدلة مختلفة عن تلك التي يستخدمها العلماء والأدلة في القضايا القانونية، كما يتم إستخدامها ايضاً على نحو مختلف، ولكن في هذه الحالات الثلاث يتم إستخدام الأدلة للتوصل إلى إستنتاجات. ويوضح الجدول ٦-١ الخصائص الرئيسية للأدلة من منظور العالم الذي يجري تجربة، المحامي الذي يدافع عن لص منهم، ومراجعة المراجع للقوائم المالية. ويوجد ٦ أسس للمقارنة. لاحظ التشابه والإختلاف في المهن الثلاث.

الجدول ٦-١
خصائص الأدلة في التجارب العلمية، القضايا القانونية، ومراجعة القوائم المالية

أساس المقارنة	تجربة علمية لإختبار دواء	قضية قانونية تتعلق بلص متهم	مراجعة القوائم المالية
إستخدام الأدلة	تحديد أثر استخدام الدواء	تحديد هل المتهم بريئ أم مذنب	تحديد مدى عدالة القوائم المالية
طبيعة الأدلة المستخدمة	نتائج التجارب المتكررة	شهادة الشهود والأطراف ذات العلاقة	الأنواع المختلفة من أدلة المراجعة
الشخص أو الأشخاص الذين يقيمون الأدلة	العالم	هيئة المحلفين والقاضي	المراجع
مدى التأكيد من الاستنتاجات عن الأدلة	تنوع من عدم التأكد إلى الإقتراب من التأكد	تتطلب أن يتم الإدانة في إطار قدر مناسب من الشك	مستوى عال من التأكد
طبيعة الاستنتاجات	التوصية أو عدم التوصية بإستخدام الدواء	تحديد الطرف البريئ أو الطرف المذنب	إصدار أحد صور بديلة من تقرير المراجعة
عواقب التوصل إلى استنتاجات خاطئة من الأدلة	إستخدام المجتمع لدواء غيرفعال أو ضار	تبرئة متهم أو إدانة بريئ	إتخاذ مستخدمي القوائم لقرارات غير صحيحة

القرارات الخاصة بأدلة المراجعة Audit Evidence Decisions

الهدف التعليمي ٦-٢: وصف القرارات الأربعة الخاصة بأدلة المراجعة التي يجب على المراجع أن يتخذها لتصميم برنامج المراجعة

يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المراجع إتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة. ويعد تقدير ذلك أمراً هاماً في ضوء إعتبارات تكلفة إختبار وتقييم الأدلة المتاحة. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية في معظم المنظمات، سيكون من المتعذر على المراجع أن يقوم بإختبار كافة الشيكات الملغاة، فواتير المشتريات، أوامر العملاء، بطاقات الوقت للأجور، وعديد من الأنواع الأخرى من المستندات والدفاتر.

ويمكن تقسيم قرار المراجع بشأن الأدلة التي سيتم جمعها إلى القرارات الفرعية التالية:

١- ما هو إجراء المراجعة الذي سيتم إستخدامه.

٢- ما هو حجم العينة الذي يجب إختياره عند تطبيق إجراء معين.

٣- ماهي العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع.

٤- متى سيتم تنفيذ الإجراء.

إجراءات المراجعة Audit Procedures

يشمل إجراء المراجعة Audit Procedure في تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها في وقت معين خلال المراجعة. ومثلاً: الأدلة المتعلقة بجرد المخزون؛ مقارنة الشيكات الملغاة مع النقدية المسددة، قيود اليومية، وتفاصيل مستند الشحن؛ كل ذلك يتم التوصل إليه من خلال إستخدام إجراءات المراجعة.

ومن المتعارف عليه، عند تصميم إجراءات المراجعة: أن يتم تحديدها وصياغتها بشكل محدد وعلى نحو كاف حتى يمكن إستخدامها كتعليمات خلال المراجعة. وعلى سبيل المثال، تمثل الصياغة التالية إجراء المراجعة الخاص بالتحقق من المدفوعات النقدية:

• التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية ومقارنة إسم الشخص الذي سدد له النقدية وقيمة وتاريخ الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية. وتوجد شروط عديدة لإستخدام إجراءات المراجعة وسيتم التعرف عليها وتقديم أمثلة لها فيما بعد في هذا الفصل.

حجم العينة Sample Size

بمجرد إختيار إجراء المراجعة، من الممكن إستخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع كله للإختبار. وبافتراض وجود ٦٠٠٠ شيك مسجلة في يومية المدفوعات النقدية، إستمراراً للمثال السابق، يمكن للمراجع اختيار عينة يبلغ حجمها ٢٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية. ويجب أن يتخذ المراجع قراراً بشأن تحديد عدد العناصر التي سيتم إختبارها عند تطبيق كل إجراء للمراجعة وتختلف أحجام العينة من عملية مراجعة لأخرى للإجراء الواحد.

العناصر التي يتم إختيارها Items to Select

بعد تحديد حجم العينة الخاص بإجراء المراجعة، يجب تحديد ماهية العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع. فإذا قرر المراجع مثلاً إختبار ٢٠٠ شيك من الشيكات الملغاة من مجتمع مكون من ٦٦٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية، يمكن إستخدام وسائل مختلفة لإختيار الشيكات المحددة التي سيتم إختيارها. ويمكن للمراجع (١) إختيار أسبوع ما وفحص الشيكات المائتين الأولى، (٢) إختيار ٢٠٠ شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة، (٣) إختيار الشيكات على نحو عشوائي؛ أو (٤) إختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود إحتمال أكبر للإخطاء فيها. أو إختيار مزيج من هذه الوسائل.

التوقيت Timing

تغطي مراجعة القوائم المالية عادة فترة زمنية هي السنة، ولا يتم الإنتهاء من المراجعة إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ إصدار القوائم المالية. وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات المراجعة من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد إنتهائها. وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية.

وعادة ما يتم، من خلال إجراءات المراجعة، تجميع كل من حجم العينة والعناصر التي يتم إختيارها والتوقيت في الإجراء. وفيما يلي تعديل لصياغة الإجراء السابق ذكره ليشمل القرارات الأربعة الخاصة بأدلة المراجعة [يحدد الخط المميز قرارات التوقيت، العناصر التي سيتم إختيارها، وحجم العينة].

• التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية الخاصة بشهر أكتوبر، ومقارنة اسم المسدد له، القيمة، والتاريخ في الشيكات الملغاة مع دفتر النقدية المدد لعدد ٤٠ دائن تم إختيارهم عشوائياً من خلال أرقام الشيكات.

برنامج المراجعة Audit Pgram

يطلق على التعليمات التفصيلية لإجمالي الأدلة التي سيتم تجميعها لجانب ما في المراجعة أو للمراجعة ككل إسم برنامج المراجعة Audit Program. ويحتوى دائماً برنامج المراجعة على قائمة بإجراءات المراجعة. ويشمل دائماً أحجام العينات، العناصر التي سيتم إختبارها، وتوقيت الإختبارات. وعادة، يوجد برنامج لكل مكون يتم مراجعته. وبالتالي، سيكون هناك برنامج لمراجعة المدينين، المبيعات، وهكذا. ويوضح الجدول ١٠-٤ مثالاً لبرنامج المراجعة الذي يشمل إجراءات المراجعة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت. ويشمل الجانب الأيمن من برنامج المراجعة أيضاً أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الخاصة بكل إجراء كما سبق التعرض له في الفصل الخامس.

مدى توافر الإقناع من الأدلة Persuasiveness of Evidence

الهدف ٦-٣: طرح المعيار الثالث للعمل الميداني، ومناقشة علاقة المحددات الأربعة الخاصة بمدى الإقناع بالأدلة

يتطلب المعيار الثالث للعمل الميداني من المراجع أن يجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأى الذي يتوصل إليه. ونظراً لطبيعة الأدلة والإعتبارات الخاصة بأداء المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع تماماً بصحة الرأى الذي توصل إليه. ومع ذلك، يجب أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكد. ويستطيع المراجع من خلال دمج الأدلة طوال عملية المراجعة أن يقرر متى يكون لديه إقتناع كاف لإصدار تقرير المراجعة.

وتتمثل المحددات الأربعة الخاصة بالإقتناع بالأدلة في المناسبة Relevance، الصلاحية Competence، الكفاية Sufficiency، توقيت الحصول على الأدلة Timeliness ولاحظ أن المحددين الثاني والثالث تم نقلهما مباشرة من المعيار الثالث للعمل الميداني.

المناسبة Relevance

يجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع بإختباره حتى يمكن ان يتحقق الإقتناع منها. ومثلاً، إفترض أن المراجع لديه إهتمام بمدى فشل العميل في إرسال الفاتورة للعميل عند الشحن [هدف الإكتمال]. فإذا قرر المراجع إختيار عينة من فواتير المبيعات وتتبع كل مستندات الشحن الخاصة بكل منها، فلن تكون الأدلة مناسبة لهدف الإكتمال. وفي هذه الحالة سيكون الأجراء المناسب هو تتبع عينة من مستندات الشحن الخاصة بفواتير البيع لتحديد ما إذا كان تم إرسال الفاتورة في كل عنصر من عناصر العينة.

ويجب تحديد المناسبة فقط في ضوء أهداف المراجعة المحددة. حيث يمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد أهداف المراجعة ولاتتناسب مع هدف آخر لها. وفى المثال السابق، عندما قام المراجع بتتبع الأثر من فواتير البيع إلى مستندات الشحن المرتبطة بها، كان الهدف يتمثل في الوجود. وتتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف المراجعة ولكن ليس مع كافة أهداف المراجعة.

الصلاحية Competence

تعبر الصلاحية أو الجدارة عن الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق أن يوثق بها. إذا أعسرت الأدلة أنها على درجة عالية من الصلاحية، ستساعد المراجع على الإقتناع بعدالة القوائم المالية. ومثلاً، إذا قام المراجع بجرد المخزون، سيكون الدليل ذو صلاحية أكبر مما لو قامت الإدارة بتقديم الأعداد للمراجع. ويستخدم معظم المراجعين وأيضاً مؤلفا هذا الكتاب مصطلح مدى الإعتماد على الأدلة Reliability of Evidence كمرادف لصلاحية الأدلة.

وتتعلق صلاحية وجدارة الأدلة فقط بإجراءات المراجعة التي يتم إختيارها. ولا يمكن تحسين الصلاحية عن طريق إختيار حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع. ويمكن فقط أن تتحسن عن طريق إختيار إجراءات المراجعة التي تحتوى على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة الخمس التالية لصلاحية الأدلة.

إستقلال المصدر. يمكن الإعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المنشأة. فالأدلة الخارجية التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك، المحامين أو العملاء تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات التي يتم التوصل إليها من خلال الإستفسار من العميل. وعلى نحو مشابه، يمكن الإعتماد بدرجة أكبر على المستندات التي ترد من خارج الشركة محل المراجعة عن تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل الشركة فقط. ويتمثل النوع الأول في بوالص التأمين، بينما يتمثل النوع الثاني في طلب الشراء.

فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل. عندما تكون الرقابة الداخلية للعميل فعالة، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة. ومثلاً، إذا كانت الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم بالفعالية، يمكن أن يتوافر لدي المراجع درجة أكبر من الاعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها في حالة عدم ملائمة الرقابة.

المعرفة المباشرة للمراجع. تكون الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة من خلال الفحص الفعلي، الملاحظة، العمليات الحسابية، التدقيق أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر. ومثلاً، إذا قام المراجع بحساب نسبة هامش المساهمة إلى المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة في الفترات السابقة، سيكون ذلك مدعاة للإعتماد بأكثر من إعتماد المراجع على العمليات الحسابية التي يقوم بها مراقب النفقات بالشركة محل المراجعة.

درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات. على الرغم من أن مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايداً، إلا أن الأدلة لن تكون قابلة للإعتماد عليها ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك. ولهذا السبب، تعد الإتصالات مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات التي يتم الحصول عليها من أشخاص ليس لهم دراية بمجال الأعمال. وأيضاً قد لا يتم الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه مباشرة إذا لم تكن لديه القدرة والتأهيل على تقييم هذه الأدلة. فمثلاً، لن يقدم جرد مخزون من الماس يتم بواسطة مراجع لم يتم تدريبه على تمييز الماس من الزجاج دليلاً يعتمد عليه عن وجود الماس.

درجة الموضوعية. يمكن الإعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها. وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية: المصادقات من المدينين والبنوك، الجرد الفعلي للأسهم والنقدية، والجمع لقائمة الدائنين للتحقق من مدى إتفاقها مع رصيد الأستاذ العام. وتشمل الأدلة التي يتم التوصل لحكم شخصي بشأنها في الأمثلة التالية: خطاب مكتوب

من محامي العميل يناقش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل، ملاحظة العناصر التي تم تكهينها خلال الفحص الفعلي للمخزون، والإستفسارات الموجهة إلى مدير الإئتمان عن إمكانية تحصيل الجزء الثابت في رصيد المدينين. ويجب أن يتوافر في الشخص الذي يقدم هذه الصورة من الأدلة التأهيل المناسب، وهو مايجب على المراجع أن يأخذه في الإعتبار عند تقييم الأدلة.

الكفاية Sufficiency

تحدد كمية الأدلة درجة كفايتها. ويتم قياس كمية الأدلة أساساً من خلال حجم العينة الذي يختاره المراجع. وبالنسبة لأي هدف من أهداف المراجعة، ستكون الأدلة التي يتم التوصل إليها من عينة تحتوي على ٢٠٠ عنصر أكثر كفاية من الصيغة التي تحتوي على ١٠٠ عنصر.

ويوجد عدد من العوامل تحدد حجم العينة الملائم في المراجعة. ويتمثل العاملان الأكثر أهمية في توقعات المراجع عن التحريفات وفعالية الرقابة الداخلية للعميل. وللتوضيح، إفترض عند مراجعة شركة Jones Computer Pats Co.، إستنتج المراجع وجود إحتمال كبير لتكهين المخزون في ضوء طبيعة النشاط الذي تعمل الشركة فيه. سيقوم المراجع في هذه الحالة بإختيار عينة ذات حجم أكبر للعناصر التي سيتم تكهينها بالمقارنة مع حالة وجود إحتمال منخفض بتكهين المخزون. وبالمثل، إذا استنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية يتسم بالفعالية بخصوص الأصول الثابتة، سيكون إختيار عينة ذات حجم صغير عند مراجعة حيازة الأصول الثابتة أمراً مبرراً بالمقارنة مع حالة إستنتاج ضعف الرقابة الداخلية للأصول الثابتة. وتعد التوقعات الخاصة بالتحريفات والرقابة الداخلية وأثرهما على حجم العينة موضوعين في غاية الأهمية بهذا الكتاب، وسيتم دراستهما بعمق في الفصول التالية بداية من الفصل الثامن.

وبالإضافة إلى حجم العينة، تؤثر العناصر الفردية التي يتم إختيارها على كفاية الأدلة. وتعتبر العينات التي تحتوي على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة في المجتمع، العناصر التي يوجد بها احتمال كبير لحدوث التحريفات، والعناصر التي تعد ممثلة للمجتمع، عناصر توفر أدلة كافية. وبالمقابل سيعتبر المراجعون العينات على أنها غير كافية إذا أحتوت فقط على العناصر ذات القيمة النقدية الكبيرة في المجتمع مالم تكن هذه العناصر تشكل جانباً كبيراً من إجمالي قيمة المجتمع.

التوقيت Timeliness

يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة أو في الفترة التي تغطيها المراجعة. وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان. وعلى سبيل المثال، سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعاً عن إتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، ستكون الأدلة أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة. ومثلاً، سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات المالية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب عينة لست أشهر فقط.

الأثر المشترك Combined Effect

يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة الصلاحية، الكفاية والتوقيت معاً. ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة الذي يتم إختباره. ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لاتتسم بالصلاحية ويتوافر لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة. وبالمثل لن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوي على عنصر واحد

فقط أو عنصرين وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني المناسب عينة مقنعة. ويجب على المراجع أن يقيم درجة توافر محددات الجودة الأربعة عند تقرير إقناع الأدلة.

ويوجد علاقة مباشرة بين قرارات الأدلة الأربعة والمحددات الأربعة لجودة إقناع الأدلة ويظهر الجدول ٦-٢ هذه العلاقة.

ولتوضيح العلاقة التي يظهرها الجدول ٦-٢، إفترض أن المراجع يقوم بالتحقق من المخزون الذي يمثل عنصراً رئيساً في القوائم المالية. وتتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقتنع المراجع على نحو مناسب بعدم وجود تحريف جوهري في المخزون في ضوء الأهمية النسبية. وبالتالي يجب على المراجع أن يحصل على كمية الأدلة المناسبة والصالحة وفي التوقيت المناسب عن المخزون. ويشمل ذلك تقرير أي الإجراءات سيتم إستخدامها في مراجعة المخزون لتحقيق متطلبات المناسبة والصلاحية، وتحديد حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع. وأخيراً، يجب على المراجع أن يقدر توقيت تنفيذ هذه الإجراءات. ويجب أن ينتج عن توحيد هذه القرارات الأربعة التوصل إلى أدلة تقنع المراجع بصحة المخزون في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وسيعكس برنامج مراجعة المخزون هذه القرارات الأربعة. وفي الممارسة العملية، يقوم المراجع بتطبيق قرارات الأدلة الأربعة على أهداف المراجعة المحددة لتقرير مدى صلاحية الأدلة.

جدول ٦-٢
العلاقة بين قرارات الأدلة وإقناع الأدلة للمراجع

قرارات أدلة المراجعة	الجودة التي تؤثر في إقناع الأدلة للمراجع
إجراءات المراجعة	المناسبة
	الصلاحية
	إستقلال المصدر
	فعالية الرقابة الداخلية
	المعرفة المباشرة للمراجع
	تأهيل من يقدم المعلومة
	موضوعية الأدلة
حجم العينة والعناصر التي يتم إختيارها	حجم العينة الملائم
	الإختيار الملائم للعناصر من المجتمع
التوقيت	متى يتم تنفيذ الإجراءات
	أجزاء الفترة التي يتم فيها المراجعة

مدى الإقناع والتكلفة Persuassiveness and Cost

عند إتخاذ قرار بشأن الأدلة في عملية مراجعة معينة، يجب أن يؤخذ في الإعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها. ويعد نادراً أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات. ويجب تحديد مدى الإقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل إختيار النوع أو الأنواع الأفضل. ويتمثل هدف المراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة.

أنواع أدلة المراجعة Types of Audit Evidence

الهدف التعليمي ٦-٤: تحديد ووصف الأنواع السبعة من الأدلة التي يتم إستخدامها في المراجعة

عند تقرير أي إجراء مراجعة يمكن إستخدامه، يمكن للمراجع أن يختار نوعاً من ٧ أنواع عامة. ويشار إليها بأنواع الأدلة Types of Evidence. وفيما يلي هذه الأنواع التي سيتم تعريفها ومناقشتها في هذا الجزء:

- الفحص الفعلي Physical Examination
- المصادقات Confirmation
- التوثيق Doumentation
- الملاحظة Observation
- الإستفسار من العميل Inquiries of the client
- إعادة التشغيل Reperformance
- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

وقبل البدء في دراسة هذه الأنواع، من المفيد أن يتم توضيح العلاقة بين معايير المراجعة التي تم دراستها في الفصل الأول، أنواع الأدلة، وقرارات الأدلة الأربعة التي سبق دراستها في هذا الفصل. ويظهر الشكل ٦-١ هذه العلاقة.

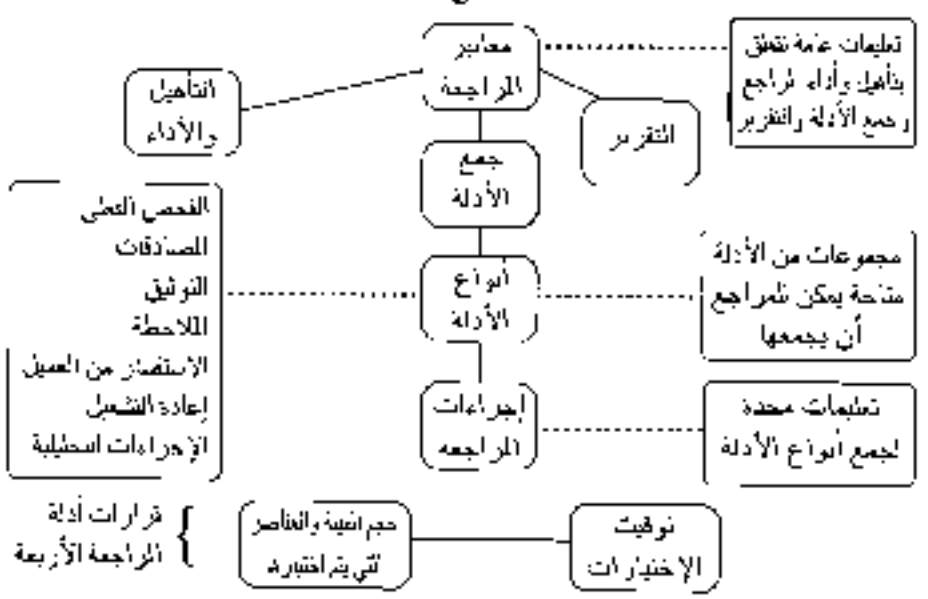
ويجب ملاحظة أن المعايير تتسم بالعمومية، بينما تتسم الإجراءات بالتحديد. وتقع أنواع الأدلة في موقع وسط بينهما، ويمكن أن يخصص لكل إجراء مراجعة نوع أو أكثر من أنواع الأدلة.

الفحص الفعلي Physical Examination

يتمثل في الفحص الذي يقوم به المراجع أو الجرد الذي يقوم به المراجع للأصول الملموسة Tangible Assets. ويتعلق هذا النوع من الأدلة عادة بكل من المخزون والنقدية ولكنه قابل للتطبيق على كل من:

شكل ٦ - ١

العلاقة بين معايير المراجعة، أنواع الأدلة، وقرارات الأدلة الأربعة



التحقق من الأسهم، أوراق الدفع، المدينون، الأصول الثابتة الملموسة. ويجب عند إجراء المراجعة التمييز بين الفحص الفعلي لأصول ثابتة، مثل الأوراق المالية القابلة للتداول بالأسواق والنقدية، وبين فحص المستندات، مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع. فإذا لم يكن للشئ محل الفحص، مثل فاتورة البيع، قيمة في حد ذاته يطلق على الدليل اسم التوثيق Documentation. وعلى سبيل المثال، يكون الشيك قبل التوقيع مستنداً، وبعد التوقيع أصلاً، وعند إلغاؤه مستنداً مرة أخرى. ويتمثل التصرف النموذجي في فحص الشيكات فقط عندما تكون في صورة أصول.

وبالتالي يعد الفحص الفعلي وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والمفيدة. وبوجه عام، يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل. وفي بعض الحالات، يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل. ومع ذلك، لا يعد الفحص الفعلي دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول مملوكة بواسطة العميل، ويكون المراجع في عديد من الحالات غير مؤهلاً للتوصل إلى رأى عن العوامل النوعية مثل التكهن أو الصحة. وأيضاً لا يمكن تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الفحص الفعلي.

المصادقات Confirmation

تمثل المصادقات إيصال Receipt أو رد كتابي أو شفوي Written or Oral Response من طرف ثالث محايد Independent third Party للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع Requested by Auditor. ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوى ويتم إستخدامه كثيراً بواسطة المراجعين. وبرغم ذلك، تكون المصادقات دليلاً مكلفاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. ولذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها. ونظراً للثقة الشديدة واعتماد المراجع على المصادقات، يقوم المراجعون عادة بالحصول على إستجابة كتابية وليس إستجابة شفوية كلما كان ذلك ممكناً. وتكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل عشرقى فريق المراجعة بما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لاثبات الحصول على المصادقات.

ويتوقف إستخدام المصادقات أو عدم إستخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف وأيضاً في حالة توافر بدائل أخرى. وعادة لا يتم إستخدام المصادقات في مراجعة الإضافات على الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي والتوثيق. وأيضاً لا تستخدم المصادقات للتحقق من العمليات المالية المتبادلة بين المنشآت، مثل العمليات المالية للمبيعات، حيث يمكن للمراجع في هذه الحالة إستخدام المستندات. وبالطبع يوجد إستثناءات. إفترض أن المراجع لفت نظره وجود عمليتين ماليتين كبيرتين على نحو غير عادى للمبيعات تم تسجيلها قبل نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة أيام. في هذه الحالة يمكن أن يكون إستخدام المصادقات أمراً ملائماً.

وتحدد SAS 67 ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمراجع استخدامها. وسيتم وصفها في هذا الجزء على نحو مختصر طبقاً لترتيب الاعتماد عليها وسيتم تناولها على نحو مفصل في الفصول التي تتعلق بالمعلومات المحددة التي يتم المصادقة عنها. ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق Positive Confirmation with a Request Information والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى المراجع بعد الرد عليها في كافة الأحوال. ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها Positive Confirmation with the Information to b Confirmed. ويعتمد المراجع على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول، حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص

بالمعلومات . وأظهرت البحوث أن معدلات الإستجابة للنوع الأول تكون قليلة ، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهداً لاستيفاء وإتمام المصادقة . ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية Negative Confirmation . ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات . ونظراً لأن المصادقات تعتبر دليلاً يؤخذ به فقط في حالة الرد ، تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية .

جدول ٦-٣

المعلومات التي إرسالها مصادقات عنها على نحو متكرر

المعلومات	المصدر
الأصول	
النقدية في البنك	البنك
المدينون	العميل
أوراق القبض	الموقع
مخزون بضاعة الأمانة	مالك بضاعة الأمانة
المخزون في المستودعات العامة	المستودع العام
الإلتزامات	
الدائنون	المورد
أوراق الدفع	المقرض
المقدمات من العملاء	العميل
الدفع	مقدم الرهن
السندات	حامل السند
حقوق الملاك	
الأسهم	وكيل التحويل والمسجل
معلومات أخرى	
التغطية التأمينية	شركة التأمين
الإلتزامات الشرطية	البنك ، المقرض ، وآخرون
إتفاقات عقود السند	حامل السند
ضمان مقدم من الدائنين	المدين

وعندما يكون ذلك عملياً ومناسباً ، يجب على المراجعون أن يرسلوا المصادقات إلى عينة من المدينين . وتم النص على هذا المتطلب في SAS 67 ، لكون رصيد المدينين يمثل عادة جانباً هاماً في القوائم المالية ، ولأن المصادقات دليل يعتمد عليه بدرجة كبيرة . وسيتم مناقشة الحالات التي لايكون فيها إرسال المصادقات ضرورياً إلى المدينين في الفصل الثالث عشر .

وعلى الرغم من أن إرسال المصادقات لايعد متطلباً عند مراجعة الحسابات الأخرى بخلاف المدينين ، إلا أن هذا النوع من الأدلة يكون مفيداً في التحقق من أنواع عديدة من المعلومات . ويوضح الجدول ٦- ٣ أنواع المعلومات الرئيسية التي يتم عادة إرسال المصادقات عنها ومصادر الحصول على المصادقات .

وحتى يمكن إعتبار المصادقات دليلاً يعتمد عليه ، يجب أن يراقب المراجع هذا النوع من الأدلة منذ الإعداد وحتى إستلام الإستجابات . فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها بالبريد وتلقي الإستجابات ، سيفقد المراجع القدرة على الرقابة والتحكم فيها ولن تكون المصادقات دليلاً محايداً

وبالتالي ستنخفض درجة الإعتماد عليها.

التوثيق Documentation

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية. ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظراً لأن كل عملية مالية لدى العميل يتم تدعيمها بمستند واحد على الأقل، سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الأدلة. ومثلاً، يحتفظ العميل عادة، بأن الشراء من العميل، مستند الشحن، فاتورة بيع لكل عملية مالية للمبيعات. وتعد هذه المستندات أدلة مفيدة يمكن للمراجع أن يستخدمها في التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات. ويتم إستخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث أنه متاح بسهولة للمراجع بتكلفة منخفضة. وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المناسب الوحيد المتاح.

ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية. ويتمثل المستند الداخلي Internal Document في المستند الذي يتم إعداده وإستخدامه لدى منظمة العميل ثم تحتفظ به، دون ان يخرج إلى أطراف خارجية. ومن أمثلة ذلك: فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير إستلام المخزون. أما المستند الخارجي External Document فيتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن منظمة العميل في عمليات مالية ويكون في حوزة العميل أو يمكن له أن يتوصل إليه. وفي بعض الحالات لاتنشأ المستندات الخارجية خارج منظمة العميل وتنتهي بها. ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البائع، أوراق الدفع الملغاة، وبوالص التأمين، وتنشأ مستندات أخرى مثل الشيكات الملغاة لدى العميل ويتم إرسالها إلى الأطراف الخارجية ثم يتم إعادتها إلى العميل.

ويتمثل المحدد الرئيسي في رغبة المراجع لقبول المستند كدليل يعتمد عليه في ما إذا كان هذا المستند داخلياً أم خارجياً، وإذا كان المستند داخلياً، يجب التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله في ظل رقابة داخلية جيدة. حيث أن المستندات الداخلية التي تنشأ ويتم تشغيلها في ظل رقابة داخلية ضعيفة لاتشكل أدلة يمكن الإعتماد عليها.

ونظراً لأن المستندات الداخلية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عند إجراء العمليات المالية، سيوجد بعض المؤشرات التي تعبر عن إتفاق كلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة في المستند. ولذلك، ينظر إلى المستندات الخارجية على أنها أدلة يمكن الإعتماد عليها بأكثر من المستندات الداخلية. وبعض المستندات الخارجية يمكن أن يعتمد عليها بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو خبراء محاسبون. ومن أمثلة ذلك: الأوراق التي تثبت ملكية الأصول مثل الأراضي، بوالص التأمين، إتفاقات السندات، والعقود.

وعندما يستخدم المراجعون التوثيق لتدعيم القيم أو العمليات المالية المسجلة، يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي Vouching. ففحص الحيازة في عملية مالية مستندياً، يقوم المراجع، على سبيل المثال بتتبع يومية الحيازة إلى فاتورة البائع وتقارير الإستلام المؤيدة لذلك وبالتالي مقابلة هدف الوجود. فإذا قام المراجع بالتتبع من تقارير الإستلام إلى يومية الحيازة لمقابلة هدف الإكتمال، فلن يكن ذلك ملائماً القول بأن هذا فحصاً مستندياً.

الملاحظة Obeservation

يتم إستخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة. وتوجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة. والسمع

واللمس والشم لتقييم الأمور على مدى واسع. وعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة مصنع ليكون إنطباعاً معيناً بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل. ويمكن للمراجع ملاحظة العد أو أية معينة لتقييم ما إذا كان يجب تكوينها. وأيضاً يمكن للمراجع أن يتبع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسئول عن هذه المهام يؤديها كما يجب أم لا. ولاتكفي الملاحظة بمفردها. فمن الضروري أن يتبع الإنطباع الأولي الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه. ومع ذلك تعد الملاحظة أمر مفيداً في معظم أجراء المراجعة.

الإستفسار من العميل Inquiries of the Client

يتم من خلال الإستفسار الحصول على معلومات كتابية Written أو شفوية Oral من العميل كرد على أسئلة المراجع. وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الإستفسار، فلا يمكن النظر إلى الإستفسار كدليل حاسم لأنه لايتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل. وبالتالي، عندما يحصل المراجع على دليل عن طريق الإستفسار، فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى. وللتوضيح، إذا أراد المراجع أن يحصل على معلومات عن طرق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى العميل، يجب عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للعميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية. وفيما بعد يؤدي المراجع إختبارات المراجعة باستخدام التوثيق والملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تسجيلها وصرح بها وفقاً لمتطلبات الرقابة الداخلية.

إعادة التشغيل Reperformance

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها. ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية إختبار الدقة الحسابية لدى العميل. وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً. وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. ومثلاً، يقوم المراجع عادة بأداء إختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو أي بيان اخر. ومثلاً، يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنه السابقة. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. أما فيما يتعلق بالحسابات الأخرى، فيمكن أن يتم تخفيض حجم الأدلة الأخرى عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى منطقية رصيد الحساب. وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى يجب القيام بها للتحقق. ومثلاً، يتم مقارنة مصروف الصيانة الإجمالي بالفترة الحالية مع نفس المصروف للفترة السابقة وفحص الفرق، فإذا كان معنوياً، يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.

يوجد تغيرات في الأدلة المتاحة للمراجع

أصدر مجلس معايير المراجعة مسودة لتعديل SAS 31 في عام ١٩٩٦ للتعريف بالتغيرات في الأدلة المتاحة للمراجع(١). فيما يلي فقرة جديدة تم إقتراحها:

في بعض البيئات، لايتم إتاحة البيانات المحاسبية والأدلة المتعلقة بها إلا في صورة إلكترونية. حيث يتم استبدال المستندات الأصلية مثل: أوامر الشراء، فواتير الشحن، الفواتير، والشيكات بوسائل إلكترونية. وعلى سبيل المثال تستخدم بعض الشركات نظم تبادل البيانات الكترونيا EDI أو نظم تشغيل الصور. ويتم في نظم تبادل البيانات الكترونيا أن تستخدم الشركة والموردين أو العملاء خطوط اتصال الكترونية لإتمام العمليات المالية. ويتم التعامل في الشراء والشحن وإرسال الفواتير واستلام النقدية وسداد النقدية من خلال الرسائل الالكترونية بين أطراف العمليات المالية. أما في نظم تشغيل الصور فيتم تحويل المستندات إلى صور إلكترونية لتسهيل تخزينها وامكانية الرجوع إليها، وقد لايتم الإحتفاظ بمصدر المستند بعد إتمام التحويل. وقد تتوافر أدلة الكترونية معينة في فترات زمنية. ومع ذلك، قد لايمكن استرجاع مثل الأدلة بعد مرور فترة محددة من الزمن إذا تم تغيير الملفات ولم تحدث عمليات إسترجاع لها. وبالتالي يجب على المراجع مراعاة الفترة الزمنية التي تكون فيها المعلومات متاحة لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الأساسية.

(١) يرسل مجلس معايير المراجعة المسودات الخاصة بإقتراح أو التعديل في نشرات معايير المراجعة إلى كافة الأطراف التي يوجد لديها اهتمام للحصول على تعليقاتها. ويتم إستخدام التعليقات في تنقيح المسودة قبل إصدار النشرة الجديدة أو التعديل في نشرة قائمة.

وانتهى مجلس معايير المراجعة إلى أهمية الإجراءات التحليلية وطالب باستخدامها خلال مرحلتي التخطيط واستكمال المراجعة في كافة عمليات المراجعة. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً عند العمل على مقابلة أهداف محددة للمراجعة أو عند مراجعة أرصدة الحسابات الصغيرة. وفي معظم الحالات، برغم ذلك، يجب التوصل إلى أدلة أخرى بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية.

ونظراً لأن الإجراءات التحليلية تحتل جانباً هاماً في تخطيط عمليات المراجعة، وفي أداء الإختبارات داخل كل دائرة من دوائر العمليات، وفي مرحلة استكمال المراجعة، سيتم التعرض إليها بشكل أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل وفي معظم الفصول الباقية.

مدى الإعتماد على أنواع الأدلة Reliability of Types of Evidence

نربط المعايير السابق عرضها في هذا الفصل والخاصة بتحديد مدى الإعتماد على الأدلة مع أنواع الأدلة السبعة. ويوضح ذلك الجدول ٦-٤. ويمكن من خلال هذا الجدول التوصل للملاحظات التالية:

أولاً: يكون لفعالية الرقابة الداخلية أثر جوهري على مدى الإعتماد في معظم أنواع الأدلة. ومثلاً، يتم الإعتماد على المستند الداخلي في الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة توجد إحتمال أكبر للدقة. وبشكل مماثل، لن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها.

جدول ٦ - ٤
درجة الإعتماد على أنواع الأدلة

نوع الأدلة	معايير تحديد درجة الإعتماد: إستقلال المصدر	فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل	المعرفة المباشرة للمراجع	أهمل الأفراد الذين يقدمون المعلومات	درجة الموضوعية
الفحص الفعلي	عالية [المراجع نفسه]	تنوع	عالية	عالية [المراجع نفسه]	عالية
المصادقات	عالية	لا علاقة بها	منخفضة	تنوع - عادة عالية	عالية
التوثيق	تنوع - الخارجية أكثر استقلالا من الداخلية	تنوع	منخفضة	تنوع	عالية
الملاحظة	عالية [المراجع نفسه]	تنوع	عالية	عالية جدا [المراجع نفسه]	متوسطة
الإستفسار من العميل	منخفضة [يقدمها العميل]	لا علاقة بها	منخفضة	تنوع	تنوع - منخفضة إلى عالية
إعادة التشغيل	عالية [المراجع نفسه]	تنوع	عالية	عالية [المراجع نفسه]	عالية
الإجراءات التحليلية	عالية/ منخفضة [المراجع نفسه/ إستجابة العميل]	تنوع	منخفضة	عالية عادة [المراجع نفسه/ إستجابة العميل]	تنوع - عادة منخفضة

ثانياً: يكون لكل من الفحص الفعلي وإعادة التشغيل درجة عالية من الإعتماد والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، ولكن يوجد فارق كبير في إستخدامها. ويوضح ذلك بجلاء أن هذين النوعين من الأدلة ينتجان نفس درجة الإعتماد ويختلفان عن بعضهما البعض بالكامل.

ثالثاً: نادراً مايكون هناك نوع محدد من الأدلة يتسم بالكفاية في حد ذاته لتقديم دليل يتسم بالصلاحية والجدارة Competent لتحقيق أي هدف من أهداف المراجعة. ويتضح من فحص الجدول ٦ - ٤ أن كل من الملاحظة، الإستفسار من العميل، والإجراءات التحليلية تعد أمثلة لذلك.

تكلفة أنواع الأدلة Cost of Types of Evidence

يعد كل من الفحص الفعلي والمصادقات أكثر أنواع الأدلة تكلفة. ويكون الفحص مكلفاً لأنه يتطلب عادة حضور المراجع عند قيام العميل بجرد الأصول، وعادة مايكون ذلك في تاريخ إصدار الميزانية. ومثلاً، ينتج عن حضور المراجع جرد المخزون والفحص الفعلي أن يقوم بزيادة العديد من المواقع المتباعدة جغرافيا. وتكون المصادقات مكلفة لأنها تتطلب أن يتبع المراجع إجراءات معينة بعناية خلال إعداد المصادقات، إرسالها بالبريد، واستلامها ومتابعة الأطراف التي لم ترد ومتابعة الإستثناءات.

ويتسم كل من التوثيق والإجراءات التحليلية بالتكلفة المتوسطة. فإذا حدد أفراد العميل مكان المستندات وقاموا بتنظيمها على نحو يلائم إستخدامها من قبل المراجع، ستكون تكلفة التوثيق منخفضة إلى حد كبير. أما إذا كان على المراجع أن يبحث عن هذه المستندات، سيكون التوثيق مكلفاً جداً. وحتى في ظل الظروف المثالية، قد تتسم المعلومات بالمستندات أحياناً بالتعقد وتتطلب تفسيراً وتحليلاً. وعلى سبيل المثال سيكون الأمر مستنفداً للوقت إذا تم قراءة وتفهيم العقود التي أبرمها العميل، اتفاقات الاستئجار، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة. وتتطلب الإجراءات التحليلية من المراجع أن يحدد

أي نوع منها سيتم إستخدامه، وأن يقوم بعمليات حسابية ثم يقيم النتائج، ويستغرق تنفيذ ذلك وقتاً ملحوظاً.

وتتمثل الأنواع الثلاث الأقل تكلفة من الأدلة في الملاحظة، الإستفسار من العميل، وإعادة التشغيل. وعادة ما يتم إجراء الملاحظة بشكل متزامن عند تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى. حيث يستطيع المراجع بسهولة أن يلاحظ ما إذا كان أفراد العميل يتبعون الإجراءات الملائمة لجرد المخزون في نفس الوقت الذي يقوم المراجع فيه بجرد عينة من المخزون [الفحص الفعلي]. ويتم تنفيذ الإستفسار من العميل على نحو مكثف في كل عملية مراجعة وعادة ماسيحدث ذلك بتكلفة منخفضة. وقد توجد إستفسارات معينة تكلف كثيراً، مثل الحصول على بيانات رسمية مكتوبة عن المناقشات التي تتم مع العميل خلال تنفيذ المراجعة. وعادة ما يتم تنفيذ إعادة التشغيل بتكلفة منخفضة؛ لأنه يتطلب عمليات حسابية بسيطة وعمليات تتبع يمكن أن يقوم بها المراجع على نحو ملائم. وعادة ما يستخدم المراجع برامج الحاسب الإلكتروني في تنفيذ هذه الإختبارات.

تطبيق أنواع الأدلة وقرارات الأدلة الأربعة

Application of Types of Evidence to four Evidence Decisions

يوضح الجدول ٥٠٠٦ تطبيق أنواع الأدلة وقرارات الأدلة الأربعة على أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. ويجب في البداية الرجوع إلى العمود الثالث في الشكل ٥-٣، وهو يتعلق بأهداف المراجعة المرتبطة برصيد المخزون في شركة Hillsburg Hardware Co.. ويتمثل الهدف العام في التوصل إلى أدلة مقنعة [مناسبة، كافية، الصلاحية، التوقيت] بتكلفة منخفضة بصحة رصيد المخزون في إطار مستوى الأهمية النسبية. ويجب على المراجع بالتالي أن يقرر الأدلة التي سيقوم بإستخدامها لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد حجم العينة عند تنفيذ كل إجراء، ومانهي العناصر التي سيتم إختيارها من المجتمع ومتى سيتم تنفيذ كل إجراء.

وتم إختيار أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة من الجدول ٥-٣ ودراسته على نحو متعمق. ويتمثل هذا الهدف في إتفاق كميات المخزون مع العناصر التي تم جردها فعلاً. ويمكن إستخدام العديد من أنواع الأدلة المتاحة لتحقيق هذا الهدف. يوضح الجدول ٥ ٦ ثلاثة أنواع من الأدلة مع عرض أمثلة لقرارات المراجعة الأربعة.

الجدول ٥ ٦ :

أنواع الأدلة وقرارات الأدلة الأربعة لأحد أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المخزون(١)

نوع الدليل	إجراء المراجعة	قرارات الأدلة: حجم العينة	قرارات الأدلة: العناصر التي سيتم إختيارها	التوقيت
		كل لجان الجرد	لا علاقة لها	تاريخ الميزانية
الملاحظة	ملاحظة جرد أفراد العميل للمخزون لتحديد ماإذا كان يتم تنفيذ التعليمات على نحو ملائم			
الفحص الفعلي	جرد عينة من المخزون ومقارنة الكميات مع توصيف الجرد الذي قام به العميل	١٢٠ عنصر	٤٠ عنصر من القيم النقدية الكبيرة، ٨٠ عنصر يتم إختيارها عشوائياً	تاريخ الميزانية
التوثيق	مقارنة الكمية في سجلات العميل الدائمة مع الكمية من واقع جرد المخزون	٧٠ عنصر	٣٠ عنصر من القيم النقدية الكبيرة، ٤٠ عنصر يتم إختيارها عشوائياً	تاريخ الميزانية

(١) الهدف: إتفاق كميات المخزون مع العناصر التي تم جردها فعلاً.

المصطلحات المستخدمة بإجراءات المراجعة
Terms Used in Audit Procedures

الهدف التعليمي ٦-٥: تعريف المصطلحات التي يتم استخدامها عادة عند التعامل مع إجراءات المراجعة

تمثل إجراءات المراجعة خطوات تفصيلية، عادة ماتكتب في صورة تعليمات تتعلق بتجميع السبعة أنواع من أدلة المراجعة. ويجب أن تكون واضحة بشكل كاف حتى يتمكن أفراد فريق المراجعة من فهم مايقومون بأدائه.

ويوجد العديد من المصطلحات التي تستخدم عادة لوصف إجراءات المراجعة. وسيتم عرضها في الجدول ٦-٦. وحتى يمكن أن تتفهم معنى كل مصطلح سيتم تقديم توضيح لكل إجراء مراجعة ونوع الدليل الذي يتعلق به.

الجدول ٦-٦
المصطلحات، إجراءات المراجعة، وأنواع الأدلة

المصطلح والتعريف	توضيح لإجراء المراجعة	نوع الدليل
الإختبار Examine- دراسة تفصيلية مناسبة لمستند أو سجل لتحديد حقائق محدده عنه	إختبار عينة من فواتير البائعين لتحديد ماإذا كانت البضائع والخدمات المسلمة تناسب مع أعمال العميل وتم استخدامها عادة في نفس الصورة والنوع لديه.	التوثيق
البحث أو الاستقصاء Scan- إختبار اقل تفصيلاً كمستند أو سجل لمعرفة ماإذا كان يوجد شئ غير عادي يستوجب إجراء فحص إضافي	البحث في يومية المبيعات، البحث في العمليات المالية الكبيرة وغير العادية	الإجراءات التحليلية
القراءة Read- إختبار لمعلومات كتابية لمعرفة الحقائق الخاصة بالمراجعة	قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة وتلخيص المعلومات التي تتعلق بالقوائم المالية في أوراق العمل.	التوثيق
الحساب Compute- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع للتحقق للعميل	حساب معدل دوران المخزون ومقارنتها بالمعدلات في السنوات السابقة لإختبار العناصر التي تم تكهينها.	الإجراءات التحليلية
إعادة الحساب Recompute- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع لتحديد مدى صحة العمليات المالية لدى العميل	إعادة حساب قيمة المبيعات [سعر الوحدة المباعة لأعداد الوحدات المباعة] لعينة من فواتير البيع ومقارنة الإجماليات مع ناتج العمليات الحسابية لدى العميل.	إعادة التشغيل
الجميع Foot- جمع الأرقام في الأعمدة وتحديد ما إذا كانت النتيجة تتفق مع الجمع الذي قام به العميل.	جمع المبيعات في يومية المبيعات لفترة شهر واحد ومقارنة النتيجة مع الرصيد بالأستاذ العام	إعادة التشغيل
التتبع Trace نوع من التعليمات يرتبط عادة بالتوثيق أو إعادة التشغيل، وفيه يقوم المراجع بتتبع التشغيل من مرحلة لأخرى وعادة ما يرتبط بالمقارنة أو إعادة الحساب	تتبع عينة عن العمليات المالية للمبيعات من التسجيل في يومية المبيعات إلى فواتير البيع ومقارنة اسم العميل والتاريخ والقيمة الإجمالية للمبيعات	التوثيق
	تتبع الترحيل من يومية المبيعات إلى الحسابات بالأستاذ العام	إعادة التشغيل
المقارنة Compare- مقارنة المعلومات عن موقعين مختلفين. يمثل نوع من التعليمات يتم فيه مقارنة المعلومات بشكل مفصل	إختيار عينة من فواتير المبيعات ومقارنة سعر الوحدة المباعة كما هو مدرج مع قائمة أسعار وحدات البيع المصرح بها بواسطة الإدارة	التوثيق

تابع : الجدول ٦-٦
المصطلحات: إجراءات المراجعة، وأنواع الأدلة

المصطلح والتعريف	توضيح لإجراء المراجعة	نوع الدليل
الجرد Count- تحديد كمية الأصول التي يملكها العميل في وقت معين ويرتبط هذا المصطلح فقط بالفحص الفعلي	جرد النقدية النثرية في تاريخ الميزانية	الفحص الفعلي
الملاحظة Observe- يرتبط هذا المصطلح فقط بدليل الملاحظة	ملاحظة ما إذا كان الفريقان الذين يجردان المخزون يعملان على نحو مستقل عن بعضهما البعض لتحديد كمية وتكلفة المخزون	الملاحظة
الإستفسار Inquire- يرتبط هذا المصطلح فقط بالإستفسار من العميل	الإستفسار من الإدارة عن ما إذا كان يوجد هناك شئ من المخزون الذي تم تكهينه في تاريخ الميزانية	الاستفسار من العميل

الإجراءات التحليلية Aualytical Procedures

الهدف التعليمي ٦-٦: مناقشة الغرض من الإجراءات التحليلية

تم تعريف الإجراءات التحليلية [الإختبارات التحليلية] في SAS 56 على أنها: تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية. . ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع. ويتسم هذا التعريف بالصفة الرسمية بأكثر من الوصف الذي تم إستخدامه سابقاً في هذا الفصل، ولكنه يتضمن نفس المعنى. وتؤكد نشرة معايير المراجعة رقم ٥٦ على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها المراجع. ومثلاً، يمكن للمراجع أن يقارن مصروف العمولة المسجل في العام الحالي بالمبيعات المسجلة مضروبة في معدل متوسط العمولة كإختبار للمنطقية العامة للعمولات المسجلة. وحتى يمكن إعتبار ذلك دليلاً مناسباً ويمكن الإعتماد عليه، يجب أن يستنتج المراجع أن المبيعات قد تم تسجيلها على نحو صحيح، وأن كافة المبيعات ينتج عنها عمولة، وأنه يوجد معدل فعلي لمتوسط العمولة يمكن أن يحدد بسهولة.

وسيتم في الجزء الباقي من هذا الفصل التركيز على الغرض من الإجراءات التحليلية، والوقت الملائم لإستخدامها، والأنواع الخمس الرئيسية للإجراءات التحليلية التي يستخدمها الممارسون، وإستخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الآلي لتوفير تطبيق أكثر فعالية للإجراءات التحليلية، ويشمل الملحق أ في هذا الفصل النسب المالية المتعارف عليها ومناقشة تفسيراتها.

أغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية Purpose and Timing of Analytical Procedures

سيتم في هذا القسم مناقشة الأسباب الهامة لإستخدام الإجراءات التحليلية. وسيتم أيضاً التعرض لتوقيت الملائم خلال المناقشة.

تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه Understanding the Client's Industry Business

سيتم في الفصل القادم مناقشة ضرورة أن يتم التوصل إلى معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله. وتعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات.

وبوجه عام، يتمكن المراجع الذي توافر له المعرفة عن العميل وممارسة المراجعة في الشركة التي يديرها العميل في فترات سابقة من تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام على نحو ملائم. ومن خلال

تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم مراجعتها في السنوات السابقة، يمكن للمراجع أن يضع يده على التغيرات. ويمكن أن تتمثل هذه التغيرات في إتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة. ومثلاً، يمكن أن يشير إنخفاض نسبة الهامش الإجمالي مع الوقت إلى زيادة المنافسة في المجال الذي تعمل الشركة فيه، وان يولي المراجع طريقة تستحق عناية أكثر خلال عملية المراجعة. وعلى نحو مماثل، إذا وجد زيادة في رصيد الأصول المدينة فانها تشير إلى وجود عمليات حيازة هامة يجب أن يتم فحصها.

تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار
Assessments of the Entity's Ability to Continue as a going Concern

يتم إستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل المراجعة. ويجب أن يتم أخذ إحتمال الفشل المالي في الإعتبار عند تقدير الأخطار المرتبطة بالمراجعة [سيتم التعرض لذلك على نحو مفصل في الفصل الثامن] بالإضافة إلى ما يتصل بإستخدام الإدارة لمفهوم الإستمرار عند إعداد القوائم المالية. ونوجد بعض أنواع الإجراءات التحليلية التي يمكن إستخدامها على نحو مفيد في هذا الصدد. ومثلاً، إذا وجد أن هناك إرتفاعاً غير عادي في نسبة الدين طويل الأجل إلى صافي الثروة مع وجود إنخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، سيظهر مؤشر يعبر عن خطر كبير لحدوث فشل مالي. ولن تؤثر هذه الحالة فقط على خطة المراجعة، ولكنها تثير شك كبير عن إمكانية إستمرار الشركة الشركة محل المراجعة، ويتطلب ذلك تعديلاً في تقرير المراجعة كما سبق التعرض له في الفصل الثاني.

الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية
Indication of the Presence of Possible Misstatements in the Financial Statements

يشار إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم مراجعتها والتي تخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة بالتقلبات غير العادية Unusual Fluctuations ويحدث تقلبات غير عادية عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة أو عند توقع، فروق جوهرية ولكن لم تحدث. وقد يرجع السبب في كلتا الحالتين إلى وجود أخطاء أو مخالفات. وهكذا، اذا كانت قيمة الفروق كبيرة، يجب أن يتعرف المراجع على السبب، وأن ذلك السبب يتعلق بحدث إقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة. ومثلاً عند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين في العام الحالي مع نفس النسبة في العام الماضي، ووجد إنخفاض في النسبة وفي نفس الوقت لوحظ إنخفاض في معدل دوران المدينين. سيشير الأثر المشترك لهذه المعلومات إلى إحتمال تدنيه المخصص. ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية توجيه الإهتمام Attention Directing، حيث ينتج عنه تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال المراجعة مما قد يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات.

تخفيض الإختبارات التفصيلية Reduction of Detailed Audit Tests

عندما لا ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية، فإن ذلك يتضمن إنخفاض إحتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة، وبالتالي تعد الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، ويمكن إجراء إختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار. وعلى سبيل المثال، إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد

حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدما مرضية، قد يعد إجراء إختبارات تفصيلية في هذا الحساب أمراً غير ضروري. وفي بعض الحالات، يمكن حذف بعض إجراءات المراجعة وتخفيض حجم العينة أو ترحيل زمن تنفيذ الإجراءات بعيداً عن تاريخ الميزانية.

وعادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة بالمقارنة مع الإختبارات التفصيلية. ولذلك يفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل الإختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكنا. وللتوضيح، يكون حساب ومراجعة الشب الخاصة بالمبيعات والمدينين اقل تكلفة عن إرسال المصادقات إلى المدينين. واذا كان يمكن تخفيض أو الإحلال محل المصادقات عن طريق أداء الإجراءات التحليلية، سيحدث توفير ملموس في التكلفة.

ويتوقف المدى الذي يمكن أن توفر عنده الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً مفيداً على مدى الإعتماد عليها في ظروف تنفيذها. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية أفضل الإجراءات التي يمكن تطبيقها في بعض حالات المراجعة ولتحقيق أهداف معينة للمراجعة. وتشمل أهداف المراجعة: التبويب الملائم للعمليات المالية، مدى إكتمال العمليات المالية التي تم تسجيلها، ودقة أحكام وتقديرات الإدارة في جوانب محددة مثل مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. أما في بعض أهداف المراجعة والحالات الأخرى، يمكن اعتبار الإجراءات التحليلية كمدخل للإهتمام فقط على أفضل تقدير ولا يعتمد عليها عند جمع الأدلة الأساسية. ومثال ذلك، تحديد حدوث العمليات المالية الخاصة بالمبيعات. وسيتم مناقشة العوامل التي تحدد متى يعد إستخدام الإجراءات التحليلية أمراً فعالاً وسيتم مناقشة ذلك فيما بعد في هذا الفصل.

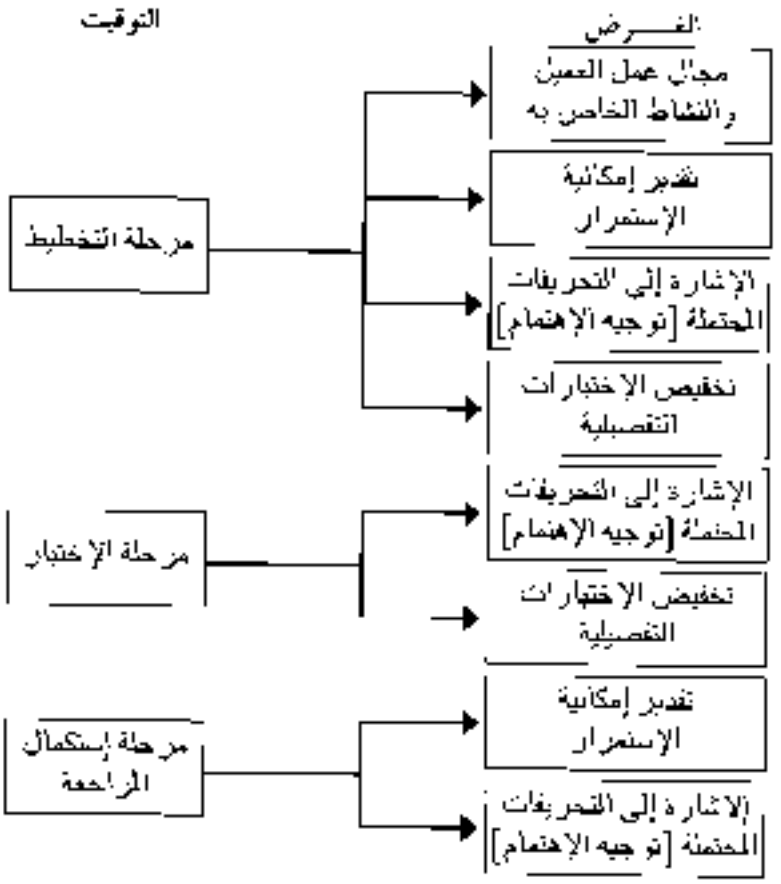
التوقيت Timing

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية المراجعة. حيث يجب إجراء بعض هذه إجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه. ويساعد ذلك المراجع على التعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة. ومثلاً، قد يؤدي حساب معدل دوران المخزون قبل إختبار أسعار المخزون إلى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ هذه الإختبارات.

ويتم أداء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الإختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى. ومثلاً، يمكن مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام السابق كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً.

ويجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الإنتهاء من المراجعة. ويكون ذلك مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع على التوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها. ومن المتعارف عليه أن ينفذ الشريك الإجراءات التحليلية عند الفحص النهائي لأوراق العمل والقوائم المالية وعادة مايكون لدى الشريك إلماماً كبيراً بالعميل والمجال الذي يعمل فيه نتيجة العلاقات الطويلة معه. وبعد توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والإجراءات التحليلية الفعالة أحد السبل الممكنة للإشراف على الأداء في المراجعة. ويوضح الشكل ٦-٢ أغراض الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من المراحل الثلاث. ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحقيق كافة الأغراض الأربعة، بينما يتم إستخدامها في المرحلتين الأخريين لتحديد دقيق المراجعة الملائم والتوصل إلى رأى عن مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

الشكل ٦ – ٢
توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



أنواع الإجراءات التحليلية الخمس Five types of Analytical Procedures

الهدف التعليمي ٦-٧: إختيار النوع الملائم للإجراءات التحليلية من الأنواع الخمس الرئيسية

يتمثل الجانب الأهم في إستخدام الإجراءات التحليلية في إختيار النوع الأكثر ملائمة منها. ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

١ مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.
٢ مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
٣- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.
٤- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.
٥- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات بأستخدام بيانات غير مالية.

مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه Compare Client and Industry Data

بإفتراض أنك تقوم بإجراء المراجعة وتوافرت لك المعلومات التالية عن العميل ومتوسط النشاط الذي يعمل العميل فيه.

	العميل		النشاط	
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٦
دوران المخزون	٣,٤	٣,٥	٣,٩	٣,٤
نسبة الهامش الإجمالي	٢٦,٢٪	٢٦,٤٪	٢٧,٣٪	٢٦,٢٪

إذا نظرنا فقط للنسب الخاصة بالعميل، سيبدو أن الشركة تتمتع بالإستقرار ولاتوجد أى إشارة عن صعوبات. وبرغم ذلك، عند المقارنة مع النسب المالية للنشاط، يبدو موقف العميل في صورة سيئة. فموقف العميل في عام ١٩٩٦ كان أفضل على نحو طفيف من النسب المالية للنشاط. ولم يكن الوضع هكذا في عام ١٩٩٧. وعلى الرغم من أن هاتين النسبتين لا تشيران بمفردهما إلى وجود صعوبات كبيرة، فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدى المقارنة مع بيانات النشاط إلى توفير معلومات مفيدة عند الأداء الخاص بالعميل. ومثلاً، يمكن أن تكون الشركة قد فقدت جانباً من حصتها السوقية، أو لاتمكنها سياسات التسعير التي تتبعها من المنافسة، أو أنها قامت بالإنفاق على نحو غير طبيعي أو أنه يوجد عناصر تم تكهينها بالمخزون.

وتقوم شركات مثل Dun & Bradstreet, Robert Morris Associates وناشرين أخرين بتجميع المعلومات المالية لآلاف الشركات وتصنيفها في فئات من الأعمال. وتقوم العديد من منشآت المحاسبة بشراء هذه النشرات واستخداميا للتعبير عن بيانات الأنشطة واستخداميا للمقارنة في عمليات المراجعة التي يقومون بتنفيذها.

وتتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وفي أنها تقدم مؤشراً على إحتمال وجود الفشل المالي. وعلى سبيل المثال تستخدم النسب الخاصة Robert Morris Associates أساساً بواسطة رجال البنوك ومسئولي الإئتمان لتقييم قدرة الشركة على رد القرض. وتعد نفس المعلومات مفيدة للمراجع عند تقرير القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل، وقدرته على الإقتراض واحتمال الفشل المالي.

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

مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة

Compare Client data with Similar Prior-Period Data

الإستخدام الفعال للإجراءات التحليلية

طبقاً لما ورد في مقال حديث نشر في مجلة المحاسبة Journal of Accountancy يمكن أن يحصل المراجع على معلومات أكثر ملائمة ويقدم خدمة عالية المستوى إلى العملاء من خلال مقارنة نتائج الإجراءات التحليلية مع الشركات المشابهة في نفس المنطقة الجغرافية. وكتب المؤلف Michael D. Chase المحاسب المصرح له ورئيس شركة Profesional Developement Training Corp. مايلي:

تساعدنا المعرفة التي نكتسبها عن مجال عمل العميل والنشاط الخاص به في تصميم إجراءات تحليلية تتسم بالفعالية والكفاءة. ومع ذلك ستكون هذه الإجراءات غير ذات جدوى ما لم نقارن نتائج الإختبار مع: أرصدة نهاية العام، قيم الموازنة، ومتوسطات النشاط. ويتمثل النهج الأكثر فعالية والذي يمكن أن يعتمد عليه في مقارنة العلامات الحيوية Vital Signs لدى العميل [على سبيل المثال: الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، صافي المبيعات، تكاليف العمل المباشرة، عدد الموظفين... وهكذا] مع معايير خارجية مثل متوسط النشاط للشركات التي تعمل في نفس المنطقة الجغرافية.

المصدر: Michael D. Chase, CPA, "Local Area Statistics: A Practice Development Tool", Journal of Accountancy, June 1994, P.100.

بفرض أن نسبة الهامش الإجمالي كانت تتراوح بين ٢٦٪ و٢٧٪ بالشركة في السنوات الأربع الماضية وأن نسبة العام الحالي تبلغ ٢٣٪. فيجب أن يلفت هذا النقص إنتباه المراجع. وقد يرجع سبب النقص إلى وجود تغيير في الظروف الإقتصادية. ومع ذلك يمكن أن يكون السبب وجود أخطاء أو مخالفات في القوائم المالية، مثل أخطاء الفاصل الزمني في المبيعات أو المشتريات، عدم تسجيل المبيعات، وجود زيادة في رصيد المدينين، أو أخطاء في تكلفة المخزون. ويجب أن يحدد المراجع سبب النقص في نسبة الهامش الإجمالي مع أخذ أثر ذلك، إن كان هناك أثر، على تجميع الأدلة.

وتتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع مايقابلها في فترة أو فترات سابقة. وفيما يلي بعض الأمثلة المتعارف عليها:

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

– **مقارنة تفاصيل إجمالي رصيد مع مايقابلها في السنة السابقة.** إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي، يجب أن يظل جانب كبير من إجماليات القوائم المالية أيضاً دون تغيير.

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

حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة. يوجد عيبان في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة كما سبق الوصف في الفقرتين السابقتين. أولاً، لايتم أخذ النمو أو النقص في أنشطة العمل في الإعتبار. ثانياً، العلاقات بين البيانات والبيانات الأخرى، مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، قد تم تجاهلها. ويمكن التغلب على هذين

المعيبين من خلال إستخدام النسب المالية والنسب المئوية. ويعد المثال الذي سبق عرضه عن النقص في الهامش علاقة متعارف عليها بين المراجعين لإستخدام النسب المئوية.

ويتضمن الجدول ٦-٧ عدداً من النسب المالية والمقارنات الداخلية لإظهار الإنتشار الواسع لتحليل النسب المالية. وفي كل الأحوال، يجب أن تتم المقارنات مع العمليات الحسابية التي سبق إجرائها لدى نفس العميل في السنوات السابقة. ويوجد العديد من النسب المالية والمقارنات التي يمكن للمراجع استخدامها. وسيتم تقديم أمثلة أخرى في جوانب محددة للمراجعة.

ويتم استخدام النسب المالية والنسب المئوية في العام الحالي ومقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة بنفس أنواع النسب المالية والنسبة المئوية للمقارنة مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه العميل. وعلاوة، من المفيد أن يتم مقارنة الهامش الاجمالي في السنة الحالية مع المتوسطات في النشاط والسنوات السابقة. ويمكن أن يقال نفس الشئ على معظم النسب المالية التي سيتم تقديمها في الملحق أ.

ويوجد أيضاً العديد من المقارنات التي يمكن إجرائها بين بيانات الفترة الحالية والفترة السابقة بخلاف تلك المقارنات المتعارف عليها والمتاحة من بيانات النشاط. وعلى سبيل المثال، يمكن مقارنة نسبة كل فئة من المصروفات إلى إجمالي المبيعات مع مايقابلها في السنوات السابقة. وعلى نحو مماثل، يمكن إجراء المقارنات مع الفترات السابقة باستخدام التشغيل في الوحدات الإقتصادية المتعددة [مثلاً، سلسلة محلات التجزئة]، والمقارنات الداخلية في كل وحدة على حدة.

جدول ٦ - ٧
المقارنات والعلاقات الداخلية

النسبة المالية أو المقارنة	التحريف المحتمل
دوران المواد الخام بشركة صناعية	التحريف في المخزون، التحريف في تكلفة البضاعة المباعة أو تكهين المواد التالفة في المخزون
عمولات البيع إلى صافي المبيعات	التحريف في عمولات البيع
مردودات ومسموحات المبيعات إلى إجمالي المبيعات	سوء تبويب مردودات ومسموحات المبيعات أو عدم تسجيل المردودات والمسموحات التي تتم بعد نهاية الفترة
القيمة النقدية للتنازل عن التأمين على الحياة [السنة الحالية] إلى نفس القيمة بالسنة السابقة	عدم تسجيل التغير في القيمة النقدية للتنازل أو الخطأ في تسجيل التغير
نسبة كل مصروف صناعي إلى إجمالي المصروفات الصناعية	التحريف الكبير في المصروفات ضمن الرقم الإجمالي للمصروفات

مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل Compare Client Data With Client - Determined expected Results

تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات Budgets بنتائج التشغيل والنتائج المالية. وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية. وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات. وأيضاً إذا لم توجد فروق،

فيمكن أن يشير ذلك إلى عدم وجود إحتمال بوقوع تحريفات. ومن المتعارف عليه، على سبيل المثال، أن يتم مثل هذا النوع من الإجراءات التحليلية عند مراجعة الوحدات المحلية الحكومية، أو الوحدات الحكومية على مستوى الولاية أو المستوى الفيدرالي.

ويوجد أمران يجب الإهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات. أولاً، يجب أن يقيم المراجع مدى واقعية الموازنة. حيث يتم في بعض المنظمات إعداد الموازنة دون بذل العناية اللائمة، وبالتالي لن تمثل الموازنة توقعات واقعية. وتكون لهذه المعلومات قيمة قليلة كدليل للمراجعة. ثانياً، يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة. وإذا حدث ذلك، لن يجد المراجع فروقاً في مقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموازنة حتى في ظل وجود تحريفات في القوائم المالية. ويمكن التعرف على مدى واقعية الموازنة من خلال مناقشة إجراءات التوصل للموازنة مع العميل. ويتم تنفيذ خطوات المراجعة الخاصة بتقدير خطر الرقابة وأداء الإختبارات التفصيلية للبيانات الفعلية لتقليل احتمال تعديل أفراد العميل للبيانات الفعلية حتى يحدث توافق بينها وبين الموازنة.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع Compare Client Data with Auditor - Determined Expected Results

يمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع عندما يقوم المراجع بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية. وتمثل توقعات المراجع القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال بعض قيمة الرصيد بناء على بعض الإتجاهات التاريخية. ومثلاً، يمكن توقع قيمة رصيد مصروف الفائدة على أوراق الدفع طويلة الأجل في ضوء العلاقة بين الحسابات عن طريق ضرب الرصيد الشهري الختامي لأوراق الدفع في معدل متوسط الفائدة الشهري [أنظر الشكل ٦ – ٣]. أما المثال على إستخدام الإتجاهات التاريخية فيمكن أن يعبر عنه من خلال تطبيق المتوسط المتحرك لرصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من إجمالي رصيد المدينين في نهاية العام لتحديد القيمة المتوقعة للمخصص في العام الحالي.

مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية

Compare Client Data with Results using Nonfinancial Data

بفرض أن المراجعة تتم في أحد الفنادق، يمكن للمراجع أن يحدد عدد الحجرات في الفندق، معدل الحجرة الواحدة، معدل الإشغال. ويمكن إستخدام هذه البيانات بسهولة لتقدير إجمالي الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد المسجل. ويمكن إستخدام نفس النهج في تقدير قيم حسابات مثل: إيراد التعليم في الجامعات [متوسط إيراد التعليم للطالب × عدد الطلاب]، وقيمة الأجور في أحد المصانع [إجمالي ساعات العمل × معدل الأجر للساعة]، وتكلفة المواد المباعة [عدد الوحدات المباعة × تكلفة الوحدة الواحدة].

ويتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات. وفي الأمثلة السابق ذكرها، لايكون ملائماً إستخدام العمليات الحسابية التي يتم من خلالها تقدير إيراد الفندق كدليل للمراجعة ما لم يكن المراجع مقتنعاً بسلامة عد عدد الحجرات، معدل الحجرة ومعدل الإشغال في الفندق. وسيكون الأمر أكثر صعوبة للمراجع عند دقة تقييم معدل الأشغال عن عنصري البيانات الأخرين.

شكل ٦ – ٣ :

الإختبارات العامة لمصروف الفائدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بشركة Hillsburg Hardware

شركة Hillsburg Hardware الإختبارات العامة لمصروف الفائدة ١٩٩٦/١٢/٣١	الجدول N3 تاريخ: ٩٧/٣/٦ أعد بواسطة: صدق عليه بواسطة:

مصروف الفائدة طبقاً للإستاذ العام		١٢٠٤٣٢ (١)
حساب الفائدة:		
القروض قصيرة الأجل		
الأرصدة في نهاية الشهر (٢)		
يناير	١٤٧٥٠٠	
فبراير	١٥٩٢٠٠	
مارس	١٧٠٦٠٠	
أبريل	١٧٠٨٠٠	
مايو	١٣٠٢٠٠	
يونيو	٩٣٧٠٠	
يوليو	٧٠٠٠٠	
أغسطس	صفر	
سبتمبر	صفر	
أكتوبر	٤٢٧٠٠	
نوفمبر	١٢٦٣٠٠	
ديسمبر	٢٠٩٠٠٠	
الاجمالي	١٣٢٠٠٠٠	
المتوسط (÷١٢) ١١٠٠٠٠ × ١٢,٥٪(٣)		= ١٢٧٥٠
القروض طويلة الأجل		
الرصيد الإفتتاحي		١٣٢٦٠٠٠ (٢)
الرصيد الختامي		١٢٠٦٠٠٠ (٢)
		٢٥٣٢٠٠٠
المتوسط (÷٢) ١٢٦٦٠٠٠ × ٨,٥٩(٤)		= ١٠٧٦١٠
إجمالي مصروف الفائدة المقدر		١٢١٣٦٠
الفروق		(٩٢٨) (٤)

تسجيل وتعليقات

١) المتوسطات في الأستاذ العام و ميزان المراجعة.
٢) تم التوصل إلى ذلك من الأستاذ العام.
٣) تم تقدير ذلك من خلال فحص أوراق الدفع خلال العام والذي يتراوح المعدل فيها من ١٢٪ إلى ١٣٪.
٤) يتفق مع جدول الملف الدائم للقرض طويل الأجل.
٥) لاتشير الفروق بشكل جوهري في ضوء الأهمية النسبية إلى أن مصروف الفائدة في الدفاتر يعد منطقيا.

إستخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الالكتروني
Using Statistical Techniques and Computer Software

الهدف التعليمي ٦-٨: شرح فوائد إستخدام الأساليب الإحصائية وبرامج الحاسب الإلكتروني في الإجراءات التحليلية

يعد إستخدام الأساليب الاحصائية أمرا مرغوباً حتى تصبح إستخدامات الإجراءات التحليلية أكثر مناسبة. ويستخدم معظم المراجعين برامج الحاسب الإلكتروني لإجراء العمليات الحسابية في الإجراءات التحليلية الاحصائية وغير الإحصائية بشكل أيسر. وسيتم عرض هاتين الأداتين بصورة موجزة.

الأساليب الإحصائية Statistical Techniques

يمكن تطبيق العديد من الأساليب الإحصائية التي يمكن أن تساعد في تفسير البيانات في الإجراءات التحليلية. وتتمثل مزايا هذه الأساليب في أنها توفر إمكانية إجراء عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية.

ويعد تحليل الإنحدار أكثر الأساليب الإحصائية إستخداماً في الإجراءات التحليلية. ويتم إستخدام تحليل الإنحدار في تقييم مدى منطقية الرصيد المسجل بالدفاتر من خلال علاقة هذا الرصيد مع معلومات أخرى مناسبة. ومثلاً، يمكن أن يستنتج المراجع وجود علاقة مناسبة بين مصاريف البيع وإجمالي المبيعات، وأيضاً بين مصاريف البيع في العام الحالي وكل من مصاريف البيع في العام السابق وعدد رجال البيع. ويقوم المراجع بالتالي بإستخدام تحليل الإنحدار للحدد على نحو إحصائي القيمة المتوقعة لمصاريف البيع ومقارنتها بالقيمة المسجلة. ويمكن التعرف بالتفصيل على إستخدامات تحليل الإنحدار وبعض الطرق الإحصائية الأخرى في الإجراءات التحليلية بالرجوع إلى المراجع التي تتعامل مع الموضوعات الاحصائية المتقدمة واستخدامها في المراجعة مثل أساليب المعاينة الإحصائية.

برامج الحاسب الالكتروني التي يستخدمها المراجع Auditor's Computer Software

يمكن إستخدام برامج المراجعة التي يتم تشغيلها على أجهزة الحاسب الإلكتروني الشخصي لأداء الاجراءات التحليلية بشكل مكثف كإختبار إضافي لإختبارات المراجعة الأخرى. وقد بدأت العديد من منشآت المحاسبة في إستخدام هذه الأدوات لأداء المراجعة على نحو أكثر فعالية وكفاءة (أنظر الفصل ١٥). ويوجد جانب أساسي في مثل هذه البرامج يتمثل في القدرة على إدماج الحسابات بدفتر الأستاذ العام للعميل في نظام الحاسب الالكتروني للمراجع. وبالتالي يمكن التوصل إلى نسخة إلكترونية من قيود التسوية والقوائم المالية مما يؤدى إلي توفير الوقت. ويتم تخزين معلومات دفتر الأستاذ العام للعميل في ملفات الكترونية لدى العميل ويتم تحديثها عام بعد أخر. ويسمح ذلك الأمر أن يقوم المراجع بتنفيذ العمليات الحسابية التحليلية المكثفة بتكلفة منخفضة. ويمكن أيضاً عرض المعلومات التحليلية في أنماط مختلفة مثل الرسوم البيانية والخرائط للمساعدة في تفسير البيانات.

وتتمثل المنفعة الرئيسية من إستخدام الإجراءات التحليلية الإلكترونية في سهولة تحديث العمليات الحسابية عند قيام العميل بإجراء قيود التسوية للقوائم المالية. فإذا تم إجراء العديد من قيود التسوية في دفاتر العميل، يمكن إجراء العمليات الحسابية للإجراءات التحليلية بما يؤدى إلى تعديلها لتتلائم مع التسويات بسرعة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر التغيير في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة في عدد كبير من النسب المالية. ويمكن تعديل كافة النسب المالية التي تتأثر بهذه التغيرات بدون تكلفة بإستخدام برامج الحاسب الإلكتروني الشخصي.

ملحق أ : النسب المالية المتعارف عليها Appendix A: Common Financial Ratios

تتضمن الإجراءات التحليلية إستخدام النسب المالية العامة خلال مرحلة التخطيط والفحص النهائي في مراجعة القوائم المالية. حيث يؤدي ذلك إلي توفير تفهم مفيد لمعظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية، وفحص القوائم المالية من منظور المستخدم. ويمكن أن يكون التحليل المالي العام فعالاً في التعرف على الجوانب التي يحتمل ان يوجد بها مشكلات وتكون بحاجة لتحليل إضافي وتركيز في إستخدام إجراءات المراجعة بها، كما يمكن أيضاً أن يتم من خلاله تحديد جوانب العمل التي يستطيع المراجع ان يقدم تصور أ للمساعدة على التعامل معها.

القدرة على دفع الديون قصيرة الأجل Short - Term Debt - Paying Ability

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

$$\text{النسبة السريعة} = \frac{\text{النقدية} - \text{أوراق مالية قابلة للبيع} - \text{صافي المدينين}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$$

$$\text{نسبة النقدية} = \frac{\text{النقدية} + \text{أوراق مالية قابلة للبيع}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$$

تتبع معظم الشركات دورة التشغيل التي يتم فيها الحصول على مدخلات الإنتاج وتحويلها إلى بضاعة تامة وبيعها بعد ذلك والحصول على النقدية. ويتطلب ذلك الإستثمار في رأس المال العامل الذي يعبر عن الأموال المطلوبة لتمويل المخزون والمدينين. ويتم الحصول على الجانب الأكبر من هذه الأموال من الدائنين عن التجارة ورأس المال، الاقتراض من البنوك، وصافي التدفق النقدي الموجب من التشغيل.

ويجب في أي وقت أن يوجد بالشركة مبلغ لصافي رأس المال العامل. ويتمثل ذلك في زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة ويقاس بإستخدام نسبة التداول. ويفترض في حالة صافي رأس المال العامل الموجب (زيادة نسبة التداول عن الواحد الصحيح)، أي أن بالشركة أصول كافية متاحة لسداد الديون الحالية. وبذلك فإن الشركة التي يوجد بها صافي رأس مال عامل جيد يتم معاملتها من قبل رجال البنوك والدائنين على نحو أفضل بالمقارنة مع الشركات الأخرى التي تكون في وضع خطر لاتستطيع معه الحصول على القروض.

ومع ذلك، يعد ما سبق وجهة نظر مبسطة. حيث تختلف الأصول المتداولة بالشركات طبقاً لأسس التقييم والسيولة. وهذه الجوانب تؤثر في قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها ويمكن إختبار هذه المشكلة عن طريق تقييد التحليل على أكثر الأصول المتداولة موضوعية ويمكن تحويلها إلي نقدية بسرعة. وهكذا، لايتم إدراج المخزون في النسبة السريعة، ويتم حذف المدينين من نسبة النقدية. وعادة إذا زادت نسبة النقدية عن الواحد الصحيح، فإن الشركة تكون في موقف ممتاز لسداد الإلتزامات عن الديون قصيرة الأجل. وفي بعض الحالات، قد يكون ملائماً إدراج الأوراق المالية القابلة للبيع بسعر السوق وليس بالتكلفة عند حساب هذه النسب.

نسب السيولة قصير الأجل Short - Term Liquidity

إذا لم يتوافر بالشركة نقدية وعناصر يمكن تحويلها بسهولة إلى نقدية بشكل كاف لمقابلة إلتزاماتها،

سيتمثل العامل الرئيسي لسداد الدين في الفترة الزمنية التي تستغرقها الشركة لتحويل عناصر الأصول المتداولة القابلة للسيولة إلى نقدية. ويتم قياس ذلك بإستخدام نسب السيولة قصيرة الأجل.

ويوجد نسبتان لمعدل الدوران - للمدينين والمخزون - يمكن للمراجع أن يستخدمهما في هذا الإطار. وعادة ما يتم إستخدام إتجاهات نسبة دوران المدينين في تقدير منطقية مخصص الديون المشكوك فيها. ويتم إستخدام إتجاهات نسبة دوران المخزون في التعرف على المشاكل المحتملة لتكهين المخزون.

معدل دوران حسابات المدينين المتوسط = صافي المبيعات / متوسط حسابات المدينين

متوسط أيام التحصيل = حسابات المدينين × ٣٦٠ / صافي المبيعات

معدل دوران متوسط المخزون = تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون

متوسط أيام البيع = متوسط المخزون × ٣٦٠ / تكلفة البضاعة المباعة

متوسط أيام تحويل المخزون إلى النقدية = متوسط أيام البيع - متوسط أيام التحصيل

عندما يتم إستخدام نسب السيولة قصيرة الأجل (ونسبة التداول) لفحص أداء الشركة عبر الزمن أو مقارنته مع أداء الشركات الأخرى، سيكون لكل من الفروق في طرق تقويم المخزون، تواريخ إنتهاء السنة المالية، وتمزيج المبيعات النقدية وعلى الأجل أثر كبير. حيث يمكن أن تختلف قيم المخزون بشكل كبير في حالة إستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً. وعندما يتم مقارنة شركات تستخدم طرقاً محاسبية مختلفة، يمكن تعديل قيمة المخزون في الشركة التي تستخدم طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً إلى طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لإتمام المقارنة بشكل أفضل.

إذا كانت الشركات التي يتم مقارنتها يوجد بها تواريخ مختلفة للإنتهاء من السنة المالية، أي أن تكون نهاية السنة المالية في إحدى الشركات في ٣١ ديسمبر، وتاريخ نهاية السنة المالية في الشركة الأخرى تكون في شهر آخر، سيكون المتوسط البسيط لإرقام إجمالي المدينين وأرقام المخزون منخفضاً في الشركة الأولى بالمقارنة مع الشركة الثانية. وينتج عن ذلك أن تظهر السيولة في الشركة الأولى على نحو أفضل من الواقع. وإذا كانت هذه هي الحالة، يمكن إستخدام العمليات الحسابية ربع السنوية في المقارنة.

وأخيراً، يمكن أن ينتج عن إستخدام صافي المبيعات في الفوائم المالية في نسبة السيولة الخاصة بالمدينين مشكلة إذا كان يوجد هناك جزء كبير من المبيعات النقدية. ويمكن تخفيف أثر ذلك عندما يكون التناسب ثابت بين الفترات أو الشركات التي يتم المقارنة بينها.

القدرة على مقابلة إلتزامات الديون طويلة الأجل والتوزيعات الممتازة
Ability to Meet Long - Term debt Obligations and Perferred Dividends

نسبة الدين إلى حقوق الملكية = إجمالي الإلتزامات / إجمالي حقوق الملكية

نسبة صافي الأصول الملموسة إلى حقوق الملكية = (إجمالي حقوق الملكية - الأصول غير الملموسة) / إجمالي حقوق الملكية

مرات اكتساب الفائدة = الدخل من التشغيل / مصروف الفائدة

مرات اكتساب الفائدة والتوزيعات الممتازة = الدخل من التشغيل / (مصروف الفائدة + (التوزيعات الممتازة/ ١ - معدل الضريبة))

تتوقف مقدرة الشركة على البقاء على المدى الطويل على نجاح التشغيل وقدرتها على زيادة رأس المال للتوسع أو البقاء في الفترات الصعبة المؤقتة. ومن جانب آخر، سينتفع حاملي الأسهم من الرفع المالي الناتج عن إقتراض رأس المال الذي يؤدي لتحقيق عوائد موجبة.

ويتمثل المقياس الرئيسي في تقييم هذا الهيكل طويل الأجل في نسبة الدين إلى حقوق الملكية فإذا كانت هذه النسبة كبيرة جداً، سيشير ذلك إلى أن الشركة قد بلغت مدى كبير في إستيعاب طاقة الإقتراض بها وبالتالي لايوجد مايخفف الأحداث المستقبلية. أما إذا كانت هذه النسبة منخفضة جداً، سيعني ذلك وجود إمكانية لتحقيق الرفع المالي لم يتم إستخدامها لتحقيق صالح الملاك. فإذا كانت النسبة في حالة صعود: فقد يعني ذلك أن الأرباح لاتؤدي إلى تدعيم إحتياجات المشروع. أما إذا كان إتجاه النسبة نحو الإنخفاض، سيعني ذلك أن الشركة في وضع جيد وأنها دخلت مرحلة من التوسع المستقبلي.

وتعبر نسبة صافي الأصول الملموسة إلى حقوق الملكية عن الجودة الحالية لحقوق الملكية من خلال عدم أخذ أصول مثل الشهرة التي يتوقف تحققها تماماً على العمليات المستقبلية في الإعتبار. ويمكن إستخدام هذه النسبة للتوصل إلى تفسير أفضل لنسبة الدين إلى حقوق الملكية.

ويهتم المقرضون عادة بقدرة الشركة على مقابلة أقساط الفائدة مثلما يهتمون بقدرة الشركة على سداد أصل الدين. ويتم تقييم القدرة الأخيرة من خلال تقدير التوقعات المستقبلية طويلة الأجل وموقف صافي الأصول بها. وتعد قيمة الأصول القابلة للتحقق أمراً هاماً في هذا الإطار وقد يمكن أن تتضمن أصول محددة يتم إستخدامها كضمان للدين.

وتعبر قدرة الشركة على سداد الفائدة مؤشراً على مقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية موجبة من التشغيل في الأجل القصير، وأيضاً عبر الزمن. وهكذا، تظهر نسبة مرات الفائدة المكتسبة مقدرة الشركة على سداد الفائدة (والتوزيعات الممتازة)، بإفتراض ثبات إتجاهات الأرباح.

نسب التشغيل والأداء Operating and Performance Ratios

يتمثل العلاج الرئيسي لأي خلل مالي في تحسين العمليات التشغيلية. وبالتالي يهتم كافة الدائنين والمستثمرين بنتائج التشغيل، وبالتالي لايوجد مايدعو للإستغراب من كبر عدد النسب المالية للتشغيل والأداء التي يتم إستخدامها. وتتمثل النسبة الأكثر إنتشاراً في هذا الصدد في ربح السهم والتي تعد أحد جوانب القوائم المالية في معظم الشركات. ويمكن حساب العديد من النسب المالية الإضافية التي توفر رؤية مستقبلية للتشغيل.

وتتمثل أولى هذه النسب في نسبة الكفاءة. وهي تظهر حجم العمل الناتج عن تشغيل الأصول الملموسة بالشركة. وبمعنى آخر، تظهر ما إذا كان تم التوصل إلى إيراد كاف لتبرير توظيف الأصول. وعندما تكون نسبة الكفاءة منخفضة، سيكون ذلك مؤشراً على ضرورة البحث عن حجم آخر إضافي للعمل قبل الحصول على أصول أخرى. وعندما تكون نسبة الكفاءة مرتفعة، سيكون ذلك مؤشراً على أن الأصول قد وصلت إلى نهاية العمر ويجب الإستثمار لإضافة أصول جديدة قريباً.

وتتمثل النسبة الثانية في نسبة هامش الربح. وتظهر هذه النسبة جزء المبيعات الذي يزيد عن التكلفة (وفقاً للأساس المتغير والأساس الثابت). وعندما يوجد ضعف في هذه النسبة، سيكون ذلك مؤشراً عاماً على إما (١) مجمل الهامش (زيادة الإيراد عن التكاليف المتغيرة) يتسم بالإنخفاض الشديد، أو (٢) إنخفاض الحجم على نحو كبير في ضوء التكاليف الثابتة.

$$\text{نسبة الكفاءة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول الملموسة الخاصة بالتشغيل}}$$

$$\text{نسبة هامش الربح} = \frac{\text{الدخل من التشغيل}}{\text{صافي المبيعات}}$$

$$\text{نسبة القدرة على تحقيق الأرباح} = \frac{\text{الدخل من التشغيل}}{\text{الأصول الثابتة الملموسة الخاصة بالتشغيل}}$$

$$\text{نسبة العائد على إجمالي الأصول} = \frac{\text{الدخل قبل الفوائد + الضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

$$\text{نسبة العائد على حقوق الملكية العادية} = \frac{\text{الدخل قبل الضرائب} - (\text{التوزيعات الممتازة})(1 - \text{معدل الضريبة})}{\text{حقوق الملكية العادية}}$$

نسب الرفع المالي (يتم حسابها بشكل منفصل لكل مصدر من مصادر رأس المال بخلاف حقوق الملكية العادية، وعلى سبيل المثال، الدين قصير الأجل، الدين طويل الأجل، الضرائب المؤجلة)

$$\text{القيمة الدفترية للسهم العادي} = \frac{\text{حقوق الملكية العادية}}{\text{عدد الأسهم العادية}} - \frac{(\text{العائد على إجمالي الأصول} \times \text{قيمة المصدر}) - \text{التكلفة المتعلقة بالمصدر}}{\text{حقوق الملكية العادية}}$$

وتوجد نسبتان تشيران إلى ملائمة الأرباح النسبية مع إتخاذ الأصول كأساس، وهما نسبة القدرة على تحقيق الأرباح ونسبة العائد على إجمالي الأصول. وبذلك تظهر هاتان النسبتان الأثر الموحد لكل من نسب الكفاءة ونسبة هامش الربح.

وتقدم نسبة العائد على حقوق الملكية العادية رؤية لأرباح الشركة. فإذا كانت هذه النسبة أقل من معدل الفائدة طويلة الأجل السائد أو العائد على الاستثمارات البديلة، سيدرك الملاك ضرورة تحويل أصول الشركة واستخدامها في غرض آخر أو حتى تصفيتها ما لم يتحسن هذا العائد.

ويمكن التوصل إلى تحليل إضافي هام من خلال تحليل الرفع المالي. ويتم من خلاله ضرب الجزء النسبي للأصل في كل مصدر من مصادر رأس المال في العائد على إجمالي الأصول بالشركة. ويحدد ذلك العائد على كل مصدر من مصادر رأس المال. ويتم مقارنة تكلفة كل مصدر من مصادر رأس المال (مثلاً، مصروف الفائدة) والمساهمة التي يقدمها كل مصدر من مصادر رأس المال. فإذا

كانت القيمة موجبة لمصدر رأس المال، قد يعني ذلك ضرورة الحصول على رأس مال إضافي. إما إذا كان الرفع المالي سلبياً من مصدر رأس المال، يجب فحص إمكانية تحسين الأرباح أو مدى توافر بدائل للرسملة. ويكون من المفيد أيضاً عند إستخدام تحليل الرفع المالي أن يتم أخذ نسبة الدين إلى حق الملكية في الإعتبار.

وتتمثل النسبة الأخيرة من نسب التشغيل والأداء في القيمة الدفترية للسهم العادي، وتظهر هذه النسبة الأثر الموحد للعمليات المالية الخاصة بحقوق الملكية عبر الزمن.

وأيضاً يرتبط إستخدام نسب التشغيل والأداء بنفس التضارب المحاسبي الذي سبق الإشارة إليه في نسب السيولة السابق ذكرها. فقد تتأثر المنفعة الناتجة عن إستخدام هذه النسب في إجراء المقارنات بين الشركات أو عبر الزمن بتصنيف عناصر التشغيل وعناصر عدم التشغيل؛ طرق تقويم المخزون، طرق إهلاك الأصول الثابتة، طرق إهلاك الشهرة، تكاليف البحوث والتطوير، والتمويل من خارج الموازنة.

مثال توضيحي Illustration

فيما يلي مثالاً للنسب المالية التي تم حسابها للقوائم المالية لشركة Hillsburg Hardware Co. التي سبق تقديمها في الفصل الخامس، مع وجود إفتراضات للتبسيط:

١- عدم وجود فرق كبير بين متوسطي المدينين والمخزون في السنة الثانية عن الرصيد في نهاية السنة المالية.
٢- عدم وجود توزيعات ممتازة ويبلغ المعدل الضريبي ٣٤٪.
٣- يوجد ٢٥٠٠٠ سهم عادي بقيمة سوقية ١٢ دولار للسهم.

نسبة التداول = $\frac{٢٥٠٠}{٦٥٩} = ٣,٩$

النسبة السريعة = $\frac{٤١ + ٩٤٨ + ٤٧}{٦٥٩}$

نسبة النقدية = $\frac{٤١}{٦٥٩} = ٠,٠٦$

نسبة معدل دوران المدينين = $\frac{٧١٥٤}{٩٤٨ + ٦٢} = ٧١$

نسبة أيام التحصيل = $\frac{٣٦٠ \times (٩٤٨ + ٦٢)}{٧١٥٤} = ٥٠,٨$ يوم

معدل دوران المخزون = $\frac{٥١٦٢}{١٤٩٣} = ٣,٥$

نسبة أيام البيع = $\frac{٣٦٠ \times ١٤٩٣}{٥١٦٢} = ١٠٤,١$ يوم

نسبة الأيام اللازمة لتحديد النقدية = ٥٠,٨ + ١٠٤,١ = ١٥٤,٩ يوم

الديون إلى حق الملكية = $\frac{٦٥٩ \times ١٢٨٤}{١١٢٤} = ٠,٧$

صافي الأصول الملموسة إلى حق الملكية = $\frac{١١٢٤}{١١٢٤} = ١$

عدد مرات الفائدة المكتسبة = $\frac{٣٦٩}{١٢٠} = ٣,١$

عدد مرات الفائدة المكتسبة والتوزيعات المكتسبة = $\frac{٣٦٩}{١٢٠ + (\text{صفر}/١ \times ٠,٣٤)}$ = ٣,١

نسبة الكفاءة = $\frac{٧١٥٤}{٣٠٦٧}$

نسبة هامش الربح = $\frac{٣٦٩}{٧١٥٤}$ = ٠,٠٥

نسبة القابلية على تحقيق الأرباح = $\frac{٣٦٩}{٣٠٦٧}$ = ٠,١٢

نسبة العائد على إجمالي الأصول = $\frac{٣٦٩ + ٣٦}{٣٠٦٧}$ = ٠,١٣

نسبة العائد على حق الملكية العادي = $\frac{٢٨٥ - (\text{صفر}/١ - ٠,٣٤)}{١١٢٤}$ = ٠,٢٥

نسب الرفع المالي :

الإلتزامات المتداولة = $\frac{(٠,١٣ \times ٦٥٩) - \text{صفر}}{١١٢٤}$ = ٠,٠٨

أوراق الدفع = $\frac{(٠,١٣ \times ١٢٠٦) - ١٢٠}{١١٢٤}$ = ٠,٠٣

القيمة الدفترية للسهم العادي = $\frac{١١٢٤}{٢٥٠}$ = ٤,٥٠

المصطلحات الأساسية

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures إستخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى.

إجراء المراجعة Audit Procedure – تعليمات مفصلة لجمع نوع من أدلة المراجعة.

برنامج المراجعة Audit Program – تعليمات تفصيلية تجمع كافة أنواع الأدلة في أحد جوانب المراجعة أو في عملية المراجعة بأكملها. ويحتوي برنامج المراجعة على إجراءات المراجعة وقد يشمل حجم العينات، العناصر التي سيتم إختيارها وتوقيت الإختبارات.

الموازنة Budget – سجل مكتوب يمثل توقعات العميل عن الفترة المالية. ويمكن أن تؤدي مقارنة النتائج الفعلية مع الموازنات إلى التعرف على مدى وجود تحريفات.

صلاحية الأدلة Competence of Evidence – الدرجة التي تكون عندها الأدلة موثوقاً بها، وتتسم الأدلة بالصلاحية عندما يتم التوصل إليها من: (١) مصدر مستقل، (٢) عميل لديه نظام رقابة داخلية فعال، (٣) المعرفة المباشرة للمراجع، (٤) مصدر مؤهل مثل محامي المنشأة أو البنك الذي تتعامل معه، (٥) مصادر موضوعية.

المصادقة Confirmation– إستلام المراجع لإستجابة مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة المعلومات المطلوبة.

المستند الخارجي External Document المستند، مثل فاتورة البائع، الذي يتم إستخدامه من طرف خارج الشركة محل المراجعة عن العمليات المالية التي تم توثيقها ويمكن أن يحصل العميل عليه الآن بسهولة.

الإستفسار من العميل Inquiry of the Client – الحصول على معلومات شفوية أو كتابية من العميل كإستجابة لأسئلة معينة يتم توجيهها خلال المراجعة.

المستند الداخلي Internal Document – مستند، مثل تقرير الوقت للموظف، يعد ويستخدم داخل منظمة العميل.

الملاحظة Observation – إستخدام الحواس في تقدير أهداف معينة.

الإقتناع بالأدلة Persuasiveness of Evidence– الدرجة التي يقتنع فيها المراجع بأن الأدلة تدعم رأى المراجعة. وتتمثل المحددات الأربعة لإقناع الأدلة في: المناسبة، حجم الأدلة، وتوقيت الحصول على الأدلة.

الفحص المادي Physical exmination – فحص أو عد المراجع للأصول الملموسة.

ملائمة الدليل Relevance of Evidence – مدى إرتباط الأدلة بهدف المراجعة الذي يتم إختباره.

القابلية للإعتماد Reliability – أنظر صلاحية الأدلة.

إعادة الأداء Reperformance – إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال فترة المراجعة.

كفاية الأدلة Sufficiency of Evidence : كمية الأدلة وحجم العينة الملائم.

توقيت الأدلة Time Lines – الوقت الزمني لجمع الأدلة طبقاً للفترة التي تغطيها المراجعة.

التقلبات غير العادية Unusual Fluctuations – الفروق الكبيرة غير المتوقعة التي تشير إليها الإجراءات التحليلية بين البيانات المالية الخاصة بالفترة الحالية والبيانات الأخرى التي يتم إستخدامها في إجراء المقارنة.

التوثيق Vouching– إستخدام المستندات في توثيق العمليات المالية أو القيم المسجلة.

أســـــئلة للمراجـــعة

٦-١ (**الهـــدف ٦-١**) وضح التشابه والإختلاف بين الأدلة في القضايا القانونية والأدلة في مراجعة القوائم المالية.

٦-٢ (**الهدف ٦-٢**) أذكر القرارات الرئيسية الأربعة للأدلة التي يجب إتخاذها في كل عملية مراجعة.

٦-٣ (**الهدف ٦-٢**) ماهو المقصود بإجراء المراجعة. ما أهمية صياغة الإجراءات المراجعة بشكل جيد؟

٦-٤ (**الهـــدف ٦-٢**) ما هو المقصود ببرنامج المراجعة الخاص بالمدينين. وماهي الأمور الأربعة التي يجب إدراجها في البرنامج؟

٦-٥ (**الهدف ٦-٣**) أذكر المعيار الثالث للعمل الميداني. أشرح المقصود بكل مرحلة رئيسية في المعيار.

٦-٦ (**الهـــدف ٦-٣**) فسر لماذا يمكن للمراجع أن يقتنع فقط بمستوى مناسب من التأكد وليس بشكل مطلق بأن القوائم المالية صحيحة.

٦-٧ (**الهـــدف ٦-٣**) عرف العوامل الأربعة التي تحدد مدى الإقتناع بالأدلة. كيف يمكن ربط هذه

العوامل بإجراءات المراجعة: حجم العينات، العناصر التي يتم إختيارها، والتوقيت؟

٦-٨ (**الهدف ٦-٣**) عرف الخصائص الخمس الرئيسية التي تحدد صلاحية الأدلة. أذكر مثالاً لكل خاصية محدداً فيه نوع الدليل الذي يعد ملائماً.

٦-٩ (**الهدف ٦-٤**) أذكر الأنواع المتبعة لأدلة المراجعة التي تم تناولها في هذا الفصل مع تقديم مثال لكل منها.

٦-١٠ (**الهدف ٦-٤**) ماهي الخصائص الأربعة لتعريف المصادقات؟ فرق بين المصادقات والتوثيق الخارجي؟

٦-١١ (**الهدف ٦-٤**) فرق بين أدلة المراجعة الخاصة بالتوثيق الداخلي والتوثيق الخارجي مع تقديم ٣ أمثلة لكل منهما.

٦-١٢ (**الهدفين ٦-٤، ٦-٦**) أشرح أهمية الإجراءات التحليلية كدليل لتحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

٦-١٣ (**الهدفين ٦-٤، ٦-٦**) أذكر أهم أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية.

٦-١٤ (**الأهداف ٦-٦، ٦-٧**) بإعتبارك مراجعاً، قام العميل Harper Company بإجراء تعاقد قانوني ملزم يشكل جزءاً من إتفاقية السندات للحفاظ على نسبة المتداول عند ٢. فإذا إنخفضت النسبة في تاريخ إصدار القوائم المالية عن ٢، يجب سداد قيمة السندات مباشرة. وفي العام الحالي: أظهرت القوائم المالية للعميل إنخفاض النسبة من ٢,٠٦ في العام الماضي إلى ٢,٠٥. **كيف** يؤثر ذلك على خطة المراجعة؟

٦-١٥ (**الهدف ٦-٦**) فرق بين الإجراءات التحليلية الخاصة بتوجيه الإهتمام والإجراءات التحليلية التي يمكن أن تؤدي إلى تخفيض الإختبارات التفصيلية الأساسية.

٦-١٦ (**الهدف ٦-٦**) أذكر هل العبارة الآتية صحيحة أم لا «تعد الإجراءات التحليلية جانباً هاماً في كل عملية مراجعة، ولكن لاتكون هذه الإجراءات كافية بمفردها في أي جانب من جوانب المراجعة».

٦-١٧ (**الهدف ٦-٧**) المحاسب المصرح له Gale Gordon وجد أن كل من النسب المالية وتحليل الإتجاه لاتعد أدوات مفيدة في تنفيذ المراجعة. وقد قام في عديد من عمليات المراجعة التي نفذها بحساب النسب الخاصة بالنشاط الواردة في نشرات Robert Morris Associates ومقارنتها بالنسب المعيارية في الصناعة. ويحدث دائماً أن يوجد في معظم عمليات المراجعة فرق كبير بين عمل العميل والبيانات الخاصة بالنشاط الواردة بالنشرات، ويفسر العميل ذلك بشكل تلقائي بإختلاف طبيعة التشغيل لديه. وبالتالي وجد Gordon أن تحليل النسب المالية لايؤدي إلى مساعدته على الإطلاق. كيف يمكن لـ Gordon أن يحسن جودة الإجراءات التحليلية؟

٦-١٨ (**الهدف ٦-٧**) عند الإنتهاء من كل عملية مراجعة، يقوم المحاسب المصرح له Roger Morris بحساب عدد كبير من النسب المالية والإتجاهات لإجراء المقارنات مع متوسطات الصناعة والنسب المالية في العام السابق. ويرى أن هذه النسب مفيدة في ضوء التكلفة النسبية لها، لأنها توفر رؤية عامة ممتازة للعمليات التشغيلية لدى العميل. فإذا لاحظ وجود فروق: يناقش الأسباب مع العميل ويقدم مقترحات حتى يتم تصحيح الوضع في المستقبل. وفي بعض الحالات يتم إجراء مثل هذه المناقشات في إطار خدمات إستشارية للإدارة. ناقش أوجه الضعف والقوة في إستخدام هذا المحاسب المصرح له لكل من النسب المالية وتحليل الإتجاه.

٦-١٩ (الهدف ٦-٧) من الضروري أن يتابع المراجع كافة الفروق الكبيرة التي يتم إكتشافها بواسطة الإجراءات التحليلية؟ ما هي العوامل التي تؤثر في عمليات الفحص هذه؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٦-٢٠ (الهدفين ٦-٣، ٦-٤) تتعلق الجمل الآتية بصلاحية والإقتناع بالأدلة. تخير الإجابة الأمثل

أ- ماهو النوع الذي يجب على المراجع أن يستخدمه من أنواع الأدلة المستندية لكونه أكثر الأدلة التي يمكن الإعتماد عليها؟

(١) فاتورة البيع التي أصدرها العميل وتم تدعيمها بإيصال الشحن من شركة شحن خارج الشركة.
(٢) المصادقة الخاصة برصيد أحد المدينين تم إرسالها بالبريد واستلامها مباشرة بواسطة المراجع.
(٣) شيك تم إصداره بواسطة الشركة ويحمل تظهير المدفوع له، وتم إدراجه في قائمة البنك وإرسل بالبريد مباشرة إلى المراجع.
(٤) ورقة عمل تم إعدادها بواسطة مراقب النفقات لدى العميل وراجعها أمين الخزانة.

ب- يتمثل النوع الذي يعتمد عليه المراجع على نحو أكبر من أدلة المراجعة المستندية في:

(١) الفحص الفعلي الذي يقوم به المراجع.
(٢) مصادقة تم الحصول عليها مباشرة من طرف ثالث.
(٣) عمليات حسابية قام المراجع بإجرائها من واقع دفاتر الشركة.
(٤) المستندات الخارجية.

جـ- يمكن أن يتم التوصل إلى أدلة المراجعة في أشكال مختلفة بدرجات مختلفة من الإقناع. أي من الأدلة التالية تمثل أقل أنواع الأدلة إقناعا:

(١) فاتورة البائع.
(٢) قائمة البنك التي تم الحصول عليها من العميل.
(٣) العمليات الحسابية التي يجريها المراجع.
(٤) فواتير البيع التي تم ترقيمها على نحو مسبق.

د- أي من عمليات التوثيق التالية تمثل أدنى درجات الإقناع في دعم رأي المراجع:

(١) جداول تفاصيل الجرد الفعلي للمخزون المعدة بواسطة العميل.
(٢) ملاحظة إستنتاج تم التوصل إليها في ضوء النسب المالية والإتجاهات.
(٣) ملاحظة قام بها منمن تم توثيقها في أوراق عمل المراجع.
(٤) قائمة بطلبات المصادقة السلبية التي لم يتلق المراجع إستجابة منها.

٦-٢١ (الأهداف ٦-٤، ٦-٦، ٦-٧) تتعلق الأسئلة التالية بالإجراءات التحليلية تخير الإجابة الأمثل.

أ- تعد الإجراءات التحليلية:

(١) إختبارات إحصائية للمعلومات المالية يتم تصميمها لتحديد الجوانب التي تتطلب فحصاً مكثفاً.
(٢) إجراءات تحليلية للمعلومات المالية يتم تنفيذها بواسطة الحاسب الإلكتروني.
(٣) إختبارات أساسية للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات.

(٤) إختبارات تشخيص للقوائم المالية ولايمكن تصنيفها ضمن أدلة المراجعة.

ب- يتطلب التعرف على التقلبات الجوهرية الكبيرة من خلال الإجراءات التحليلية عادة أن يتم:

(١) التأهيل الثابت.
(٢) فهم الرقابة الداخلية للعميل.
(٣) التفسير في خطاب التمثيل.
(٤) فحص المراجع.

جـ- ماهو الموقف الذي يمكن ان يكتشف أسرع بواسطة المراجع عند مقارنة مصروفات وايرادات عام ١٩٩٧ مع المصروفات والإيرادات للسنة السابقة وفحص كافة التغيرات التي تزيد عن نسبة ثابتة من المواقف التالية:

(١) الزيادة في معدلات ضريبة المعلكات التي لم يتم إدراجها في المبالغ المستحقة على الشركة لعام ١٩٩٧.
(٢) بدء الصراف التلاعب في رصيد المدينين عام ١٩٩٧.
(٣) نظراً لوجود ظروف إقتصادية سيئة، يعد مخصص الديون المشكوك فيها غير ملائم لعام ١٩٩٧.
(٤) قامت الشركة بتغيير سياسة رسملة الأدوات الصغيرة في عام ١٩٩٧.

د- أظهرت نتائج الإجراءات التحليلية والإختبارات الأخرى التي قمت بها في شركة Day أن الظروف المالية السيئة للشركة تجعل إمكانية استمرارها أمراً غير محتمل وبإفتراض أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ماهو الإفصاح الذي يجب ان تقوم بالإعلان عنه بخصوص الموقف المالي الواهن للشركة.

(١) يجب إصدار تقرير مفيد مع توجيه القارئ في فقرة يتم إدراجها بين فقرتي المجال والرأى إلى وجود ظروف مالية سيئة بالشركة.
(٢) يجب أن تصر على أن تظهر ملحوظة بالقوائم المالية بوضوح أن الشركة على شفا الإفلاس.
(٣) لايجب أن تصر على نوع معين من الإفصاح حيث تظهر القوائم المالية بنفسها الظروف المالية السيئة بوضوح.
(٤) يجب عليك أن تتأكد من وجود الإفصاح الملائم مع تعديل تقرير المراجعة لعدم قدرة الشركة على الاستمرار.

أسئلة وحالات للمناقشة

٩- ٣٢ (الهدف ٦-٤) حصل المراجع على الأمثلة التالية من التوثيق:

١. فاتورة الشراء.
٢. الأستاذ العام.
٣- قائمة البنك.
٤ شيكات الأجور الملغاة.
٥- بطاقات الوقت للأجور.
٦- طلبات الشراء.
٧- تقارير الاستلام (مستندات يتم إعدادها عند إستلام البضاعة).

٨- محاضر مجلس الإدارة.
٩- حوالات للعمل.
١٠- شهادات إعفاد العاملين.
١١- إتفاقات الإستئجار الموقعة.
١٢- النسخ المزدوجة من فواتير الشحن.
١٣- الحسابات الفرعية للمدينين.
١٤ أوراق الدفع الملغاة.
١٥ فواتير البيع المزدوجة.
١٦- عقود الإندماج.
١٧- الحقوق في بوالص التأمين على العقارات.
١٨- أوراق الدفع.

المطلوب

أ - تصنيف أنواع التوثيق السابقة إلى مستندات داخلية ومستندات خارجية.

ب شرح لماذا يمكن الإعتماد على الدليل الخارجي بأكثر من الدليل الداخلي.

٢٣-٢٣ (الهدف ٦-٤) فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة:

١- فحص المدينين مع مدير الإئتمان لتقييم مدى تحصيلها.
٢- فحص ساعة تحديد وقت الأجور وتحديد ما إذا كان يوجد موظفين عملوا على زيادة الوقت.
٣- جرد عناصر المخزون وتسجيل القيم في أوراق العمل الخاصة بالمراجعة.
٤ - الحصول على خطاب من محامي العميل يتم توجيهه إلى منشأة المحاسبة يشهد فيه المحامي بعدم وجود دعاوى قضائية ضد الشركة محل المراجعة.
٥ - التعرف على مدى صحة رصيد المخزون من خلال ضرب تكلفة عناصر المخزون في الكميات.
٦ الحصول على خطاب من شركة التأمين إلى منشأة المحاسبة يذكر فيه مبلغ التأمين ضد الحريق الذي يغطي المباني والمعدات.
٧ - فحص بوليصة التأمين الذي يذكر بها مبلغ التأمين ضد الحريق الذي يغطي المباني والمعدات.
٨- حساب نسبة تكلفة البضاعة إلى المبيعات لإختبار المنطقية العامة لإجمالي الهامش النسبي مع السنة السابقة.
٩- الحصول على معلومات بخصوص الرقابة الداخلية من خلال تقديم طلب إلى العميل لملء قائمة إستقصاء.
١٠- تتبع الإجماليات في يومية النقدية المسددة إلى الإسناد العام.
١١- ملاحظة جرد العمال للمخزون للتعرف على ما إذا كان يتم إتباع إجراءات الشركة.
١٢- فحص المعدات للتحقق من أن عمليات الحيازة الرئيسية قد تم استلامها واستخدامها فعلاً في العمل.
١٣- حساب نسبة مصروف عمولات البيع إلى المبيعات لإختبار عمولات البيع.
١٤- فحص محاضر الشركة للتعرف على المسئول بالترخيص لإصدار الأسهم.
١٥- الحصول على خطاب من الإدارة يتم فيه الإشارة إلى عدم وجود التزامات غير مدرجة بالدفاتر.
١٦- فحص إجمالي رصيد الصيانة في كل شهر لتحديد ما إذا كان يوجد رصيد كبير على نحو معتاد في أي شهر من الشهور.
١٧- مقارنة فواتير الشراء المزدوجة مع قيود اليومية للتعرف على أسماء العملاء والقيم المخاصة بهم.
١٨- جمع قيود اليومية للمبيعات للتعرف على مدى صحة الإجماليات.

١٩- جرد النقدية الفترية للتأكد مدى سلامة قيم صندوق النقدية الفترية.
٢٠- الحصول على بيان كتابي من البنك يحدد فيه أن الودائع الخاصة بالعميل تبلغ ١٥٦٧١ دولار وأن الإلتزامات عليه تحت الطلب تبلغ ٥٠٠٠٠ دولار.

المطلوب

تصنيف كل إجراء مما سبق إلى الأدلة السبعة للمراجعة: (١) الفحص الفعلي، (٢) المصادقات، (٣) التوثيق، (٤) الملاحظة، (٥) الإستفسار من العميل، (٦) إعادة التشغيل، (٧) الإجراءات التحليلية.

٦-٢٤ (الهدف ٦-٤) اذكر مثالان لأدلة المراجعة يمكن أن يستخدمها المراجع لدعم كل من مايلي:

أ- تسجيل قيم قيود اليومية في يومية الخازنة.
ب- الفحص لوجود المخزون.
جـ- دقة رصيد المدينين.
د- ملكية الأصول الثابتة.
هـ- الإلتزام تجاه الدائنين.
و- تكهين المخزون.
ز- وجود النقدية الفترية.

٦-٢٥ (الهدفين ٦-٤، ٦-٦) تم مناقشة ٧ أنواع مختلفة من الأدلة وتتعلق الأسئلة التالية بإمكانية الإعتماد على هذه الأدلة:

أ- أشرح لماذا يعد التوثيق دليلاً يمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر من الإستفسار من العميل.
ب- صف موقف يكون فيه الحصول على المصادقة معبراً عن دليل يمكن الإعتماد عليه بدرجة كبيرة، وموقف لاتكون المصادقة فيه دليلاً يمكن الإعتماد عليه.
جـ- ماهي الظروف التي يكون فيها الملاحظة الفعلية للمخزون دليلاً لايمكن الإعتماد عليه بشكل نسبي؟
د- أشرح لماذا تعد إعادة التشغيل دليلاً يمكن الإعتماد عليه بشكل كبير ولكنه دليل محدود الاستخدام نسبيا.
هـ- أذكر ٣ أمثلة للتوثيق الذي يمكنه الإعتماد عليه بشكل نسبي و٣ أمثلة للتوثيق الذي يمكن الإعتماد عليه بدرجة أقل. ماهي الخصائص التي تفرق بينهما.
و- أذكر أمثلة عامة يكون فيها لتأهيل المنجيب أو لتأهيل المراجع أثر على إمكانية الإعتماد على الأدلة.
ز- أشرح لماذا تعدد الإجراءات التحليلية دليلاً هاماً مع أنها في حد ذاتها تعد دليلاً يتم الإعتماد عليه بشكل نسبي.

٦-٢٦ (الأهداف ٦-٣، ٦-٤، ٦-٧) خلال تنفيذ المراجعة للقوائم المالية، يجب أن يحكم المراجع على مدى صلاحية الأدلة التي حصل عليها.

المطلوب

أ- خلال أداء المراجعة يواجه المراجع العديد من الأسئلة للأفراد العاملين لدى العميل.
(١) صف العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند تقييم الأدلة الشفوية التي يحصل عليها من الأفراد العاملين لدى العميل.
(٢) ناقش مدى صلاحية ومحدودية الأدلة الشفوية.
ب- قد تتضمن المراجعة إجراء عمليات حسابية للعديد من النسب المالية للميزانية والتشغيل ومقارنتها

مع السنوات السابقة ومتوسطات النشاط. ناقش مدى صلاحية ومحدودية تحليل النسب المالية*.

٦-٢٧ (الهدف ٦-٤) بصفتك مراجعاً لشركة Star Manufacturing حصلت

أ- على ميزان المراجعة التالي من دفاتر الشهر السابق لإنتهاء السنة المالية.

	مدين (دائن)
نقدية بالبنك	٨٧٠٠٠ دولار
مدينون - تجارة	٣٤٥٠٠٠
أوراق قبض	١٢٥٠٠٠
مخزون	٣١٧٠٠٠
أراضي	٦٦٠٠٠
صافي مباني	٣٥٠٠٠٠
صافي أثاث ومعدات	٣٢٥٠٠٠
أوراق دفع - تجارة	(٢٣٥٠٠٠)
رهونات مستحقة	(٤٠٠٠٠٠)
أسهم رأس المال	(٣٠٠٠٠٠)
أرباح محتجزة	(٥٦٠٠٠٠)
مبيعات	(٣١٣٠٠٠٠)
تكلفة البضاعة	(٣٠٠٠٠٠)
مصروفات إدارية وعمومية	٦٢٢٠٠٠
أتعاب قانونية ومهنية	٢٠٠٠
مصروفات الفائدة	٣٥٠٠٠

ب- لايوجد مخزون لبضاعة الأمانة بالداخل أو بالخارج.

جـ- تستحق كافة أوراق القبض من خارج الشركة ويتم الاحتفاظ بها داخل الشركة.

المطلـوب

تحديد أي من الحسابات السابقة يجب المصادقة عنه من مصدر خارجي؟ اذكر بإختصار الطرف الذي يجب أن ترسل إليه المصادقة والمعلومات التي يجب إدراجها فيها. نظم الإجابة في الشكل التالي*

اسم الحساب	الطرف الذي يجب إرسال المصادقة إليه	المعلومات التي يجب المصادقة عنها

٦-٢٨ (الهدفين ٦-٤، ٦-٥) تم تنفيذ إجراءات المراجعة التالية عند مراجعة المخزون للتحقق من مقابلة أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها في الفصل الخامس. ويفترض في إجراءات المراجعة أن المراجع حصل على قائمة بجرد المخزون. وأيضاً يوجد عرض لأهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة التي سبق التعرض لها في الفصل الخامس.

إجراءات المراجعة

١- إختبار حاصل ضرب سعر كل واحدة من عناصر المخزون في الكمية، إختبار مجموع قائمة المخزون ومقارنتها بالإجمالي في الأستاذ العام.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٢- تتبع كميات منتقاة من قائمة المخزون وإجراء الفحص الفعلي لها للتحقق من وجودها بنفس الكميات.
٣- توجيه أسئلة إلى الأفراد العاملين في التشغيل عن إمكانية تكهين المخزون أو الركود فيه.
٤- إختيار عينة من كميات المخزون في مستودع المصنع وتتبع كل عنصر في قائمة جرد المخزون لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج كل عنصر بالكمية والتوصيف الصحيحين.
٥- مقارنة كميات المخزون بالشركة فعلاً وأسعار الوحدات الخاصة بها عن الجرد في العام الحالي بقائمة الجرد مع ما يقابلها في السنة السابقة لإختبار الفروق الكبيرة.
٦- فحص فواتير المبيعات والعقود الخاصة بالعملاء لتحديد البضاعة المرسلة كأمانة للعملاء. وبالمثل، فحص فواتير الشراء وعقود الموردين لتحديد ما إذا كان يوجد بالمخزون بضاعة مملوكة للموردين.
٧- إرسال خطابات مباشرة إلى أطراف ثالثة يوجد لديها مخزون للشركة وطلب أن يتم الرد إلى المراجع مباشرة.

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالأرصدة.

الوجود
الإكتمال
التبويب
الفاصل الزمني
الإرتباط في التفصيلات
القيمة القابلة للتحقق
الحقوق والإلتزامات
العرض والإفصاح

المطلوب

أ- تحديد نوع دليل المراجعة الذي سيتم إستخدامه في كل أجزاء مراجعة مما سبق.
ب- تحديد هدف أو أهداف المراجعة العامة الذي يقابل كل اجراء مراجعة مما سبق.

٦-٩ (الهدفين ٦-٤، ٦-٥) تختلف إجراءات المراجعة عن أنواع أدلة المراجعة ولكنها ترتبط بها.

تتعلق الأسئلة التالية بأنواع أدلة المراجعة وإجراءات المراجعة.

المطلوب

أ- ماهو إجراء المراجعة؟
ب- لماذا يجب أن تكون إجراءات المراجعة محددة ومكتوبة بدقة؟
جـ- فيما يلي بعض أدلة المراجعة؟ أكتب بدقة إجراء واحد للمراجعة لحساب المدينين.

الدليل	إجراء المراجعة
(١) المصادقات	
(٢) التوثيق	
(٣) الإستفسار من العميل	
(٤) إعادة التشغيل	
(٥) الإجراءات التحليلية	

٦ - ٣٠ (الأهداف ٦-٣ ، ٦-٤، ٦-٥) فيما يلي ٩ مواقف، يحتوي كل منها على وسيلتين لجمع الأدلة:

١ مصادقة رصيد المدينين من العملاء الذين تتم المراجعة في شركاتهم في مقابل الحصول على المصادقات من العملاء.
٢- الفحص الفعلي لصفائح الصلب مقاس ٣ بوصة مقابل فحص الأجزاء الإلكترونية.
٣- فحص فواتير المبيعات المزدوجة بينما يقوم أفراد أخرون لديهم الكفاءة بفحص عمل الاخرين مقابل فحص المستندات التي أعدها شخص كفء يعمل بمفرده في الإدارة أو القسم.
٤- الفحص الفعلي لمخزون يتكون من أجزاء بها عدد من الوحدات موجودة بالشركة فعلاً مقابل فحص هذه الوحدات للتعرف على إحتمال تكهين المخزون.
٥ مناقشة إحتمال وقيمة خسارة دعوى قضائية ضد العميل مع المستشار القانوني للعميل مقابل مناقشة ذلك مع المستشار القانوني لمنشأة المحاسبة.
٦ مصادقة رصيد البنك مقابل مصادقة إحتياطي البترول والغاز مع جيولوجي متخصص.
٧- مصادقة رصيد البنك مقابلة فحص قائمة البنك الخاصة بالعميل.
٨- الجرد الفعلي لمخزون العميل الموجود لدى طرف محايد مقابل الحصول على مصادقة عن الجرد من الطرف المحايد.
٩ الجرد الفعلي لمخزون العميل مقابل الحصول على نتيجة الجرد من رئيس الشركة.

المطلوب

أ- تحديد العوامل الخمس التي تحدد مدى صلاحية الأدلة.
ب- حدد لكل موقف من المواقف التسع السابقة نوع الدليل الذي يمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر، هل هو الدليل الأول أم الدليل الثاني.
حـ- في كل موقف مما سبق، حدد العوامل الخمس التي تؤثر في مدى صلاحية الأدلة.

٦- ٣١ (الأهـــداف ٦-٤، ٦-٥) فيما يلي ١٠ إجراءات للمراجعة مع وجود كلمات لم يتم إدراجها، وتوجد قائمة تحتوي على عدد من المصطلحات التي تستخدم عادة في إجراءات المراجعة.

إجراءات المراجعة

١- ـــــ يعبر عن ما إذا كان مالك دفتر المدينين ممنوعاً من التعامل مع النقدية.
٢- ـــــ تمثل نسبة البضاعة المباعة إلى المبيعات ومقارنة النسبة مع ما يقابلها في العام السابق.
٣- ـــــ يومية المبيعات و ـــــ الإجمالي في الأستاذ العام.
٤- ـــــ يومية المبيعات، والبحث عن العمليات المالية الكبيرة وغير العادية التي تتطلب إجراء الفحص.
٥- ـــــ من الإدارة لتحديد ما إذا كان كافة العاملين في إدارة المحاسبة مطالبون بالحصول على عطلة سنوية.
٦- ـــــ الرصيد في حساب البنك مباشرة من بنك «الولاية الشرقي».
٧- ـــــ كافة الأسهم القابلة للبيع في تاريخ الميزانية لتحديد ما إذا كانت قيمتها تساوي الإجمالي في قائمة العميل.
٨- ـــــ عينة من فواتير البيع المزدوجة لتحديد ما إذا كان تم الحصول على موافقة مراقب النفقات و ـــــ كل فاتورة بيع مزدوجة مع يومية المبيعات للتعرف على مدى إتفاق الأسماء والقيم.

٩- ـــــــ سعر وحدة البيع في الكمية بفاتورة البيع المزدوجة ومقارنتها بإجمالي القيمة في فاتورة البيع المزدوجة.

١٠- ـــــــ الإتفاق بين شركة جونسون لتجارة الجملة والعميل لتحديد ما إذا كان الشحن قد تم على أساس وجود مبيعات أو بضاعة أمانة.

المصطلحات

أ- الفحص
ب- البحث
جـ- قراءة
د- حساب
هـ- إعادة حساب
و- جمع
ز- تتبع
ح- مقارنة
ط- جرد
ك- ملاحظة
ل- الإستفسار
م- مصادقة

المطلوب

أ- ضع المصطلح الأكثر ملائمة في الأماكن الخالية في كل إجراء من إجراءات المراجعة العشر، لايمكن استخدام مصطلح لأكثر من مرة واحدة.

ب- عرف نوع الأدلة الذي سيتم استخدامه في كل اجراء من الإجراءات العشر.

٩- ٣٢ (الهـــدفين ٦، ٤، ٦-٦) عند مراجعة القوائم المالية لشركة صناعية تقوم بإعدادها من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات، إتضح للمراجع عدم جدوى إستخدام أدلة المراجعة التقليدية. ونتيجة لذلك، زاد المراجع من تركيزه على استخدام الإجراءات التحليلية للبيانات محل المراجعة. وقد تم تطبيق هذه الإجراءات في مراجعة الترحيلات في الدفاتر المحاسبية، وشملت حساب النسب الآتية ومقارنتها مع ما يقابلها في العام الماضي أو النسب المعيارية للنشاط. ومن أمثلة الإجراءات التحليلية التي تم إستخدامها حساب معدل دوران المخزون وحساب عدد أيام التحصيل.

المطلوب

أ- مناقشة مزايا إستخدام الحاسب المصرح له للإجراءات التحليلية في المراجعة.

ب- بالإضافة للعمليات الحسابية التي تم اجرائها في الوصف السابق، أذكر النسب المالية التي يمكن للمراجع أن يحسبها خلال مراجعة الحسابات في الميزانية وقائمة الدخل. حدد في كل نسبة اسم الحسابين (أو الحسابات) المستخدمة.

جـ- إذا اكتشف المراجع وجود تغير كبير في النسبة عند إجراء المقارنة مع السنة السابقة، قد يأخذ في إعتباره أسباب التغير. أذكر الأسباب المحتملة للتغيرات الكبيرة في النسب التالية:

(١) معدل دوران المخزون (نسبة تكلفة المبيعات ومتوسط المخزون) يوجد بها إنخفاض عن ما يقابلها في العام الماضي.
(٢) عدد أيام التحصيل من المدينين الذين تم البيع لهم (نسبة المتوسط اليومي للمدينين والمبيعات) زادت عن ما يقابلها في السنة الماضية*.

٦- ٣٣ (**الهدف ٦-٧**) أوضحت المقارنة التي قمت بها للنسبة المئوية لإجمالي هامش المساهمة بين أعوام ١٩٩٤ و١٩٩٧ أن هناك إنخفاضا معنويا. ويظهر ذلك الجدول التالي:

	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤
المبيعات (بالآلاف)	١٤٢١١	١٢٩١٦	١١٤٩٢	١٠٣٥١
تكلفة البضاعة المباعة	٩٢٢٣	٨٢٦٦	٧٣١٣	٦٥٧٣
إجمالي الهامش	٤٩٨٨	٤٦٥٠	٤١٤٩	٣٧٧٨
النسبة المئوية	٣٥,١	٣٦	٣٦,٢	٣٦,٥

وبمناقشة الأمر مع Morilyn Adams إتضح وجود تفسيرات محتملة. حيث يوجد إنخفاض ثابت في نسبة مجمل الربح في النشاط الذي يعمل فيه العميل وهو نشاط التعامل في تجارة التجزئة للأدوية ولمدة ثلاث سنوات مما يبرر جزءا من الإنخفاض بالشركة. أما السبب الثاني فيتمثل في إنخفاض النسبة المئوية للحجم الإجمالي في الجزء المتعلق بالعمل في الصيدلية. وكانت مبيعات الصيدلة تساهم بالجانب الأكبر من أرباح الشركة، والآن تمنح المنافسة من محلات الأدوية التي تمنح خصما من التوسع في التعامل في الأدوية بشكل كبير منلما يتم في عناصر أخرى مثل المحلات، والحلويات والمعديد من العناصر الأخرى. ويرى مراقب النفقات أن هذين العاملين تسببان بشكل كبير في النقص بالنسبة المئوية لإجمالي الهامش.

وتم التوصل إلى المعلومات الإضافية التالية من مصدر مستقل ومن دفاتر العميل لفحص تفسيرات مراقب النفقات.

	شركة Jones للأدوية				النسبة المئوية لمجمل الربح في النشاط لتجارة تجزئة الأدوية والمنتجات المرتبطة بها
	مبيعات الأدوية	مبيعات من غير الأدوية	تكلفة البضاعة المباعة للأدوية	تكلفة البضاعة المباعة غير الأدوية	
١٩٩٧	١٥١٢٦	٩٠٨٥	٣٠٥٤	٦١٧٨	٣٢,٧٪
١٩٩٦	٥٠٥١	٧٨٦٥	٢٩١٩	٥٣٤٧	٣٢,٩٪
١٩٩٥	٤٨٢١	٦٦٤١	٢٧٩١	٤٥٢٢	٣٣٪
١٩٩٤	٤٦١٩	٥٧٣٢	٢٦٦٥	٣٩٠٨	٣٣,٢٪

المطلوب

أ- تقييم التفسيرات التي قدمها مراقب النفقات، وضح العمليات الحسابية التي تدعم رأيك.
ب- ماهي الجوانب الخاصة في القوائم المالية للعميل التي تتطلب فحصاً مكثفاً خلال المراجعة.

٦-٣٤ (**الهدف ٦-٧**) خلال إتمام المراجعة في شركة Worldwide Wholesale، تم إجراء تحليل النسب المالية وتحليل الإتجاه على نحو مكثف. ولم يتم اكتشاف استثناءات معنوية ماعدا مايلي:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١ مصروفات العمولة كنسبة مئوية من المبيعات ظلت ثابتة لعدة سنوات ولكنها زادت على نحو معنوي في السنة الحالية، وتم تغيير معدلات العمولة.
٢ يوجد إنخفاض على نحو ثابت لمدة ٤ سنوات في معدل دوران المخزون.
٣ - النسبة المئوية للمخزون إلى الأصول المتداولة زادت على نحو ثابت لمدة ٤ أربع سنوات.
٤ - عدد أيام البيع للمدينين زاد على نحو ثابت لمدة ٣ سنوات.
٥ - مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة من المدينين انخفض لمدة ٣ سنوات.
٦ - المبلغ المطلق لمصروف الأهلاك والنسبة المئوية لمصروف الإهلاك من إجمالي الأصول الثابتة أقل بكثير هذا العام عن العام السابق.

المطلوب

أ - تقييم المعنوية المحتملة لكل إستثناء مما سبق على العرض في القوائم المالية.
ب - حدد ما هي إجراءات المتابعة التي يجب إستخدامها لتحديد إمكانية وجود تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

٦-٣٥ (الهدف ٦-٧) كجزء من الإجراءات التحليلية في شركة Mohogany Products, Inc. وتم إجراء العمليات الحسابية والتوصل للنسب التالية:

النسبة	منتجات Mohogany		متوسطات النشاط	
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٦
١- نسبة التداول	٣,٣	٣,٨	٢,٢	٢,٦
٢- أيام التحصيل للمقبوضات	٨٧	٩٣	٦٧	٦٠
٣- أيام البيع للمخزون	١٢٦	١٢١	٩٣	٨٩
٤- المشتريات إلى الدائنين	١٠,٧	١١,٦	٨,٥	٨,٦
٥- المخزون إلى الأصول المتداولة	,٥٦	,٥١	,٤٩	,٤٨
٦- دخل التشغيل إلى الأصول الثابتة	,٠٨	,٠٦	,١٤	,٠٢
٧- دخل التشغيل إلى صافي المبيعات	,٠٦	,٠٩	,٠٤	,٠٤
٨- النسبة المئوية لإجمالي الهامش	,٢١	,٢٧	,٢١	,١٩
٩- ربح السهم	١٤,٢٧	١٣,٩١	٢,٠٩	١,٩٣

المطلوب

أ - أذكر ما إذا كان هناك ضرورة لفحص النتائج على نحو أعمق، إذا كان الأمر كذلك، أذكر الأسباب.
ب - أذكر المنهج الذي يمكن أن تستخدمه في الفحص.
جـ - فسر كيف تختلف نتائج العمليات التشغيلية لمنتجات Mahogany عن تلك الخاصة بالنشاط.

٦- ٤٦ **(الهدف ٧-٦)** فيما يلي النسب المالية لشركة Cragston Star Products. ويتمثل الغرض الرئيسي لهذه المعلومات في تقدير خطر الفشل المالي وأيضاً الاستنتاجات المناسبة الأخرى.

النسبة	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣
نسبة التداول	٢,٠٨	٢,٢٦	٢,٥١	٢,٤٣	٢,٥
النسبة السريعة	,٩٧	١,٣٤	١,٨٢	١,٧٦	١,٦٤
الربح قبل الضريبة إلى مصروف الفائدة	٣,٥	٣,٢	٤,١	٥,٣	٧,١
معدل دوران المدينين	٤,٢	٥,٥	٤,١	٥,٤	٥,٦
أيام التحصيل للمدينين	١٠٨,٢	٨٣,١	١٠٥,٢	٨٠,٦	٧١,٦
معدل دوران المخزون	٢,٠٣	١,٨٤	٢,٦٨	٣,٣٤	٣,٣٦
أيام بيع المخزون	١٧٢,٦	١٩٥,١	١٣٣,٩	١٠٧,٨	١٠٨,٣
صافي المبيعات إلى الأصول الملموسة	,٦٨	,٦٤	,٧٣	,٦٩	,٦٧
دخل التشغيل إلى صافي المبيعات	,١٣	,١٤	,١٦	,١٥	,١٤
دخل التشغيل إلى الأصول الملموسة	,٠٩	,٠٩	,١٢	,١	,٠٩
صافي الدخل إلى حقوق الملكية العادية	,٠٥	,٠٦	,١	,١	,١١
ربح السهم	٤,٣	٤,٢٦	٤,٤٩	٤,٢٦	٤,١٤

المطلوب

أ- ماهي الإستنتاجات الرئيسية التي يمكن أن تعبر عن مستقبل الشركة.

ب- ما هي المعلومات الإضافية التي ستكون مفيدة في تقدير الموقف المالي للشركة.

جـ- بناء على النسب السابق ذكرها، ماهو الجانب أو الجوانب التي تحتاج إلى إهتمام أكبر في المراجعة.

حالـــة عملـــية

٦-٣٧ **(الهدفين ٦-٧، ٦-٨)** رجل الأعمال الناجح Solomon يشترك في ملكية إحدى الشركات التي تعمل في تصنيع الأجزاء الخاصة للسيارات التي يتم بيعها في متاجر أجزاء السيارات وتعمل هذه الشركة في مدينة بوسطن. وحدث زيادة في المبيعات والأرباح في السنوات القليلة الماضية ويتوقع أن يكون مستقبل الشركة مشجعاً. ويرى أشقاء Solomon إما أن يقوموا بالإندماج في شركة أكبر أو طرح أسهم للإكتتاب العام للحصول على رأس مال إضافي.

وبدأت الشركة في عام ١٩٦٠ عندما قرر Frank Solomon تصنيع أجزاء آلات السيارات في ١٩٧٥ قامت الشركة بتصنيع أجزاء السيارات. ولحسن الحظ لم يكن ضرورياً أن يتم التوسع في عمليات التصنيع، ولكن ظهرت حالياً مشكلة تتعلق بضيق المساحة مما يستوجب الأمر أن يتم التوسع. وبالطبع تعد أسعار الأراضي وتكاليف البناء في مدينة بوسطن كبيرة جداً.

وكانت الإدارة تعتمد دائماً عليك لتقديم المساعدة في مجال العمل نظراً لأن أمين الخزنة يهتم أساساً بالمبيعات ولديه خلفية بسيطة في عمل مراقبة النفقات. وتتسم مرتبات الموظفين بالتواضع بهدف إعادة إستثمار الأرباح في النمو المستقبلي. وفي الواقع تتجه الشركة نحو تكوين ثروة طويلة الأجل للإشقاء الذين يملكون الشركة بأكثر من الربح قصير الأجل. ويستثمر الأشقاء كل ثرواتهم الخاصة في الشركة.

ويرجع السبب الرئيسي في نجاح الشركة إلى أنها تمتلك فريق عمل صغير ولكنه يتسم بالإمتياز في مجال المبيعات. وتتمثل سياسة البيع في البيع لمحلات السيارات الصغيرة بسعر مرتفع. وأدت هذه السياسة إلى حدوث خسائر كبيرة في الإئتمان ولكن كان هامش الربح كبيراً والنتائج كانت تعبر عن نجاح كبير. وترغب الشركة في استمرار هذه السياسة في المستقبل.

وتقوم منشأة المراجعة التي تعمل بها بإجراء المراجعة لهذه الشركة منذ عام ١٩٧٠، وتقوم أنت بالعمل في مراجعة هذه الشركة خلال الثلاث سنوات السابقة. ويوجد بالشركة رقابة داخلية ممتازة، كما أن الشركة كانت متعاونة جداً مع فريق المراجعة. وفي السنوات الحديثة رغبت الشركة في الحفاظ على صافي الدخل في مستوى مرتفع لمقابلة إحتياجات الإقتراض وإحتمالات البيع المستقبلية. ولم يحدث أبدا أن تم إجراء تسويات كبيرة بسبب المراجعة، ويتم دائماً إصدار تقرير مراجعة نظيف.

وكان عليك في العام الحالي أن تقوم باجراء إختبارات المراجعة في جانب المبيعات والتحصيل. ووجدت أن الأرصدة النهائية تعبر عن وضع ممتاز من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات التفصيلية: المبيعات، مردودات المبيعات، والمسموحات على المبيعات. ولم يظهر أي تحريفات من المصادقات الكبيرة التي تم إرسالها. وقمت بمراجعة الفاصل الزمني للمبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات وكان كل شئ ممتازاً. وتبدو كافة الديون المعدومة التي تم تسجيلها منطقية، ويشير فحص ميزان المراجعة الزمني إلى أن الظروف التي كانت سائدة في العام الماضي مازالت مستمرة هذا العام.

المطلوب

أ- تقييم المعلومات في هذه الحالة ومساعدة الإدارة على تحسين التشغيل في مجال العمل. قم بالتحليل باستخدام برنامج الجداول الالكترونية (متروك للمعلم).

ب- هل تتفق في أن أرصدة: المبيعات، المدينين، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها قد تم إدراجها بشكل صحيح؟ أذكر المعلومات الحسابية التي تدعم رأيك.

	١٩٩٧/١٢/٣١ (السنة الحالية)	١٩٩٦/١٢/٣١	١٩٩٥/١٢/٣١	١٩٩٤/١٢/٣٠
الميزانية				
النقدية	٤٩٦١٥	٣٩٤٥٣	٥١٨١١	٤٨٢٩١
مدينون	٢٣٦٦٩٣٨	٢٠٩٤٠٥٢	١٧٥٦٣٢١	١٣٥١٤٧٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	(٢٥٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)	(٢٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)
المخزون	٢٧٧١٨٣٣	٢٥٨٥٨٢٠	٢١٤٦٢٨٩	١٦٥٠٩٥٩
الأصول المتداولة	٤٩٣٨٢٨٦	٤٤٧٩٣٢٥	٤٧٣٤٥٢١	٢٨٥٠٧٢٠
الأصول الثابتة	٣٧٦٠٥٣١	٣٧٤٤٥٩٠	٣٤٩٨٩٣٠	٣١٣٢١٣٣
الإلتزامات المتداولة	٢٢٥٣٤٢٢	٢٢٨٦٤٢٢	١٩٥١٨٣٠	١٦٢٥٨١١
الإلتزامات طويلة الأجل	٤٧١١٠٧٣	٤٥٢٥٣١٠	٤١٩١٦٩٩	٣٥٥٠٤٨١
حقوق الملكية	١٧٣٤٤٢٢	١٤١٢١٧٢	١٠٨٩٩٢٢	٨٠٦٥٩١
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	٨٦٩٨٩١٧	٨٢٢٣٩١٥	٧٢٣٣٤٥١	٥٩٨٢٨٥٣
معلومات قائمة الدخل				
المبيعات	٦٧٤٠٦٥٢	٦١٥٩٤١١	٥٣١٣٧٥٢	٤٢٥١٨٢٧
مردودات ومسموحات المبيعات	(٢٠٧٨٣١)	(١٨٦٢٥٤)	(١٥٨٣٦٧)	(١٢١٨٢١)
الخصم المسموح به على المبيعات	(٧٤١٤٧)	(٦٣١٥٥)	(٥٢١٨٣)	(٤٢٤٥١)
الديون المعدومة	(٢٤٨٨٣٩)	(٢٤٥١٢٥)	(٢١٦١٥١)	(١٩٦٥٢١)
صافي المبيعات	٦٢٠٩٨٣٥	٥٦٦٩٧٧٧	٤٨٨٧٠٥١	٣٨٩١٠٤٤
أجمالي الهامش	١٤١٥٩٢٦	١٣٦٠٩١١	١٢٣٠٦٤٠	١٠٦٢٥٤٣
صافي الدخل بعد الضريبة	٣٣٥١٦٦	٣٢٢٢٥٠	٢٨٣٣٦١	٢٥٧٨٢٩
المدينون على المدى الزمني				
صفر - ٣٠ يوم	٩٤٢٠٨٦	٨٨١٢٣٢	٨٠٨٥٦٩	٦٧٤٠١٤
٣١- ٦٠ يوم	٧٩٢٧٤٢	٦٩٧٣٠٨	٥٦١٤٢٩	٤٠٧٢٧١
٦١ - ١٢٠ يوم	٤٥٢٢٥٨	٣٨٩٩٢٩	٢٨٠٩٦٢	٢٠٢١٣٤
اكبر من ١٢٠ يوم	١٧٩٨٥٢	١٤٦٥٨٣	١٠٥٣٦١	٦٧٥٥١
الإجمالي	٢٣٦٦٩٣٨	٢٠٩٤٠٥٢	١٧٥٦٣٢١	١٣٥١٤٧٠

الفصل السابع:

تخطيط وتوثيق المراجعة

Audit Planning and Documentation

يتحمل المراجع الذي لايتفهم مجال عمل العميل أخطاراً كبيرة

المراجع Art Berger الذي يعمل في منشأة المحاسبة Sensdon, Berger & Co. توافرت لديه الفرصة للعمل في مراجعة المنشآت العاملة في مجال الرعاية الصحية، عندما طلب منه طبيبه Dr. Gary Nettles أن يقوم بمراجعة شركة Brookside Health Associates وهي شركة جديدة تعمل في مجال الرعاية الصحية، ويمتلكها Dr. Gary وشركاه. وتقوم هذه الشركة بتقديم الرعاية الصحية للوحدات الإقتصادية التجارية، حيث يدفع كل عضو إشتراكاً شهرياً مقابل الحصول على الخدمات الطبية. وتم تحديد مبلغ العضوية الشهري على أساس سنوي كجزء من عملية التعاقد مع الوحدات الإقتصادية التي يتم التعامل معها ويتوقع أن يكون هذا المبلغ تنافسياً وكافياً لتغطية التكاليف.

وعند تكوين الشركة، عين الملاك Michael Sullivan في منصب المدير المالي، وكان يعمل من قبل في مركز مالي بإحدى الجامعات. وقبل نهاية العام الأول، إلتقى Art مع Michael لبحث كيفية تنفيذ المراجعة. ولم يكن لأي منهما خبرة مباشرة بشركات الرعاية الصحية [وأيضاً لم تتوافر هذه الخبرة لكافة العاملين في منشأة المحاسبة]؛ ولكنهما قاما بقراءة مقالات والأراء التي تم نشرها حول هذا الموضوع. وحصل Art على نسختين من دليل الرعاية الصحية الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين وقدم نسخة إلى Michael.

وركز الرجلان خلال إجتماعهما على بحث كيفية تقدير التزامات الخدمات الصحية المقدمة التي لم يتم إستلام شئ بوقتها من قبل شركات الرعاية الصحية. ويطلق على هذا الإلتزام «إلتزام حدث فعلاً ولكن لم يتم تسجيله» IBNR. ولما كان هذا الأمر جديداً على كل منهما، وافق Art على بحث كيف يتم حساب هذا الإلتزام والعودة إلى Michael.

واتصل Art بصديق له يقوم بمراجعة شركات الرعاية الصحية في مدينة أخرى. ولدى صديقه شركة واحدة تعمل في هذا المجال. وأرسل هذا الصديق إلى Art بعض أوراق العمل التي تتضمن معادلة تقدير إلتزام IBNR. وتبنى هذه المعادلة على أساس إستخدام البيانات التاريخية، ورأى Art أنها ملائمة. وقدم المعادلة إلى Michael الذي قام بتطبيقها بإستخدام بيانات الشهور الإثنى عشر المتاحة من التشغيل للعام الأول. وخلال عملية المراجعة قررت منشأة المحاسبة أن المعادلة قد تم تطبيقها على نحو دقيق.

وبعد إنتهاء السنة المالية للشركة بوقت قليل، دفعت المشاكل الشخصية لـ Michael إلى الإنتقال لمدينة أخرى. وقد شعر المدير الإداري للشركة بالإرتياح لذلك لأنه كان قد فقد الثقة في Michael. لقد كان يرى انه رغم أن القوائم المالية تظهر نتائج طيبة، إلا أن التدفقات النقدية لم تكن كما هو متوقع. وقام

بنعين Bart Chemers بدلاً من Michael لأنه قد عمل من قبل في مجال شركات الرعاية الصحية.

وعندما رأى Bart كيف تم تقدير IBNR، شك في المعادلة المستخدمة وقام بفحص الأمر بشكل مفصل. ورأى أن هذه المعادلة تقلل من إلتزام IBNR على نحو معنوي، وأن هذا الإلتزام قد تم تخفيضه في القوائم المالية التي تم مراجعتها، ونتيجة لذلك بلغت معدلات التفاوض في العقود مع المشاركين حداً أقل مما يجب. وأدى ذلك إلى تغيير المراجع، ودفعت منشأة المحاسبة مبلغاً كبيراً لتسوية الموقف.

* * * *

يقدم هذا الفصل موضوع تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة ويناقش الأربعة أجزاء الرئيسية لعملية التخطيط. ويمكن التعرف على الشكل العام لتأثير التخطيط في عملية المراجعة ككل في الشكل ٥-٨. ويتناول هذا الفصل أيضاً دراسة أوراق العمل الخاصة بالمراجع لتوثيق ما قام المراجع به ورأيه الذي توصل إليه.

التخطيط Planning

الهدف التعليمي ٧-١: بحث ضرورة تخطيط المراجعة على نحو مناسب

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم التخطيط على نحو مناسب.

> يجب أن يخطط العمل على نحو مناسب، وأن يتم الإشراف على عمل المساعدين، إن وجدوا على نحو ملائم

يوجد ثلاث أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب أن يخطط المراجع عملية المراجعة: تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف، وتجنب سوء التفاهم مع العميل. ويعد الحصول على الأدلة الكافية أمراً حيوياً لمنشأة المحاسبة حتى تتجنب التعرض للمسئولية القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال. ويساعد التحكم في التكاليف منشأة المحاسبة على أن تعمل بشكل تنافسي وبالتالي يمكنها الإحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم أو توسعها بإفتراض أن للمنشأة سمعة تتعلق بأداء المراجعة على نحو جيد. أما تجنب سوء التفهم مع العميل، فيعد أمراً هاماً لتوفير علاقة جيدة مع العميل وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة. وعلى سبيل المثال، إفترض أن المراجع قد أخبر العميل بأنه سيستكمل المراجعة قبل ٣٠ يونيو، ولكن لن يتم الإنتهاء منها إلا في أغسطس لعدم ملائمة جدول المساعدين. قد يستاء العميل من ذلك وربما يقاضي منشأة المحاسبة.

ويوضح الشكل ٧-١ الأجزاء السبعة الرئيسية لتخطيط المراجعة: أنشطة التمهيد للتخطيط، الحصول على معلومات عن العميل، الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، تقدير الأهمية النسبية والخطر، فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، وضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة. ويتمثل الهدف من الأجزاء الست الأولى في مساعدة المراجع على التوصل إلى الجزء السابع الذي يتعلق بالتخطيط العام الفعال والكفء للمراجعة وتحديد برنامج المراجعة. وسيتم دراسة الأجزاء الأربعة الأولى في هذا الفصل. وسيتم مناقشة كل جزء من الأجزاء الثلاثة الأخيرة في فصل مستقل بالفصول الثلاث القادمة.

وقبل البدء في مناقشة الأجزاء الأربعة الأولى، سيكون من المفيد تقديم مصطلحين للخطر سيتم مناقشتهما على نحو متعمق في الفصل القادم: خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي. ويؤثر هذا

الخطران بشكل معنوى على تنفيذ وتكلفة المراجعة. ويتعلق الكثير من أنشطة تخطيط المراجعة الأولية بالتوصل إلى المعلومات التي تساعد المراجع على تقدير هذين الخطرين.

يمثل خطر المراجعة الممكن قبوله Acceptable Audit Risk مقياس لاستعداد المراجع في تقبل إخفاء القوائم المالية على تحريف يتسم بالأهمية النسبية بعد الإنتهاء من المراجعة وإصدار تقرير نظيف. وعندما يقرر المراجع مستوى منخفض لخطر المراجعة الممكن قبوله، يعني ذلك أن المراجع يرغب في أن يوجد تأكيد أكبر فى عدم إخفاء القوائم المالية على تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. والخطر الذي يبلغ صفر، يعني وجود تأكيد بمقدار ١٠٠٪، والخطر بمقدار ١٠٠٪ يعني عدم التأكد المطلق.

وعندما يحدد المراجع المستوى المنخفض من خطر المراجعة الممكن قبوله، سيكون لذلك ثلاث آثار:

- يجب الحصول على عدد أكبر من الأدلة لزيادة التأكد في المراجعة من عدم وجود تحريف جوهري. ومن الصعب أن يتم التنفيذ العملي لزيادة الأدلة لأن خطر المراجعة الممكن قبوله يتم تطبيقه على إجمالي المراجعة. وسيكون أمراً مكلفاً وغير عملي أن يقيم زيادة الأدلة في كافة جوانب المراجعة.
- يجب توافر مساعدين أكثر خبرة ويجب أن توظف المراجعة الأفراد المؤهلين بوجه عام، ولكن في حالة العملاء ذوى خطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض يجب العناية في إختيار المساعدين.
- سيتم مراجعة نتائج المراجعة بشكل أكثر عناية عن المعتاد. حيث يجب ان تتأكد منشأة المحاسبة أن أوراق العمل والأشياء الأخرى في المراجعة قد تم فحصها على نحو ملائم. وعندما يكون خطر المراجعة الممكن قبوله منخفضاً، يجب أداء الفحص بشكل أكثر كثافة، ويتضمن ذلك اجراء الفحص بواسطة الأفراد الذين لم يتم تخصيصهم لأداء المراجعة.

الشكل ٧-١
تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة



ويمثل الخطر الطبيعي Inherent risk مقياساً لتقدير المراجع لإحتمال إحتواء القوائم المالية على تحريف يتسم بالأهمية النسبية في جانب منها قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار. وعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أن هناك إحتمالاً كبيراً لوجود تحريف جوهري في حساب مثل حساب المدينين وبالتالي سيعتبر المراجع أن الخطر الطبيعي لهذا الحساب كبير.

وعندما يرى المراجع أن هناك خطراً طبيعياً كبيراً لحساب أو لمجموعة من العمليات المالية، تكون الآثار الثلاث المحتملة ملائمة في هذا الصدد مثلما تتلائم مع خطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض. ومع ذلك، من السهل ومن المتعارف عليه بشكل أكثر أن يتم زيادة كمية الأدلة للخطر الطبيعي عن خطر المراجعة الممكن قبوله لأنه عادة يتعلق بحساب أو إثنين. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الطبيعي كبيراً فقط لحسابات المدينين، يمكن للمراجع أن يقيد التوسع في الأدلة عند مراجعة حسابات المدينين.

التمهيد للتخطيط في المراجعة Perplan the Audit

الهدف التعليمي ٧-٢: تطبيق خطوات التمهيد للتخطيط في المراجعة

تتم معظم أنشطة التمهيد للتخطيط في بداية المراجعة، وعادة ماتتم لدى العميل إلى الحد الذي تكون فيه عملية. ويتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية: تقرير ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم، التعرف على أهداف العميل من المراجعة، الحصول على خطاب التعاقد، إختيار المراجعين الذين سيشملهم فريق المراجعة.

قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم Client Acceptance and Continuance

على الرغم من أن الحصول على عقد لمراجعة عميل جديد أو الإحتفاظ بعميل قديم لايعد أمراً سهلاً في مهنة تنافسية مثل المحاسبة العامة، إلا أنه يجب على أن نتفق عند اتخاذ قرار قبول العملاء. حيث أن المسئوليات القانونية والمهنية لمنشأة المحاسبة المتعلقة بالعملاء الذين يفتقدون الأمانة أو الذين يثيرون الجدل حول أداء المراجعة وأتعابها سيؤدي إلى وقوع مشاكل بأكثر مما ينتج عنهم نفع. وترفض بعض منشآت المحاسبة التعامل مع أي عملاء في بعض الأنشطة التي تتميز بالخطر الشديد مثل الإدخار والقروض، شركات التأمين الصحي، وشركات التأمين ضد الكوارث، وقد تقوم مثل منشآت المحاسبة بعدم الإستمرار في التعامل مع هؤلاء العملاء.

فحص العميل الجديد. قبل أن يتم قبول عميل جديد، تقوم معظم منشآت المحاسبة بفحص الشركات لتحديد إمكانية التعامل معها. ويجب في هذا الإطار أن يتم تقييم موقف العميل المتوقع في مجتمع الأعمال، الاستقرار المالي للعميل، وعلاقة العميل بمنشأة المحاسبة التي كانت تقوم بالمراجعة. وعلى سبيل المثال، تدقق العديد من منشآت المحاسبة في قبول العملاء الجدد الذين يمارسون العمل حديثاً، والذين يزيد معدل النمو لديهم على نحو سريع. حيث أن العديد من هذه المنشآت تعاني من الفشل المالي وتتعرض منشأة المحاسبة للدعاوى القضائية على نحو أكثر إحتمالاً نتيجة لذلك.

وتطالب النشرة ٧ من معايير المراجعة أن يتصل المراجع الجديد للعميل [المراجع اللاحق] مع المراجع الذي كان يقوم بالمراجعة [المراجع السابق]. ويتمثل الغرض من ذلك في مساعدة المراجع اللاحق على تقييم ما إذا كان سيقبل القيام بالمراجعة أم لا. ويمكن أن يتم في هذا الاتصال إبلاغ المراجع اللاحق أن العميل يفتقد للأمانة أو أن العلاقة بين المراجع السابق والعميل كان يشوبها خلافات حول مبادئ المحاسبة وإجراءات المراجعة أو أتعابها.

ويقع عبء إتمام مثل هذا الاتصال على المراجع اللاحق. ويجب على المراجع السابق أن يستجيب لطلب الحصول على المعلومات. ومع ذلك، طبقاً لمتطلبات السرية في ميثاق السلوك المهني، يجب أن يحصل المراجع السابق على ترخيص من العميل قبل البدء في الاتصال. وفي حالة وجود مشاكل أو نزاعات قانونية بين العميل والمراجع السابق، يمكن إختصار إستجابة المراجع السابق إلى التصريح بعدم القدرة على إمداد المراجع اللاحق بالمعلومات. ويجب على المراجع اللاحق أن يأخذ في الإعتبار رغبته في قبول العميل المرتقب، دون القيام بأى فحوص أخرى، إذا لم يرخص العميل بإجراء الإتصال أو لم يقدم المراجع اللاحق إستجابة شاملة.

وحتى إذا تم مراجعة العميل الجديد من خلال منشأة محاسبة أخرى، يتم عادة إجراء فحوص أخرى. وتشمل مصادر الحصول على المعلومات كل من المحامي المحلي، المحاسبون المصرح لهم الاخرون، البنوك، والشركات الأخرى. وفي بعض الحالات، يمكن أن يعين المراجع فاحصاً مهنياً للحصول على معلومات عن سمعة وماضي أفراد الإدارة الرئيسيين. ويكون الفحص المكثف ملائماً عندما توجد عملية مراجعة سابقة، أو عندما لايقدم المراجع السابق المعلومات المطلوبة، أو اذا ظهرت مؤشرات عن وجود مشكلات خلال الاتصال.

الاستمرار مع عميل قديم. تقوم العديد من منشآت المحاسبة بتقييم عملائها سنوياً لتحديد ما إذا كانت ستستمر في تقديم خدمة المراجعة لديهم. وتمثل المنازعات السابقة مع العملاء بخصوص المجال الملائم للمراجعة، نوع الرأى الذي سيتم إصداره، أو الأتعاب أهم أسباب عدم الإستمرار مع العملاء. وقد يرى المراجع ايضاً أن العميل يفتقر للأمانة وبالتالى لايجب الاستمرار في التعامل معه. وإذا حدث أن رفع العميل دعوى قضائية ضد المراجع أو العكس، لايمكن لمنشأة المحاسبة أن تستمر في المراجعة. وعلى نحو مماثل، إذا استمر العميل في عدم دفع الأتعاب عن الخدمات المؤداة لأكثر من عام، فلايمكن لمنشأة المحاسبة أن تنفذ المراجعة عن العام الحالي. وأداء المراجعة في مثل هذه الحالات يمثل إنتهاكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين بخصوص الاستقلال.

وحتى إذا لم تحدث الحالات السابق ذكرها، قد تقرر منشأة المحاسبة عدم الإستمرار مع العميل لوجود خطر كبير في النشاط الذي يعمل فيه. وعلى سبيل المثال، قد تقرر منشأة المحاسبة أن هناك خطراً كبيراً يتمثل في الخلافات بخصوص القواعد التنظيمية بين إحدى الهيئات الحكومية وأحد العملاء والتي قد ينتج عنها فشل العميل مالياً، وبالتالي يتم مقاضاة منشأة المحاسبة. وحتى إذا كان أداء المراجعة مربحاً، فإن الخطر قد يجاوز المنافع من أداء المراجعة.

وبعد فحص العملاء الجدد وإعادة تقييم العملاء الحاليين جزءاً هاماً في تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله. وبإفتراض أن العميل المرتقب يعمل في نشاط محفوف بالخطر، والإدارة لديه تتسم بالأمانة، ولكنها تخاطر مالياً على نحو كبير. فإذا قدرت منشأة المحاسبة خطر المراجعة الممكن قبوله وفقاً لمستوى منخفض جداً، فقد تختار منشأة المحاسبة عدم قبول العميل. أما إذا رأت منشأة المحاسبة أن خطر المراجعة الممكن قبوله صغير، ولكن العميل مازال مقبولاً، فمن المحتمل أن تتأثر الأتعاب المقترحة التي يجب على العميل أن يدفعها. وتتسم تكلفة المراجعة بالكبر عند أداء المراجعة بمستوى منخفض من خطر المراجعة الممكن قبوله وبالتالي تزيد أتعاب المراجعة.

التعرف على أهداف العميل من المراجعة Identify Client's Reasons For audit

يوجد عاملان رئيسان يؤثران في خطر المراجعه الممكن قبوله، ويتمثلان في المستخدمين المحتملين للقوائم المالية، والغرض من إستخدام القوائم المالية. وسيتضح في الفصل الثامن أن المراجع سيقوم بجمع أدلة أكثر عندما يتم إستخدام القوائم المالية على نحو أكثر كثافة. وتمثل هذه الحالة فى الشركات

التي طرحت أسهمها للإكتتاب العام، وبصفة خاصة الشركات المدينة منها والشركات التي سيتم بيعها في المستقبل القريب.

ويمكن التعرف على أكثر الإستخدامات إحتمالاً للقوائم المالية من خلال الخبرة السابقة مع العميل والمناقشة مع الإدارة. ويستطيع المراجع أن يحصل على معلومات إضافية عن أهداف العميل من المراجعة والأسباب المحتملة لإستخدام القوائم المالية. وتؤثر هذه المعلومات على تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله.

الحصول على خطاب التعاقد Obtain an Engagement Letter

يجب أن يوجد تحديد واضح لشروط التعاقد بين العميل ومنشأة المحاسبة. ويجب أن تكتب الشروط لتقليل سوء التفاهم. ويعد هذا هو الغرض من خطاب التعاقد.

ويتمثل خطاب التعاقد في إتفاق بين منشأة المحاسبة والعميل على أداء المراجعة والخدمات المرتبطة بها. ويجب أن يحدد فيه ما إذا كان المراجع سينفذ المراجعة، أو الفحص أو الإعداد، بالإضافة إلى أي خدمة أخرى مثل إعداد الإقرار الضريبي أو تقديم الاستشارات للإدارة. ويجب أيضاً أن يذكر فيه القيود التي قد تفرض على عمل المراجع، والوقت النهائي للمراجعة، والمساعدة التي يجب أن يقدمها أفراد العميل للتوصل إلى الدفاتر والمستندات، والجداول التي سيتم إعدادها للمراجع. ويتضمن الخطاب عادة الإتفاق على الأجر. ويتم في خطاب التعاقد أيضاً إبلاغ العميل أن المراجع ليس مسئولاً عن إكتشاف كافة التصرفات التي تنطوي على الغش.

ولا يؤثر خطاب التعاقد على مسئولية منشأة المحاسبة تجاه المستخدمين الخارجين للقوائم المالية التي تم مراجعتها ولكنه يؤثر في المسئولية القانونية تجاه العميل. وعلى سبيل المثال، إذا قاضى العميل منشأة المحاسبة لفشلها في إكتشاف تحريف جوهري، يمكن لمنشأة المحاسبة أن تدافع بإستخدام خطاب التعاقد الموقع الذي يحدد الخدمة في الفحص وليس المراجعة وأن ذلك كان أمراً متفق عليه.

وتعد المعلومات المدرجة في خطاب التعاقد أمراً هاماً في تخطيط المراجعة لأنها تؤثر في توقيت الإختبارات وإجمالي وقت المراجعة والخدمات الأخرى التي يتم تنفيذها. فإذا كان الموعد النهائي للإنتهاء من المراجعة قريباً من تاريخ الميزانية، يجب تنفيذ جزء كبير من المراجعة قبل إنتهاء السنة المالية. وعندما يقوم المراجع بإعداد الإقرار الضريبي وخطاب الإدارة، أو إذا كان المساعدة الواجب توفرها من قبل العميل غير متاحة، يتم إتخاذ الترتيبات التي تكفل تمديد وقت المراجعة. ويمكن أن تؤثر القيود التي يفرضها العميل على المراجعة في الإجراءات التي يجب تنفيذها وبالتالي في نوع تقرير المراجعة الذي يجب أن يتم إصداره. ويوضح الشكل ٧-٢ مثالاً على خطاب التعاقد في شركة Hillsburg Hardware Co وسبق عرض القوائم المالية لهذه الشركة في الفصل الخامس.

إختيار المراجعين الذين سيشملهم فريق المراجعة Select Staff for the Engagement

يعد إختيار فريق المراجعة الملائم أمراً هاماً لمقابلة معايير المراجعة المتعارف عليها وتعزيز كفاءة المراجعة، وينص المعيار الأول من المعايير العامة على

> يجب أن تؤدى المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمراجعين

منشآت المحاسبة تتخلص من العملاء ذوى المخاطر

في مقال حديث بجريدة Wall Stree: Journal للمؤلف Lee Berton حول أثر القضايا المرفوعة ضد المحاسبين المصرح لهم من خلال عملائهم على رغبة منشآت المحاسبة في قبول أو الاستمرار في مراجعة العملاء ذوى المخاطر، وفيما يلي جزء من المقال:

تعمل منشآت المحاسبة على عدم التعامل مع عملاء المراجعة ذوى المخاطر لتخفيض عدد القضايا التي يمكن أن ترفع ضدها تحت دعوى أداء المراجعة على نحو خاطئ. وتتأثر الشركات الحديدة، التي يوجد بها نسبة عالية من الفشل، بذلك بشكل أكبر، حيث أن أكثر ما يؤدي إلى رفع القضايا ضد المحاسبين يتمثل في فشل الشركات.

ولكن التعامل مع الشركات الفاشلة له ثمن أيضاً. شركة KPMG Peat Marwick التي تحتل المركز الرابع في منشآت المحاسبة الكبرى تخلصت حالياً من عدد من الشركات التي تراجعها بشراوح عددهم بين ٥٠ و ١٠٠ عميل سنوياً بالمقارنة مع عدد الشركات التي أنهت تعاملها معها في الماضي وكان عددها يتراوح بين صفر و ٢٠ شركة. ويعبر عن ذلك Rober: W. Lambert المدير الجديد لإدارة الخطر «عندما يعاني العميل الذي نقوم بالمراجعة لديه بالتعرض إلى مشاكل عالية ضخمة، فإن ذلك يكلفنا كثيراً إذا تم مقاضاتنا من قبل المستثمرين سواء ربحنا القضية أو خسرناها»..

ويقول السيد Lambert أن التكاليف القضائية التي تحملتها منشأة المحاسبة Pear في القضية المرفوعة ضدها في المحكمة الفيدرالية بنكساس بإداء الفشل في فحص دفاتر البنك كانت كبيرة جدا. وفي هذه القضية تم الاستيلاء على البنك من قبل الحكومة الفيدرالية عام ١٩٩٢ بعد تحقق خسائر ضخمة. وصوت المحلفون لصالح منشأة المحاسبة Pear عام ١٩٩٣، ولكن كان على المنشأة إنفاق ٧ ملايين دولار للدفاع عن نفسها، مع أن الأتعاب كانت ١٥٠٠٠ دولار فقط. ويقول Lambert «لا نستطيع تحمل عملاء المراجعة ذوى المخاطر بعد الآن».

ويقول Lawrence Weinbach الشريك في منشأة المحاسبة الكبرى Arthur Anderson & Co. أن المنشأة التي يعمل بها تخلصت من أو رفضت إجراء المراجعة لأكثر من ١٠٠ شركة في السنتين الأخيرتين. وقال Weinbach: «عندما توجد بوادر خطر وعدم إستقرار في أسعار الأسهم، فإننا لن نقوم بأداء المراجعة وفتح الباب أمام الدعاوى القضائية».

ويقول Michael Cook رئيس شركة Deloitte & Torche وهي منشأة المحاسبة الثالثة في المنشآت الكبرى «لا يستطيع العميل ذي المخاطر أن يدفع إلينا مبلغ المال الكافي حتى ندافع عن أنفسنا في ضوء المتاكل التي يتعرض لها العملاء، ويجب علينا أن نخفض الأخطار القانونية التي نواجهها لنظل نعمل في مجال المراجعة».

المصـــدر: Excerpted from an Article by Lee Berton, "Big Accounting Firms weed out Risky Client", Wall Street Journal, June 26, 1995, P. 81

ويجب أن يتم تعيين المراجعين على الأعمال في ضوء هذا المعيار. ويوجد في عمليات المراجعة الكبرى واحد أو أكثر من الشركاء والمراجعين في مستويات مختلفة من الممارسة. ويمكن أن يتم أيضاً تعيين المتخصصين في مجالي العينات الإحصائية والحاسب الإلكتروني. ويمكن أن يوجد في عمليات المراجعة الصغرى واحد أو إثنين من المراجعين.

ويتمثل العامل الأساسي في تعيين فريق المراجعة في ضرورة الإستمرار من عام لآخر. حيث سيكون المراجع المبتدئ الذي يساعد في المراجعة الشخص الذي تتوافر له الخبرة في عملية المراجعة بخلاف الشركاء في غضون سنوات قليلة. وتساعد الإستمرارية منشآت المحاسبة على الحفاظ على التعامل مع المتطلبات الفنية وتوثيق العلاقات الشخصية مع أفراد العميل.

ويوجد عامل آخر يجب أن يؤخذ في الإعتبار ويتمثل في أن الشخص المعين لإتمام المراجع يجب أن يكون ملماً بالنشاط الذي يعمل فيه العميل. وسيتم مناقشة ذلك في هذا الفصل.

ولتوضيح أهمية تعيين المراجعين الملائمين في فريق المراجعة، افترض أن العميل يتمثل في شركة صناعية تعمل في مجال الحاسب الإلكتروني ويوجد بها مخزون ضخم من أجهزة الحاسب الإلكتروني وأجزاء الحاسبات الإلكترونية. وتم تقدير الخطر الطبيعي في مستوى مرتفع. فيجب على المراجع الذي يقوم بمراجعة المخزون أن يكون خبيراً في هذا الصدد.

الحصول على معلومات عن العميل Obtain Background Information

الهدف التعليمي ٧-٣: معرفة المعلومات الملائمة عن العميل

يعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه والتوصل إلى معرفة بعمليات الشركة أمراً أساسياً لأداء المراجعة على نحو ملائم. معظم هذه المعلومات يتم التوصل إليها في بدايات التعامل مع العملاء وخصوصاً الجدد منهم.

معرفة النشاط ومجال العمل الخاص بالعميل

يوجد ثلاث أسباب أساسية للتوصل لتفهم جيد للنشاط الذي يعمل فيه العميل. أولاً، يوجد بالعديد من أنشطة العمل متطلبات محاسبية خاصة يجب على المراجع أن يلم بها حتى يقيم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بأداء المراجعة في إحدى الوحدات الحكومية، يجب عليه أن يلم بمتطلبات المحاسبة الحكومية. ويوجد أيضاً متطلبات محاسبية خاصة لشركات المقاولات، شركات السكك الحديدية، المنظمات غير الهادفة للربح، المؤسسات المالية، والعديد من المنظمات الأخرى.

ثانياً، يستطيع المراجع أن يتعرف على أخطار النشاط التي تؤثر في تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله، أو أن يحدد المراجع الشركات التي يمكن له أن يراجعها. وكما سبق القول، تكون بعض الأنشطة أكثر خطراً من غيرها مثل أنشطة الإدخار والقروض والتأمين الصحي.

ثالثاً، يوجد خطر طبيعي متعارف عليه عادة لدى كافة العملاء في أنشطة معينة. ويساعد الإلمام بهذه الأخطار المراجع في التعرف على الأخطار الطبيعية للعميل. وتشمل الأمثلة الخطر الطبيعي للتكهين المحتمل للمخزون في نشاط الملابس، الخطر الطبيعي لتحصيل المدينين في نشاط منح القروض للعملاء، والخطر الطبيعي لإحتياطي الخسارة في نشاط التأمين ضد الكوارث.

ويمكن أن يتم التوصل للمعرفة بالنشاط الذي يعمل العميل فيه من خلال طرق عديدة. وتشمل المناقشة مع المراجع الذي كان مسئولاً عن عملية المراجعة في السنة السابقة والمراجعين الذين يعملون حالياً في عمليات مراجعة مماثلة، وأيضاً اللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل. ويوجد أيضاً أدلة وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين، الكتب الدراسية، والمجلات المتخصصة المتاحة للمراجع لدراسة معظم الأنشطة الرئيسية. ويقوم بعض المراجعين بالإشتراك في دوريات متخصصة في هذه الأنشطة التي يعملون في مراجعتها لوقت طويل. ويمكن الحصول على المعرفة أيضاً من خلال المشاركة في الجمعيات وبرامج التدريب بالأنشطة المختلفة.

ويجب أيضاً الإلمام بالخصائص المميزة لعمل العميل والتي ينفرد بها عن الشركات الأخرى العاملة

شكل ٧ – ٢
خطاب التعاقد

منشأة المحاسبة Berger and Anthony

جاري، إنديانا ٤٦٤٠٥

السيد/ Rick Chulick، الرئيس ١٤ يونيو ١٩٩٦

شركة Hillsborg Hardware

٢١٤٦ شارع دليون، إنديانا ٤٦٤٠٥

عزيزي السيد/ Chulick

يؤكد هذا الخطاب اتفاقنا بشأن القيام بمراجعة شركة Hillsborg Hardware عن السنة التي ستنتهي في ٩٦/١٢/٣١.

وينصل الهدف من هذه العملية في مراجعة القوائم المالية للشركة عن السنة المنتهية في ٩٦/١٢/٣١ وتقييم مدى عدالة العرض بها واتفاقه مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وسيتم إجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، وهو ما يتضمن دراسة الرقابة الداخلية للشركة إلى المدى الذي سنعتقد أنه ضروري لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

وهذه الدراسة على نحو مفصل للمدى الذي يجب أن تتم عليه إذا كان الهدف من المراجعة هو توفير تأكيد عنها. ومع ذلك، إذا اكتشفنا أي شئ يتعلق بالرقابة الداخلية خلال المراجعة سيتم نقل الأمر إليكم مع تضمين تعليقنا ومقترحاتنا للتحسين.

ونود أن نلفت إنتباهكم إلى الحقيقة التي تتمثل في أن الإدارة مسئولة عن وضع والحفاظ على الرقابة الداخلية بالشركة. وتخفف الرقابة الداخلية الفعالة من إحتمال وقوع الأخطاء، المخالفات والتصرفات غير القانونية واستمرار عدم اكتشافها في حالة وقوعها. ومع ذلك، فإنها لاتلغي تماماً إحتمالات وقوع مثل هذه الأمور. وعلى نحو مماثل، لانستطيع أن نضمن أن المراجعة التي سنقوم بها ستكشف كافة الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية التي قد تكون وقعت، وسنصمم المراجعة لتوفير تأكيد مناسب عن إكتشاف هذه الحالات والتي سيكون لها أثر جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية.

ويعبر الجدول التالي عن توقيتات أداء واستكمال المراجعة:

البداية	النهاية	
٩٦/٩/١١	٩٦/٩/٢٤	الإختبارات التمهيدية
	٩٦/١٠/٣	خطاب الرقابة الداخلية
٩٧/٢/٣	٧٩/٢/١٨	المراجعة عن نهاية السنة المالية
	٩٧/١٠/٣	تسليم التقرير والإقرار الضريبي

ويوجد وصف منفصل للمساعدة التي يجب أن يقدمها الأفراد في الشركة الخاصة بكم، ويشمل ذلك إعداد الجداول وتحليل الحسابات. والإنتهاء من هذا العمل في الوقت المحدد سيسهل الإنتهاء من المراجعة.

وسيتم إرسال فواتير الأتعاب كلما تم إنجاز العمل، وسيتم حساب الأتعاب وفقاً للوقت الذي يجب أن يتم فيه تنفيذ المسئوليات بالإضافة إلى المصروفات الأخرى [السفر، الطباعة، التليفون، ... الخ]. وسيتم إستحقاق الفواتير عند عرضها عليكم. وسنبلغكم بأية حالات تواجهنا قد تؤثر على تقديرنا المبدئي للأتعاب الإجمالية التي تقدر بـ ٢١٠٠٠ دولار.

إذا كان ماسبق يوافقكم، من فضلك وقع على هذا الخطاب ورد إلينا النسخة الأخرى منه.

إننا نقدر جداً الفرصة التي اتيحت لنا لتقديم خدماتنا إليكم، ونحن واثق في أن ارتباطنا سيكون طويلاً ومربحاً.

تم القبول	الحاضر John Antonny
بواسطة Rick Chulick تاريخ: ٩٦/٦/٢١	شريك

في نفس النشاط. وتساعد هذه الأنشطة المراجع بشكل فعال لتقدير كل من خطر المراجعة الكن قبوله والخطر الطبيعي، وبعد ذلك مفيداً في تصميم الإجراءات التحليلية.

وتطالب الشركات المسجلة في هيئة سوق المال في ظل نشرة FASB 14 أن تفصح عن المعلومات الخاصة بالأقسام في القوائم المالية. وتقدم النشرة SAS 21 دليلاً لمراجعة معلومات الأقسام. ويجب أن يتوافر لدى المراجعين معلومات كافية عن الشركة التي يتم مراجعتها حتى يتمكنوا من تقييم ما إذا كانت الفروع تتطلب افصاحاً منفصلاً. ونظراً لأن SAS 21 تتطلب وجود اختبارات لمراجعة معلومات الأقسام، فمن الضروري أن يتعرف المراجع على الأقسام مبكراً في عملية المراجعة.

وتشمل الملفات الدائمة للمراجع على تاريخ الشركة، قائمة بالخطوط الرئيسية في عمل الشركة، وسجل يشمل معظم السياسات المحاسبية في الأعوام السابقة. وتساعد دراسة هذه المعلومات وإجراء مناقشات مع أفراد العميل على الإلمام بأعمال العميل.

تقوم العديد من منشآت المحاسبة بالتركيز على معرفة الأنشطة المختلفة

يعد توافر مستوى مرتفع من المعرفة بأعمال العميل والنشاط الذي يعمل فيه أمراً حيوياً لأداء المراجعة الجيدة وتوفير الخدمات الضريبية والاستشارية، مما دفع العديد من منشآت المحاسبة بالتركيز على معرفة خطوط الأنشطة المختلفة. وعلى سبيل المثال، قامت شركة المحاسبة KPMG Peat Marwick بوضع تصور لمراجعة خطوط الأعمال في الأنشطة التالية: الخدمات المالية، علوم الحياة والرعاية الصحية، الشركات الصناعية، تجارة التجزئة والتوزيع، الإعلام والترفيه، والخدمات العامة. ووضع هذه التصورات يساعد منشآت المحاسبة أيضاً على فهم أعمال العميل، وتوفير خدمات إضافية للقيمة المضافة.

زيارة المصنع والمكاتب Toure the Plant and Offices

تساعد زيارة المراجع للتجهيزات الخاصة بالعميل في الحصول على فهم لأنشطة العميل وعمليات التشغيل لديه، لأنها توفر الفرصة لمشاهدة العمليات التشغيلية عن قرب ومقابلة الموظفين الرئيسين. وتساعد رؤية التجهيزات بصورة فعلية في الإلمام بوسائل حماية الأصول وتفسير البيانات المحاسبية بما يوفر إطاراً يمكن الرجوع إليه لتصور كيفية استخدام أصول مثل المخزون تحت التشغيل والمعدات بالمصنع. وتقدم مثل هذه المعرفة إجابات عن الأسئلة عند أداء المراجعة. وتساعد هذه الزيارة المراجع على التعرف على الأخطار الطبيعية. وعلى سبيل المثال، إذا لاحظ المراجع أن هناك آلات غير مستخدمة أو مخزون يحتمل ألا يكون قابلاً للإستخدام، سيؤثر ذلك على تقدير الأخطار الطبيعية للمعدات والمخزون. وتكون المناقشات مع الموظفين الذين لايعملون في مجال المحاسبة خلال فترة الزيارة وطوال تنفيذ عملية المراجعة مفيدة في الحفاظ على تصور واضح للشركة محل المراجعة.

تحديد الوحدات المرتبطة Inentify Related Parties

يجب على المراجع أن يلاحظ العمليات المالية مع الوحدات المرتبطة ، حيث يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية إذا كانت ذات قيمة جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الوحدات الإقتصادية المرتبطة، ووصف هذه العمليات المالية بما في ذلك قيمها النقدية والقيم التي تستحق على أو للوحدات المرتبطة. ويقدر معظم المراجعون الخطر الطبيعي بمستوى مرتفع بخصوص الوحدات المرتبطة والعمليات المالية الخاصة بها، بسبب متطلبات الإفصاح ونقص الإستقلال بين الوحدات في إطار هذه العمليات المالية.

وتم تعريف الوحدات المرتبطة في النشرة ٤٥ من معايير المراجعة على أنها وحدة تابعة، مالك رئيسي لشركة العميل، أو أي طرف اخر يتعامل مع العميل ويكون لهذا الطرف او للعميل تأثير على إدارة أو سياسات التشغيل لدى الأخر منهما. وتتمثل العمليات المالية للوحدات المرتبطة Related Party Transactions في العمليات المالية بين العميل ووحدة ترتبط به. ويوجد مثال متعارف عليه في هذا الإطار في عمليات الشراء أو البيع بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، تبادل المعدات بين شركتين يمتلكهما شخص واحد، والقروض الممنوحة للموظفين. ويوجد مثال أقل شيوعاً، ويتعلق بممارسة التأثير الإداري على الشركة التي تتم مراجعتها من خلال أكثر عملائه أهمية.

ونظراً لأنه يجب الإفصاح عن العمليات المالية انهامة مع الوحدات المرتبطة، فيكون ضرورياً أن يتم تعريف كافة الوحدات المرتبطة وإدراجها في الملفات الدائمة في بداية عملية المراجعة. ويجب التأكيد على إكتشاف العمليات المالية مع الوحدات المرتبطة التي لم يتم الإفصاح عنها. ويتم التعرف على الوحدات المرتبطة من خلال الإستفسار من الإدارة، فحص ملفات هيئة سوق المال، وإختبار قوائم حاملي الأسهم لتحديد الأشخاص الرئيسيين فيهم.

تقييم الحاجة لمتخصصين خارجين Evaluate need for Outside Specialists

عندما يواجه المراجع بمواقف تتطلب معرفة متخصصة، يجب الإستعانة باستشارة متخصص. وحددت النشرة ٧٣ من معايير المراجعة متطلبات إختيار المتخصصين وفحص عملهم. وتشمل الأمثلة إستخدام خبير في صناعة الماس لتقييم التكلفة الاستبدالية للماس والخبير الإكتواري لتحديد مدى ملائمة القيمة الدفترية لإحتياطي خسارة التأمين. ويوجد إستخدام شائع أخر للمتخصصين يتمثل في إستشارة المحامين في التفسيرات القانونية للعقود والحقوق. وفي المثال الذي سبق مناقشته بشأن حجم المخزون الكبير من أجهزة الحاسب الإلكتروني وأجزاء الحاسب الإلكتروني، قد تقرر منشأة المحاسبة التعاقد مع متخصص إذا لم يكن هناك داخل المنشأة من هو مؤهل لتقييم ما إذا كان يمكن تكهين المخزون.

ويجب أن يلم المراجع بشكل كاف بأعمال العميل لتحدد مدى ضرورة الإستعانة بالخبير. ويجب على المراجع ان يقيم التأهيل المهني للخبير وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير. ويجب أن يأخذ المراجع أيضا في إعتباره علاقة الخبير بالعميل بما في ذلك الحالات التي يمكن ان تقلل من موضوعية الخبير.

الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل
Obtain Information About Client's Legal Obligations

الهدف التعليمي ٧-٤: معرفة المعلومات الملائمة عن الإلتزامات القانونية للعميل

يجب أن يتم اختبار ثلاثة أنواع مرتبطة من المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة: عقد الشركة والنظام الأساسي للشركة، محاضر مجلس الإدارة وإجتماعات حاملي الأسهم، والعقود. بعض هذه المعلومات، مثل العقود، يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، و بعض المعلومات الأخرى

مثل الترخيص في محاضر مجلس الإدارة يعد معيناً في جوانب أخرى من المراجعة. ومعرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة يمكن المراجع من تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل المراجعة والتأكد من وجود الإفصاح الملائم في القوائم المالية.

عقد الشركة والنظام الأساسي لها Corporate Charter and Bylaws

يتم التصديق على عقد الشركة Corporate Charter من قبل الولاية التي تعمل فيها وهو يمثل المستند القانوني الضروري للإعتراف بالشركة كوحدة إقتصادية مستقلة. ويتضمن الأسم الدقيق للشركة، تاريخ إنشاء الشركة، أنواع وكميات أسهم رأس المال المصرح بها للشركة، والأنشطة المرخص للشركة القيام بها. وعند تحديد أنواع أسهم رأس المال، يجب توضيح المعلومات المتعلقة بحقوق التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم، القيمة الأسمية للسهم الواحد، الإمتيازات والحالات الضرورية للتوزيعات، والحقوق الخاصة بالتصفية.

ويشمل النظام الأساسي Bylaws للشركة القواعد والإجراءات التي سيتبعها المساهمون في الشركة. ويتم فيه تحديد السنة المالية للشركة، عدد إجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسئوليات مديري الشركة.

ويجب أن يلم المراجع بالمتطلبات الواردة في عقد الشركة ونظامها الأساسي حتى يمكن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو ملائم. ويتوقف الإفصاح الصحيح عن حقوق المساهمين بما في ذلك سداد التوزيعات لهم على هذه المتطلبات بشكل أساسي.

محاضر الإجتماعات Minutes of Meetings

تتمثل محاضر الإجتماعات Minutes في السجلات الرسمية لإجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين وتتضمن ملخصات لأهم الموضوعات التي تم مناقشتها في هذه الإجتماعات والقرارات التي تم إتخاذها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين. ويجب على المراجع أن يقرأ هذه المحاضر للتوصل إلى المعلومات التي تتناسب مع تنفيذ المراجعة. ويوجد نوعاً من المعلومات المناسبة في هذه المحاضر: الترخيص والمناقشات بين أعضاء مجلس الإدارة التي تؤثر في الخطر الطبيعي.

ويشمل الترخيص بالمحاضر كل من: تحديد مكافآت العاملين، العقود والاتفاقات الجديدة، حيازة الممتلكات، القروض، وسداد التوزيعات. وعند قراءة المحاضر، يجب على المراجع أن يتعرف على التخصيصات الملائمة وأن يدرج هذه المعلومات في أوراق العمل من خلال تلخيص المحاضر أو الحصول على نسخ منها وخصوصاً من الأجزاء الأساسية فيها. ويجب متابعة هذه المعلومات قبل الإنتهاء من المراجعة للتحقق من إستجابة الإدارة لما قرره المساهمون ومجلس الإدارة. وللتوضيح، يجب تتبع المكافآت المرخص بها للمديرين في سجل الأجور الخاص بكل مدير لإختبار إذا كان قد تم دفع المكافآت إجمالاً على نحو صحيح. وبالمثل، يجب أن يقارن المراجع الترخيص بالقروض مع أوراق الدفع للتحقق من تسجيل هذه الإلتزامات.

وتتضمن المعلومات الواردة في المحاضر والتي تؤثر في تقدير المراجع للخطر الطبيعي المناقشات العامة. وللتوضيح، افترض أنه جاء بالمحاضر مايشير إلى مناقشة مجلس الإدارة لموضوعين هما: التغيرات في النشاط الذي تعمل الشركة فيه والتي تؤثر في منفعة الآلات والمعدات الحالية، والدعاوى القضائية المحتملة من هيئة حماية البيئة بشأن السوائل الكيمائية في أحد المصانع. وتؤثر المناقشة الأولى في الخطر الطبيعي لتكوين المعدات، بينما تؤثر المناقشة الثانية في الخطر الطبيعي للتصرفات غير القانونية.

العقود Contracts

يوقع العملاء العديد من الأنواع المختلفة من العقود التي تكون محلاً لإهتمام المراجع. وتشمل هذه العقود عناصر متنوعة مثل أوراق الدفع والمستندات طويلة الأجل، خيارات الأسهم، خطط التقاعد، عقود مع البائعين للتسليم المستقبلي، عقود حكومية للإنتهاء من وتسليم منتجات صناعية، إتفاقيات الولاء، عقود الاتحادات، الإستئجار.

ويتم الإنتباه لكل عقد من هذه العقود على حدة خلال أجزاء المراجعة، ويتم تخصيص إهتمام خاص خلال مرحلة تنفيذ الإختبارات التفصيلية. وعلى سبيل المثال، سيحتل مخصص خطط التقاعد إهتماما كبيراً عند مراجعة الإلتزام المستحق الخاص بالمعاشات. ويجب أن يفحص المراجع ملخص المستندات في بداية المراجعة ليكون رؤية أفضل عن الشركة ويتعرف على الجوانب المحتمل أن يوجد بها مشكلات. ويمكن أن يتم فيما بعد فحص هذه المستندات على نحو أكثر عمقاً كجزء من الإختبارات في الجوانب المختلفة للمراجعة.

ويؤثر وجود العقود في تقدير المراجع للخطر الطبيعي. وللتوضيح، افترض أن المراجع قد حدد في بداية المراجعة أن العميل قد وقع عقود بيع تتضمن فقرة تتعلق بتوقيع جزاءات لعدم الإلتزام بتسليم كميات المنتجات بالأسعار المتفق عليها خلال السنة الحالية والسنوات الخمس القادمة. يجب ان يتم تقدير الخطر الطبيعي لإجمالي الأصول، والإلتزامات مقابل توقيع الجزاءات، والإفصاح عن المبيعات التي يجب تنفيذها في مستوى مرتفع.

تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية Perform Preliminary Analytical Procedures

الهدف التعليمي ٧-٥: مناقشة طبيعة والغرض من الإجراءات التحليلية الأولية

سبق أن تم في الفصل السادس مناقشة توقيت الإجراءات التحليلية والأغراض الأربعة لتنفيذها. ويعد تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزءاً هاماً من أداء المراجعة على نحو كفء وفعال. ويمكن الرجوع إلى الفصل السادس والشكل ٦-٢ للحصول على مراجعة موجزة عن الأغراض الأربعة للإجراءات التحليلية.

وبدلاً من إعادة توضيح أهمية الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط، سيتم في الجدول ٧-١ تقديم مثالاً للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط في إطار كل غرض من الأغراض الأربعة.

جدول ٧-١

أمثلة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط المراجعة

الغـــرض	الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط المراجعة
فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه	حساب النسب المالية الرئيسية للعميل ومقارنتها مع متوسطات النشاط الذي يعمل فيه
تقدير إمكانية الإستمرار	حساب نسبة الدين إلى حق الملكية ومقارنتها مع السنوات السابقة والشركات الناجحة في الصناعة
الإشارة لتحريفات المحتملة	مقارنة مصروف الصيانة مع السنوات السابقة والبحث عن التقلبات الكبرى
تخفيض الإختبارات التفصيلية	مقارنة المصروفات المدفوعة مقدما بما يقابلها في السنوات السابقة

ملخص لأغراض التخطيط للمراجعة Summary of the Purposes of Audit Planning

تم في هذا الجزء مناقشة الأغراض العديدة لإجراءات التخطيط. ويتمثل الغرض الرئيسي في توفير المعلومات التي تساعد المراجع في تقدير كل من خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر التطبيقي. وسيؤثر هذان التقديران في قرارات قبول العملاء الجدد أو الاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين. ويتمثل الغرض الثاني في التوصل إلى المعلومات التي تتطلب المتابعة خلال المراجعة. ويمثل أداء ذلك تنفيذ الخطوة الأولى في الحصول على الأدلة الكافية. وتشمل الأمثلة في: تعريف الموافقات في المحاضر على التوزيعات ومرتبات المديرين، والبحث عن أسماء الوحدات المرتبطة لمساعدة المراجع على التعرف على مدى وجودها، وتتمثل الأغراض الأخرى في تعيين فريق المراجعة والحصول على خطاب التعاقد. ويلخص الشكل ٧ - ٣ الأجزاء الأربعة الرئيسية لتخطيط المراجعة التي تم مناقشتها في هذا الجزء والمكونات الأساسية لكل جزء منها، مع تقديم توضيح لكيفية تطبيق عشاة الحاسبة لكل جزء في شركة Hillsburg Hardware والتي سبق إستخدام بياناتها في الفصول السابقة.

هل يجدي ذلك في المحكمة

كانت Rhonda McMillan المراجع المسئول عن مراجعة شركة المقاولات Blaine في عام ١٩٩٠. وهي تجلس الآن عام ١٩٩٦ في حجرة مكتظة بالمحامين الذين يوجهون إليها أسئلة عن المراجعة التي تمت في عام ١٩٩٠. وكان قد تم بيع شركة Blaine في عام ١٩٩١، وتحدد السعر الذي تم البيع من خلاله وفقاً للقوائم المالية التي تم مراجعتها عام ١٩٩٠. وكان يوجد العديد من عقود المقاولات المربحة في عام ١٩٩٠ باستخدام طريقة نسبة الانجاز، ولكن تحمل المشتري قدراً كبيراً من الخسائر. ونظراً لأن المنشأة التي تعمل فيها Rhonda كانت هي المراجع في عام ١٩٩٠، فقد حاول المشتري إقامة دعوى قضائية ضدها بإدعاء فشلها في مراجعة تكاليف وايرادات العقود.

واستدعي محامي المشتري Rhonda للشهادة وسؤالها عن المراجعة التي قامت بها. وبالإشارة إلى أوراق العمل، حدث الإستجواب التالي:

المحامي: هل يمكن أن تتعرفي علي هذا الشكل، واذا تعرفت عليه، هل يمكن أن تحدديه لنا؟

Rhonda : نعم، أنه ملخص العقود تحت التشغيل في نهاية ١٩٩٠.

المحامي : هل قمت بإعداد هذا المستند؟

Rhonda : العميل هو الذي قام بذلك، ولكني قمت بالمراجعة، يمكنك أن ترى الحروف الأولى من إسمي في الركن الأعلي من اليمين.

المحامي : متى قمت بعمل المراجعة؟

Rhonda : لست متأكدة، لا أتذكر التاريخ، ولكنه يجب أن يكون الأسبوع الثاني من شهر مارس، لأننا قمنا بالعمل الميداني في هذا الوقت.

المحامي : الآن أود أن أوجه إنتباهك إلي هذه العلامة الصغيرة في عمود Baldwin، هل ترى إسم Baldwin وهذه العلامة الحمراء التي تشبه الصليب.

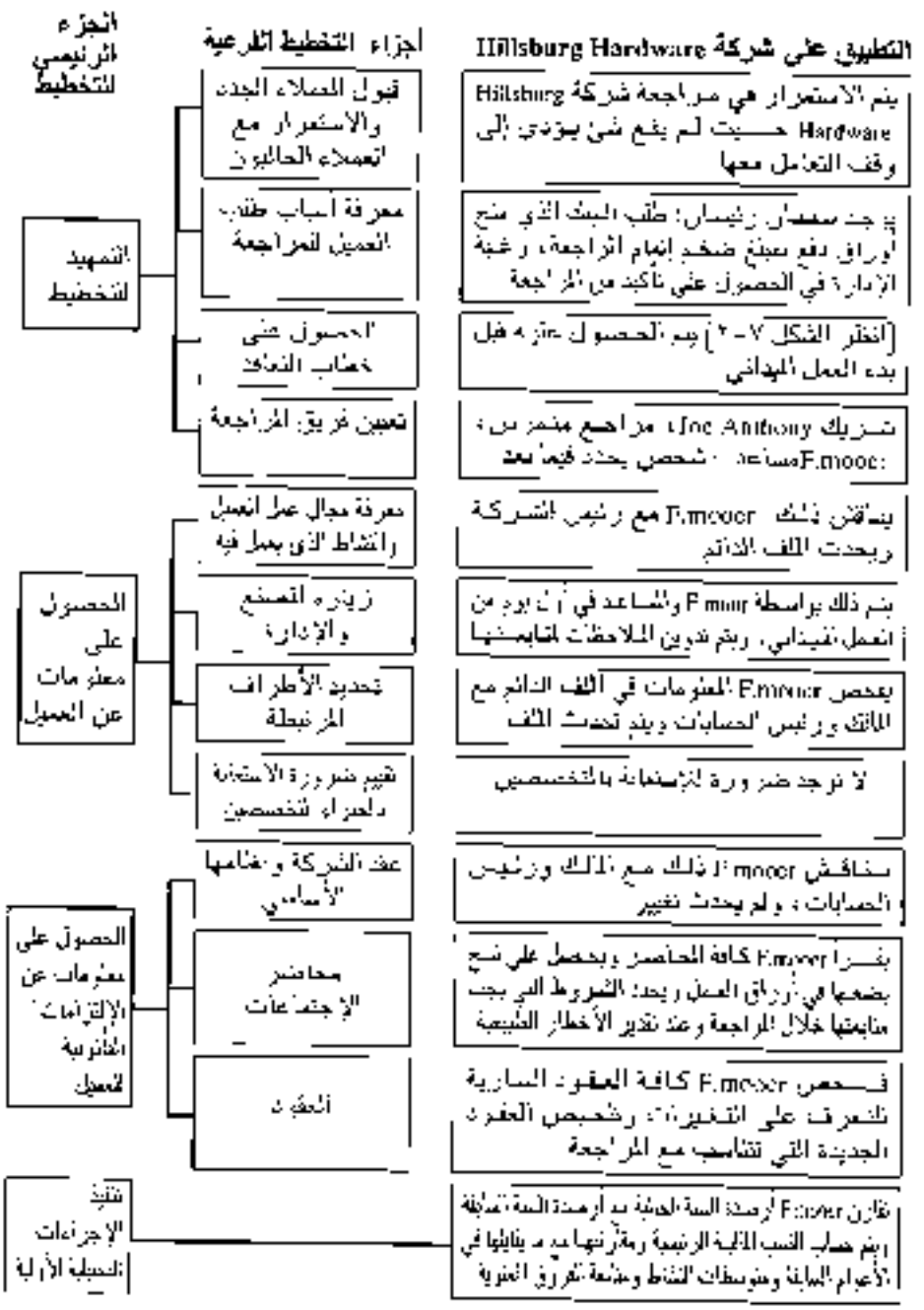
Rhonda : نعم.

المحامي : لتفسير هذه العلامة، تم كتابة «بمناقشة حالة هذا العمل مع Dilton Burgess، قال أن العمل يسير وفق الجدول الموضوع وأنه يعتقد أن الربح المتوقع سيتم الحصول عليه»، الآن سؤالي هو ماذا كانت بالضبط طبيعة و محتوى مناقشتك مع السيد Burgess؟

Rhonda : ليس لدي أي شئ آخر بخلاف التفسير المكتوب عن هذه العلامة. أقصد أن أقول بأن هذا الحديث تم منذ ٥ سنوات ماضية، و عملت في مراجعة هذه الشركة لمدة عام واحد، وأتذكر ذلك بالكاد.

شكل ٧-٣
الأجزاء الرئيسية للتخطيط:

التمهيد للتخطيط، الحصول على معلومات عن العميل، الحصول على معلومات عن التزامات العميل القانونية تنفيذ الإجراءات التحليلية، وتطبيقها على شركة Hillsburg Hardware



أوراق العمل Working Papers

الهدف التعليمي ٧-٦: شرح الهدف من أوراق العمل في المراجعة

طبقاً للنشرة ٤٦ من معايير المراجعة تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المراجع والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، الإختبارات التي تم تنفيذها، المعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء المراجعة. ويجب أن تحتوى أوراق العمل على كافة المعلومات التي يرى المراجع ضرورتها لأداء المراجعة على نحو ملائم وتوفير الدعم لتقرير المراجعة.

أهداف أوراق العمل Purposes of Working Papers

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة المراجع على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتحديداً، توفر أوراق العمل، التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي، أساساً لتخطيط المراجعة، سجلاً للأدلة التي تم جمعها ونتائج الإختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير المراجعة الملائم، وأساس للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء فريق المراجعة.

الأساس لتخطيط المراجعة. عندما يخطط المراجع لأداء المراجعة عن السنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل. وتتمثل هذه المعلومات في أوراق العمل في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالمراجعة، برنامج المراجعة، ونتائج المراجعة عن السنة السابقة.

سجل للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الإختبارات. تعد أوراق العمل الوسيلة الرئيسية للتوثيق الذي يعبر عن أن المراجع قد تم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وإذا دعت الضرورة، يجب أن يكون المراجع قادراً على أن يبرهن للهيئات التنظيمية والمحاكم أن المراجعة قد تم تخطيطها والاشراف على تنفيذها على نحو ملائم، وأن الأدلة التي تم تجميعها تتسم بالصلاحية والكفاية وتم تجميعها في الوقت المناسب وبالحجم المناسب وأن تقرير المراجعة يعد تقريراً مناسباً في ضوء نتائج المراجعة.

بيانات يتم إستخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المراجعة. توفر أوراق العمل مصدراً هاماً للمعلومات لمساعدة المراجع في تحديد نوع التقرير الملائم الذي يجب إصداره في ضوء الظروف التي لاحظها المراجع. وتعد البيانات في أوراق العمل أداة مفيدة في تقييم مدى ملاءمة مجال المراجعة ومدى عدالة القوائم المالية. وبالإضافة إلى ذلك تحتوى أوراق العمل على المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية.

أساس لفحص المشرفين والشركاء. تعد أوراق العمل إطاراً رئيسياً يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المراجعة.

وبالإضافة إلى هذا الهدف الذي يرتبط مباشرة بتقرير المراجعة، يوجد إستخدامات أخرى لأوراق العمل. حيث يمكن إستخدامها كأساس لإعداد الإقرار الضريبي، ملء إستمارات التسجيل في هيئة سوق المال، وفي إعداد باقي الأنواع الأخرى من التقارير. وتمثل أوراق العمل مصدراً للمعلومات التي تمكن من تحقيق الإتصال مع كل من لجنة المراجعة والإدارة بخصوص أمور عديدة مثل ضعف الرقابة الداخلية أو التوصيات المتعلقة بالتشغيل. ويمكن إستخدام أوراق العمل كإطار مرجعي مفيد لتدريب المراجعين والمساعدة في تخطيط وتنسيق عمليات المراجعة التالية.

المحتويات والتنظيم Contents and Organization

الهدف التعليمي ٧-٧ : مناقشة وتطبيق المفاهيم المرتبطة بإعداد وتنظيم أوراق العمل في المراجعة

تقوم كل منشأة محاسبة بوضع المنهج الخاص بها لإعداد وتنظيم أوراق العمل ، ويجب على المراجع المبتدئ أن يتبنى هذا المنهج . وسيتم التركيز في هذا الكتاب على المفاهيم العامة لكافة أنواع أوراق العمل .

يوضح الشكل ٧ - ٤ محتويات وتنظيم أوراق العمل النموذجية . وتحتوى هذه الأوراق على كل شئ يتعلق بالمراجعة . ويوجد نطاق محدد لنوع أوراق العمل التي يتم إعدادها في المراجعة وطرق ترتيبها في الملفات ، حتى مع إتباع منشآت المحاسبة لمناهج مختلفة . وتبدأ أوراق العمل في الشكل ٧-٤ بالمعلومات العامة ، مثل بيانات الشركة في الملف الدائم ، وتنتهي بالقوائم المالية وتقرير المراجعة . ويقع بين البداية والنهاية أوراق العمل التي تدعم إختبارات المراجع .

الملفات الدائمة Permanent Files

يتم في الملفات الدائمة إدراج البيانات التاريخية أو البيانات ذات الطبيعة المستمرة وثيقة الصلة بعملية المراجعة الحالية . وتوفر هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية المراجعة محل الإهتمام والمستمرة من عام لآخر . وتحتوى الملفات الرئيسية النموذجية على مايلي:

- **مقتطفات أو نسخ من مستندات الشركة التي يستمر التعامل معها كما تتضمن أيضاً عقد التأسيس، النظام الأساسي، إتفاقات السندات، والعقود.** وتشمل العقود خطط المعاشات ، خيارات الأسهم ، وغيرها . ويعد كل مستند مما سبق أمراً هاماً للمراجع لاستمرار سريانه لعديد من السنوات
- **تحليل للحسابات ذات الإستمرارية المهمة للمراجع خلال السنوات السابقة** . وتشمل حسابات مثل الدين طويل الأجل ، حسابات ملكية المساهمين ، الشهرة ، والأصول الثابتة . ووجود هذه المعلومات في الملفات الدائمة يمكن المراجع من التركيز على تحليل التغيرات في أرصدة السنة الحالية فقط ، بينما يتم الإحتفاظ بنتائج مراجعة السنوات السابقة بشكل يمكن التوصل إليه لإتمام الفحص .
- **المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.** ويشمل ذلك الخرائط التنظيمية ، خرائط التدفق ، قوائم الإستقصاء وباقي المعلومات الأخرى الخاصة بالرقابة الداخلية بما في ذلك لائحة بأنواع الرقابة وأوجه القصور في النظام .
- **نتائج الإجراءات التحليلية من عمليات المراجعة بالسنوات السابقة.** من بين هذه البيانات يتم إدراج النسب المالية والنسب الثروية التي قام المراجع بحسابها ، وإجمالي الرصيد أو الرصيد الشهري الذي يتم إختياره . وتكون هذه المعلومات مفيدة في مساعدة المراجع على تقرير ما إذا كان هناك تغيرات غير عادية في أرصدة السنة الحالية تستوجب إجراء فحصاً متعمقاً .

ويتم تضمين الإجراءات التحليلية و دراسة الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة في أوراق العمل الخاصة بالسنة الحالية وليس في الملف الدائم في عديد من منشآت المحاسبة .

الملفات الجارية Current Files

تشمل الملفات الجارية كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها إجراء المراجعة . ويوجد شكل محدد للملفات الدائمة وشكل محدد للملفات الجارية لكل عميل . وسيتم التعرض لأنواع

المعلومات التي يتم إدراجها في الملفات الجارية على نحو موجز في الأقسام التالية:

برنامج المراجعة. يتم الاحتفاظ ببرنامج المراجعة في ملف منفصل لتحسين التنسيق والتكامل في كافة أجزاء المراجعة، على الرغم من أن بعض المنشآت تقوم بتضمين نسخة كل قسم بأوراق العمل بالقسم. وكلما تم تنفيذ العمل في المراجعة يبدأ كل مراجع في تنفيذ برنامج المراجعة من خلال أداء الإجراءات وتحديد تاريخ الإنتهاء منها. ويعد تضمين أوراق العمل لبرنامج مراجعة جيد التصميم وتم الإنتهاء من تنفيذه بشكل يعكس الضمير الحي، يعد دليلاً على أداء مراجعة عالية الجودة.

المعلومات العامة. تشمل أوراق العمل بعض معلومات الفترة الحالية التي تكون لها طبيعة عامة لاتهدف إلى تحقيق دعم محدد للقيم بالقوائم المالية. وتشمل هذه المعلومات عناصر مثل مذكرات تخطيط المراجعة، ملخصات أو نسخ من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، ملخصات للعقود أو الاتفاقيات التي لم يتم إدراجها في الملفات الدائمة، ملاحظات حول المناقشات مع العميل، تعليقات فحص أوراق العمل والاستنتاجات العامة. ويمكن أن يتم أيضاً إدراج تقدير خطر الرقابة.

ميزان المراجعة. نظراً لأن دفتر الأستاذ يعد أساس إعداد القوائم المالية، فإن القيم المدرجة بهذا الدفتر تمثل محور الإهتمام في المراجعة. وبمجرد الإنتهاء من إعداد الميزانية بالشركة محل المراجعة، يجب على المراجع أن يحصل على أو يعد قائمة بالحسابات المدرجة في دفتر الأستاذ وأرصدتها الختامية. ويسمى هذا الجدول بميزان المراجعة Working Trial Blance.

ويتمثل الأسلوب المستخدم بواسطة العديد من المنشآت في أن يتوفر لدى المراجع ميزان للمراجعة على نمط القوائم المالية. ويتم تدعيم كل عنصر في ميزان المراجعة بجدول يتم إرفاقه بالميزان ويحتوي على الحسابات التفصيلية الموجودة في دفتر الأستاذ العام والتي تشكل إجمالي العنصر. ويتم تدعيم كل حساب تفصيلي في الجدول المرفق بدوره بالجداول التي تدعم عمل المراجع الذي تم أدائه والاستنتاجات التي توصل إليها. وكمثال، يوضح الشكل ٧-٥ العلاقة بين النقدية كما هي مدرجة بالقوائم المالية، ميزان المراجعة، والجداول المرفقة بالنقدية، وأوراق العمل التي تدعم ذلك. وكما يوضح الشكل، يتساوى رصيد النقدية بالقوائم المالية مع الرصيد في ميزان المراجعة وإجمالي التفاصيل في الجدول المرفق بالنقدية. ويجب مراعاة أن الأرقام المدرجة في الجدول المرفق تم نقلها من الأستاذ العام. وسينتج عن تنفيذ المراجعة إجراء تسوية في رصيد النقدية، وسيتم إثبات ذلك في الجداول التفصيلية مما سينعكس في الجدول المرفق وميزان المراجعة وقائمة المركز المالي.

قيود التسوية وإعادة التبويب. عندما يكتشف المراجع وجود تحريف جوهري في الدفاتر المحاسبية، يجب أن يتم تصحيح القوائم المالية. ومثلاً، إذا لم يقم العميل بإجراء التخفيض الملائم بالمخزون نتيجة تكهين المواد الخام، يمكن للمراجع أن يجري قيد للتسوية حتى يتم التوصل للقيمة القابلة للتحقق للمخزون. وعلى الرغم من أن قيود التسوية التي تتم بشأن الأمور التي يكتشفها المراجع يتم إجرائها بواسطة المراجع، يجب الحصول على موافقة العميل لأن الإدارة هي المسئولة عن عدالة العرض في القوائم المالية بشكل أساسي. ويوضح الشكل ٧-٥ أحد قيود التسوية في حساب النقدية العامة بمبلغ ٩٠ دولار.

ويتم إجراء قيود إعادة التبويب عادة بالقوائم المالية حتى يمكن عرض المعلومات المالية بشكل مناسب، وذلك على الرغم من صحة الأرصدة في دفتر الأستاذ العام. ويوجد مثال متعارف عليه على إعادة التبويب لإعداد القوائم المالية على نحو مناسب في تحويل الأرصدة الدائنة الهامة في حسابات المدينين إلى حسابات الدائنين. وحيث أن حسابات الدائنين في دفتر الأستاذ تعكس قيمة

شكل ٧-٤
محتويات وتنظيم أوراق العمل



محتويات وتنظيم وأوراق العمل

معاملات المدينين في إطار التشغيل اليومي للشركة، فلايتم تضمين قيد إعادة التبويب في دفتر الأستاذ.

ويجب فقط أن يتم إجراء قيود التسوية وإعادة التبويب التي تؤثر على عدالة العرض بالقوائم المالية. ويتحدد متى يتم تسوية الحريفات بناء على الأهمية النسبية Materiality. ويجب أن يدرك المراجع أن وجود عدد من التحريفات غير الهامة التي لم يجر بشأنها تسوية قد يؤدى إلى وقوع تحريف كبير عند أخذ أثرها الإجمالي كوحدة. ومن المتعارف عليه أن يقوم المراجعون بتلخيص كافة القيود التي لم يتم تسجيلها في ورقة عمل منفصلة لتحديد الأثر التجميعي لها.

الجداول الداعمة. يشمل الجزء الأكبر من أوراق العمل جداول تفصيلية يعدها العميل أو المراجع لتدعيم قيم معينة بالقوائم المالية. ويتم إستخدام أنواع عديدة من الجداول. ويعد إستخدام النوع الملائم في جانب محدد بالمراجعة أمراً ضرورياً لتوثيق جودة المراجعة وتحقيق الأهداف الأخرى من أوراق العمل. وفيما يلي الأنواع الرئيسية للجداول الداعمة.

• **التحليل**. يتم إجراء التحليل للتعرف على حركة أحد الحسابات بدفتر الأستاذ خلال إجمالي الفترة التي يتم إجراء المراجعة فيها. حيث يتم ربط الأرصدة الإفتتاحية والختامية معاً. ويتم إستخدام هذا النوع من الجداول في حسابات مثل الأسهم التي يمكن بيعها، أوراق القبض، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، الأصول الثابتة، الديون طويلة الأجل، وكافة حسابات حقوق الملاك. وتتسم هذه الحسابات عادة بإستخدامها على نحو كبير خلال السنة المالية. وعادة مايوجد في أوراق العمل للجداول التحليلية إشارات تستخدم لتسهيل إمكانية الرجوع لأوراق العمل الأخرى.

ميزان أو قائمة المراجعة. يحتوي هذا النوع من الجداول على التفاصيل التي يتكون منها الرصيد الختامي للحسابات في دفتر الأستاذ. ويختلف ميزان المراجعة عن التحليل في أنه يحتوي فقط على المفردات التي تشكل الرصيد الختامي. ومن الأمثلة المتعارف عليها في هذا الصدد موازين المراجعة لكل من: المدينين عن التجارة، الدائنين عن التجارة، مصروف الصيانة، المصروفات القانونية، الايراد المتنوع. ويوجد بالشكل ٧-٦ مثالاً لذلك.

• **تسوية القيم**. تدعم التسوية Reconciliation قيماً محددة وتستخدم لربط القيم المسجلة بدفاتر العميل مع مصادر أخرى من المعلومات. ومن أمثلة ذلك تسوية أرصدة البنك مع قائمة البنك، تسوية أرصدة المدينين الخاصة بالوحدات التابعة مع المصادقات من العملاء، وتسوية أرصدة الدائنين مع قوائم المشتريات. ويوجد مثال على التسوية بالفصل رقم ٢١.

• **إختبارات المنطقية Tests of Reasonableness**. كما يتضح من إسم هذا الجدول، يحتوي الجدول على معلومات تمكن المراجع من تقييم ما إذا كان هناك تحريف في أحد أرصدة العميل مع أخذ الظروف المحيطة في الإعتبار. وعادة ما يستخدم المراجع إختبارات المنطقية عند مراجعة مخصص الضرائب الفيدرالية، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وتمثل هذه الإختبارات أساساً للإجراءات التحليلية.

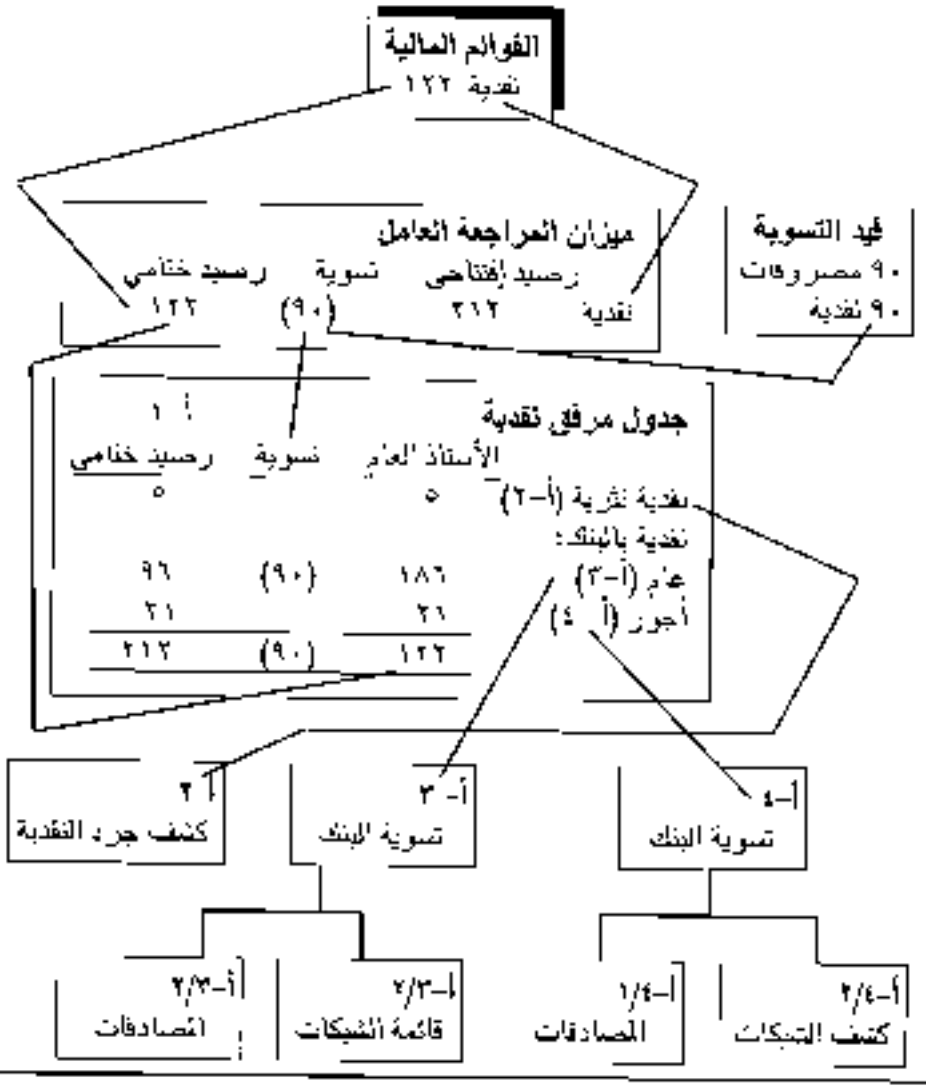
• **ملخص الإجراءات**. يلخص هذا الجدول نتائج تنفيذ إجراءات محددة. وتشمل الأمثلة نتائج المصادقات إلى المدينين وملخص الملاحظات الخاصة بالمخزون.

• **إختبار المستندات الداعمة**. يتم تصميم عدد من الجداول ذات الأغراض الخاصة لتوضيح الإختبارات التي تم تنفيذها، مثل فحص المستندات خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية أو للفاصل الزمني. ولاتهتم في هذه الجدول عرض الإجماليات ولايتم ربطها بدفتر الأستاذ العام لأنها تهدف فقط إلى توثيق الإختبارات التي تم اجرائها والنتائج التي تم التوصل إليها. ورغم ذلك يجب أن يذكر في الجداول بصورة قاطعة الاستنتاج الإيجابي أو السلبي حول الهدف الذي تم إختباره.

• **المعلومات**. يحتوي هذا النوع من الجداول على معلومات بخلاف أدلة المراجعة. وتتمثل هذه المعلومات في الإقرارات الضريبية، والبيانات الخاصة بالشكل 10 K الخاص بهيئة سوق المال، وبيانات تتعلق بموازنات الوقت وساعات العمل لدى العميل، التي تفيد في إدارة عملية المراجعة.

التوثيق الخارجي. يحتوي جانب كبير من أوراق العمل على توثيق خارجي يتم التوصل إليه بواسطة المراجع، مثل الردود على المصادقات ونسخ الاتفاقيات الخاصة بالعميل. وعلى الرغم من أن هذه الأشياء لاتمثل جداول بمعناها الفعلي، إلا أنه يتم إتباع نفس الإجراءات الخاصة بالجداول الأخرى عند فهرستها والتعامل معها.

شكل ٧-٥
العلاقة أوراق العمل والقوائم المالية



إعداد أوراق العمل Preparation of Working Papers

يعد من أكثر الأمور أهمية في مجال المراجعة أن يتم الإعداد الملائم للجداول التي توثق أدلة المراجعة التي تم جمعها، وكذلك توثيق كل من النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويجب أن يتعرف المراجع على الظروف التي تتطلب ضرورة استخدام جداول معينة وتصميمها على نحو ملائم ووضعها في الملفات. وعلى الرغم من أن التصميم يتوقف على الأهداف التي يجب تحقيقها. يجب أن تتوافر في تشغيل أوراق العمل خصائص محددة، مثل:

- يجب تعريف كل ورقة عمل على نحو ملائم من خلال المعلومات المتعلقة بإسم العميل، الفترة التي سيتم فيها المراجعة، وصف المحتويات، توقيع معد الورقة، تاريخ إعداد الورقة، ورقم الفهرس.
- يجب فهرسة أوراق العمل وتوفير إمكانية للرجوع إليها للمساعدة في التنظيم وإعداد الملفات. ويوجد مثال على ذلك في الشكل ٧-٥. حيث تم وضع علامة أ ١ على الجدول المرفق بالنقدية وتم وضع علامات من أ- ٢ إلى أ-٤ على الحسابات الفردية في دفتر الأستاذ العام التي يتكون منها الرصيد الإجمالي للنقدية في القوائم المالية، وتمثل العلامات النهائية في الجداول المدعمة في أ-٣ وأ-٤.

• يجب أن توضح أوراق العمل الكاملة على نحو قاطع عمل المراجعة الذي تم تنفيذه. ويتم تحقيق ذلك من خلال ثلاث طرق: كتابة بيان في شكل مذكرة، تحديد إجراءات المراجعة في برنامج المراجعة، كتابة الملاحظات مباشرة في جداول أوراق العمل. ويتم كتابة الملاحظات بإستخدام علامات مميزة Tick Mark، مثل وضع رموز Symbols بجوار التفاصيل في الجداول. ويجب تفسير الملاحظات بوضوح أسفل ورقة العمل.

• يجب أن تتضمن كل ورقة عمل معلومات كافية لتحقيق الأهداف التي تم تصميمها من أجلها. عند قيام المراجع بإعداد ورقة العمل بشكل مناسب، يجب أن يكون ملماً بالأهداف التي يرغب في تحقيقها. ومثلاً، إذا تم تصميم ورقة العمل لتحديد تفاصيل وتوضيح التحقق من الأشياء التي تدعم رصيد بالميزانية، مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً، فمن الضروري أن يتم تسوية أوراق العمل مع ميزان المراجعة.

• يجب أن يذكر بوضوح النتائج التي تم التوصل إليها والخاصة بجزء المراجعة الذي يتم تنفيذه ويوضح الشكل ٧-٦ الخصائص العامة لإعداد أوراق العمل.

شكل ٧-٦

الخصائص العامة لأوراق العمل الملائمة

العميل Renalda Machine Co. فهرس الجدول C-1

جانب المراجعة أوراق القبض من العملاء

الحروف الأولى للمعد J.B

تاريخ الميزانية ١٩٩٦/١١/٣٠ تاريخ إعداد ورقة العمل ١٩٩٦/١٢/٢٣

اسم العميل وعنوانه	معدل الفائدة	تاريخ الاصدار	تاريخ الاستحقاق	الفائدة المستحقة ٩٦/١١/٣٠	الفائدة المستحقة ٩٦/١١/٣٠
عميل أ، القاهرة	١٢٪	٩٦/١٠/٤	٩٦/١٢/٣	١٥٠٠٠٠٠٠ p	u ٢٨٥٠٠٠
عميل ب، الاسكندرية	١٤٪	٩٦/١١/٥	٩٧/١/٧	٨٩٠٠٠٠ p	u ٥١٩١٧
عميل جـ، أسوان	١١٪	٩٦/١٠/٩	٩٦/١٢/٨	٦٠٠٠٠٠٠ p	u ٣١٧٧٧٨
عميل د، القاهرة	١٥٪	٩٦/١١/١٠	٩٧/١/٢	٧٢٠٠٠٠٠ p	u ٦٠٠٠٠
عميل هـ، بورسعيد	١٤٪	٩٦/١١/٢٠	٩٧/١/١٢	١٢٥٠٠٠٠٠ p	u ٤٨٦١١
عميل و، المنصورة	١٣٪	٩٦/١٠/٢	٩٦/١٢/٢٠	٥٦٠٠٠٠٠ p	u ٨٠٨٨٩
عميل ز، القاهرة	١٢٪	٩٦/١٠/٣٠	٩٦/١٢/٢٩	١٧٠٠٠٠٠٠ p	u ١٧٥٦٦٧
				٨٦٢٠٠٠٠٠	١٠١٩٨٦٢
				F J/BI	F J/BI

إشارة للرجوع إلى دفتر الأستاذ

مفاتيح علاقات المراجعة

F مجموع العمود

J/BI متفق مع ميزان المراجعة

p تم إرسال مصادقات إيجابية للتحقق من القيمة الأسمية تاريخ الاستحقاق، معدل الفائدة، والفوائد المستحقة

p المصادقات التي تم إستلامها كردود من العملاء ولا يوجد شئ غير طبيعي

u التحقق من العمليات الحسابية للفوائد

شرح خطوات المراجعة التي تم تنفيذها

رأي المراجع: تم مناقشة إمكانية تحصيل أوراق القبض مع مراقب النفقات، ويبدو أن كافة أوراق القبض سيتم تحصيلها أو لا يوجد ما يبرر حساب مخصص لها. J.B

إستخدام منشآت المحاسبة لأوراق العمل الإلكترونية

تستخدم العديد من منشآت المحاسبة أجهزة الحاسب الإلكتروني لإنتاج بعض أو كل أوراق العمل الخاصة بها. وقامت معظم المنشآت الكبرى بتصميم البرامج الخاصة بها في هذا الصدد. وتشترى المنشأة الصغيرة البرامج التجارية الخاصة بأوراق العمل. ومن أمثلة هذه البرامج ACE الذي يطلق عليه عملية المراجعة المؤتمتة للعميل. ويمكن من خلال هذا البرنامج أن يعد المراجع كل من: ميزان المراجعة، الجدول المرفق، أوراق العمل الداعمة، والقوائم المالية، كما يمكن أن يتم أداء تحليل النسب المالية. ويمكن إدخال العلامات المميزة، التي تتعلق بملاحظات الفاحص مثلاً، مباشرة بواسطة شاشة الحاسب الإلكتروني. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن الحصول على البيانات من أو إرسالها إلى التطبيقات الأخرى. ومن أمثلة ذلك إدخال الأرصدة من دفتر الأستاذ العام للعميل إلى ACE، وإرسال المعلومات الضريبية من ACE إلى برامج الضرائب.

ملكية أوراق العمل Ownership of Working Paper

تعد أوراق العمل التي يتم إعدادها خلال عملية المراجعة بما فيها تلك الأوراق التي تعد بواسطة العميل ملكاً للمراجع. ولا يكون لأحد غير المراجع الحق في التعامل قانوناً في أوراق العمل بما في ذلك العميل إلا في حالة واحدة فقط وهي حالة الإستدعاء الرسمي من المحكمة لإستخدامها كدليل قانوني. وعند الإنتهاء من المراجعة، يتم الإحتفاظ بأوراق العمل لدى المراجع للرجوع إليها في المستقبل. وتستخدم العديد من المنشآت طريقة الحفظ على الميكروفيلم لتخفيض تكلفة التخزين بعد مرور عدة سنوات.

سرية أوراق العمل Confidentiality of Working Paper

تعبر القاعدة ٣٠١ من ميثاق السلوك المهني عن ضرورة الحفاظ على سرية العلاقة مع العميل، حيث تنص:

- **يجب الا يفصح العضو عن أي معلومات سرية يتم الحصول عليه أثناء أداء المراجعة إلا بعد موافقة العميل.**

ويحصل المراجع خلال تنفيذ المراجعة على قدر كبير من المعلومات التي تتسم بالسرية بما في ذلك: مرتبات المديرين، تسعير المنتجات وخطط الإعلان، والبيانات الخاصة بتكلفة المنتج. فإذا أفصح المراجعون هذه المعلومات إلى أشخاص خارجين أو إلى العاملين لدى العميل الذين ليس لهم حق الإطلاع على هذه البيانات، ستتأثر العلاقة مع الإدارة وتتسم بالتوتر الشديد. بالإضافة إلى أن إتاحة الفرصة للعاملين للإطلاع على أوراق العمل سيتيح لهم الفرصة في تعديل المعلومات بها. ولذلك يجب حماية أوراق العمل في كافة الأوقات وبذل العناية الكافية لتحقيق ذلك.

وعادة يمكن تسليم أوراق العمل إلى شخص آخر في حالة موافقة العميل فقط. وتحدث هذه الحالة إذا تم بيع منشأة المحاسبة إلى منشأة محاسبة أخرى، ولا يجب الحصول على تصريح من العميل، إذا حدث إستدعاء من المحكمة أو عند استخدام أوراق العمل في برنامج فحص النظير الذي ينظمه المعهد الأمريكي للمحاسبين أو مجمع المحاسبين بالولاية بواسطة منشأة محاسبة أخرى.

ملخص لأوراق العمل Summary of Working Papers

تمثل أوراق العمل جزءاً هاماً من كل عملية مراجعة ويتمثل الهدف منها في: تخطيط المراجعة على نحو فعال، توفير سجل للأدلة التي تم جمعها ونتائج الإختبارات، تحديد النوع الملائم من تقارير

المراجعة، وفحص عمل المساعدين. وتصمم منشآت المحاسبة سياساتها ومناهجها الخاصة لإعداد أوراق العمل والتحقق من مقابلة الهدف من إعدادها. وتعمل منشآت المحاسبة ذات الجودة العالية على التأكد من أن أوراق العمل قد تم إعدادها على نحو مناسب وأنها تتلائم مع الظروف المحيطة بالمراجعة.

عـــــبء الإثبـــات

أظهرت دراسة قامت بها شركة تأمين ضد الإلتزامات المهنية في ولاية كاليفورنيا أن هيئة المحلفين يرون المراجعين خبراء في التوثيق. ولذلك، عندما يرفع ضد الممارسين قضية تتعلق بالمسئولية القانونية وأتضح أثناء نظرها عدم تحقق التوقع الخاص بمهارة التوثيق العالية لدى المراجعين، سيتم الحكم بإهمال المراجعين. وفي الجانب الآخر، إذا تم فقط كتابة ملحوظة غير رسمية لتوثيق محادثة تليفون صغيرة، سيحكم المحلفون لصالح منشأة المحاسبة. ومن الوجهة القانونية، يقع عبء الإثبات على المدعي، ولكن من الوجهة العملية يقع عبء التوثيق على المراجع.

المصـــــدر: Excerpted from an Article by Rit Rosano. "Making Documentation pay off", Journal of Accountancy, February, 1995, P. 70

المصطلحات الأساسية

خطر المراجعة الممكن قبوله Acceptable Audit Risk. مقياس لاستعداد المراجع لقبول إخفاء القوائم المالية على تحريف كبير في ضوء مفهوم الأهمية النسبية بعد الإنتهاء من المراجعة وإصدار تقرير نظيف.

تحليل أوراق العمل Analysis Working Paper. جدول مدعم يظهر حركة حساب بدفتر الأستاذ العام خلال إجمالي الفترة التي يتم فيها تنفيذ المراجعة.

النظام الأساسي Bylaing. القواعد والإجراءات التي يتبناها حاملي الأسهم بالشركة وتتضمن تحديد السنة المالية ومسئوليات وسلطات المديرين.

عقد الشركة Corporate Charter. مستند قانوني تصدق عليه الولاية التي تتواجد الشركة بها يعرف الشركة ككيان إقتصادي منفصل. ويشمل إسم الشركة وتاريخ إنشائها، عدد الأسهم المصرح للشركة إصدارها، ونوع النشاط الذي ستعمل فيه الشركة.

محـاضـر الشـركـة Corporate Minutes. سجل رسمي لإجتماعات كل من مجلس الإدارة والمساهمين، ويتم فيه توثيق أمور مثل إعلان التوزيعات والتصديق على العقود.

الملفات الجارية Current Files. أوراق العمل الخاصة بالسنة الحالية التي يتم إجراء المراجعة بها.

خطاب التعاقد Engagement Letter. إتفاق بين منشأة المحاسبة والعميل حول شروط عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها.

الخطر الطبيعي Inherent Risk. مقياس لتقدير المراجع لوجود تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في جانب ما قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار.

الجـدول المرفق Lead Schedule. ورقة عمل تحتوى على حسابات تفصيلية بدفتر الأستاذ العام تكون إجمالي عنصر ما في ميزان المراجعة.

الملفات الدائمة Permanent Files ، أوراق عمل المراجع التي تحتوى على بيانات تاريخية أو بيانات لها صفة الإستمرار في السنة الحالية مثل نسخ من حقوق التأسيس، النظام الأساسي، إتفاقات السندات والعقود.

التمهيد للتخطيط في المراجعة Proplanming the Auebit ، يشمل تحديد ما إذا كان سيتم قبول عميل جديد أو الإستمرار فى التعامل مع عميل، التعرف على أسباب طلب العميل للمراجعة، الحصول على خطاب التعاقد، واختيار فريق المراجعة.

تسوية القيم في ورقة العمل Reconcillation of amount working Paper ، جدول يدعم قيم محددة، ويربط عادة القيم المسجلة بدفاتر العميل والقيم الخاصة بمصدر أخر للمعلومات مثل قائمة البنك أو المصادقة.

الطرف المرتبط Related Party ، شركة تابعة، مالك رئيسي لشركة العميل، أو أى طرف اخر يتعامل معه العميل ويكون لأيهما تأثير على الإدارة أو سياسات التشغيل لدى الطرف الأخر.

العمليات المالية للطرف المرتبط Relatecl Party Transaction ، أى عملية مالية تحدث بين العميل وطرف مرتبط به.

الجدول الداعم في أوراق العمل Suporting Schedule Working Paper ، جدول مفصل يعد بواسطة العميل أو المراجع لدعم قيمة محددة بالقوائم المالية.

ميزان أو قائمة المراجعة في أوراق العمل Trial Balance or list working paper ، جدول مدعم للتفاصيل التي يتكون منها الرصيد الختامى لحساب بدفتر الأستاذ العام.

أوراق العمل Working Paper ، سجلات يحتفظ بها المراجع عن: الإجراءات التى يتم تطبيقها الإختبارات التي يتم تنفيذها، المعلومات التي يتم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في المراجعة.

ميزان المراجعة Trail Balance ، قائمة بالحسابات في دفتر الأستاذ العام وأرصدتها الختامية.

أسئلة للمراجعة

٧ – ١ [**الهدف ٧ ١**] ما هى المنافع التى يحصل عليها المراجع من تخطيط المراجعة؟

٧-٢ [**الهدف ٧-١**] عرف الخطوات السبع الرئيسية فى تخطيط المراجعة؟

٧-٣ [**الهدف ٧-٢**] ماهي مسئوليات كلٌ من المراجع السابق والمراجع اللاحق عند تغيير الشركة للمراجع؟

٧-٤ [**الهدف ٧-٢**] ماهى العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الإعتبار قبل قبول المراجعة؟ أشرح.

٧-٥ [**الهدف ٧-٢**] ما هو الغرض من خطاب التعاقد؟ ما الذي يجب أن يغطيه هذا الخطاب؟

٧-٦ [**الهدف ٧-٣**] أذكر أنواع المعلومات الأربعة التي يجب على المراجع أن يحصل عليها أو يفحصها كجزء من التوصل للمعلومات الأساسية عن عملية المراجعة، وأذكر مثالاً محدداً واحداً للفائدة التي يمكن أن توفرها هذه المعلومات خلال أداء المراجعة.

٧-٧ [**الهدف ٧-٣**] عندما تقبل منشأة المحاسبة التعامل مع عميل جديد يعمل بالنشاط الصناعي، من المعارف عليه أن يقوم المراجع بزيارة التجهيزات في المصنع. ناقش الطرق التى يستطيع المراجع إستخدامها للتوصل إلى ملاحظات تساعده في تخطيط وأداء المراجعة.

٧-٨ [**الهدف ٧-٣**] يحاول المراجع دائما التوصل إلى معلومات أساسية عن النشاط الذي تعمل شركة العميل في إطاره لمساعدته على أداء المراجعة. كيف يمكن أن تساعد مثل هذه المعلومات المراجع في التمييز بين المخزون الذي تم تكهينه والذي مازال محتفظا به؟

٧-٩ [**الهدف ٧-٣**] عرف المقصود بالطرف المرتبط. ماهي مسئوليات المراجع بخصوص الأطراف المرتبطة والعمليات المالية الخاصة بالأطراف المرتبطة؟

٧-١٠ [**الهدف ٧-٦**] المحاسب المتعرس J. Bailey يتحمل مسئولية العديد من عمليات المراجعة الهامة في المنشآت متوسطة الحجم. وتتمثل الفلسفة التي يتبعها في المراجعة في تجاهل كافة مالم يتأثر بالسنوات السابقة وأوراق العمل الدائمة حتى يتم الإقتراب من نهاية المراجعة حتى لايتم أداء العمل وفقا لأحكام مسبقة. ويعتقد أن ذلك يمكنه من أداء المراجعة بشكل أكثر حيادية لأنه لايتم تكرار مالم أدائه في مراجعة السنة السابقة في عملية المراجعة الحالية. وعند الإقتراب من نهاية المراجعة يقوم بفحص أوراق العمل الخاصة بالسنة السابقة، وتقييم معنوية أى عناصر قام بمعاينتها، وتعديل الأدلة إذا كان ذلك ضروريا. قيم هذا المنهج للمراجعة؟

٧-١١ [**الهدف ٧-٤**] تقوم منشأة المحاسبة التي تعمل بها في مراجعة شركة Rogers لعدة سنوات، وتم تعيينك لتحمل مسئولية المراجعة لهذا العام. كيف يمكن أن تحصل عقد الشركة والنظام الأساسي بشكل مختلف عن مراجعة عميل اخر بواسطة منشأة محاسبة أخرى بالسنة السابقة؟

٧-١٢ [**الهدف ٧-٤**] خلال مراجعة الشركة الصناعية Ridline، طلب شريك المراجعة ان تقرأ بعناية عقد الرهن مع البنك الوطني الأول وكذلك قراءة ملخص لكافة المعلومات ذات الصلة بالعقد. أذكر ماهي المعلومات التي تعد مناسبة للمراجع بخصوص الرهن.

٧-١٣ [**الهدف ٧-٤**] عرف نوعي المعلومات الذين تتضمنهما محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والتي تناسب عمل المراجع. أشرح أهمية قراءة هذه المحاضر في بداية المراجعة.

٧-١٤ [**الهدف ٧-٦**] أذكر أغراض أوراق العمل وأشرح أهمية كل غرض منها.

٧-١٥ [**الهدف ٧-٧**] أشرح لماذا يعد ضروريا أن تحتوى أوراق العمل على: التعريف بإسم العميل، الفترة الخاصة بالمراجعة، وصف المحتويات، توقيع معد الورقة، تاريخ الإعداد، رمز يوفر إمكانية الرجوع إلى فهرس معين.

٧-١٦ [**الهدف ٧-٧**] عرف المقصود بالملف الدائم في أوراق العمل، وأذكر أنواع المعلومات العديدة التي يجب أن يتضمنها. ولماذا لايدرج المراجع محتويات الملف الدائم مع أوراق العمل للسنة الحالية؟

٧-١٧ [**الهدف ٧-٧**] فرق بين أنواع الجداول الداعمة للفترة الحالية التالية وأذكر الغرض من كل منها: التحليل، ميزان المراجعة، وإختبارات التطفية.

٧-١٨ [**الهدف ٧-٧**] لماذا يجب ألا يترك المراجع أية أسئلة أو استفسارات في أوراق العمل دون أن يتوصل للتفسير الملائم لها؟

٧-١٩ [**الهدف ٧-٧**] عرف المقصود بعلامات المراجعة، ماهو الغرض منها؟

٧-٢٠ [**الهدف ٧-٧**] من الذي يمتلك أوراق العمل؟ ماهي الظروف التي يمكن فيها أن تستخدم بواسطة الأخرين؟

٧-٢١ [**الهدف ٧-٧**] قامت إحدى منشآت المحاسبة ببيع المنشأة إلى منشأة محاسبة أخرى بما في ذلك أوراق التبيع كجزء من سعر الشراء. لماذا يعد ذلك إنتهاكا لمبادئ السلوك المهني؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إمتحان CPA

٧-٢٢ [الهدفين ٧-١، ٧-٣] تتعلق الأسئلة التالية بتخطيط المراجعة، أختر الإجابة الأمثل.

أ - أي من إجراءات تخطيط المراجعة التالية يعد فعالاً في مساعدة منع سوء الفهم والاستخدام غير الكفء لأفراد فريق المراجعة.

(١) ترتيبات الحصول على نسخ، وتضمينها في أوراق العمل، للمستندات الداعمة الخاصة بالعميل لإختبارها بواسطة المراجع.

(٢) ترتيبات إعداد العميل بنسخ من برامج المراجعة التي سيتم إستخدامها خلال المراجعة.

(٣) ترتيبات عقد إجتماعات تمهيدية مع العميل لمناقشة أهداف المراجعة، وأتعابها، وإختباراتها وباقي المعلومات الأخرى.

(٤) ترتيبات قيام المراجع بإعداد وترحيل دورة التسوية الضرورية قبل الإقفال النهائي.

ب - يقوم مراجع بتخطيط الـ[illegible] جديد في نشاط غير مألوف للمراجع. أي من المصادر التالية سيكون أكثر [illegible] كمصدر للمعلومات خلال مرحلة التخطيط التمهيدية عند محاولة المراجع التوصل إلى تصور عام للمشكلات التي يمكن أن تواجهه خلال المراجعة؟

(١) دليل المراجعة للنشاط المعد بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٢) أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق.

(٣) كتيب الحسابات وخريطة الحسابات لدى العميل.

(٤) القوائم المالية الفترية والسنوية السابقة التي أصدرها العميل.

جـ - يجب على المراجع المحايد أن يتفهم وظيفة الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد ما إذا كان عمل المراجعين الداخلين سيكون عاملاً مؤثراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سينفذها المراجع المحايد. يمكن أن يمثل العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخلين مثل هذا العامل عند يشمل عمل المراجعين الداخلين:

(١) التحقق من الدقة الحسابية للفواتير.

(٢) فحص الممارسات الإدارية لتحسين الكفاءة وتحقيق أهداف الإدارة.

(٣) دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

(٤) إعداد التقارير المالية الداخلية للإدارة.

٧-٢٣ [الهدف ٧-٢] تتعلق الأسئلة التالية بالعلاقة بين المراجع السابق والمراجع اللاحق. أختر الإجابة الأمثل:

أ - عندما يتهيأ المراجع لأداء المراجعة لعميل جديد، يجب عليه أن يستفسر من المراجع السابق. ويعد ذلك ضرورياً لأنه يمكن للمراجع السابق أن يمد المراجع اللاحق بالمعلومات التي تساعده على تحديد:

(١) ما إذا كان سيتم إستخدام عمل المراجع السابق.

(٢) ما إذا كانت الشركة محل المراجعة قد اتبعت سياسة تناوب المراجعين بها.

(٣) ما إذا كان رأي المراجع السابق في الرقابة الداخلية مرضياً.

(٤) ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع العميل الجديد.

ب- طلب المراجع Haw Kins الحصول على تصريح بالإتصال مع المراجع السابق وفحص أجزاء معينة من أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. وسيؤدى رفض العميل المتوقع توفير مثل هذا التصريح إلى اتخاذ المراجع Haw Kins قرارا مباشراً يتعلق بـ:

(١) ملائمة برنامج المراجعة الذي تم تخطيطه.

(٢) القدرة على التعرف على الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بين السنوات.

(٣) الحدود الواضحة على المجال.

(٤) أمانة الإدارة.

جـ- ما هى مسئولية المراجع اللاحق بشأن الإتصال مع المراجع السابق بخصوص العميل الجديد؟

(١) لا توجد مسئولية على المراجع اللاحق للإتصال بالمراجع السابق.

(٢) يجب أن يحصل المراجع اللاحق على تصريح من العميل الجديد للإتصال بالمراجع السابق.

(٣) يجب أن يتصل المراجع اللاحق بالمراجع السابق بغض النظر عن الحصول على تصريح العميل الجديد لإتمام الإتصال.

(٤) لايجب أن يتصل المراجع اللاحق بالمراجع السابق إذا كان المراجع اللاحق ملماً بكافة الحقائق المناسبة المتاحة.

٧-٢٤ [الهدفين ٧-٦، ٧-٧] تتعلق الأسئلة التالية بأوراق العمل، اختر الإجابه الأمثل:

أ- أى من الآتى لا يمثل غرضاً عاماً لأوراق العمل في المراجعة؟

(١) تنسيق المراجعة.

(٢) المساعدة في إعداد تقرير المراجعة.

(٣) دعم القوائم المالية.

(٤) توفير الدليل على عمل المراجعة الذي تم أداءه.

ب- يتم إستخدام أوراق العمل في المراجعة لتسجيل نتائج إجراءات جمع الأدلة التي يقوم بها المراجع، ويجب أن يتذكر المراجع أن أوراق العمل يجب أن

(١) تظل في حوزة العميل حتى يمكنه التوصل إليها عند الرجوع إلى أمور معينة.

(٢) تظل الدعم الأساسي للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

(٣) تعتبر جزءاً من السجلات المحاسبية الخاصة بالعميل ويتم حفظها لدى المراجع.

(٤) تصمم لتوافق الظروف المحيطة وتقابل إحتياجات المراجع في كل عملية مراجعة.

جـ- أى من الآتي يمكن من خلاله حذف التفاصيل من ميزان المراجعة للمراجع عن طريق تصنيف وتلخيص العناصر المتشابهة أو المرتبطة ببعضها البعض.

(١) تحليل الحسابات

(٢) الجداول الداعمة

(٣) حسابات المراقبة

(٤) الجداول المرفقة

د - خلال تنفيذ المراجعة، تم تجميع البيانات ذات الصلة وإدراجها في أوراق العمل. وينظر إلى أوراق العمل أساساً على أنها:

(١) سجل يمتلكه العميل للإستنتاجات التي توصل إليها المراجعون الذين يقومون بأداء المراجعة.

(٢) دليل يدعم القوائم المالية.

(٣) تدعيم لتمثيل المراجع الخاص بالإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(٤) سجل يمكن إستخدامه كأساس لعملية المراجعة في السنة التالية.

هـ - على الرغم من تنوع كمية ونوع ومحتوى أوراق العمل في ضوء الظروف المختلفة، إلا أن اوراق العمل عادة تتضمن:

(١) نسخ من سجلات العميل التي تم إختبارها بواسطة المراجع خلال المراجعة.

(٢) تقييم لكفاءة وكفاية العاملين في فريق المراجعة بواسطة الشريك المسئول عن المراجعة.

(٣) تعليقات العميل بخصوص كفاءة وكفاية أفراد إدارة العميل.

(٤) إجراءات المراجعة التي تم إتباعها والاختبارات التي تم تنفيذها للحصول على الأدلة.

٧-٢٥ [الهدف ٧-٥] تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تخطيط المراجعة. تخير الإجابة الأمثل:

أ - يجب أن تركز الإجراءات التحليلية المستخدمة في تخطيط المراجعة على التعرف على:

(١) أوجه القصور الشديد في الرقابة الداخلية.

(٢) امكانية التنبؤ بالبيانات المالية بالعمليات المالية الفردية.

(٣) المزاعم المتنوعة التي تكون القوائم المالية.

(٤) الجوانب التي قد تحتوى أخطاء محددة وتناسب عملية المراجعة.

ب - يتمثل أساس تطبيق الإجراءات التحليلية في:

(١) دراسة النسب المالية كبديل مقبول لفحص التقلبات غير العادية.

(٢) إختبارات إحصائية للمعلومات المالية يمكن أن تؤدى إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات الكبيرة في القوائم المالية.

(٣) توقع وجود العلاقات الممكنة بين البيانات وبعضها البعض على نحو منطقي ومستمر في ضوء غياب ظروف تشير إلى عكس ذلك.

(٤) عدم إمكانية إحلال هذه الإجراءات التحليلية محل إختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

أسئلة وحالات للمناقشة

٧-٢٦ [الأهداف ٧-٢، ٧-٣، ٧-٤] تم تكليفك في نهاية الربيع بإجراء عملية مراجعة جديدة، بحيث يكون فيها المراجع المسئول. وتتم عملية المراجعة لعميل تتعامل معه منشأة المحاسبة الخاصة بك سنوياً وهو شركة Lancer. وحصلت على خطاب التعهد الذي يحدد إطار مراجعة العام المالي الحالي وأيضاً قائمة بفريق العمل الذي سيقوم بالمراجعة. وتكون مسئولاً عن تخطيط العمل الميداني والإشراف عليه.

المطلوب

ناقش خطوات الإعداد والتخطيط الواجب تنفيذها في مراجعة شركة Lancer قبل بدء العمل الميداني في مكتب العميل. اذكر في الإجابة المصادر التي ستستعين بها، أنواع المعلومات التي يجب أن تحصل عليها، خطوات الإعداد والتخطيط التمهيدية التي يجب القيام بها حتى يمكن أداء العمل الميداني، وأي تصرف يجب القيام به بشأن فريق المراجعة الذي يعمل معك*.

٧-٢٧ [الهدف ٧-٣] حددت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها متطلبات محددة للإفصاح عن الأطراف المرتبطة والعمليات المالية للأطراف المرتبطة. وبالمثل، قررت نشرات معايير المراجعة متطلبات لمراجعة الأطراف المرتبطة والعمليات المالية للأطراف المرتبطة. ويجب عليك الإطلاع على هذه المتطلبات في المحاسبة والمراجعة بخصوص الأطراف المرتبطة والعمليات المالية الخاصة بها.

المطلوب

أ - تعريف الطرف المرتبط وفقاً لما جاء في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وشرح متطلبات الإفصاح عن الأطراف المرتبطة والعمليات المالية للأطراف المرتبطة.

ب- أشرح لماذا يعد الإفصاح عن العمليات المرتبطة أمراً مناسباً لتوفير معلومات لمتخذي القرار.

جـ- أذكر أهم الأطراف المرتبطة التي قد تتعامل في العمليات المالية للأطراف المرتبطة.

د- أذكر الأنواع المختلفة من العمليات المالية للأطراف المرتبطة التي يمكن أن تحدث داخل الشركة.

هـ- ناقش السبل التي يمكن للمراجع من خلالها تحديد مدى وجود أطراف مرتبطة وعمليات مالية بين هذه الأطراف.

و - ناقش في كل نوع من أنواع العمليات المالية للأطراف المرتبطة الطرق المختلفة التي يمكن للمراجع من خلالها أن يقيم ما إذا كانت هذه العمليات تمت بشكل سليم، بافتراض أن المراجع يعلم بوقوع هذه العمليات المالية.

ز- أفترض أنك تعلم بوجود عمليات مالية بين الأطراف المرتبطة وأنها تتسم بالكبر، وأنه تم إجرائها بشروط تختلف عن تلك الشروط في العمليات المالية العادية التي تحدث مع الوحدات الإقتصادية المستقلة. وترفض العميل الإفصاح عن هذه الحقائق في القوائم المالية. ماهي مسئولياتك كمراجع؟

٧-٢٨ [الهدف ٧-٤] حصلت على محاضر مجلس الإدارة الخاصة بشركة Marygold Catalog عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

إجتماع ١٦ فبراير ١٩٩٦

دعا Rich Jackson رئيس المجلس إلى الإجتماع في الرابعة ظهراً وحضر الأعضاء التالية أسمائهم:

John Aronson	Licorine Phillipw
Fred Brick	Lucille Renolds
Oron Carlson	J. T. Smith
Homer Jackson	Raymond Werd
Rich Jackson	Ronald Wilder

تم قراءة محضر إجتماع ١١ أكتوبر ١٩٩٥ والتصديق عليه.

ناقش الرئيس Homa Jackson مخطط التسويق الجديدة لتوزيع الكتالوجات في المنطقة الغربية الجنوبية بالسوق الأمريكي. وقدم إقتراحاً بزيادة النفقات الخاصة بتكاليف التوزيع بمبلغ ٥٠٠٠٠ دولار تقريباً وأيده العضو Wilder وتمت الموافقة بالإجماع.

وتم بحث الخلاف الذي لم يتم حله بعد مع مصلحة الضرائب بشأن المعاملة الضريبية لإستئجار مبنى الإدارة مع المحامي Cecil Mabry. ويرى هذا المحامي أن هذا الأمر لن يتم حله إلا بعد عدة شهور وقد نتج عنه تدوية غير مرضية للشركة.

واقترح العضو J. T. Smith منح معدات الحاسب الآلي التي لم يتم استخدامها منذ فترة في المكاتب الموجودة بمنطقة Kingston بسبب شراء معدات جديدة في عام ١٩٩٥ إلى المدرسة المهنية بـ Kingston لإستخدامها في برامج الصيانة والتدريب. وأيد العضو John Aronson الإقتراح وتمت الموافقة بالإجماع.

وتم الموافقة بالإجماع على التوزيعات النقدية التي ستستحق في ٣٠ أبريل ١٩٩٦ إلى المساهمين المسجلين في ١٥ أبريل ١٩٩٦، كالآتي:

الفئة العادية الأولى – ١٠ دولار للسهم

الفئة العادية الثانية – ٥ دولار للسهم

وتم الموافقة على مكافآت الإدارة عن السنة التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ على أن يتم الدفع في ٢ مارس ١٩٩٦، كالآتي:

الرئيس	–	Homer Jackson	٢٦٠٠٠ دولار
نائب الرئيس		Lucille Renoles	١٢٠٠٠ دولار
مراقب النفقات	–	Ronald Wilder	١٢٠٠٠ دولار
أمين الصندوق / السكرتير	–	Fred Brick	٩٠٠ دولار

وقد فض الإجتماع الساعة ٦,٣٠ ظهراً

السكرتير، Fred Brick

إجتماع ١٥ سبتمبر ١٩٩٦

دعا H.Jackson رئيس المجلس إلى الاجتماع في الرابعة ظهراً. وحضر الأعضاء التالية أسمائهم:

John Aronson	Licorine Phillipw
Fred Brick	Lucille Renoles

Oren Carlsen	J. T. Smith
Homer Jackson	Raymond Weed
Ruth Jackson	Ronald Wilder

تم قراءة محضر إجتماع ١٦ أكتوبر ١٩٩٦ والتصديق عليه.

ناقش الرئيس Homer Jackson، التحسن في المبيعات والظروف المالية في عام ١٩٩٦. وأبدى سعادته بنتائج توزيع الكتالوج والرقابة على التكلفة بالشركة. ولم يتم اتخاذ أى فعل.

وتم إعلان الترشيحات للإدارة على النحو التالي:

الرئيس	–	Homer Jackson
نائب الرئيس	–	Lucille Renolds
مراقب النفقات	–	Ronald Wilder
أمين الصندوق / السكرتير	–	Fred Brick

وتمت الموافقة على الترشيحات بالإجماع.

وتم التوصية بزيادة المرتب الخاص بأعضاء الإدارة بنسبة ٦٪ شاملة المكافآت لعام ١٩٩٧. واقترح Homer Jackson أخذ الموافقة على الزيادة وأيده في ذلك J. T. Smith وتم الموافقة بالإجماع. لتصبح المكافآت على النحو التالي:

	١٩٩٦	١٩٩٧
Homer Jackson	٩٠٠٠٠ دولار	٩٥٠٠٠ دولار
Lucille Renolds	٦٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
Ronald Wilder	٦٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
Fred Brick	٤٠٠٠٠	٤٢٠٠٠

واقترح العضو Ronald Wilder أن تتبنى الشركة خطة للمعاش/ المشاركة في الربح لكافة العاملين كوسيلة لتحفيز العاملين على البقاء بالشركة. واستغرق بحث الأمر مناقشة مطولة. وتم الإتفاق دون إتخاذ قرار بأن يبحث Wilder الجوانب القانونية والضريبية مع المحامى Cecil Makay ومنشأة المحاسبة Able and Better التي لديها سمعة جيدة عن معرفتها بخطط المعاشات والمشاركة في الأرباح.

ونـاقـش Rouald Wilder مبلغ النفقات الخاص بشراء حاسب الكتروني جديدة والذي يساوى ٥٨٠٠٠ دولار والذي سيتم إستخدامه في مكتب Kingston لحل محل الجهاز الذي تم شراؤه عام ١٩٩٥ واتضح عدم كفاءته. وتم التوصل إلى تسوية لإعادة الجهاز مقابل الحصول على مبلغ ٢١٠٠٠ دولار. واقترح Wilder الموافقة على هاتين العمليتين الماليتين، وأيد Jackson الإقتراح وتم الموافقة بالإجماع.

واقترح Fred Brick أن تتم الموافقة على الحصول على قرض من بنك Kingston الفيدرالي. وتوجد فائدة متغيرة بمعدل ٢٪ عن الأصل. ويتمثل الضمان في جهاز الحاسب الالكتروني الذي تم تركيبه في مكتب Kingston. ويجب أن يتم فتح حساب جارى بحد أدنى ٢٠٠٠ دولار طوال مدة القرض. وايد Phillips الإقتراح وتمت الموافقة بالإجماع.

واقترح Lucille Renolds، رئيس لجنة المراجعة إقتراح إعادة تكليف منشأة المحاسبة Moss and Lawsen لمراجعة القوائم المالية السنوية وتنفيذ العمل الضريبي المرتبط بها عن السنة التي تنتهي في ٣١

ديسمبر ١٩٩٦. وأيد العضو Aronson الإقتراح وتمت الموافقة بالإجماع.
وتم فض الإجتماع في الساعة ٦:٤٠ ظهر.

السكرتير، Rred Brick

المطلوب

أ- كيف يمكنك أن تعلم بصفتك المراجع أن كافة المحاضر قد أتيح لك الإطلاع عليها.

ب- اقرأ محاضر الاجتماعات في ١٦ فبراير، و ١٥ سبتمبر، واستخدم الشكل التالي لذكر وتفسير المعلومات المناسبة للمراجعة في ١٩٩٦:

المعلومات المناسبة للمراجعة في ١٩٩٦	مايجب أن يتم تنفيذه خلال المراجعة
١-	
٢-	

جـ- اقرأ محضر إجتماع ١٦ فبراير ١٩٩٦. هل توجد به معلومات تتعلق بعملية المراجعة التي تم تنفيذها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٥؟ أشرح ما قام به المراجع خلال المراجعة عن عام ١٩٩٥ بخصوص ما جاء في محضر إجتماع ١٩٩٦.

٧-٢٩ [الهدفين ٧-٤، ٧-٥] كلفت بإجراء المراجعة السنوية للقوائم المالية لشركة Maulack وهي إحدى شركات تجارة الجملة ذات الحجم المتوسط والتي تقوم بتصنيع المنتجات الصوتية. ويوجد بالشركة ٢٥ مساهم. وقد لاحظت بعد قراءة وفحص المحاضر أن مرتب الرئيس قد تم زيادته بشكل كبير بالمقارنة مع السنة السابقة بقرار من مجلس الإدارة. ويزيد مرتب الرئيس الحالي بمقدار كبير جداً عن ما يتقاضاه رؤساء الشركات المنافسة. وتوصلت إلى أن طريقة حساب مرتب الرئيس قد تم تغيرها في السنة الحالية التي تقوم فيها بالمراجعة. وكان يتم في السنوات السابقة ربط مرتب الرئيس بالمبيعات. وتم في السنة الأخيرة ربط المرتب بصافي الدخل قبل الضريبة. وهذه الشركة تعمل في نشاط يتسم بوجود الدورات في العمل، وبالتالي يوجد زيادة كبيرة هذا العام في الأرباح ولايقل منها إلا الزيادة في مرتب الرئيس التي تخفض الدخل المستحق للمساهمين. علماً بأن هذا الرئيس يساهم بمبلغ كبير في الشركة.

المطلوب

أ- ما هو أثر هذا الموقف على عدالة العرض بالقوائم المالية.

ب- ناقش مسئوليتك في الإفصاح عن هذا الموقف.

جـ- ناقش أثر الموقف، إن وجد، على رأي المراجع الخاص بك بخصوص:

(١) عدالة العرض في القوائم المالية.

(٢) ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية*.

٧-٣٠ [الأهداف ٧-٦، ٧-٧] يعد إعداد أوراق العمل جزءاً هاماً في مراجعة القوائم المالية. وفي عمليات المراجعة للعملاء الذين تستمر منشأة المحاسبة في التعامل معهم، يقوم المراجع بفحص برامج وأوراق العمل الخاصة بمراجعة السنة السابقة عند تخطيط المراجعة الحالية لتحديد مدى نفعهما في عملية المراجعة الحالية.

المطلوب

أ- ماهي أغراض أو وظائف أوراق العمل؟

ب- ماهي السجلات التي يجب أن تتضمنها أوراق العمل؟
جـ- ماهي العوامل التي تؤثر في حكم المراجع بشأن نوع ومحتوى أوراق العمل التي يستخدمها في عملية المراجعة؟*

٣١ ٧ [الهدفين ٧-٦، ٧-٧] قم بتنفيذ المطلوب في العناصر التالية المتعلقة بورقة العمل التالية لشركة ABC:

أ- أذكر أوجه النقص في ورقة العمل.
ب- اذكر في كل وجه من أوجه القصور كيف يمكن تحسين ورقة العمل؟
جـ- قم بإعداد ورقة العمل المحسنة، إستخدم برنامج الجداول الإلكترونية في الحاسب الالكتروني. وحدد في الإجابة ورقة العمل وأيضاً تحليل بيانات العميل.

شركة ABC		الجدول	N-1	تاريخ
A/C ١١٥ أوراق القبض ٩٦/١٢/٣١		أعد بواسطة	ID	٩٧/١/٢١
		صدق عليه بواسطة	PP	٩٧/٢/١٥

	أ	ب	جـ	د	هـ	و	
تاريخ الإصدار	٩٥/٦/١٥	٩٥/١١/٣١	٩٥/١١/٣٠	٩٥/١٢/٣١	٩٥/٦/١٢	٩٦/٤/٣٠	
تاريخ الإستحقاق	٩٧/٦/١٥	عند الطلب	٩٦ شيريا	٩٦ شيريا	عند الطلب	٩٦ شيريا	
المدفوع حتى الآن	لاشئ	سداد كامل	٩٦/١٢/٣١	٩٦/٩/٣٠	مع بداية	٩٦/١٠/٣٠	
القيمة الأسمية	x٥٠٠٠	x٣٥١٠	x١٣٥٠٠	x٢٥٠٠٠	x٢١٠٠	x١٢٠٠٠	
معدل الفائدة	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	
قيمة السهم	لاشئ	لاشئ	٣٠٠٠	٥٠٠٠	لاشئ	١٠٠٠٠	
أوراق القبض							
رصيد إفتتاحي ٩٥/١٢/٣١	py٥٠٠٠	py٣٥١٠	py١٣٥٠٠	صفر	py٢١٠٠	صفر	
إضافات				٢٥٠٠٠		١٢٠٠٠	
مدفوعات	x(٥٠٠٠)	x(٣٥١٠)	x(٢٥٠٠٠)	x(٢٠٠٠)	x(٢١٠٠)	x(١٢٠٠٠)	
رصيد ختامي ٩٦/١٢/٣١	٢٠٠٠	صفر	١٠٣٥٠	٣٠٠٠٠	صفر	١٠٤٠٠	إجمالي
متداول	٢٠٠٠	-	٣٠٠٠	١٢٠٠٠	-	٤٨٠٠	١٢٦٠٠ lb
طويل الأجل	-		٧٨٥٠	١٨٠٠٠	-	٥٦٠٠	٢٩٥٠٠ lb
إجمالي رصيد ختامي	@٢٠٠٠	صفر	@١٠٨٥٠	@٣٠٠٠٠	صفر	@١٠٤٠٠	٤١٢٥٠ lb
الفائدة المستحقة							
رصيد إفتتاحي ٩٥/١٢/٣١	py١٠٥	صفر py	py٧٤	صفر	py٧٥٠	صفر	٢٢٩
فائدة مكتسبة	٥٠٠٢	٥٠٠٢	٥٠٧٧	٥٠٦٨	٥٠٠٥	٥٠٠٣	٥٠٠٩ #
فائدة تم إستلامها	صفر	x(٥٠٠٢)	x(٥٠٧٧)	x(٥٠٦٨)	x(٥٠٠٥)	x(٥٠٠٣)	١١٦
رصيد ختامي ٩٦/١٢/٣١	٢٧٩	صفر	صفر	٢٠٨	صفر	٥٩	٦٠٥ lb

يتفق مع أوراق العمل في السنة السابقة py لم أختبارة ×

يتفق مع تحليل الدين المتنوع في التقرير W/p # يتفق مع ميزان المراجعة العمل lb

يتفق مع دفتر A/R الزبائن T/B

---

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

حـــالة عملـــية

٧-٣٢ [الهدفين ٧-٢، ٧-٤] يعمل المراجع Winston Black شريكاً في منشأة المحاسبة Henson, Davis & Company. وكان يقوم بمهمة فحص أوراق العمل لعميل جديد يتم مراجعته، وهو Memullan Research Services الذي يعمل في مجال الإنشاءات الثقيلة. وكان Black يقوم بالفحص الأول بعد إنهاء العمل الميداني. وعادة ما كان يقوم بفحص أوتي خلال مرحلة التخطيط كما تطلب سياسة منشأة المحاسبة ذلك. ومع ذلك، فقد كان مشغولاً بحالة طارئة يمر بها أكبر وأهم عملائه. ورأى أنه من المنطقي ألا يقوم بفحص معلومات تخطيط المراجعة لأن: (١) تتم عملية المراجعة تحت إشراف Sarah Beale مدير المراجعة بالمنشأة والتي يثق بها كثيراً، (٢) يمكن التغلب على أية مشكلات خلال فحصه النهائي في نهاية عملية المراجعة.

والآن وجد Black أنه يواجه العديد من المشكلات. أولاً، اتضح له أن منشأة المحاسبة التي يعمل بها قبلت التعامل مع Memullan بدون تطبيق إجراءات تحديد مدى قبول العملاء الجدد. فقد تم التعاقد مع Memullan بناء على توصية من أحد أصدقاء Black الذي يحصل على مكافأة مقابل جلب عملاء جدد، وكان ذلك أمراً هاماً له. ونظراً لأن Black كان مشغولاً، فقد أخبر Beale وطلب منها فحص مدى قبول التعامل مع هذا العميل الجديد وإبلاغه بأي صعوبات في هذا الصدد. ولم يتم إبلاغه بشيء، وافترض بالتالي أن كل شيء على ما يرام. وعند فحصه لتوثيق تمهيد المراجعة الذي قامت به Beale، رأى مربعاً كتب بداخله «اتصل بالمراجعين السابقين»، ولكنه لم يجد تفاصيل تشير إلى القيام بذلك. وعندما سأل Beale عن ذلك، كان الرد:

لقد اتصلت بـ Gardner Smith [الشريك المسئول عن مراجعة Memullan في منشأة المحاسبة التي كانت تقوم بالمراجعة بالعام السابق]. وتركت له رسالة صوتية مسجلة على التليفون، ولم يرد أبداً على مكالمتي. وتحدثت إلى Memullan عند التغيير وأخبرني أنه أبلغ Gardner عن التغيير والذي قال له «سأقوم بالمساعدة قدر ما أستطيع». وقال Memullan أن Gardner أرسل نسخ من تحليلات حسابات الأصول الثابتة وحقوق الملكية وأعطاها Memullan إليّ. وسألت Memullan عن سبب تغيير منشأة المحاسبة التي كان يتعامل معها وأخبرني أن السبب يرجع إلى مسألة تتعلق بالضرائب الشرطية وحجم الأتعاب التي كان مطلوباً دفعها مقابل تقديم هذه الخدمة. وبخلاف ذلك كانت العلاقة مع منشأة المحاسبة جيدة.

وكانت مسألة الضرائب الشرطية التي أشار إليها Beale أمراً أدى إلى دخول Memullan إلى دائرة التقاضي مع بنك حصل منه على قرض، وكانت نتيجة التقاضي قيام البنك بالتخلي عن مئات الآلاف من الدولارات في الدين. وكان ذلك أمراً غير متوقع من قبل Memullan الذي سجله كربح، على أساس أنه لن يتم فرض ضرائب عليه. ولم يوافق المراجع السابق على ذلك وأصر على وجوب إلتزام ضريبي شرطي يجب أن يتم الإفصاح عنه. ولم يوافق Memullan على ذلك ولكنه لم يعترض حتى يتم إصدار تقرير نظيف عن المراجعة. وقبل تعيين منشأة المحاسبة Henson, Davis كمراجع جديد، طلب Memullan من منشأة المحاسبة الجديدة أن تفحص الموقف. ورأت منشأة المحاسبة الجديدة أن الإلتزام الشرطي يعد مبلغاً ضئيلاً ووافقت على حذف الإفصاح عنها.

وتتمثل المشكلة الثانية في عقد طويل الأجل مع عميل في مدينة مونتريال. وطبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كان Memullan مطالباً بالتعرف على الإيراد من هذا العقد بإستخدام طريقة نسبة الأنجاز. وتم تنفيذ جزء من العقد في نهاية السنة وكان لذلك أثراً معنوياً على القوائم المالية. وعندما

قام Black بفحص نسخة من العقد بأوراق بأوراق العمل، وجد ثلاثة أشياء. أولاً، يوجد ملخص للعقد يوضح الملامح الرئيسية للعقد، ثانياً، يوجد نسخة من العقد مكتوبة باللغة الفرنسية، ثالثاً، توجد مصادقة موقعة تؤكد شروط العقد. وتركت المساحة التي يجب أن يتم فيها إثبات معلومات تشير إلى خلافات بشأن العقد خالية، مما يعني عدم وجود مشكلات في هذا الأمر.

وكان إهتمام Black بالعقد نابعاً من رغبته في التعرف على الإيراد طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وبالتالي يجب أن يكون هذا العقد ملزماً. وعادة ماتحتوي العقود على فقرة تجيز فسخ العقد بما يقلل من إمكانية الإلزام. ونظراً لعدم قدرته على القراءة باللغة الفرنسية، لم يكن في إستطاعته أن يحدد ما إذا كانت هذه الفقرة موجودة أم لا. وعندما سأل Beale عن ذلك، أجابت أنها سألت نائب رئيس الشركة للقسم الفرنسي عن العقد وأخبرته بوجود عقود نمطية يتم إستخدامها. ويوجد بالعقود النمطية فقرة تعبر عن ذلك، ولكنها تتطلب إتفاق طرفي العقد وبالتالي لايمكن الغاء العقد من جانب المشتري فقط.

المطلوب

أ – هل ترى أن منشأة المحاسبة Henson & Davis Company قد طبقت معايير المراجعة المتعارف عليها عند قبولها لشركة Memullan Resources كعميل جديد، ماذا كان يجب على هذه المنشأة أن تقوم به عند هذه المرحلة من المراجعة لحل أوجه القصور؟

ب – هل تعتقد انه قد تم أداء عمل مراجعة كاف بخصوص عقد Memullan مع العميل في مدينة مونتريال، واذا لم يكن الأمر كذلك، ما الذي كان يجب عمله؟

جـ – هل تصرف كل من Black و Beale وفق ما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها؟ أشرح.

الفصل الثامن:

الأهمـــية النســـبية والخطـــر
Materiality and Risk

أوضحت لي أكثر من مرة أنك قمت بأداء العمل على نحو جيد ولكن الشركة تم إعلان إفلاسها

يشغل Maxwell Spencer منصب شريك في منشأة المحاسبة التي يعمل بها، وهو يتمتع بخبرة كبيرة. وتتمثل أحد مهام منصبه في حضور البرنامج التدريبي السنوي للمراجعين الذين تم تعيينهم حديثاً. وهو يحب القيام بهذا العمل لأنه يمكنه من نقل ما شاهده طوال سنوات الممارسة إلى الأفراد الجدد الذين يتمتعون بالذكاء وتفتح الذهن. ويقوم خلال هذا العمل بتغطية العديد من الموضوعات بشكل رسمي طوال اليوم، وبعد ذلك يجلس مع المشاركين في جلسة ودية خلال ساعات الليل. وفيما يعض ما قاله خلال الجلسة الليلية غير الرسمية.

دعوني أخبركم كيف تعد المهنة التي تعمل بها صعبة حقيقة. مهما كنا نتسم بالذكاء كما نعتقد، لن يوجد من سيتعاطف معنا في حالة حدوث شيء خاطئ. دعوني أضرب مثلاً لكم. يفرض أنك تقاعدت عن العمل في سن ٧٢ عام، وتعتمد في حياتك بعد التقاعد أنت وزوجتك على مبلغ التقاعد الذي كيفت نفسك عليه، بدلاً من الدخل السنوي الذي يمكن أن تحصل عليه. حيث أنك ترى أن بعد سنوات العمل، يجب أن تتوافر لك القدرة على كسب ايراد أفضل مما يقدمه الدخل السنوي الثابت.

وبعد التقاعد والحصول على مبلغ المال، طلبت السمسار الذي تتعامل معه وبحثت مع ماذا يمكن أن تفعله بهذا المال. وأخبرك أن أهم شيء يجب أن تقوم به يتمثل في حماية أصل المبلغ. وأوصى بأن تقوم بشراء سندات. ولتحقيق حماية إضافية قررت أن تنوع في السندات، وفكرت في صندوق السند ولكنك لم ترغب في تحمل الأتعاب الكبيرة. ولذلك تم إتخاذ قرار بإختيار ثلاث إصدارات يعتقد السمسار أنها إصدارات جيدة بشركات مستقرة ولها ميزانيات قوية: (١) شركة خدمات تقوم ببناء مصانع الطاقة النووية في الشمال الغربي بالولايات المتحدة [قد يبدو ذلك مخاطرة لأول وهلة، ولكن يتم تدعيم السندات من قبل المشاركين في الخدمات وحكومة الولاية التي تستضيف المشروع]، (٢) شركة طاقة تنمو بشكل سريع في ولاية يوتا، (٣) شركة إقليمية كبيرة في ولاية كاليفورنيا.

آه، ولكن ماذا حدث في هذه الخطط الجيدة... أولاً، أفلست شركة الخدمات ولايمكنك أن تتوقع الحصول إلا على النذر اليسير للدولارات التي إستثمرتها خلال السنوات القادمة.

بعد ذلك، تم إعلان فشل شركة الطاقة الأخرى، وقد تسترد شيئاً من أموالك في النهاية. وأخيراً، حدثت فضيحة في الشركة الإقليمية ولن تستطيع الشركة بالتالي الوفاء بقيمة السندات العادية. وبدأت في العمل على إستيعاب الأمر، ولكنك لاتستطيع حبس أنفاسك، وتمتلك الاستراتيجية المثلى في العمل لدى McDonald's. إنهم يعينون كبار السن. أليس كذلك؟

والآن ماذا يمكن أن يقوله مراجعوا هذه الشركات الثلاث لك عن طريقة تخطيط وأداء عملهم وقرارهم بإصدار تقرير نظيف، وهل يوجد مايبرر ذلك في ذهنك؟ أنك لاتحبأ بفشل العمل في مقابل

فشل المراجعة أو بتقدير الخطر ومدى الإعتماد على أدلة المراجعة أو أى شئ من هذه الأمور الفنية التي لايمكنك إستيعابها. يجب أن يؤدي المراجعون العمل المطلوب منهم عند ضرورة الحاجة إليهم، ولم يقوموا بذلك؟ وماهى الأهمية النسبية؟ ماهى الشئ الذي سيشير إلى اهمية المشكلة بالنسبة لك.

تتمثل الرسالة فى أنه من الأفضل أن يتم بذل الجهد في مواجهة جيدة بدلاً من تبرير أحكامك وقراراتك بعد فوات الوقت. وأدعوا ان يساعدك الله إذا كنت تعتقد أن المستثمر المصاب بالضرر سيرى الأمور من نفس المنظور الذي تراه أنت.

* * * *

تتضمن فقرة المجال في تقارير المراجع عبارتين هامتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية والخطر. ويتم التأكيد على ذلك باللون الأسود فى الطباعة في الجملتين التاليتين في فقرة المجال النمطية: فمنها بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على **تأكيد مناسب** بعدم إحتواء القوائم المالية على **تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية**.

يقصد بعبارة **الحصول على تأكيد مناسب** أن يتم إبلاغ المستخدمين أن المراجع لايضمن أو يعد مؤمناً لعدالة العرض بالقوائم المالية. وترصل العبارة إلى المستخدمين أن هناك بعض الخطر Risk بأن القوائم المالية قد لاتكون عادلة عند إصدار تقرير نظيف.

أما العبارة التي تقول **بعدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية**، فيقصد منها إبلاغ المستخدمين أن مسئولية المراجع محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية Material . وتعد الأهمية النسبية أمراً هاماً، لأنه لن يكون عملياً أن يوفر المراجع تأكيداً عن القيم التي لاتعد جوهرية.

وهكذا، يمثل كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة. وسيتناول هذا الفصل هذين المفهومين ومدى ملائمتهما في مرحلة تخطيط المراجعة.

الأهمية النسبية Materiality

الهدف التعليمي ٨-١: تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة

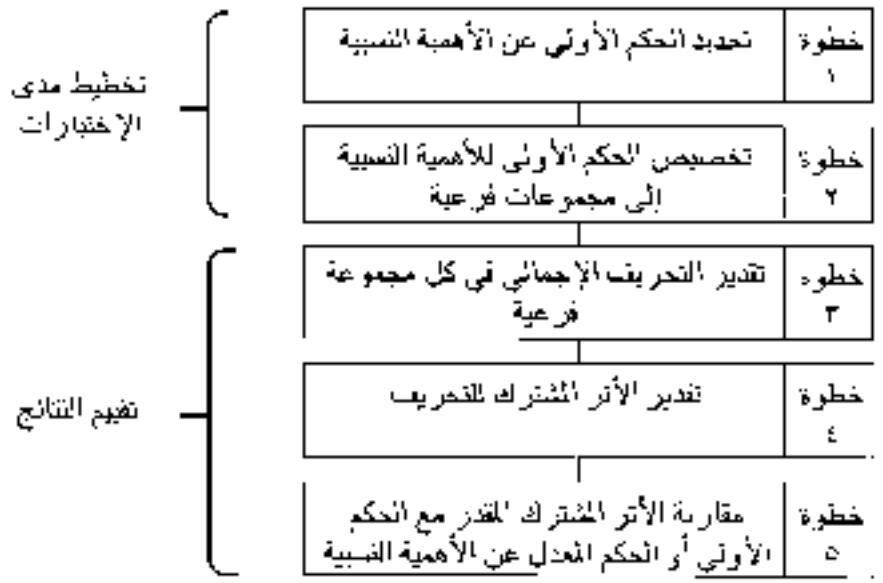
سبق مناقشة الأهمية النسبية في الفصل الثاني، كمفهوم رئيسي يستخدم في تحديد تقرير المراجعة الملائم الذي سيتم إصداره. وترتبط مفاهيم الأهمية النسبية التي سيتم مناقشتها بهذا الفصل مباشرة بالمفاهيم التي سبق التعرض لها في الفصل الثاني. ونقترح أن يتم مراجعة الفصل الثاني قبل دراسة الجزء الحالي.

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية على النحو التالي:

• مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدى إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.

ويكون المراجع مسئولا عن تحديد مدى وجود تحريف جوهرى في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية. وإذا رأى المراجع أن هناك تحريفاً جوهرياً، يجب عليه أن يوجه إنتباه العميل حتى يمكن تصحيح الموقف. وإذا رفض العميل القيام بتصحيح القوائم المالية، يجب على المراجع أن يصدر رأى

شكل ٨-١
خطوات تطبيق الأهمية النسبية



مقيد أو رأى سلبي، بناء على مقدار التحريف. ولذلك، يجب على المراجع أن يكون ملماً بالمعرفة الخاصة بتطبيق الأهمية النسبية.

وتوضح القراءة المتعمقة لتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية مدى الصعوبة التي يواجهها المراجع في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة. يؤكد التعريف على المستخدم المناسب الذي يعتمد على القوائم المالية في إتخاذ قراره. وبالتالي، يجب على المراجع أن يعرف المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل محل المراجعة والقرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين. ومثلاً، إذا علم المراجع أن القوائم المالية سيتم الإعتماد عليها في إتفاقية شراء بيع للشركة محل المراجعة بالكامل، ستصبح القيمة التي يعتبرها المراجع جوهرية في ضوء الأهمية النسبية أصغر بالمقارنة مع عملية مراجعة مختلفة.

ويوجد ٥ خطوات مترابطة يتم إتباعها في تطبيق الأهمية النسبية. ويوضح الشكل ٨-١ هذه الخطوات التي سيتم مناقشتها في هذا الجزء. وتبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولي عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير على مجموعات فرعية في المراجعة. ويتم تقدير قيمة التحريفات في كل مجموعة فرعية خلال كافة مراحل المراجعة. ويتم أداء الخطوتين الأخيرتين قرب نهاية المراجعة في مرحلة إستكمال إجراءات المراجعة.

تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية
Set Preliminary Judgment about Materiality

الهدف التعليمي ٨-٢: تحديد الحكم المبدئي عن المبالغ التي يمكن إعتبارها جوهرية في ضوء الأهمية النسبية

من الوجهة المثالية، يجب أن يقرر المراجع في بدايات عملية المراجعة المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية. وعرفت النشرة ٤٧ من معايير المراجعة هذه القيمة على أنها **الحكم الأولي عن الأهمية النسبية**. ولا حاجة إلى أن يتم التعبير عن هذا الحكم في صورة كمية ولكن غالباً ما يتم ذلك. ويطلق على هذه القيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لأنها تعبر عن حكماً مهنياً ويمكن أن تتغير هذه القيمة خلال تنفيذ المراجعة إذا تغيرت الظروف.

ويعبر الحكم الأولي عن الأهمية النسبية [الخطوة ١ في الشكل ٨] عن القيمة القصوى التي يعتقد المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ولاتتأثر به قرارات المستخدمين المناسبين [طبقاً للمفاهيم، ستكون هذه القيمة أقل بمقدار دولار واحد عن الأهمية النسبية المعرفة بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية. ويتم تعريف الأهمية النسبية الأولية على هذا النحو حتى تتلائم مع التطبيق]. ويعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المراجع. ويتطلب قدراً كبيراً من الحكم المهني.

ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة. فإذا قرر المراجع إستخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب جمع عدد أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة. قم بإختبار القوائم المالية لشركة Hillsburg Hardware Co. مرة أخرى في الفصل الخامس. ماذا تعتقد أنه يمثل القيمة الكلية التي ستؤثر على قرار المستخدم المناسب؟ هل تعتقد أن تحريف يبلغ مقداره ١٠٠ دولار سيؤثر على قرار المستخدمين؟ إذا كان الأمر كذلك، سيكون حجم الأدلة الذي يجب تجميعها أكبر من قدرة الشركة على دفعه مقابل إتمام المراجعة. هل تعتقد أن تحريف يبلغ ١ مليون دولار سيكون جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية؟ سيقول معظم المراجعين أن هذه القيمة كبيرة جداً لإعتبارها قيمة موحدة للأهمية النسبية في مثل هذه الظروف.

وسيقوم المراجع على نحو متكرر بتغيير الحكم الأولي عن الأهمية النسبية خلال تنفيذ المراجعة. وعندما يحدث ذلك، يطلق على الحكم الجديد الحكم المعدل عن الأهمية النسبية. وقد تتمثل أسباب استخدام الحكم المعدل في وجود تغير في أحد العوامل المستخدمة في تحديد الحكم الأولي أو في قرار المراجع أن الحكم الأولي كان كبيراً جداً أو صغيراً جداً.

العوامل التي تؤثر في الحكم Factors Affecting Judgment

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بالقوائم المالية. وفيما يلي أهم هذه العوامل:

الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقاً. قد يكون التحريف بمقدار معين جوهرياً في شركة صغيرة ولايكون جوهرياً في شركة كبرى. وعلى سبيل المثال، التحريف الإجمالي بمليون دولار سيكون جوهرياً في شركة Hillsburg Hardware Co.، ولكنه سيكون غير جوهري في شركة IBM. ولذلك، ليس من الممكن أن يتم وضع مبلغ معين كدليل لتحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقه في كافة عمليات المراجعة.

يجب توافر أسس لتقييم الأهمية النسبية. نظراً لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي، من الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية. وبعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر

الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد جوهرياً، لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين. ومن المهم أيضاً أن يتم معرفة ما إذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض الأسس الممكنة الأخرى مثل الأصول المتداولة، إجمالي الأصول، الإلتزامات المتداولة، وحقوق الملكية.

وبإفتراض أنه في شركة معينة، قرر المراجع أن التحريفات في الدخل قبل الضريبة التي تبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار أو أكثر ستكون جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، ولكن التحريف بمبلغ ٢٥٠٠٠ دولار أو أكثر سيكون جوهرياً للأصول المتداولة. وسيكون من غير الملائم أن يستخدم المراجع الحكم الأولي للأهمية النسبية بمقدار ٢٥٠٠٠ دولار لكل من الدخل قبل الضريبة والأصول المتداولة. ولذلك يجب أن يخطط المراجع لإكتشاف كافة التحريفات التي تؤثر في الدخل قبل الضريبة والتي تزيد عن الحكم الأولي للأهمية النسبية الذي يبلغ ١٠٠٠٠ دولار. ونظراً لأن معظم التحريفات تؤثر في كل من قائمة الدخل والميزانية، سيهتم المراجع كثيراً بإحتمال وجود تحريف في الأصول المتداولة بمبلغ يزيد عن ٢٥٠٠٠ دولار مع إستخدام مستوى الأهمية النسبية لمعظم الإختبارات وفق مبلغ ١٠٠٠٠ دولار. وبرغم ذلك، بعض التحريفات، مثل سوء تبويب أصل ثابت على أنه أصل متداول، سيؤثر فقط على الميزانية. ولذلك يجب على المراجع أن يخطط المراجعة وفق حكم أولي لمستوى الأهمية النسبية يبلغ ٢٥٠٠٠ دولار للإختبارات الخاصة بالأصول المتداولة.

العوامل النوعية تؤثر أيضاً في الأهمية النسبية. يوجد بعض أنواع معينة من التحريفات تكون أكثر أهمية للمستخدمين عن غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية. وعلى سبيل المثال:

- **تعد القيم التي تتضمن مخالفات أكثر أهمية من القيم الخاصة بالأخطاء غير المقصودة حتى إذا تساوت المبالغ النقدية لها. لأن المخالفات تعكس مستوى أمانة الإدارة ومدى الإعتماد عليها هي أو الأشخاص الاخرين الذين شاركوا في تنفيذ العمليات المالية. وللتوضيح، يعتبر معظم المستخدمين أن التحريف المتعمد في المخزون يعد أكثر أهمية عن الأخطاء الكتابية في المخزون بنفس القيمة.**
- **تعد التحريفات التي تتسم بالصغر جوهرية في ضوء الأهمية النسبية إذا كان هناك عواقب يحتمل ظهورها نتيجة الإلتزامات التعاقدية. ومثلاً، اذا كان صافي رأس المال العامل الموجود بالقوائم المالية أكبر بمبلغ صغير عن الحد الأدنى الموجود في إتفاقية القرض. فإذا كان صافي رأس المال العامل الصحيح أقل من الحد الأدنى المطلوب في إتفاقية القرض للوفاء بالقرض، سيتأثر تبويب كل من الإلتزامات المتداولة والإلتزامات غير المتداولة بشكل جوهري.**
- **قد ينظر إلى التحريفات غير الجوهرية على أنها تحريفات جوهرية إذا أثرت على اتجاه الأرباح. وعلى سبيل المثال، إذا زاد الدخل المدرج في القوائم المالية بنسبة ٣٪ سنوياً في السنوات الخمس الماضية، وحدث إنخفاض في دخل العام الحالي بنسبة ١٪، سيعد هذا التغير في الإتجاه جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية. وبالمثل، سيكون التحريف الذي يحول الخسارة إلى ربح أمراً محل الإهتمام.**

دليل توضيحي Illustrative Guidelines

لايرغب كل من مجلس معايير المحاسبة المالية والمعهد الأمريكي للمحاسبين في الوقت الحاضر في توفير دليل محدد عن الأهمية النسبية للممارسين. حيث يمكن أن يتم تطبيق مثل هذا الدليل دون الأخذ في الإعتبار التعقيدات التي يجب أن تؤثر على قرار المراجع النهائي.

وسيتم تقديم أدلة توضيحية لإظهار كيفية تطبيق الأهمية النسبية. ويتمثل الهدف من ذلك فقط في مساعدتك على أن تفهم بشكل أفضل كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في الممارسة. ويوضح الشكل ٨-٢ هذه الأدلة في صورة سياسة في منشأة للمحاسبة.

شكل ٨-٢
أدلة الأهمية النسبية التوضيحية

المحاسبان المصرح لهما Berger and Anthony
جاري - إنديانا ٤٦٤٠٥
٦٩٠٠ ٢١٩/٩٦٦

عرض للسياسة بالمنشأة رقم ٣٢ أ حـ — Sharles G. Berger / Joe Anthony

العنوان: أدلة الأهمية النسبية

يجب إستخدام الحكم المهني طوال الوقت عند وضع وتطبيق أدلة الأهمية النسبية. ويجب تطبيق السياسات التالية كدليل عام:

١- يعتبر الأثر الكلي للتحريفات بالقوائم المالية الذي يزيد عن ١٠٪ عادة أمراً جوهرياً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويعد الأثر الكلي الذي يقل عن ٥٪ أمراً غير جوهري في حالة عدم وجود العوامل النوعية. وتتطلب التحريفات الكلية التي تقع بين ٥٪ و١٠٪ قدراً أكبر من الحكم المهني لتحديد مدى أهميتها النسبية.

٢ يجب قياس التحريفات بين ٥٪ و١٠٪ وفقاً لأساس ملائم. ويوجد أكثر من أساس يمكن من خلاله مقارنة التحريفات. ويوصى بإتباع مايلى عند اختيار الأساس الملائم:

أ - **قائمة الدخل**. يجب عادة أن يتم قياس التحريفات الكلية في قائمة الدخل في مدى بين ٥٪ و١٠٪ من دخل التشغيل قبل الضريبة. وقد يكون المدى بين ٥٪ و١٠٪ غير ملائم في السنة التي يكون فيها الدخل كبيراً أو صغيراً على نحو غير معتاد. وعندما يكون دخل التشغيل في سنة معينة غير ممثل للدخل الذي يجب أن يوجد، من الأفضل أن يستخدم كأساس مقياس اخر للدخل يكون ممثلاً لما يجب أن يكون عليه الدخل. وعلى سبيل المثال يمكن أن يستخدم متوسط دخل فترة ثلاث سنوات كأساس.

ب- **الميـــزانيـــة**. يجب أن يقيم الأثر الكلي للتحريفات بالميزانية من خلال الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، وإجمالي الأصول. وفيما يتعلق بكل من الأصول المتداولة والإلتزامات يجب أن يكون الدليل في مدى بين ٥٪ و١٠٪ ويتم تطبيقه بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل. أما بالنسبة لإجمالي الأصول، فيجب أن كون الدليل في مدى بين ٣٪ و٦٪ ويطبق بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل.

٣- يجب تقييم العوامل النوعية بحذر في كافة عمليات المراجعة. وتعد هذه العوامل في عديد من الحالات أكثر أهمية من الأدلة التي تطبق على قائمة الدخل والميزانية. ويجب أن يتم تقييم الهدف من إستخدام القوائم المالية وطبيعة المعلومات في هذه القوائم بما في ذلك الملاحظات بالهوامش بعناية.

تطبيق على شركة Hillsburg Hardware

يمكن من خلال إستخدام الأدلة التوضيحية لمنشأة المحاسبة Berger and Anthony تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية في شركة Hillsburg Hardware. وتتمثل الأدلة في:

	الحد الأدنى		الحد الأقصى	
	القيمة النقدية	النسبة	القيمة النقدية	النسبة
الربح من التشغيل	١٩٠٠٠ دولار	٥٪	٣٧٠٠٠ دولار	١٠٪
الأصول المتداولة	١٢٨٠٠٠	٥٪	٢٥٥٠٠٠	١٠٪
إجمالي الأصول	٩٢٠٠٠٠	٢٪	١٨٤٠٠٠	٦٪
الإلتزامات المتداولة	٣٣٠٠٠	٥٪	٦٦٠٠٠	١٠٪

إذا رأى مراجع شركة Hillsburg Hardware مناسبة الأدلة التالية، تشكل الخطوة الأولى في تقييم ما إذا كان هناك أية عوامل نوعية تؤثر بشكل جوهري على حكم الأهمية النسبية. إذا لم يكن هناك عوامل نوعية، سيتعين على المراجع أن يقرر ما إذا كانت قيمة التحريفات الكلية في الدخل قبل الضريبة أقل من ١٩٠٠٠ دولار، فإذا كان الأمر كذلك سيتسم العرض في القوائم المالية بالعدالة. أما إذا زادت التحريفات الكلية عن ٣٧٠٠٠، فلن يتسم العرض في القوائم المالية بالعدالة. اما إذا كانت قيمة التحريفات تقع بين ١٩٠٠٠ و ٣٧٠٠٠ دولار، يجب أخذ كافة الحقائق في الإعتبار بعناية أكثر. ويطبق المراجع نفس الخطوات في الأسس الثلاثة الأخرى.

تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية [التحريف المقبول والمحتمل]

Allocate Preliminary Judgment about Materiality to Segments [Tolerable Misstatement]

الهدف التعليمي ٨-٣: تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية خلال مرحلة تخطيط المراجعة

بعد توزيع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية [الخطوة رقم ٢ في الشكل ٨-٢] أمراً ضرورياً، حيث أن تجميع الأدلة يتم على مستوى المجموعات الفرعية وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة. فإذا كان لدى المراجع حكماً أولياً عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية، سيساعد ذلك في تحديد أنواع الأدلة الملائمة التي سيتم جمعها. وعلى سبيل المثال، سيقوم المراجع بجمع أدلة أكثر لرصيد المدينين الذي يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ إذا أعتبر حجم التحريف بمبلغ ٥٠٠٠٠ جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية عن إذا أعتبر حجم التحريف بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية.

ويقوم معظم المراجعين بتخصيص الأهمية النسبية على الأرصدة في الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل. حيث يكون لمعظم التحريفات في قائمة الدخل تأثيراً متساوياً على الميزانية بسبب قاعدة التسجيل الخاصة بالقيد المزدوج. ولذلك، يمكن للمراجع أن يخصص الأهمية النسبية على الحسابات في قائمة الدخل أو في الميزانية. ونظراً لإحتواء الميزانية على عدد أقل من الحسابات بالمقارنة مع قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة، وأن معظم إجراءات المراجعة تركز على الحسابات في الميزانية، فإن توزيع الأهمية النسبية على الحسابات بالميزانية سيكون البديل الأكثر ملائمة.

وعندما يخصص المراجع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على أرصدة الحسابات، يطلق على الجزء المخصص من الأهمية النسبية على رصيد حساب معين طبقاً لما جاء بنشرة معايير المراجعة رقم ٣٩ **التحريف المقبول Telerable Misstatement**، فإذا قرر المراجع أن يخصص مبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار من إجمالي الحكم الأولي عن الأهمية النسبية الذي يبلغ ٢٠٠٠٠٠ دولار لرصيد المدينين، سيكون مقدار التحريف المقبول في رصيد المدينين ١٠٠٠٠٠ دولار. ويعني ذلك أن المراجع سيرغب في

إعتبار رصيد المدينين متسماً بالعدالة إذا كان يوجد به تحريف مقداره ١٠٠٠٠٠ دولار أو أقل.

و يوجد ثلاث مصاعب رئيسية تتعلق بتخصيص الأهمية النسبية على حسابات الميزانية [المجموعات الفرعية]: توقع المراجع لإحتواء أرصدة معينة على تحريفات أكثر من غيرها من الأرصدة، يجب أن يؤخذ في الإعتبار الزيادة في الأرصدة والتخفيض فيها، وتكلفة المراجعة النسبية التي تؤثر في التخصيص ويتم أخذ كافة المصاعب الثلاث في الإعتبار عن التخصيص بالشكل ٨-٣.

مثال للتخصيص Allocation Illistrated

يوضح الشكل ٨-٣ منهج التخصيص الذي يتبعه المراجع المتمرس Fran Moore الذي يقوم بمراجعة شركة Hillsburg Hardware Co.. ويلخص الشكل الميزانية السابق عرضها في الفصل الخامس، حيث تم دمج بعض الحسابات المعينة، ويظهر تخصيص الأهمية النسبية الإجمالية بمبلغ ٣٧٠٠٠ دولار [١٠٪ من إيراد التشغيل]. ويتمثل منهج التخصيص المستخدم في إستخدام الحكم الشخصي في التخصيص في ضوء متطلبين حكميين قام بوضعهما المحاسبان المصرح لهما Berger and Anthony:

لايجب أن يزيد التحريف المقبول في أي حساب عن ٦٠٪ من الحكم الأولي [٦٠٪ من ٣٧٠٠٠ دولار = ٢٢٠٠٠ دولار]، ولايجب أن يزيد مجموع التحريفات المقبولة عن ضعف الحكم الأولي عن الأهمية النسبية [٢×٣٧٠٠٠= ٧٤٠٠٠].

ويتمثل السبب وراء المتطلب الأول في عدم السماح للمراجع بتخصيص إجمالي الأهمية النسبية في حساب واحد. فإذا تم تخصيص إجمالي الحكم الأولي الذي يبلغ ٣٧٠٠٠ دولار على رصيد المدينين عن التجارة، سيكون مبلغ التحريف في الحساب مقبولاً. ومع ذلك، لايكون مقبولاً أن توجد كمية التحريف الكبيرة هذه في حساب واحد، وحتى إذا كان ذلك مقبولاً، حيث أن ذلك لن يسمح بوجود أية تحريفات في الحسابات الأخرى.

ويوجد سببان للسماح بزيادة مجموع التحريف المقبول عن إجمالي الأهمية النسبية. أولاً، من غير المحتمل أن يوجد تحريف في كافة الحسابات بالقيمة الكاملة للتحريف المقبول. اذا كان، على سبيل المثال، التحريف المقبول للأصول المتداولة الأخرى يبلغ ٥٠٠٠ دولار، ولكن لم يتم من خلال المراجعة اكتشاف تحريفات في هذه الحسابات، فإن ذلك يعني أن المراجع بعد معرفته بالواقع يستطيع توزيع صفر أو رقم صغير للتحريف في الأصول المتداولة الأخرى. ومن المتعارف عليه أن المراجع سيكتشف تحريفات أقل من التحريف المقبول. ثانياً) يوجد حسابات تحدث بها تحريفات بالزيادة، بينما يوجد في بعض الحسابات الأخرى تحريفات بالنقص، مما يؤدي إلى أن تصبح صافي القيمة اقل من إجمالي الأهمية النسبية.

ويجب ملاحظة أنه عند التخصيص يهتم المراجع بالأثر الكلي على دخل التشغيل من التحريف في كل حساب بالميزانية. فأي تحريف بالزيادة في رصيد أحد الأصول سيكون له بالتالي نفس الأثر على قائمة الدخل مثل التحريف بالنقص في حساب أحد الالتزامات و بالمقابل سوء التبويب في الميزانية مثل أوراق الدفع على أنها تمثل المدانين لن يكون له تأثير على دخل التشغيل. ويجب أن يتم تحديد الأهمية النسبية في العناصر التي لاتؤثر على قائمة الدخل على نحو منفصل.

ويشمل الشكل ٨-٣ الأساس المنطقي الذي إتبعه Fran Moore عند تقدير التحريف المحتمل في كل حساب. وعلى سبيل المثال، تم إستنتاج أنه من غير الضروري تخصيص تحريف محتمل لأوراق الدفع، حتى على الرغم من كرب حجمها مثل حجم المخزون. فإذا تم تخصيص ١١٠٠٠ دولار لكل

شكل ٨-٣

التحريف المقبول المخصص في شركة Hillsburg Hardware Co.

	رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١ [بالآلاف]	التحريف المقبول [بالآلاف]	
النقدية	٤١ دولار	١ دولار	(أ)
المدينون عن التجارة	٩٤٨	٢٢	(ب)
المخزون	١٤٩٣	٢٢	(ب)
أصول متداولة أخرى	٦٨	٥	(جـ)
أصول ثابتة	٥١٧	٤	(د)
إجمالي الأصول	٣٠٦٧		
الدائنون عن التجارة	٢٣٦ دولار	٩	(هـ)
أوراق الدفع إجمالي	١٤١٥	صفر	(أ)
أجور مستحقة وضرائب مستحقة	٧٣	٥	(جـ)
فوائد مستحقة وتوزيعات مستحقة	١٠٢	صفر	(أ)
التزامات أخرى	١١٧	٦	(جـ)
أسهم رأس المال والزيادة في رأس المال عن القيمة الاسمية	٤٢٥	صفر	(أ)
الأرباح المحتجزة	٦٩٩	غير قابل للتطبيق	(و)
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	٣٠٦٧ دولار	٧٤ دولار	(٣٧×٢ دولار)

(أ) يخصص صفر أو مبلغ صغير لتحريف القبول، حيث يمكن مراجعة الحساب بالكامل بتكلفة منخفضة ولا يتوقع وجود تحريفات به.

(ب) يوجد تحريف مقبول كبير لكبر حجم الحساب ونطلبه إستخدام حجم عينة كبير لمراجعته.

(جـ) يوجد تحريف مقبول كبير كنسبة من الحساب، ويمكن التحقق من الحساب بتكلفة منخفضة، ويمكن أن يتم ذلك باستخدام الإجراءات التحليلية في حالة كبر التحريف المقبول.

(د) يوجد تحريف مقبول صغير كنسبة من الحساب، حيث تمثل معظم أرصدة الحساب في أراضي ومباني تم تغير قيمتها عن السنة الماضية ولا توجد ضرورة للمراجعة.

(هـ) يوجد تحريف مقبول متوسط لتوقع وجود رقم كبير نسبيا للتحريفات.

(و) غير قابل للتطبيق - الأرباح المحتجزة حساب ناتج عن الحسابات الأخرى ويتأثر بصافي قيمة التحريفات في الحسابات الأخرى.

من الحسابين، سيجب جمع أدلة أكثر من المطلوب للمخزون، ولكن سيظل تأكيد رصيد أوراق الدفع أمراً مطلوباً. وسيكون بالتالي الأمر أكثر كفاءة لتخصيص ٢٢٠٠٠ دولار على المخزون ولاشئ على أوراق القبض. وبالمثل، تم تخصيص ٥٠٠٠ دولار لكل من الأصول المتداولة الأخرى والأجور المستحقة والضرائب المستحقة، حيث تنسم قيمة كل منهما بالكبر بالمقارنة برصيد الحساب المسجل. وتم التخصيص على هذا النحو لاعتقاد المراجع أن هذه الحسابات يمكن التحقق منها في حدود ٥٠٠٠ دولار بإستخدام الإجراءات التحليلية وحدها، وهي تكون أقل في التكلفة. فإذا تم تحديد التحريف المقبول بمقدار أقل، سيعني ذلك إستخدام إجراءات مراجعة أكثر تكلفة مثل التوثيق والمصادقات.

ويكون أمراً صعباً في الممارسة العملية أن يتم التنبؤ مسبقاً بالحسابات التي يحتمل أن يوجد بها تحريفات بشكل أكبر من غيرها. وبالمثل، لا يمكن تحديد التكاليف النسبية لمراجعة أرصدة الحسابات المختلفة. ولذلك يصعب التوصل إلى حكم مهني لتخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية في

الحسابات. وبالتالي، تقوم العديد من منشآت المحاسبة بتصميم أدلة دقيقة وأساليب إحصائية معقدة للقيام بذلك.

ولتلخيص ماسبق، يتمثل الهدف من تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لحسابات الميزانية في مساعدة المراجع على تحديد حجم الأدلة الملائم الذي يقوم بجمعه لكل حساب. وبالتالي يتمثل الهدف من التخصيص في تقليل تكاليف المراجعة. وبغض النظر عن كيفية التخصيص فان المراجع عندما يستكمل المراجعة، يجب عليه أن يكون واثقاً من أن التحريفات الكلية في كافة الحسابات ستكون مساوية أو أقل من الحكم الأولي [أو المعدل] عن الأهمية النسبية.

تقدير التحريف والمقارنة Estimate Misstatement and Compare

الهدف التعليمي ٨-٤: إستخدام الأهمية النسبية في تقييم نتائج المراجعة

تتمثل الخطوة الأولى والثانية في تطبيق الأهمية النسبية في التخطيط، بينما تعبر الخطوات الثلاث الأخيرة [الخطوات من ٣ إلى ٥ في الشكل ٨-١] عن نتائج تنفيذ إختبارات المراجعة وسيتم مناقشة الخطوات الثلاث الأخيرة بتفصيل أكبر في الفصول اللاحقة، ويوضح هذا الجزء فقط علاقتها بالخطوتين الأوليين.

وعندما يؤدي المراجع إجراءات المراجعة في كل مجموعة فرعية، يتم الإحتفاظ بقائمة يسجل بها كافة التحريفات التي تم اكتشافها. ومثلاً، بفرض أن المراجع وجد تحريفات تخص ٦ عملاء في عينة تحتوى على ٢٠٠ عميل عند إختبار تكاليف المخزون. يتم استخدام هذه التحريفات لتقدير إجمالي التحريفات بالمخزون [الخطوة رقم ٣]. ويطلق على هذا الإجمالي «التقدير» أو عادة يسمى «التصور» لأنه يعبر فقط عن العينة وليس المجتمع، حيث تم تنفيذ المراجعة على العينة فقط. وتتطلب الفقرة ٣٩ من معايير المراجعة أن يتم التوصل إلى هذا التقدير أو التصور. ويتم بعد ذلك دمج قيم التحريفات المقدرة في قائمة واحدة [الخطوة رقم ٤]، ومقارنة التحريف الكلي بالأهمية النسبية [الخطوة رقم ٥].

وتم إستخدام الشكل ٨-٤ لتوضيح الخطوات الثلاث الأخيرة في تطبيق الأهمية النسبية. وللتبسيط، تم إدراج ثلاث حسابات فقط. ويتم حساب التحريفات المقدرة بناء على إختبارات المراجعة الفعلية. وبفرض أنه، على سبيل المثال، عند مراجعة المخزون، وجد المراجع مبلغ ٣٥٠٠ دولار قيمة صافي الزيادة في عينة تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠ دولار من إجمالي المجتمع الذي تبلغ قيمته ٤٥٠٠٠٠ دولار. وتتمثل احدى الطرق التي يمكن من خلالها حساب تقدير التحريفات في إجراء تصور مباشر من العينة عن المجتمع مع إضافة تقدير لخطأ المعاينة. ويمكن أن يتم ذلك على النحو التالي:

$$\frac{\text{صافي التحريفات في العينة (٣٥٠٠)}}{\text{إجمالي العينة (٥٠٠٠٠)}} \times \frac{\text{القيمة الإجمالية}}{\text{المسجلة للمجتمع}} = \underset{(٣١٥٠٠)}{\text{التصور المباشر المقدر}}$$
$$(٤٥٠٠٠٠)$$

وأيضاً يمكن حساب التصور المباشر للمدينين ويبلغ ١٢٠٠٠ دولار.

وينتج تقدير خطأ المعاينة بسبب إستخدام المراجع لعينة تمثل جزءاً من المجتمع [سيتم مناقشة ذلك بالتفصيل في الفصلين الثاني عشر والرابع عشر]. وفي هذا المثال البسيط يفترض ان يكون تقدير خطأ المعاينة مساوياً (٥٠٪ من التصور المباشر عن قيمة التحريفات للحسابات التي تم إستخدام العينة بها [المدينون والمخزون].

الشكل ٨-٤ :

توضيح للمقارنة بين التحريفات الإجمالية المقدرة والحكم الأولى عن الأهمية النسبية

	التحريف المقبول	قيمة التحريف المقدر		
		التصور المباشر	خطأ المعاينة	الإجمالي
النقدية	٤٠٠٠ دولار	صفر *	غير قابل للتطبيق	صفر
المدينون	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٨٠٠٠
المخزون	٣٦٠٠٠	٣١٥٠٠	١٥٧٥٠	٤٧٢٥٠
إجمالي قيمة التحريف المقدر		٤٣٥٠٠	١٦٨٠٠	٦٠٣٠٠
الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	٥٠٠٠٠			

* رصيد النقدية سيتم مراجعته بنسبة ١٠٠٪

وعند دمج التحريفات في الشكل ٨-٤ : يجب ملاحظة أن إجمالي التحريفات المصورة للحسابات الثلاث يبلغ ٤٣٠٠ دولار. وإجمالي خطأ المعاينة، برغم ذلك، يقل عن مجموع أخطاء المعاينة الفردية. ويحدث ذلك لأن خطأ المعاينة يمثل الحد الأقصى للتحريفات في تفاصيل الحساب التي لم يتم مراجعتها. ومن غير المحتمل أن يكون هذا الحد الأقصى لقيمة التحريفات موجوداً في كافة الحسابات المرتبطة بالعينة. وهكذا، توفر منهجية المعاينة أساساً لتحديد خطأ المعاينة الكلي الذي يأخذ ذلك في الإعتبار. وسيتم التعرض لذلك بالتفصيل في الفصلين الثاني عشر والرابع عشر.

يظهر الشكل ٨ ٤ أن إجمالي التحريف المقدر الذي يبلغ ٦٠٣٠٠ دولار يزيد عن الحكم الأولى للأهمية النسبية الذي يبلغ ٥٠٠٠٠ دولار. وبالإضافة إلى ذلك، يتمثل الجانب الأكبر من الصعوبة في المخزون، حيث يبلغ التحريف المقدر ٤٧٢٥٠ دولار وهو ما يزيد بشكل كبير عن التحريف المقبول وقدره ٣٦٠٠٠ دولار. ونظراً لأن التحريف الكلي المقدر يزيد عن الحكم الأولى، لاتعد القوائم المالية مقبولة. ويمكن للمراجع إما أن يحدد ما إذا كان التحريف المقدر يزيد فعلاً عن ٥٠٠٠٠ دولار عن طريق تنفيذ إجراءات إضافية للمراجعة أو أن يطلب من العميل إجراء تسويات للتحريفات المقدرة. فإذا تم تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، يجب أن يتم التركيز على المخزون.

أما إذا كان صافي الزيادة المقدر في المخزون يبلغ ٢٨٠٠٠ [١٨٠٠٠ بالإضافة إلى ١٠٠٠٠ خطأ معاينة]، فلن يكون المراجع بحاجة لتوسيع إختبارات المراجعة، حيث تم مقابلة كل من إختيارات التحريف المحتمل [٣٦٠٠٠] والحكم الأولى عن الأهمية النسبية [٢٨٠٠٠+١٨٠٠٠ = ٤٦٠٠٠ ؛ ٥٠٠٠٠]. وفي الواقع، سيكون هناك بعض التفاوت المسموح به في هذه القيمة نظراً لأن نتائج الإجراءات في كل من النقدية والمدينون تشير إلى أن هذين الحسابين يقعان ضمن حدود التحريف المقبول لكل منهما. فإذا كان المراجع سيستخدم منهج الحسابات في شكل متتابع، يمكن إستخدام نتائج مراجعة الحسابات السابقة في تعديل التحريف المقبول للحسابات الأخرى. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بمراجعة حسابي النقدية والمدينون قبل المخزون، يمكن زيادة التحريف المقبول للمخزون.

الخطـــر Risk

الهدف التعليمي ٨-٥: تعريف الخطر في المراجعة

يعني الخطر Risk في المراجعة أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة. حيث يعلم المراجع، مثلاً، أن هناك عدم تأكد بخصوص: صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة.

ويعلم المراجع الجيد أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم. ويصعب قياس معظم الأخطار التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للإستجابة لها على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، يفرض أن المراجع علم أن النشاط الذي يعمل فيه العميل يحدث به تغيرات تكنولوجية كبيرة ستؤثر على كل من العميل محل المراجعة والمستهلكين. فيمكن أن يؤثر هذا التغيير على: تقادم المخزون، إمكانية التحصيل من المدينين، وربما على قدرة العميل على الإستمرار. ويعد التعامل مع هذه الأخطار بشكل ملائم أمراً حيوياً لتحقيق مراجعة مرتفعة الجودة.

وسيتم تخصيص باقي هذا الفصل بصفة أساسية للأخطار التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجم الأدلة الملائم الذي يجب جمعه من خلال تطبيق نموذج الخطر الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين. وسيتم في نهاية الفصل التعرض للعلاقة بين الخطر والأهمية النسبية.

توضيح للأخطار والأدلة Illustration Concering Risks and Evidence

قبل أن يتم مناقشة نموذج الخطر في المراجعة، سيتم تقديم توضيح لشركة إفتراضية في الشكل ٨-٥ كإطار سيتم الرجوع إليه خلال المناقشة. ويظهر التوضيح في البداية انه يوجد فروق بين الدوائر تكرر وحجم التحريفات المتوقعة (أ). وعلى سبيل المثال لايوجد تقريباً تحريفات متوقعة في الأجور والأفراد، ولكن يوجد العديد منها في المخزون والمستودعات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن

شكل ٨-٥:
توضيح لإختلاف الأدلة بين الدوائر

	دائرة المبيعات والتحصيل	دائرة الخزانة والمدفوعات	دائرة الأجور والأفراد	دائرة المخزون والمستودعات	دائرة الخزانة الرأسمالية وإعادة الدفع
(أ) تقدير المراجع لتوقعات التحريف الجوهري قبل أخذ الرقابة الداخلية في الإعتبار [الخطر الطبيعي]	توقع بعض من التحريفات (متوسط)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)
(ب) تقدير المراجع لمدى فعالية الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف التحريفات [خطر الرقابة]	فعالية متوسطة (متوسط)	فعالية كبيرة (صغير)	فعالية كبيرة (صغير)	فعالية منخفضة (مرتفع)	فعالية متوسطة (متوسط)
(ج) رغبة المراجع في السماح بوجود تحريفات جوهرية بعد انتهاء المراجعة [خطر المراجعة المتبقي فيه]	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)
(د) حجم الأدلة التي يخطط المراجع لتجميعها [خطر الاكتشاف المخطط]	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى منخفض (مرتفع)	مستوى كبير (صغير)	مستوى متوسط (متوسط)

العمليات المالية للأجور تتسم بالروتينية الكبيرة، بينما يوجد العديد من التعقيدات عند تسجيل المخزون. وبالمثل، يعتقد أن فعالية الرقابة الداخلية ستختلف بين الدوائر الخمس (ب). وعلى سبيل المثال، تعد الرقابة الداخلية الخاصة بالأجور والأفراد فعالة جداً، بينما تعد غير فعالة في المخزون والمستودعات. وأخيراً فور المراجع عن وجود رغبة منخفضة لديه بوجود تحريفات جوهرية بعد إنتهاء عملية المراجعة في الدوائر الخمس (حـ). ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يكون هناك إحتمالاً منخفضاً لوجود تحريفات بكل دائرة بعد الإنتهاء من المراجعة حتى يمكن إصدار تقرير نظيف.

وتؤثر الإعتبارات الثلاث السابقة [أ، ب، حـ] على قرار المراجع بتحديد حجم الأدلة التي سيتم تجميعها (د). وعلى سبيل المثال، نظراً لأن المراجع يتوقع وجود تحريفات قليلة في الأجور والأفراد (أ)، وفعالية الرقابة الداخلية (ب)، سيقوم المراجع بالتخطيط للحصول على حجم منخفض من الأدلة للأجور والأفراد (د) بالمقارنة مع المخزون والمستودعات. ويجب ملاحظة أنه لدى المراجع نفس المستوى من الرغبة لقبول وجود تحريف جوهري بعد إنتهاء المراجعة في كل الدوائر الخمس، ولكن يتم تحديد حجم مختلف من الأدلة في الدوائر المختلفة. ويرجع الفرق إلى الفروق في توقعات المراجع عن التحريفات وتقرير الرقابة الداخلية.

نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط Audit Risk Model for Planning

الهدف التعليمي ٨-٦: وصف نموذج خطر المراجعة ومحتوياته

يتعامل المراجع مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة المراجعة من خلال تطبيق نموذج خطر المراجعة. وتم الإشارة إلى هذا النموذج في النشرة رقم ٣٩ من معايير المراجعة الخاصة بالمعاينة في المراجعة والنشرة رقم ٤٧ عن الأهمية النسبية والخطر، وتمثل هاتان النشرتان المصدر للنموذج الخطر في الأدب المهني للمراجعة. ويعد الإلمام الكامل بنموذج خطر المراجعة أمراً أساسياً لتخطيط المراجعة على نحو فعال وأيضا لدراسة باقي فصول هذا الكتاب.

ويستخدم نموذج خطر المراجعة بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها في كل دائرة. ويكتب النموذج على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث: خ ك = خطر الإكتشاف المخطط
خ م ق = خطر المراجعة المكن قبوله
خ ط = الخطر الطبيعي
خ ر = خطر الرقابة

وسيتم تقديم مثال رقمي للمناقشة، حتى وإن كان لايعد هذا المثال عملياً في الممارسة، حيث لايمكن قياس الأرقام بنفس هذه الدقة. وسيتم إستخدام أرقام دائرة المخزون والمستودعات الواردة في الشكل ٨-٥.

خ ط = ١٠٠٪
خ ر = ١٠٠٪
خ م ق = ٥٪
خ ك = ٠,٠٥ / (١ × ١) = ٠,٠٥

خطر الإكتشاف المخطط Planned Detection Risk

يمثل خطر الإكتشاف المخطط Planned detection Risk مقياساً لفشل المراجع الذي يستخدم أدلة المراجعة في مجموعة فرعية من الحسابات في إكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة. ويوجد أمران يتعلقان بخطر الإكتشاف المخطط بشكل رئيسي: أولاً، تتوقف قيمة هذا الخطر على العوامل الثلاث الأخرى في النموذج. ويمكن تغيير خطر الإكتشاف المخطط فقط في حالة قيام المراجع بتغيير قيمة أحد العوامل الثلاثة الأخرى. ثانياً، يحدد هذا الخطر حجم الأدلة الأساسية التي يخطط المراجع لجمعها، حيث يتناسب حجم هذه الأدلة عكسياً مع حجم خطر الإكتشاف المخطط. فإذا تم تخفيض خطر الإكتشاف المخطط، يجب على المراجع أن يجمع قدراً أكبر من الأدلة لتحقيق مستوى الخطر المخطط. وعلى سبيل المثال، في الشكل ٨-٥، كان خطر الإكتشاف المخطط [خ ك] منخفضاً للمخزون والمستودعات، وأدى ذلك إلى زيادة حجم الأدلة المخططة. والعكس صحيح لدائرة الأجور والأفراد.

ويعني خطر الاكتشاف المخطط ٠,٠٥، في المثال الرقمي السابق أن على المراجع أن يخطط لجمع الأدلة حتى ينخفض خطر زيادة التحريفات عن التحريف المقبول إلى ٥٪. فإذا كان خطر الرقابة ٥٠٪ بدلاً من ١٠٠، سيزيد خطر الإكتشاف المخطط ١٠٪ وبالتالي يمكن تخفيض الأدلة المخططة.

الخطر الطبيعي Inherent Risk

كما سبق القول في الفصل السابع يعد الخطر الطبيعي Inherent Risk مقياساً لتقدير المراجع لإحتمال وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية في مجموعة فرعية للحسابات قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار. ويتمثل الخطر الطبيعي في قابلية القوائم المالية للتحريف الجوهري بإفتراض عدم وجود رقابة داخلية. فإذا استنتج المراجع أن هناك إحتمالا لحدوث تحريفات، مع تجاهل الرقابة الداخلية، سيتوصل المراجع إلى رأى مؤداه أن الخطر الطبيعي سيكون كبيراً. ويتم تجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد الخطر الطبيعي، لأنه يتم تحديد خطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل في نموذج خطر المراجعة ويسمى خطر الرقابة. وفي الشكل ٨-٥، تم تقدير الخطر الطبيعي (أ) وفقاً لمستوى مرتفع للمخزون والمستودعات ومستوى منخفض للأجور والأفراد وأيضاً للحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع. ويتم عادة التوصل للتقدير في ضوء المناقشات مع الإدارة، المعرفة بالشركة محل المراجعة، ونتائج المراجعة في السنوات السابقة.

وتتمثل العلاقة بين الخطر الطبيعي وخطر الإكتشاف المخطط والأدلة المخططة في أن الخطر الطبيعي يرتبط بعلاقة عكسية مع خطر الإكتشاف المخطط وبعلاقة طردية مع الأدلة. وبالرجوع إلى الشكل ٨-٥، يتضح أن الخطر الطبيعي للمخزون والمستودعات قدر وفقاً لمستوى مرتفع، وقدر في المثال الرقمي بـ ١، مما أدى إلى وجود إكتشاف خطر اكتشاف مخطط منخفض وحجم أكبر من الأدلة بالمقارنة مع ذلك الحجم الذي سيكون ضرورياً عند تقدير الخطر الطبيعي وفقاً لمستوى منخفض. وسيتم التعرض للخطر الطبيعي بتفصيل أكبر في نهاية هذا الفصل.

وبالإضافة إلى زيادة أدلة المراجعة وفقاً لزيادة مستوى الخطر الطبيعي في جانب معين من المراجعة، من المتعارف عليه أن يتم تخصيص مراجعين ذوى قدر كبير من الممارسة في هذا

الجانب، وإجراء فحص متعمق لأوراق المراجعة في هذا الإطار. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الطبيعي لتقادم المخزون كبيراً جداً، يجب على منشأة المحاسبة أن تخصص مراجع متمرس لإجراء إختبارات مكثفة لدى تقادم المخزون مع فحص نتائج المراجع بعناية شديدة في هذا الجانب.

خطر الرقابة Control Risk

يمثل خطر الرقابة Control Risk مقياساً لتقدير المراجع بإحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو إكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل. وينظر إلى خطر الرقابة على انه: (١) تقدير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات و(٢) رغبة المراجع في أن يكون هذا التقدير أقل من الحد الأقصى [١٠٠٪] كجزء من خطة المراجعة. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع استنتج عدم فعالية الرقابة الداخلية في منع أو كشف التحريفات. سيكون هذا هو الإستنتاج المحتمل لدائرة المخزون والمستودعات في الشكل ٨-٥ (ب). وبالتالي سيخصص المراجع قيمة كبيرة، ربما ١٠٠٪، لعامل الخطر الخاص بخطر الرقابة. حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية، يمكن تخصيص قيمة أقل لعامل الخطر الذي يقيس خطر الرقابة.

وعلى كان الحال مع الخطر الطبيعي، توجد علاقة عكسية بين خطر الرقابة وخطر الإكتشاف المخطط، بينما توجد علاقة طردية بين خطر الرقابة وحجم الأدلة الأساسية. وعلى سبيل المثال، إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية فعالة، يمكن زيادة خطر الإكتشاف المخطط وبالتالي تخفيض حجم الأدلة. ويتم زيادة خطر الإكتشاف المخطط عندما تكون الرقابة فعالة، لأن الرقابة الداخلية الفعالة تخفض من إحتمال وجود التحريفات في القوائم المالية.

وقبل أن يحدد المراجع خطر الرقابة في مستوى أقل من ١٠٠٪، يجب أن يقوم بثلاثة أشياء: الإلمام بالرقابة الداخلية، تقييم كيف يتم تنفيذ الرقابة الداخلية بناء على الفهم والإلمام الذي توصل إليه المراجع، وإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية. وتشمل الخطوتين الأخيرتين في تقدير خطر الرقابة وهو مايكون مطلوباً عندما يختار المراجع تقييم خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى.

ويعد كل من الإلمام بالرقابة الداخلية وتفهمها وتقدير خطر الرقابة وأثرهما على متطلبات الأدلة أموراً هامة جداً وسيتم تخصيص الفصل القادم بالكامل لهما. ومع ذلك، يجب ملاحظة أنه إذا إختار المراجع عدم تقييم خطر الرقابة بمستوى أقل من الحد الأقصى، فيجب أن يتم تحديد خطر الرقابة بقيمة ١٠٠٪ بغض النظر عن الفعالية الحقيقية للرقابة الداخلية. وإستخدام نموذج خطر المراجعة في مثل هذه الحالات، سيجعل المراجع يتحكم في خطر الرقابة الذي يمكن قبوله بالكامل من خلال تخفيض خطر الإكتشاف المخطط [بإفتراض أن الخطر الطبيعي مرتفع].

خطر المراجعة المقبول Acceptable audit Risk

كما سبق القول في الفصل السابع، يعد خطر المراجعة الذي يمكن قبوله Acceptable audit Risk مقياساً لدى رغبة المراجع في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد إنتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف. وعندما يقرر المراجع مستوى منخفض من خطر المراجعة الذي يمكن قبوله، يعني ذلك أن المراجع يرغب في أن يكون متأكداً بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية. حيث أن تحديد الخطر بصفر يعني وجود تأكد كامل، أما تحديد الخطر بقيمة ١٠٠٪ يعني عدم التأكد غير الكامل. ولا يعد التأكد الكامل [تحديد الخطر بصفر] عن دقة القوائم المالية أمراً عملياً من الوجهة الإقتصادية. وكما اتضح في الفصل الخامس لايمكن للمراجع أن يضمن بالكامل عدم وجود تحريفات جوهرية.

ويستخدم المراجعون بشكل متكرر مصطلحات التأكد في المراجعة Audit Assurance، التأكد الكلي Overall Assurance أو مستوى التأكد Level of Assurance كبديل لخطر المراجعة الذي يمكن قبوله. وبعد التأكد في المراجعة أو أي مصطلح مكافئ المكمل لخطر المراجعة المقبول، وهو يساوي ١ – خطر المراجعة الذي يمكن قبوله. ومثلاً، يعني القول أن خطر المراجعة المقبول يبلغ ٢٪، أن التأكد في المراجعة يبلغ ٩٨٪ وكلاهما يفيد نفس المضمون.

ويمكن فهم مفهوم خطر المراجعة الذي يمكن قبوله بشكل أفضل من خلال التفكير في أداء عدد كبير من عمليات المراجعة، وليكن مثلاً ١٠٠٠٠. ماهي نسبة الحالات في هذا العدد التي يمكن أن يوجد بها تحريفات جوهرية دون أن يوجد أثر سلبي على المجتمع؟. بالتأكيد ستكون النسبة أقل من ١٠٪. ومن المحتمل أن تقترب النسبة من ١٪ أو ٥,٠٪ أو ٠,١٪. فإذا رأي المراجع أن النسبة الملائمة تبلغ ١٪، بالتالي سيبلغ خطر المراجعة الذي يمكن قبوله ١٪ وربما يكون أقل وفقاً للظروف.

ومن خلال استخدام نموذج خطر المراجعة: يوجد علاقة طردية بين خطر المراجعة الذي يمكن قبوله وخطر الإكتشاف المخطط، وعلاقة عكسية بين خطر المراجعة المقبول والأدلة المخططة. وعلى سبيل المثال، إذا قرر المراجع تخفيض خطر المراجعة الذي يمكن قبوله، سيتم بالتالي تخفيض خطر الإكتشاف المخطط وزيادة الأدلة المخططة. وكما سبق القول في الفصل السابع، يخصص المراجعون أفراداً ذوي مستويات ممارسة كبيرة لفحص أوراق العمل على نحو متعمق عند تحديد خطر المراجعة المقبول بمستوى منخفض.

تغيير خطر المراجعة الممكن قبوله وفقاً لخطر الأعمال
Changing Acceptable audit Risk for Business Risk

الهدف ٨-٧: تحديد أثر خطر الأعمال على خطر المراجعة الممكن قبوله

يشمل خطر الأعمال Business Risk في خطر تعرض المراجع أو منشأة المراجعة للضرر نتيجة التعامل مع العميل، حتى مع إصدار تقرير مراجعة صحيح. وعلى سبيل المثال، إذا تم إعلان إفلاس العميل بعد إنتهاء المراجعة: يوجد إحتمال كبير بتعرض منشأة المحاسبة للتقاضي حتى إذا كانت المراجعة أديت بمستوى كبير من الجودة.

ويوجد خلاف في الرأي بين المراجعين عن ما إذا كان يجب تضمين خطر الأعمال عند تخطيط المراجعة. حيث يرى المعارضون لتعديل حجم الأدلة من خلال أخذ خطر الأعمال في الإعتبار انهم مقتنعون بأن المراجعين لايقدمون مستويات مختلفة من التأكد في تقارير المراجعة، وبالتالي لايجب عليهم أن يوفروا تأكيداً كبيراً أو صغيراً نتيجة لوجود خطر الأعمال. أما المؤيدون، فيرون أنه من الملائم أن يقوم المراجعون بجمع أدلة إضافية، وتعيين أفراد أكثر خبرة، والقيام بعمليات فحص أكثر شمولاً خلال المراجعة عندما يوجد إحتمال كبير بالتعرض للتقاضي، مادام لن يتم تخفيض مستوى التأكد إلي درجة أقل من المستوى الكبير المناسب عندما يكون خطر الأعمال منخفضاً.

وعندما يقوم المراجعون بتعديل حجم الأدلة بسبب خطر الأعمال، فإن ذلك يتم بهدف التحكم في خطر المراجعة الممكن قبوله. ويعتقد المؤلفان أن خطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض المناسب يعد أمراً مرغوباً فيه، ولكن في بعض الحالات يجب ان يتم تخفيض الخطر نتيجة العوامل الخاصة بخطر الأعمال. وأوضحت نتائج البحوث أن هناك عوامل عديدة تؤثر في خطر الأعمال وبالتالي تؤثر في خطر المراجعة الممكن قبوله. وسيتم مناقشة ثلاث منها فقط، وهي: درجة إعتماد المستخدمين

الخارجيين على القوائم المالية، إحتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة، وأمانة الإدارة.

درجة إعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية. عندما يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية، سيكون من الملائم أن يتم تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله. وعندما يوجد إعتماد كبير على القوائم المالية، يمكن أن يوجد ضرر إجتماعي كبير في حالة وقوع تحريفات جوهرية لم يتم إكتشافها في القوائم المالية. ويمكن تبرير تكلفة الأدلة الإضافية بشكل أكبر يسراً عندما تكون خسائر مستخدمي القوائم المالية من التحريفات الجوهرية كبيرة جداً. ويوجد عوامل عديد تعبر عن مؤشرات لدرجة إعتماد مستخدمي القوائم المالية الخارجية على القوائم المالية.

- **حجم العميل Client's** . بوجه عام، كلما كانت العمليات التشغيلية لدى العميل تتسم بالكبر، كلما كان يتم استخدام القوائم المالية الخاصة به على مستوى واسع. ويتم قياس حجم العميل من خلال إجمالي الأصول أو إجمالي الإيراد، وسيكون لذلك أثر على خطر المراجعة الممكن قبوله.
- **توزيع الملكية Distribution of Ownership** . يتم الاعتماد على القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها إلى الإكتتاب العام من العديد من المستخدمين بالمقارنة مع الشركات المغلقة. وتشمل الأطراف المهتمة بالشركات من النوع الأول: هيئة سوق المال، المحللين الماليين، والرأى العام.
- **طبيعة وقيمة الإلتزامات Nature and Amount of liabilities** . عندما يوجد بالقوائم المالية قيمة كبيرة للإلتزامات، سيتم إستخدامها بواسطة عدد كبير من الدائنين الحاليين و المحتملين بالمقارنة مع قيمة الإلتزامات الصغيرة.

إحتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة. إذا أجبر العميل على الإفلاس أو كان يعانى من خسائر كبيرة بعد الإنتهاء من المراجعة، سيوجد إحتمال كبير لأن يقوم المراجع بالدفاع عن جودة المراجعة التي قام بأدائها بالمقارنة مع حالة عدم وجود مشاكل مالية للعميل. حيث يوجد ميل طبيعي لدى هؤلاء الذين يخسرون أموالهم بسبب الإفلاس أو بسبب إنخفاض أسعار الأسهم التي يمتلكونها نحو مقاضاة المراجع.

وقد يرجع ذلك إلى وجود إعتقاد راسخ بفشل المراجع في أداء المراجعة على نحو ملائم أو إلى رغبة مستخدمي القوائم المالية في تغطية جزء من خسائرهم بغض النظر عن مدى ملائمة المراجعة.

ويجب على المراجع أن يخفض خطر المراجعة الممكن في المواقف التي يوجد فيها إحتمال كبير لوقوع فشل مالي أو خسائر مالية، أو عندما توجد زيادة في خطر الأعمال. فإذا حدثت أمور سلبية بعد ذلك، سيكون المراجع في وضع أفضل للدفاع عن نتائج المراجعة بشكل ناجح. ومستزيد أدلة وتكاليف المراجعة، ولكن سيكون ذلك مبرراً نتيجة الخطر الإضافي للتقاضى الذين سيواجهه المراجع.

وسيكون أمراً صعباً أن يتنبأ المراجع بالفشل المالي قبل وقوعه، ولكن يوجد عوامل محددة يمكن أن تستخدم كمؤشرات عن زيادة احتمالات الفشل المالي:

- **موقف السيولة Liquidity Position** . إذا كان يوجد لدى العميل عجز دائم في حجم النقدية ورأس المال العامل، سيشير ذلك إلى مشكلات مستقبلية في سداد الإلتزامات. ويجب على المراجع أن يقدر إحتمال ومعنوية الإنخفاض الدائم في موقف السيولة.
- **الأرباح [الخسائر] بالسنوات السابقة Profits [Losses] in Previous Years** . عندما يوجد بالشركة إنخفاض سريع في الأرباح أو زيادة بالخسائر لعدة سنوات، يجب على المراجع أن يتعرف على

المشكلات التي تتعلق بالقدرة على الوفاء بالديون في المستقبل والتي يحتمل أن يواجهها العميل. ومن المهم أيضاً أن يتم الأخذ في الإعتبار الأرباح المتغيرة بالنسبة إلى المبلغ في الأرباح المحتجزة.

- **وسائل النمو التمويلي Method of Financing Growth**. كلما زاد إعتماد العميل على الدين كوسيلة للتمويل، كلما زاد خطر الصعوبات المالية إذا أصبحت العمليات التشغيلية لدى العميل أقل نجاحاً. ومن الضروري أن يتم تقييم ما إذا كان يتم تمويل الأصول الثابتة بإستخدام قروض قصيرة الأجل أو قروض طويلة الأجل. ويمكن أن يؤدي وجود كميات كبيرة من التدفقات النقدية إلى الخارج التي يجب القيام بها خلال فترة زمنية قصيرة إلى إفلاس الشركة.
- **طبيعة العمليات التشغيلية لدى العميل Nature of the client's operation**. يوجد بعض أنواع الأعمال التي تتسم أنشطتها بخطورة طبيعية عن غيرها. وعلى سبيل المثال في حالة بقاء الأشياء الأخرى ثابتة: يوجد احتمال كبير بإفلاس السماسرة عن شركات الخدمات.
- **جدارة الإدارة Competence of Management**. تتنبه الإدارة الجيدة إلى الصعوبات المالية المحتملة وتعدل من أساليب التشغيل لتقليل أثر المشكلات ذات الأجل القصير. ويجب تقييم قدرة الإدارة كجزء من تقييم إحتمالات الإفلاس.

تقييم المراجع لأمانة الإدارة. كما سبق القول في الفصل السابع، يجب أن يقدر المراجع خطر المراجعة الممكن قبوله بمستوى منخفض إذا كانت أمانة العميل محل شك، كجزء من فحص العملاء الجدد وتقييم العملاء الذين يستمر التعامل معهم. حيث يتم غالباً في الشركات التي تتسم الإدارة فيها بالأمانة المنخفضة أداء الأعمال على نحو يؤدي إلى حدوث نزاعات مع المساهمين، الأجهزة التنظيمية، والعملاء. وتنعكس هذه الخلافات على نظرة المستخدمين لجودة المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى التقاضي أو إلى خلافات أخرى. ومن أبرز الأمثلة على ذلك، تكون أمانة الإدارة محل شك اذا كان قد تم ادانه أحد أفراد الإدارة الرئيسية في قضية جنائية سابقة. وتشمل الأمثلة الأخرى على الشك في أمانة الإدارة الخلافات المتكررة بين الإدارة وكل من المراجعين السابقين، مصلحة الضرائب، وهيئة سوق المال. ويمكن أن يعبر مايلي عن وجود أمور تتعلق بالشك في أمانة الإدارة: الدوران المتكرار للعاملين في أقسام المراجعة الداخلية والإدارة المالية، والخلافات المستمرة مع إتحادات العمل والعاملين.

تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله Assessing Acceptable audit Risk

حتى يمكن تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله، يجب على المراجع أولاً أن يقدر كل عامل يؤثر في خطر المراجعة الممكن قبوله. ويوضح الجدول ٨-١ الوسائل التي يستخدمها المراجعون لتقدير كل عامل من العوامل الثلاث التي سبق مناقشتها فعلاً. ومن السهل أن يتم القول بعد الإطلاع على جدول ٨-١ أن تقدير كل عامل يخضع بشكل كبير للحكم الشخصي، مما يعني أن التقدير العام يتسم إلى حد كبير بالتقدير الشخصي. ويتمثل الشكل النموذجي في تقييم خطر المراجعة الممكن قبوله في مؤشرات: كبير، متوسط، أو صغير، حيث يشير المؤشر خطر المراجعة الممكن قبوله الصغير إلى عميل أكثر خطورة يتطلب إتمام المراجعة لديه أن يتم تجميع قدر أكبر من الأدلة، تخصيص مراجعين أكثر خبرة، وإجراء فحص أكثر تعمقاً لأوراق العمل. وكلما تم تنفيذ قدر أكبر من المراجعة، يتم التوصل إلى معلومات إضافية عن العميل مما قد يؤدي إلى تعديل خطر المراجعة الممكن قبوله.

تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله في الممارسة

المراجع Henry Rinsk الذي يعمل في منشأة المحاسبة Links, Rinsk and Rodman كلف بأن يكون الشريك المسئول عند مراجعة شركة Hungry Food Restaurants وهي سلسلة من ٩ مطاعم عائلية في الغرب الأوسط. ويتم مراجعة هذه الشركة منذ ١٠ سنوات ويتم دائماً التوصل إلى جدارة الإدارة وتعاونها وسهولة التعامل معها. والشركة محل المراجعة هي شركة عائلية يتم توارثها جيل بعد جيل وهي من الشركات الرابحة، وتتمتع بالسيولة وانخفاض المديونية. وتتسم الإدارة بالأمانة والسمعة الطيبة في مجتمع الأعمال وتربطها علاقات طيبة مع كل من العاملين والموردين والعملاء.

وبعد الإجتماع مع الشركاء الآخرين كجزء من الإجتماع المنوي الذي يتم فيه بحث مدى الاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين، أوصى Henry Rinsk أن يتم تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله في شركة Hungry Food بمستوى مرتفع، ويعني ذلك لمنشأة المحاسبة Links, Rinsk, and Rodman عدم التوسع في الأدلة، إجراء فحص روتيني لأوراق العمل، وتعيين فريق العمل الذي سيقوم بالمراجعة بشكل روتيني.

شكل ٨-١

الوسائل التي يستخدمها الممارسون لتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله

العوامل	الوسائل التي يستخدمها الممارسون لتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله
إعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية	• فحص القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات • قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لتحديد الخطط المستقبلية • فحص الشكل 10K للشركات التي طرحت أسهمها للاكتتاب • مناقشة خطط التمويل مع الإدارة
إحتمال وجود صعوبات مالية	• إستخدام النسب المالية والإجراءات التحليلية الأخرى لتحليل القوائم المالية والتعرف على مدى وجود صعوبات مالية • تحديد طبيعة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خلال فحص القوائم الخاصة بالتدفقات النقدية التاريخية والمتوقعة
أمانة الإدارة	إتباع الإجراءات التي سبق مناقشتها في الفصل السابع الخاصة بقبول العملاء الجدد والاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين

الخطر الطبيعي Inherent Risk

يعد إحتمال الخطر الطبيعي في نموذج خطر المراجعة أحد أهم المفاهيم في المراجعة. ويعني ذلك أن يحاول المراجع أن ينتبأ بالتحريفات الأكثر والأقل إحتمالاً في المجموعات الفرعية بالقوائم المالية. وتؤثر هذه المعلومات في حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها المراجع، وتؤثر في طريقة جمع المراجع للأدلة وتخصيصها بين المجموعات الفرعية في المراجعة.

ويوجد دائماً بعض الخطر الذي يتمثل في قيام العميل بإرتكاب التحريفات ذات الحجم الفردي أو التجميعي الكبير والذي يكفي لتضليل القوائم المالية. ويمكن أن تكون التحريفات متعمدة أو غير متعمدة ويمكن أن تؤثر في القيمة النقدية لرصيد الحساب أو في الإفصاح. ويمكن أن يكون الخطر الطبيعي منخفضاً في بعض الحالات أو كبيراً جداً في حالات أخرى.

ويظهر نموذج خطر المراجعة وجود علاقة قوية بين الخطر الطبيعي وخطر الرقابة، وعلى سبيل

المثال، تقدير الخطر الطبيعي بنسبة ٤٠٪ وخطر الرقابة بنسبة ٦٠٪ يؤثر في خطر الإكتشاف المخطط وحجم الأدلة المخطط بنفس الشكل الذي يتم فيه تقدير الخطر الطبيعي بنسبة ٦٠٪ وخطر الرقابة بنسبة ٤٠٪. وفي كلتا الحالتين يتم ضرب قيمة الخطر الطبيعي × قيمة خطر الرقابة في المقام بنموذج خطر المراجعة وتكون النتيجة ٢٤٪. ويمكن أن ينظر إلي توحيد كل من الخطر الطبيعي و خطر الرقابة على أنه توقع التحريفات بعد أخذ أثر الرقابة الداخلية في الإعتبار. وينظر إلي الخطر الطبيعي على أنه توقع التحريفات قبل أن يتم أخذ أثر الرقابة الداخلية في الإعتبار.

وفي بداية المراجعة، لايوجد الكثير الذي يمكن عمله لتغيير الخطر الطبيعي، حيث يجب على المراجع أن يقدر العوامل التي تشكل الخطر ويعدل حجم الأدلة بما يضمن أن يتم أخذها في الإعتبار. ويجب على المراجع مراعاة العديد من العوامل عند تقدير الخطر الطبيعي:

- طبيعة عمل العميل
- أمانة الإدارة
- دافعية العميل
- نتائج عمليات المراجعة السابقة
- عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة
- الأطراف المرتبطة
- العمليات المالية غير الروتينية
- التحكم الصروري لتسجيل العمليات المالية وأرصدة الحسابات بشكل دقيق
- إمكانية حدوث إختلاسات
- تركيبة المجتمع

طبيعة عمل العميل Nature of Client's Business

يتأثر الخطر الطبيعي لحسابات معينة بطبيعة عمل العميل. وعلى سبيل المثال، يوجد احتمال كبير لتقادم المخزون في الصناعات الإلكترونية بالمقارنة مع صناعات الحديد والصلب. ويختلف الخطر الطبيعي بشكل كبير من مجال عمل لأخر في حسابات مثل: المخزون، المدينون والقروض الممنوحة للمدينين، الأصول الثابتة. ويكون لطبيعة العمل أثر قليل أو لايوجد لها أثر على الخطر الطبيعي لحسابات مثل: النقدية، الأوراق، الرهونات المستحقة. وكما سبق القول في الفصل السابع أن المعلومات التي يتم التوصل إليها عند التعرف على عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه تساعد كثيراً في تقدير هذا العامل.

إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين عن خطر المراجعة للنشاط في الأنشطة المتخصصة

تعمل معظم الشركات في أنشطة متخصصة ذات سمات إقتصادية، تنظيمية ومحاسبية متخصصة. وحتي يتم توجيه المراجعين بكيفية تقدير الأخطار الطبيعية في الأنشطة المتخصصة، صمم المعهد الأمريكي للمحاسبين سلسلة من إرشادات خطر المراجعة في الأنشطة المختلفة. ومن بين هذه الأنشطة: البنوك ومنشآت الإدخار، مقاولات الإنشاء، شركات الرعايه الصحية، المنظمات غير الهادفة للربح، شركات الخدمات العامة، الشركات العقارية. ويقوم المعهد الأمريكي بإصدار إرشادات جديدة أو تعديل الإرشادات الحالية عندما يستنتج أنه يجب على المراجعين إدراك التطورات الإقتصادية الحديثة والتنظيمات والجوانب الفنية الجديدة في الشركات التي تعمل في أنشطة معينة.

استقامة الإدارة Integrity of Management

عندما يهيمن فرد واحد أو مجموعة قليلة من الأفراد الذين يفتقدون الاستقامة على الإدارة، سيزيد إحتمال وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية بشكل كبير. وأتضح في الفصل الرابع أن نقص الاستقامة لدى الإدارة كان متواجداً في عدد كبير من القضايا الخاصة بالمسئولية القانونية للمحاسبين. وكما سبق القول في الفصل السابع وفي بداية هذا الفصل، تؤثر استقامة الإدارة على تقدير المراجع لخطر المراجع الممكن قبوله، وقد تؤدى في حالات معينة إلى رفض المراجع للتعامل مع العميل.

وعندما يوجد قدر ملائم من الاستقامة لدى الإدارة يمكن في ضوئه أن يقبل المراجع القيام بعملية المراجعة، ولكن لايعبر هذا القدر عن الاستقامة المطلقة في كافة التعاملات؛ يقوم المراجع عادة بتخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله وأيضاً بزيادة الخطر الطبيعي. وعلى سبيل المثال، قد تسقط الإدارة عناصر رأسمالية مثل مصروفات الصيانة والإصلاح من الإقرار الضريبي. ويجب على مسئاه المحاسبة في البداية أن تقيم الدوائر أو الحسابات التي يحتمل أن ترتكب الإدارة التحريفات فيها بدرجة أكبر. ويكون التقدير المرتفع للخطر الطبيعي أمراً ملائماً عندما يعتقد المراجع باحتمال وقوع تحريفات جوهرية.

دافعية العميل Client Motivation

قد تعتقد الإدارة في عديد من المواقف أن ارتكاب تحريفات تؤثر في القوائم المالية سيحقق مزايا لها. وعلى سبيل المثال، إذا حصلت الإدارة على مكافآت كنسبة من إجمالي الأرباح، يمكن أن يؤدى ذلك إلى وجود رغبة لدى الإدارة في زيادة صافي الدخل. وبالمثل، إذا كانت إتفاقية السندات تتطلب أن تظل نسبة التداول أعلى من مستوى معين، يمكن أن يغرى ذلك العميل على زيادة الأصول المتداولة أو تخفيض الإلتزامات المتداولة بقيم تكفي لمقابلة هذه المتطلبات. وأيضاً قد يوجد دافع قوى لتخفيض الدخل على نحو متعمد عندما ترغب الإدارة في دفع ضرائب دخل أقل. إذا كانت الإدارة تفتقد الاستقامة، سيتوافر لديها دوافع محددة تؤدى لإرتكابها التحريف في التقارير المالية.

نتائج عمليات المراجعة السابقة Results of Previous Audits

يوجد إحتمال كبير بوقوع التحريفات التي تم اكتشافها خلال المراجعة بالعام الماضى مرة أخرى في السنة الحالية التي تتم المراجعة عنها. ويرجع ذلك إلى أن العديد من أنواع التحريفات تتسم بطبيعة منتظمة، وإلى أن الشركة غالباً ما تتباطأ في القيام بالتغيرات التي تؤدى للتخلص منها. ولذلك، سيكون المراجع مهملاً إذا تجاهل نتائج المراجعة في السنة السابقة عند وضع برنامج المراجعة للسنة الحالية. وعلى سبيل المثال، إذا اكتشف المراجع وجود عدد كبير من التحريفات في تسعير المخزون، يجب أن يتم تقدير الخطر الطبيعي في مستوى مرتفع، وتنفيذ إختبارات مكثفة في العام الحالى كوسيلة لتحديد ما إذا كان قد تم تصحيح الخلل في النظام الخاص بالعميل. وإذا، من ناحية أخرى، لم يجد المراجع تحريفات في السنوات العديدة الماضية خلال تنفيذ الإختبارات في أحد جوانب المراجعة، يكون ذلك مبرراً للمراجع لتخفيض الخطر الطبيعي، مما يعنى عدم وقوع تغير في الظروف المناسبة.

عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة Initial Versus Repeat Engagement

يكتسب المراجعون المعرفة والخبرة عن إحتمال وقوع التحريفات بعد أداء المراجعة لدى عميل معين لعدة سنوات. وينتج عن عدم وجود نتائج لمراجعة السنوات السابقة أن يقدر معظم المراجعون قيمة

الخطر الطبيعي على نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة مع العملاء القدامى الذين لم يتم إكتشاف تحريفات جوهرية عند إتمام المراجعة لديهم. ويقدر معظم المراجعين مستوى مرتفع للخطر الطبيعي في السنة الأولى للمراجعة، ويقومون بالتخفيض في السنوات التالية بعد إكتساب الخبرة.

الأطراف المرتبطة Related Parties

تعد العمليات المالية التي تتم بين الشركة الأم والشركات التابعة والعمليات المالية بين أفراد الإدارة والشركة التي يعملون فيها من أمثلة العمليات المالية بين الأطراف المرتبطة التي عرفتها النشرة ٥٧ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية. ونظراً لأن هذه العمليات المالية لا تحدث بين أطراف مستقلة تتعامل على أساس من الندية، سيوجد إحتمال أكبر بإحتواء هذه العمليات على التحريفات، مما سيؤدي إلى زيادة الخطر الطبيعي وسبق مناقشة كيفية تحديد وجود أطراف مرتبطة في الفصل السابع.

العمليات المالية غير الروتينية Nonroutine Transactions

من المحتمل أن يتم تسجيل العمليات المالية غير العادية للعميل بشكل غير صحيح بالمقارنة مع العمليات المالية الروتينية بسبب نقص الخبرة. ومن أمثلة ذلك: الحسائر عن الحريق، حيازة أصول كبيرة في القيمة، واتفاقات الإستئجار. ويفيد معرفة المراجع بنشاط العميل وفحصه لمحاضر الإجتماعات، كما سبق المناقشة في الفصل السابع، في معرفة حدوث العمليات غير الروتينية.

الحكم الضروري على صحة القيم في الأرصدة والعمليات المالية

Judgment Required to Correctly Record Account Balances and Transactions

تتطلب العديد من أرصدة الحسابات وجود تقدير وحكم شخصي من الإدارة. ومن أمثلة ذلك: مخصص الديون المشكوك فيها الخاص بالمدينين، المخزون المتقادم، المسئولية عن السماح بالمدفوعات، واحتياطي الخسائر لقروض البنك. وبالمثل تعد الإصلاحات الأساسية والإحلال الجزئي للأصول أمثلة للعمليات المالية التي تتطلب حكماً شخصياً لتسجيل المعلومات على نحو صحيح.

إمكانية وقوع إختلاسات Susceptibility to Defalcation

يجب أن يهتم المراجع بخطر الاختلاسات المحتمل في المواقف التي يمكن أن يتم فيها تحويل أصول الشركة إلى الإستخدام الخاص للأفراد بسهولة نسبية. ويحدث ذلك لكل من: العملات، الأوراق المالية القابلة للتداولة أو المخزون الذي يمكن تسويقه، حيث لا توجد رقابة دقيقة. وعندما يكون إحتمال وقوع الإختلاس كبيراً يزيد الخطر الطبيعي.

تركيبة المجتمع Makeup of Population

يمكن أيضاً أن تؤثر العناصر الفردية التي تشكل إجمالي المجتمع على نحو متكرر في توقعات المراجع عن وقوع التحريف الجوهري. وعلى سبيل المثال، يستخدم معظم المراجعين مستوى مرتفع للخطر الطبيعي للمدينين عندما تكون معظم الحسابات مستحقة عن الوضع الذي تكون فيه الحسابات متداولة ومن أمثلة المواقف التي تتطلب قيمة كبيرة للخطر الطبيعي: العمليات المالية مع الشركات الشقيقة، القيم المستحقة على المديرين، المدفوعات النقدية، المدينون العاديون عن شهور عديدة، ولذلك فهذه العمليات تتطلب فحصاً أكبر لوجود إحتمال كبير لوقوع التحريفات عن العمليات العادية الأخرى.

تقدير الخطر الطبيعي Assessing Inherent Risk

يجب على المراجع أن يقيم المعلومات التي تؤثر في الخطر الطبيعي ويقرر بناء عليها مقدار عامل الخطر الطبيعي الملائم في كل دائرة، أو حساب، وأيضاً في عديد من الأوقات على مستوى كل هدف للمراجعة. وسيوجد بعض العوامل، مثل استقامة الإدارة، التي تؤثر في العديد أو في كل الدوائر، بينما بعض العوامل الأخرى، مثل العمليات عبر الروتينية، تؤثر فقط في حساب محدد أو هدف مراجعة محدد. وعلى الرغم من أن المهنة لم تضع معايير أو تعليمات عن كيفية التوصل للخطر الطبيعي، فإن المؤلفان يعتقدان أن المراجعين يتخذون موقفا متحفظا عند التوصل لمثل هذا التقدير. حيث يميل معظم المراجعين إلى تحديد الخطر الطبيعي بقيمة تزيد بكثير عن ٥٠٪ وربما في بعض الحالات المثلى يتم تحديده بقيمة تبلغ ١٠٠٪ عندما يوجد أي إحتمال مناسب لوقوع تحريفات جوهرية. وعلى سبيل المثال، بفرض انه عند مراجعة المخزون لاحظ المراجع أنه: (١) يوجد عدد كبير من التحريفات تم اكتشافه في السنة السابقة، و(٢) يوجد إنخفاض في معدل دوران المخزون هذا العام. سيضع العديد من المراجعين الخطر الطبيعي في مستوي مرتفع نسبياً [سيضعه البعض بقيمة تبلغ ١٠٠٪] لكل هدف يتعلق بالمخزون في مثل هذه الظروف.

التوصل للمعلومات لتقدير الخطر الطبيعي Obtain Information to Assess Inherent Risk

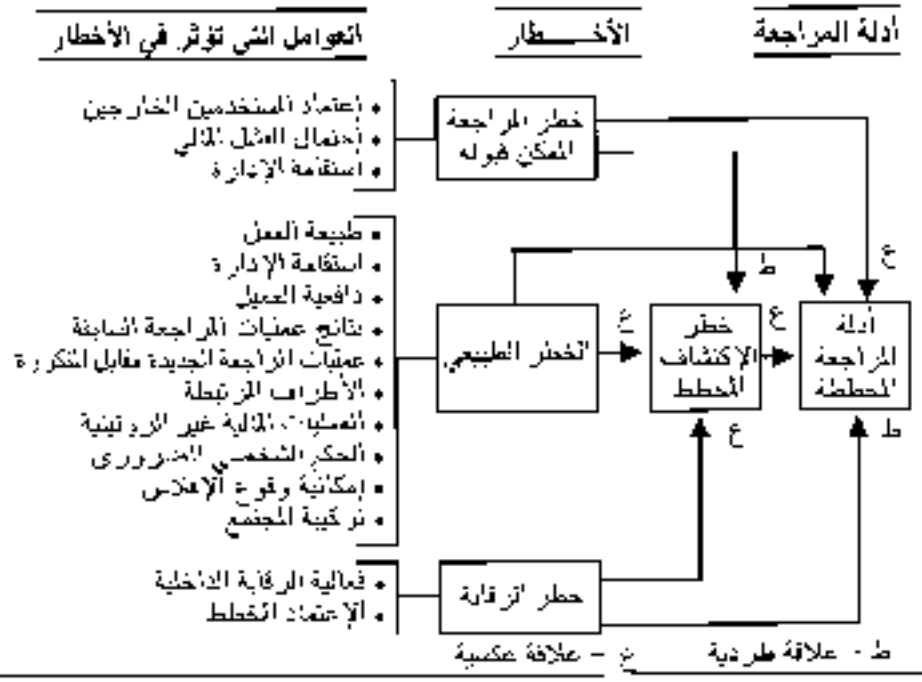
يبدأ المراجعون تقدير الخطر الطبيعي خلال مرحلة التخطيط، ويقومون بتحديث هذا التقدير خلال كافة مراحل المراجعة. وتم تناول المعلومات المناسبة لتقدير الخطر الطبيعي خلال مرحلة التخطيط على نحو كاف في الفصل السابع. وعلى سبيل المثال، تتعلق مصادر المعلومات التالية مباشرة بكيفية تقدير الخطر الطبيعي: المناقشة التي تتم مع العميل للحصول على معلومات عن مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، زيارة المصانع ومقر الإدارة لدى العميل، التعرف على الأطراف المرتبطة. وعندما يقوم المراجع بأداء عدد متنوع من الإختبارات خلال المراجعة، يتم التوصل لمعلومات إضافية غالباً ما تؤثر في التقرير الأصلي.

ملخص للأخطار Summary of Risks

الهدف التعليمي ٨ – ٩: مناقشة العلاقة بين مكونات الخطر

يلخص الشكل ٨–٦ العوامل التي تحدد كل خطر، وأثر المكونات الثلاثة للخطر في تحديد خطر الإكتشاف المخطط، والعلاقة بين كافة الأخطار الأربعة وأدلة المراجعة المخططة. وتشير «ط» في الشكل إلي وجود علاقة طردية بين مكون الخطر وخطر الإكتشاف المخطط أو الأدلة المخططة؛ بينما تشير «ع» إلى وجود علاقة عكسية. ومثلاً، ينتج عن الزيادة في خطر المراجعة الممكن قبوله زيادة في خطر الإكتشاف المخطط [ط]، وإنخفاض في أدلة المراجعة المخططة [ع]. ويلاحظ عند مقارنة الشكل ٨–٦ بالشكل ٨–٥: أن كلا الشكلان يتضمنان نفس المفاهيم. وبالإضافة إلى تأثيره على أدلة المراجعة المخططة، يؤثر خطر المراجعة الممكن قبوله في إختيار الأفراد الذين يتم تخصيصهم لأداء عمليات المراجعة وفي مدى الفحص اللازم لإتمام المراجعة.

شكل ٨-٩:
العلاقة بين العوامل التي تؤثر في الأخطار والأخطار والعلاقة بين الأخطار والأدلة المخططة



الإعتبارات الأخرى للأهمية النسبية والخطر
Other Materiality and Risk Considerations

خطر المراجعة للمجموعات الفرعية

الهدف التعليمي ٨-١٠: مناقشة الخطر للمجموعات الفرعية وصعوبات القياس

يتم تحديد كل من خطر الرقابة والخطر الطبيعي عادة في كل دائرة، في كل حساب، وعادة مايتم ذلك حتى لكل هدف من أهداف المراجعة، ولايتم تحديد قيمة هذين الخطرين على مستوى المراجعة ككل، ولكن يحتمل أن تختلف قيمتهما من دائرة إلى دائرة، ومن حساب إلى حساب، ومن هدف إلى هدف في نفس عملية المراجعة. وقد تكون الرقابة الداخلية فعالة بالنسبة للمخزون والحسابات المرتبطة به بالمقارنة مع الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة. وبالتالي ستختلف قيمة خطر الرقابة في الحسابات المختلفة طبقاً لفعالية الرقابة الداخلية. ومن المحتمل أيضاً أن تختلف العوامل التي توثر في الخطر الطبيعي، مثل إمكانية حدوث الإختلاسات وروتينية العمليات المالية، من حساب إلى حساب. ولهذا السبب، من الطبيعي أن تتنوع قيم الخطر الطبيعي في الحسابات المختلفة في نفس عملية المراجعة مالم يوجد بعض العوامل المتداخلة ذات الإهتمام مثل استقامة الإدارة.

ويتم عادة تحديد خطر المراجعة المكن قبوله خلال مرحلة التخطيط ويتم تثبيته في كل حساب رئيسي وكل دائرة. وعادة ما يستخدم المراجعون نفس قيمة خطر المراجعة المكن قبوله لكل مجموعة نوعية نتيجة ارتباط العوامل التي تؤثر في خطر المراجعة المكن قبوله بعملية المراجعة ككل وليس بالحسابات الفردية. وعلى سبيل المثال، يرتبط اعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية عند اتخاذ القرارات بإجمالي القوائم المالية وليس بحساب واحد أو اثنين.

وفي بعض الحالات، برغم ذلك، قد يكون ملائماً تحديد خطر المراجعة المقبول بمستوى منخفض لأحد الحسابات عن بعض الحسابات الأخرى. وفي المثال السابق، على الرغم من تقرير المراجع استخدام مستوى متوسط لخطر المراجعة الممكن قبوله لتمراجعة ككل، قد يقرر المراجع تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله إلى مستوى منخفض للمخزون إذا تم استخدام المخزون كضمان لقرض قصير الأجل.

ويستخدم بعض المراجعين نفس مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله لكل مجموعة فرعية بنفس مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله العام، بينما يستخدم بعض المراجعين الآخرين مستويات أعلى لخطر المراجعة الممكن قبوله في كل مجموعة فرعية. حيث يرى هؤلاء المراجعين ان استخدام مستويات أعلى لخطر المراجعة المقبول في كل مجموعة فرعية يتم بسبب وجود تفاعلات بين الحسابات المختلفة والعمليات المالية المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية وأيضاً بسبب الإرتباط بين الإختبارات المتعددة. وعلى نحو مختلف، إذا تم تنفيذ المراجعة في المجموعات الفرعية عند مستوى محدد من خطر المراجعة الممكن قبوله، يمكن أن يكون المراجع متأكداً من أن خطر المراجعة للقوائم المالية كوحدة سيكون منخفضاً. ويستخدم بعض المراجعين الآخرين نفس مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله للمجموعات الفرعية لخطر المراجعة الممكن قبوله العام بسبب صعوبة القياس. وسيتم إستخدام المنهج الأخير في الأمثلة التي سيتم ذكرها في الفصول التالية، ولكن تعد كافة المناهج مقبولة في ممارسة المراجعة.

ونظراً لإختلاف كل من خطر الرقابة والخطر الطبيعي من دائرة إلى دائرة، ومن حساب إلى حساب، أو من هدف إلى هدف، سيختلف أيضاً خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة التي يجب أن يتم الحصول عليها. وهذه النتيجة لاتدعو للدهشة. حيث تختلف الظروف الخاصة بكل عملية مراجعة وبالتالي يتوقف الحجم المطلوب من الأدلة على هذه الظروف الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب المخزون إجراء إختبارات مكثفة في عملية مراجعة نتيجة ضعف الرقابة الداخلية والإهتمام بتقادم المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية في النشاط الذي يعمل العميل فيه. وفي نفس عملية المراجعة، قد يتطلب رصيد المدينين حجماً أقل من الإختبارات نتيجة فعالية الرقابة الداخلية، سرعة تحصيل أرصدة العملاء، وجود علاقة ممتازة بين العميل وعملائه، ونتائج المراجعة الجيدة في السنوات السابقة. وبالمثل، وخلال عملية مراجعة معينة للمخزون، يمكن أن يقدر المراجع وجود مستوى مرتفع من الخطر الطبيعي لتحريف القيمة القابلة للتحقق بسبب وجود إحتمال كبير للتقادم، ولكن يتم تحديد مستوى منخفض من الخطر الطبيعي لتحريف التصنيف بسبب شراء نوع واحد فقط من المخزون.

ربط التحريف المقبول والأخطار بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relating Tolerable Misstatement and Risk to Balance - Related audit Objectives

على الرغم من أنه من المتعارف عليه في الممارسة العملية أن يتم تقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالرصيد، إلا أنه من غير المتعارف عليه أن يتم تخصيص الأهمية النسبية للأهداف. ويستطيع المراجعون ان يربطوا بكفاءة بين الأخطار ومعظم الأهداف. ومن السهل أن يتم تحديد العلاقة بين الخطر وهدف أو أكثر. وعلى سبيل المثال: من غير المحتمل أن يؤثر التقادم في المخزون على أي هدف بخلاف القيمة القابلة للتحقق. وسيكون أمراً صعباً أن يتم تقدير ماهي قيمة الأهمية النسبية التي يمكن توزيعها على حساب معين، ثم يتم تخصيص القيمة المخصصة على هذا الحساب على هدف او أكثر.، ولايحاول معظم المراجعين القيام بذلك.

جدول ٨ - ٢
العلاقات بين الخطر والأدلة

الموقف	خطر المراجعة المقبول	الخطر الطبيعي	خطر الرقابة	خطر الإكتشاف المخطط	حجم الأدلة المطلوب
١	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
٢	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
٣	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
٤	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
٥	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

حدود القياس Measurement Limitations

يتمثل أهم حدود تطبيق نموذج خطر المراجعة في صعوبة قياس مكونات النموذج. وعلى الرغم من أن المراجع يبذل أقصى جهده في تخطيط المراجعة، إلا أن تقدير كل من: خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، وبالتالي خطر الإكتشاف المخطط يتم من خلال إستخدام الحكم الشخصي ويعد أمراً تقريبياً للواقع على أفضل وصف له. ونخيل على سبيل المثال، محاولة أن يتم تقدير دقيق للخطر الطبيعي من خلال تحديد أثر عوامل مثل التحريفات التي تم اكتشافها في عمليات المراجعة بالسنوات السابقة والتغيرات التكنولوجية في النشاط الذي يعمل العميل فيه.

وحتى يمكن التغلب على مشكلة القياس هذه، يستخدم العديد من المراجعين مقاييس وصفية مثل المصطلحات: «منخفض»، «متوسط»، و«مرتفع». ويوضح الجدول ٨-٢ كيف يمكن للمراجع إستخدام المعلومات لتقدير الحجم الملائم من الأدلة الذي يجب جمعه. وعلى سبيل المثال، في الموقف ١، قرر المراجع أن يقبل خطر مراجعة مرتفع للحساب أو الهدف. واستنتج المراجع أن هناك خطر منخفض للتحريف في القوائم المالية وأن الرقابة الداخلية فعالة. وبالتالي، يكون ملائماً أن يتم تحديد خطر الإكتشاف المخطط على نحو مرتفع. وبناء على ذلك يكون حجم الأدلة المطلوب منخفضاً. وفي الموقف ٣، يحدث العكس تماماً. فعند تحديد كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة على نحو مرتفع، مع وجود رغبة لدى المراجع في تحديد مستوى منخفض لخطر المراجعة، يكون من الضروري أن يتم جمع قدر كبير من الأدلة. وتقع المواقف الثلاث الأخرى بين هذين الموقفين المتطرفين.

وسيعد أمراً صعباً أن يتم قياس حجم الأدلة الذي يتلائم مع مستوى معين من خطر الإكتشاف المخطط. ويتكون من برنامج المراجعة النموذجي الذي يهدف إلى تخفيض خطر الإكتشاف إلى المستوى المخطط من مجموعة من إجراءات المراجعة العديدة التي يتم دمجها معاً، ويستخدم كل منها نوعاً مختلفاً من الأدلة يتم تطبيقه على أهداف مراجعة مختلفة. ولاتتسم وسائل القياس التي يستخدمها المراجع بالدقة، ولذلك لايمكن التوصل إلى مقياس كمي دقيق عن الأدلة الموحدة. وبدلاً من ذلك، يستخدم المراجع الحكم الشخصي لتقييم ما إذا كان قد تم تخطيط المراجعة للحصول على الحجم الملائم من الأدلة الذي يقابل تحديد خطر الإكتشاف المخطط وفقاً لمستوى منخفض، متوسط، أو مرتفع. وبافتراض توافر وسائل قياس كافية تسمح للمراجع بأن يعرف أن هناك ضرورة للحصول على قدر أكبر من الأدلة ليتلائم ذلك مع خطر الإكتشاف المخطط المنخفض بالمقارنة مع مستوى خطر الإكتشاف المتوسط أو المرتفع. فيجب في هذه الحالة إستخدام الحكم المهني لتقرير ماهو حجم الأدلة الذي يجب التوصل عليه بقدر أكبر.

وعند تطبيق نموذج خطر المراجعة، يهتم المراجعون بأخطاء الزيادة وأخطاء التخفيض في الأرصدة، ولكن يهتم معظم المراجعين بالنوع الأخير بشكل أكبر. حيث تعرض أخطاء التخفيض منشأة المحاسبة إلى التقاضي وتحمل المسئولية القانونية وأيضاً خساره السمعة المهنية.

ونظراً لوجود رغبة في تجنب تنفيذ إجراءات لا ضرورة لها في المراجعة، يقوم عادة المراجعون بتقدير الأخطار على نحو متحفظ. وعلى سبيل المثال، قد لا يقدر المراجع الخطر الطبيعي او خطر الرقابة بقيمة تقل عن ٥، على الرغم من إنخفاض إحتمال وقوع تحريفات. وفي عمليات المراجعة هذه، يتم التقدير بقيم ٥، تعبر عن الخطر المنخفض، ٨، لتعبر عن الخطر المتوسط، ١ لتعبر عن الخطر المرتفع عند استخدام القياس الكمي.

قائمة تخطيط الأدلة للإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances Evidence Planning Worksheet

يصمم المراجعون في الممارسة أنواعاً مختلفة من القوائم لتساعدهم في تحديد الإعتبارات التي تؤثر في أدلة المراجعة حتى يمكنهم التوصل إلى حجم الأدلة الذي يجب أن يتم جمعه. ويوضح الشكل ٨ ـ ٧ أحد صور هذه القوائم عند مراجعة أرصدة المدينين في شركة Hillsborg Hardwar Co. حيث تم إدراج الأهداف التسعة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة والتي سبق أن تم تقديمها في الفصل الخامس في قمة الأعمدة بالقائمة. ويعبر العمودان الأول والثاني عن خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي، الذين تم دراستهما في هذا الفصل. وتم إدراج التحريف المحتمل أسفل القائمة. وانحدت المسئولة عن عملية المراجعة القرارات التالية عند مراجعة هذه الشركة:

- **التحريف المقبول**. تم تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بمبلغ ٣٧٠٠٠ [١٠٪ من الأرباح من التشغيل ٣٦٩٠٠٠] وتم توزيع ٢٢٠٠٠ دولار لمراجعة المدينين.
- **خطر المراجعة المقبول**. تم تقدير خطر المراجعة المقبول بمستوى مرتفع بسبب: الحالة المالية الجيدة للشركة والأمانة العالية للإدارة، ووجود عدد قليل من المستخدمين للقوائم المالية.
- **الخطر الطبيعي**. تم تقدير الخطر الطبيعي بمستوى منخفض لكافة الأهداف المرتبطة بالرصيد ما عدا القيمة القابلة للتحقق. وحدثت تسويات في السنوات الأخيرة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نظراً لوجود تخفيض في قيمته.

شكل ٨ - ٧

قائمة الأدلة المخططة لتحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة

في شركة Hillsburg Hardwar Co. – المدينون

	الارتباط بين الفصلات	الوجود	الاكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض و الافصاح
خطر المراجعة الممكن قبوله	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
الخطر الطبيعي	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض
خطر الرقابة – المبيعات									
خطر الرقابة– النقدية المحصلة									
خطر الرقابة – الرقابة الإضافية									
الإختبارات التفصيلية للعمليات المالية المبيعات									
الإختبارات التفصيلية للعمليات المالية– النقدية المحصلة									
الإجراءات التحليلية									
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة									

التحريف المحتمل ٢٢٠٠٠ دولار

وستكون قيمة خطر الإكتشاف المخطط واحدة تقريباً في كل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد عند مراجعة المدينين في هذه الشركة إذا كان المراجع يرغب فقط في أخذ العوامل الثلاث التالية في الإعتبار: خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، والتحريف المحتمل. ونوضح قائمة الأدلة المخططة أنه يجب أخذ العوامل الأخرى في الإعتبار قبل إتخاذ القرار النهائي بشأن الأدلة. وسيتم دراسة ذلك في الفصول التالية، وسيتم إجراء تكامل بين العوامل في قائمة الأدلة المخططة.

العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة المراجعة
Relationship of Risk and materiality and audit evidence

الهدف التعليمي ٨-١١: مناقشة كيف يمكن الربط وإجراء التكامل بين الأهمية النسبية والخطر خلال عملية المراجعة

يعد كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومان وثيقي الصلة ولايمكن الفصل بينهما. فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم. وبأخذ كلا المفهومين في الاعتبار، يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين. وعلى سبيل المثال، تعد الجملة التالية جملة دقيقة وذات معنى: يخطط المراجع لجمع أدلة المراجعة بحيث يوجد خطر مقداره ٥٪ [خطر المراجعة الممكن قبوله] للفشل في إكتشاف التحريفات التي تزيد عن التحريفات المحتملة التي تبلغ قيمتها ٢٥٠٠٠ دولار [مستوى الأهمية النسبية]. فإذا تم حذف أي من الخطر أو الأهمية النسبية من الجملة تصبح غير ذات معنى. حيث أن وجود خطر مقداره ٥٪ دون تحديد مقياس للأهمية النسبية قد يعني أن التحريف الذي يبلغ ١٠٠ دولار أو مليون يعد تحريفاً مقبولاً. أما ذكر ٢٥٠٠٠ دولار بدون تحديد مستوى معين للخطر قد يتضمن أن مستوى الخطر بـ ١٪ أو ٨٠٪ يمثل مستوى مقبول.

ويوضح الشكل ٨-٨ العلاقات بين التحريف المحتمل والأخطار الأربعة عند تخطيط أدلة المراجعة، ويلاحظ أن التحريف المحتمل لايؤثر في أي من الأخطار الأربعة وأن الأخطار لاتؤثر في التحريف المحتمل؛ ولكنهما معاً يحددان الأدلة المخططة.

تقييم النتائج Evaluating Results

بعد أن يقوم المراجع بتخطيط المراجعة وتجميع أدلة المراجعة، يمكن أيضاً أن يتم وضع النتائج في ضوء تقييم نسخة من نموذج خطر المراجعة. ويوجد مناقشة موجزة لهذه النتائج الخاصة بالتخطيط فقط في هذا الفصل، حتى يتم تقديم عرض أكثر تكاملاً لنموذج خطر المراجعة. وسيتم دراسة النتائج على نحو أكثر تعمقاً في الفصول التالية:

ويتمثل النموذج التالي في نموذج خطر المراجعة الخاص بتقييم نتائج المراجعة والذي أوردته النشرة رقم ٤٧ من معايير المراجعة:

ش خ = خ ط × خ ر × ش خ ك

حيث:

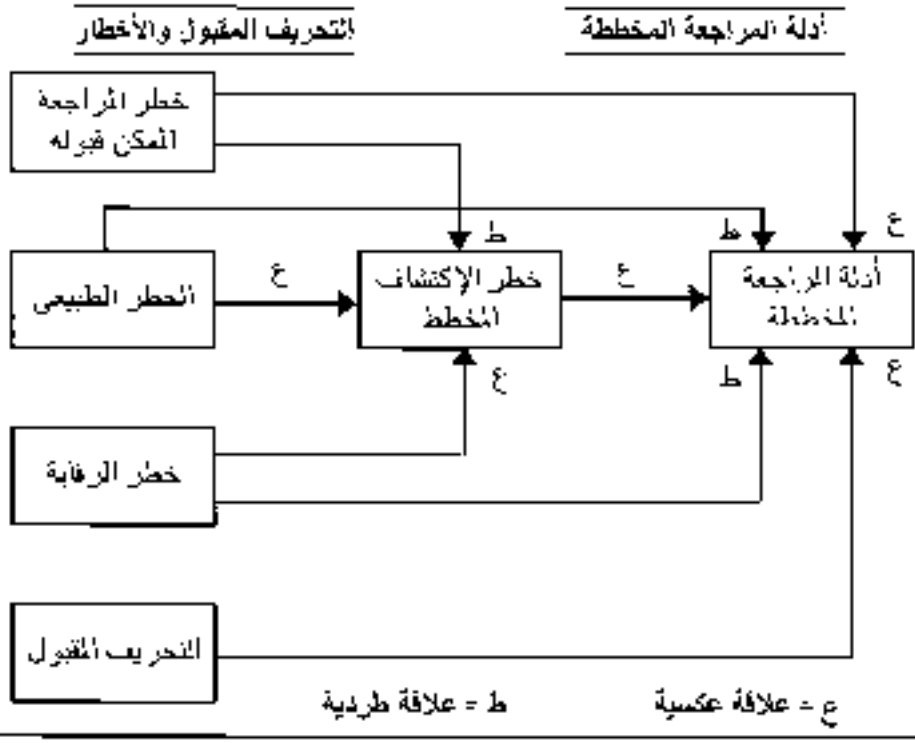
ش خ = خطر الرقابة المحقق وهو يمثل مقياس للخطر الذي يرتضيه المراجع لوجود تحريف جوهري في حساب بالقوائم المالية بعد قيام المراجع بجمع الأدلة.

خ ط = الخطر الطبيعي ويعبر عن نفس مضمون الخطر الطبيعي الذي سبق مناقشته في مرحلة التخطيط ما لم يتم تعديله في ضوء معلومات جديدة.

خ ر = خطر الرقابة وهو أيضاً يعبر عن نفس مضمون خطر الرقابة السابق مناقشته ما لم يتم تعديله خلال المراجعة.

ش خ ك = خطر الإكتشاف المحقق وهو مقياس لخطر عدم اكتشاف أدلة المراجعة في مجموعة فرعية للتحريفات التي تزيد عن قيمة محتملة في حالة وقوع هذه التحريفات. ويمكن للمراجع أن يخفض خطر الإكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية.

شكل ٨ - ٨
العلاقة بين التحريف المحتمل والأخطار لتحديد الأدلة المخططة



وأظهرت نتائج البحوث التي أجريت بعد إصدار النشرة رقم ٤٧ أنه من غير الملائم أن يتم استخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور في النشرة رقم ٤٧ . حيث يمكن أن يؤدى ذلك إلى تخفيض خطر الإكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية.

وأظهرت نتائج البحوث التي أجريت بعد إصدار النشرة رقم ٤٧ أنه من غير الملائم أن يتم إستخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور في النشرة رقم ٤٧ . حيث يمكن أن يؤدى ذلك إلى تخفيض في قيمة خطر المراجعة المحقق.

وحتى إذا كان استخدام هذه المعادلة يعد أمراً غير ملائم لخطر المراجعة المحقق، فإن العلاقات الواردة في المعادلة تعد علاقات صحيحة ويجب استخدامها في الممارسة. وتظهر المعادلة أن هناك ثلاث طرق لتخفيض خطر المراجعة إلى المستوى المقبول:

- **تخفيض الخطر الطبيعي**، نظراً لأن الخطر الطبيعي يتم تقييمه بناء على تقدير المراجع للظروف الخاصة بالعميل، فإن هذا التخطيط يتم فقط خلال مرحلة التخطيط وعادة لايتغير ما لم توجد حقائق جديدة يتم اكتشافها خلال المراجعة.
- **تخفيض خطر الرقابة**. بتأثر تقدير خطر الرقابة بالرقابة الداخلية للعميل وإختبارات المراجع لهذه الرقابة. ويمكن أن يخفض المراجعون خطر الرقابة بإجراء المزيد من الإختبارات المكتفة للرقابة إذا كان لدى العميل رقابة فعالة.
- **تخفيض خطر الإكتشاف المخطط من خلال زيادة اختبارات المراجعة التفصيلية**. يمكن أن يخفض المراجعون خطر الإكتشاف المحقق عن طريق جمع الأدلة بإستخدام: الإجراءات التحليلية،

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويمكن أن يؤدى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بإفتراض أنها فعالة، وإختبار أحجام أكبر للعينات إلى تخفيض خطر الاكتشاف المحقق.

ويجب أن يتم استخدام الحكم المهني حتى يتم دمج العوامل الثلاث لتحقيق خطر مراجعة مقبول في مستوى منخفض. وتصمم بعض منشآت المحاسبة أساليب معقدة لمساعدة المراجعين على التوصل للحكم الشخصي، بينما تترك بعض منشآت المحاسبة هذه القرارات لكل فريق مراجعة.

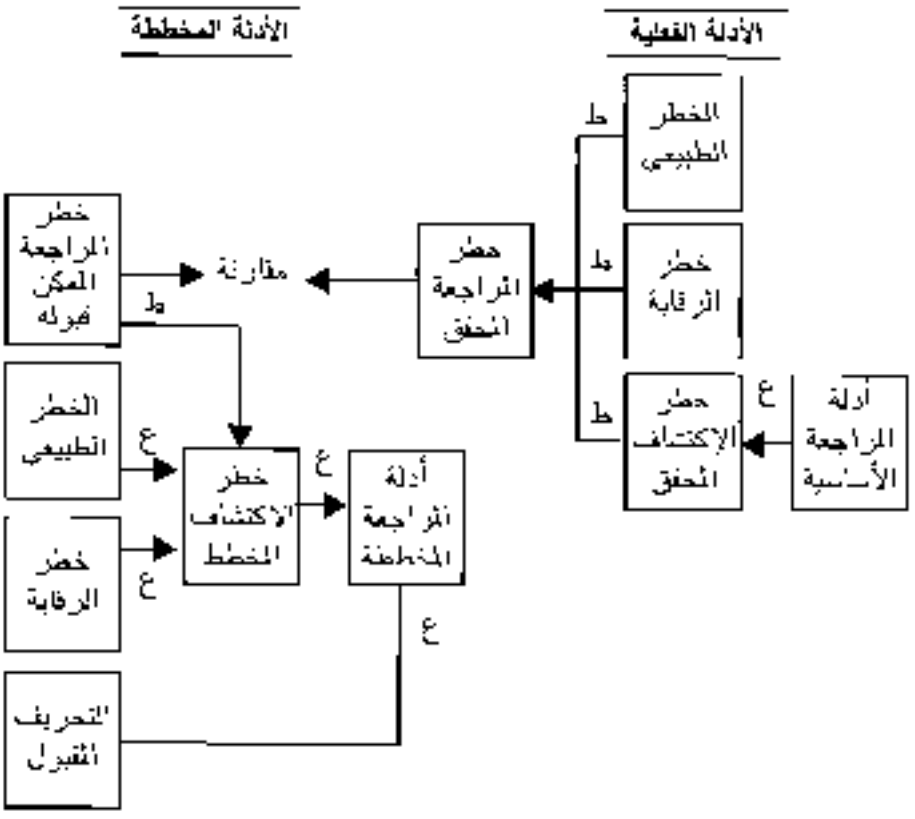
ويوضح الشكل ٨ – ٩ نموذج خطر المراجعة الخاصين بالتخطيط وتقييم النتائج ويظهر الجانب الأيمن من الشكل ان جمع قدر أكبر من الأدلة الأساسية يؤدي إلى تخفيض خطر الإكتشاف المخطط. ويؤدى وجود خطر إكتشاف محقق منخفض مع خطر طبيعى منخفض وخطر رقابة منخفض إلى تخفيض خطر الرقابة المحقق.

تعديل الأخطار والأدلة Revising Risks and evidence

كما سبق القول، يعد نموذج خطر المراجعة نموذجاً للتخطيط بصفة أساسية وبالتالى يكون له إستخدام محدود في تقييم النتائج. ويجب تجرى العناية الشديدة عند تعديل عوامل الخطر إذا لم تكن النتائج الفعلية جيدة كما تم التخطيط.

شكل ٨ – ٩

نموذج خطر المراجعة للأدلة المخططة ونموذج خطر المراجعة لتقييم النتائج



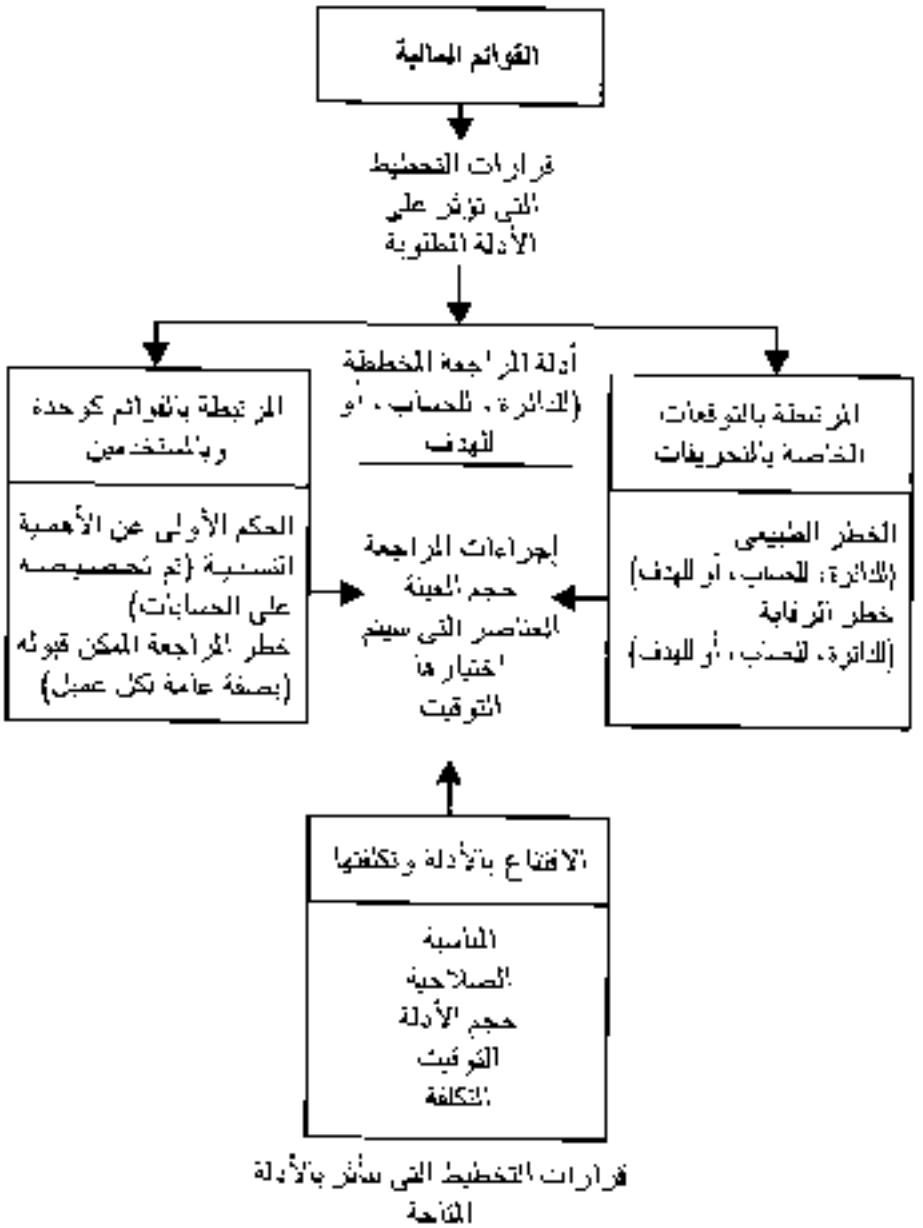
ولاتوجد أية مشكلات عندما يجمع المراجع الأدلة المخططة ويستنتج أن تقدير كل خطر كان مناسبا أو أفضل مما كان يعتقد. حيث سيستنتج المراجع أنه تم تجميع أدلة كافية للحساب في الدائرة.

ويجب تحري عناية خاصة عندما يقرر المراجع، بناء على الأدلة التي تم جمعها، أن التقدير الأصلي لخطر الرقابة أو للخطر الطبيعي كان أقل مما يجب أو أن خطر المراجعة الممكن قبوله كان أكبر مما يجب. وفي مثل هذه الحالات يجب أن يتبع المراجع منهجاً من خطوتين. أولاً: يجب أن يعدل المراجع التقدير الأصلي عن الخطر المناسب. وسيوجد إنتهاك للعناية المعتادة أن يتم ترك التقدير الأصلي دون تغيير إذا علم المراجع أنه غير ملائم. ثانياً، يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار أثر التعديل على متطلبات الأدلة، بدون إستخدام نموذج خطر المراجعة. وأظهرت نتائج البحوث في مجال المراجعة أنه إذا تم استخدام الخطر المعدل في نموذج خطر المراجعة لتحديد خطر الإكتشاف المخطط المعدل، سيوجد مشاكل تنجم عن عدم زيادة كفاية الأدلة. وبدلاً من ذلك، يجب أن يقيم المراجع بعناية مضمون تعديل الخطر وتعديل الأدلة على نحو ملائم، بعيداً عن نموذج خطر المراجعة. ويوجد مثال يستخدم لتوضيح تعديل عامل في نموذج خطر المراجعة. بفرض أن المراجع يقوم بالتأكد من أرصدة المدينين، بناء على التحريفات التي وجدها، وتوصل إلى إستنتاج مؤداه أن تقدير خطر الرقابة الأصلي بمستوى منخفض لم يكن ملائماً. يجب على المراجع أن يعدل تقدير خطر الرقابة بزيادته وأن يراعي بعناية أثر التعديل على الأدلة الإضافية المطلوبة في دائرة المبيعات والتحصيل. ويجب أن يتم ذلك دون إعادة حساب خطر الإكتشاف المخطط.

ملخص Summary

تم في هذا الفصل مناقشة أثر الأهمية النسبية والأخطار المناسبة على تخطيط المراجعة. ويتمثل الفرض من إستخدام الأهمية النسبية والأخطار في مساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية بأفضل وأكفأ طريقة ممكنة. ويوضح الشكل ٨-١٠ أثر الأهمية النسبية ومعظم الأخطار الهامة التي تم مناقشتها في هذا الفصل على قرارات الأدلة التي سبق مناقشتها في الفصل السادس.

شكل ٨ - ١٠
العلاقة بين الأهمية النسبية والأخطار والأدلة المتاحة في تخطيط المراجعة



المصطلحات الأساسية

خطر المراجعة الممكن قبوله Acceptable Audit Risk : مقياس لرغبة المراجع في قبول القوائم المالية التي تحتوى على تحريف جوهرى بعد إنتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف. أنظر أيضاً التأكد في المراجعة.

تخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية Allocation of preliminary Judgment abaut materiality : عملية يتم من خلالها تخصيص قيمة التحريف الذي يعد جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية بناء على الحكم الأولى للأهمية النسبية لكل حساب في الميزانية.

التأكد في المراجعة Audit Assurance : متمم لخطر المراجعة الممكن قبوله، حيث يعبر القول عن وجود خطر مراجعة مقبول مقداره ٢٪ عن وجود تأكد مقداره ٩٨٪، ويطلق عليه أيضاً التأكد العام أو مستوى التأكد.

نموذج خطر المراجعة Audbit Risk Model : نموذج رسمى يعكس العلاقات بين: خطر المراجعة الممكن قبوله (خ م ق)، الخطر الطبيعى (خ ط)، خطر الرقابة (خ ر)، وخطر الإكتشاف المخطط (خ ك)؛ خ ك= خ م ق/(خ ط × خ ر)

خطر الأعمال Business Risk : خطر تعرض المراجع أو منشأة المحاسبة للضرر بسبب العلاقة مع العميل، على الرغم من صحة تقرير المراجعة الذي تم إصداره.

خطر الرقابة Control Risk : مقياس لتقدير المراجع لإحتمال وقوع تحريفات تزيد عن قيمة الخطأ المحتمل في مجموعة فرعية لن يتم منعها أو كشفها بواسطة الرقابة الداخلية للعميل.

طريقة التصور المباشر للتحريفات المقدرة Direct Projection method of Esfimating mis-statement : صافى التحريفات فى العينة مضروم على إجمالى حجم العينة، مع الضرب في قيمة إجمالى المجتمع المسجلة.

الخطر الطبيعي Inherent Risk : مقياس لتقدير المراجع لإحتمال وقوع تحريفات جوهرية في مجموعة فرعية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية فى الإعتبار.

الأهمية النسبية Materiality : مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية، فى ضوء الظروف المحيطة، الذي يحتمل أن يؤدى إلى تغيير حكم شخص مناسب يعتمد على هذه المعلومات، أو يحتمل أن يؤثر فى حكم الشخص المناسب من خلال الحذف أو التحريف.

خطر الإكتشاف المخطط Planned detection Risk : مقياس لخطر فشل المراجع في إستخدام أدلة المراجعة في مجموعة فرعية لكشف تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة فى حالة وقوع هذه التحريفات. خ ك = خ م ق / (خ ط × خ ر).

الحكم الأولى عن الأهمية النسبية Preliminerly Judgment about materiality: القيمة القصوى للتحريفات التي يعتقد المراجع انها موجودة بالقوائم المالية ولاتؤثر على قرارات المستخدمين المناسبين. يتم إستخدامها في تخطيط المراجعة.

الحكم المعدل عن الأهمية النسبية Revised Judgment about materiality: التغيير في الحكم الأولى للمراجع عن الأهمية النسبية عندما يجد المراجع أن الحكم الأولى كان كبيراً جداً أو صغيراً جداً.

الخطر Risk : مدى قبول المراجع لوجود مستوى معين عن عدم التأكد خلال أداء وظيفة المراجعة.

خطأ المعاينة Sampling Error : ينتج بسبب إختيار المراجعة لجزء فقط من المجتمع.

التحريف المقبول Tolerable misstatement: مقدار الأهمية النسبية المخصص على رصيد حساب معين، يستخدم في تخطيط المراجعة.

أسئلة للمراجع

٨-١ **(الهدف ٨-١)** تم في الفصل السابع تقديم سبع أجزاء في مرحلة تخطيط المراجعة. ما هو الجزء الخاص بتقييم الأهمية النسبية والخطر؟

٨-٢ **(الهدف - ٢)** عرف المقصود بمصطلح الأهمية النسبية كما يتم إستخدامه في المحاسبة والمراجعة. ما هي العلاقة بين الأهمية النسبية وجملة الحصول على تأكيد مناسب التي يتم إستخدامها في تقرير المراجعة؟

٨ - ٣ **(الهدفين ٨-١، ٨-٢)** إشرح أهمية وصعوبة تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة العملية.

٨-٤ **(الهدف ٨-٢)** ماذا يقصد بتحديد الحكم الاولى عن الأهمية النسبية؟ عرف أكثر العوامل أهمية التي تؤثر في الحكم الأولى.

٨-٥ **(الهدف - ٨-٢)** ما هو المقصود باستخدام أساس لتحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية؟ كيف يمكن ان تختلف الأسس في مراجعة شركة صناعية ومراجعة وحدة حكومية مثل مدرسة ما؟

٨-٦ **(الهدف ٨-٢)** بافتراض أن المحاسب المصرح له R. Marlden يستخدم ٥٪ من صافي الدخل قبل الضرائب، الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة كمؤشرات رئيسية لتقييم الأهمية النسبية. ماهي العوامل النوعية التي يجب أيضاً أن يتم أخذها في الإعتبار عند تقرير ما إذا كانت التحريفات تمثل تحريفات جوهرية؟

٨-٧ **(الأهـــداف ٨-٢، ٨-٣)** فرق بين مصطلحي التحريف المقبول والحكم الأولى عن الأهمية النسبية. كيف يرتبط كل منهما بالأخر؟

٨-٨ **(الهدف ٨-٣)** بفرض توافر ميزانية إحدى الشركات على النحو التالي:

الحساب	القيمة
نقدية	١٠٠٠٠
أصول ثابتة	٦٠٠٠٠
	٧٠٠٠٠
قروض طويلة	٣٠٠٠٠
رأس مال Johnson	٤٠٠٠٠
	٧٠٠٠٠

وكان محل إهتمامك فقط أخطاء الزيادة في حق الملكية. حدد التحريف المقبول للحسابات الثلاث المناسبة بما لا يؤدي إلى زيادة الحكم الأولى عن الأهمية النسبية عن مبلغ ٥٠٠٠ دولار. قم بتبرير الإجابة.

٨- ٩ **(الهدف ٨-٤)** أشرح ما هو المقصود بتقدير التحريف الإجمالي في مجموعة فرعية وفي إجمالي القوائم المالية؟ ما هي أهمية هذه التقديرات؟ وفيما تستخدم؟

٨-١٠ **(الهـدف ٨-٣)** كيف يمكن أن يتأثر تنفيذ المراجعة في شركة متوسطة الحجم بإشتراك الشركة في تكتل مالي ضخم بالمقارنة مع عمل الشركة كوحدة إقتصادية مستقلة؟

٨-١١ **(الهدف ٨-٦)** عرف نموذج خطر المراجعة وأشرح كل مصطلح في النموذج.

٨-١٢ **(الهدف ٨-٦)** ما هو المقصود بخطر الإكتشاف المخطط؟ عندما يتم زيادة خطر الإكتشاف المخطط من المستوى المتوسط إلى المستوى المرتفع، ما هو أثر ذلك على حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها المراجع؟

٨-١٣ **(الهدف ٨-٦)** أشرح أسباب زيادة أو تخفيض خطر الإكتشاف المخطط.

٨-١٤ **(الهدفين ٨-٦، ٨-٨)** عرف ما هو المقصود بالخطر الطبيعي. وحدد أربع عوامل تؤدي إلى تقدير الخطر الطبيعي في مستوى مرتفع.

٨-١٥ **(الهدف ٨-٨)** أشرح لماذا يتم تحديد الخطر الطبيعي للمجموعات الفرعية بدلاً من إجمالي المراجعة. عندما يتم زيادة الخطر الطبيعي من المستوى المتوسط إلى المستوى المرتفع، ما هو أثر ذلك على حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها المراجع؟ قارن الإجابة مع السؤال ٨-١٢.

٨-١٦ **(الهدف ٨-٨)** وضح أثر التحريفات الكبيرة التي تم اكتشافها في المراجعة بالسنة السابقة على الخطر الطبيعي، خطر الإكتشاف المخطط، وأدلة المراجعة المخطط.

٨-١٧ **(الهدفين ٨-٦ ، ٨-٧)** وضح المقصود بمصطلح خطر المراجعة الممكن قبوله. وما مدى مناسبته لتجميع الأدلة؟

٨-١٨ **(الهدف ٨-٧)** وضح العلاقة بين خطر المراجعة الممكن قبوله والمسئولية القانونية للمراجعين.

٨-١٩ **(الهدف ٨-٧)** أذكر الثلاث فئات من العوامل التي تؤثر في خطر المراجعة المقبول وأذكر العوامل التي يمكن للمراجع أن يستخدمها في تحديد درجة وجود كل فئة.

٨-٢٠ **(الهدف ٨-١٠)** لم ينجح المراجعون في قياس مكونات نموذج خطر المراجعة. كيف يمكن إستخدام النموذج بشكل فعال بدون أن يوجد وسيلة دقيقة لقياس الخطر؟

٨-٢١ **(الهدف ٨-١١)** اشرح الظروف التي يجب على المراجع فيها أن يعدل مكونات نموذج خطر المراجعة وأثر هذا التعديل على خطر الإكتشاف الملائم والأدلة المخططة.

أسئلة الأختيار المتعدد من أختبار CPA

٨-٢٢ **(الهدفين ٨-١، ٨-٢) تتعلق الأسئلة التالية بالأهمية النسبية. أختر الإجابة الأمثل:**

أ- ما هي العبارة الصحيحة مما يلي التي تصف مفهوم الأهمية النسبية:

(١) يتم تحديد الأهمية النسبية من خلال الرجوع إلى تعليمات المعهد الأمريكي للمحاسبين.

(٢) تتوقف الأهمية النسبية فقط على القيمة النقدية للعنصر بالنسبة للعناصر الأخرى في القوائم المالية.

(٣) تتوقف الأهمية النسبية على طبيعة العنصر بدلاً من القيمة النقدية.

(٤) تعد الأهمية النسبية من الأمور التي تتحدد من خلال الحكم الشخصي المهني.

ب- سيكون مفهوم الأهمية النسبية أقل أهمية للمراجع عند تحديد:

(١) مجال المراجعة في حساب معين.

(٢) عمليات مالية محددة يجب فحصها.

(٣) أثر توقعات المراجع على رأي المراجع.

(٤) أثر المصالح المالية المباشرة للمراجع لدى العميل على استقلال المراجع.

٨-٢٣ (الأهداف ٨-١، ٨-٦، ٨-٨) تتعلق الأسئلة التالية بالأهمية النسبية والخطر. أختر الإجابة الأمثل:

أ - توجد بشركة Edison مجموعة صغيرة من حسابات المدينين ذات قيمة نقدية كبيرة يبلغ إجماليها ١٤٠٠٠٠٠٠. ويوجد بشركة Victor عدد كبير من حسابات المدينين ذات قيمة نقدية صغيرة. ستكون أهمية التحريف في أي حساب بمفرده كبيرة لدى شركة Edison بالمقارنة بشركة بشركة Victor وبعد ذلك مثالاً على مفهوم:

(١) الأهمية النسبية.

(٢) التحليل المقارن.

(٣) الخطر الطبيعي.

(٤) الخطر النسبي.

ب - أي من العناصر التالية يحدد في النهاية إجراءات المراجعة الضرورية في الحالات التي يتم فيها توفير أساس مناسب للتوصل إلى الرأي؟

(١) الحكم الشخصي للمراجع.

(٢) الأهمية النسبية.

(٣) الخطر الطبيعي.

(٤) التأكيد المناسب.

جـ - ما هي العبارة التي تصف بشكل أفضل عنصر الخطر الطبيعي الذي يمثل تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، وبصفة خاصة معايير العمل الميداني والتقرير؟

(١) يتم تنفيذ مراجعة النقدية بشكل يؤدي إلى نتائج أكثر موضوعية بالمقارنة مع مراجعة المخزون.

(٢) العمليات المالية التي تتم داخل الشركة تكون محلاً للتدقيق تفصيلي أقل بالعمليات المالية التي تتم مع الأطراف الخارجية على نحو متكافئ.

(٣) يجب على المراجع أن يوجه اهتمام أكبر لمراجعة المخزون في المنشآت التجارية بالمقارنة مع منشآت الخدمات العامة.

(٤) لايجب توسيع مجال المراجعة إذا كانت التحريفات التي تشير إلى وقوع الغش لها قيمة غير معنوية نسبياً.

٨-٢٤ (الأهداف ٨-١، ٨-٢، ٨-٥، ٨-٦، ٨-٨) تتعلق الأسئلة التالية بالأهمية النسبية والخطر. أختر الإجابة الأمثل.

أ – ما هي العبارة التي لاتعبر عن مضمون صحيح عن الأهمية النسبية من مايلي:

(١) يعبر مفهوم الأهمية النسبية عن أهمية بعض الجوانب الخاصة بعدالة العرض بالقوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، مع عدم أهمية بعض الجوانب الأخرى.

(٢) يأخذ المراجع الأهمية النسبية في الإعتبار لأغراض التخطيط في ضوء المستوى الإجمالي الكبير للتحريفات التي قد تكون جوهرية لأحد القوائم المالية.

(٣) يتم التوصل للحكم عن الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة ويجب أن يتضمن ذلك الجوانب الكمية والنوعية.

(٤) يتأثر تحديد المراجع للأهمية النسبية بإدراك المراجع لاحتياجات المراجع للشخص المناسب الذي سيعتمد على القوائم المالية.

ب – يختلف كل من الخطر الطبيعي و خطر الرقابة عن خطر الإكتشاف المخطط في أنهما:

(١) يحدثان بسبب سوء تطبيق إجراءات المراجعة.

(٢) يمكن تقديرهما في صورة كمية أو في صورة غير كمية.

(٣) يوجدان بشكل مستقل في مراجعة القوائم المالية.

(٤) يمكن تغييرهما وفقاً لرأي المراجع.

د – عند أخذ الأهمية النسبية في الاعتبار لأغراض التخطيط، رأى المراجع أن التحريف الإجمالي الذي يبلغ ١٠٠٠٠ دولار سيكون له أثر جوهري على قائمة الدخل بالشركة محل المراجعة؛ ولكن يجب أن تكون لهذه التحريفات قيمة إجمالية قدرها ٢٠٠٠٠ دولار حتى تؤثر على الميزانية بشكل جوهري. عادة، سيكون من الملائم أيتم تصميم إجراءات مراجعة يتوقع أن يتم من خلالها اكتشاف التحريف الذي له قيمة إجمالية:

(١) ١٠٠٠٠ دولار

(٢) ١٥٠٠٠

(٣) ٢٠٠٠٠

(٤) ٣٠٠٠٠

أسئلة وحالات للمناقشة

٨-٢٥ (الأهـــداف ٨-٢، ٨-٣، ٨-٤) تتمثل المهمة التي تقوم بها في تقييم نتائج المراجعة للأصول المتداولة بشركة Quicky Plumbing Co.، وقمت بتحديد مبلغ ١٢٥٠٠ دولار ليعبر عن الحكم الأولي عن الأهمية النسبية للأصول المتداولة للزيادة و ٢٠٠٠٠ دولار للنخفيض. وفيما يلي التقديرات الأولية والفعلية:

الحساب	التحريف المقبول		تقدير التحريف الإجمالي	
	الزيـــادة	النخفيض	الـزيـــادة	النخفيض
نقدية	٢٠٠٠ دولار	٣٠٠٠ دولار	٢٠٠٠ دولار	صفر
المدينون	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٤٠٠٠	١٩٠٠٠
المخزون	٨٠٠٠	١٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
إجمالي	٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	١١٠٠٠	٣٠٠٠٠

المطلوب :

أ- قم بتبرير الحكم الأولي المنخفض عن الأهمية النسبية للزيادة بالمقارنة مع النخفيض في هذا الموقف.

ب- أشرح مما يزيد إجماليات التحريفات المحتملة عن الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لكل من الزيادة والنخفيض.

جـ- فسر كيف أن زيادة وتخفيض للتقديرات الثلاثة للتحريفات الإجمالية.

د- بفرض انك تريد معرفة ما إذا كان تقدير التحريف يزيد عن التحريف المقبول للحسابات الفردية إذا كان التقدير الإجمالي يقل عن الحكم الأولي.

(١) في ضوء نتائج المراجعة، يجب عليك الإهتمام بوجود زيادة جوهرية أو تخفيض جوهري في هذه المرحلة من المراجعة في شركة Quicky Plumbing Co.؟

(٢) ما هو الحساب أو الحسابات التي تهتم بها أكثر في (١)؟ فسر الإجابة.

هـ- بفرض أن تقدير الزيادة الإجمالية المقدرة في كل حساب تقل عن التحريف المقبول؛ ولكن تزيد الزيادة الإجمالية المقدرة عن الحكم الأولي للأهمية النسبية.

(١) اشرح لماذا يحدث ذلك.

(٢) أشرح ما يجب أن يفعله المراجع.

٨-٢٦ (الأهداف ٨-٢، ٨-٣، ٨-٤) فيما يلي قوائم الايرادات والمركز المالي لشركة الأغذية العامة

قوائم الإيرادات الموحدة
شركة الأغذية العامة ووحداتها التابعة

	عن ٥٢ أسبوع تنتهي في ٣ ابريل ١٩٩٧ م	عن ٥٢ أسبوع تنتهي في ٢٨ مارس ١٩٩٦	عن ٥٢ أسبوع تنتهي في ٢٩ مارس ١٩٩٥
الايراد			
صافي المبيعات	٨٣٥١١٤٩ دولار	٦٦٠٠٢٥٥ دولار	٥٩٥٩٥٨٧ دولار
دخول أخرى	٥٩٦٧٥	٤٣١٨٦	٥٢٤١٨
	٨٤١٠٨٢٤	٦٦٤٤٤٤١	٦٠١٢٠٠٥
تكاليف ومصروفات			
تكلفة المبيعات	٥١٩٧٣٧٥	٤٠٠٥٥٤٨	٣٦٧٥٣٦٩
مصروفات عمومية وتسويقية وإدارية	٢٥٩٠٠٨٠	٢١١٩٥٩٠	١٨٢٨١٦٩
مخصص الخسارة عن عمليات إعادة الهيكلة	٤٩١٠٠	–	–
مصروف الفائدة	١٤١٦٦٢	٤٦٧٣٧	٣٨٥٤٦
	٧٩٩٣٢١٧	٦١٧١٨٧٥	٥٥٤٢٠٨٤
إيراد من العمليات المستمرة قبل ضرائب الدخل	٤١٧٦٠٧	٤٧٢٥٦٦	٤٦٩٩٢١
ضرائب الدخل	(١٩٦٧٠٠)	(٢١٧٢٠٠)	(٢١٤١٠٠)
الدخل من العمليات المستمرة	٢٢٠٩٠٧	٢٥٥٣٦٦	٢٥٥٨٢١
مخصصات الخسارة عن العمليات غير المستمرة، صافي ضرائب الدخل	٢٠٧٠٠	–	–
صافي الإيرادات	٢٠٠٢٠٧	٢٥٥٣٦٦	٢٥٥٨٢١

* كافة الأرقام تعبر عن القيمة بالآلاف.

قوائم المركز المالي الموحدة
شركة الأغذية العامة ووحداتها التابعة

الأصـــــول	٣ أبريل ١٩٩٧	٢٨ مارس ١٩٩٦
أصول متداولة		
نقدية	٣٧٥٦٦ دولار	٣٩٦٨٣ دولار
استثمارات مؤقتة، ودائع تحت الطلب بمبلغ ٦٥٣٦١ في ١٩٩٧ و ١٨١٥٨٩ في ١٩٩٦ (بالتكلفة، تقارب سعر السوق)	١٢٣٤٢١	٢٧١٦٢٩
مدينون، بعد طرح مخصصات بمبلغ ١٦٨٠٨ عام ٩٧ و ١٧٢١٦ عام ٩٦	٨٩٩٧٥٢	٧٥٩٠٠١
المخزون:		
بضاعة تامة	٦٨٠٩٧٤	٥٥٠٤٠٧
مواد خام وأدوات	٤٤٣١٧٥	٣٥٣٧٩٥
	١١٢٤١٤٩	٩٠٤٢٠٢
مزايا عن ضريبة الدخل مستحقة	٩٦٣٣	١٠٤٦٨
مصروفات مدفوعة مقدما	٥٧٤٦٨	٣٥٩١١
الأصول المتداولة	٢٥٥٤١٠٦	٢٠١٨٧٨٧
أراضي، مباني، ومعدات بسعر التكلفة بعد طرح مجمع الإهلاك	١٣٩٣٩٠٢	١٠٠٤٤٥٥
إستثمارات في شركات تابعة وأصول متنوعة	١١٢٩٣٨	٨٣٤٥٥
الشهرة وباقي الأصول المعنوية الأخرى	٩٩٧٩١	٢٢١٤٥
الإجمالي	٣٨٦٠٧٣٧	٣١٢٩٨٤٢

الإلتزامات وحق الملكية	٣ ابريل ١٩٩٧	٢٨ مارس ١٩٩٦
إلتزامات متداولة		
اوراق دفع	٢٨٠٢٢٨	١١٣٤١١
الجزء المتداول من دين طويل الأجل	٦٤٥٩٤	١٢٢٣٦
الدائنون	٣٥٩٥١١	٣٨٠٢٩٥
مرتبات وأجور مستحقة	١١٢٢٠٠	٦٢٥٥٧
ضرائب دخل مستحقة	٧٦٤٧٩	٨٩١٥١
إلتزامات متداولة أخرى	٣٢١٨٧١	٢٦٩٦٧٢
الإلتزامات المتداولة	١٢٠٤٨٩٢	٩٢٨٥٢٢
دين طويل الأجل	٧٣٠٩٨٧	٢٩٠٩٨٧
الالتزامات عبر المتداولة الاخرى	١٤٦٨٧	٨٠٥٨٦
ضرائب دخل مؤجلة	١٤٢٣٤٤	١١٦٧١٥
حق الملكية	٥١٠١٨	٥٠٩٩٢
أسهم عادية اصدرت عام ٩٧ بعدد ٥١٠١٧٧٥٥، وعام ٩٦ بعدد ٥٠٩٩٢٤١٠	١٤٩١٧٧	١٤٨٥٨٤
الزيادة المدفوعة لرأس المال	-	(٧٦٥٧٢)
نسوية الترجمة التراكمية المنة الأجنبية	١٥٥٤١٧٠	١٤٦٢٧٢٣
الأرباح المحتجزة	(٥١٩٦٧)	(٥١٩٦٧)
أسهم الخزانة العادية بالتكلفة بعدد ١٥٦٦٥٩٨	١٦٢٥٨٢٦	١٦١٠٣٣٢
حق الملكية	٣٨٦٠٧٣٧	٣١٢٩٨٤٢
الإجمالي	دولار	دولار

* كافة الأرقام تعبر عن القيمة بالآلاف

المطلوب

أ – إستخدام الحكم المهني في تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية للإيرادات، الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، وإجمالي الأصول. ويجب أن يتم ذلك بالنسب المئوية والقيم النقدية.

ب– يفرض أنه تم تعريف الأهمية النسبية في عملية المراجعة هذه على أنها التحريف الكلي في الايرادات الخاصة بالعمليات المستمرة قبل ضريبة الدخل بمقدار ٥٪، ويفرض أيضا أنه يوجد إحتمال متساوى للتحريف في كل حساب في القوائم المالية، وأن كل تحريف سينتج عنه زيادة في الايرادات. قم بتخصيص الأهمية النسبية على هذه القوائم المالية على النحو الذي تراه ملائماً.

جـ– بفرض أنه تم تخصيص ٧٥٪ من الحكم الاولي على حسابات: المدينون، المخزون، والدائنون لوجود اعتقاد بأن كافة الحسابات الأخرى سيتم تقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة فيها بمستوى منخفض. كيف يمكن أن يؤثر ذلك على تجميع الأدلة في هذه العملية من المراجعة؟

د – بفرض أنه تم الإنتهاء من المراجعة وتم إستنتاج أن الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لكل من الأصول المتداولة، الإلتزامات المتداولة، وإجمالي الأصول قد تحقق. وتجاوز التقدير الفعلي للتحريف في الإيرادات التقدير الأولي للأهمية النسبية. ماذا يجب على المراجع أن يفعله.

٨–٢٧ (الأهداف ٨–٣، ٨–٣، ٨–٤، ٨–٦، ٨–٧، ٨–٨، ٨–١١) سبق مناقشة المفاهيم التالية في الفصل الثامن:

١– الحكم الأولي عن الأهمية النسبية.
٢– تقدير التحريفات الكلية.
٣– خطر المراجعة الممكن قبوله.
٤– التحريف المقبول.
٥– الخطر الطبيعي.
٦– التحريف الإجمالي المقدر في مجموعة فرعية.
٧– خطر الرقابة.
٨– خطر الإكتشاف المخطط

المطلوب

أ – عرف وحدد المفاهيم التي تتعلق بقرارات تخطيط المراجعة وتتطلب إجراء الحكم الشخصي المهني.

ب – عرف وحدد المفاهيم التي ترتبط بنتائج المراجعة والتي تنتج عن تطبيق إجراءات المراجعة وتتطلب إجراء الحكم الشخصي المهني.

جـ– ما هي الحالات التي يكون فيها مقبولا أن يتم تغيير قيم هذه المفاهيم جزئياً بعد بداية المراجعة؟ وماهي القيم الخاصة بهذه المفاهيم التي يمكن تغييرها بعد إنتهاء ٩٥٪ من المراجعة؟

٨–٢٨ (الأهداف ٨–٦، ٨–٧) أشرح ما هو المقصود بخطر المراجعة المقبول. أشرح لماذا تعد كل جملة مما يلي جملة صحيحة.

أ - يجب على منشأة المحاسبة أن تحاول تحقيق نفس المستوى من خطر المراجعة لكافة العملاء محل المراجعة عند تشابه الظروف.

ب - يجب على منشأة المحاسبة أن تخفض خطر المراجعة الممكن قبوله للعملاء محل المراجعة عندما يوجد مستخدمين خارجين يعتمدون بشكل كبير على القوائم المالية.

جـ - يجب على منشأة المحاسبة أن تخفض خطر المراجعة الممكن قبوله للعملاء محل المراجعة عندما يوجد احتمال مناسب على نحو مرتفع بإفلاس العميل.

د - يجب على منشآت المحاسبة المختلفة أن تحقق نفس المستوى من أخطار المراجعة للعملاء الذين توجد لديهم نفس الظروف.

٨- ٢٩ (الأهداف ٨-٥، ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨، ٨-٩) اذكر لماذا تعد الجمل التالية جملاً غير صحيحة مع ذكر الأسباب:

أ - يجب أن يتساوى حجم الأدلة التي يجب أن نجمع لدى كافة العملاء محل المراجعة على نحو تقريبي بغض النظر عن الظروف.

ب - إذا مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله واحدا لدى عميلين مختلفين، يجب أن يكون حجم أدلة المراجعة واحدا لدى كل من العميلين تقريباً.

جـ - إذا كان كل من: خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة ذات قيمة واحدة لعميلين مختلفين، يجب أن يتساوى حجم أدلة المراجعة للعميلين تقريباً.

٨-٣٠ (الأهداف ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨) تتعلق الأسئلة التالية باستخدام نموذج خطر المراجعة.

أ - بفرض أن المراجع يؤدى عملية المراجعة للسنة الأولى في وحدة محلية في مدينة Redwood بولاية Missouri، واستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية غير فعالة.

(١) اشرح لماذا يرغب المراجع تحديد الخطر الطبيعي وخطر الرقابة عند مقدار ١٠٠٪ في معظم المجموعات الفرعية.

(٢) بافتراض (١)، أشرح العلاقة بين خطر المراجعة الممكن قبوله وخطر الإكتشاف المخطط.

(٣) بافتراض (١)، أشرح أثر خطر المراجعة المخطط على تجميع الأدلة مع المقارنة بالأثر إذا كان خطر الإكتشاف المخطط كبيراً.

ب - بفرض أن المراجع يؤدى عملية المراجعة للسنة الثالثة في وحدة محلية بمدينة Redwood بولاية Missouri، واستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية فعالة وأن الخطر الطبيعي منخفض.

(١) أشرح لماذا يرغب المراجع في وضع الخطر الطبيعي وخطر الرقابة للمجموعات الفرعية الهامة عند مستويات مرتفعة عن ٤٠٪ مثلاً، حتى على الرغم من إنخفاض الخطرين.

(٢) عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة، بفرض أن الخطر الطبيعي وخطر الرقابة بلغا ٥٠٪ لكل منهما، وأن خطر المراجعة الممكن قبوله بلغ ٥٪. إحسب خطر الإكتشاف المخطط.

(٣) بالنسبة لـ (٢) أشرح أثر خطر الإكتشاف المخطط على تجميع الأدلة مع المقارنة بالأثر إذا كان مقدار خطر الإكتشاف صغيراً.

حـ – بفرض أن المراجع يؤدي عملية المراجعة للسنة الخامسة في وحدة كلية بمدينة Redwood بولاية Missouri، واستنتج المراجع أن خطر المراجعة الممكن قبوله يمكن تحديده بمستوى مرتفع مع تحديد الخطر الطبيعي وخطر الرقابة في مستوى منخفض.

(١) ما هي الظروف التي ستؤدي إلى التوصل لهذه الإستنتاج.

(٢) عند مراجعة الإصلاح والصيانة، تم تحديد كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة بمقدار ٢٠٪ لكل منهما، وتم تحديد خطر المراجعة الممكن قبوله بمقدار ٥٪. أحسب خطر الإكتشاف المخطط.

(٣) ما هو حجم الأدلة الذي يجب جمعه في هذا الموقف؟

٨-٣١ (الهدف ٨ -٦) فيما يلي ست مواقف تتضمن عناصر نموذج خطر المراجعة كما يتم استخدامه كمتطلب لتخطيط أدلة المراجعة. وتم إستخدامه الأرقام فقط لمساعدتك على فهم العلاقات بين العوامل في نموذج الخطر.

الخطـــــر	الموقـــف					
	١	٢	٣	٤	٥	٦
خطر المراجعة المقبول	٥٪	٥٪	٥٪	٥٪	١٪	١٪
الخطر الطبيعي	١٠٠٪	٤٠٪	٤٠٪	٢٠٪	١٠٠٪	٤٠٪
خطر الرقابة	١٠٠٪	٦٠٪	٦٠٪	٣٠٪	١٠٠٪	٦٠٪
خطر الإكتشاف المخطط	-	-	-	-	-	-

المطلوب

أ – أشرح معنى كل خطر من الأخطار الأربعة.

ب – إحسب خطر الإكتشاف المخطط في كل موقف.

حـ – بإستخدام معرفتك بالعلاقات بين العوامل السابقة: أذكر الأثر على خطر الإكتشاف المخطط (الزيادة أو النقص) على التغير في كل من العوامل التالية مع بقاء العاملين الأخرين ثابتين.

(١) إنخفاض في خطر المراجعة الممكن قبوله.

(٢) إنخفاض في خطر الرقابة.

(٣) إنخفاض في الخطر الطبيعي.

(٤) زيادة في خطر الرقابة وإنخفاض في الخطر الطبيعي بنفس المقدار.

د – أي من المواقف يتطلب قدراً أكبر من الأدلة وأيها يتطلب قدراً أقل؟

٨- ٣٢ (الأهـــداف ٨-٦، ٨-٩، ٨-١٠) فيما يلي ست مواقف تتضمن عناصر خطر المراجعة كما يتم استخدامه كمتطلب لتخطيط أدلة المراجعة عند مراجعة المخزون.

الخطـــــر	الموقـــف					
	١	٢	٣	٤	٥	٦
خطر المراجعة المقبول	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	متوسط
الخطر الطبيعي	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط
خطر الرقابة	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	متوسط	متوسط
خطر الإكتشاف المخطط	-	-	-	-	-	-
الأدلة المخططة	-	-	-	-	-	-

المطلوب

أ – أشرح معنى: المنخفض، المتوسط، المرتفع لكل من الأخطار الأربعة والأدلة المخططة.

ب – إملء الفراغ في كل من خطر الإكتشاف المخطط والأدلة المخططة مستخدماً المؤشرات: منخفض، متوسط، مرتفع.

حـ – باستخدام معرفتك عن العلاقات بين العوامل السابقة، أذكر الأثر على الأدلة المخططة (الزيادة أو النقص) للتغير في أحد العوامل الخمس مع ثبات باقي العوامل الأخرى.

(١) زيادة خطر المراجعة الممكن قبوله.
(٢) إنخفاض خطر الرقابة.
(٣) زيادة خطر الإكتشاف المخطط.
(٤) زيادة الخطر الطبيعي.
(٥) زيادة الخطر الطبيعي وإنخفاض خطر الرقابة بنفس القدر.

٨-٢٣ (**الأهداف** ٨-٦، ٨-٩، ٨-١١) باستخدام نموذج خطر المراجعة، أذكر الأثر على خطر الرقابة، الخطر الطبيعي، خطر المراجعة الممكن قبوله، الأدلة المخططة في كل موقف مستقل مما يلي. في كل موقف مما يلي ضع دائرة على واحد من المتغيرات المستقلة الثلاث والأدلة المخططة على النحو التالي: ز – الزيادة، ن – النقص، ت – لا أثر، ك – لايمكن تحديد الأثر من المعلومات المتاحة.

أ – قامت إدارة العميل على نحو كبير بزيادة الدين طويل الأجل المتعاقد عليه.

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة الممكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

ب – تم طرح أسهم الشركة الخاصة إلى الإكتتاب العام لتصبح شركة عامة

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة الممكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

حـ – قرر المراجع أن يضع تقدير خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى (تم تقديره سابقاً بالحد الأقصى):

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة الممكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

د – زادت قيمة رصيد الحساب بشكل كبير عن السنة الماضية دون وجود سبب واضح

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة الممكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

هـ – توصلت خلال مرحلة تخطيط المراجعة أن رأس المال العامل، نسبة الدين إلى حق الملكية، والمؤشرات الأخرى للحالة المالية قد تحسنت خلال السنة الماضية:

خطر الرقابة ز ن ث ك خطر المراجعة الممكن قبوله ز ن ث ك
الخطر الطبيعي ز ن ث ك الأدلة المخططة ز ن ث ك

و – تعد هذه السنة الثانية التي يتم فيها إجراء المراجعة، وتم إكتشاف عدد قليل من التحريفات في مراجعة السنة الماضية. وقرر المراجع أيضاً زيادة الإعتماد على الرقابة الداخلية:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ز – خلال منتصف عملية المراجعة، اكتشفت أن المراجع قام ببناء مبنى خاص به خلال فترات التعطل عن العمل باستخدام العاملين في المصانع. وتعد هذه أول مرة يقوم المراجع بذلك، وتم القيام بذلك بناء على توصية منك:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ح – في مناقشة مع الإدارة، توصلت إلى أن الإدارة تخطط لبيع الشركة في الشهور القليلة القادمة. وبسبب التغيرات المتوقعة، رحل العديد من الأفراد الأساسين في قسم المحاسبة منذ عدة أشهر والتحقوا بأعمال أخرى. ولاحظت أيضاً أن نسبة إجمالي الهامش زادت بنحو كبير بالمقارنة مع السنة السابقة:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ط – يوجد تغير في أفراد الإدارة الرئيسية. وتوصلت إلى إعتقاد أن الإدارة تفتقد إلى حد ما الاستقامة الشخصية بالمقارنة مع الإدارة السابقة. وترى انه من الملائم الاستمرار في المراجعة.

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

ك – عند مراجعة المخزون، توصلت إلى فهم الرقابة الداخلية وتم تنفيذ إختبارات الرقابة. ووجدت أن هناك تحسناً جوهرياً بالمقارنة مع السنة السابقة. ولاحظت أنه في ضوء التغيرات التكنولوجية في النشاط، يعد المخزون بالشركة متقادماً إلى حد ما:

خطر الرقابة	ز ن ث ك	خطر المراجعة الممكن قبوله	ز ن ث ك
الخطر الطبيعي	ز ن ث ك	الأدلة المخططة	ز ن ث ك

٨ ٢٤ (الأهداف ٨–٦، ٨–٧، ٨–٨، ٨–٩) عند مراجعة شركة whirland chemical إحدى الشركات الكبرى التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام، كلفت من قبل منشأة المحاسبة التي تعمل بها بمسئولية الحصول على المعلومات الأساسية عن المراجعة. وتقوم منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعة العميل لأول مرة في السنة الحالية بعد حدوث خلاف بين هذه الشركة والمراجع السابق بخصوص تقويم المخزون تحت التشغيل وإدراجه ضمن المبيعات من المخزون الذي لم يتم تسليمه بعد ولكن لأسباب عملية تم الإنتهاء من تشغيله وبيعه.

وشركة whirland chemical تعمل بنجاح كبير منذ عقدين من الزمان، ويمكن أن يرد السبب في ذلك إلى مفاوضات الإندماج الناجحة العديدة التي قام بها Bert Randolph الرئيس ورئيس مجلس الإدارة. وعلى الرغم من أن النشاط ككل يعاني من الكثير من المشكلات الكبرى في السنوات

الأخيرة، إلا أن الشركة إستمرت في الإزدهار واتضح ذلك من الزيادة الثابتة في كل من الأرباح والنمو. وفي السنتين الأخيرتين فقط بدأت الأرباح تهبط. ويشتهر الرئيس Randolph بقيامه بتعيين مجموعة من الإداريين الصغار المتشددين الذين يمنحون مرتبات صغيرة مع إشتراكهم في خطط غير عادية سخية للمشاركة في الربح.

وترجع المشكلة الكبرى التي تواجهها في عملية المراجعة الجديدة هذه الى نقص الدفاتر المحاسبية المنظمة لشركة في حجم whirland. ويرى Randolph أن الأرباح تنشأ أساساً من التصرفات الذكية والمتشددة بناء على التنبؤات، وليس من خلال الاعتماد على البيانات التاريخية التي تقوم على الواقع. ويتم التوصل إلى هذه التنبؤات بواسطة إدارة الإنتاج والمبيعات وليس قسم المحاسبة. ويقوم الأفراد في قسم المحاسبة بعمل جيد ولكن يحملون بعمل ضخم ويحصلون على مرتبات منخفضة بالمقارنة مع باقي العاملين الأخرين.

وسيتم تركيب نظام للحاسب الإلكتروني ليمثل تغييرا في اتجاه تحسين إمساك الدفاتر بالشركة. ولم يتم إدخال التشغيل الإلكتروني للدفاتر المحاسبية حتى الآن، ولكن تم إدخال كافة العمليات الرئيسية مثل المخزون والمبيعات إلى النظام الإلكتروني الجديد. ويتم حجز الوقت الزمني للحاسب الإلكتروني لأنشطة الإنتاج والتسويق، بسبب أهمية هذين النشاطين للتشغيل بالمقارنة مع إمساك الدفاتر.

ويوجد في القوائد المالية المعدة عن الستة أشهر الأولى للعام الحالي أرباحاً تقل بنسبة ١٠٪ عن الأرباح في الفترة المقابلة من العام السابق، مما يعد أمراً يدعو للدهشة مع الأخذ في الاعتبار حجم العمل في الشركة وتخفيض عدد من الفروع بها. وتم بيع الفرع Mercury Supply Co. كأمر ضروري لعدم تحقيق أرباح للسنوات الأربع الماضية. وعندما تم حيازة هذا الفرع، بواسطة R. Randolph شقيق الرئيس Bert Randolph، كان يحقق أرباحاً كبيرة واعتبر ذلك صفقة جيدة. وكان العميل الرئيسي للفرع شركة Mercury التي يمتلكها R.Randolph. وبدأت شركة Mercury Supply تدريجياً تفقد نصيبها في سوق العمل عندما بدأت شركة Mercury في تنويع منتجاتها الأساسية لتحقيق مدى أكبر من الأرباح. وعلى الرغم من توقف شركة Mercary عن الشراء من شركة Mercury Supply، إلا أنه تم تعويض ذلك بشراء حجم كبير من منتجات شركة whirland chemical.

وتتمثل الصعوبة الكبرى التي تواجه شركة whirland الآن، طبقاً للمحللين الماليين، في نقص التمويل. حيث يوجد مبلغ كبير من الديون الجارية والديون طويلة الأجل نتيجة كساد أسواق رأس المال. وتقاوم إدارة الشركة الحصول على تمويل عن طريق زيادة رأس المال، حيث أن زيادة عدد الأسهم ستؤدي إلى تخفيض ربح السهم لأكثر من ١٠٪. وفي الوقت الحالي، يفاوض الرئيس Randolph مع العديد من الشركات الكبيرة على أمل الإندماج معهم كوسيلة للتغلب على مشاكل رأس المال.

المطلوب

أ- أذكر النقاط التي يجب أن تهتم بها خلال مراجعة شركة whirland وتفسير لماذا تمثل مشاكل محتملة.

ب - أذكر المنهج الملائم لفحص كل نقطة في «أ».

حـالات عملـية

٨-٣٥ (الأهداف ٨-٣، ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨، ٨-١١) يتمثل العرض من هذه الحالة العملية في ممارسة الإجراءات التحليلية وإدراك قيمتها. وتشمل هذه الحالة الإجراءات التحليلية الأولية في شركة طرحت أسهمها للإكتتاب العام من خلال المعلومات المتاحة من: التقرير السنوي، الشكل ١٢-١٥، الشركاء. وتم توفير البيانات الخاصة بالقوائم المالية لعدد من السنوات حتى نقوم بتحليلها. ويجب عليك بعد ذلك ان تقوم بتحليلها من وجهات نظر متعددة. وسيتم عرض البيانات والمعلومات الإضافية في الأشكال التالية. والمطلوبات الخاصة بالحالة سيتم ذكرها كما يلي:

معلومات أساسية:

شركة ABC شركة تجزئة تحتوي على العديد من الفروع. يوجد بها في السنوات الأخيرة ١١٠٠ محل تجاري ويعمل بها ما يقرب من ٨٠٠ عامل. وتتنوع المحال في الحجم والعديد منها يوجد به إدارة تعمل بنظام الوقت الكامل من خلال ادارات تخزين للمنتجات السائلة والصلبة.

ويتم تمويل الأنشطة في شركة ABC عبر سنوات من خلال رأس المال والإقتراض من الغير. ويتم تبادل أسهم الشركة في سوق المال. ويوضح الشكلين ١، ٢ الميزانيات المقارنة وقوائم الدخل المقارنة لأحدث ٨ سنوات. ويعرض الشكل ٣ معلومات إضافية هامة. أما الشكل ٤ فيقدم معلومات موجزة عن النشاط. وأخيراً يقدم الشكل ٥ حقائق وأحداث إضافية عن الشركة.

المطلوب

أ- حدد العوامل التي تؤثر في: خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، أو التحريف المقبول عن اجعة شركة ABC.

ب- إجراء تحليل مالي عام للقوائم المالية لشركة ABC: مستخدماً النسب المالية والاتجاهات الملائمة ويجب أن يتم التركيز على أساليب مثل القدرة على دفع الديون قصيرة الأجل، السيولة، القدرة على دفع الديون طويلة الأجل، أداء المتعين. استخدم في التحليل برنامج التحليل المالي من خلال الحاسب الإلكتروني.

حـ- فسر تحليل أو التحيلات من وجهة نظر كل من:

(١) المراجع الحالي
(٢) المراجع المتوقع
(٣) المساهم المحتمل (محلل الأسهم)
(٤) المساهم
(٥) رجال البنوك
(٦) المورد
(٧) حامل السند

د- من خلال الأخذ في الإعتبار المشكلات التي تواجه الشركة وتم التعرف عليها في أ، ب، وضح السبل الملائمة التي قد يتبعها المراجع لتعديل عملية المراجعة للتعامل مع هذه المشكلات.

وفيما يلي بعض الحقائق المتنوعة الإضافية عن الشركة:

١- تم تنفيذ برنامج كبير ومتشدد للتوسع. حيث يتم عن طريق الإدارة الجيدة الحصول على أرباح من المحلات الجديدة في فترة زمنية تتراوح بين ٣ سنوات و٤ سنوات. وكانت نسبة المحلات الجديدة عام ١٩٩٧ ٥٠٪.

٢ يوجد تغير في سياسة الإئتمان من إئتمان الكوبون إلى التحميل المتجدد. لاتتسم سياسة الائتمان إلى حد ما بالدقة.

٣- يتم الإتفاق على معدلات عالية للفائدة في الوقت الذي توجد فيه ضرورة ملحة للإقتراض.

٤- تزامن وقوع التضخم مع فترة الكساد.

٥ تعاني الشركة صعوبات في تثبيت نفسها كشركة متميزة في تجارة التجزئة. حيث أنها تعتمد على العمالة اليدوية وفقاً لميزانية تعتمد على البحث عن مصادر التمويل. وبدأت في شراء ملابس وقمصان وأدوات ذات جودة عالية لتنافس الشركات الكبرى.

٦- حتى يتم تخفيض مستويات المخزون، تم تخفيض الأسعار بنسبة ٥٠٪ خلال موسم الاجازات.

شكل ١

الميزانية الموحدة لشركة ABC (الأرقام بالآلاف)

	السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر							
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	١٩٩١	١٩٩٠
الأصول								
نقدية	٤٥٩٥١	٣٠٩٤٣	٤٩٨٥١	٣٤٠٠٩	٢٩٩٧٧	٢٥٦٣٩	٢٥١٤١	٢٩٠٤٠
إجمالي الدينين	٩٧٢٨٢	٥٤٧٣٢٣	٤٨١٤٤٩	٤٢٤١٧٨	٣٨١٧٥٧	٣٢٤٣٥٨	٣٢٤٦٤٧	٢٣٧٠٦٨
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٨٠٩٧	١٥٧٧٠	١٥٧٥٠	١٥٥٢٧	١٥٢٧٠	١٣٠٧٤	١١٣٠٧	٩٣٨٢
صافي الدينين	٥٧٩٣١٥	٥٣١٥٥٣	٤٦٥١٩٦	٤٠٨٩٥١	٣٦٦٤٨٧	٣١١٢٨٤	٢٧١٣٤٠	٢٢٧٦٨٥
المخزون	٤٥٠٦٣٧	٣٩٩٥٣٣	٢٩٨٢٧٩	٢٦٠٤٩٢	٢٢٢١٦٨	٢٠٨٦٢٣	١٨٣٧٢٩	١٧٤٩٣١
الأصول المتداولة الأخرى	٢٦٧٨٢	١٧٨٤١	١٧٠٠٩	١٦٠٣١	١١٥٤٦	٩٨٤٤	٧٤٦٢	٧٩٦٧
إجمالي الأصول المتداولة	١١٠٩٦٨٥	٩٧٩٨٧٥	٨٣١٢٢٩	٧١٩١٨٢	٦٣٣١٣٨	٥٥٥٢٩٠	٤٨٧٦٦٥	٤٤٩٣٢٢
صافي الأصول الثابتة	١٠٠٩٨٤	٩١٤٢٠	٧٧١٧٣	٦٢٨٣٢	٥٥٢١١	٤٩٩٣١	٤٧٥٧٩	٤٨٠٧٦
أصول غير متداولة لا تتعلق بالتشغيل	٤٩٢١٣	٢٩٤٠٢	٣٦٢٦٨	٢٦٦٩٣	٢٤١٦١	٢١٦٢٩	١٩٩٨٦	١٧٤٨٧
إجمالي الأصول	١٢٥٢٩٨١	١١١٠٦٩٧	٩٤٤٦٧٠	٨٠٧٦٢٨	٧١٢٥٧٠	٦٢٦٩٥٠	٥٥٥٢٣٠	٤٩٥٢٤٦
التزامات وحقوق المساهمين								
إجمالي الالتزامات المتداولة	٦٩٠٠٦٦	٦٢٢٠٢٧	٤٧٥٥٧٦	٤٥٩٠٠٠	٣٧٢٤٩٣	٢٩٠١١٨	٢٤٤٣٨٢	٢٢٥٤٠٢
قرض طويل الأجل	٢٢٠٣٣٦	١٢٩١٧٩	١٢٨٤٣٢	٣٢٣٠١	٢٥٤٠٢	٤٣٢٥١	٦٦٩٢٢	٧٠٠٠٠
التزامات أخرى طويلة الأجل	١٨٨٤٤	١٩٦٢٠	١٤٩١٧	١٤٢٩٤	١٣٩٨٦	١٣٤٦٠	١٢٤٠٩	١١٩٨٢
أسهم ممتازة	٧٤٦٥	٨٦٠٠	٩٠٥٣	٩٦٠٠	١١٤٥٠	١٣٦٥٠	١٤٧٥٠	١٥٠٠٠
أسهم عادية	٣١٩٦٧٥	٣٢٥٧٣٨	٣١٦٦٩٢	٢٩٢٤٣٦	٢٧٩٢٣٩	٢٦٦٨٧١	٢٢١٠٦٦	١٩٢٨٦٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١٢٥٢٩٨٢	١١١٠٦٩٧	٩٤٤٦٧٠	٨٠٧٦٢٨	٧١٢٥٧٠	٦٢٦٩٥٠	٥٥٥٢٣٠	٤٩٥٢٤٦

الشكل ٢

قائمة الدخل الموحدة لشركة ABC (الأرقام بالآلاف)

	عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر							
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	١٩٩١	١٩٩٠
صافي المبيعات	١٨٥٣٧٧٣	١٦٤٨٥١٠	١٣٧٨٢٥١	١٢٥٩١٦٦	١٢١٤٦٦٦	١٠٩٩٠٢٥	٩٨٢٢٤٤	٩٢٣٠٤٧
تكلفة البضاعة المباعة	١١٨١٧٢١	١٠٣٩١٤٠	٨٥١٢٥٩	٧٨٠٦٦٩	٧٦٢٩٧٥	٦٩٦٠٣١	٦٢٧٨٦٠	٥٨٨٤٠٥
إجمالي الهامش	٦٧٢٠٦٢	٦٦٢٤٠٠	٥٢١٩٩٢	٤٧٨٤٤٧	٤٥١٦٩١	٤٠٢٩٩٤	٣٤٥٢٨٤	٣٣٤٦٤٢
مصروفات التشغيل بدون الإهلاك	١٠٥٩٣٤	٤١٩٣٦٨	٤٢٨٢١٨	٣٨٢٦٧١	٣٥٢٢٥٣	٣١٤١٢٩	٢٨٠١٥٠	٢٦٤٠٩٠
الإهلاك	١٣٥٧٩	١٢٠٠٤	١٠٥٧٧	٩١١٩	٨٩٧٢	٨٢٨٨	٨٢٠٣	٧٥٢٤
دخل التشغيل	٥٦٥٤٩	٨١٠٢٨	٧٣١٩٧	٨٦١٥٧	٩٠٣٦٦	٨٠٤٧٧	٩٦٠٣١	٦٣٠١٨
مصروفات (دخل) أخرى	(٦٦٧٩)	(٥٧٠٢)	(٤٠٢٤)	(٤٣١٢)	(٢٥٥٦)	(٢٩١٨)	(٤٠٦٩)	(٢٤٠٤)
مصروف الفائدة	٥٠٠١٢	٢٠٥٢٥	١٥٥١٩	١٨٠٩٣	١٤١١٣	٨٩٣٢	١٠٨٨٧	٨٩٥٤
الدخل قبل العناصر الخاصة	٩٢١٦	٦٦٢٠٥	٦١٧١٢	٧٢٢٧٧	٧٩٨٠٩	٧٤٤٦٣	٥٩٢١٣	٥٦٤٧٨
ضرائب الدخل قبل العمليات غير العادية	٧٨١	٢٣٤١٧	٢٩٥٠٠	٣٢٨٠٠	٣٨٠٠٠	٣٦٢٨٠	٢٦٦٥٠	٢٥٢٠٠
صافي الدخل قبل العمليات غير العادية	٨٤٣٠	٤٢٧٨٨	٣٥٢١٢	٢٩٥٧٧	٤١٨٠٩	٣٨١٨٣	٣٢٥١٢	٣١٢٧٨

الشكل ٣

معلومات إضافية عن شركة ABC (الأرقام بالآلاف)

	عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر							
	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	١٩٩١	١٩٩٠
توزيعات عادية	٢٠٨٠٧	٢٠٨٢٩	٢٠٧٩٤	٢٠٤٢٦	١٩٢٨٠	١٧١٦٠	١٣٨٠٤	١٣٥٢٨
توزيعات ممتازة	٣٣٥	٢٩٣	٣٤٦	٣٩٥	٤٥٧	٥٦٦	٥٦٣	٥٦٣
مصروفات رأسمالية	٢٣١٤٣	٢٦٢٥١	٢٥٩٠٨	١٦١٤١	١٤٣٥٧	١٠٦٢٦	٧٧٦٣	١٥٥٦٧
أسهم عادية في نهاية العام	١٤٠٧٢	١٣٩٩٣	١٤١٦٨	١٣٨٢٩	١٣٨٧٤	١٣٤٢١	١٣٩٥٣	١٢٥٠٩
الزيادة في القيمة السوقية في الأسهم المتاحة للبيع	–	–	–	–	–	–	–	–
الأصول غير الملموسة	–	–	–	–	–	–		–
فوائد دين بالالتزامات المتداولة	٣٩٧٧٥	٢٢٢٣٢	١٣٥٥١	١٤٠٤٦	١٠٣٨٢	–	–	–

الشكل ٤

بيانات النشاط عن عام ١٩٩٧

Dun & Bradsreet متوسطات النشـــاط:	
الأصول المتداولة / الدين المتداول	٢,٠٦ مرة
صافي الربح / صافي المبيعات	٪١,٩١
صافي الربح / صافي الأصول الملموسة	٪١١,٣٦
صافي الربح / صافي رأس المال العامل	٪١٢,٥
صافي المبيعات / صافي الأصول الملموسة	٥,٧٢ مرة
صافي المبيعات/ صافي رأس المال العامل	٦,٨٨ مرة
صافي المبيعات / المخزون	٤,٦ مرة
الأصول الثابتة / صافي الأصول الملموسة	٪٣٢,٣
الدين المتداول / صافي الأصول الملموسة	٪٧٧,٥
إجمالي الدين / صافي الأصول الملموسة	٪١٢٩,٧
المخزون / صافي رأس المال العامل	٪١٣٩,٨
الدين المتداول / المخزون	٪١٧,٦
الديون المصرفية / صافي رأس المال العامل	٪٢٩,٢

الشكل ٥

حقائق وأحداث إضافية لشركة ABC

تاريخ	الحـــدث
١٩٠٦/١٢/٦	إفتتاح A. Carter محلا بـ ٢٥ سنت في ولاية ماساتشوستس، وخلال العقدين التاليين افتتاح ٥ محلات اخرى في الشمال الشرقي
١٩٢٨	تم طرح الأسهم للاكتتاب العام
١٩٤٠	تم ازالة قيد ٢٥ سنت والتوسع في خط المنتج
١٩٤١	إفتتاح أول مجموعة من المحلات في منطقة Suburban . وكان يوجد في السابق محلات في وسط المدينة
١٩٥٢	بلغت محلات السلسلة ٥٠٠ محل
١٩٦٣	تم التوسع وبلغ عدد المحلات ١٠٥٠ ، نصفها في Suburban
١٩٦٦	تقاعد A.Carter
١٩٦٩	افتتاح ٢٩ محل في اكتوبر ، ١٥ في يوم واحد، وخلال السنوات الخمس التالية، تم افتتاح ٤١٠ محل كبير وإقفال ٢٠٧ محل صغير ، وزيادة بمعدل ٣٦ محل ناجح

١٩٩٧/٩/٢٦	تم الحصول على موافقة مجموعة من البنوك الكبيرة على تقديم قرض قصير الأجل بمبلغ ٦٠٠ مليون دولار بالرغم من انخفاض الارباح. ولم يتم حدوث توزيعات
١٩٩٧/١١/٧	تم الاتفاق مع Mastercharge و Bankamericard على تقديم تمويل بديل للتمويل من الداخل
١٩٩٧/١٢/٩	سعر السهم بلغ ٢، بإنخفاض ٧٠٪ عن الأسعار العالية عام ١٩٩٣، وشملت الرسملة ٦٠٠ مليون دين و ٢٠٢ حق الملكية. وانخفضت أسعار اسهم الشركة في احصائيات Standard & Poors وضعفت البنوك من شروط الاتفاقات (خصوصا بالنسبة لرأس المال العامل وصافي الاصول) الخاصة بالقرض مع تأجيل السداد.

٨-١٦ (**الأهداف ٨-٢، ٨-٣، ٨-٦، ٨-٧، ٨-٨**) تعمل Pamela Albright مديرا للمراجعة في شركة Stanton Enterprises الصناعية التي طرحت أسهمها للإكتتاب العام. وهي تعمل في تشكيل الحديد في صورة أجزاء نوعية للشركات الصناعية الأخرى. وقامت Albright في عام ١٩٩٦ بتخطيط المراجعة وتحديد القيمة الملائمة للأهمية النسبية، تحديد التحريف المقبول الذي يجب توزيعه على حسابات القوائم المالية والخطر الطبيعي الملائم. ويوضح الشكل ١ ملخص للمعلومات في القوائم المالية. وفيما يلي ملخص لمعلومات إضافية عن التخطيط:

١ شركة Stanton تمثل أحد عملاء النشأة التي تعمل فيها Albright منذ ٤ سنوات، وتوجد علاقة طيبة بين الطرفين. وكان هناك تعاون من أفراد الإدارة والعاملين في قسم المحاسبة، ويتصفون بالصدق، ويوجد لديهم إتجاه إيجابي نحو المراجعة والتقرير المالي. ولم يتم إكتشاف أي تحريف جوهري في مراجعة السنة الماضية. وتراقب منشأة المحاسبة الوضع عن قرب بعناية شديدة، حيث سبق إعلان إقلاس العضو المنتدب Leonard Stanton من قبل في بدايات عمله وهو يتمتع بشهرة واسعة على أنه مغامر كبير.

٢ يدير Stanton الشركة على نحو إستبدادي، ويرجع ذلك أساساً لشخصيته المتحكمة. وهو يعتقد أن عمله يقتضي إتخاذ قرارات صعبة. ويقوم بتفويض المسئولية للاخرين، ولكن لاتوجد رغبة لديه في تفويض قدر معادل من السلطة.

٣- يمر النشاط الذي تعمل فيه الشركة بدورة ناجحة في السنوات القليلة الماضية واستمر هذا الاتجاه في العام الحالي. ويوجد مستوى مناسب من الأرباح مع عدم وجود تهديدات تنافسية أو أي شئ يمكن أن يؤثر على الأرباح في الأفق بالنشاط.

٤- تم تقييم الرقابة الداخلية على أنها فعالة بشكل مناسب في كافة الدورات، ولكنها ليست قوية على نحو غير عادي. وعلى الرغم من أن Stanton يدعم فكرة وجود الرقابة، فإن Albright غير سعيدة لعدم أخذ توصياتها في الإعتبار باستمرار في هذا الصدد والخاصة بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية.

٥- يوجد تعاقد مع العاملين على أنه في حالة زيادة الأرباح قبل الضرائب، مصروف الفائدة وتكلفة المعاش مبلغ ٧,٨ مليون دولار عن السنة، سيتم إضافة مبلغ جديد إلى صندوق المعاش بما يساوي ٥٪ من الزيادة.

المطلوب:

أ – إذا كنت تقوم بدور Pamela Albright في إجراء المراجعة عن السنة المنتهية في ٩٦/١٢/٣١ في شركة Stanton Enterprises، حدد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية وخصص التحريف الجوهري في حسابات القائمة المالية. قم بإعداد ورقة العمل التي توضح حساباتك.

ب – حدد مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله للسنة الحالية على أنه مرتفع، متوسط، أو منخفض ودعم إجابتك.

جـ – قم بتنفيذ الإجراءات التحليلية التي تساعدك على التعرف على الحسابات التي تتطلب الحصول على أدلة إضافية في مراجعة السنة الحالية. وثق الإجراءات التحليلية والاستنتاجات الخاصة بك.

د – يوضح الشكل ٢ قائمة تخطيط الأدلة التي يتم من خلالها تقرير الإختبارات التفصيلية للأرصدة بالشركة لحسابات المدينين. إستخدم المعلومات الواردة في هذه الحالة وإستنتاجاتك في «أ» حتى «جـ» في إستكمال الصفوف التالية في قائمة الأدلة المخططة: خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، الإجراءات التحليلية. وأيضاً قم بملء التحريف المقبول للمدينين أسفل القائمة. وحدد الإفتراضات التي تراها مناسبة وملائمة وقم بتوثيقها.

الشكل ٢

شركة Stanton Enterprise

قائمة تخطيط الأدلة لتقرير الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين

	الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	التجميع الزمني	القابلية للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
خطر المراجعة الممكن قبوله									
الخطر الطبيعي									
خطر الرقابة – إيصالات النقدية									
خطر الرقابة – رقابة إضافية									
الإختبارات التفصيلية للأرصدة – المبيعات									
الإختبارات التفصيلية للأرصدة – إيصالات النقدية									
خطر الرقابة – المبيعات									
الإجراءات التحليلية									
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة									

الشكل ١

شركة Stanton Enegrise

ملخص للقوائم المالية

الميزانيـــة		
	الأولية ٩٦/١٢/٣١	التي تم مراجعتها ٩٥/١٢/٣١
النقدية	٢٤٣٦٨٩	١٣٣٩٨١
المدينون من التجاره	٣٥٤٤٠٠٩٩	٢٢٢٤٩٢١
مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	(١٢٠٠٠٠)	(٢١٥٠٠٠)
المخزون	٤٥٢٠٩٠٢	٣٨٨٨٤٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	٢٩٥٠٠	٢٤٧٠٠
إجمالي أصول متداولة	٨٢١٨١٠٠	٦٠٥٧٠٠٢
أصول ثابتة بالتكلفة	١٢٩٤٥٢٥٥	٩٩٢٢٥٣٤
(-) مجمع إهلاك	(٤٣٨٢٩٩٠)	(٣٧٧٥٩١١)
	٨٥٦٢٢٦٥	٦١٤٦٦٢٣
الشهرة	١٢٠٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠
إجمالي الأصول	١٧٩٨٠٣٦٥	١٢٥٤٨٦٢٥
دائنون	٢١٤١٥٥٢	٢٥٢٦٧٨٩
قرض بنك	١٥٠٠٠٠	–
التزامات مستحقة	٧٢٣٦٠٠	٥٩٨٠٢٠
ضرائب دخل فيدرالية	٩٢٠٠٠٠٠	١٧٥٩٠٠٠
الجزء المتداول من قرض طويل الأجل	٢٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
إجمالى الإلتزامات المتداولة	٤٤٥٥١٥٢	٥١٢٣٨٠٩
قرض طويل الأجل	٩٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
حق الملكية:		
أسهم عادية	١٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الزيادة المدفوعة فى رأس المال	٢٤٦٩٩٢١	١٣٣٣٨٠١
الأرباح المحتجزة	٨٨٤٥٢٩٢	٣٨٩١٠١٥
إجمالى حق الملكية	١٢٥٦٥٢١٣	٦٢٢٤٨١٦
إجمالى الالتزامات وحق الملكية	١٧٩٨٠٣٦٥	١٢٥٤٨٦٢٥

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة الموحدة

	الأولية ٩٦/١٢/٣١	التي تم مراجعتها ٩٥/١٢/٣١
المبيعات	٤٣٩٤٤٩٣١	٣٢٢٥٨٠١٥
تكلفة البضاعة المباعة	٢٤١٩٧٢١٢	١٩٠٣٢٢٢٩
اجمالي الهامش	١٩٧٩٧٧١٩	١٣٢٢٥٧٨٦
مصروفات إدارية وتسويقية وعامة	١٠٥٩٢٢٢٦	٨٩٠٠٤٣٢
تكلفة المعاش	٦١١٧٨٤٥	٨٦٥٠٣٠
مصروف الفائدة	٨٣٣٧٦	١٠٤٢٢٠
	١١٧٩٣٤٤٢	٩٨٦٩٩٨٢
الدخل قبل الضريبة	٨٠٠٤٢٧٧	٣٣٥٩١٠٤
ضريبة الدخل	١٨٠٠٠٠٠	١١٤١٠٠٠
صافي الدخل	٦٢٠٤٢٧٧	٢٢١٥٦٠٤
الأرباح المحتجزة الإفتتاحية	٣٨٩١٠١٥	٢٦٧٥٩١١
	١٠٠٩٥٢٩٢	٤٨٩١٠١٥
	١٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة الختامية	٨٨٤٥٢٩٢	٣٨٩١٠١٥

الفصل التاسع:

دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

The Study of Internal Control and Assessment of Control Risk

الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الإختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء

أصدرت منشأة المحاسبة Ahle & Co. تقريرها عن مراجعة مؤسسة Youth Bible Studies [FYBS]، وتضمن التقرير قيدا متعارف عليه عند مراجعة مثل هذه المؤسسات الخيرية. وجاء بالقيد أن المراجعين يستطيعون فقط التحقق من الإيرادات التي تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة. حيث يرد إلى المؤسسة العديد من الهبات النقدية من مصادر عديدة، ولايوجد وسيلة للتعرف على إجمالي هذه المنح.

وبعد مضي وقت قصير على إتمام المراجعة للسنة العاشرة على التوالي في FYBS، تم إبلاغ منشأة المحاسبة Ahle & Co. أن المحاسب المسئول عن دفتر الإستاذ العام قام بإختلاس ٢ مليون دولار خلال السنوات الأربع الماضية. وإرادات المؤسسة أن تعلم كيف حدث ذلك دون أن تتمكن منشأة المحاسبة من إكتشاف ذلك الأمر. وأجاب المراجع أنه يود معرفة كيف تم تنفيذ الاختلاس حتى يتمكن من الإجابة على هذا السؤال.

وبعد إجراء فحص متعمق ومحاكمة جنائية للمحاسب المختلس، ظهرت الحقائق التالية: يقع معسكر مؤسسة FYBS في ولاية أخرى بعيداً عن المقر الرئيسي للمؤسسة. ويتم تحصيل الأموال من الشباب الذين يلتحقون بالمعسكر وإيداعها في بنك محلي حتى يتم تحويلها إلى المقر الرئيسي. ويتم إيداع الأموال في البنك مقابل الحصول على شيك مصرفي يتم إرساله إلى المحاسب المسئول عن دفتر الأستاذ العام، الذي يقوم بدوره بإرساله إلى المسئول عن إيصالات النقدية في المقر الرئيسي. ويقوم المحاسب أيضاً بتسجيل الإيراد بإستخدام نفس المعلومات الموجودة في الشيك المصرفي والمستندات الخاصة به. ونظراً لأن الأموال لايتم إيداعها في حساب البنك المحلي الخاص بمؤسسة FYBS، لايوجد سجل خارجي لإثبات إستلام الأموال. وتم إرتكاب الغش بواسطة المحاسب من خلال إيداع أحد الشيكات دورياً في حساب يقوم هو بالرقابة عليه واسمه «الحساب الخاص - FYBS». وبالطبع لايتم تسجيل ذلك في دفتر الأستاذ.

وبعد إجراء المراجعون تفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة، تم إجراء مقابلات مع العاملين للتعرف على كيفية تنفيذ النظام. وخلال هذه المقابلات، لم يتطرق أحد إلى وجود إجراء يتعلق بتحويل الأموال من المعسكر. ولايوجد ما يشير بوضوح إلى أن هناك أي فرد يعلم في المقر الرئيسي بخلاف المختلس عن كيفية تحويل الأموال من المعسكر. وأدى ذلك إلى إصدار تقرير مراجعة تم فيه الإمتناع عن الرأي وعدم تحمل المسئولية عن الخسارة التي حدثت للمؤسسة. وبعد ذلك ساعدت منشأة المحاسبة المؤسسة على وضع نظام جديد للرقابة الداخلية لمنع وقوع الإختلاسات. ولم تقم المؤسسة بتغيير منشأة المحاسبة.

* * * *

يعد هذا الفصل التاسع هو الفصل الثالث في موضوع تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة. ويعد تناول الرقابة الداخلية أمراً هاماً في عملية المراجعة ويستحق أن يخصص لها معياراً خاصاً من معايير المراجعة المتعارف عليها، وينص هذا المعيار على:

> يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإختبارات التي سيتم تنفيذها.

وكما سبق التوضيح في الشكل رقم ٧-٩ بالفصل السابع يعد فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة الخطوة السادسة في تخطيط المراجعة. ويعد كل من دراسة الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، وجمع أدلة المراجعة المرتبطة بهما أحد المكونات الأساسية في نموذج خطر المراجعة الذي سبق التعرض له في الفصل الثامن. وخطر الرقابة ح ر يمثل أحد عناصر نموذج خطر المراجعة الموضح بالفصل السابق، حيث يمكن تخفيض أدلة المراجعة المخططة في حالة فعالية الرقابة الداخلية. وسيتم في هذا الفصل إظهار كيف ومتى يمكن أن يحدث ذلك.

وحتى يمكن معرفة كيف يمكن إستخدام الرقابة الداخلية في نموذج الخطر، يجب التعرف على مفاهيم الرقابة الداخلية الأساسية. وبالتالي، سيركز هذا الفصل على مضمون وأهداف الرقابة الداخلية من وجهة نظر كل من العميل والمراجع، مكونات الرقابة الداخلية، المنهجية التي سيتبعها المراجع لتحقيق متطلبات المعيار الثاني من العمل الميداني. وتحتوي النشرة ٥٥ من معايير المراجعة (تم تعديلها إلى النشرة رقم ٧٨) على الدليل المهني الذي يتعلق بالرقابة الداخلية. ويرى عديد من المراجعين أن هذه النشرة تعد أكثر المعايير تعقيداً في مجال المراجعة.

الأهمية للعميل والمراجع Client and Auditor Concerns

الهدف التعليمي ٩-١: مناقشة طبيعة الرقابة الداخلية ومدى أهميتها لكل من الإدارة والمراجع

عند تصميم نظام للرقابة، يوجد لدى كل من الإدارة والمراجع بعض الإهتمامات المشتركة، بالإضافة إلى وجود إهتمامات خاصة بكل طرف منهما. وتتمثل الإهتمامات المشتركة في تقييم النظام. وسيخصص هذا الجزء لبحث الإهتمامات الخاصة بكلا الطرفين.

الأهمية للعميل Client Concerns

يرجع السبب في وضع نظام للرقابة في شركة ما إلى مساعدتها على تحقيق أهدافها. ويحتوى النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإعداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية للشركة سوف يتم تحقيقها. ويطلق على هذه السياسات Policies والإجراءات Procedures عناصر الرقابة التي تشكل معا الرقابة الداخلية للشركة.

وفي عام ١٩٩٢ تم نشر دراسة هامة عن الرقابة الداخلية بعنوان الرقابة الداخلية - إطار عمل متكامل. وتم تمويل هذه الدراسة من قبل اللجنة التي شملت المنظمات التي سبق أن رعت لجنة Tread-way، وتتكون هذه اللجنة من العديد من منظمات المحاسبة. ويشار إلى هذه الدراسة بـ «Coso». وفي ديسمبر ١٩٩٥ أصدر مجلس معايير المراجعة النشرة ٧٨ من معايير المراجعة والتي حلت محل النشرة ٥٥، وتم فيها تبني تعريف ووصف الرقابة الداخلية الذي ورد في تقرير Coso. وسيتم تعريف إهتمامات العميل في هذا الجزء في ضوء كل من تقرير Coso والنشرة رقم ٧٨.

ويجب أن تزيد منافع الرقابة الداخلية عن التكاليف المرتبطة بها. حيث يتم إختيار عناصر الرقابة

عن طريق مقارنة تكلفتها مع المنافع المتوقعة منها. ويعد من منافع الرقابة الداخلية للإدارة، ولكنه ليس أهمها على الإطلاق، تخفيض تكلفة المراجعة عند تقييم الرقابة الداخلية على انها تتسم بالجودة أو الإمتياز بما يؤدى إلى تخفيض خطر الرقابة.

ويوجد للإدارة عادة ثلاث اهتمامات أو أهداف عامة من تصميم رقابة داخلية فعال، وهى:

الإعتماد على التقرير المالي. كما سبق القول في الفصل الخامس، تقع مسئولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرون، الدائنون، والمراجعون والمستخدمين الاخرين على عاتق الإدارة. وتقع على الإدارة مسئولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات التقرير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

كفاءة وفعالية التشغيل. يتم وضع عناصر الرقابة بالمنظمة لتعزيز الإستخدام الفعال والكفء للموارد، بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المنظمة. ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لإتخاذ القرار داخلياً. حيث توجد معلومات متعددة يتم إستخدامها في إتخاذ القرارات الحيوية. وعلى سبيل المثال، يتم تحديد أسعار المنتجات بناء على معلومات تتعلق بتكلفة هذه المنتجات.

ويتعلق جانب اخر هام بالفعالية والكفاءة بحماية الأصول والسجلات. حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الشركة، أو أن يتم إساءة إستخدامها، أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها. ونفس الشئ ينطبق على أصول أخرى مثل المدينين، المستندات الهامة (العقود الحكومية السرية)، والدفاتر (دفاتر الأستاذ واليومية). وزادت أهمية حماية الأصول والسجلات منذ استخدام النظم الإلكترونية، حيث يتم تخزين كميات كبيرة من المعلومات على وسائط مثل الأشرطة المغناطيسية والتي يمكن تدميرها إذا لم توجد وسائل حمائية لها. ويؤثر حماية الدفاتر المحاسبية على إمكانية الإعتماد على التقرير المالي.

الإستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية. يوجد العديد من القوانين والقواعد التنظيمية التي يجب على المنظمات أن تذعن لها. ويرتبط بعضها فقط بالجوانب المحاسبية. وتشمل الأمثلة قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية. وترتبط بعض القوانين الأخرى مباشرة بالجوانب المحاسبية. وتشمل الأمثلة القواعد التنظيمية لضرائب الدخل وغش الإدارة أو العاملين.

ويعد قانون الممارسات الأجنبية الخاص بالفساد أحد أهم القوانين الذي يؤثر في كل الشركات التي تعمل في إطار قانون تبادل الأسهم لعام ١٩٣٤، وقد صدر عام ١٩٧٧. ويتطلب هذا القانون أن تحتفظ الشركة بنظم ملائمة لإمساك الدفاتر. ولم يتم تعريف محتويات هذا النظام في القانون، الذي عدل قانوني الأسهم، ولكن تم الإشارة إلى أنه يجب توافر نظام كاف يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية خارجية يمكن الإعتماد عليها، وبما يؤدى إلى منع تحريف الدفاتر لدفع الرشاوى إلى الغير.

الأهمية للمراجع Auditor Concerns

كما سبق القول، تعد دراسة الرقابة الداخلية، وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمراً هاماً للمراجعين في ضوء ما ورد بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

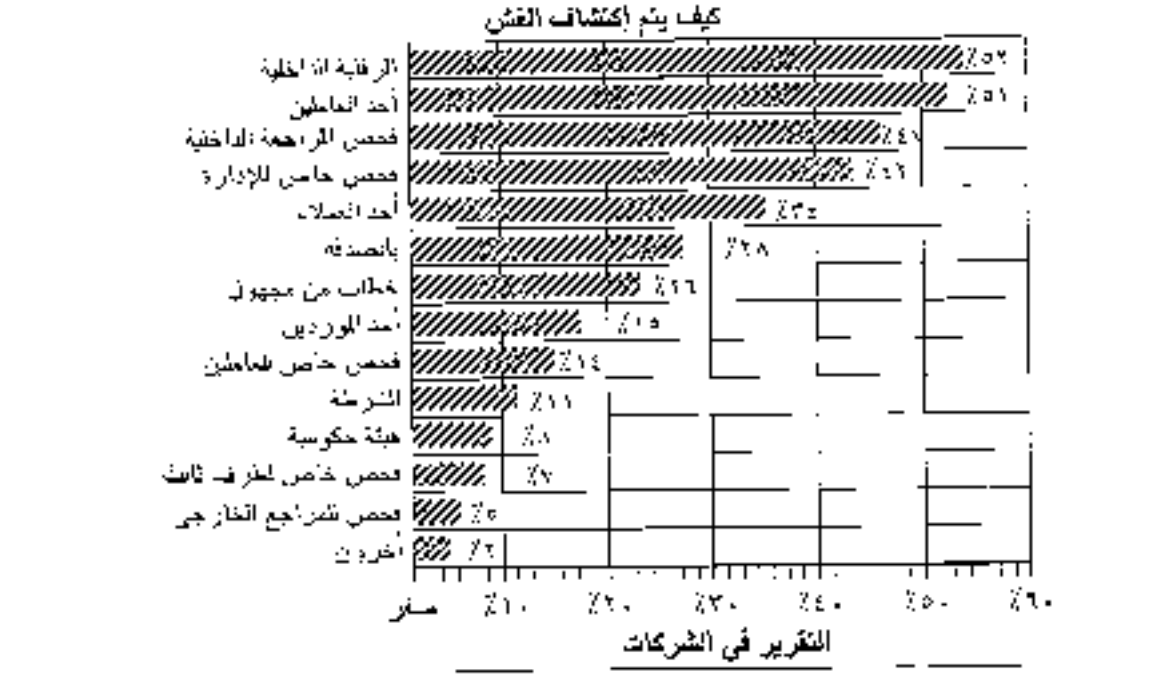
مدى الإعتماد على التقرير المالي. حتى يتم العمل في إطار المعيار الميدانى، يهتم المراجع بصفة أساسية بعناصر الرقابة التي تتعلق أساساً بإهتمامات الإدارة عن الرقابة الداخلية: مدى الإعتماد على التقرير المالي. ويؤثر هذا الجانب مباشرة على القوائم المالية والمزاعم التي ترتبط بها وبالتالي يؤثر على هدف المراجع في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية. حيث يحتمل أن لاتعكس القوائم

المالية بعدالة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانية الإعتماد على هذه القوائم غير ملائمة. ومن جانب آخر، يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لاتشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج هذه القوائم عنها.

وكما سبق القول في الفصل الخامس أن على المراجع مسئولية جوهرية لإكتشاف غش الإداره والعاملين، وبدرجة أقل، لإكتشاف أنواع معينة من التصرفات غير القانونية. وتذلك على المراجعين الإهتمام بعناصر الرقابة الخاصة بحماية الأصول والإذعان للقوانين والقواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر في عدالة القوائم المالية.

وسبق القول فعلاً أن على المراجعين التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بإمكانية الإعتماد على البيانات المعدة للإستخدام الخارجي للتقارير، ولكن لا يجب تجاهل عناصر الرقابة التي تؤثر في المعلومات الداخلية للإداره، مثل الموازنات وتقارير الأداء الداخلية. وتعد هذه الأنواع من المعلومات مصادر هامة للأدلة التي تساعد المراجع على تقرير مدى عدالة القوائم المالية. فإذا كانت عناصر الرقابة على هذه التقارير الداخلية غير ملائمة، تتضائل فرص استخدامها كأدلة.

التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية. يتمثل إهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساساً على دقة المدخلات (العمليات المالية). وعلى سبيل المثال، إذا تم بيع المنتجات بفواتير بيع تحتوي على كميات أو أسعار خاطئة إلى العملاء، سيوجد تحريف في كل من المبيعات والمدينين. فإذا كانت هناك عناصر رقابة ملائمة على كل من: الفواتير؛ إيصالات النقدية، مردودات ومسموحات المبيعات، وإنهاء مذيونية العملاء، سيكون الرصيد الختامي للعملاء صحيحاً.



ملحوظة: توفير بيانات معدلة

المصدر: KPMG Peat Marwick survey of 900 large and medium U.S. Companies, "combating Fraud: Know the Fear", Journal of Accounting, September 1995, p. 20.

ولذلك عند دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، يهتم المراجع أساساً بالعمليات المالية التي ترتبط بأهداف المراجعة التي سبق مناقشتها في الفصل الخامس. ويوضح الجدول ٩-١ أهداف المراجعة التي تتعلق بالعمليات المالية للمبيعات.

وخلال دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، لايتجاهل المراجع الرقابة الداخلية على أرصدة الحسابات. وعملاً، أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لاتؤثر عادة على ثلاثة أهداف مراجعة ترتبط بأرصدة الحسابات: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح، ويقوم المراجع عادة بإجراء تقييم منفصل لتحديد ما إذا كانت الإدارة قد صممت الرقابة الداخلية الجيدة لكل من هذه الأهداف الثلاثة.

جدول ٩ - ١

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية - بشكل العام	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات
تسجيل العمليات المالية التي وقعت (الحدوث)	المبيعات التي تم تسجيلها تم يتم شحنها إلى عملاء وهمين
العمليات المالية التي حدثت تم تسجيلها فعلاً (الإكتمال)	المبيعات التي حدثت تم تسجيلها فعلاً
تسجيل العمليات المالية بالقيمة الصحيحة (الدقة)	تسجيل المبيعات وفقاً لقيمة البضاعة التي تم شحنها مع إرسال الفواتير بالقيمة الصحيحة وكذلك تسجيلها بالقيمة الصحيحة
تبويب العمليات المالية على نحو ملائم (التبويب)	التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات
تسجيل العمليات المالية في التاريخ الصحيح (التوقيت)	تسجيل المبيعات في التواريخ الصحيحة
تم إدراج العمليات المالية في الملف الرئيسي وتلخيصها على نحو صحيح (الترحيل والتلخيص)	إدراج العمليات المالية للمبيعات في الملفات الرئيسية الملائمة وتلخيصها بشكل صحيح

المفاهيم الرئيسية Key Concepts

الهدف التنظيمي ٩-٢: وصف المفاهيم الثلاث الرئيسية التي يتم استخدامها عند دراسة الرقابة الداخلية

يوجد ثلاثة مفاهيم أساسية تشكل أساس دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة:

مسئولية الإدارة Management's Responsibility

يجب على الإدارة، وليس على المراجع، أن تصمم وتحافظ على الرقابة داخل الشركة. ويتفق هذا المفهوم مع المتطلب الخاص بمسئولية الإدارة، وليس المراجع، عن إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

التأكيد المناسب Reasonable Assurance

يجب أن تصمم الإدارة الرقابة الداخلية التي توفر تأكيداً مناسباً، وليس مطلقاً: أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو عادل. ويتم تصميم الرقابة الداخلية بواسطة الإدارة بعد أن يتم أخذ كل من التكاليف والمنافع في الإعتبار. ولاترغب الإدارة عادة في وجود نظام مثالي للرقابة الداخلية لأنه يستنفد تكاليف كبيرة. وعلى سبيل المثال، من غير المناسب أن يتوقع قيام الإدارة في شركة صغيرة

بتعيين أفراد إضافيين في قسم المحاسبة لتحقيق تحسين صغير في إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية. حيث يكون الأمر أقل تكلفة أن يؤدي المراجع عملاً أكثر عمقاً من تحمل تكاليف أكبر للرقابة الداخلية *.

القيود الطبيعية Inherent Limitations

لايمكن أن ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها فعالة بشكل تام، بغض النظر عن العناية المتبعة في تصميمها وتنفيذها. وحتى إذا إستطاع المصممون وضع نظام مثالي، ستتوقف فعالية النظام على كفاية الأفراد الذين ينفذونه وإمكانية الإعتماد عليهم. وعلى سبيل المثال: بفرض أنه تم وضع إجراء جيد لجرد المخزون ويتطلب ذلك أن يقوم إثنان من العاملين بجرد المخزون على نحو مستقل، فإذا لم يستوعب أي من العاملين التعليمات أو إذا أدى الإثنان عملهم بتراخ، سيتم إجراء الجرد على نحو خاطئ. وحتى إذا تم إجراء الجرد على نحو صحيح، فقد تتجاوز الإدارة الإجراء وتطلب من العاملين زيادة عدد الكميات لتحسين أرقام الأرباح. وعلى نحو مشابه، قد يقرر العاملان زيادة الكميات على نحو متعمد لتغطية سرقة المخزون التي قام بها أحدهما أو كلاهما. ويسمى التصرف الذي يقوم به إثنان من العاملين أو أكثر لسرقة الأصول أو تحريف الدفاتر بالتواطؤ Collusion.

ونظراً لوجود القيود الطبيعية على الرقابة ولأن المراجع لا يستطيع الحصول إلا على تأكيد مناسب عن فعاليتها؛ سيتم تحديد مستوى خطر الرقابة دائماً بأكبر من الصفر. ولذلك حتى مع أفضل أنواع الرقابة الداخلية فعالية، يجب على المراجع أن يجمع أدلة المراجعة الأخرى بخلاف إختبارات الرقابة لكل حساب رئيسي بالقوائم المالية.

طرق تشغيل البيانات Method of Data Processing

يتم تطبيق مفاهيم الرقابة التي سبق مناقشتها على كافة أنواع النظم المحاسبية بغض النظر عن تعقدها. ويوجد فروق كبيرة بين نظم الحاسب الإلكتروني البسيطة التي تستخدم البرامج المشتراه بواسطة الشركات الصغيرة ونظم التشغيل الإلكترونية المعقدة لشركة صناعية دولية. وعلى الرغم من ذلك، تكون أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية واحدة ويتم تطبيق المنهجية الخاصة بهذا الفصل على نوعي الشركتين.

ولتبسيط، سيتم إستخدام التوضيحات في هذا الفصل بالتطبيق على النظم الإلكترونية البسيطة، وسيتم التعرض إلى النظم الإلكترونية المعقدة في الفصل رقم ١٥.

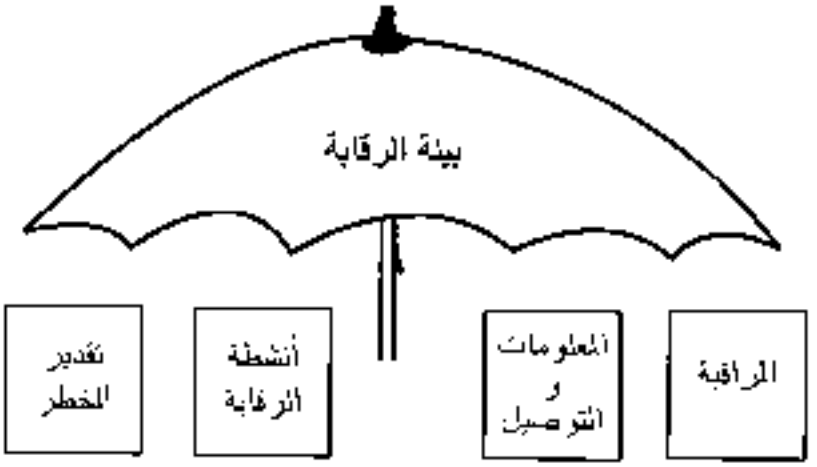
مكونات الرقابة الداخلية Components of Internal Control

الهدف التعليمي ٩-٣: تعريف المكونات الخمس للرقابة الداخلية ومناقشة خصائصها

تشمل الرقابة الداخلية ٥ فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة. ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية وهي: (١) بيئة الرقابة، (٢) تقدير الخطر، (٣) أنشطة الرقابة، (٤) المعلومات والتوصيل، (٥) المراقبة. ويلخص الشكل (٩-١) هذه المكونات.

* نظراً لأن قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة يتطلب أن يتوافر في الشركات العامة نظاماً فعالاً للمحاسبة، يجب على الشركات العامة أن تقيم ما إذا كانت سجلاتها تتفق مع المتطلبات القانونية، حتى لو كان قيام المراجع بكشف التحريفات يعد أمراً أقل تكلفة بالنسبة لها.

شكل ٩ -١
المكونات الخمس للرقابة الداخلية



ويوضح الشكل رقم ٩ -١ أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى. وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. وكما سبق التوضيح، تحتوى الفئات على العديد من صور الرقابة. ويهتم المراجع أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وسيتم التركيز على هذه الجوانب في بقية الفصل.

بيئة الرقابة The Control Environment

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة في إتجاه إدارتها. فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شئ هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعة. ومن جانب آخر، إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا، وأن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها.

وتشمل بيئة الرقابة Control environment التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة، سيتم تقديم شرح للمكونات الفرعية التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار:

الاستقامة والقيم الأخلاقية. تعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والإلتزام بها في الممارسة. وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى إرتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية. وتشمل أيضاً توصيل معايير القيم الأخلاقية والسلوكية الخاصة بالوحدة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعة وميثاق للسلوك وأمثلة.

الإلتزام بالصلاحية. تتمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة الضروريين لتنفيذ الأفراد للمهام المكلفين بها. ويشمل الإلتزام بالصلاحية الإعتبارات التي تحددها الإدارة لمستويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرهما.

مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل

مستقل عن الإدارة ويقوم أفراد بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة. وكما سبق القول في الفصل الثالث، يجب على كافة الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال ببيويورك أن تشكل لجنة للمراجعة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة الذين لايحتفظون بمواقع إدارية. ويوجد بالعديد من الشركات الأخرى لجان للمراجعة. وتعد لجنة المراجعة مسئولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة ويجب أن تتصل بإستمرار بكل من المراجعين الداخلين والخارجين. ويسمح ذلك لكل من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة ببحث الأمور التي قد ترتبط بأشياء مثل أمانة أو تصرفات الإدارة.

فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل. توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة. وعلى سبيل المثال، هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة، أم هل تكره الإدارة المخاطرة؟ هل تم وضع خطط الأرباح وبيانات الموازنة على أنها أفضل ما يمكن من خطط ام على أنها الأهداف الأكثر احتمالا؟ كيف يمكن وصف الإدارة «هل هي إدارة بيروقراطية ومترهلة»، «هل هي إدارة هزيلة وضعيفة» يهيمن عليها فرد واحد أو أفراد قليلون أو أنها «إدارة جيدة»؟. ان فهم هذه الجوانب ومايماثلها من فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يمكن المراجع من إدراك إتجاه الإدارة نحو الرقابة.

الهيكل التنظيمي. يعرف الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسئولية الموجودة بها. ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي لدى العميل، يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

تعيين السلطة والمسئولية. بالإضافة إلي الجوانب غير الرسمية للإتصال التي سبق ذكرها تعد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسئولية والأمور المشابهة المرتبطة بالرقابة جوانب هامة أيضا. وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها، الخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به.

سياسات وممارسات الموارد البشرية. يمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية في الأفراد. فإذا كان العاملين اكفاء وموثوق فيهم، يمكن أن لاتوجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن ان ينتج قوائم مالية يعتمد عليها. حيث يستطيع الأفراد الأمناء والأكفاء العمل بمستوى عال من الجودة على الرغم من وجود عناصر قليلة من الرقابة تدعمهم. وحتى إذا كان هناك عددا من العناصر الأخرى للرقابة، يمكن للعاملين غير الأمناء أو غير الأكفاء أن يخفضوا من جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً. وحتى إذا كان هناك أفراد أكفاء وموثوق فيهم، يوجد لدى الأفراد بالتأكيد بعض أوجه القصور الفطرية. حيث يمكن أن يصابوا بالملل أو عدم الرضاء، أو أن يواجهوا مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم.

ونظراً لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعالة، يعد كل من: طرق تعيين الأفراد، تعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم، ترقية الأفراد ومنح المكافآت إليهم جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية.

تقدير الخطر Risk Assessment

يمثل تقدير خطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للإخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وعلى سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن تكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تصمم الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون.

ويختلف تقدير الإدارة للخطر، ولكنه يرتبط بشكل وثيق مع، عن تقدير المراجع للخطر الذي سبق التعرض له في الفصل الثامن. حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات. ويقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورى في المراجعة. فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار وإستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف على أو الإستجابة للإخطار الهامة.

أنشطة الرقابة Control Activities

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى، التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة. ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة. ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:

- **الفصل الملائم بين الواجبات.**
- **التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.**
- **المستندات والسجلات الملائمة.**
- **الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر.**
- **الضبط المستقل للإداء.**

وعرفت العشرة ٧٨ من معايير المراجعة وتقرير Coso فئات أخرى تختلف عن الفئات الخمس السابقة بشكل طفيف، ولكن تتسق المفاهيم المذكورة بهما مع الفئات الخمس التي سيتم مناقشتها على النحو التالي:

الفصل الملائم بين الواجبات Adequate Separation of Duties

يوجد أربع مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة يجب أن يهتم بها المراجع.

الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها. يرجع السبب في عدم السماح للشخص المسئول عن حيازة الأصول على نحو مؤقت أو دائم من المحاسبة عن الأصول، إلى حماية المنشأة من الإختلاس. فعندما يؤدى شخص واحد كلا الوظيفتين، يوجد خطر كبير أن يقوم الشخص بالتخلص من الأصل للحصول على نفع شخصي وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسئولية. فإذا تسلم الصراف، على سبيل المثال، النقدية وكان في نفس الوقت مسئولاً عن تسجيل البيانات الخاصة بإيصالات النقدية والمبيعات، من الممكن أن يأخذ الصراف النقدية من العميل ويسوى حساب العميل عن طريق عدم تسجيل المبيعات أو تسجيل مبيعات زائفة على الأجل في حساب العميل.

الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة مايرتبط بها من أصول. إذا كان ممكناً، يكون من المناسب منع الأشخاص الذين يرخصون بإجراء العمليات المالية من الرقابة على الأصول المرتبطة بهذه العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، لايجب أن يملك نفس الشخص الترخيص بسداد فاتورة الشراء وأيضاً توقيع الشيك الخاص بسداد الفاتورة. ويزيد قيام شخص واحد بالترخيص بالعمليات المالية والتصرف في الأصول المرتبطة بها من إمكانية وقوع الإختلاس في الشركة.

الفصل بين مسئولية التشغيل و مسئولية إمساك الدفاتر . إذا كان كل قسم أو كل إدارة في المنظمة مسئولة عن إعداد السجلات والتقارير الخاصة بها ، سيوجد إتجاه للتحيز في النتائج لتحسين الأداء المسجل . وحتى يتم التأكد من عدم وجود تحيز في المعلومات ، يجب أن يتم إمساك الدفاتر في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات .

الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات . من الوجهة العملية ، من المرغوب فيه أن يتم فصل الوظائف الأساسية في التشغيل الإلكتروني للبيانات . ويجب أن يتم الفصل بين مايلي:

- **محلل النظم** . يكون محلل النظم مسئولا عن التصميم العام للنظام . حيث يضع المحلل الأهداف الخاصة بالنظام ككل والتصميم المحدد لتطبيقها .
- **المبرمج** . بناء على الأهداف الفرعية التي حددها محلل النظم ، يقوم المبرمج بتصميم خرائط تدفق خاصة لتطبيقها ، إعداد التعليمات الخاصة بالحاسب الإلكتروني ، إختبار البرنامج ، وتوثيق النتائج . ومن الضروري أن لايتم تمكين المبرمج من الوصول لبيانات المدخلات أو لتشغيل الحاسب الإلكتروني ، حيث يمكن للمبرمج أن يحقق منافع شخصية نتيجة إلمامه بالبرنامج .
- **مشغل الحاسب الإلكتروني** . يكون مشغل الحاسب الإلكتروني مسئولاً عن إدخال البيانات إلى النظام و التشغيل المتزامن لبرنامج الحاسب الإلكتروني . وعلى نحو مثالي ، يجب منع المشغل من أن يحصل على معرفة كافية عن البرنامج بما يمكنه من تعديله فورا قبل أو أثناء تشغيله .
- **أمين المكتبة** . يكون أمين المكتبة مسئولاً عن الحفاظ على برامج الحاسب الإلكتروني ، ملفات العمليات المالية ، وباقي سجلات الحاسب الإلكتروني الهامة الاخرى . ويوفر أمين المكتبة وسائل الرقابة الفعلية الهامة على هذه السجلات واخراجها فقط إلى الأشخاص المصرح لهم .
- **مجموعة رقابة البيانات** . تتمثل وظيفة مجموعة رقابة البيانات في إختبار فعالية وكفاءة كافة جوانب النظام . ويشمل ذلك: تطبيق مختلف صور الرقابة ، جودة المدخلات ، ومنطقية المخرجات . ونظراً لأن أفراد مجموعة الرقابة ينفذون عملية تحقق داخلية ، يجب أن يتوافر فيهم الإستقلال .

ومن الطبيعي أن يتوقف مدى الفصل بين الواجبات على حجم المنظمة . ولايكون عملياً في الشركات الصغرى أن يتم الفصل بين الواجبات على النحو السابق شرحه . وفي مثل هذه الحالات ، يجب تعديل أدلة المراجعة .

الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة Proper Authorization of Transactions and Activities

حتى توجد رقابة جيدة ، يجب أن يوجد ترخيص ملائم لكل عملية مالية . فإذا قام أي شخص في المنظمة بحيازة أو التعامل مع الأصول ، سيحدث فوضى داخل المنظمة . ويمكن أن يكون الترخيص عاما أو محددا . ويعني الترخيص العام أن تضع الإدارة السياسات التي يجب إتباعها داخل المنظمة . ويتم إصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذه التراخيص العامة عن طريق الموافقة على العمليات المالية التي تتم ضمن حدود السياسة الموضوعة . ومن أمثلة ذلك قوائم الأسعار الثابتة لبيع المنتجات ، حدود الإئتمان للعملاء ، والنقاط المحددة لإجراء عمليات الجيازة .

وتتعلق التراخيص المحددة بالعمليات المالية الفردية . حيث قد لاترغب الإدارة عادة في وضع سياسة عامة للترخيص ببعض العمليات المالية . وبدلاً من ذلك تفضل أن يتم الترخيص وفقاً لكل حالة على حدة . ومثال ذلك الترخيص بالعمليات المالية للمبيعات بواسطة مدير المبيعات في شركة تتعامل في السيارات المستعملة .

ويوجد فرق بين الترخيص والموافقة. فالترخيص يعبر عن قرار سياسي يتعلق بفئة عامة من العمليات المالية أو بعمليات مالية محددة. أما الموافقة فتتعلق بتنفيذ القرارات العامة بالترخيص التي أصدرتها الإدارة. وعلى سبيل المثال، بفرض أن الإدارة وضعت سياسة ترخص طلب المخزون عندما يقل عن مستوى عرض لثلاثة أسابيع. بعد ذلك ترخيصاً عاماً. وعندما تقوم الإدارة بطلب المخزون، يوافق الكاتب المسئول عن الحفاظ على السجل الدائم للمخزون على الطلب بما يوضح تنفيذ السياسة الموضوعة بالترخيص.

الوثائق والسجلات الملائمة Adequate Documents and Records

تعبر المستندات والسجلات عن أشياء مادية يتم من خلالها تسجيل وتلخيص العمليات المالية. وتشمل عناصر متعددة مثل: فواتير البيع، طلبات الشراء، الدفاتر المساعدة، يومية المبيعات، وبطاقات الوقت للعاملين. وفي ظل النظم المحاسبية الإلكترونية، يتم الاحتفاظ بالعديد من هذه المستندات والدفاتر على صورة ملفات بالحاسب الإلكتروني حتى يتم طبعها لأغراض محددة. وتعد كل من المستندات التي يتم بناء عليها إجراء التسجيل الأصلي، والدفاتر التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية من الأشياء الهامة، ولكن عادة ماتكون المستندات غير الملائمة أكثر أسباب المشاكل الكبرى في مجال الرقابة.

وتقوم المستندات بوظيفة نقل المعلومات داخل منظمة العمل وبين المنظمات المختلفة. ويجب أن تكون المستندات ملائمة حتى توفر تأكيداً مناسباً عن وجود الرقابة الملائمة على الأصول وعلى أن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح. وعلى سبيل المثال، إذا قامت إدارة الإستلام بملء تقرير إستلام عند الحصول على المواد، يمكن لإدارة الدائنين أن تتحقق من الكمية والتوصيف في فاتورة الشراء من خلال المقارنة مع تقرير الإستلام.

ويجب توافر عدد من المبادئ المناسبة التي تحكم تصميم وإستخدام المستندات والسجلات، وهي:

- **الترقيم المسبق المتتابع** لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة والمساعدة على التوصل للمستندات عند الحاجة إليها في تاريخ لاحق (تؤثر بشكل كبير في هدف الإكتمال الخاص بالعمليات المالية).
- **الإعداد في وقت حدوث العملية المالية أو بعد وقوعها بزمن قليل قدر الإمكان.** حيث تكون السجلات أقل قابلية للإعتماد عليها بعد مرور فترة زمنية طويلة وتزيد فرص التحريف بها (تؤثر على هدف المراجعة الخاص بتوقيت العمليات المالية).
- **الشكل البسيط للتأكد من وضوحها لمن يتعامل بها.**
- **التصميم لأغراض متعددة قدر الإمكان** لتخفيض عدد الأشكال. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يعد التصميم والاستخدام الملائمين لمستند الشحن أساساً لإخراج البضاعة من المخزون لإدارة الشحن، إبلاغ العميل بفاتورة تتضمن كمية البضاعة المشحونة إليه وتاريخها الصحيح، وتحديث السجلات الدائمة للمخزون.
- **تنظيمها على نحو يعزز الإعداد الصحيح.** ويمكن أن يتم ذلك من خلال توفير درجة من الفحص الداخلي للشكل أو السجل. ومثلاً، يجب أن يتضمن المستند تعليمات عن الشخص الذي سيوجه إليه، مساحات خالية للترخيص والموافقة، وتصميم مساحات الأعمدة للبيانات الرقمية.

وعند ادخال البيانات الخاصة بإعداد المستندات إلى الحاسب الإلكتروني، يعد تصميم الشاشة للمخرجات بالحاسب أحد آليات الرقابة الهامة.

خريطة الحسابات. ترتبط خريطة الحسابات Chart of Accounts كأحد صور الرقابة بالمستندات والسجلات، ويتم من خلالها تصنيف العمليات المالية إلى حسابات تتعلق بالميزانية وأخرى تتعلق بقائمة الدخل. ويعد هذا الدليل صورة رقابية هامة لأنه يوفر إطار عمل للمعلومات التي سيتم تقديمها لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية. ويساعد هذا الدليل على منع أخطاء التبويب إذا تم فيه وصف كل نوع من حسابات العمليات المالية على نحو دقيق.

كتيب إستخدام النظام. يجب أن يتم صياغة الإجراءات الملائمة لإمساك الدفاتر في كتيبات إستخدام النظام لتعزيز التطبيق المتسق. ويجب أن توفر كتيبات الإستخدام معلومات كافية لتسهيل إمساك الدفاتر والحفاظ على الرقابة المناسبة على الأصول. ويجب أيضاً أن تحتفظ الشركات التي يوجد بها نظم إلكترونية معقدة على كتيب نمطي يخص نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الرقابة المادية على الأصول والدفاتر Physical Control over Assets and Records

من الضروري أن توجد رقابة داخلية مناسبة لحماية الأصول والدفاتر. فإذا تركت الأصول دون حماية، يمكن أن تسرق. وإذا لم توجد حماية كافية على الدفاتر، يمكن ان تسرق، أو يتم اتلافها أو أن تفقد. وفي حالة وقوع ذلك: سينصاب التشغيل المحاسبي أو التشغيل العادي بفوضى خطيرة. وعندما يتم إستخدام الحاسب الإلكتروني في الشركة على نطاق واسع: فمن الضروري أن يتم حماية: أجهزة الحاسب الإلكتروني، البرامج، وملفات البيانات. حيث تعد الأجهزة والبرامج أشياء مكلفة جدا وهامة لإتمام التشغيل. أما ملفات البيانات. فتمثل سجلات الشركة. وإذا تم إتلافها، سيكون أمراً مكلفا إن لم يكن مستحيلا إعادة الحصول عليها.

ويتمثل أهم أنواع مقاييس الحماية للحفاظ على الأصول والدفاتر في استخدام الرقابة الفعلية. ومن أمثلة ذلك: استخدام مستودع لحماية المخزون ضد الإختلاس. وعندما يكون المستودع تحت رقابة عامل كفء، سيوجد أيضاً تأكيد إضافي لتخفيض تقادم المخزون. وتعد وسائل الحماية ضد النار وخزائن الأمان تحت الأرض لحماية أصول مثل العملات والأسهم وسائل فعلية أخرى للحماية.

وتوجد ثلاث فئات من الرقابة ترتبط بحماية: معدات التشغيل الإلكتروني للبيانات، البرامج، وملفات البيانات. وكما يحدث مع باقي الأصول الأخرى يتم إستخدام الرقابة المادية Physical Control لحماية تجهيزات الحاسب الإلكتروني. ومن أمثلة ذلك: وضع الأقفال على حجرة الحاسب الإلكتروني وعلى الوحدات الطرفية، وجود مساحة ملائمة لتخزين البرامج وملفات البيانات لحمايتها من الضياع، وانظمة إطفاء الحريق. وفي هذا الإطار يجب تصميم الرقابة على الوصول للبيانات والملفات Access Controls بالحاسب الإلكتروني للتأكد فقط من أن الأشخاص المصرح لهم بإستخدام المعدات والتوصل للبرامج وملفات البيانات هم الذين يقومون بذلك فعلا. ويمكن أن تتخذ خطوات لتنفيذ إجراءات الإستعادة والإسترداد Backup and recovery procedures داخل المنظمة في حالة ضياع أو خسارة المعدات أو البرامج أو البيانات. ومن أمثلة رقابة الإسترداد: أن يتم التوصل إلى نسخة من البرامج وملفات البيانات الهامة كان يحتفظ بها في موقع أمن بعيد.

الضبط المستقل للأداء Independent Checks on Performance

تتمثل الفئة الأخيرة من إجراءات الرقابة في تنفيذ فحص مستمر وفعال على العناصر الأربعة الأخرى، يطلق عليه الضبط المستقل أو التحقق الداخلي. وترجع أهمية الضبط المستقل إلى إحتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية للمراجعة المستمرة. حيث ينسى الأفراد عادة أو لايتبعون الإجراءات عمداً، أو يصابون بعدم الإكتراث ما لم يقم شخص ما بالمتابعة وتقييم أدائهم.

بالإضافة إلى ذلك، يوجد إحتمال لوقوع الغش أو التحريفات غير المتعمدة، بغض النظر عن جودة الرقابة.

ويجب أن توافر الإستقلال في الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق الداخلية، بحيث يكون محايداً عن الأفراد المسئولين أساساً عن إعداد البيانات. وتتمثل الوسيلة الأقل تكلفة لإتمام التحقق الداخلي في الفصل بين الوظائف على النحو السابق شرحه. وعلى سبيل المثال، عندما يقوم شخص مستقل عن التعامل مع الدفاتر المحاسبية ومعالجة النقدية بإعداد التسوية مع البنك، ستوجد فرصة للتحقق دون تحمل تكاليف إضافية كبيرة.

ويمكن تصميم أنظمة المحاسبة الإلكترونية بالشكل الذي يمكن أن يتم معه تنفيذ إجراءات التحقق الداخلية بشكل تلقائي كجزء من النظام.

المعلومات والتوصيل (الاعلام) Information and Communication

يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في: تعريف، تجميع، تبويب، تحليل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسئولية عن الأصول المرتبطة بها. ويوجد لنظام المعلومات والتوصيل المحاسبي عدداً من المكونات الفرعية، تتشكل أساساً من مجموعات العمليات المالية مثل المبيعات، مردودات المبيعات، التحصيلات، الحيازة، وغيرها. ويجب أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية والتي سبق تعريفها في هذا الفصل في موضع سابق. وعلى سبيل المثال يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي للمبيعات بما يؤدي إلى التحقق من أن كافة البضائع المشحونة بواسطة الشركة قد تم تسجيلها على نحو صحيح كمبيعات (هدفي الإكتمال والدقة)، وأن ذلك قد تم إدراجه في القوائم المالية بالفترة المناسبة (هدف التوقيت). ويجب أن لا يتم بالنظام تسجيل مزدوج للمبيعات أو أن يتم تسجيل المبيعات التي لم يتم شحنها (هدف الوجود).

أما في الشركات الصغيرة التي يوجد فيها نشاط كبير للملاك، يمكن أن يوفر نظام بسيط للمحاسبة الإلكترونية يتم تنفيذه أساساً بواسطة محاسب أمين وكفء فقط نظاماً محاسبياً للمعلومات على نحو ملائم. أما الشركات الكبرى، فيتطلب الأمر توافر نظاماً أكثر تعقيداً، يجب أن يتم فيه تعريف المسئولية على نحو دقيق ووضع إجراءات مكتوبة.

المراقبة Monitoring

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفترى لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، التقرير الإستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

وظيفة المراجعة الداخلية Internal Audit Function

يوجد بالعديد من الشركات، خصوصاً الكبرى منها، إدارة للمراجعة الداخلية تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور بالشركة. وحتى تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة فعالة، من الضروري أن يستقل العاملين في المراجعة الداخلية عن إدارات التشغيل والإدارة المحاسبية، وأن ترفع إدارة المراجعة الداخلية التقارير إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان

ذلك إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة المشكلة بواسطة مجلس الإدارة.

وبالإضافة إلى دورها في متابعة الرقابة الداخلية للوحدة، يمكن أن يؤدي فريق المراجعة الداخلية إلى المساهمة في تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية عن طريق تقديم مساعدة مباشرة إلى المراجع الخارجي. وقد حددت النشرة رقم ٦٥ من معايير المراجعة الطريق الذي يمكن عن خلاله أن يؤثر المراجعون الداخليون في عملية جمع الأدلة التي يقوم بها المراجعون الخارجيون. فإذا حصل المراجع على معلومات لإدلة تدعم صلاحية وأمانة وموضوعية المراجعين الداخليين، يمكن أن يعتمد المراجع الداخلي على عمل المراجع الداخلي في كثير من الأمور.

حجم العمل والرقابة الداخلية Size of Business and Internal Control

يؤثر حجم العمل بشكل كبير على طبيعة الرقابة الداخلية وصور الرقابة الخاصة. ومن الواضح أنه من الصعب أن يتم تحديد ملائم للفصل بين الواجبات في الشركة الصغيرة. وسيكون أيضاً أمراً غير منطقي أن يتم توقع وجود إدارة مراجعة داخلية في منشأة صغيرة. ومع ذلك: إذا تم فحص المكونات الفرعية للرقابة الداخلية، سيصبح واضحاً أن معظم هذه المكونات الفرعية قابل للتطبيق في كل من الشركات الكبرى والصغرى على السواء. وعلى الرغم من أنه لابعد أمراً مختاراً فأ عليه أن يتم صياغة اسياسات في كتيبات إستخدام، إلا أنه من المؤكد أن يتوافر لدى الشركات الصغرى: أفراد أكفاء يوثق بهم يملكون خطوط واضحة للسلطة، إجراءات ملائمة للترخيص، تنفيذ وتسجيل العمليات المالية، المستندات الملائمة والتقارير الملائمة، الرقابة المادية على الأصول والدفاتر، وإلى درجة محدودة الفحص الداخلي المستقل للأداء.

ويتمثل عنصر الرقابة الأساسي المتاح في الشركة الصغيرة في معرفة وإهتمام الشخص في قمة الشركة، وهو غالباً يكون المالك الذي يدير الشركة حيث يمكن كل من الإهتمام الشخصي بالمنظمة والعلاقة الوثيقة مع العاملين من إجراء تقييم أهلية أو صلاحية العاملين والفعالية المحتملة للنظام ككل. وعلى سبيل المثال، يمكن تقوية الرقابة الداخلية بشكل كبير إذا ادت بشكل فعال وظائف مثل: التوقيع على كافة الشيكات بعد المراجعة الدقيقة للمستندات المرفقة، مراجعة التسويات مع البنك، إختبار قوائم المدينين المرسلة للعملاء، التصديق على الإئتمان، فحص كافة المراسلات الخاصة بالعملاء والموردين، والتصديق على الديون المعدومة.

ملخص للرقابة الداخلية Summary of Internal Control

يلخص الشكل ٩-٢ المكونات الخمس للرقابة الداخلية التي سبق مناقشتها.

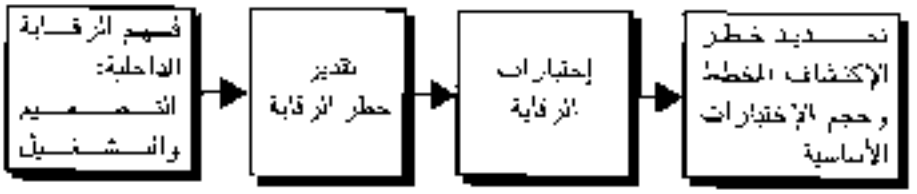
فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بشكل عام

Overview of obtaining an understanding of internal control and assessing control risk

الهدف التعليمي ٩-٤: وصف متطلبات فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

سيتم تخصيص الجزء الباقي من هذا الفصل للتعرف على كيفية حصول المراجع على المعلومات الخاصة بالرقابة الداخلية، واستخدام هذه المعلومات كأساس لتخطيط المراجعة. وحتى يتم توضيح كيفية تحقيق المراجع لذلك، سيتم تقديم ملخص للأجزاء المناسبة التي يمكن من خلالها التوصل إلى: فهم الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، والنتائج الخاصة بإختبارات أرصدة القوائم المالية. ويلخص ذلك الشكل التالي، ويتم عرض ذلك بتفصيل أكبر في الشكل ٩-٣. وسيتم وصف التشغيل

بالشكل ٩-٣ أولاً. وسيتناول الجزء الباقي من هذا الفصل كيفية تنفيذ الممارسين للأجزاء الثلاثة الأولى.



الشكل ٩ – ٢
مكونات الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية		
المكونات	وصف المكون	تقسيمات فرعية إضافية (في حالة القابلية للتطبيق)
بيئة الرقابة	التصرفات، السياسات، والإجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها	مكونات فرعية لبيئة الرقابة • الأمانة والقيم الأخلاقية • الإلتزام بالأهلية أو الصلاحية • مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة • فلسفة الإدارة وأسلوب التعيين • الهيكل التنظيمي • تخصيص السلطة والمسئولية • سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقدير الخطر	تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها • الوجود أو الحدوث • الإكتمال • التقييم أو التوزيع • الحقوق والإلتزامات • العرض والإفصاح
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي	فئات أنشطة الرقابة • الفصل الملائم بين الواجبات • التخويض الملائم للعمليات المالية والأنشطة • السجلات والمستندات الملائمة • الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر • الفحص المستقل للأداء
المعلومات والتوصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع، تبويب، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسئولية عن الأصول المرتبطة بها	يجب تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية • الوجود • الإكتمال • الدقة • التبويب • التوقيت • الترحيل والتلخيص

المراقبة	تقدير الإدارة المستمر أو التقدير الفوري لها لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقاً لتصميم الموضوع لها، أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية	غير قابل للتطبيق

أسباب فهم الرقابة الداخلية بكفاية لتخطيط المراجعة

Reasons for Understanding Internal Control Sufficient Plan the audit

تتطلب النشرة رقم ٥٥ من معايير المراجعة (تم تعديلها بالنشرة رقم ٧٨) أن يقوم المراجع بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة. ويجب أن يكون مدى هذا الفهم، كحد ادنى، كافياً لتخطيط المراجعة على نحو ملائم في ضوء الشروط الأربعة الخاصة بتخطيط المراجعة:

القابلية للمراجعة . يجب أن يحصل المراجع على معلومات تتعلق بأمانة الإدارة وطبيعة ومدى الدفاتر المحاسبية حتى يتمكن من التأكد من إمكانية توافر الأدلة الكافية التي تدعم أرصدة القوائم المالية.

التحريفات الكبيرة المحتملة . يجب أن يسمح الفهم للمراجع أن يتعرف على الأنواع المحتملة للإخطاء والمخالفات التي قد تؤثر على القوائم المالية، وأن يمكن هذا الفهم المراجع من تقدير خطر وقوع هذه الأخطاء والمخالفات التي تكون لها قيمة كبيرة في القوائم المالية.

خطر الإكتشاف. يؤثر خطر الرقابة في نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط بشكل مباشر في خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف من اهداف المراجعة [خ ك = خ م ق/ (خ ط × خ ر)]. ويتم إستخدام المعلومات الخاصة بالرقابة الداخلية لتقدير خطر الرقابة لكل هدف، والذي يؤثر بدوره في خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة المخططة.

تصميم الإختبارات. يجب أن تسمح المعلومات التي حصل عليها المراجع له باجراء تصميم فعال لإختبار الأرصدة في القوائم المالية. ويشمل ذلك إختبارات للقيمة النقدية الصحيحة لكل من العمليات المالية والأرصدة، وأيضاً الإجراءات التحليلية. وسيتم مناقشة ذلك بتفصيل أكثر في الفصل العاشر.

فهم الرقابة الداخلية لغرض التصميم والتنفيذ Understanding internal contral control for design operation

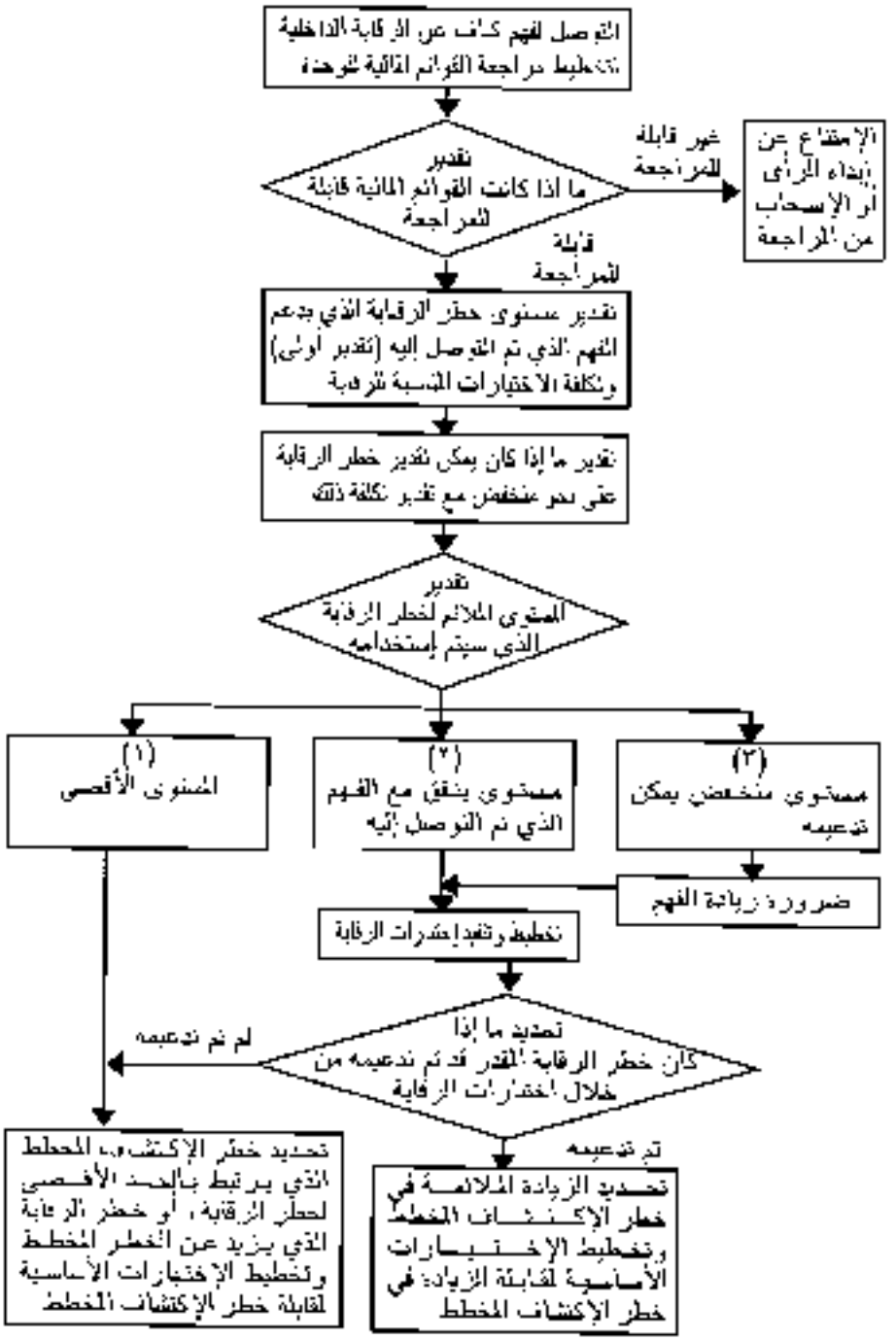
يجب أن يتم دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية. وللتوصل إلى هذا الفهم يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره: (١) تصميم عناصر الرقابة المختلفة داخل كل مكون، و(٢) تحديد ما إذا كان يتم تنفيذ كل منها في التشغيل.

فهم بيئة الرقابة. يتم الحصول على معلومات تتعلق ببيئة الرقابة لكل مكون فرعي بها، وقد سبق تعريف هذه المكونات الفرعية في هذا الفصل. ويستخدم المراجع هذه المعلومات كأساس لتقدير اتجاه الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة نحو مدى أهمية الرقابة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يحدد طبيعة نظام الموازنة كجزء من تصميم بيئة الرقابة. ويتم بعد ذلك تقييم تشغيل نظام الموازنة عن طريق الإستفسار من الأفراد المسئولين عن الموازنة للتعرف على إجراءات الموازنة ومتابعة الفروق بين الموازنة والأداء الفعلي.

ويمكن أيضاً أن يقوم المراجع بإختبار الجداول لدى العميل لاجراء مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنات.

فهم تقدير المخطر يحصل المراجع على معرفة بوسائل تقدير الإدارة للإخطار الخاصة بالعمل من خلال التعرف على: كيفية تحديد الإدارة للأخطار التي تتعلق بالتقرير المالي، تقييم مدى معقولية

شكل ٩ – ٣
فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بكل عام



الأخطار وإحتمال وقوعها، وتقرير التصرفات الضرورية للتعامل مع الأخطار. وتعد قوائم الإستقصاء والمناقشات مع الإدارة من أكثر الوسائل شيوعاً للتوصل إلى فهم تقدير الخطر.

فهم أنشطة الرقابة. يتوصل المراجع إلى فهم بيئة الرقابة وتقدير الخطر على نحو متماثل في كافة حالات المراجعة، ولكن يختلف فهم أنشطة الرقابة على نحو كبير في حالات المراجعة المتنوعة. فالنسبة للعملاء ذوى الحجم الصغير، أصبح أمراً متعارفاً عليه أن يتم تعريف عدداً محدوداً من أنشطة الرقابة أو بلاحظ عدم وجود أنشطة للرقابة على الإطلاق، نظراً لعدم فعالية الرقابة لوجود عدد محدود من الأفراد. أما بالنسبة للعملاء الذين يتوافر لديهم عناصر رقابة متعددة فيمكن أن يرى المراجع أن ذلك يوفر أساساً ممتازاً للرقابة، وبالتالى يكون من الملائم تحديد عدد كبير من عناصر الرقابة خلال مرحلة الفهم. وفي حالة أخرى من المراجعة، يمكن أن يحدد المراجع عدداً قليلاً من عناصر الرقابة في مرحلة فهم أنشطة الرقابة وبعد ذلك يتم تحديد عناصر إضافية للرقابة خلال تنفيذ المراجعة. ويتوقف مدى تحديد عناصر الرقابة على رأى المراجع. وسيتم مناقشة منهجية تحديد عناصر الرقابة بعد ذلك في هذا الفصل.

فهم المعلومات والتوصيل: حتى يتم فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي، يجب أن يحدد المراجع (١) المجموعات الرئيسية للعمليات المالية بالوحدة، (٢) كيف تنشأ هذه العمليات المالية، (٣) ما هى الدفاتر المحاسبية الموجودة وما هي طبيعتها؛ (٤) كيف يتم تشغيل العمليات المالية من البداية وحتى إكتمالها، بما في ذلك مدى وطبيعة إستخدام الحاسب الإلكتروني، و(٥) طبيعة وتفاصيل عملية التقرير المالي التي يتم إنباعها. وعادة، يتم التوصل إلى ذلك من خلال الوصف النظري Narrative description للنظام او من خلال خرائط التدفق Flowcharting (سيتم التعرض لهذين الأسلوبين فيما بعد). ويتم عادة تتبع تشغيل نظام المعلومات المحاسبي عن طريق عملية مالية واحدة أو عمليات مالية قليلة خلال النظام بأكمله (يطلق على ذلك: التشغيل الترتيبي للعمليات المالية Transaction Walk-Through).

فهم المراقبة. يتمثل أهم نوع من المعرفة يجب أن يلم به المراجع لفهم المراقبة في التعرف على الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها الشركة، وكيفية إستخدام هذه الأنشطة في تعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة. ومن أكثر الوسائل شيوعاً في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة.

التقديرات والقرارات Assessments and Decisions

بمجرد أن يتم التوصل إلى فهم كاف عن الرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة، يجب التوصل إلى أربع تقديرات محددة، ويتطلب ذلك أيضاً كما يتضح في الشكل ٩-٣ أن يتخذ المراجع قرارات معينة.

تقدير ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة. يتعلق التقدير الأول بالتعرف على ما إذا كانت الوحدة الإقتصادية قابلة للمراجعة. ويوجد عاملان أساسيان لتحديد القابلية للمراجعة: أمانة الإدارة، وملائمة الدفاتر المحاسبية. ومثلاً، من الصعب أن يقيم المراجع ما إذا كان المخزون متقادماً بدون وجود تقدير أمين للإدارة. فإذا كانت الإدارة تفتقر للأمانة، يمكن أن تفقد الإدارة تصوراً زائفاً، مما يؤدى إلى إعتماد المراجع على أدلة لايجب الإعتماد عليها.

وتمثل الدفاتر المحاسبية مصدراً مباشراً لأدلة المراجعة الخاصة بمعظم أهداف المراجعة. فإذا كانت الدفاتر المحاسبية تتسم بالقصور، فقد لاتتوفر أدلة المراجعة الضرورية. ومثلاً، إذا كان العميل لايحتفظ بالصورة الثانية لفواتير البيع وفواتير الشراء، لن يكون ممكناً أن يتم تنفيذ المراجعة. وما لم يستطع المراجع التعرف على مصدر بديل للدليل الذي يمكن الإعتماد عليه، أو ما لم يتم توفير الدفاتر الملائمة لاستخدامات المراجع، سيكون السبيل الوحيد المتاح هو أن يتم إعتبار الوحدة الإقتصادية غير

قابلة للمراجعة.

وعندما يتم التوصل إلى استنتاج مؤداه عدم قابلية الوحدة الاقتصادية للمراجعة، يجب على المراجع أن يناقش الوضع مع العميل (عادة مع أعلى مستوى) ويتم الإنسحاب من المراجعة أو الإمتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجعة.

تقدير خطر الرقابة الذي يتفق مع الفهم الذي تم التوصل إليه. بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، يقوم المراجع بتحديد تقدير أولي لخطر الرقابة. ويمثل خطر الرقابة مقياساً لتوقعات المراجع بأن الرقابة الداخلية **لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية ولن يتم من خلالها كشف وتصحيح التحريفات** في حالة وقوعها.

ويتم التوصل للتقدير المبدئي لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية في كل نوع رئيسي للعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بتقدير هدف الوجود للمبيعات، مع إجراء تقدير منفصل لهدف الإكتمال. ويوجد طرق مختلفة للتعبير عن هذا التوقع. بعض المراجعين يستخدمون مصطلحات مثل: مرتفع، متوسط، منخفض. ويستخدم البعض الأخر أرقام إحتمالية مثل: ١، ٦، ، ٢، .

ويبدأ التقدير الأولي عادة من خلال أخذ بيئة الرقابة في الإعتبار فإذا كان إتجاه الإدارة يتمثل في عدم أهمية الرقابة، سيكون من المشكوك فيه أن يتم الإعتماد على الإجراءات التفصيلية للرقابة. وأفضل ما يمكن أن يقوم به المراجع في مثل هذه الحالة أن يتم إفتراض أن خطر الرقابة لكل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية يمثل الحد الأقصى (مرتفع، أو بساوي الواحد الصحيح). ومن جانب أخر، إذا كان إتجاه الإدارة إيجابي، يجب على المراجع أن يأخذ في إعتباره السياسات والإجراءات المحددة داخل المكونات الفرعية لبيئة الرقابة وأيضاً في المكونات الأربعة الأخرى للرقابة الداخلية. ويتم إستخدام عناصر الرقابة داخل المكونات الخمس كأساس لتقدير الخطر في مستوي أقل من الحد الأقصى.

ويوجد إعتبارين هامين يتعلقان بالتقدير الأولي: أولاً، لايجب أن يحدد المراجع التقدير الأولي في شكل رسمي وتفصيلي. حيث يفترض المراجع في العديد من حالات المراجعة، مثل عمليات المراجعة في الشركات الصغيرة، أن خطر الرقابة سيبلغ الحد الأقصى، سواء كان ذلك أمراً فعلياً أم لا. ويرجع السبب في إتباع المراجع لهذا النهج إلى أنه يرى أن ذلك يعد أمراً إقتصادياً أفضل لإجراء مراجعة أكثر عمقاً لأرصدة القوائم المالية.

ثانياً، حتي إذا كان المراجع يعتقد بإنخفاض خطر الرقابة، سيتم تقدير الخطر على هذا النحو فقط في حالة وجود أدلة تدعم ذلك. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يرى أن خطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة منخفض، ولكنه جمع قدراً محدوداً من الأدلة التي تدعم الرقابة بشأن هدف المراجعة المرتبط بإكتمال العمليات المالية. فيجب أن يكون تقدير خطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة متوسطاً أو مرتفعاً. ويمكن أن يكون منخفضاً فقط في حالة التوصل إلى أدلة إضافية لتدعيم الرقابة.

تقدير ما إذا كان يمكن تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض. عندما يعتقد المراجع أن خطر الرقابة الفعلي قد يكون أقل بشكل معنوي من التقدير الأولي، يمكنه أن يقرر تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض. ويحدث ذلك عادة عندما يتعرف المراجع على عدد محدود من عناصر الرقابة خلال مرحلة الفهم. وبناء على نتائج التقدير الأولي، يرى المراجع الان أنه يمكن التعرف على عناصر إضافية للرقابة وإختبارها حتى يمكن تخفيض خطر الرقابة المقدر.

تحديد خطر الرقابة المقدر المناسب. بعدما يتوصل المراجع إلى التقدير الأولى وتحديد ما إذا كان محتملاً أن يتم تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، سيكون المراجع في وضع يمكنه من تحديد مستوى الخطر المقدر الذي سيتم استخدام: اما المستوى الذي تم تدعيمه فعلاً في التقدير الأولى، أو المستوى المنخفض. وبعد قرار تحديد المستوى الذي سيتم إستخدامه قرارا إقتصاديا؛ الموازنة بين تكاليف الإختبارات المناسبة للرقابة وتكلفة الإختبارات الأساسية التي يمكن تجنبها عن طريق تخفيض خطر الرقابة. وبفرض، مثلاً: انه يتم التعامل مع هدفي المراجعة المتعلقين بوجود ودقة العمليات المالية للمبيعات، وأعتقد المراجع أنه يمكن تخفيض تكلفة المصادقات بمقدار ٥٠٠٠ دولار عن طريق إنفاق ٢٠٠٠ دولار لتدعيم خطر الرقابة الذي تم تقديره على نحو منخفض. سيكون الأمر أفضل من الوجهة الإقتصادية أن يتم إنفاق ٢٠٠٠ دولار فقط.

إختبارات الرقابة Tests of Controls

يتطلب تقدير خطر الرقابة أن يأخذ المراجع في إعتباره تصميم عناصر الرقابة لتقييم ما إذا كانت فعالة في تحقيق أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية. وخلال مرحلة الفهم؛ يجب جمع الأدلة التي تدعم تصميم عناصر الرقابة وأيضاً الأدلة الخاصة بتطبيق الرقابة عند التشغيل. وحتى يمكن استخدام عناصر محددة للرقابة كأساس لتخفيض خطر الرقابة المقدر، يجب توافر أدلة عن مدى فعاليتها خلال إجمالي، أو على الأقل معظم، فترة المراجعة. ويطلق على إجراءات جمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ الرقابة خلال مرحلة الفهم **إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية**. أما الإجراءات التي يتم إستخدامها لإختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تدعيم تخفيض خطر الرقابة المقدر فيطلق عليها **إختبارات الرقابة** Tests of Controls. وسيتم مناقشة كلا النوعين لاحقا في هذا الفصل.

فإذا دعمت نتائج إختبارات الرقابة تصميم عناصر الرقابة كما كان متوقعاً، سيتابع المراجع عمله باستخدام نفس المستوى المقدر من خطر الرقابة. فإذا أوضحت إختبارات الرقابة أن عناصر الرقابة لا يتم تنفيذها على نحو فعال، يجب إعادة النظر في المستوى المقدر لخطر الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد تشير نتائج الإختبارات إلى اختصار تطبيق عناصر الرقابة خلال السنة محل المراجعة، أو أن الشخص المكلف بالتطبيق يرتكب تحريفات متكررة. وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يتم إستخدام مستوى مرتفع من خطر الرقابة ما لم يتم التعرف على عناصر إضافية للرقابة لنفس العمليات المالية المرتبطة بأهداف المراجعة، ووجد أن هذه العناصر تتسم بالفعالية.

خطر الإكتشاف المخطط والإختبارات الأساسية Planned Detection Risk and Substantive Tests

تتمثل نتيجة تنفيذ الخطوة السابقة في تقدير خطر الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية في كافة أنواع العمليات المالية الرئيسية للوحدة الإقتصادية. وحتى يمكن تقدير خطر الرقابة في مستوى أقل من الحد الأقصى، يجب تدعيم ذلك من خلال إختبارات محددة للرقابة. وبعد ذلك يتم ربط التقديرات الخاصة بالخطر بأهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة للحسابات التي تتأثر بالأنواع الرئيسية للعمليات المالية. ويتم تحديد المستوى الملائم لخطر الإكتشاف لكل هدف مراجعة يرتبط بالأرصدة باستخدام نموذج خطر المراجعة. وسيتم مناقشة وتوضيح العلاقة بين أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة، وإختبار وتصميم إجراءات المراجعة للإختبارات الأساسية الخاصة بأرصدة القوائم المالية في الفصل العاشر.

إجراءات التوصل للفهم Procedures to obtain an understanding

الهدف التعليمي ٩-٥: معرفة كيف يتم التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية

تنوع على نحو كبير في الممارسة العملية دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. ففي الشركات الصغرى، يتوصل العديد من المراجعين إلى مستوى كاف فقط من الفهم لتقدير ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة، وتقييم بيئة الرقابة في ضوء إتجاه الإدارة، وتحديد مدى ملائمة النظام المحاسبي للعميل. وعادة، حتى يتم اداء المراجعة بكفاءة، يتم تجاهل الرقابة الداخلية، ويقدر خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، وبالتالى يتم تقدير خطر الإكتشاف على نحو منخفض.

أما في الشركات الكبرى، خصوصاً عند التعامل المتكرر مع الإدارة، يحدد المراجع خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض في معظم أجزاء المراجعة قبل أن تبدأ المراجعة. ويتمثل المنهج المتعارف عليه في: (١) التوصل إلى فهم بيئة الرقابة، تحديد إجراءات تقدير الخطر، دراسة نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي، التعرف على وسائل المتابعة عند مستوى تفصيلي، (٢) التعرف على عناصر محددة للرقابة يمكن إستخدامها في تخفيض خطر الرقابة وتقدير خطر الرقابة، (٣) تنفيذ إختبارات الرقابة للتحقق من فعالية الرقابة. ويمكن للمراجع فقط أن يستنتج أنه يمكن تحديد خطر الرقابة على نحو منخفض بعد الإنتهاء من الخطوات الثلاث. وسيتم تقديم شرح تفصيلي للخطوات الثلاث لتوضيح كيف يتم دراسة هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل وتقدير خطر الرقابة تبعاً لذلك.

الإجراءات الخاصة بالتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية
Procedures to Determine Design and Placement in Operation

تتمثل مهمة المراجع في التوصل لفهم الرقابة الداخلية في إكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها بطريقة مقبولة. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بالتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية.

تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة مع الوحدة الإقتصادية. يتم تنفيذ معظم عمليات المراجعة داخل الشركة بواسطة نفس منشأة المحاسبة سنوياً. وفيما عدا عملية المراجعة التي يتم تنفيذها داخل الشركة للمرة الأولى، يبدأ المراجع عمله وفي حوزته قدر كبير من المعلومات عن الرقابة الداخلية للعميل، توصل إليه من خلال سنوات التعامل السابقة. ونظراً لأن الأنظمة وعناصر الرقابة لايتم تغييرها على نحو متكرر، يمكن تحديث هذه المعلومات وإستخدامها في المراجعة الخاصة بالعام الحالي.

الإستفسار من أفراد العميل. تتمثل البداية المنطقية في تحديث المعلومات الخاصة بعملية المراجعة السابقة، أو التوصل للمعلومات خلال عملية المراجعة الأولى، في التعامل مع أفراد العميل. ويتم تقديم الإستفسارات إلى كل من: الإدارة، المشرفين، والعاملين خلال مرحلة فهم الرقابة الداخلية.

قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل. حتى يتم تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية، يجب أن تقوم الوحدة الإقتصادية بعمليات مكثفة للتوثيق. ويشمل ذلك مستندات وكتيبات تحدد السياسة الموضوعة من قبل الوحدة الإقتصادية (مثل ميثاق السلوك بالشركة)، وكتيبات النظم والمستندات الخاصة بها (مثل الكتيبات المحاسبية والخرائط التنظيمية). ويجب أن يقرأ المراجعة هذه المعلومات ثم مناقشتها مع أفراد العميل للتأكد من أنه يتم تفسيرها وفهمها على نحو ملائم.

فحص المستندات والدفاتر. يتم من خلال كافة المكونات الخمس للرقابة الداخلية إنشاء العديد من

المستندات والدفاتر. ويتم توضيح ذلك إلى درجة ما في كتيبات النظم والسياسات. ويمكن للمراجع من خلال فحص الدفاتر والمستندات الفعلية والتي تم التعامل معها على نحو مكتمل أن يتعرف بشكل دقيق وحي على محتويات الكتيبات وأن يفهمها تماماً. ويوفر أيضاً فحص المستندات والدفاتر الأدلة الخاصة بمدى تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة في الواقع.

ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالوحدة الإقتصادية. بالإضافة إلى فحص المستندات والدفاتر المكتملة، يمكن للمراجع أن يلاحظ أداء أفراد العميل خلال التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية والمحاسبية. ويعزز ذلك فهم المراجع ومعرفته عن الرقابة أثناء التنفيذ.

ويمكن أن يتم دمج كل من: الملاحظة، التوثيق، والإستفسار على نحو ملائم وفعال لتحقيق التشغيل الروتيني للعمليات والسابق الإشارة إليه. وعن طريق هذا الإجراء، يستطيع المراجع إختيار مستند أو أكثر من بداية حدوث عملية مالية معينة وتتبع التشغيل المحاسبي لها بالكامل (يمكن أن يتم ذلك لأكثر من عملية مالية). ويتم في كل مرحلة من مراحل التشغيل تقديم الإستفسارات وملاحظة الأنشطة الجارية، بالإضافة إلى فحص عمليات التوثيق المكتملة للعملية المالية (أو للعمليات المالية).

توثيق الفهم Documentation of the Understanding

يوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق فهم الرقابة الداخلية، وهي: الوصف النظري، خرائط التدفق، وقوائم إستقصاء الرقابة الداخلية. ويمكن أن يتم إستخدامها على نحو منفصل أو موحد. وفيما يلي مناقشة لكل أسلوب منها.

الوصف النظري. يتمثل هذا الأسلوب في وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل. ويجب توفر الخصائص التالية في الوصف النظري الملائم للنظام المحاسبي والرقابة المرتبطة بها:

- نشأة كل مستند وسجل داخل النظام. وعلى سبيل المثال، يجب أن يحدد الوصف من أين تأتي طلبات العملاء وكيف تظهر فواتير البيع.
- كافة عمليات التشغيل داخل النظام. وعلى سبيل المثال، إذا كانت قيمة المبيعات تحدد من خلال برنامج بالحاسب الإلكتروني عن طريق ضرب الكميات التي تم شحنها بأسعار البيع المعيارية المخزنة في البرنامج، يجب ان يتم وصف ذلك.
- تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام. يجب التعبير عن كيفية ملء المستندات، ارسالها للعملاء، أو التخصص منها بعد إتمام العملية المالية.
- توضيح عناصر الرقابة التي تناسب تقدير خطر الرقابة. ويشمل ذلك عادة الفصل بين الواجبات (فصل التسجيل عن التعامل مع النقدية)، الترخيصات والموافقات (الموافقة على الإئتمان) والتحقق الداخلي (مقارنة الوحدات المباعة مع عقود المبيعات).

خريطة التدفق. تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية تصوير رمزي بياني لمستندات العميل وتدفقها المتتابع داخل الشركة. وتتضمن خريطة التدفق الملائمة الخصائص الأربعة التي سبق ذكرها عند تناول الوصف النظري.

وتتميز خريطة التدفق أساساً بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن المراجع من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة. وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد في التعرف على أوجه القصور عن طريق توفير فهماً واضحاً للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام. وهي تتفوق في

معظم الإستخدامات على الوصف النظري كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام، وبصفة خاصة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات. حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة وصف نظري. ومن السهل أيضاً أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالوصف النظري.

ويعد أمر غير عادي أن يتم إستخدام هذين الأسلوبين معاً لوصف نفس النظام، حيث أن كلاهما يهدف إلى وصف تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي. ويتم في بعض الأحيان دمج الوصف النظري وخريطة التدفق معاً. ويتوقف قرار إستخدام أحد هذين الأسلوبين أو استخدامهما معاً على عاملين: السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه المراجعون للسنة الحالية والسنة التالية، والتكلفة النسبية للإعداد.

قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية. يتم من خلال قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية طرح أسئلة عن أنواع الرقابة في كل جانب من جوانب المراجعة كوسيلة لتوضيح الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية للمراجع. وفي معظم الأحوال يتم تصميمها للإجابة عن الأسئلة بـ «نعم» أو «لا». وتشير الإجابة بـ «لا» إلى أوجه القصور المحتملة في الرقابة الداخلية.

وتتمثل الميزة الرئيسية من إستخدام قائمة الإستقصاء في أنها تعطي كل جانب بالمراجعة على نحو سريع ومناسب في بداية المراجعة. وتتمثل العيب الرئيسي في أنه يتم فحص الجوانب الفردية في نظام العميل دون أن يتم توفير رؤية عامة. بالإضافة إلى ذلك لاتكون قائمة الإستقصاء القياسية قابلة للتطبيق لدى بعض عملاء المراجعة، خاصة الشركات الصغيرة.

ويوضح الشكل ٩-٤ جانباً من قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية لدائرة المبيعات والتحصيل في شركة Hillsburg Hardware co. حيث تم تصميم هذه القائمة لإستخدامها في التعامل مع ٦ أهداف للمراجعة ترتبط بالعمليات المالية. ويجب ملاحظة أن كل هدف (من أ إلى و) يرتبط فقط بالمبيعات (كما يوضح ذلك الأقسام المظللة). ونفس الشئ يتم بالنسبة للجوانب الأخرى في المراجعة.

ونرى أن إستخدام كل من قائمة الإستقصاء وخريطة التدفق أمراً مرغوباً به بشدة لفهم نظام العميل. حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام؛ وتعد قائمة الإستقصاء قائمة إختبار مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة التي يجب أن تكون موجودة. وعندما يتم إستخدام الأسلوبين معاً بشكل موحد، سيتوافر للمراجع وصفاً ممتازاً للنظام.

ويكون أمراً مرغوباً فيه أن يتم إستخدام الوصف النظري لدى العميل أو خرائط التدفق الخاصة بالعميل أو ترك العميل ليقوم بملء قائمة استقصاء الرقابة الداخلية. وعندما لايكون ذلك متاحاً من خلال العميل، وهو ما يحدث غالباً؛ يقوم المراجع بإعداد هذه الوسائل.

الشكل ٩ - ٤
قائمة إستقصاء جزئية للرقابة الداخلية على المبيعات

العميل Hillsburg Hardware Co. تاريخ المراجعة ٩٦/١٢/٣١ المراجع MSW
تاريخ الإنتهاء ٩٦/٩/٣٠ قام بالفحص FR تاريخ الانتهاء ٩٦/١٠/١

الهدف (المظلل) والسؤال	الإجابة: نعم	لا	غ ط	ملحوظات
المبيعات				
أ - تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيين				قام AS بفحص المستندات الأساسية
١- هل تم تدعيم المبيعات المسجلة بواسطة مستندات شحن مرخص بها وطلبات من العميل تم الموافقة عليها؟	✔			
٢- هل تمت الموافقة على الإئتمان الممنوح للعميل بواسطة شخص مسئول؟	✔			بواسطة رئيس الشركة
٣- هل يجب إستخدام أوامر شحن سابقة الترقيم ومطبوعة سابقاً لأى سلع يتم أرسالها لخارج الشركة؟				
ب- المبيعات التي حدثت فعلاً تم تسجيلها				
١- هل يوجد سجل للبضاعة التي يتم شحنها؟	✔			
٢- هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع؟	✔			
٣- هل يوجد ترقيم مسبق لمستندات الشحن مع تحديد للمسئول عنها؟	✔			
٤- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسئول عنها؟	✔			توجد فواتير سابقة الترقيم ولكن لم يتم تحديد شخص يكون مسئولا عنها. يجب إجراء إختبارات أساسية إضافية
جـ- تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح.	✔			
١- هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين الكمية في مستندات الشحن والكمية في فواتير المبيعات؟	✔			تم ذلك بواسطة AS ومراقبة رئيس الشركة
٢- هل تم إستخدام قائمة الأسعار المرخص بها؟	✔			
٣- هل يتم إرسال فواتير شهرية للعملاء؟	✔			

د – تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم				
١– هل توجد مقارنة محايدة بين المبيعات المسجلة ودليل الحسابات؟			✔	
هـ – تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح				
١– هل توجد مقارنة محايدة بين تواريخ مستندات الشحن وتواريخ التسجيل؟		✔		يوجد ضعف في النظام ويجب أداء إختبارات أساسية إضافية
و – تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم في الملفات الرئيسية ولخصت على نحو ملائم				
١– هل تم تجميع يومية المبيعات بشكل محايد وتتبع أثر العمليات المالية بالأستاذ العام وطباعة الملف الرئيسي؟		✔		تم إختيار منطقية ذلك بواسطة رئيس الشركة
٢– هل توجد مقارنة بين أسماء العملاء في مستندات الشحن وأسمائهم في دفتر الأستاذ العام والأسماء المطبوعة من خلال الملف الرئيسي؟	✔			قام AS بذلك

ع ط = غير قابل للتطبيق

تقدير خطر الرقابة Assess Control Risk

الهدف التعليمي ٩ – ٦: معرفة كيف يتم تقدير خطر الرقابة لكل نوع رئيسي من العمليات المالية

بمجرد ما يحصل المراجع على معلومات وصفية وأدلة تدعم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية، يتم تقييم خطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعملية المالية. ويتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل كل دائرة من دوائر العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، في دائرة المبيعات والتحصيل، عادة ما تتمثل العمليات المالية في المبيعات، مسموحات ومردودات المبيعات، إبتلام النقدية، مخصص الديون المعدومة، شطب الديون المعدومة.

تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية Identify Transaction Related audit objectives

تتمثل الخطوة الأولى في التقدير في تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تطبيق التقدير عليها. ويتم ذلك من خلال التطبيق السابق الإشارة إليه لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، ويتم ذلك في شكل عام لكل نوع من الأنواع الرئيسية للعمليات المالية بالوحدة الإقتصادية.

تحديد أساليب محددة للرقابة Identify Specific Controls

تتمثل الخطوة الثانية في تحديد أساليب محددة من الرقابة تساهم في تحقيق كل هدف مرتبط بالعملية

المالية. ويتعرف المراجع على أنواع الرقابة ذات الصلة من خلال تتبع المعلومات الوصفية في نظام العميل. وتتمثل في: السياسات، الإجراءات، والأنشطة التي توفر في رأيه الرقابة على العملية المالية التي يتم التعامل معها. وحتى يتم القيام بذلك، يكون أمراً مفيداً أن يتم تحديد أنواع الرقابة التي يمكن أن توجد والتعرف على مدى وجودها فعلاً. وعلى سبيل المثال، هل يوجد فصل ملائم بين الواجبات، وكيف يتم تحقيق ذلك؟ هل المستندات المستخدمة يتم التوقيع عليها؟ هل يوجد مسئول عن المستندات سابقة الترقيم؟

وعند إجراء هذا التحليل، لايكون ضرورياً أن يتم أخذ كل أنواع الرقابة في الإعتبار، حيث يجب على المراجع أن يتعرف على أنواع الرقابة التي يتوقع أنى كون لها أثراً كبيراً في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية. ويطلق على هذه الأساليب أساليب الرقابة الأساسية Key Controls. ويرجع السبب في ذلك إلى أن التعرف على هذه الأساليب الرئيسية سيكون كافياً لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأنه يساهم في أداء المراجعة بكفاءة.

التعرف على وتقييم أوجه الضعف Identify and Evalante Weakness

تعرف أوجه الضعف على أنها نقص أنواع الرقابة الملائمة، والتي تزيد من خطر وجود التحريفات بالقوائم المالية. فإذا كان المراجع يرى أن هناك أنواع رقابة لاتتلائم مع أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة، يزيد ذلك من توقع حدوث التحريف. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن هناك تحقق داخلي لدفة العمليات المالية الخاصة بالأجور، يمكن أن يستنتج المراجع أن هناك ضعفاً في الرقابة الداخلية. ويمكن إتباع منهج من أربع خطوات للتعرف على أوجه الضعف الرئيسية:

التعرف على أنواع الرقابة الموجودة. نظراً لأن أوجه الضعف تمثل نقص أساليب الرقابة الملائمة، يجب على المراجع في البداية أن يعرف أساليب الرقابة الموجودة فعلاً. وسبق التعرض لوسائل التعرف على أساليب الرقابة الموجودة.

التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام. يمكن إستخدام الأساليب التالية على نحو مفيد: قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، الوصف النظري، قائمة التدقق للتعرف على الجوانب التي يوجد بها نقص في أنواع الرقابة الأساسية بما يؤدي إلى زيادة إحتمال حدوث التحريفات بها. وإذا تم تقدير خطر الرقابة بمستوى مرتفع أو متوسط، دل ذلك على وجود نقص في أنواع معينة من الرقابة.

تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث. يتمثل الهدف من هذه الخطوة في تعريف كل من الأخطاء والمخالفات المحددة التي يمكن أن تحدث نتيجة نقص أساليب من الرقابة. ويتم تحديد مدى أهمية أوجه القصور بالنظام بنسبة حجم الأخطاء أو المخالفات التي يحتمل أن تقع بسبب قصور الرقابة الداخلية.

أخذ أنواع الرقابة المتكاملة المحتملة في الإعتبار. يتمثل نوع الرقابة المكافئ في ذلك النوع من الرقابة الذي يعوض أحد أوجه القصور في النظام. وهناك مثال شائع على ذلك في الشركات الصغرى يتمثل في تدخل المالك. وعندما يكون هناك رقابة متكافئة، لن يكون وجود قصور في النظام أمراً محل الإهتمام لإنخفاض إحتمال وقوع تحريفات على نحو كبير.

ويوضح الشكل ٩-٥ كيف يتم توثيق أوجه القصور في دائرة المبيعات والتحصيل في شركة Air-light Machine. ويوضح الأثر على عمود أدلة المراجعة أثر أوجه القصور على برنامج المراجعة الذي يقوم المراجع بتخطيطه.

مصفوفة خطر الرقابة The Control Risk Matrix

يستخدم العديد من المراجعين مصفوفة خطر الرقابة Central Risk Matrix خلال عملية تقدير خطر الرقابة. حيث تؤثر معظم أنواع الرقابة في أكثر من هدف للمراجعة يرتبط بالعمليات المالية، وأيضاً يؤثر العديد من أنواع الرقابة المختلفة في هدف محدد للمراجعة يرتبط بالعمليات المالية. ويجعل هذا التعقد مصفوفة خطر الرقابة أداة مفيدة لمساعدة المراجع على تقدير خطر الرقابة. وتستخدم مصفوفة خطر الرقابة في المساعدة على تعريف كل من أوجه القوة والقصور في الرقابة الداخلية وفي تقدير خطر الرقابة.

ويوضح الشكل ٩-٦ إستخدام مصفوفة خطر الرقابة في دائرة المبيعات بشركة Airtight Machine، وعند تصميم المصفوفة، يتم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية في رؤوس الأعمدة مع تحديد أساليب الرقابة ذات الصلة في الصفوف. بالإضافة إلى ذلك، عندما يتم التعرف على أوجه القصور الكبيرة، يتم وضعها أيضاً في الصفوف بالشكل. ويتم إستخدام المصفوفة بعد ذلك لإظهار كيف تساهم أساليب الرقابة في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وكيف تؤثر أوجه القصور على هذه الأهداف. وخلال الشكل ٩-٦، يتم إدراج حرف «ق» في كل خلية عندما تحقق الرقابة بشكل كامل أو جزئي هدف المراجعة، وحرف «ض» عندما يتم إظهار أثر أحد أوجه القصور.

شكل ٩ - ٥
أوجه القصور في الرقابة الداخلية

العميل Airtight Machine — الجدول P.3
أوجه القصور في الرقابة الداخلية — أعد بواسطة FR
الدائرة المبيعات والتحصيل — الفترة

أوجه القصور	أسلوب الرقابة المكافئ	التحريف المحتمل	الأهمية النسبية	الأثر على أدلة المراجعة
١- يقوم مسجل أرصدة المدينين بالموافقة على مذكرة الإئتمان وله الحق في التعامل مع النقدية	يقوم المالك بفحص كافة مذكرات الإئتمان بعد تسجيلها، ولديه معرفة بكافة العملاء	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
٢- لايوجد تحقق داخلي للمعاملات مع العملاء الرئيسين من حيث عددهم، كميات المبيعات والمعلومات الخاصة بفواتير البيع ومذكرات الإئتمان*	لايوجد	أخطاء كتابية في فواتير العملاء، وأخطاء كتابية في الترحيل للملف الرئيسي، وتبويب الحسابات	جوهري	زيادة الإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات إلى ١٢٥ عملية مالية

* يتم تضمين ذلك في خطاب الظروف التي يتم التقرير عنها

شكل ٩ - ٦

مصفوفة خطر الرقابة للعمليات المالية للمبيعات - شركة Airtight Machine

الرقابة الداخلية	تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيين (الوجود)	تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي حدث فعلاً تسجيلها (الإكتمال)	تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم (التصنيف)	تم تسجيل العمليات المالية للمبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	تم إدراج المعلومات المالية للمبيعات على نحو ملائم في مجلدات الرئيسية والخصم على نحو ملائم (التقييم)
يتم الموافقة على الإئتمان قبل شحن البضاعة	ق				
يجب تدعيم المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر من العملاء تم الموافقة عليها، مع إرفاق ذلك مع النسخة الثانية من فاتورة البيع	ق				
الموافقة على قائمة الأسعار التي يتم استخدامها لتحديد سعر الوحدة المباعة			ق		
الفصل بين الواجبات في كل من: إعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، والتعامل مع النقدية التي يتم استلامها	ق	ق			ق
يتم تصدير مستندات الشحن لإعداد الفواتير يوميا، ويتم إصدار الفاتورة في اليوم التالي		ق		ق	
يتم التحقق من مستندات الشحن وأرقام فواتير البيع المزدوجة أسبوعياً مع تتبع أثر ذلك في يومية المبيعات		ق		ق	
يتم تجميع مستندات الشحن يومياً والتحقق من الكميات بها	ق	ق	ق	ق	ق
يتم إرسال القوائم شهرياً للعملاء بالبريد	ق		ق		ق
يوجد دليل ملائم لتحصيلات			ق		
فحص يومية المبيعات شهرياً للتحقق من منطقية الإجماليات وإجراء مقارنة مع الاستخدام لكل من المبيعات ومردودات المبيعات					ق
عدم وجود تحقق داخلي لعدد العملاء الرئيسيين والكميات الخاصة بهم والمعلومات الخاصة بفواتير البيع ومذكرات الائتمان			ض	ض	ض
خطر الرقابة المقدر	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض متوسط	متوسط

ق = أسلوب الرقابة يحقق جزئيا أو كليا هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية
ض = وجه القصور الذي تم تعريفه في الشكل ٩ - ٥

تقرير خطر الرقابة Assess Control Risk

بمجرد التعرف على أساليب الرقابة وأوجه القصور التي تتعلق بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، يمكن تقدير خطر الرقابة. ومرة أخرى، بعد إستخدام مصفوفة خطر الرقابة أمراً مفيداً في هذا الصدد. وكما يتضح في الشكل ٩-٦، يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة للمبيعات في شركة Airtight عن طريق فحص كل عمود وتحديد أساليب الرقابة وأوجه القصور به وطرح التساؤل، «ماهو إحتمال منع أو إكتشاف خطأ أو مخالفة كبيرة من خلال أنواع الرقابة المستخدمة، وما هو أثر أوجه القصور في انتظام على منع أو اكتشاف الأخطاء أو المخالفات الكبيرة؟». إذا كان الإحتمال مرتفعاً، يمكن وضع خطر الرقابة في مستوى مرتفع، والعكس صحيح.

وعندما يتم التوصل إلى التقدير الأولي لخطر الرقابة للمبيعات والمتحصلات النقدية، يمكن للمراجع إستكمال الصفوف الثلاثة الخاصة بخطر الرقابة في قائمة الأدلة المخططة التي سبق عرضها في الشكل ٨-٧ في الفصل الثامن. فإذا لم تدعم نتائج إختبارات الرقابة التقدير الأولي لخطر الرقابة، يجب على المراجع ان يعدل القائمة تبعاً لذلك. ومن جانب اخر، يمكن لمراجع أن ينتظر حتى يتم تنفيذ إختبارات الرقابة لملء الصفوف الثلاثة الخاصة بخطر الرقابة في القائمة. ويوضح الشكل ٩-١٢ قائمة الأدلة المخططة لشركة Hillsburg Hardware Co. بعد إستكمال الصفوف الخاصة بخطر الرقابة.

توصيل الظروف التي يمكن التقرير عنها والجوانب المرتبطة بها

Communicate Reportable Conditions and Related Matters

خلال عملية التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، يمكن للمراجع أن يحصل على معلومات تساعد لجنة المراجعة على الوفاء بمسئولياتها. وبوجه عام، تتعلق هذه المعلومات بأوجه القصور في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية. ويطلق عليها الظروف التي يمكن التقرير عنها Reportaibe Condiaions كما ورد في النشرة رقم ٦٠ من معايير المراجعة.

اعلام لجنة المراجعة . يجب توصيل الظروف التي يمكن التقرير عنها إلى لجنة المراجعة كجزء من كل عملية مراجعة يتم تنفيذها. فإذا لم يكن بالشركة محل المراجعة لجنة للمراجعة، يجب أن يتم توصيل ذلك إلى شخص أو أشخاص في الشركة يضطلعون بمسئولية عامة عن الرقابة الداخلية، مثل مجلس الإدارة أو المالك المدير.

وسيتمثل شكل الاعلام في تقرير، على الرغم من أنه يمكن أن يكون التوصيل أو الاعلام شفوياً أو من خلال التوثيق في أوراق العمل كما تسمح بذلك المعايير المهنية. ويوضح الشكل ٩-٧ الخطاب الخاص بالظروف التي يمكن التقرير عنها.

خطابات الإدارة . يجب على المراجع أن يلاحظ بجانب الظروف التي يمكن التقرير عنها أمور أخرى ترتبط بالرقابة الداخلية تكون لها أهمية أقل، كما يجب عليه أيضاً أن يحدد بحالات تحسين الرقابة الداخلية، ويجب توصيل ذلك إلى العميل. ويتمثل شكل التوصيل أو الاعلام في خطاب منفصل يطلق عليه خطاب الإدارة.

إختبارات الرقابة Tests of Controls

الهدف التعليمي ٩ - ٧ : فهم عملية تحديد وتنفيذ إختبارات الرقابة كأساس لإجراء دراسة أخرى

يجب تدعيم أساليب الرقابة التي تعرف عليها المراجع خلال عملية تقدير الخطر الخاص بالرقابة بهدف تخفيض هذا الخطر (أنواع الرقابة الرئيسية) عن طريق تنفيذ إختبارات الرقابة للتحقق من أن أساليب الرقابة الرئيسية يتم تنفيذها على نحو فعال طوال أو في معظم الفترة التي تتم المراجعة عنها. وعلى سبيل المثال، يوضح الشكل ٩ - ٦ أساليب الرقابة الرئيسية التي يرغب المراجع في الإعتماد عليها أو التي يجب أن يدعمها من خلال تنفيذ إختبارات الرقابة.

الإجراءات التي يجب إتباعها لتنفيذ إختبارات الرقابة Procedures for tests of Controls

يوجد أربع إجراءات يتم إستخدامها لتدعيم الرقابة الداخلية. وهي:

الإستفسار من الأفراد المناسبين لدى العميل. على الرغم من أن الإستفسار لايعد عادة مصدراً قوياً للإدلة عن فعالية الرقابة الداخلية، إلا أن الإستفسار يعد شكلاً ملائماً للتوصل إلى الأدلة. وعلى سبيل المثال، قد يتعرف المراجع على أن هناك أفراداً غير مصرح لهم بمكنهم التوصل إلى ملفات الحاسب الإلكتروني، عن طريق إستفسار المراجع من الشخص المسئول عن الرقابة عن مكتبة الحاسب الإلكتروني.

فحص المستندات والسجلات والتقارير. ينتج عن العديد من أساليب الرقابة مستنداً واضحاً من الأدلة المستندية. وعلى سبيل المثال، عند إستلام أمر الشراء من العميل، يتم إستخدامه لإعداد أمر البيع والذي يجب أن يستخدم للموافقة على الائتمان الممنوح للعميل (راجع النوعين الأول والثاني من أنواع الرقابة الأساسية في الشكل ٦ - ٩). ويتم إرفاق أمر الشراء الخاص بالعميل مع أمر البيع للترخيص بعمليات تشغيلية أخرى. ويقوم المراجع بفحص المستندات للتأكد من إكتمالها وتوافقها مع بعضها البعض وأن التوقيعات الواجب تواجدها قد تم تنفيذها فعلاً.

الشكل ٩ - ٧

خطاب الظروف التي يمكن التقرير عنها

Johnson and Seygrove
محاسبان معتمدان
٢٠١٦ فليج بوليفراد، ولاية متشجان

١٢ فبراير ١٩٩٧

مجلس الإدارة لشركة Airtight Machine

السادة الأفاضل:

قمنا بفحص الرقابة الداخلية لشركة Airtight Machine عند تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم إستخدامها حتى يمكننا إبداء الرأي عن القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد عن فعالية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، نوصت إلى ملاحظات محددة تتعلق بالرقابة الداخلية وتنفيذها. وتمثل هذه الملاحظات ظروفاً يمكن التقرير عنها في ضوء المعايير الموضوعة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين. وتعبر الظروف التي يمكن التقرير عنها عن بعض الأمور التي استرعت إنتباهنا وتتعلق بأوجه قصور كبيرة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية والتي يمكن في رأينا

أن يؤثر على نحو سلبي في قدرة الشركة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بالشكل الذي يتسق مع مزاعم الإدارة في القوائم المالية.

وتتمثل الظروف التي يمكن التقرير عنها في عدم وجود تحقق مستقل من إدراج أسماء العملاء، رقم البنج؛ الكميات التي يتم تحميلها في كل من فواتير البيع ومذكرات الانضمام. ونتيجة لذلك، يمكن أن تقع أخطاء في هذه الجوانب وتظل دون اكتشاف، مما يؤثر سلبا على كل من قيم حسابي المبيعات والمدينين التي يتم تسجيلها بالدفاتر. ويعد ذلك نقصا خطيراً بسبب كبر حجم متوسط المبيعات في الشركة.

وتم إعداد هذا التقرير لإعلام كل من أعضاء مجلس الإدارة وإدارة الشركة وباقي العاملين بالشركة.

التوقيع

Johnson and Seygroves

محاسبان مصرح لهما

ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية. يوجد أنواع أخرى من أنشطة الرقابة الداخلية التي لاينتج عنها مستنداً لأدلة المراجعة. وعلى سبيل المثال: يعتمد تحقيق الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهام محددة بواسطة أفراد محددين، وعادة ما لا يتم توثيق الأداء المنفصل (راجع النوع الرابع من أساليب الرقابة الرئيسية في الشكل ٩-٦). وكذلك: ففي هذه الأساليب من الرقابة التي لايوجد بشأنها أدلة مستندية: يجب على المراجع أن يلاحظها بنفسه.

تنفيذ الإجراءات لدى العميل. يوجد أيضاً أنواع من الأنشطة الخاصة بالرقابة يتوافر عنها مستندات وسجلات، ولكن لايكون محتواها كافياً للمراجع لتقدير مدى فعالية تنفيذ هذه الأنواع. وعلى سبيل المثال، بفرض انه يجب التحقق من الأسعار في فواتير البيع من خلال الإطلاع على قائمة الأسعار المناسبة لدى العميل كوسيلة للتحقق الداخلي. ولكن، لايوجد أية إشارة على إتمام هذا التحقق في فواتير البيع (راجع الأسلوب الثالث من أساليب الرقابة الرئيسية في الشكل ٩-٦). يكون من المتعارف عليه في هذه الحالة أن يقوم المراجع بالتنفيذ الفعلي لهذا النشاط للتعرف عما إذا كان يمكن التوصل للنتائج المناسبة. ويستطيع المراجع أن ينفذ الإجراء عن طريق تتبع أسعار البيع ومقارنتها بالأسعار المرخص بها في القائمة القياسية في تاريخ إجراء العملية المالية. وإذا لم يلاحظ المراجع وجود أية تحريفات، يستطيع إستنتاج أن الإجراءات قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط لها.

مدى الإجراءات Extent of Procedures

يتوقف مدى تطبيق إختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المراجع راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، يجب أن يتم تنفيذ إختبارات رقابة مكثفة. ويتم ذلك في ضوء كل من عدد أساليب الرقابة التي يجب إختبارها ومدى الإختبارات الذي يخص كل أسلوب من أنواع الرقابة. وعلى سبيل المثال، إذا أراد المراجع في إستخدام مستوى منخفض لخطر الرقابة، يجب تطبيق عينة كبيرة الحجم لإجراءات التوثيق والملاحظة وإعادة التشغيل.

الإعتماد على الأدلة الخاصة بالمراجعة في السنة السابقة. إذا تم التوصل لأدلة في المراجعة التي تم تنفيذها في السنة السابقة تشير إلى أنه يتم تنفيذ أساليب الرقابة الرئيسية على نحو فعال، ورأى المراجع أن الوضع في السنة الحالية يمثل استمراراً لذلك، يمكن تخفيض مدى إختبارات الرقابة إلى حد ما في السنة الحالية. وعلى سبيل المثال، في مثل هذه الحالات، يمكن للمراجع إستخدام عينة ذات حجم منخفض عند اختبار أساليب الرقابة التي ينتج عنها سندا للأدلة، أو أن يتم تنفيذ اختبارات محددة على نحو متعاقب في الجوانب المختلفة خلال سنتين أو أكثر.

تنفيذ الإختبارات في فترة أقل في الفترة التي تغطيها المراجعة. من الوجهة المثالية، يجب تطبيق إختبارات الرقابة على العمليات المالية وأساليب الرقابة في كافة الفترة التي تغطيها المراجعة. ومع ذلك، لايكون عملياً القيام بذلك دائماً. وعندما يتم تنفيذ الإختبارات لفترة تقل عن إجمالي الفترة التي تغطيها المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان قد حدث تغيير في أساليب الرقابة في الفترة التي لن تغطيها الإختبارات وأن يحصل على أدلة تتعلق بطبيعة ومدى أي تغيير في حالة وقوعه.

العلاقة بين إختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم

Relationship of Tests of Controls to Procedures to Obtain an understanding

يلاحظ وجود تداخل كبير بين إختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم. ويتم من خلال الاثنين استخدام الإستفسار، التوثيق، والملاحظة. ويوجد خلافين رئيسيين عند تطبيق هذين الإجراءين. أولاً، عند التوصل للفهم، يتم تطبيق الإجراءات على كافة أنواع الرقابة التي يتم التعرف عليها كجزء من فهم الرقابة الداخلية. ويتم تطبيق إختبارات الرقابة فقط إذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض وبالتالي يتم تطبيقها فقط على الأساليب الرئيسية للرقابة.

ثانياً، يتم تطبيق إجراءات الفهم على عملية مالية واحدة أو عدد محدود من العمليات المالية، أو في حالة الملاحظة في نقطة واحدة من الزمن. أما إختبارات الرقابة، فيتم تنفيذها على عينات كبيرة من العمليات المالية (ربما من ٢٠ إلى ٦٠) ، وعادة ما يتم إستخدام الملاحظات في أكثر من نقطة من الزمن.

وتمثل إختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها في الأساليب الرئيسية عن الرقابة إستخداماً موسعاً للإجراءات التي يتم اتباعها للتوصل إلى الفهم مع استثناء إجراءات إعادة التشغيل. وبذلك، عندما يخطط المراجعون في بداية المراجعة لتقدير منخفض لخطر الرقابة، فإنهم يدمجون هذين النوعين من الإجراءات ويقومون بتنفيذهما بشكل متزامن.

ويوضح الشكل ٩-٨ هذا المفهوم على نحو أكثر تفصيلاً. فإذا كان المطلوب فقط هو الحد الأدنى من التخطيط لدراسة الرقابة الداخلية، سيقوم المراجع بإجراء التنفيذ الروتيني للعمليات المالية. وعند القيام بذلك، يجب أن يحدد المراجع مدى إكتمال ودقة التوثيق في المراجعة وملاحظة مدى تنفيذ الأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية كما هو محدد لها.

وعندما يتم تقدير خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى، لايتم فقط الاكتفاء بالتنفيذ الروتيني للعمليات المالية، بل يجب إختيار حجم أكبر من المستندات للتعرف على مدى فعالية تنفيذ الرقابة الداخلية (سيتم التعرض إلى حجم العينة الملائم في الفصلين الثاني عشر والرابع عشر). وعلى نحو مماثل، عندما يتم إستخدام الملاحظة، فيجب أن يتم ذلك بشكل مكثف وفي أكثر من نقطة من الزمن، وأيضا سيقوم المراجعون بإعادة تشغيل بعض أنواع الرقابة.

الشكل ٨ - ٩

العلاقة بين خطر الرقابة المقدر ومدى الإجراءات

	خطر الرقابة المقدر	
الإجراء	مستوى مرتفع: التوصل للفهم فقط	مستوى منخفض: إختبارات الرقابة
الإستفسار	نعم - مكثف	نعم - إلى حد ما
التوثيق	نعم- التشغيل الروتيني للعمليات المالية	نعم - إستخدام المعاينة
الملاحظة	نعم - التشغيل الروتيني للعمليات المالية	نعم - في فترات زمنية متعددة
إعادة التشغيل	لا	نعم - إستخدام المعاينة

المصطلحات الأساسية

خطر الرقابة المقدر Assessed Control Risk . مقياس لتوقع المراجع بأن الرقابة الداخلية لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية ولن تكتشفها وتصححها في حالة وقوعها، ويتم تقدير خطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية في كل دائرة من العمليات المالية.

خريطة الحسابات Chart of Accounts . قائمة بكافة الحسابات في الوحدة الاقتصادية يتم من خلالها تبويب الحسابات إلى حسابات خاصة بالميزانية وحسابات خاصة بقائمة الدخل.

التواطؤ Collusion . تعاون بين العاملين لإختلاس النقدية، المخزون أو باقي الأصول الأخرى.

أنشطة الرقابة Control Activifities . السياسات والأجراءات، بالإضافة إلى تلك الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساعد في التأكد من إتخاذ التصرفات الضرورية للتعامل مع الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية. وتشمل: (١) الفصل الملائم بين الواجبات، (٢) الترخيص المناسب للعمليات المالية والأنشطة، (٣) المستندات والسجلات المناسبة، (٤) الرقابة الفعلية على الأصول والسجلات، و(٥) الضبط المستقل على الأداء.

بيئة الرقابة Control Enviroment . التصرفات، السياسات والإجراءات التي تعكس إتجاهات الإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، والملاك بشأن الرقابة الداخلية وأهميتها للوحدة الإقتصادية.

خطر الرقابة Control Risk . أنظر خطر الرقابة المقدر.

مصفوفة خطر الرقابة Corntrol Risk Matrix، منهج يتم إتباعه لمساعدة المراجع على تقدير خطر الرقابة من خلال مقارنة أساليب الرقابة الرئيسية وأوجه القصور مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية.

التشغيل الإلكتروني للبيانات E.D.P. . إدارة وإستخدام المعلومات بواسطة نظام الحاسب الإلكتروني.

خرطة التدفق Flowchart . تصوير بالرسم البياني للمستندات وسجلات العميل وتتابع تشغيلها.

الترخيص العام General Quthorization . سياسة على مستوى الشركة للموافقة على إتمام العلميات المالية ضمن حدود معينة.

الضبط المستقل Independent Check . أنشطة للرقابة الداخلية يتم تصميمها لإجراء تحقق داخلي مستمر عن أنواع الرقابة الأخرى.

المعلومات والتوصيل (الاعلام) Information and communcation، كتيب إستخدام موضوع و/أو إجراءات لنحاسب الإلكتروني لتعريف، تجميع، تبويب، تحليل، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة الإقتصادية والحفاظ على المسئولية الخاصة بالأصول المرتبطة بها.

الرقابة الداخلية Internal Control . عملية يتم من خلالها توفير تأكيد مناسب عن تحقيق أهداف الإدارة الخاصة بـ: (١) إمكانية الإعتماد على التقرير المالي، (٢) فعالية وكفاءة التشغيل، (٣) الإلتزام

بالقوانين و القواعد التنظيمية.

قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية Internal control Questionnaire. سلسلة من الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية في كافة جوانب المراجعة سيتم إستخدامها كوسيلة توضيح للمراجع عن الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية.

أوجه القصور في الرقابة الداخلية Internal Control Weakness. عدم وجود أنواع ملائمة من الرقابة؛ تزيد أوجه القصور في الرقابة الداخلية من خطر وقوع التحريفات في القوائم المالية.

خطاب الإدارة Management Letter. إتصال رسمي من المراجع إلى الإدارة في صورة مكتوبة لتوضيح أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بخلاف الظروف التي يمكن التقرير عنها، وإمكانية إجراء تحسينات في التنفيذ الفعلي للرقابة الداخلية.

المراقبة Monitoring. التقدير المستمر أو الفتري للإدارة عن جودة أداء الرقابة الداخليه لتحديد مدى تنفيذ أساليب الرقابة كما هو مخطط بها وتعديلها عند الضرورة.

الوصف النظري Narrative. وصف مكتوب للرقابة الداخلية للعميل، يشمل نشأة وتشغيل المستندات والسجلات وتنظيمها وإجراءات الرقابة المناسبة.

اجراءات التوصل للفهم Procedures to obtain an understanding. الإجراءات التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ أساليب محددة من الرقابة.

الظروف التي يمكن التقرير عنها Reportable Conditins. أوجه الضعف الجوهرية في تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية.

تقدير الخطر Risk Assessment. تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة لإعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الفصل بين الواجبات Separation of Duties. الفصل بين الأنشطة التالية داخل المنظمة: حماية الأصول، المحاسبة، الترخيص، والمسئولية عن التشغيل.

الترخيص المحدد Specific authorization. الموافقة على كل عملية مالية لا تغطيها السياسات العامة للشركة.

إختبارات الرقابة Tests of Controls. إجراءات للمراجعة لإختبار مدى فعالية الرقابة في تدعيم تقدير منخفض لخطر الرقابة.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية Transaction Related audit objectives. أهداف يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع لاستنتاج بصدق إجمالي فئة من العمليات المالية. وتتمثل الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في: الوجود، الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتلخيص.

أسئلة للمراجعة

٩- ١ (**الهدف ٩-١**) تم في الفصل السابع تقديم ٧ أجزاء لرحلة تخطيط المراجعة. ما هو الجزء الذي يتعلق بفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة؟ وما هي الأجزاء التي تسبق وتلي الفهم والتقدير؟

٩ - ٢ (**الهدف ٩ -١**) قارن بين إهتمامات الإدارة وإهتمامات المراجع بخصوص الرقابة الداخلية.

٩ - ٣ (**الهدف ٩-١**) عادة ما تهتم الإدارة صفة خاصة بالرقابة الداخلية التي تفرز التشغيل الكفء بأكثر مما تهتم بأنواع الرقابة التي ينتج عنها بيانات مالية يمكن الإعتماد عليها. كيف يمكن للمراجع المحايد أن يقنع الإدارة بتوجيه إهتمام أكبر للرقابة التي تؤثر في إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية عندما يكون للإدارة مثل هذا الاتجاه.

٩ - ٤(**الأهداف ٩-١، ٩-٢**) أذكر الأهداف الست للمراجعة التي ترتبط بالعمليات المالية؟

٩ - ٥ (**الهدف ٩ - ٣**) ماذا يقصد ببيئة الرقابة؟ ما هي العوامل التي يجب على المراجع أن يقيمها حتى يفهم بيئة الرقابة؟

٩ - ٦ (**الهدف ٩-٣**) ماهي العلاقة بين المكونات الخمس للرقابة الداخلية؟

٩ - ٧ (**الهدف ٩ -٣**) أذكر الفئات الخمس لأنشطة الرقابة وقدم توضيحاً واحداً في الرقابة على المبيعات لكل نشاط رقابي.

٩ - ٨ (**الهدف ٩ -٣**) يتمثل الهدف من فصل مسئولية التشغيل عن الاحتفاظ بالسجلات في منع وقوع أنواع عديدة من التحريفات بالمقارنة مع فصل حماية الأصول عن المحاسبة عنها. أشرح الفرق في الغرض من هذين النوعين من الفصل بين الواجبات.

٩ - ٩ (**الهدف ٩ - ٣**) فرق بين الترخيص العام والترخيص الخاص بإجراء العمليات المالية مع ذكر مثالا لكل نوع.

٩ - ١٠ (**الهدف ٩ - ٣**) أذكر مثالا لكل مما يأتي عن الرقابة الفعلية التي يمكن للعميل أن يستخدمها لحماية أحد الأصول أو السجلات:

١ - النقدية النثرية.
٢- النقدية التي يتسلمها الأشخاص الذين يقومون بالتسجيل في تجارة التجزئة.
٣ السجلات الخاصة بالمدينين.
٤ مخزون المواد الخام.
٥- الأدوات القابلة للإهلاك.
٦ - معدات التصنيع
٧ - الأسهم القابلة للتداول

٩ - ١١ (**الهدف ٩ - ٣**) ما هو المقصود بالضبط المستقل للأداء. أذكر ٥ أمثلة محددة.

٩ - ١٢ (**الأهداف ٩-٤، ٩-٥**) فرق بين التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. وأشرح المنهجية التي يتبعها المراجع لكل منهما.

٩ - ١٣ (**الهدف ٩ - ٦**) عرف المقصود بأنواع الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية. أذكر

متذلين لكل منهما في دائرة المبيعات والتحصيل.

٩ – ١٤ (**الأهداف ٩-٣، ٩-٦**) يعمل F. James موظفاً في شركة Brinkwater Sales وهو يتسم بالصلاحية العالية في أداء العمل، ويتحمل مسئولية الأمور المتعلقة بالجوانب المحاسبية لمدة عقدين من الزمن. ويقوم بعمله بإتقان وإخلاص للشركة، وخلال السنوات التي عمل بها تم زيادة مسئولياته لتوافر الثقة فيه. وقد أصيب رئيس الشركة والمراجع المحايد بها بالصدمة والفزع عند إكتشافهما أن F. James قام بإختلاس ٥٠٠٠٠٠ دولار على مدى ١٠ سنوات عن طريق عدم تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات وبالتالي تحويل مسار النقدية التي يتم إستلامها. ما هي العوامل الرئيسية التي أدت إلى وقوع الإختلاس؟

٩ – ١٥ (**الأهداف ٩-٤، ٩-٥**) يرى Mater .J المحاسب المصرح له أنه من الملائم التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في منتصف عملية المراجعة، بعدما يتم التعود على العمليات التشغيلية لدى العميل، والطريقة الفعلية التي يتم عن خلالها تنفيذ النظام. حيث أنه قد ثبت من الممارسة أن ملء قائمة استقصاء الرقابة الداخلية وتصميم خريطة التدفق في بداية عملية المراجعة لايعد أمراً مفيداً، نظراً لأن النظام نادراً ما يتم تنفيذه على النحو المفترض أن يتم عليه. وبعد المضي في تنفيذ إجراءات المراجعة، يمكن للمراجع ان يعد كل من خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بعملية المراجعة التي يتم تنفيذها نتيجة التوصل الفعلي للمعرفة عن العميل. ما رأيك في هذا المنهج.

٩ – ١٦ (**الهدف ٩-٥**) فرق بين أهداف قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية وأهداف خريطة التدفق عند توثيق المعلومات عن هيكل الرقابة الداخلية للعميل. أذكر مزايا وعيوب كل أسلوب منهما.

٩ – ١٧ (**الهدف ٩-٦**) أشرح المقصود بالظروف التي يمكن التقرير عنها في ضوء إرتباطها بالرقابة الداخلية. ما الذي يجب أن يقوم به المراجع بخصوص الظروف التي يمكن التقرير عنها؟

٩ – ١٨ (**الهدف ٩ -٦**) من خلال فحص مصفوفة الرقابة الداخلية في الشكل ٩ – ٦ فسر الغرض من إعدادها. وأذكر معنى وأثر تقدير خطر الرقابة بمستوى منخفض بالمقارنة مع تقدير خطر الرقابة بمستوى متوسط.

٩ – ١٩ (**الهدفين ٩-٤، ٩ ٧**) أشرح ما هو المقصود بإختبارات الرقابة. أكتب اختبارا واحداً من اختبارات الرقابة الخاصة بكل من التوثيق وإعادة التشغيل للساعات في بطاقات الوقت التي يتم إعادة تجميعها بواسطة مسجل محايد للأجور مع أداء ذلك من البداية للتعرف على التشغيل.

أسئلة الإختيار المتعدد من اختبار CPA

٩ – ٢٠ (**الأهداف ٩ -١، ٩-٢، ٩-٤**) فيما يلي أسئلة عامة عن الرقابة الداخلية. أختر الإجابة الأمثل:

أ – عند أخذ الرقابة الداخلية في الإعتبار، يجب ان يدرك المراجع مضمون التأكد المناسب الذي يعني:

١ – توظيف أفراد يتمتعون بالأهلية للتأكد من أن الأهداف الرقابية للإدارة قد تم تحقيقها.

٢ – وضع والمحافظة على الرقابة الداخلية يمثل مسئولية أساسية للإدارة وليس للمراجع.

٣ – يجب أن لاتزيد تكلفة الرقابة الداخلية عن المنافع المتوقعة منها.

٤ – من الضروري أن يتم الفصل بين الوظائف غير المتوافقة للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية.

- عندما يقوم المراجع بإصدار تقرير نظيف، يعني ذلك أن:

١- لم تقم الوحدة الإقتصادية بإنتهاك نصوص قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة.
٢- يكون إحتمال قيام الإدارة بإرتكاب الغش عند الحد الأدنى.
٣- يمكن الإعتماد على الدفاتر المالية بشكل كاف لإعداد القوائم المالية.
٤- تتفق الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية مع المعايير الموضوعة بواسطة لجنة المراجعة الخاصة بها.

جـ- بمقتضى قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة أن:

١- يقوم المراجعون المكلفون بمراجعة القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها للتداول بالتقرير إلى هيئة سوق المال عن المدفوعات غير القانونية.
٢- تعين الشركات التي تطرح أسهمها للتداول بتعيين لجنة مراجعة محايدة لمتابعة مدى فعالية الرقابة الداخلية بها.
٣- تقوم المنشآت الأمريكية التي تعمل في الخارج بتقديم تقارير إلى وزارة العدل عن مدفوعاتها الكبيرة للمواطنين الذين لايتمتعون بالجنسية الأمريكية.
٤- تضع الشركات التي تطرح أسهمها للتداول وتحافظ على رقابة داخلية ملائمة.

د- ما هو غرض المراجع المحايد الرئيسي من التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة؟

١- الإذعان لمتطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
٢- التوصل لمقياس عن التأكد من كفاءة الإدارة.
٣- الحفاظ على حالة الاستقلال الذهني خلال أداء المراجعة.
٤- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى المهام التالية في عملية المراجعة.

٩-٢١(الهدف ٩-٦) تتعلق الأسئلة التالية بأوجه القصور في الرقابة الداخلية. أختر الإجابة الأمثل

أ- بوجه عام، يمكن أن يعرف وجه القصور الجوهري بالرقابة الداخلية على انه الحالة التي لن يتم فيها إكتشاف الأخطاء أو المخالفات الجوهرية في الفترة الزمنية المناسبة بواسطة:

١- المراجع خلال قيامه بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
٢- مراقب النفقات عند تسوية الحسابات في دفتر الأستاذ العام.
٣- الموظفين خلال قيامهم بأداء العمل العادي المسند إليهم.
٤- المدير المالي عند قيامه بفحص القوائم المالية الفترية.

ب- ما هي العبارة الصحيحة فيما يلي عند التعرض للتوصيل الذي يجب أن يقوم به المراجع عن الظروف التي يمكن التقرير عنها:

١- يجب أن يتم هذا التوصيل في شكل كتابي.
٢- يجب أن يتضمن هذا التوصيل وصفاً لكافة أوجه القصور.
٣- يمثل هذا التوصيل السبب الأساسي في إختبار وتقييم الرقابة الداخلية.
٤- يتطابق هذا التوصيل مع فهم المراجع للرقابة الداخلية وتقديره لخطر الرقابة.

جـ- يطالب المراجع الذي يدرك وجود الظروف التي يمكن التقرير عنها بتوصيل ذلك إلى:

١- لجنة المراجعة
٢- الأفراد الرئيسيين في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.
٣- أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين.
٤- المراجعين الداخليين والأفراد الرئيسيين في الإدارة.

٩ - ٢٢ (**الهدف ٩-٦**) تتعلق الأسئلة التالية بتقدير خطر الرقابة. أختر الإجابة الأمثل:

أ - يتمثل الهدف الأساسي من تقدير خطر الرقابة في مساعدة المراجع على تقييم:
١- العوامل التي تثير الشكوك حول قابلية القوائم المالية للمراجعة.
٢- مدى فعالية تنفيذ الرقابة الداخلية.
٣- خطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.
٤- إمكانية تخفيض طبيعة ومدى الإختبارات الأساسية.

ب- يقوم المراجع بإستخدام خطر الرقابة المقدر في:
(١) تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية.
(٢) التعرف على العمليات المالية وأرصدة الحسابات التي يكون فيها الخطر الطبيعي عند الحد الأقصى.
(٣) توضيح ما إذا كانت حدود الأهمية النسبية الخاصة بالتخطيط والتقييم قد تم التوصل إليها لتعبر بشكل كاف عن مستوى مرتفع.
(٤) تحديد المستوى المقبول من خطر الإكتشاف الذي يخص مزاعم القوائم المالية.

جـ- بناء على تجميع وتقييم أدلة المراجعة، يستطيع المراجع أن يزيد مستوى خطر الرقابة المقدر عن المستوى المخطط. وللتوصل إلى مستوى خطر المراجعة (م خ م) الذي يماثل مستوى خطر المراجعة المخطط (م خ م ط)، يجب على المراجع أن:

(١) يزيد مستوى الخطر الطبيعي. (٢) يزيد من مستويات الأهمية النسبية.
(٣) تخفيض الإختبارات الأساسية. (٤) تخفيض خطر الإكتشاف المخطط.

أسئلة وحالات للمناقشة

٩ - ٢٣ (**الأهداف ٩ - ٣، ٩ - ٦، ٩-٧**) تعبر كل جملة مما يلي عن عنصر من عناصر الرقابة الداخلية التي تم إقتباسها من قائمة استقصاء معيارية لأحدى منشآت المحاسبة لتقدير خطر الرقابة في دائرة الأجور والأفراد:

١- موافقة رئيس الإدارة أو كبير العاملين على بطاقات الوقت كشرط لإعداد كشف الأجور.
٢- يجب إتمام المحاسبة عن بطاقات الوقت سابقة الترقيم قبل البدء في إدخال البيانات لإعداد الشيكات.
٣- لا يقوم الأفراد الذين يعدون كشف الأجور بأداء أية مهام أخرى تخص الأجور (الحفاظ على الوقت، توزيع الشيكات)، ولا يجب أن يكون لهم حق التعامل مع البيانات أو النقدية الخاصة بالأجور.

٤- يتم فحص العمليات التشغيلية الكتابية على نحو مزدوج قبل دفع كشف الأجور.
٥- يتم إغلاق والإحتفاظ بكافة الشيكات الخاصة بالأجور التي يتم كتابتها على نحو خاطئ أو يحدث بها أي شئ يؤثر على صلاحيتها للإستخدام.
٦- يجب إجراء فحص من قبل إدارة الأفراد لطلبات الإلتحاق الخاصة بالعمالة المقدمة من العمال الجدد. ويشمل الفحص كل من المعلومات الأساسية عن العامل: مكان العمل السابق للعامل، ومن يتم الرجوع إليهم للسؤال عن العامل.
٧- إرفاق إشعارات إنهاء الخدمة المكتوبة بالمستندات التي تتضمن الأسباب الملائمة لإنهاء الخدمة والموافقات الرسمية الملائمة المطلوبة.
٨- يتم حفظ كافة الشيكات التي لم توزع على العاملين لدى أمين الخزنة.

المطلوب

أ- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية نوع (أو أنواع) أنشطة الرقابة التي يتم تطبيقها (مثل: الوثائق المستندية، السجلات المحاسبية، الرقابة الفعلية على الأصول والسجلات).
ب- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تطبيقها.
جـ- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخطأ أو المخالفة التي يحتمل منعها إذا كان عنصر الرقابة فعالاً.
د- أذكر في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية نوع التحريف المحدد الذي يمكن أن ينتج عن عدم وجود عنصر الرقابة.
هـ- عرف في كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية إختبار واحد للمراجعة يمكن للمراجع استخدامه لكشف التحريفات التي يمكن أن تنتج عن عدم وجود عنصر الرقابة.

٩- ٢٤ (الأهـــداف ٩-٣، ٩-٦) فيما يلي عدد من المخالفات أو الأخطاء التي حدثت في شركة بقالة الأغذية الطازجة والتي تعمل في تجارة التجزئة وتجارة الجملة.

١- تم إستخدام أسعار غير صحيحة في فواتير البيع عند إرسال فواتير الشحن إلي العملاء نتيجة إدخال أسعار خاطئة إلى ملف الحاسب الإلكتروني.
٢- تم دفع فاتورة شراء مرتين عن نفس البضاعة التي تم شحنها للشركة. وتم ذلك نتيجة إرسال البائع لنسخة أخرى من الفاتورة الأصلية بعد مرور أسبوعين على إستحقاق قيمة المشتريات.
٣- يستخدم العاملون في إدارة الإستلام جزءا من لحوم البقر لإستخدامهم الشخصي. حيث يتم عند إستلام شحنة لحوم البقر، أن تقوم إدارة الإستلام بملء تقرير الإستلام وتصديره إلى إدارة المحاسبة بقيمة البضاعة التي تم إستلامها فعلاً. وفي ذلك الوقت، يتم وضع جزء من اللحم في شاحنة أحد العاملين بدلاً من ثلاجة التخزين.
٤- خلال الجرد الفعلي لمخزون تجارة التجزئة من البقالة، قام أحد القائمين بالجرد بكتابة وصف خاطئ للعديد من المنتجات وعد الكميات على نحو غير صحيح.
٥- قام رجل بيع بتوصيل حمولة شاحنة كاملة من المصابيح الكهربائية بأقل من سعر التكلفة بسبب عدم معرفة إرتفاع تكلفة المصابيح الكهربائية في الاسبوع الماضي.

٦- في اليوم الأخير من السنة، تم تجهيز شاحنة بلحم البقر لشحنها ولكن لم يتم شحنها. ونظراً لأنها ظلت في المخزون الذي تملكه الشركة فقد تم إدراجها في المخزون عند إجراء الجرد. وتم تسجيل التاريخ في مستند الشحن على أنه تاريخ اليوم الأخير من السنة، وبالتالي تم إدراج قيمة الشحنة في مبيعات السنة الحالية.

المطلوب

أ- حدد لكل خطأ أو مخالفة نوع أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية الذي كان يجب تواجده.

ب- حدد لكل خطأ أو مخالفة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي لم يتم تحقيقها.

حـ- إقترح لكل خطأ أو مخالفة عنصر الرقابة الذي يمكن إستخدامه لعلاج القصور.

٩ ٢٥ **(الهدف ٩-٣)** تعبر الواجبات التالية عن أفضل عناصر الرقابة الممكنة في شركة Meridian Paint Company وهما إحدى شركات تجارة الجملة الصغيرة.

١ - تجميع المستندات التي تدعم النفقات العامة النقدية و المدفوعات الخاصة بالاجور.

٢- التوقيع على الشيكات الخاصة بإنفاق النقدية.

٣- توفير المعلومات لإعداد الشيكات للتوقيع، تسجيل الشيكات في يومية النقدية المدفوعة، وتحديث الملفات الرئيسية الملائمة.

٤- إرسال الشيكات بالبريد إلى الموردين وتسليم الشيكات الخاصة بالعاملين.

٥- إلغاء المستندات التي تدعم الإنفاق لمنع إعادة إستخدامها.

٦- الموافقة على الائتمان للعملاء.

٧- توفير معلومات عن الشحن وقيمة البضاعة لإدراجها في الفواتير التي يتم إرسالها للعملاء، الفواتير التي يتم تسجيلها في يومية المبيعات، وتحديث الملف الرئيسي للمدينين.

٨- فتح البريد وإعداد قائمة مسبقة بالنقدية التي سيتم إستلامها.

٩- توفير بيانات النقدية التي سيتم إستلامها لإعداد يومية النقدية المستلمة وتحديث الملف الرئيسي للمدينين.

١٠- إعداد الإيداعات النقدية اليومية.

١١- تسليم الإيداعات النقدية يومياً للبنك.

١٢- تجميع بطاقات الوقت الخاصة بالأجور وتوفير البيانات لإعداد شيكات الأجور وتحديث كل من يومية الأجور والملفات الرئيسية للأجور.

١٣- توقيع شيكات الأجور.

١٤- تحديث دفتر الأستاذ العام في نهاية كل شهر وفحص كافة الأرصدة غير العادية.

١٥- تسوية الملف الرئيسي للمدينين مع حساب المراقبة وفحص الحسابات المدينة سيتم دفعها بعد مرور أكثر من ٩٠ يوم.

١٦- إرسال بيانات شهرية إلى العملاء عن طريق البريد، يتم إعدادها من خلال طباعة محتوى الملف الرئيسي للمدينين.

١٧- تسوية القوائم الشهرية التي يتم إستلامها من الموردين مع الملف الرئيسي للدائنين.

١٨- تسوية حساب البنك.

المطلوب

عليك تقسيم الواجبات الخاصة بالجوانب المحاسبية من ١ إلى ١٨ بين كل من: R.Smith, B Miller و J. Cooper . سيستغرق أداء المهام التي يسبقها العلامة «†» نفس الوقت ويتم تقسيمها على نحو متكافئ بين كل من R.Smith و J Couper ويتمتع كلا الموظفين بنفس المستوى من الكفاية. ولا ترغب B. Miller، الذي يشغل منصب رئيس الشركة، في أداء أية واجبات من التي يسبقها العلامة «†» وسيقوم فقط بأداء إثنين من الواجبات الأخرى بحد أقصى*.

٩- ٢٦ (**الأهداف ٩-١، ٩-٢، ٩-٣، ٩-٩**) عندما كنت تتناول الغداء مع أفراد العائلة في كافتريا محلية لاحظت أحد الممارسات غير العادية. عندما وصلت إلى الصف الأخير داخل الكافيتريا، سألك العامل المخصص لآلة التجميع عن عدد الأفراد الذين سيحضرون الحفلة التي ستقيمها. وبعد ذلك قام بوضع إجمالي الطعام الذي تم شراؤه على عدد من الصواني لكل أفراد العائلة وكتب عدد الأشخاص الذين تتكون منهم العائلة على شريط آلة التجميع. وسلم الشريط إليك وطلب منك أن تقوم بالسداد بعد الإنتهاء من تناول الطعام. وعند نهاية الوجبة، رأيت تناول قطعة من الحلوى وقدحاً من القهوة، وعدت للوقوف في الصف، لإختيار ما ترغب والمرور مرة ثانية بالصف. وإتبع العامل نفس الإجراءات، ولكنه في هذه المرة قام بضم الشريط الثاني إلى الشريط الأصلي وإعادتهما إليك.

وعندما غادرت الكافيتريا، قمت بتسليم الشريطين إلى مشغل آلة تسجيل النقدية الذي قام بتجميع الإجمالي واستلم النقود ووضع الشريطين في مكان تجميع الشرائط.

المطلوب

أ- ما هي الرقابة الداخلية التي أنشئتها الكافيتريا للعمليات التشغيلية بها؟

ب- كيف يمكن لمدير الكافيتريا أن يقيم فعالية الرقابة بها؟

جـ- كيف تختلف أنواع الرقابة في هذه الكافيتريا عن تلك المستخدمة في معظم الكافيتريات الأخرى؟

د- ماهي تكاليف ومنافع النظام في هذه الكافيتريا؟

٩-٢٧ (**الأهداف ٩-٢، ٩-٤، ٩-٥**) الصديقان L.pherson و V. Cullier يعملان في منشأتي محاسبة مختلفتين. وخلال يوم ما عندما كانا يتناولان طعام الغداء بحثا أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم أدلة المراجعة الذي يجب توافره في عملية المراجعة. وعبر Pherson عن رأيه عن ضرورة تقويم الرقابة الداخلية بعناية في كافة الشركات بغض النظر عن حجم الشركة من خلال إتباع نفس الأساليب. وقال أن منشأة المحاسبة التي يعمل بها تتطلب تنفيذ قائمة معيارية للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة بالإضافة إلى تصميم خريطة تدفق لكل جانب من العمليات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، تتطلب المنشأة تقييم جيد للنظام وتعديل الأدلة التي يتم تجميعها بناء على عناصر الرقابة وأوجه القصور في النظام.

وأجاب Collier بأنه يعتقد عدم ملائمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات الصغرى التي قام بمراجعتها وبالتالي فإنه يرى تجاهل الرقابة الداخلية والعمل تحت إفتراض عدم ملائمتها واستمر في القول «لماذا ينبغي قضاء وقت طويل في التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة عندما

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

يتوافر لي العلم بوجود كافة أوجه القصور في الرقابة الداخلية منذ البداية؛ سأفضل بدلاً من ذلك قضاء معظم هذا الوقت في إختبار ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة أم لا».

المطلوب

أ- التعبير بشكل عام عن الفروق الهامة بين طبيعة أنواع الرقابة المحتمل توافرها في الشركات الصغيرة والكبيرة.

ب- نقد آراء كل من Pherson و Collier، والتعبير عن رأيك عن مدى التشابه والإختلاف عند فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة في الشركات ذات الأحجام المختلفة؟

٩-٢٨ (الهدف ٩-٦) فيما يلي وصفاً جزئياً للرقابة الداخلية للشركات العاملة في نشاط التصنيع:

١ عندما يصدر السيد/ Clark أمراً للمواد الخام لمصنعه الذي يعمل لتصنيع الآلات، فإنه يرسل أمر شراء من صورتين لإدارة الإستلام. وعند إستلام المواد الخام يقوم السيد/ Smith الكاتب الخاص بالإستلام بتسجيل إيصالات الشحن في أمر الشراء الخاص به. وبعد إتمام التسجيل، يرسل أمر الشراء إلى إدارة المحاسبة التي تستخدمه في تسجيل المواد الخام المشتراه ورصيد الدائنين. ويتم نقل المواد الخام إلى منطقة التخزين بواسطة رافع فولاذية. ويتم تسجيل كميات الشراء الإضافية في سجلات المخزن.

٢ يتم يومياً إستخدام مئات من الساعات لتسجيل بطاقات الوقت للعاملين في شركة Generous Motors. ويقوم المختص بتجميع هذه البطاقات أسبوعياً وتسليمها إلى إدارة الحاسب الإلكتروني، حيث يتم إدخال البيانات بالبطاقات للحاسب الإلكتروني. ويتم إستخدام المعلومات التي أدخلت للحاسب الإلكتروني في إعداد سجلات توزيع تكلفة العمل، يومية الأجور، وشيكات الأجور. ويقوم أمين الخزينة بمقارنة يومية الأجور مع شيكات الأجور، والتوقيعات على الشيكات ثم إرسالها إلى السيد/ Strode المشرف عن إدارة الحاسب الإلكتروني. ويتم توزيع الشيكات على العاملين بواسطة السيد/ Strode.

٣- قام أحد الفروع الصغيرة في شركة Connor لمستحضرات التجميل بتعيين كل من M. Cooper مديراً للفرع و J. Hendrix مساعدتها لشئون المبيعات. ويستخدم الفرع حساب البنك في دفع المصروفات. ويستخدم الحساب الذي إسمه «شركة Connor لمستحضرات التجميل - حساب خاص» في دفع المصروفات من خلال الشيكات التي يتم التوقيع عليها فقط من M. Cooper أو أمين الخزنة J. Winters. وتتسلم M. Cooper الشيكات الملغاة وكشوف البنك. وتقوم بتسوية حساب الفرع بنفسها وتسجيل الشيكات الملغاة وكشوف البنك في السجلات. وتقوم دفترياً بإعداد تقارير عن النقدية التي يتم دفعها وإرسالها إلى المركز الرئيسي.

المطلوب

١- أذكر أوجه القصور في الرقابة الداخلية في كل ماسبق. وللتعرف على أوجه القصور، إستخدم المنهجية التي سبق مناقشتها في هذا الفصل.

٢- في كل وجه من أوجه القصور، أذكر أنواع التحريفات التي يحتمل وجودها. كن محددا قدر الإمكان؟

٣- كيف يمكن تحسين الرقابة الداخلية في كل شركة من الشركات الثلاث*؟

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٩-٢٩ (الهدف ٩-٦) يقوم مجمع تقدير الفنون بإدارة متحف لصالح وترفيه المجتمع.

عندما تم فتح المتحف للجمهور، تم تخصيص إثنين من المسجلين عند مدخل المتحف لتحصيل رسم دخول قدره ٥ دولار من غير الأعضاء. ويسمح لأعضاء المجمع بالدخول مجاناً بعد إظهارهم لبطاقة العضوية.

في نهاية كل يوم، يقوم أحد المسجلين بتسليم الإيراد إلى أمين الخزينة. ويقوم أمين الخزينة بعد النقدية في حضور المسجل ووضعها في الخزينة. وفي كل يوم جمعة بعد الظهر يقوم أمين الخزينة وأحد المسجلين بتسليم كل النقدية التي بالخزينة إلى البنك والحصول على إيصال إيداع موثق يستخدم كأساس لإجراء قيد أسبوعي في الدفاتر المحاسبية.

وقد رأى أعضاء مجلس إدارة المجمع ضرورة تحسين الرقابة الداخلية على رسوم الدخول. وحدد المجلس أن تكلفة تركيب الأبواب الدائرية والأماكن المخصصة للبيع وباقي النماذج في المتحف تفوق بكثير المدفع المتوقعة منها.

ومع ذلك، وافق المجلس على أن تكون بطاقات الدخول المباعة جزءاً من الأموال التي يتم إستخدامها في تنفيذ التحسينات.

وطلب مجلس الإدارة من Smith أن يقوم بفحص الرقابة الداخلية التي تتعلق برسوم الدخول وتقديم المقترحات الخاصة بتحسينها.

المطلوب

توضيح أوجه القصور في الرقابة الداخلية الحالية على رسوم الدخول التي يجب أن يتعرف عليها Smith، وذكر توصية واحدة لتحسين كل وجه من أوجه القصور التي تم التعرف عليها. إستخدم المنهجية التي سبق مناقشتها في هذا الفصل للتعرف على أوجه القصور. رتب إجابتك على النحو التالي*

وجه القصور	التوصية
١- لا يوجد أساس لتوثيق عدد الأشخاص الذين يدفعون رسم الدخول	١- يجب استخدام تذاكر سابقة الترقيم عند الحصول على رسم الدخول

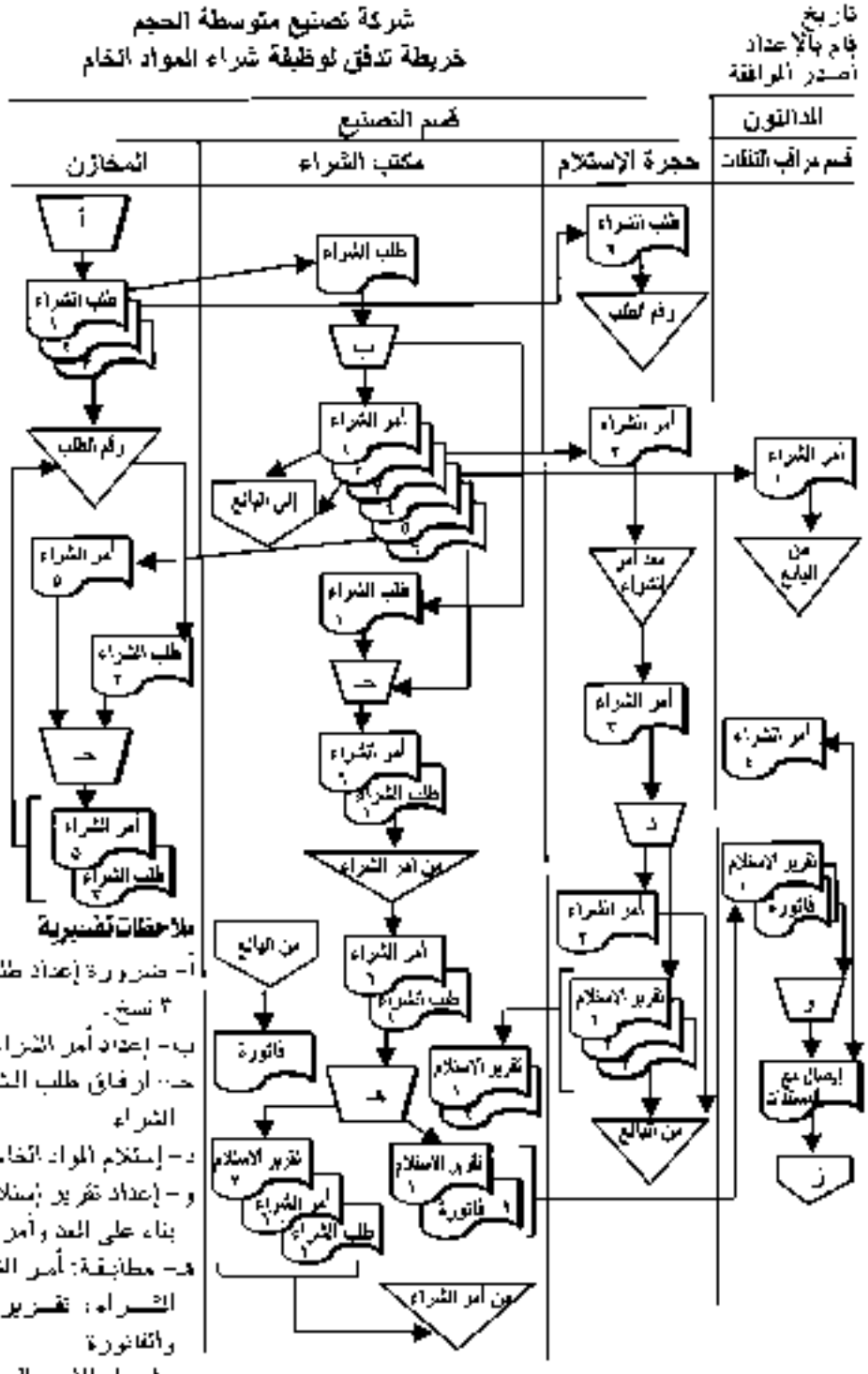
٩-٣٠ (الهدف ٩-٦) قام المحاسب Anthony بإعداد خريطة التدفق بالصفحة التالية لتصوير عملية شراء المواد الخام لأحد العملاء وهي شركة صناعية متوسطة الحجم. وتبدأ الخريطة منذ نشأة المستندات الأولية إلى إثبات فواتير الشراء والسداد للدائنين. وذلك بإفتراض أن كافة المستندات قد تم ترقيمها بشكل مسبق.

المطلوب

تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يمكن التعرف عليها من خريطة التدفق. إستخدم المنهجية التي سبق مناقشتها في هذا الفصل. أذكر أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تنتج عن الأنشطة التي يتم تنفيذها أو الأنشطة التي لا يتم تنفيذها.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

شركة تصنيع متوسطة الحجم
خريطة تدفق لوظيفة شراء المواد الخام



ملاحظات تفسيرية

أ- ضرورة إعداد طلب الشراء من ٣ نسخ.
ب- إعداد أمر الشراء من ٦ نسخ
حـ- ارفاق طلب الشراء مع أمر الشراء
د- إستلام المواد الخام وعدها
و- إعداد تقرير إستلام من ٣ نسخ بناء على العد وأمر الشراء
هـ- مطابقة: أمر الشراء، طلب الشراء، تقرير الاستلام والفاتورة
ز- إعداد الإيصال بعد مقارنة البيانات في أمر الشراء والفاتورة وتقرير الإستلام.
ز- الى مكتب مراقب النفقات لدفع النقدية.

حالـــة عمـلية

٩-٣١ (الهـدف ٩ – ٦) فيما يلي وصف للمبيعات والنقدية التي يتم استلامها في متجر التجزئة Lady Fashion Fair الذي يتعامل مع الملابس الحريمي مرتفعة الثمن. ويتم البيع بالنقد أو على الأجل باستخدام فواتير المتجر وليس بطاقات الائتمان.

تستخدم كل بائعة سجلاً خاصاً بها سابق الترقيم من ثلاث نسخ متعددة الألوان تحتوي على الثقوب. ويتم نقط إستخدام سجل النقدية المركزي. ويتم تشغيله بواسطة المشرف على المتجر الذي تم تعيينه منذ ١٠ سنوات بواسطة المالك A. Olson. ويتواجد مكتب مسجل النقدية في مدخل المتجر لرؤية إحتمالات سرقة الملابس.

وتقوم البائعات بإعداد فواتير البيع من ثلاث نسخ. ويتم تسليم النسخة الأصلية و النسخة الثانية إلى الصراف. وتحتفظ البائعة بالنسخة الثالثة في سجل البيع الخاص بها. وعندما يتم البيع نقداً، يدفع العميل المبلغ إلى البائعة التي تختم النسخ الثلاث بكلمة «تم الدفع» وترسل النقود إلى الصراف مع نسخ الفواتير.

ويتم وضع الملابس في صناديق أو حزم بواسطة المشرف بعد مقارنة الملابس مع الوصف في الفاتورة والسعر على بطاقة البيع. ويقوم المشرف بإعادة العمليات الحسابية. ويتم إجراء أية تصحيحات بموافقة البائعة، والتي تقوم نتيجة لذلك بالتعديل في السجل الخاص بها.

ويتم الحصول على موافقة المشرف على المبيعات بالأجل في ضوء قائمة الائتمان التي تم التصديق عليها بعد أن تقوم البائعة بإعداد فاتورة البيع ذات النسخ الثلاث. وبعد ذلك يقوم المشرف بإدخال المبيعات في السجل الخاص به كمبيعات نقدية أو مبيعات على الأجل. ويتم إعطاء النسخة الثانية من الفاتورة التي صدق عليها المسجل إلى العميل.

وفي نهاية اليوم، يقوم المشرف بتلخيص المبيعات والنقدية ومقارنة الإجماليات مع شريط تسجيل النقدية. ويودع المشرف النقدية يومياً في صندوق مغلق بالبنك. ويتم إرسال نسخ الفواتير لدى الصراف إلى مسجل أرصدة المدينين مع ملخص للإيصالات في اليوم. ويرسل البنك إشعار الإيداع مباشرة إلى مسجل أرصدة المدينين.

كل بائعة تقوم في نهاية كل يوم بتلخيص مبيعاتها في شكل ملخص يومي يتم إستخدامه بشكل جزئي في حساب عمولة موظفي البيع. ويتسلم المحاسب Marge، الذي تم منعه من التعامل مع النقدية، ملخص المشرف وشكل الملخص اليومي لكل بائعة. ويقوم يومياً بإدخال كافة معلومات فواتير البيع إلى الحاسب الإلكتروني بالشركة ومن خلاله يتم الحصول على طباعة كاملة لكافة المدخلات والملخصات ويحتوي الملخص المحاسبي على: مبيعات كل بائعة، المبيعات النقدية، المبيعات على الأجل، وإجمالي المبيعات. ويقوم Marge بمقارنة هذه المخرجات مع ملخصات المشرف والبائعات وتسوية الفروق بينهم.

ويتم بإستخدام الحاسب الإلكتروني تحديث كل من: أرصدة المدينين، المخزون، الملفات الرئيسية في الأستاذ العام. وبعد إتمام التحديث يقوم مساعد Marge بوضع فواتير المبيعات في الملفات طبقاً لأرقام العملاء، وتتضمن المخرجات المطبوعة للمبيعات قائمة بأرقام الفواتير وفقاً للتسلسل الرقمي.

ويتم فض البريد يومياً كل صباح بواسطة سكرتيرة المالك. ويتم تسليم كافة المراسلات والشكاوى

إلى المالك. وتقوم السكرتيرة بإعداد قائمة مسبقة بالنقدية التي سيتم إستلامها. ويتم تجميع القائمة، إعداد إيصال الإيداع، وإيداع النقدية يومياً. ويتم تحويل نسخ من: القائمة المسبقة، إيصال الإيداع، وكافة الحوالات مع ايصالات النقدية التي تم إستلامها إلى Marge. ويستخدم المحاسب هذه القائمة والحوالات في تسجيل النقدية التي تم إستلامها وتحديث أرصدة المدينين بإستخدام الحاسب الإلكتروني. ويقوم بتسوية إجماليات الإيصالات في القائمة المسبقة مع إيصال الإيداع ومخرجات الحاسب الإلكتروني. وفي نفس الوقت، يتم مقارنة إيصالات إيداع البنك الخاصة بالمبيعات النقدية مع يومية النقدية المحصلة.

ويقوم المحاسب أسبوعياً بإعداد ميزان مراجعة زمني للمدينين بإستخدام الحاسب الإلكتروني. ويتم أيضاً إعداد قائمة منفصلة لكافة الفواتير التي لم يتم دفعها لمدة تزيد عن ٦٠ يوم بشكل تلقائي. ويتم تسليم ذلك إلى المالك الذي يقوم بعمل محصل الإئتمان بنفسه. ويوافق المالك أيضاً على إعفاء بعض المدينين وتصدير ذلك إلى المحاسب الذي يقوم بتسجيل ذلك.

في كل شهر يقوم المحاسب بإعداد بيانات للعملاء وإرسالها إليهم بالبريد. ويتم توجيه الشكاوى والخلافات من العملاء مباشرة إلى المالك الذي يقوم بحلها وإبلاغ المحاسب كتابياً بأي تخفيض أو تحريفات تتطلب التصحيح.

ويتم بشكل تلقائي بإستخدام نظام الحاسب الإلكتروني تجميع دفاتر اليومية وترحيل الإجماليات إلى دفتر الأستاذ العام. ويتم طباعة ميزان المراجعة الخاص بالأستاذ العام ويتم من خلالها إعداد القوائم المالية بواسطة المحاسب. ويعد المحاسب أيضا شهرياً تسوية لرصيد البنك وتسوية الأستاذ العام مع ميزان المراجعة الزمني لأرصدة المدينين.

ونظراً لأهمية مراقبة المخزون، يطبع المحاسب الإجمالي الشهري للمخزون الدائم في اليوم الأخير من كل شهر. وتقوم البائعات بجرد كافة عناصر المخزون بعد ساعات العمل في اليوم الأخير من كل شهر لإجراء مقارنة مع المخزون الدائم. ويتم تسليم تقرير بالنقص في المخزون إلى المالك. ويتم تسوية المخزون الدائم بواسطة المحاسب بعد موافقة المالك على ذلك.

المطلوب

أ- عرف واحد أو أكثر من أنواع الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية للمبيعات.

ب- عرف واحد أو أكثر من أنواع الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية لإستلام النقدية.

جـ- عرف أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمبيعات والنقدية التي يتم إستلامها.

حالة تطبيقية متكاملة

٩-٣٢ (الهدف ٩-٦) مراجعة شركة ABC – الجزء الأول: سيتم تقديم هذه الحالة العملية في أربع أجزاء. يختص كل جزء بالموضوع الخاص بالفصل الذي ظهر فيه. ومع ذلك، فإن الأجزاء تتصل فيما بينهما لتحصل عند إكتمال الأجزاء الأربعة على فهم أفضل لأجزاء المراجعة التي يتم ربطها وإجراء التكامل فيما بينها خلال عملية المراجعة. وسيتم تقديم الأجزاء على الترتيب التالي:

الجزء الأول – فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة في دورة الحيازة والمدفوعات بالفصل التاسع.

الجزء الثاني – تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية بالفصل الحادي عشر.

الجز الثالث – تحديد حجم العينة بإستخدام المعاينة في المراجعة وتقييم النتائج بالفصل الثاني عشر.

الجزء الرابع – تقييم نتائج الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة بالفصل الثالث عشر.

معلومات أساسية

شركة ABC شركة صناعية متوسطة الحجم تنتهي السنة المالية بها في ٣١ ديسمبر من كل عام. كلفت بمسئولية القيام بمراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات وأحد الأرصدة المرتبطة بها وهو رصيد الدائنين. ويتمثل المنهج الذي يجب عليك إتباعه في تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى مستوى منخفض قدر الإمكان لنوعي العمليات المالية الرئيسيين الذين يؤثران في رصيد الدائنين، وهما: الحيازة وانفاق النقدية. وفيما يلي المعلومات الأساسية:

- **الشكل ٩ - ٩** – ملخص للمعلومات الرئيسية عن مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات النقدية ورصيد الدائنين بالسنة السابقة.
- **الشكل ٩ - ١٠** – خريطة تدفق تصف النظام المحاسبي والرقابة الداخلية لدائرة الحيازة والمدفوعات.

شكل ٩ - ٩

معلومات عن مراجعة الدائنين – السنة السابقة

الدائنين، ١٩٩٦/١٢/٣١	
عدد الحسابات	٥٢
إجمالي رصيد الدائنين	١٦٣٨٩٢,٢٧ دولار
مدى الأرصدة الفردية	من ٢٧,٨٣ دولار إلى ١٤٨١٩,٦٢
التحريف المتوقع للدائنين	٦٥٠٠ دولار

العمليات المالية: ١٩٩٦

الحيازة:	
عدد عمليات الحيازة	٣٨٠٠
إجمالي الحيازة	٢٩٣٣٨١٢

إنفاق النقدية :

عدد عمليات إنفاق النقدية	٢٦٠٠
إجمالي النقدي التي تم إنفاقها	٣،١٧١١٢

نتائج إجراءات المراجعة – إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للحيازة (حجم العينة ١٠٠):

أوامر الشراء التي لم يتم الموافقة عليها	٢
كميات الشراء، أسعار الشراء الجديدة أو التي تم التوسع فيها على نحو غير صحيح	١
العمليات المالية التي تم ترحيلها إلى حساب خاطئ بالأستاذ العام	١
العمليات المالية التي تم تسجيلها في فترة غير صحيحة	١
لا يوجد إستثناءات أخرى	

نتائج إجراءات المراجعة – المدفوعات النقدية (حجم العينة ١٠٠)

المدفوعات النقدية المسجلة في فترة خاطئة	١
لا يوجد إستثناءات أخرى	

نتائج إجراءات المراجعة – الدائنين

تم التحقق من ٢٠٪ من أرصدة الموردين، وتم تعميم صافي التخفيض الوحد في الحسابات إلى المجتمع على النحو التالي:

قيمة ثلاثة تحريفات للفاصل الزمني	٤٨٧٣,٢٨ دولار
فرق واحد في القيم نتيجة الخلافات وعمليات الخصم	١١٠٣,١٢ دولار

لاتوجد ضرورة لإجراء تعديلات نظراً لعدم عضوية التحريفات التي تم تعميمها.

الجزء الأول :

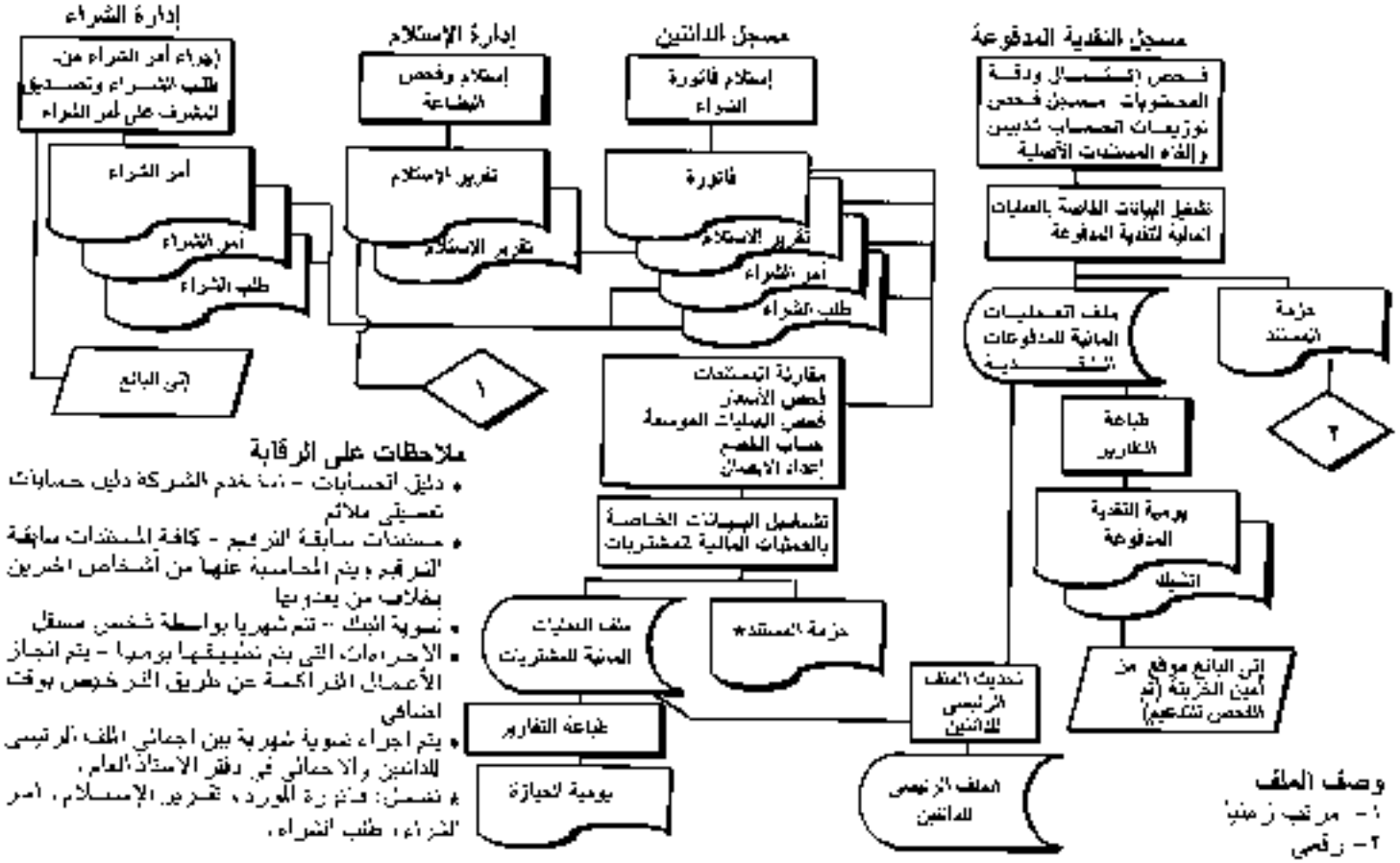
يتمثل الهدف من الجزء الأول في التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة بشركة ABC عند مراجعة العمليات المالية للحيازة والمدفوعات النقدية.

المطلوب

دراسة الشكلين ٩ – ٩ و ٩–١٠ للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات بشركة ABC . وتقدير خطر الرقابة في أحد المستويات: مرتفع، متوسط، أو منخفض لكل هدف من أهداف الرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات من خلال أخذ كل من أنواع الرقابة وأوجه القصور في الإعتبار. يجب عليك إستخدام مصفوف الرقابة على نحو مماثل لما تم توضيحه في الشكل ٩–٦ للتوصل إلى تقدير الخطر. ويجب إعداد مصفوفة للحيازة وأخرى للمدفوعات النقدية.

ويتمثل مصدر أنواع الرقابة الداخلية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية في المعلومات بالشكل ٩–١٠.

شكل ٩ – ١٠
شركة ABC – دائرة الخيازة والمدفوعات



ملاحظات على الرقابة

- دليل الحسابات – تستخدم الشركة دليل حسابات تفصيلي ملائم
- مستندات سابقة الترقيم – كافة المستندات سابقة الترقيم ويتم المحاسبة عنها من أشخاص آخرين بخلاف من يعدونها
- تسوية البنك – تتم شهريا بواسطة شخص مستقل
- الإجراءات التي يتم تطبيقها يوميا – يتم انجاز الأعمال المتراكمة عن طريق الترحيص بوقت إضافي
- يتم اجراء تسوية شهرية بين اجمالي الملف الرئيسي للدائنين والاجمالي في دفتر الاستاذ العام.
- تفصيل: فاتورة المورد، تقرير الإستلام، أمر الشراء، طلب الشراء.

وصف الملف

١- مرتب زمنيا
٢- رقمي

الفصل العاشر:

خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة

Overall Audit Plan and Audit Program

ما مقدار ونوع الإختبارات اللازمة لإنهاء العمل

توجد علاقة عمرها سنوات بين كل من T. Holland و A. Baker، ولا يكف هذان الصديقان عن الجدل الذي يتناول جوانب المراجعة طوال سنوات العلاقة التي ربطتهما معاً. ويعمل T. Holland في أحد مكاتب منشأة محاسبة بولاية كاليفورنيا، بينما يعمل A. Baker أستاذاً للمراجعة في جامعة قريبة من مقر منشأة المحاسبة. ويلتقي هذان الصديقان مرة كل شهر لتناول الغذاء وتبادل الحوار حول نظرية المراجعة وممارستها. وفيمايلي ما دار في أحدث حوارتهما:

الأستاذ: يمكن القول بإختصار أن معايير المراجعة المتعارف عليها توفر إختيارات عديدة من المناهج لتنفيذ المراجعة. فيمكن للمراجع أن يؤدي المراجعة بدون القيام بإختبارات تفصيلية للعمليات المالية إعتماداً على : الملاحظة، الإستفسار، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة ذات الحجم الكبير فقط. وأعتقد أنه في ظل السوق الذي يتسم بالمنافسة الشديدة، كالذي يحدث الآن في إطار المراجعة، سيتركز إهتمام منشآت المحاسبة على إنتاج المناهج ذات التكلفة المنخفضة بدلاً من الإهتمام بالجودة. ويوجد دليل على ذلك حالياً يتمثل في تحول منشأة المحاسبة عن العينات ذات الحجم الكبير.

الشريك: يجب على المراجعين التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كافة حالات المراجعة، وعندما يتم تخفيض خطر الرقابة إلى أقل من الحد الأقصى يجب أداء بعض إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية على نحو ثابت لتدعيم مثل هذا التخفيض. ويجب دائماً أداء إختبارات الفاصل الزمني التفصيلية المُلائمة عند إختبار العناصر ذات الأرصدة الكبيرة بشكل مركز عند تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ونقوم فقط بإتباع هذا المنهج الكفء لدى العملاء الذين لاتوجد لديهم أخطار حقيقية. فإذا كانت هناك أخطار مرتفعة، يتم إستخدام مقدار كبير من الإختبارات التفصيلية.

الأستاذ: يبدو ذلك جيداً، ولكن يوجد بعض الأمور التي لايتم إكتشافها إلا بإستخدام الإختبارات التفصيلية. وأعتقد أن ذلك صحيح بالتحديد بخصوص الغش. وأرى أن عملائك يرغبون في إكتشاف الغش، ولكن لايمكن للإجراءات التحليلية والإختبارات التي يتم تنفيذها للعناصر ذات الحجم الكبير التوصل إلى ذلك، ما رأيك في ذلك؟

الشريك: حسناً، إن عملائنا أيضاً يرغبون أن نتوصل إلى الرأي عن القوائم المالية بأقل قدر ممكن من التكلفة. فإذا قمنا بالبحث عن غش العاملين في كل حالة مراجعة، ستزيد التكلفة بشكل كبير جداً. وأود أن أذكرك بأن أفضل وسيلة يتعامل بها العميل مع الغش تتمثل في وجود رقابه جيدة. أننا نركز إهتمامنا في تقديم توصيات جيدة للعملاء لتحسين الرقابة، إنها تعبر عن قيمة مضافة وهم يقدرون ذلك.

الأستاذ: لست مقتنعاً بذلك، أعتقد أن عملائك سيقدرون أكثر اذا قمتم بإكتشاف ما يقوم به مالك الدفاتر مثلاً من غش، وأكني مهتم أيضاً بتخفيض إختيارات البحث عن الأخطاء والمخالفات. لقد أخبرني بعض طلابي السابقين في لقاء تم عقده بالمنشأة بالاسبوع الماضي أن بعض إختبارات أرصدة الحسابات

التي يقومون بها تم من خلال عينات ذات أحجام تقل عن العشرة، ألا يزعجك ذلك؟

الشـــريك: يحدث ذلك فعلاً، ولكن تحت مراقبة شديدة في حالات محددة. وكما تعلم فإننا نستخدم معاينة الوحدة النقدية. وعندما تكون الرقابة جيدة، ولا تشير الإجراءات التحليلية إلى أية مشكلات، ويتم نشر الإختبارات عبر كافة حسابات الأصول الرئيسية، سيكون حجم العينات لأي حساب فردي صغيراً جداً. فإذا وجدنا إستثناءً واحداً في عناصر العينة، سيتم توسيع الإختبارات.

الأستاذ: أستطيع أن أتفهم ذلك، إنه يبدو لي أنكم تتبعون متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وتقومون بالتوصل إلى قصور عن أداء المراجعة على نحو كفء بما لا يسمح بحدوث أي شيء يؤثر بشكل سيء على عملية المراجعة. أعتقد أنكم تتجهون أكثر فأكثر إلى أن تقوموا بدور الضامن وليس من يؤكد على عدالة القوائم المالية.

الشريك: ماذا تعني، إنني لم أستوعب رؤيتك النظرية على الإطلاق؟

الأستاذ: حسناً، إنكم تعتمدون على عدم وجود تحريف في القوائم المالية لعملائكم، وتقومون بالحد الأدنى من المراجعة بأتعاب مرتفعة نسبياً وبعد ذلك ترتكزون على الواقع الذي يتمثل في قدرتكم على إمتصاص أية أضرار تحدث بسبب إبداء آراء سيئة في المراجعة.

الشريك: إن جلوسك في برج عاجي حولك إلى فيلسوف ساخر. أرجو ألا تكون تتحدث إلى طلابك بمثل هذا النحو. إن المراجعين يقومون بعمل جيد ويرجد العديد من الحوافز التي تدفعهم لتحقيق الجودة المرتفعة. إننا نرغب في أن يرى المجتمع المهنة ويكون لديه إتجاه إيجابي تجاهها. دعنا نتحدث في شيء آخر. أعتقد أنه دورك في دفع فاتورة الغداء.

* * * *

يتم تنفيذ الخطوات الست الاولى في عملية تخطيط المراجعة أساساً لمساعدة المراجع في إعداد خطة مراجعة تتسم بالفعالية والكفاءة وفي تصميم برنامج المراجعة. وكما سبق التوضيح في الفصل السادس يتمثل برنامج المراجعة في قائمة بكافة إجراءات التي يتم إستخدامها في التوصل لجمع أدلة كافية للمراجعة. ويتم أيضاً إدراج تفاصيل أخرى ترتبط بكل إجراء مثل: حجم العينة، العناصر التي يتم إختيارها، وتوقيت الاختبارات.

ويتمثل أهم الجوانب التي يجب أخذها في الإعتبار عند وضع خطة المراجعة وبرنامج المراجعة في نموذج خطر المراجعة الخاص بالتخطيط:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث: خ ك = خطر الإكتشاف المخطط

خ م ن = خطر المراجعة المكن قبوله

خ ط = الخطر الطبيعي

خ ر = خطر الرقابة

وتم في الفصول السابقة، مناقشة كل متغير مستقل (خ م ق، خ ط، خ ر) وفي هذا الفصل سيتم دراسة العلاقة بين المتغيرات الثلاث والمتغير التابع (خ ك).

وسيتم في هذا الفصل مناقشة كل من خطة المراجعة وبرنامج المراجعة في ضوء أنواع إختبارات المراجعة الخمس. أولاً، سيتم التعرض لطبيعة كل نوع من الإختبارات بعد تعريفه. وبعد ذلك، سيتم

دراسة التأكيد النسبي على الأنواع المختلفة من الإختبارات التي تنشأ عن إستخدام خطط مراجعة مختلفة. وسينتهي الفصل بملخص لعملية المراجعة في إطار هذا الفصل والفصول السابقة.

أنواع الإختبارات Types of Tests

الهدف التعليمي ١٠-١: وصف الأنواع الخمسة من إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها لتحديد مدى عدالة القوائم المالية

يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإختبارات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية: إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. يتم تنفيذ النوعين الأولين من الإختبارات لتخفيض خطر الرقابة المقدر، بينما تمثل الإختبارات الثلاث الأخيرة كل الإختبارات الأساسية. ويتم إستخدام الإختبارات الأساسية لتخفيض خطر الإكتشاف المخطط. وتقع كافة إجراءات المراجعة في واحدة أو أكثر -أحياناً- من هذه الفئات الخمس.

إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية Procedures to Obtain an Understanding of Internal Control

سبق التعرض إلى المنهجية والإجراءات التي يتم إستخدامها للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في الفصل التاسع. ويركز المراجع إهتمامه في هذه المرحلة من المراجعة على كل من تصميم وتنفيذ جوانب الرقابة الداخلية التي تم التركيز عليها في الفصل التاسع في أنه يتم التوصل إلى المتطلبات التي تدعم الفهم بواسطة الأدلة. وتهدف هذه الإجراءات إلى التوصل إلى الفهم وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم. ويوجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التي ترتبط بفهم المراجع للرقابة الداخلية، وقد تم التعرض لها في الفصل التاسع:

- تحديث وتقييم ممارسة المراجع السابقة مع الوحدة الإقتصادية.
- الإستفسار من أفراد العميل.
- قراءة كتيبات إستخدام النظام والسياسة لدى العميل.
- فحص المستندات والسجلات.
- ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية بالوحدة الإقتصادية.

إختبارات الرقابة Tests of Controls

يتمثل الإستخدام الأساسي لفهم المراجع للرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن أمثلة ذلك تقدير هدف الدقة للعمليات المالية للمبيعات في مستوى منخفض وتقدير هدف الوجود في مستوى متوسط. وعندما يعتقد المراجع أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية قد تمت صميمها على نحو فعال، وعندما يكون من الكفاءة القيام بذلك، سيقوم بتقدير خطر الرقابة الذي يعكس هذا التقييم. وللتوصل لهذا التقدير للخطر، مع ذلك، يجب أن يكون خطر الرقابة المقدر محدوداً بالمستوى الذي تدعمه الأدلة. ويطلق على الإجراءات التي يتم إستخدامها للتوصل إلى هذه الأدلة إختبارات الرقابة.

ويتم تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية. وتشمل هذه الاختبارات أنواع الإجراءات الثالثة:

- الأستفسار من الأفراد الملائمين لدى العميل.
- فحص المستندات والسجلات والتقارير.
- ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة.
- إعادة تشغيل الإجراءات لدى العميل.

ويماثل الاجراء الأول والثاني نفس الإجراءات التي يتم إستخدامها للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. وهكذا يمكن النظر إلى أن تنفيذ إختبارات الرقابة على أنه إستمرار لإجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. ويتمثل الفرق الأساسي في انه من خلال إختبارات الرقابة يكون الهدف أكثر تحديداً والإختبارات أكثر شمولاً. وعلى سبيل المثال، إذا كان سيتم إستخدام تشغيل الموازنة لدى العميل كأساس لتقدير مستوى منخفض من الخطر عن سوء تبويب النفقات، بالإضافة إلى الإجراءات التي سبق وصفها في المثال الخاص بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، يمكن للمراجع أيضاً: إختيار أحدث تقارير الموازنة، تتبع محتوى التقرير حتى السجلات التي أستخدمت كمصدر لإعداده، التحقق من الدقة الحسابية بالتقرير، فحص تقارير ومذكرات الإنحرافات الناتجة عن الموازنة، التحدث إلى الأفراد المسئولين عن تصرفات المتابعة التي قاموا بها، وفحص عمليات التوثيق التي تدعم هذه التصرفات. وعلى إثر ذلك، عندما يقرر المراجع تقدير خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى لأي هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية، يتم دمج الاجراءات المستخدمة للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية مع إختبارات الرقابة. وتتوقف كمية الأدلة الإضافية الخاصة بإختبارات الرقابة الداخلية على مدى الأدلة التي تم التوصل إليه لفهم الرقابة الداخلية.

ولتوضيح الإطار النموذجي لإختبارات الرقابة، سيكون من المفيد الرجوع إلى مصفوفة الرقابة في الشكل ٩-٦ الخاصة بشركة Almighi Machine. ولكل نوع من أنواع الرقابة التي تم إدراجها في الشكل ٩-٦، يعرف الجدول ١٠-١ إختبار الرقابة الذي يمكن تنفيذه لإختبار فعاليتها. لاحظ أنه لا يوجد إختبارات رقابة لأوجه القصور في الشكل ٩-٦، ولن يكون منطقيا تحديد إذا كان نقص الرقابة يتم تنفيذه على نحو ملائم.

الإختبارات الأساسية للعمليات Substantive tests of Transations

تمثل الإختبارات الأساسية إجراءات يتم تصميمها لإختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية. ويطلق على هذه الأخطاء أو المخالفات الأخطاء والمخالفات النقدية Monetary errors or Irregularities وهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات. ويوجد ثلاث أنواع من الإختبارات الأساسية: الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

وتهدف الإختبارات الأساسية للعمليات في تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، يؤدي المراجع الإختبارات الأساسية للعمليات المالية لإختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت فعلاً وما إذا كانت العمليات المالية التي حدثت فعلاً قد تم تسجيلها. ويؤدي المراجع أيضاً هذه الإختبارات لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية للمبيعات المسجلة قد تم تسجيلها بدقة، وتم تسجيلها في الفترة الزمنية الملائمة، وتم تبويبها على نحو صحيح، وتم تلخيصها وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية على نحو صحيح. فإذا كان المراجع واثقاً من تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية على نحو صحيح وتم

ترحيلها على نحو صحيح، يستطيع المراجع أن يثق في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام.

ويوضح الشكل ١٠-١ أثر تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات. ولتبسيط، تم وضع إفتراضين. الأول، تتكون دائرة المبيعات والتحصيل من العمليات المالية الخاصة فقط بالمبيعات والنقدية المحصلة وثلاث أرصدة في دفتر الأستاذ العام الثاني، يتمثل رصيد النقدية الإفتتاحي في مبلغ ٤٧ دولار والرصيد الإفتتاحي للمدينين في ٩٦ دولار وقد تم مراجعتهما في السنة السابقة وبالتالي سينظر إليهما على أنهما رقمان صحيحان. فإذا تحقق المراجع من أن العمليات المالية للمبيعات (٦٦٠ دولار) والنقدية المحصلة (٥٩٠ دولار) قد تم تسجيلهما بشكل صحيح في دفتر اليومية وترحيلهما إلى دفتر الأستاذ العام، يمكن له أن يتوصل إلى إستنتاج مؤداه صحة الرصيد الختامي للمدينين (١٦٦ دولار) والمبيعات (٦٦٠ دولار). (يجب مراجعة المدفوعات النقدية وقيمتها ٥٦٣ دولار قبل أن يتوصل المراجع إلى رأى عن رصيد النقدية في البنك). ويقوم المراجع بالتحقق من العمليات المالية المسجلة والتي تم تلخيصها عن طريق الإختبارات الأساسية للعمليات المالية. وفي هذا المثال، يوجد إختبار واحد للمبيعات وآخر للنقدية المحصلة.

ويمكن تنفيذ إختبارات الرقابة بشكل منفصل عن باقي الإختبارات الأخرى، ولكن لإعتبارات الكفاءة يتم تنفيذها في نفس الوقت الذي يتم فيه تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، تتضمن إختبارات الرقابة التوثيق وإعادة التشغيل والتي عادة ما يتم تطبيقهما على نفس العمليات المالية التي يتم إختبارها للتعرف على مدى وجود أخطاء ومخالفات بها. وفي الواقع، يوفر إعادة التشغيل أدلة بشكل متزامن عن أنواع الرقابة ومدى الصحة للقيم النقدية. وسيفترض في باقي أجزاء هذا الكتاب أنه يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في نفس الوقت.

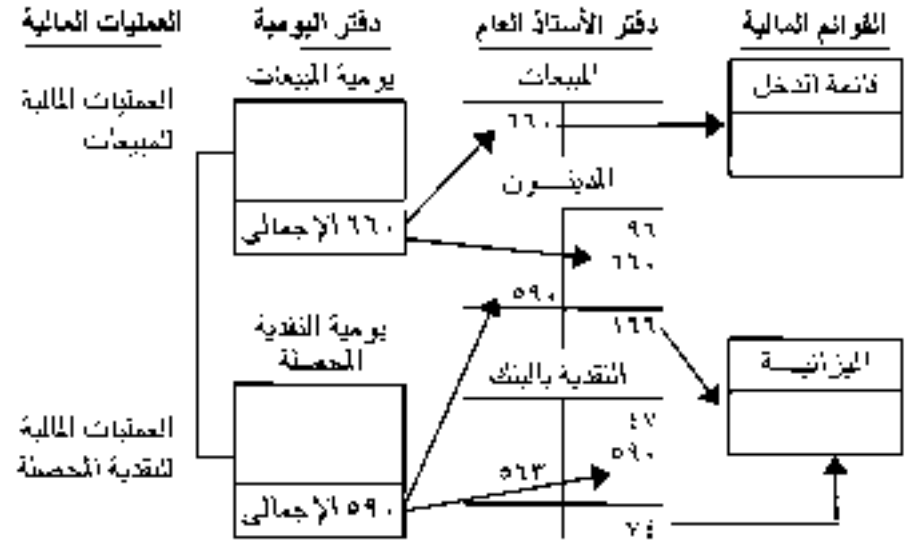
الجدول ١٠ - ١
توضيح لإختبارات الرقابة

توضيح لأنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة النموذجية
الموافقة على الإئتمان قبل إتمام الشحن	فحص الصفحة الخاصة بأوامر العميل لتحديد مدى وجود توقيعات للترخيص توضح الموافقة على الإئتمان (التوثيق)
يتم تدعيم المبيعات بمستندات شحن مرخص لها، وأوامر العملاء التي تم الموافقة عليها، ويتم إرفاق ذلك مع فاتورة المبيعات ذات النسخ المتعددة	فحص عينة من فواتير المبيعات ذات النسخ المزدوجة للتعرف على ما إذا كانت كل فاتورة قد تم تدعيمها بمرفقات تشمل مستند الشحن المرخص به وأمر العميل الذي تم الموافقة عليه (التوثيق)
الفصل بين الواجبات الخاصة بإعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، والتعامل مع النقدية المحصلة	ملاحظة ما إذا كان الأفراد المسئولين عن التعامل مع النقدية لا يتحملون بمسئوليات محاسبية والإستفسار عن واجباتهم الأخرى (الإستفسار والملاحظة)
إستخدام قائمة مصدق عليها للأسعار في تحديد سعر الوحدة المباعة	ملاحظة ما إذا كان يتم إستخدام قائمة الأسعار عند إعداد الفواتير مع مقارنة قائمة الأسعار بأسعار البيع الحالية (الملاحظة والتوثيق)
تصدير مستندات الشحن يومياً لإعداد الفواتير مع إصدار الفواتير في اليوم التالي	ملاحظة ما إذا كانت مستندات الشحن يتم تصديرها يومياً لإعداد الفواتير. وملاحظة متى يتم إصدار الفواتير (الملاحظة)

المحاسبة بشكل أسبوعي عن عدد مستندات الشحن وفاتورة البيع المزدوجة وتتبع ذلك في يومية المبيعات	المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع المزدوجة ومستندات الشحن مع تتبع كل منهما في يومية المبيعات (التوثيق وإعادة التشغيل)
تجميع مستندات الشحن في ضوء الكميات التي تم شحنها يومياً	فحص عينة من مستندات الكميات التي تم شحنها يومياً، إعادة تجميع الكميات التي تم شحنها وتتبع الإجماليات وتسويتها مع تقارير المدخلات (إعادة التشغيل)
إرسال البيانات للعملاء بالبريد شهرياً	ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال البيانات شهرياً بالبريد والإستفسار عن المسئول عن ذلك (الملاحظة والإستفسار)
يوجد دليل حسابات ملائم	فحص عينة من فواتير المبيعات للتعرف عن ما إذا كانت كل فاتورة تحتوي على رقم للحساب وأن هذا الرقم صحيح (التوثيق وإعادة التشغيل)
فحص يومية المبيعات شهرياً للتعرف على منطقية الإجمالي ومقارنة ذلك مع دفتر الأستاذ العام فيما يتعلق بالمبيعات ومردودات المبيعات	إعادة تجميع يومية المبيعات شهرياً وتتبع الإجمالي في دفتر الأستاذ العام (إعادة التشغيل)

شكل ١٠ - ١٠

العلاقة بين العمليات المالية ودفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام



الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

كما سبق التوضيح في الفصل السادس تشمل الإجراءات التحليلية المقارنات بين القيم المسجلة والتوقعات يتوصل إليها المراجع. وتتضمن عادة حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية بالسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يقارن المبيعات بالشكل ١٠ - ١ وأيضا كل من النقدية المحصلة والمدينين في السنة الحالية بما يقابلها في السنوات السابقة وحساب نسبة إجمالي الهامش المئوية لمقارنتها مع ما يقابلها في السنوات السابقة.

ويوجد أربعة أغراض لأداء الإجراءات التحليلية، سبق مناقشتها في الفصل السادس، وهي: فهم مجال عمل العميل، تقدير قدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار، الإشارة إلى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية، وتخفيض الإختبارات التفصيلية للمراجعة. وتساعد هذه الأغراض، وبصفة خاصة الغرضين الأخيرين، المراجع في تقدير مدى إختبارات المراجعة الأخرى. وللتوضيح، إذا كانت الإجراءات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات، يجب إجراء فحص متعمق. ومن أمثلة ذلك وجود تغيير غير متوقع في النسبة المئوية لإجمالي الهامش بالسنة الحالية بالمقارنة مع السنة السابقة. ويجب إجراء إختبارات أخرى لتحديد مدى وجود تحريفات في المبيعات أو تكلفة البضاعة المباعة مما أدى إلى حدوث التغيير. ومن جانب آخر، إذا لم يوجد فروق معنوية عند استخدام الإجراءات التحليلية واستنتج المراجع عدم وقوع الفروق، يمكن تخفيض الإختبارات الأخرى. وتشير نشرات معايير المراجعة إلى أن الإجراءات التحليلية يمكن إستخدامها كإختبارات أساسية.

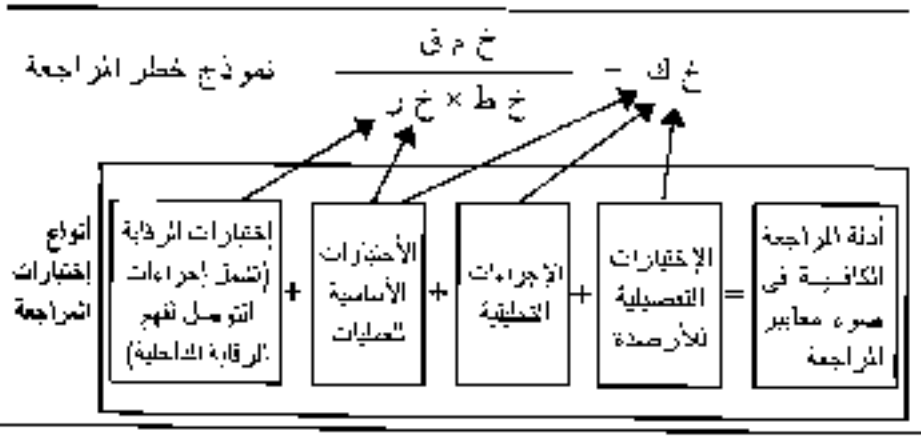
الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تركز الإختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام لحسابات قائمة الدخل والميزانية، ولكنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالإختبارات التفصيلية للأرصدة بالميزانية. ومن أمثلة ذلك المصادقات عن أرصدة الدائنين. وتعد هذه إختبارات هامة لأنه عادة مايتم الحصول على الأدلة من مصدر محايد عن العميل وبالتالي، يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير.

وبفحص الشكل رقم ١٠-١ يتضح دور الإختبارات التفصيلية للأرصدة في المراجعة. حيث يوجد في الشكل ٣ حسابات بدفتر الأستاذ العام: المبيعات، المدينون، النقدية في البنك. وسيتم تنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة هذا الحسابات. ويشمل ذلك أداء إجراءات للمراجعة مثل: المصادقات عن أرصدة المدينين، إختبارات الفاصل الزمني للمبيعات، فحص التسويات في حساب البنك. ويتوقف مدى هذه الإختبارات على نتائج: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإجراءات التحليلية لهذه الأرصدة.

ويوجد للإختبارات التفصيلية للأرصدة هدف يتمثل في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات وبالتالي تعد هذه الإختبارات إختبارات أساسية. وعلى سبيل المثال، إختبار المصادقات الخاص بالأخطاء والمخالفات النقدية تمثل إختبارات أساسية. وبالمثل يعد جرد المخزون والنقدية إختبارات أساسية.

الشكل ١٠-٢
أنواع إختبارات المراجعة ونموذج خطر المراجعة



ملخص لأنواع الإختبارات Summary of Types of Tests

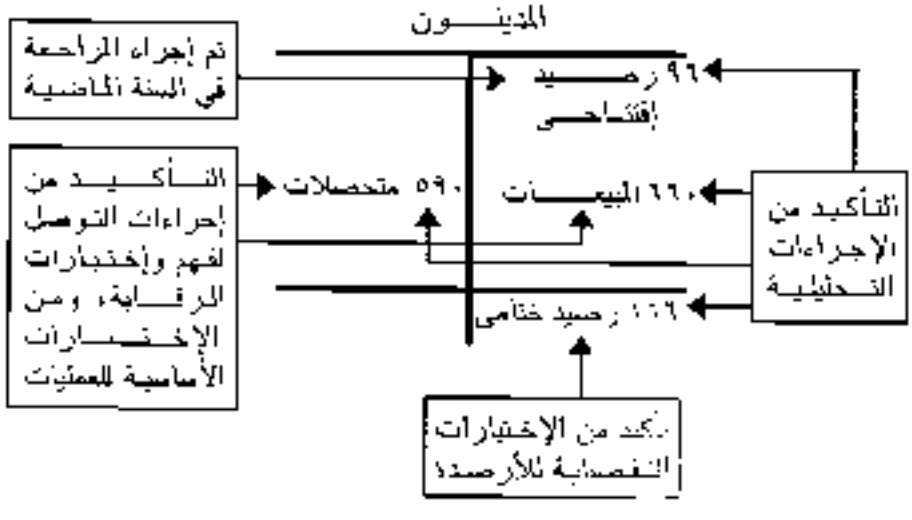
يلخص الشكل ١٠-٢ أنواع إختبارات المراجعة. وتم إدماج كل من إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة في الشكل ١٠-٢ لكونهما يشكلان أساساً واحداً. ويربط المعلومات بالشكل ١٠-٢ مع تلك المعلومات في الشكل ١٠-١، يمكن ملاحظة أن الإختبارات الأساسية للعمليات تؤكد على التحقق من العمليات المثابة المسجلة في دفتر اليومية والتي تم ترحيلها بعد ذلك إلى الأستاذ العام، وتؤكد الإجراءات التحليلية على المنطقية العامة للعمليات المثابة وأرصدة دفتر الأستاذ العام، بينما تؤكد الإختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية في دفتر الأستاذ العام. وتتعلق إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة بتقييم ما إذا كانت أنواع الرقابة فعالة بشكل كاف لتبرير تخفيض خطر الرقابة وبالتالي تخفيض إختبارات المراجعة الأساسية.

ويوضح الشكل ١٠-٢ أيضاً العلاقات بين أنواع الإختبارات ونموذج خطر المراجعة. ويلاحظ أن كافة انواع الإختبارات الخمس يتم إستخدامها لمقابلة متطلبات التوصل للأدلة الكافية. ويلاحظ أيضاً أن إجراءات التوصل لفهم وإختبارات الرقابة تخفض خطر الرقابة، بينما يتم إستخدام الإختبارات الأساسية الثلاثة بما يتلائم مع خطر الإكتشاف المقدر.

ويوضح الشكل ١٠-٣ أنواع الإختبارات الخمس التي يتم إستخدامها للتوصل إلى تأكيد في مراجعة حساب واحد هو حساب المدينين. وتم التوصل لإجمالي الحساب بقلاً عن الشكل ١٠-١. ويتضح عند فحص الشكل ١٠-٣ أن المراجع توصل إلى تأكيد عام مرتفع عن المدينين وليس التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أي إختبار بمفرده. ويمكن للمراجع أن يزيد التأكيد العام بزيادة التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أي إختبار من الإختبارات الخمس.

الشكل ١٠-٣

أنواع إختبارات المراجعة وتأكيد المراجعة عن رصيد المدينين



العلاقة بين الإختبارات والأدلة Relationship Between Tests and Evidence

الهدف التعليمي ١٠-٢: مناقشة التكلفة النسبية لكل نوع من الإختبارات والعلاقات بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة والعلاقات بين أنواع الإختبارات

يتم فقط التوصل لأنواع محددة من الأدلة (المصادقات، والتوثيق، وغيرها) بواسطة كل نوع من الإختبارات الخمس. ويلخص الجدول ١٠ ٢ العلاقة بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة. وفيما يلي بعض الملاحظات على الجدول ١٠-٢:

- تتضمن إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة فقط الملاحظة، التوثيق، والاستفسار، وإعادة التشغيل. بينما تتضمن الإختبارات الأساسية للعمليات المالية فقط الأنواع الثلاثة الأخيرة من الأدلة.
- يتم التوصل لأنواع أكثر من الأدلة عند إستخدام الإختبارات التفصيلية للأرصدة بالمقارنة مع أي نوع آخر من الاختبارات يتم إستخدامه. وتشمل فقط الإختبارات التفصيلية للأرصدة على المصادقات والفحص الفعلي.
- يتم التوصل للإستفسار من العميل من خلال أي نوع من الإختبارات.
- يتم إستخدام التوثيق وإعادة التشغيل في كل أنواع الإختبارات عدا الإجراءات التحليلية.

جدول ١٠ - ٢
العلاقة بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة

نوع الإختبار	الفحص الفعلي	المصادقات	التوثيق	الملاحظة	الاستفسار من العميل	إعادة التشغيل	الإجراءات التحليلية
إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية			✓	✓	✓	✓	
إختبارات الرقابة			✓	✓	✓	✓	
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية			✓		✓	✓	
الإجراءات التحليلية					✓		✓
الإختبارات التفصيلية للأرصدة	✓	✓	✓		✓	✓	

التكاليف النسبية Relative Costs

يمكن كتابة أنواع الإختبارات بترتيب الإرتفاع في التكلفة على النحو التالي:

- الإجراءات التحليلية.
- إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية واختبارات الرقابة.
- الإختبارات الأساسية للعمليات المالية.
- الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

ويرجع السبب في أن الإجراءات التحليلية هي أقل الأنواع من حيث التكلفة إلى السهولة النسبية في التوصل للعمليات الحسابية وعقد المقارنات. وعادة، ما يتم التوصل إلى معلومات جيدة عن التحريفات المحتملة ببساطة عن طريق مقارنة رقمين أو ثلاثة. ويقوم المراجع عادة بحساب هذه النسب باستخدام برامج الحاسب الإلكتروني بدون تكلفة ملموسة.

ويتم تنفيذ إختبارات الرقابة أيضاً بتكلفة منخفضة لأن المراجع يقوم بالإستفسار والملاحظة وفحص أشياء مثل التوقيع على المستندات والمؤشرات الخارجية لأنواع الرقابة الأخرى. وعادة، يمكن تنفيذ إختبارات الرقابة على عدد كبير من العناصر في دقائق قليلة.

وتعد الإختبارات الأساسية للعمليات أكثر تكلفة من إختبارات الرقابة التي لاتشمل إعادة التشغيل الذي يتطلب تنفيذها إعادة الحسابات والقيام بالتتبع.

وتعد الإختبارات التفصيلية للأرصدة دائماً أكثر أنواع الإختبارات تكلفة. حيث يعد أمراً مكلفاً إرسال المصادقات وجرد الأصول. ونظراً لإرتفاع تكلفة الإختبارات التفصيلية، يحاول المراجعون عادة تخطيط المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض إستخدامها.

ومن الطبيعي أن تتنوع تكلفة كل نوع من الأدلة في المواقف المختلفة. وعلى سبيل المثال، تتوقف تكلفة إختبار المراجع لجرد المخزون (إختبار أساسي لتفاصيل المخزون) عادة على طبيعة المخزون وقيمته النقدية، ومكان المخزون، وعدد العناصر المختلفة به.

العلاقة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

Relationship between Tests of Controls and Substantive Tests

حتى يمكن التعرف أكثر على طبيعة كل من اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية، يجب التعرف على الفرق بينهما. ويوجد إستثناء عند إختبار نوع الرقابة يتمثل في الإشارة إلى إحتمال وجود أخطاء أو مخالفات تؤثر في القيمة النقدية لعناصر القوائم المالية، بينما يتمثل الأستثناء في الاختبار الأساس في التحريف بالقوائم المالية. ويشار إلى الاستثناءات عند تنفيذ إختبارات الرقابة بإنحرافات إختبار الرقابة Control Test Deviations. وهكذا، تعد إنحرافات إختبار الرقابة معنوية فقط في حالة وقوعها بشكل متكرر يجعل المراجع يعتقد بوجود تحريفات نقدية كبيرة في القوائم المالية. وعندئذ يجب تنفيذ الإختبارات الأساسية لتحديد ما إذا كانت التحريفات النقدية قد وقعت فعلاً.

وللتوضيح، إفترض أن الرقابة لدى العميل تتطلب أن يقوم كاتب مستقل بالتحقق من الكمية والسعر وقيمة المبيعات في كل فاتورة بيع، وبعد ذلك يجب ان يوقع هذا الكاتب على الفاتورة المزدوجة بما يوضح أداء المهمة المكلف بها. سيتم تنفيذ إجراء المراجعة الخاص بإختبار الرقابة لفحص عينة من فواتير البيع المزدوجة للتعرف على توقيعات الأشخاص الذين قاموا بالتحقق من البيانات الكمية. فإذا وجد عدد معنوي من المستندات لم يتم التوقيع عليها، يجب على المراجع متابعة ذلك بتنفيذ الإختبارات الأساسية. ويمكن القيام بذلك عن طريق توسيع إختبارات فواتير البيع المزدوجة لتشمل التحقق من الأسعار والقيم الخاصة بالمبيعات ومجاميع الأعمدة (الإختبارات الأساسية للعمليات المالية) أو بزيادة حجم العينة لإرسال مصادقات إلى المدينين (إختبارات أساسية لتفاصيل الأرصدة). وبالطبع، حتى إذا لم تكن الرقابة تنفذ بشكل فعال، يمكن أن تكون الفواتير صحيحة. وسيكون هذا هو الحال إذا قام الأشخاص الذين يعدون فواتير البيع أصلاً بعملهم بضمير حي وعلى نحو كاف. وبالمثل، إذا كانت التوقيعات موجودة، يمكن أن توجد أخطاء أو مخالفات نقدية نتيجة التوقيع بدون إتمام العمل أو أداء العمل بإهمال خلال تنفيذ إجراء الرقابة الداخلية. ولذلك، يفضل العديد من

المراجعين إتمام عمليات إعادة التشغيل كجزء أصيل من إختبارات الرقابة . ويفضل بعض المراجعين أن يتم إعادة التشغيل في شكل إختبار أساسي في حالة ظهور مؤشرات تدعو لذلك .

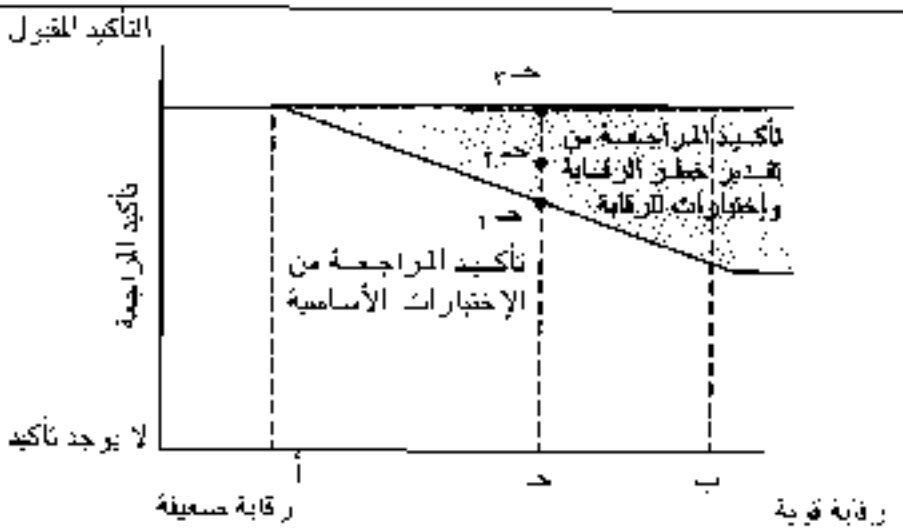
الموازنة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

Trad - off between Tests of Controls and Substantive Tests

كما سبق الشرح في الفصل التاسع ، يجب الموازنة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية حيث يتخذ المراجع قراره خلال مرحلة تخطيط المراجعة عن ما إذا كان سيقدر خطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى . ويجب تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد ما إذا كان يمكن تدعيم خطر الرقابة المقدر . وإذا كان الأمر كذلك ، يتم زيادة خطر الإكتشاف المخطط في نموذج خطر المراجعة ، وبالتالي يمكن تخفيض الإختبارات الأساسية المخططة . ويوضح الشكل ١٠-٤ العلاقة بين الاختبارات الأساسية وتقدير خطر الرقابة (بما في ذلك إختبارات الرقابة) عند مستويات متنوعة من فعالية الرقابة الداخلية .

شكل ١٠ - ٤

تأكيد المراجعة من الإختبارات الأساسية وإختبارات الرقابة عند مستويات متنوعة من فعالية الرقابة الداخلية



حـ ٣ عدم الاعتماد على الرقابة؛ تكلفة غير فعالة
حـ ٢ اعتماد محدود على الرقابة
حـ ١ الحد الأقصى للإعتماد على الرقابة

ويعبر الجزء المظلل في الشكل ١٠-٤ على الحد الأقصى من التأكيد الذي يمكن التوصل إليه من تقدير خطر الرقابة وإختبارات الرقابة . وعلى سبيل المثال ، عند أي نقطة إلى يسار النقطة «أ» ، يتم تقدير خطر الرقابة بـ ١ حيث يرى المراجع عدم فعالية الرقابة الداخلية . وعند أية نقطة إلى يمين النقطة «ب» لايحدث أي تخفيض إضافي في خطر الرقابة لأن منشأة المحاسبة قد حددت الحد الأدنى المسموح به من خطر الرقابة .

وبعد أن يحدد المراجع مدى فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل ، يكون من الملائم أن يتم إختيار أية نقطة داخل الجزء المظلل في الشكل ١٠-٤ بما يتفق مع خطر الرقابة المقدر الذي يسعى المراجع

لتدعيمه. وللتوضيح، إفترض أن المراجع إقتنع بتحديد فعالية الرقابة عند النقطة «حـ». ستوفر إختبارات الرقابة عند المستوى حـ ١ الحد الأدنى من خطر الرقابة في ضوء الرقابة الداخلية. ويمكن أن يختار المراجع عدم أداء إختبارات الرقابة (النقطة حـ ٢) بما يؤدي إلى تدعيم خطر الرقابة الذي يبلغ ١. وستعد أية نقطة بين الاثنين، مثل النقطة حـ ٢، نقطة ملائمة أيضاً. فإذا تم إختيار النقطة حـ ٣، سيتمثل تأكيد المراجعة من إختبارات الرقابة في حـ ٣ – حـ ٢ ومن الإختبارات الأساسية في حـ – حـ ٣. وسيختار المراجع اما حـ ١، حـ ٢، أو حـ ٣ بناء على التكلفة النسبية لكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية.

مزيـــــــج الأدلـــــــة Evidence Mix

الهدف التعليمي ١٠– ٣: فهم معنى الأدلة وكيف يمكن تنويعه وفقاً للظروف المختلفة

يوجد تنوع كبير في المدى الذي يمكن إستخدامه من أنواع الإختبارات الخمس في حالات المراجعة المختلفة التي يوجد بها مستويات مختلفة لفعالية الرقابة الداخلية والخطر الطبيعي. ويمكن أن يحدث تنوع أيضا من دائرة إلى أخرى في إطار عملية المراجعة الواحدة. ويشار إلى توليفة الأدلة الخمس التي تستخدم في دائرة معينة بمزيج الأدلة Evidence Mix. ويوضح الشكل ١٠–٣ مزيج الأدلة في أربع حالات مراجعة مختلفة. ويفترض في كل حالة انه تم تجميع قدر كاف من الأدلة. وفيما يلي تحليل لكل حالة من حالات المراجعة الأربعة.

حالة المراجعة الأولى. العميل يتمثل في شركة كبرى يوجد بها نظام معقد للرقابة الداخلية ومستوى منخفض للخطر الطبيعي. وبالتالي، أدى المراجع إختبارات مكثفة لفرقابة واعتمد بشكل كبير على الرقابة الداخلية للعميل لتخفيض الإختبارات الأساسية. وتم أيضاً أداء الإجراءات التحليلية لتخفيض الاختبارات الأساسية الأخرى. وبالتالي تم تنفيذ كل من الاختبارات الأساسية للعمليات التالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة وفقاً للحد الأدنى. ونتيجة للإعتماد على إختبارات الرقابة والإجراءات التحليلية، تم أداء هذه المراجعة بتكلفة منخفضة.

حالة المراجعة الثانية. الشركة محل المراجعة شركة متوسطة الحجم يوجد بها بعض أنواع الرقابة وقليل من الأخطار الطبيعية. وبالتالي، قرر المراجع تنفيذ قدر متوسط من كافة أنواع الإختبارات بإستثناء الإجراءات التحليلية التي تم أدائها على نحو مكثف. وسيتم تنفيذ اختبارات أكثر عمقاً عندما توجد أخطار طبيعية معينة.

جدول ١٠ ٣
التنوع في مزيج الأدلة

	إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية	إختبارات الرقابة	الاختبارات الاساسية للعمليات	الإجراءات التحليلية	الإختبارات التفصيلية للأرصدة
حالة المراجعة الأولى	ت	ث	ص	ث	ص
حالة المراجعة الثانية	م	م	م	ث	م
حالة المراجعة الثالثة	م	ن	ث	م	ث
حالة المراجعة الرابعة	م	م	ث	ث	ث

ث= حجم مكثف من الأدلة، م= حجم متوسط من الأدلة، ص= حجم صغير من الأدلة، ن= عدم وجود أدلة

حالة المراجعة الثالثة. تتم في شركة متوسطة الحجم، يوجد لديها نظام فعال لعدد محدود من أنواع الرقابة الداخلية وأخطار طبيعية كبيرة. ورأت إدارة الشركة أنه ليكون الأمر فعالاً من الوجهة الاقتصادية (عند أخذ التكاليف في الاعتبار) ان يتم تحسين الرقابة الداخلية. ولم يتم إجراء أية اختبارات للرقابة لأن الاعتماد على نظام غير ملائم للرقابة الداخلية سيكون أمراً غير كاف. وبالتالي سيتم التأكيد على كل من الإختبارات التفصيلية للأرصدة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، وسيتم أيضاً تنفيذ الإجراءات التحليلية. ويرجع السبب في إستخدام الإجراءات التحليلية على نحو محدود في توقع المراجع لوجود تحريفات في الأرصدة المحاسبية. وبذلك ستكون تكلفة المراجعة مرتفعة نسبياً نتيجة زيادة حجم الإختبارات الأساسية.

حالة المراجعة الرابعة. تتمثل الخطة العامة في هذه الحالة في إتباع المنهج الذي تم إستخدامه في حالة المراجعة الثانية. ومع ذلك، وجد المراجع انحرافات كبيرة عند اختبار الرقابة كما وجد أخطاء كبيرة عند تنفيذ كل من الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية. واستنتج المراجع بالتالي عدم فعالية الرقابة الداخلية. وتم تنفيذ إختبارات تفصيلية مكثفة للأرصدة لموازنة النتائج غير المقبولة من الإختبارات الأخرى. وبالتالي فإن تكلفة المراجعة ستكون أكثر ارتفاعاً بسبب تنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية مع عدم إستخدامها في تخفيض الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

هل يمكن أن يكتفي المراجع بالإختبارات الأساسية فقط على نحو دائم؟

في عام ١٩٩٦ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين مسودة لتعديل نشرة معايير المراجعة SAS.31 مما قد يؤدي إلى التأثير على تقدير المراجع لخطر الرقابة(١). وفيما يلي أحد الفقرات المقترحة في المسودة:

قد يرى المراجع في بيئة بعض حالات المراجعة التي يتم فيها نقل وتشغيل والحفاظ على المعلومات أو التوصل إليها في صورة إلكترونية أنه لن يكون ممكناً أو لن يكون عملياً تخفيض خطر الإكتشاف إلى مستوى مقبول عن طريق تنفيذ الإختبارات الأساسية فقط لواحد أو أكثر من مزاعم القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، سيكون هناك إحتمالاً كبيراً لوقوع وعدم إكتشاف للمعلومات عند نشأتها أو عند التعديل فيها على نحو غير ملائم سواء عند إنتاج أو الحفاظ على أو التوصل للمعلومات في صورة إلكترونية فقط. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره تنفيذ إختبارات الرقابة لتدعيم تقدير خطر الرقابة إلى أقل من الحد الأقصى لبعض المزاعم مثل الإكتمال أو الحدوث.

(١) يقوم مجلس معايير المراجعة بإرسال المسودات الخاصة بكافة المعايير المقترحة أو المعايير التي يتم تعديلها إلى كافة الأطراف التي يتوافر لديها اهتمام بالمعايير للحصول على التعليقات. ويتم استخدام التعليقات لتقييم وتعديل المسودة قبل إصدار المعيار الجديد أو تعديل المعيار الحالي.

تصميم برنامج المراجعة Design of the Audit Program

الهدف التعليمي ١٠-٤: معرفة منهجية تصميم برنامج المراجعة

يتم تصميم برنامج المراجعة في معظم حالات المراجعة في ثلاث أجزاء: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ومن المحتمل أن يكون هناك برنامجاً فرعياً منفصلاً لكل دائرة للعمليات المالية. وكمثال في دائرة المبيعات والتحصيل سيكون هناك: اختبارات للرقابة وإختبارات أساسية في برامج نوعية لمراجعة كل من المبيعات والنقدية المحصلة، برنامج فرعي للإجراءات التحليلية في الدائرة بأكملها، برامج فرعية للإختبارات التفصيلية للأرصدة لكل من: النقدية، المدينون، مصروف الديون المعدومة، مخصص الديون المعدومة، والمدينون المتنوعون.

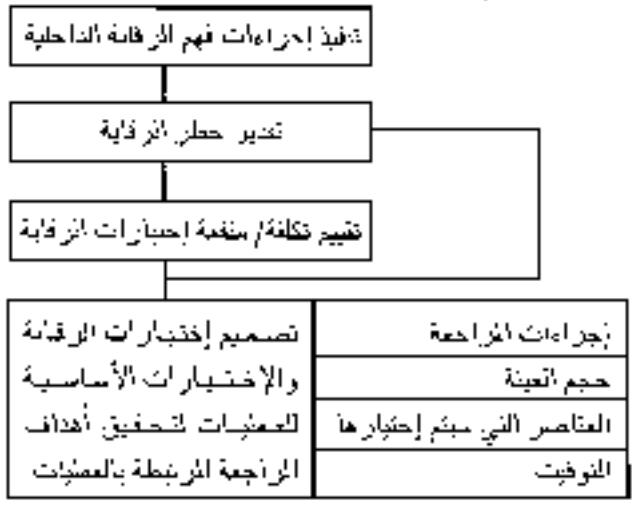
إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

يشمل عادة برنامج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات قسماً لوصف توثيق الفهم الذي تم التوصل إليه عن الرقابة الداخلية. ومن المحتمل أيضاً أن يشمل وصفاً للإجراءات التي يتم إستخدامها في التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. ويؤثر هذان الأمران على برنامج المراجعة الخاص بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ويوضح الشكل ١٠-٥ المنهجية التي سيتم إستخدامها لتصميم هذه الإختبارات.

وتشمل الثلاث خطوات الأولى في الخطوات التي سبق عرضها بالفصل التاسع. وتشمل إجراءات المراجعة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ويتم توقيتها طبقاً لخطر الرقابة المقدر. فعندما تكون أنواع الرقابة فعالة وخطر الرقابة المقدر منخفضاً، سيكون لخطر الرقابة المقدر. فعندما تكون أنواع الرقابة فعالة و خطر الرقابة المقدر منخفضاً، سيكون هناك تأكيد أكبر على إختبارات الرقابة. وسيتم أيضاً تنفيذ بعض الإختبارات الأساسية للعمليات. أما اذا تم تقدير خطر الرقابة عند «١»، سيتم فقط إستخدام الإختبارات الأساسية للعمليات. وبذلك ستؤثر الإجراءات التي يتم اتباعها فعلاً في التوصل لفهم الرقابة الداخلية على كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

الشكل ١٠ - ٥

منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات



إجراءات المراجعة . يتمثل الغرض من تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والتي سبق تعريفها في الفصل الخامس، ويتم إتباع منهج مكون من أربع خطوات عندما يخطط المراجع لتخفيض خطر الرقابة:

١- تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية على فئة العمليات المالية التي يتم إختبارها، مثل المبيعات.

٢- تحديد أنواع الرقابة المحددة التي يجب أن تخفض خطر الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية.

٣- تحديد إختبارات الرقابة الملائمة لكافة أنواع الرقابة (أنواع الرقابة الرئيسية) التي يتم من خلالها تخفيض خطر الرقابة.

٤- تصميم الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات لكافة الأنواع المحتملة من الأخطاء والمخالفات في كل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية، مع الأخذ في الإعتبار أوجه القصور في الرقابة الداخلية والنتائج المتوقعة لإختبارات الرقابة في الخطوة «٣» السابقة.

ويوضح الشكل ١٠-٦ ملخصاً لمنهج الخطوات الأربعة الذي يمكن إستخدامه في تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم توضيح هذا المنهج في العديد من فصول هذا الكتاب، وعلى سبيل المثال أنظر الجدول ١١-٢، حيث سيتم من خلاله تطبيق ٤ خطوات من الإجراءات للعمليات المالية للمبيعات. وتتعلق كل خطوة بأحد الأعمدة بالجدول ١١-٢.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

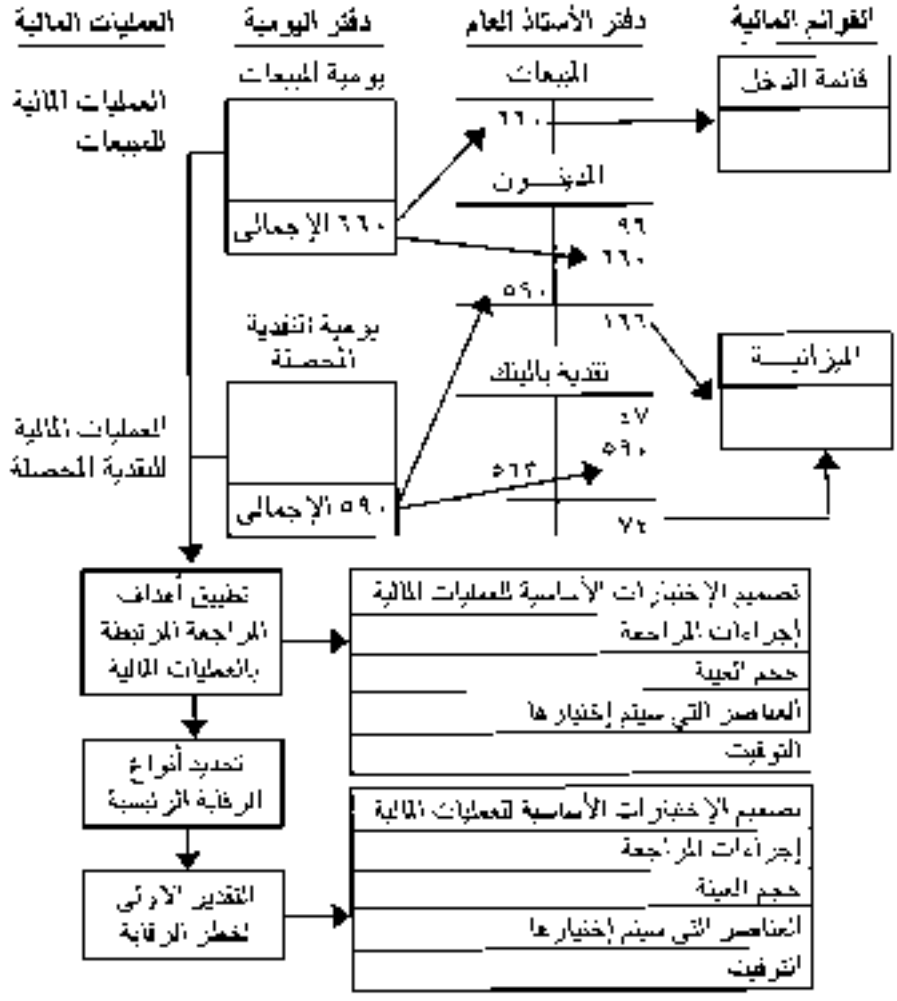
يقوم العديد من المراجعين بإستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مكثف، بسبب الإنخفاض النسبي في تكلفة تنفيذها. وكما سبق القول في الفصل السادس، يتم أداء الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل مختلفة من المراجعة: في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع في تقرير أنواع الأدلة الأخرى التي يجب جمعها للتوصل إلى القدر المقبول من خطر المراجعة، خلال عملية تنفيذ المراجعة بالإشتراك مع كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة، وفي نهاية عملية المراجعة كإختبار تتالي للمنطقية. وتتطلب معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلتي التخطيط واستكمال المراجعة، مع الأخذ في الإعتبار إحتمال أدائها بالإشتراك مع باقي الإختبارات الأخرى.

ويتطلب إختيار النوع الملائم من الإجراءات التحليلية أن يستخدم المراجع حكمه المهني، وسبق أن تم عرض توضيح للإستخدام الملائم للإجراءات التحليلية وتوضيح للنسب المالية الخاصة بها في الفصل السادس. ويوجد ايضا بعض الأمثلة الاخرى في الفصول التالية. وكمثال يوجد بالفصل الثالث عشر توضيحاً لبعض أنواع الإجراءات التحليلية.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تتعلق منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والتي تم التوصل إليها في الفصل الخامس. وعلى سبيل المثال، إذا رغب المراجع في التحقق من المدينين، يجب تخطيط الإختبارات بشكل كاف لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة الخاصة بالمدينين. وعند تخطيط الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق هذه الأهداف، يتبع عديد من المراجعين نفس المنهجية التي يوضحها الشكل ١٠-٧ في إطار رصيد المدينين. ويعد تصميم هذه

شكل ١٠ - ٦
منهج الخطوات الأربعة لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات



الإختبارات عادة أكثر العناصر صعوبة في عملية تخطيط المراجعة بأكملها. ويعد هذا التصميم أمراً خاصاً بكل مراحل ويتطلب قدراً كبيراص من الحكم المهني.

وفيما يلي عرض للقرارات الرئيسية الخاصة بتصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي يوضحها الشكل ١٠ - ٧:

تحديد الأهمية النسبية وخطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي للمدينين. يتم تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية في المراجعة ككل وتخصيص هذا التقدير الإجمالي على أرصدة الحسابات (التحريف المقبول)، وتم مناقشة هذه القرارات في الفصل الثامن. حيث يتم التوصل إلى التحريف المقبول لكل حساب رئيسي بعد التوصل إلى التقدير الأولي عن الأهمية النسبية. فإذا تم تحديد التحريف المقبول على نحو منخفض، سينتج عن ذلك إجراء المزيد من الإختبارات التفصيلية بالمقارنة مع التحديد على نحو مرتفع. ويقوم بعض المراجعين بتخصيص التحريف المقبول لكل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد، ولكن لايقوم معظم المراجعين بذلك.

وكما سبق التوضيح في الفصل الثامن، يتم تحديد خطر المراجعة الممكن قبوله عادة للمراجعة ككل وليس في كل دائرة من دوائر العمليات. ويوجد استثناء لذلك، عندما يعتقد المراجع أن التحريف في حساب محدد مثل المدينين سيؤثر بشكل سلبي على المستخدمين بأكثر من نفس الحجم من التحريف بأي حساب اخر. وعلى سبيل المثال، إذا تم رهن رصيد المدينين إلى البنك كضمان للحصول على قرض، فد يتم تحديد خطر المراجعة بمستوى أقل في دائرة المبيعات والتحصيل عن باقي الدوائر الأخرى.

ويتم تقدير الخطر الطبيعي عن طريق التعرف على كافة الجوانب الخاصة بتاريخ، بيئة وعمليات التشغيل الخاصة بالعميل والتي تشير إلى إحتمال مرتفع لوقوع تحريف في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية. وتم في الفصل الثامن مناقشة الإعتبارات الخاصة التي تؤثر على الخطر الطبيعي وتطبيقها على الحسابات التي تشكل رصيد المدينين مثل: طبيعة أعمال العميل، عمليات المراجعة السابق تنفيذها لدى العميل، وتركيبة الأرصدة التي يتكون منها رصيد المدينين وغيرها. وسينتج عن تقدير الخطر الطبيعي في رصيد حساب على نحو مرتفع ضرورة تجميع أدلة أكبر حجماً بالمقارنة مع تقدير الخطر الطبيعي في رصيد الحساب على نحو منخفض.

ويمكن أيضاً تقدير الخطر الطبيعي على مستوى كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. وعلى سبيل المثال، نتيجة وجود ظروف اقتصادية معاكسة في النشاط الذي يعمل العميل فيه، يمكن أن يستنتج المراجع أن هناك خطر مرتفعاً لعدم تحصيل رصيد المدينين (هدف القيمة القابلة للتحقق). ويمكن أن يظل الخطر الطبيعي منخفضاً لباقي الأهداف الأخرى.

الشكل ١٠- ٧

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة القوائم المالية – المدينون



تقدير خطر الرقابة. يتم تقييم خطر الرقابة بالشكل السابق توضيحه في الفصل التاسع وفي الأجزاء السابق عرضها في هذا الفصل. ويتم تطبيق نفس المنهجية المتبعة على كل من المبيعات والنقدية المحصلة عند مراجعة المدينين. ويؤدي وجود أنواع رقابة فعالة إلي تخفيض خطر الرقابة وبالتالي حجم الأدلة المطلوب عن طريق تنفيذ كل من الإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة، أما وجود أنواع غير ملائمة للرقابة سيؤدي إلى زيادة الأدلة الأساسية الضرورية.

تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية والتنبؤ بالنتائج. سبق مناقشة منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية في هذا الجزء وسيتم تقديم توضيح لها في الفصول التالية. ويتم تصميم الإختبارات مع توقع التوصل لنتائج معينة. ويؤثر التنبؤ بالنتائج على تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة كما سيتم مناقشته فيما يلي.

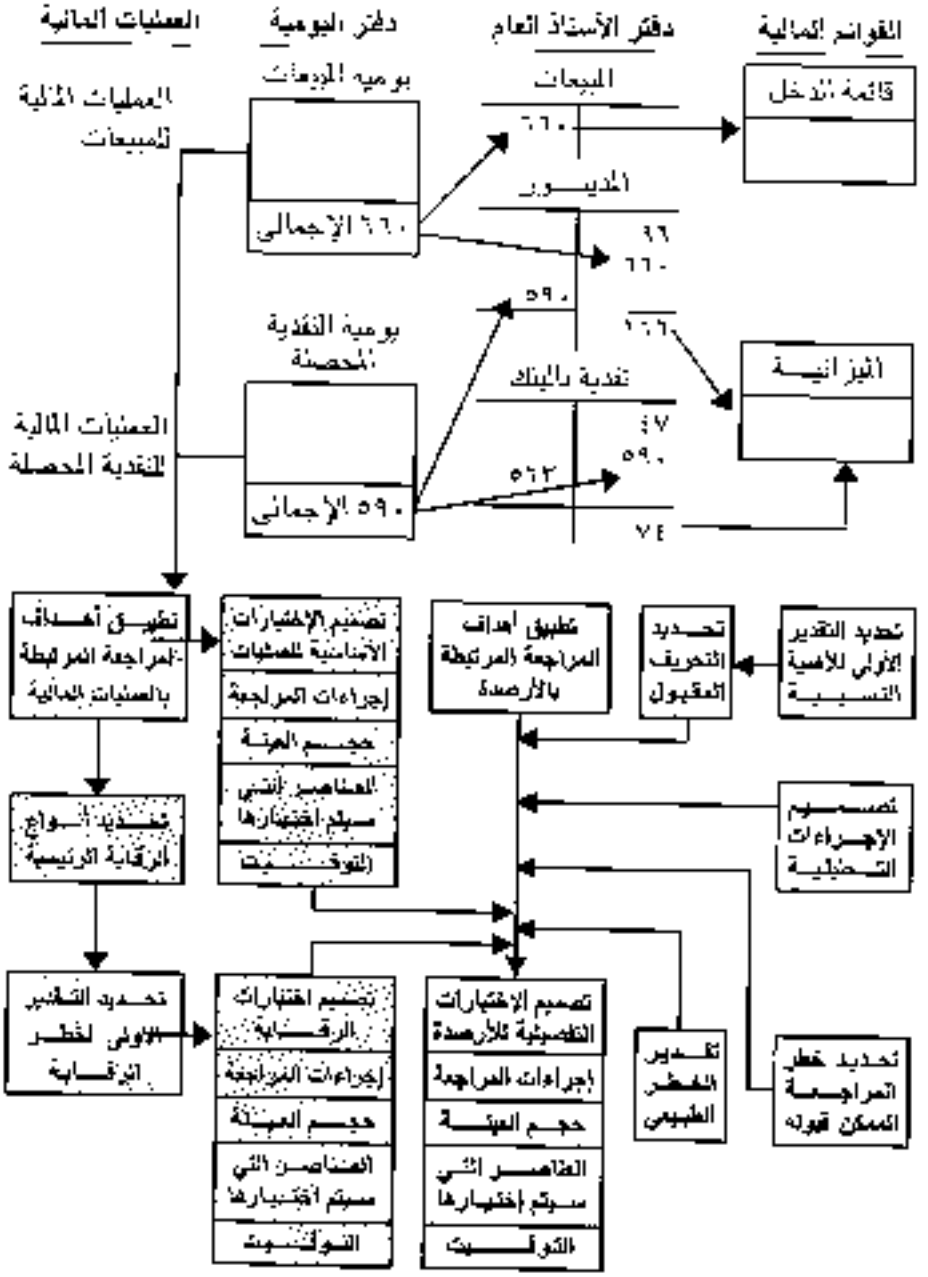
تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. تشمل الإختيارات المخططة التفصيلية للأرصدة: إجراءات المراجعة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها والتوقيت. ويجب إختيار وتصميم الإجراءات لكل رصيد ولكل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد داخل كل رصيد. ويوجد بالفصل الثالث عشر عرض لأهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين.

وترجع الصعوبة التي يواجهها المراجع عند تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة إلى ضرورة التنبؤ بنتائج كل من: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية قبل تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويعد هذا أمراً ضرورياً لأنه يجب على المراجع أن يصمم الإختبارات التفصيلية للأرصدة خلال مرحلة التخطيط، ولكن يتوقف التصميم الملائم على نتائج الإختبارات الأخرى. وعند تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة: يتنبأ المراجع عادة بوجود إستثناءات قليلة أو عدم وجود إستثناءات عند تنفيذ: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية ما لم يكن هناك سبباً يجعله يعتقد بعكس ذلك. فإذا كانت نتائج كل من: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والاجراءات التحليلية لاتتفق مع التنبؤات، يجب تعديل الإختبارات التفصيلية للأرصدة خلال التنفيذ المستمر لعملية المراجعة.

ويلخص الشكل ١٠ - ٨ المناقشة عن المنهج الذي يتم إتباعه في تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة عن طريق تطبيقها على المدينين. ويعبر الجزء غير المظلل بأعلى الشكل عن المعلومات المالية التي تم مراجعتها. ويعبر التظليل في الجانب الأيسر بأسفل الشكل عن تصميم كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية كما سبق المناقشة في الشكل ١٠-٦. ويوضح الشكل أن كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية يؤثران في تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة. أما الجزء المظلل في الجانب الأيمن أسفل الشكل فيظهر تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة والعوامل التي تؤثر في قرار التصميم.

وبعد من أكثر الأمور صعوبة في المراجعة أن يتم التطبيق الملائم للعوامل التي تؤثر في الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتم تحديد كل عامل بشكل شخصي مما يتطلب ضرورة ممارسة الحكم المهني. ويتم تحديد اثر كل عامل على الإختبارات التفصيلية للأرصدة بشكل شخصي لايتسم بالموضوعية. وعلى سبيل المثال، إذا تم تخفيض الخطر الطبيعي من مستوى متوسط إلى مستوى منخفض، يوجد إجماع على امكانية تخفيض الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ولكن سيعد تقرير الأثر الملائم على كل من: إجراءات المراجعة، حجم العينة، التوقيت، والعناصر التي سيتم إختيارها قراراً صعباً.

الشكل ١٠ – ٨
منهج تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة



المستويات التفصيلية لأنشطة التخطيط Level of Disaggregation Planning Acivities

يتم تطبيق أنشطة التخطيط المتنوعة التي سبق مناقشتها في الفصول من الفصل الخامس إلى الفصل العاشر في مستويات تفصيلية مختلفة بناء على طبيعة كل نشاط. ويوضح الشكل ١٠-٩ أنشطة التخطيط الرئيسية والمستويات التفصيلية التي يتم عنده تطبيقها من خلالها. وتتراوح هذه المستويات التفصيلية من الهدف العام للمراجعة إلى هدف المراجعة المرتبط برصيد كل حساب. وعلى سبيل المثال، عندما يتوصل المراجع لمعلومات أساسية عن أعمال العميل والنشاط الذي يعمل فيه، فإن ذلك يخص المراجعة بصفة عامة. وباستمرار تنفيذ عملية المراجعة، سيتم إستخدام المعلومات أولاً في تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله وفي تقدير الخطر الطبيعي ومن المحتمل أن يؤثر ذلك فيما بعد على الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

برنامج توضيحي للمراجعة Illustrative Audit Program

يوضح الجدول ١٠-٤ جانبا من الإختبارات التفصيلية للأرصدة في برنامج مراجعة الدائنين. وتتعلق الصيغة المستخدمة بإجراءات المراجعة الخاصة بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد. ويجب ملاحظة أن معظم الإجراءات تحقق أكثر من هدف. وأيضاً يتم إستخدام أكثر من إجراء مراجعة لكل هدف. ويمكن إضافة أو حذف إجراءات المراجعة كلما رأى المراجع ضرورة ذلك. ويمكن أيضاً تعبير كل من: حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت لمعظم الإجراءات.

وتم تصميم برنامج المراجعة بالجدول ١٠-٤ بعد أخذ العوامل التي تؤثر في الإختبارات التفصيلية للأرصدة بالإعتبار وبناء على عدد من الإفتراضات عن: الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، نتائج إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات المالية، والإجراءات التحليلية. وكما تم التوضيح، إذا كانت هذه الإفتراضات غير صحيحة في ضوء الأهمية النسبية، سينطلب الأمر تعديل برنامج المراجعة المخطط. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تشير الإجراءات التحليلية إلى تحريفات محتملة في عدد من أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد، ويمكن أن تشير إختبارات الرقابة إلى وجود قصور في الرقابة الداخلية، أو يمكن أن تؤثر حقائق جديدة على رأى المراجع بما يؤدى إلى تغيير الخطر الطبيعي.

الشكل ١٠-٩

المستوى التفصيلي الذي يتم من خلاله تطبيق أنشطة التخطيط

نشاط التخطيط	المستويات التفصيلية: إجمالي المراجعة	الدائرة	الحساب	هدف المراجعة المرتبط بالعملية العامة	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد
التمهيد لتخطيط المراجعة	م				
المعلومات الأساسية الأخرى	م				
التوصل إلى معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل	م				
فهم الرقابة الداخلية					
بيئة الرقابة	م				
تقدير الخطر		م			
أنشطة الرقابة		م			
المعلومات والتوصيل		م			
المتابعة		م			
تحديد أنواع الرقابة الرئيسية				م	
تحديد أوجه القصور فى الرقابة				م	
تصميم إختبارات الرقابة				م	
تصميم الإختبارات الأساسية للعمليات				م	
تقدير خطر الرقابة				م	
تقدير الخطر المتبقي			م		
تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله	م				
تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية	م				
تحديد التحريف المقبول			م		
تصميم الإجراءات التحليلية			م		
تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة					م

م = المستوى الأولى الذي يتم من خلاله تطبيق نشاط التخطيط

الجدول ١٠-٤
برنامج الإختبارات التفصيلية للأرصدة للمدينين

حجم العينة	العناصر التي سيتم اختيارها	التوقيت	إجراءات المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين: الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	السلامة	التبويب	القاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
شيك ٥٠ عنصر، جمع مستخلص وكشف الإجماليات الفرعية	عشوائيا	ف	١- التوصل إلى قائمة زمنية للمدينين، تتبع الحسابات للملف الرئيسي، جمع الجدول، وتتبع إلى الأستاذ العام	×								
الكل	الكل	خ	٢- التوصل إلى تحليل مخصص الديون المشكوك فيها ومصروف الديون المعدومة، اختبار الدقة، فحص سلطة التطب، وتتبع إلى الاستاذ العام	×	×	×	×			×		
١٠٠	الثلاثين الكبرى + ٧٠ عشوائيا	ف	٣- الحصول على مصادقات مباشرة من المدينين وتتبع أجراءات بديلة عند عدم الإستجابة		×	×	×	×	×		×	
٤	٤	ح	٤- فحص حساب مراقبة المدينين للفترة، فحص الطبيعة والحجم الخاص بالقيود غير العادية أو التسوية أو أية قيود لا تنشأ عن مصادر طبيعية لدفتر اليومية، أيضا فحص أية زيادة كبيرة أو صغيرة في المبيعات قرب نهاية السنة		×		×	×	×		×	×
الكل	الكل	خ	٥- فحص المقوضات للتعرف على أي شئ يخص المدينين أو على الخصم								×	×
٤	٤	ح	٦- فحص إمكانية تحصيل أو سداد الحساب							×		
الكل	الكل	خ	٧- فحص قوائم الأرصدة للتعرف على القيم التي تخص الأطراف المرتبطة أو العاملين، أرصدة الإئتمان، والعناصر غير العادية، وأيضا أوراق القبض التي تستحق بعد عام	×				×				×
٣٠ عنصر ماليه للمبيعات والنقدية المحصلة ١٠ مذكرات إئتمان	٥٠٪ قبل و٥٠٪ بعد نهاية العام	خ	٨- تحديد الإجراءات المناسبة للفاصل الزمني التي يتم تطبيقها على الميزانية للتحقق من أن المبيعات والنقدية المحصلة ومذكرات الإئتمان قد تم تسجيلها في الفترة الصحيحة						×			

* ف = فترة داخل العام، ح = بعد نهاية السنة المالية، خ = غير قابل للتطبيق

برامج المراجعة التي يتم إستخدامها في الممارسة

تصمم معظم منشآت المحاسبة الكبرى برامج مراجعة قياسية خاصة بها، بينما تقوم منشآت المحاسبة الصغرى بشراء برامج مراجعة معاملة من منظمات خارجية. وتتمثل برامج المراجعة القياسية عادة في برامج إلكترونية ويمكن تعديلها بسهولة لتتوافق مع الظروف الخاصة بكل حالة مراجعة. ومن أمثلة برامج المراجعة القياسية المتاحة للشراء برنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين (Audit Program Generator (APG. ويحتوى هذا البرنامج القياسي على برامج مراجعة وقوائم اختبار عامة وقوائم إختبار خاصة بالنشاط والتي يمكن للمراجع أن يعدلها لتتناسب مع كل حالة من حالات المراجعة.

ويمكن لبرامج المراجعة القياسية، سواء تم تصميمها داخل منشأة المحاسبة أو تم شراؤها من منظمة خارجية، أن تزيد بدرجة كبيرة من كفاءة المراجعة اذا تم استخدامها على نحو ملائم. ولا يجب استخدامها، مع ذلك، كبديل للحكم المهني للمراجع. ونظراً لأن كل حالة مراجعة تكون لها خصائصها الخاصة، فمن الضروري أن يتم إضافة، تعديل أو حذف خطوات داخل برنامج المراجعة القياسي لجمع الأدلة الكافية.

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

Relationship of Transaction - Related audit Objectives to Balance - Related audit Objectives

الهدف التعليمي ١٠-٥: فهم العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

سبق التوضيح أنه يجب تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لكل حساب وأن مدى هذه الإختبارات يمكن تخفيضه عندما يتم تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات من خلال تنفيذ إختبارات الرقابة أو الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وبالتالي سيكون ضرورياً أن يتم فهم العلاقة بين كل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية وكل هدف مراجعة مرتبط بالأرصدة. ويوضح الجدول ١٠-٥ عرضاً عاماً لهذه العلاقات. ويتمثل المضمون العام للجدول ١٠-٥ في انه عندما يتم تحقيق كافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، يمكن للمراجع أن يعتمد على الإختبارات الأساسية للأرصدة بصفة أساسية لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالارصدة التالية: القيمة القابلة للتحقق؛ الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح. ويتوقف احتمال أداء بعض الاختبارات الأساسية للأرصدة لتحقيق أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالارصدة على نتائج كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

الجدول ١٠ – ٥

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	طبيعة العلاقة	التفسير
الوجود	الوجود أو الإكتمال	طردية	يوجد علاقة طردية بين هدف المراجعة الخاص بوجود العملية المالية و هدف المراجعة الخاص بوجود الرصيد إذا أدت فئة العمليات المالية لزيادة رصيد الحساب الخاص بها (على سبيل المثال : العمليات المالية للمبيعات تؤدى إلى زيادة المدينين). ويوجد علاقة طردية بين هدف المراجعة الخاص بإكتمال العملية المالية و هدف المراجعة المرتبط بإكتمال الرصيد إذا أدت فئة العمليات المالية إلى تخفيض رصيد الحساب الخاص بها (على سبيل المثال ، تؤدى العمليات المالية للنقدية المحصلة إلى تخفيض المدينين.
الإكتمال	الإكتمال أو الوجود	طردية	نفس التعليق السابق عن هدف الوجود
الدقة	الدقة	طردية	
التبويب	التبويب	طردية	
التوقيت	الفاصل الزمنى	طردية	
الترحيل والتلخيص	الإرتباط بين التفصيلات	طردية	
	القيمة القابلة للتحقق	لايوجد	ترتبط بعض أنواع الرقابة الداخلية على القيمة القابلة للتحقق مع فئات العمليات المالية.
	الحقوق والإلتزامات	لايوجد	ترتبط بعض أنواع الرقابة الداخلية على الحقوق والإلتزامات بفئات العمليات المالية.
	العرض والإفصاح	لايوجد	توفر بعض أنواع الرقابة الداخلية قدراً ضئيلاً من التأكد بأنه تم العرض والإفصاح على نحو ملائم وأنه لايوجد اختبارات أساسية مناسبة للعمليات.

ويوضح الشكل ١٣ - ٣ العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصده بقدر أكبر من التفصيل. ويظهر هذا الشكل كيف تؤثر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لكل من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والنقدية المحصلة على أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين. ويلاحظ في الشكل ١٣ -٣ أن هدف وجود العمليات المالية للمبيعات يؤثر في هدف المراجعة الخاص بوجود المدينين، بينما يؤثر هدف وجود العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة على هدف المراجعة الخاص بإكتمال رصيد المدينين. ويرجع السبب في ذلك إلى أن المبيعات تؤدى إلى زيادة المدينين بينما يؤدى كل من مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة إلى تخفيض المدينين.

ملخص لعملية المراجعة Summary of the audit Process

الهدف التعليمي ١٠-٦ : التكامل بين المراحل الأربعة لعملية المراجعة

تم تقديم المراحل الأربعة للمراجعة في نهاية الفصل الخامس. وتم تخصيص أجزاء كبيرة من الفصول من السادس إلى العاشر لمناقشة الجوانب المختلفة للمراجعة. ويوضح الشكل ١٠-١٠ المراحل الأربعة لإجمالي عملية المراجعة. ويوضح الجدول ١٠-٦ توقيتات الإختبارات في كل مرحلة من خلال الميزانية في ٣١ ديسمبر.

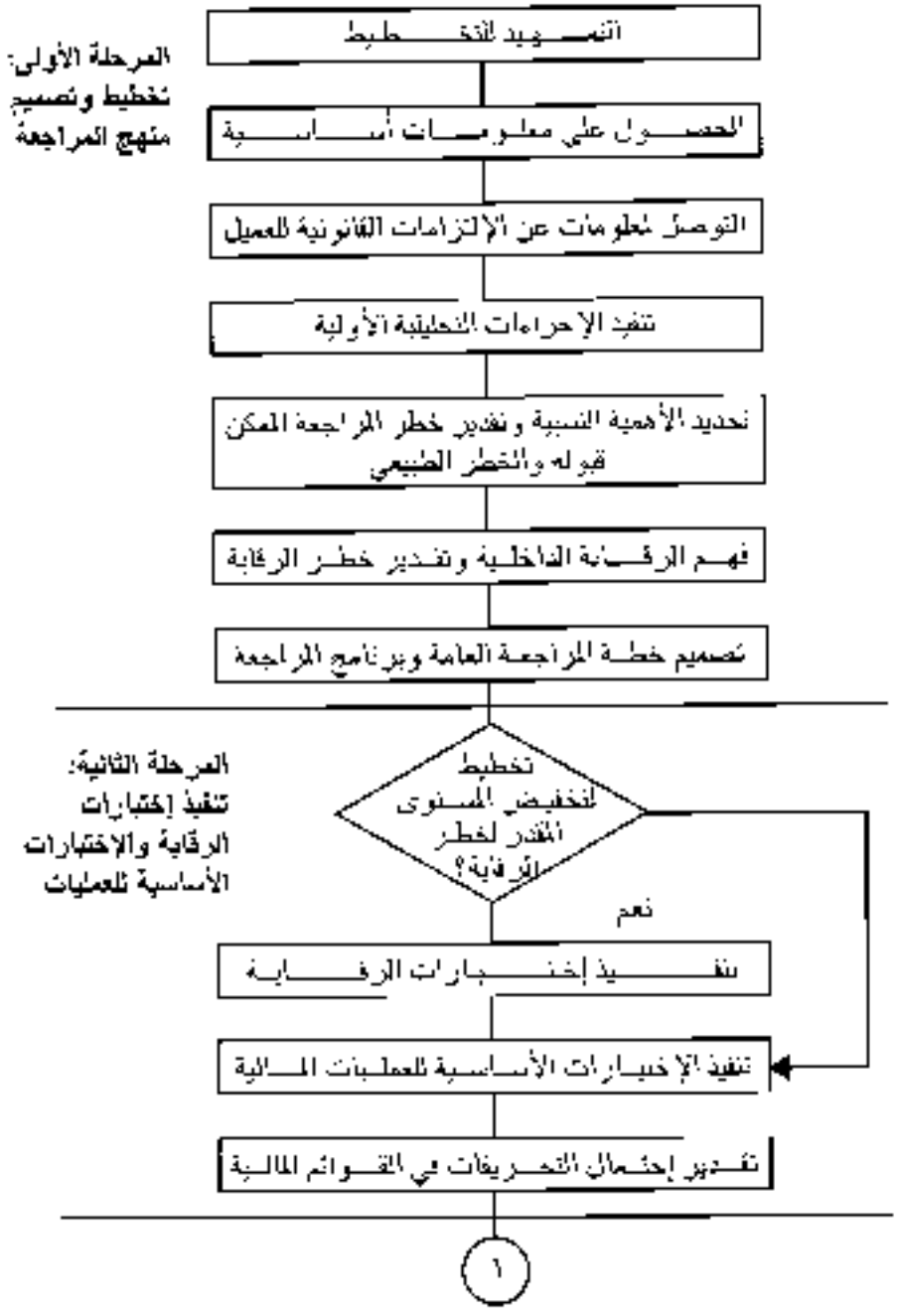
المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم منهج المراجعة

Phase1 : Plan and design an audit Approach

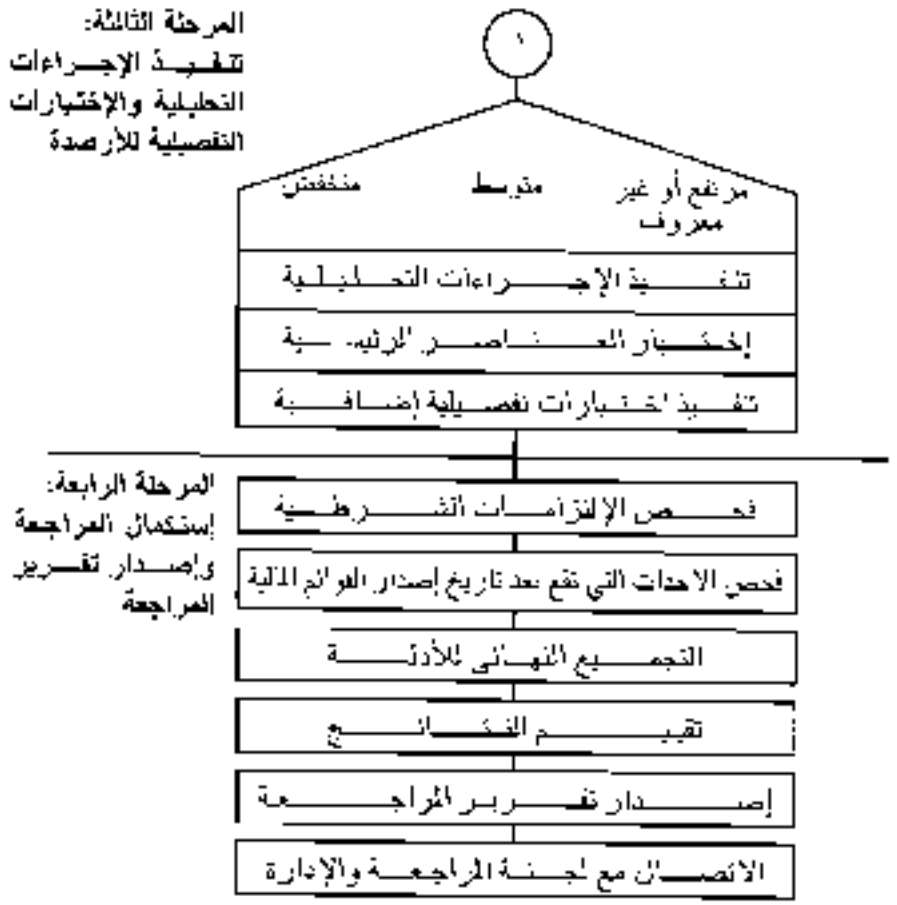
تم التأكيد خلال الفصول من السادس إلى العاشر على الجوانب المختلفة لتخطيط المراجعة. وفي نهاية المرحلة الأولى، يجب أن يتوافر لدى المراجع خطة محددة بدقة وبرنامج مراجعة محدد لإجمالي عملية المراجعة.

ويتم إستخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في: عملية التمهيد للتخطيط، التوصل للمعلومات الأساسية، التوصل للمعلومات الخاصة بالإلتزامات القانونية للعميل، وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية (المستطيلات الأربع الأولى في الشكل ١٠-١٠) بصفة أساسية لتقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر المراجعة الممكن قبوله. ويتم إستخدام تقدير كل من: الأهمية النسبية، خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة في تصميم خطة المراجعة العامة وبرنامج المراجعة.

الشكل ١٠-١٠
ملخص لعملية المراجعة



تابع الشكل ١٠-١٠



المرحلة الثانية: تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Phase II: Perform Tests of controls and Substantive Tests of Transactions

يتم في هذه المرحلة تنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتتمثل أهداف هذه المرحلة في (١) الحصول على أدلة لدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المراجع لخطر الرقابة (هل يتم تخفيضه إلى أقل من الحد الأقصى) ؛ (٢) الحصول على أدلة لدعم الصحة التقدية للعمليات. ويتم تنفيذ الهدف الأول من خلال اختبارات الرقابة، بينما يتم تنفيذ الهدف الثاني من خلال الإختبارات الأساسية للعمليات. ويتم تنفيذ العديد من صور هذين الاختبارين بشكل متزامن على نفس العمليات المالية. وعندما لايتم اعتبار أنواع الرقابة على أنها فعالة، أو عندما يتم إكتشاف إنحرافات في أنواع الرقابة، يمكن توسيع الإختبارات الأساسية في هذه المرحلة أو في المرحلة الثالثة.

ونظراً لأن نتائج كل من إختبارات الرقابة والاختيارات الأساسية للعمليات تشكل محدداً رئيسياً لمدى الإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتم تنفيذهما قبل تاريخ اصدار القوائم بشهرين أو ثلاثة. ويساعد ذلك المراجع على التخطيط للإشتراطات، تعديل برنامج المراجعة بخصوص النتائج غير المتوقعة ؛ وإستكمال المراجعة بعد إنتهاء السنة المالية وإصدار الميزانية بوقت قبل قدر الإمكان.

الجدول ١٠-٦
توقيت الإختبارات

المرحلة الأولى	تخطيط وتصميم منهج المراجعة، تحديث فهم الرقابة الداخلية، تحديث برنامج المراجعة، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية	٣٠-٨-٩٦
المرحلة الثانية	تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتسعة أشهر الأولى من السنة المالية	٣٠-٩-٩٦
المرحلة الثالثة	مصادقة المدينين، ملاحظة المخزون جرد النقدية، تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني، طلب مصادقات متنوعة اخرى، تنفيذ الإجراءات التحليلية، إستكمال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، واستكمال معظم الإختبارات التفصيلية للأرصدة	٣١-١٠-٩٦ ٣١-١٢-٩٦ تاريخ الميزانية ٧-١-٩٧ إقفال الدفاتر
المرحلة الرابعة	تلخيص النتائج، فحص الإلتزامات الشرطية، فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار الميزانية، التجميع النهائي للأدلة بما في ذلك الإجراءات التحليلية والإنتهاء من المراجعة. إصدار تقرير المراجعة	٨ ٣ ٩٧ اليوم الأخير من العمل الميداني ١٥-٣-٩٧

المرحلة الثالثة : تنفيذ الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة

Phase III: Perform analytical procedures and tests of details of Balances

يتمثل الهدف من المرحلة الثالثة في الحصول على أدلة إضافية كافية لتحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية والملحوظات الخاصة بالقوائم المالية قد تم عرضها على نحو صادق. وتتوقف طبيعة ومدى العمل في هذه المرحلة على نتائج المرحلتين السابقتين بشكل أساسي.

ويوجد فئتين عامتين في إجراءات المرحلة الثالثة وهما الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وتتناول الإجراءات التحليلية تلك الإجراءات الخاصة بالمنطقية العامة للعمليات المالية والأرصدة. بينما تتعلق الإختبارات التفصيلية للأرصدة بإجراءات محددة لإختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية في أرصدة القوائم المالية. وتوجد عمليات مالية رئيسية وحسابات رئيسية يجب أن يتم مراجعة كل منهما على حدة. كما توجد بعض العناصر التي يتم مراجعتها بإستخدام العينات.

ويوضح الجدول ١٠-٦ أنه يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل وبعد تاريخ الميزانية. ونظراً لتكلفتها المنخفضة، من المتعارف عليه أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية عندما يكون ذلك مناسباً. ويتم تنفيذها على نحو متكرر في بدايات المراجعة من خلال بيانات أولية كوسيلة للتخطيط وتوجيه باقي الاختبارات الاخرى لجوانب محددة. ولكن تنتج الفائدة الكبرى من حساب النسب المالية وإجراء المقارنات بعد إنتهاء العميل من إعداد القوائم المالية. ومن الوجهة المثالية، يتم تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل الإختبارات التفصيلية للأرصدة حتى يمكن استخدامها في تحديد مدى عمق إختبارات الأرصدة. ويمكن ايضا استخدامها كجزء من اختبارات الأرصدة وخلال مرحلة استكمال المراجعة.

ويوضح الجدول ١٠-٦ ايضا ان اخر الاختبارات تتمثل في الاختبارات التفصيلية للأرصدة. وفي بعض حالات المراجعة يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية. وعندما يرغب العميل في إصدار القوائم

بشكل سريع بعد تاريخ الميزانية، يتم تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي تستغرق وقتاً طويلاً في تواريخ فترية قبل إنتهاء السنة المالية مع تنفيذ بعض العمل الإضافي لربط ما تم قبل تاريخ الميزانية بالأرصدة في نهاية السنة المالية. وتوفر الإختبارات التفصيلية الأساسية للأرصدة التي يتم تنفيذها قبل نهاية السنة المالية قدراً أقل من التأكد ولا يتم ادائها عادة ما لم تتسم الرقابة الداخلية بالفعالية.

المرحلة الرابعة: إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة

Phase IV: Complete the audit and issue an audit report

بعد الإنتهاء من المراحل الثلاث الأولى، يكون من الضروري جمع أدلة إضافية عن القوائم المالية، وتلخيص النتائج، وإصدار تقرير المراجعة، وتنفيذ الأشكال الأخرى من عمليات التوصل. وتشمل هذه المرحلة عددا من الأجزاء.

فحص الإلتزامات الشرطية. تتمثل الإلتزامات الشرطية في الإلتزامات المحتملة التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات. ويجب على المراجع أن يتأكد من كفاية الأفصاح. ويتم تنفيذ جانب كبير من البحث عن الإلتزامات الشرطية خلال المراحل الثلاث الأولى؛ ولكن يتم تنفيذ إختبار إضافي في المرحلة الرابعة. وسيتم دراسة الإلتزامات الشرطية في الفصل الثاني والعشرين.

فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية. أحيانا، تقع أحداث في فترة ما بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع ويكون لها أثر على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. ويتم تصميم إجراءات فحص محددة لتوجيه إهتمام المراجع لأية أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية والتي يجب تعريفها بالقوائم المالية. وسيتم مناقشة ذلك الأمر في الفصل الثاني والعشرين.

التجميع النهائي للأدلة. بالإضافة إلى الأدلة التي تم التوصل إليها من كل دائرة خلال المرحلتين الأولى والثانية ومن كل حساب خلال المرحلة الثالثة، يكون ضروريا أن يتم جمع أدلة عن القوائم المالية ككل خلال مرحلة إستكمال المراجعة. ويتم التوصل إلى هذه الأدلة عن طريق: الإجراءات التحليلية، تقييم إفتراض الإستمرار، الحصول على خطاب التمثيل من العميل، وقراءة المعلومات بالتقرير السنوي للتأكد من إتساقه مع القوائم المالية.

إصدار تقرير المراجعة. يتوقف نوع تقرير المراجعة على الأدلة التي تم تجميعها وعلى نتائج المراجعة. وتتم مناقشة الأنواع الملائمة من التقارير للظروف المختلفة في الفصل الثاني.

الإتصال مع لجنة المراجعة والإدارة. يجب على المراجع أن يوصل الظروف الواجب التقرير عنها إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العليا. وتتطلب نشرات معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتوصيل أمور أخرى معينة إلى لجنة المراجعة أو إلى أي كيان مماثل يتم تعيينه خلال إستكمال المراجعة أو عند التوصل إلى هذه المرحلة من المراجعة. وعلى الرغم من أنه لا يحدد أحد المتطلبات التي يجب على المراجع القيام بها، إلا أنه عادة ما يقوم المراجع بتقديم الإقتراحات إلى الإدارة لتحسين الأداء.

المصطلحات الأساسية

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures. إستخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية أرصدة الحسابات أو أية بيانات أخرى.

مزيج أدلة المراجعة Audit evidence mix . دمج أنواع الإختبارات الخمس للحصول على أدلة كافية عن الدائرة. ويوجد عادة تنوع في المزيج من دورة لأخرى بناء على الظروف الخاصة بالمراجعة.

مراحل عملية المراجعة Phases of the audit process. توجد أربعة جوانب للمراجعة المكتملة: (١) تخطيط وتصميم منهج المراجعة، (٢) تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، (٣) تنفيذ الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة، (٤) إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة.

إجراءات التوصل لتفهم Procechres to obtain an understanding. الإجراءات التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ أنواع معينة من الرقابة.

الإختبارات الأساسية للعمليات Substantive tests of transactions . إجراءات المراجعة الخاصة بإختبار الأخطاء والمخالفات النقدية لتحديد مدى تحقق أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات في كل فئة من العمليات.

إختبارات الرقابة Tests of Controls . إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لإختبار مدى فعالية أنواع الرقابة لدعم تخفيض خطر الرقابة المقدر.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of details of balances . إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لإختبار الأخطاء والمخالفات النقدية لتحديد ما إذا كانت أهداف المراجعة التسع الخاصة بالأرصدة قد تم تحقيقها لكل رصيد حساب رئيسي.

أنواع الإختبارات Types of tests. الفئات الخمس لإختبارات المراجعة التي يستخدمها المراجع لتحديد مدى عدالة القوائم المالية، وهي: إجراءات التوصل لتفهم الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

أسئلة للمراجعة

١٠-١ (**الهدف ١٠-١**) ما هي أنواع الإختبارات الخمس التي يستخدمها المراجعين لتحديد مدى عدالة القوائم المالية؟ حدد نوع الإختبار الذي يتم إستخدامه لتخفيض خطر الرقابة وأنواع الإختبارات التي يتم إستخدامها لتخفيض خطر الإكتشاف المخطط.

١٠-٢ (**الهدف ١٠-١**) ما هي أغراض إختبارات الرقابة؟ حدد الحسابات المعينة في القوائم المالية التي تتأثر بتنفيذ إختبارات الرقابة في دائرة الخزانة والمدفوعات؟

١٠-٣ (**الهدف ١٠-١**) فرق بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. أذكر مثالين لكل منهما.

١٠-٤ (**الهدفين ١٠-١، ١٠-٤**) اذكر نوع إجراء المراجعة الخاص بإختبار الرقابة الذي يتم إستخدامه في إختبار فعالية نوع الرقابة التالي: الموافقة على معدلات الأجور التي يتم إستخدامها في حساب أرباح العاملين. أذكر نوع إجراء المراجعة الخاص بالاختبارات الأساسية للعمليات لتحديد ما إذا كانت معدلات الأجور التي تم الموافقة عليها فعلاً قد تم استخدامها في حساب أرباح العاملين.

١٠-٥ (**الهدف ١٠-١**) يتم تنفيذ قدر كبير من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على نحو متزامن لتوفير الاقتناع عن المراجعة، ولكن يتوقف كل من إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات وحجم العينة بشكل جزئي على نتائج إختبارات الرقابة. كيف يمكن للمراجع أن يحل هذا التضارب الظاهر؟

١٠-٦ (**الهدفين ١٠-٢، ١٠-٣**) قيم العبارة التالية «تعد اختبارات العمليات المالية الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة جانباً أساسياً في كل عملية مراجعة مما يجعلني أفضل القيام بها قرب نهاية المراجعة قدر الإمكان. وفي هذا الوقت أكون قد توصلت إلى فهم جيد عن أعمال العميل والرقابة الداخلية ندبه نتيجة أداء كل من: المصادقات، إختبارات الفاصل الزمني، وباقي الإجراءات الأخرى».

١٠-٧ (**الهدفين ١٠-١، ١٠-٢**) أشرح كيف ترتبط العمليات الحسابية والمقارنات مع النسبة المئوية لإجمالي انهامش لسنة السابقة والنسبة المالية للمدينين إلى المبيعات بالمصادقات الخاصة بالمدينين وباقي الإختبارات الأخرى عن دقة رصيد المدينين.

١٠-٨ (**الهدف ١٠-١**) فرق بين الإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة. أذكر مثالا واحداً لكل نهما في دائرة الحيازة والمدفوعات.

١٠-٩ (**الهدف ١-٣**) بفرض أنه تم إعتبار الرقابة الداخلية لدى العميل على تسجيل وتبويب الإضافات على الأصول الثابتة على أنها قاصرة بسبب عدم وجود تدريب ملائم لدى الأفراد المسئولين عن تسجيل عمليات الحيازة الجديدة ومحدودية خبرتهم المحاسبية. كيف يمكن ان يؤثر هذا الموقف على الأدلة التي ستقوم بتجميعها عند مراجعة الأصول الثابتة بالمقارنة مع عملية مراجعة أخرى تكون الرقابة فيها ممتازة؟ كن محددا في إجابتك قدر الإمكان؟

١٠-١٠ (**الهدف ١٠-٢**) عرف في كل نوع من أنواع الأدلة السبعة التي تم مناقشتها في الفصل السادس ما إذا كان ممكنا من الوجهة التطبيقية أن يتم استخدام إجراءات لـ: التوصل لفهم الرقابة الداخلية، إختبار أنواع الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

١٠-١١ (**الهدف ١٠-٢**) رتب أنواع الإختبارات التالية من الأكثر تكلفة إلى الأقل تكلفة: الإجراءات التحليلية، الإختبارات التفصيلية للأرصدة، إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية للعمليات.

١٠-١٢ (**الهدف ١٠-٢**) من خلال الشكل ١٠-٤ أشرح الفرق بين جـ٣، جـ ٢، جـ ١. أشرح الظروف التي يكون فيها الحصول على تأكيد من المراجعة عن الإختبارات الأساسية في الجزء جـ١ قرارا جيدا. وهل يكون الموقف نفسه هو السائد في الجزئين جـ ٢، وجـ ٣.

١٠ ٣ (**الهدف ١٠-٢**) فيما يلي ثلاث عوامل لإتخاذ قرار لتقدير خطر الرقابة: فعالية الرقابة الداخلية، تكلفة - منفعة تخفيض خطر الرقابة المقدر، ونتائج إختبارات الرقابة. حدد المزيج من الظروف الخاصة بهذه العوامل الذي يجب توافره قبل أن يتم السماح بتخفيض الإختبارات الأساسية.

١٠- ١٤ (**الهدف ١٠-٣**) يوضح الجدول ١٠-٣ التنويعات الخاصة بتأكيد أنواع اختبارات المراجعة المختلفة. ما هي الدافع التي تعود على المراجع من تحديد أفضل مزيج من الإختبارات؟

١٠-١٥ (**الهدف ١٠-٤**) أذكر منهج الأربع خطوات لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

١٠ ١٦ (**الهدف ١٠ ٤**) أشرح العلاقة بين منهجية تصميم اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

للعمليات المعروضة في الشكل ١٠-٥ ومنهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة المعروضة بالشكل ١٠-٧.

١٠-١٧ (**الهدف ١٠-٤**) لماذا يكون أمراً مرغوباً فيه أن يتم تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة قبل تنفيذ كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات؟ اذكر الافتراضات التي يضعها المراجع للقيام بذلك. ماذا يفعل المراجع إذا اتضح خطأ هذه الافتراضات؟

١٠-١٨ (**الهدف ١٠-٤**) أشرح العلاقة بين كل من: التحريف المقبول، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة وبين الإختبارات التفصيلية للأرصدة؟

١٠-١٩ (**الهدف ١٠-٤**) أذكر أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة في إطار التحقق من الرصيد الختامي للمخزون مع ذكر اجراء المراجعة المفيد لكل هدف من هذه الأهداف.

١٠-٢٠ (**الهدف ١٠-٧**) لماذا يعتبر المراجعون عادة انه من المرغوب فيه تنفيذ اختبارات المراجعة طوال السنة المالية بدلاً من الانتظار في نهاية السنة المالية؟ أذكر عدد من الأمثلة للأدلة التي يمكن جمعها قبل نهاية السنة المالية؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٠-٢١ (**الهدف ١٠-١**) تتعلق العبارات التالية بأنواع إختبارات المراجعة، اختر الإجابة الأمثل:

أ - يبحث المراجع عن مؤشر بفواتير المبيعات المزدوجة للتعرف على ما إذا كانت الفواتير قد تم التحقق منها. بعد ذلك مثالاً على:

(١) الإختبارات التفصيلية للأرصدة. (٢) إختبار للرقابة.
(٣) إختبار أساسي للعمليات. (٤) تنفيذ كل من إختبار للرقابة وإختبار أساسي للعمليات.

ب - يمكن تصنيف الإجراءات التحليلية بصفة أساسية على أنها:

(١) إختبارات للرقابة. (٢) إختبارات أساسية.
(٣) إختبارات للنسب المالية. (٤) إختبارات تفصيلية للأرصدة.

ج - يمثل الفشل في كشف تحريفات نقدية كبيرة بالقوائم المالية خطراً يمكن للمراجع التخفيف منه بصفة أساسية من خلال:

(١) تنفيذ الإختبارات الأساسية. (٢) تنفيذ إختبارات الرقابة.
(٣) تقييم الرقابة الداخلية. (٤) الحصول على خطاب التمثيل.

د - قبل تخفيض خطر الرقابة المقدر، يجب أن يحصل المراجع على تأكيد مناسب بأن إجراءات الرقابة الداخلية يتم تنفيذها كما هو مخطط لها. يتوصل المراجع إلى هذا التأكيد من خلال:

(١) الإختبارات التفصيلية للأرصدة. (٢) الإختبارات الأساسية للعمليات.
(٣) إختبارات الرقابة. (٤) إختبارات الإتجاهات والنسب المالية.

هـ - يواجه المراجع خطر أن المراجعة لن يتم من خلالها اكتشاف التحريفات الكبيرة التي حدثت في التشغيل المحاسبي. وحتى يمكن تخفيض هذا الخطر يعتمد المراجع بصفة أساسية على:

(١) الإختبارات الأساسية.
(٢) إختبارات الرقابة.
(٣) الرقابة الداخلية.
(٤) التحليل الاحصائي.

١٠ ٢٢ (**الهدف ١٠-١**) تتعلق الأسئلة التالية بإختبارات الرقابة. إختر الإجابة الأمثل:

أ أي من العبارات التالية عن إختبارات الرقابة يتسم بقدر أكبر من الدقة؟

(١) لايمكن أن توفر إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها بشكل متزامن أدلة عن فعالية إجراءات الرقابة الداخلية والأدلة المطلوبة من خلال الإختبارات الأساسية.

(٢) تشمل إختبارات الرقابة الملاحظات الخاصة بالفصل الملائم بين الواجبات التي عادة ما يتم تحديدها في فترة المراجعة العادية.

(٣) إختبارات الرقابة يجب أن تؤسس على التطبيق الملائم لخطة مناسبة للمعاينة الإحصائية.

(٤) يجب عادة تنفيذ إختبارات الرقابة في تاريخ الميزانية أو خلال الفترة التي تلي هذا التاريخ.

ب -- ما الذي يمكن تضمينه على نحو أقل إحتمالاً في إختبارات الرقابة التي يقوم بها المراجع؟

(١) التوثيق. (٢) الملاحظة. (٣) الإستفسار. (٤) المصادقة.

جـ - يطبق على المرحلتين اللتين يتعامل فيهما المراجع مع الرقابة الداخلية أحياناً «الفهم والتقدير» و«إختبارات الرقابة». وفي مرحلة إختبارات الرقابة، يسعى المراجع إلى:

(١) التوصل إلى درجة مناسبة من التأكد بأن أنواع الرقابة الداخلية لدى العميل يتم تنفيذها كما هو مخطط لها.

(٢) التوصل إلى أدلة كافية لتوفير أساس مناسب لرأي المراجع.

(٣) التوصل لتأكيد بأن الإفصاح الإعلامي بالقوائم المالية يعد إفصاحاً مناسباً وملائماً.

(٤) التوصل إلى معرفة عن الأساليب والإجراءات الموضوعة لدى العميل.

د - أي من العبارات التالية يعد عادة إجراء مراجعة لإختبار الرقابة؟

(١) إرسال خطابات المصادقات للبنوك.
(٢) جرد ووضع قوائم النقدية.
(٣) فحص التوفيعات على الشيكات.
(٤) التوصل إلى أو إعداد تسويات حسابات البنوك في تاريخ الميزانية.

١٠ - ٢٣ (**الهدفين ١٠-٤، ١٠-٦**) تتعلق الاسئلة التالية بتتابع وتوقيت إختبارات المراجعة. إختر الاجابة الأمثل.

أ يتمثل المنهج المنطقي الفكري لقيام المراجع بتقييم الرقابة الداخلية في الخطوات الأربع التالية:

١ تحديد أنواع الرقابة الداخلية التي يجب أن تمنع أو تكتشف الأخطاء والمخالفات.

٢- تحديد أوجه القصور لتحديد أثرها على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم تطبيقها وتقديم الاقتراحات إلى العميل.

٣- تحديد ما إذا كانت الإجراءات الضرورية قد تم وضعها وتنفيذها على نحو مرض.

٤ - أخذ أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن وقوعها في الإعتبار.

ما هو الترتيب للخطوات الأربعة التي يجب تنفيذها:

(١) ١، ٢، ٣، ٤ (٢) ١، ٣، ٤، ٢

(٣) ٣، ٤، ١، ٢ (٤) ٤، ١، ٣، ٢

ب – يمثل تتابع خطوات جمع الأدلة التي تمثل أساساً لرأي المراجع في:

(١) الإختبارات الأساسية، تقدير خطر الرقابة، وإختبارات الرقابة.

(٢) تقدير خطر الرقابة، الإختبارات الأساسية، وإختبارات الرقابة.

(٣) تقدير خطر الرقابة، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية.

(٤) إختبارات الرقابة، تقدير خطر الرقابة، الإختبارات الأساسية.

جـ – ما هو الإجراء الذي يتم تنفيذه بشكل أقل إحتمالاً قبل تاريخ الميزانية مما يلي:

(١) ملاحظة المخزون. (٢) تقدير خطر الرقابة للنقدية المسددة.

(٣) البحث عن الإلتزامات غير المسجلة. (٤) المصادقات الخاصة بالمقبوضات.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٠-٣٤ (**الهدفين ١٠-١، ١٠-٢**) فيما يلي ١١ إجراء للمراجعة تم نقلها من برنامج مراجعة:

١ - جمع ميزان مراجعة الدائنين ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العام.

٢ – فحص فواتير الشراء للتحقق من الرصيد الختامي للدائنين.

٣– مقارنة رصيد مصروف ضرائب الأجور مع السنوات السابقة. ويتم من خلال المقارنة أخذ زيادة معدلات ضرائب الأجور في الإعتبار.

٤ – المناقشة مع سجل المدفوعات النقدية حول واجباته وملاحظة ما إذا كان من مسئولياته التعامل مع النقدية أو إعداد التسوية مع البنك.

٥– مصادقة مباشرة إلى المورد ين بشأن أرصدة الدائنين.

٦ – المحاسبة عن تتابع الشيكات في يومية النقدية المسددة لتحديد ما إذا كان هناك شيكات تم إسقاطها.

٧– فحص التوقيعات الخاصة بالمراجعين الداخلين على التسويات الشهرية مع البنك كمؤشر على ما إذا كان قد تم مراجعتها.

٨– فحص فواتير الشراء وعمليات التوثيق الأخرى لدعم العمليات المالية المسجلة في يومية الخازنة.

٩ – ضرب معدل العمولة في إجمالي المبيعات ومقارنة الناتج مع مصروف العمولة.

١٠ – فحص فواتير الشراء والمستندات الداعمة الأخرى لتحديد ما إذا كانت القيم الكبرى في حساب الصيانة والإصلاح قد تم رسملتها.

١١ – فحص التوقيعات على فواتير الشراء التي توضح وجود تحقق داخلي على التسعير والضرب، والجمع الذي قام به المسجل.

المطلوب

أ – توضيح ما إذا كان كل إجراء يمثل إختبار للرقابة، إختبار أساسي للعمليات، صورة من الإجراءات

التحليلية، أو اختبار تفصيلي للأرصدة.

ب - تعريف نوع الأدلة لكل اجراء.

١٠-٢٥ (الأهداف ١٠-١، ١٠-٢، ١٠-٥) فيما يلي إجراءات لمراجعة تخص دوائر عمليات مختلفة:

١ - جمع رأسي وأفقي ليومية النقدية المسددة وتتبع الأرصدة بالإستاذ العام.

٢ - إختيار عينة من القيود في يومية الحيازة وتتبع كل قيد إلى فاتورة الشراء لتحديد مدى وجود كل عملية حيازة.

٣ - فحص معدل دوران المخزون لكل منتج رئيسي والمقارنة مع السنوات السابقة.

٤ - مصادقة إلى عينة من أرصدة أوراق الدفع، معدلات الفائدة، وضمانات إلى المقرضين.

٥ - جمع ميزان المراجعة للدائنين ومقارنة الرصيد مع الأستاذ العام.

٦ - فحص التوثيق للعمليات المالية الخاصة بالحيازة قبل وبعد تاريخ الميزانية لتحديد ما إذاكان قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة.

٧ - ملاحظة ما إذا كان يتم إعداد قائمة مسبقة للنقدية يومياً وقت إستلامها بواسطة سكرتير الرئيس.

٨ الإستفسار من مدير الإئتمان للتعرف على ما إذا كانت أرصدة المدينون في ميزان المراجعة الزمني قابلة للتحصيل.

المطلوب

أ - عرف لكل إجراء مراجعة دائرة العمليات المالية التي يتم مراجعتها.

ب - عرف لكل إجراء مراجعة نوع الدليل الذي يتم إستخدامه.

جـ - عرف لكل إجراء مراجعة ما إذا كان الإجراء يمثل إختبار للرقابة أو إختبار أساسي.

د - عرف لكل اجراء مراجعة أساسي ما إذا كان الإجراء يمثل اختبار أساسي لعملية مالية، او اختبار تفصيلي للرصيد او اجراءات تحليلية.

هـ - عرف لكل إجراء مراجعة لاختبار الرقابة أو لاختبار أساسي في العمليات المالية هدف او اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي يجب تحقيقها.

و عرف لكل اجراء مراجعة الخاص بالاختبارات التفصيلية للأرصده هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي يجب تحقيقها.

١٠-٢٦ (الهـــدف ١٠-١) عرف لكل نوع من أنواع الرقابة التالية ما إذا كان نوع الرقابة يترك سندا للمراجعة. أيضاً عرف إجراء المراجعة الخاص بإختبار الرقابة الذي يمكن للمراجع إستخدامه لإختبار مدى فعالية الرقابة:

أ - يقوم المسجل المحاسبي بالمحاسبة عن كافة المستندات الخاصة بالشحن وفقاً لأساس شهري.

ب - يقوم مراقب النفقات بإعداد تسويات البنك وهو لايحق له التعامل مع النقدية المحصلة.

جـ يقوم العاملين يومياً بإستخدام ساعة لتحديد الزمن، ويتابع المشرف عدم قيام أي فرد بتثقيب أكثر من بطاقة زمنية واحدة.

د - يقوم مراقب النفقات بالموافقة على فاتورة الشراء بعد فحص أمر الشراء وتقرير الإستلام المرفقين

بكل فاتورة.

هـ – يقوم الصراف الذي لايحق له التعامل مع الدفاتر المحاسبية بإعداد إيصالات الإيداع وتسليم النقدية المحصلة يومياً مباشرة إلى البنك.

و – يقوم المسجل المحاسبي بالتحقق من السعر، عمليات الضرب والجمع في كافة فواتير البيع التي تزيد قيمتها عن ٢٠٠ دولار والتوقيع على فاتورة البيع المزدوجة عند الإنتهاء من الإجراء.

ز يتم فتح كافة محتويات البريد وإعداد قائمة مسبقة للنقدية يومياً بواسطة سكرتير الرئيس الذي لايكون له مسئولية أخرى للتعامل مع الأصول أو تسجيل البيانات المحاسبية.

١٠ – ٢٧ (**الأهداف ١٠–١، ١٠–٤، ١٠–٥**) فيما يلي بعض أنواع الرقابة الداخلية المستقلة التي من الشائع تواجدها في دائرة الحيازة والمدفوعات. يتم أخذ كل نوع من أنواع الرقابة في الإعتبار على نحو مستقل.

١– في نهاية كل شهر يقوم المسجل المحاسبي بالمحاسبة عن كافة تقارير الإستلام سابقة الترقيم (المستندات التي تدل على إستلام البضائع) التي يتم إصدارها خلال الشهر، ويتتبع كل تقرير منها إلى فاتورة الشراء وقيد اليومية في يومية الحيازة التي ترتبط به. ولا تشمل إختبارات المسجل إختبار كل من الكمية أو الوصف الخاصين بالبضاعة التي تم إستلامها.

٢ – منع سجل النقدية المسددة من التعامل مع النقدية. ويتم تسوية حساب البنك بواسطة شخص اخر على الرغم من توافر الخبرة الكافية والوقت لدى المسجل للقيام بذلك.

٣– قبل أن يقوم المسجل بالإعداد لدفع مقابل الحيازة بواسطة إدارة الدائنين، يتم إرفاق أمر الشراء وتقرير الإستلام مع فاتورة الشراء التي سيتم دفعها. ويقارن المسجل الكمية في الفاتورة مع تقرير الإستلام وأمر الشراء، ويقارن السعر مع أمر الشراء، ويعيد حساب عمليات الضرب وإعادة جمع الإجمالي وفحص رقم الحساب الموجود في الفاتورة لتحديد ما إذا كان التصنيف قد تم على نحو ملائم ويقوم بتوضيح أدائه لهذه الإجراءات عن طريق التوقيع على الفاتورة.

٤ قبل أن يتم توقيع الشيك من مراقب النفقات، يجب عليه أن يفحص المستندات التي تدعم الشيك وتكون مرفقة به. وفي هذا الوقت يقوم بالتوقيع على كل فاتورة شراء لتوضيح الموافقة.

٥– بعد أن يوقع مراقب النفقات على الشيكات، يقوم السكرتير الخاص به بكتابة رقم الشيك وتاريخ إصدار الشيك على كل مستند يدعم الشيك لمنع إعادة إستخدام المستندات.

المطلوب

أ – في كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يتم إستخدام نوع الرقابة لتحقيقها.

ب– في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار واحد للرقابة يقوم المراجع بأدائه لإختبار فعالية الرقابة.

حـ – في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار واحد من الإختبارات الأساسية يقوم المراجع بأدائه لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات القانونية قد وقعت فعلاً.

١٠–٢٨ (**الأهـــــداف ١٠–١، ١٠–٤، ١٠–٥**) تتعلق أنواع الرقابة الداخلية التالية بدائرة الحيازة والمدفوعات، وتم اختيارها من قائمة نموذجية للإستقصاء عن الرقابة الداخلية:

١ – إعادة حساب فواتير الشراء قبل أن يتم دفعها.

٢ – إستخدام قوائم مصدق عليها للسعر عند الحيازة.

٣ – إعداد تقارير إستلام سابقة الترقيم لتدعيم عمليات الحيازة وإجراء المحاسبة الرقمية عنها.

٤ مقارنة البيانات الموجودة في تقارير الإستلام مع فواتير الشراء قبل تسجيل القيد في يومية الحيازة.

٥– تحديث الملف الرئيسي للدائنين وموازنته وتسويته مع الاستاذ العام شهرياً.

٦ مراجعة تبويبات الحساب بواسطة شخص اخر غير الذي قام بإعدادها.

٧ – يتم توقيع كافة الشيكات بواسطة المالك أو المدير.

٨ – يقارن الشخص الذي يوقع على الشيك البيانات مع المستندات التي تدعم الشيكات.

٩ – يتم إلغاء المستندات الداعمة بعد توقيع الشيكات.

١٠– يتم إرسال الشيكات بواسطة المالك أو المدير أو شخص يعمل تحت إشرافهما بعد التوقيع.

المطلوب

أ – في كل نوع من أنواع الرقابة، عرف أي عنصر من فئات أنشطة الرقابة الخمس الذي يمكن تطبيقه (الفصل بين الواجبات، الترخيص الملائم، المستندات أو السجلات الملائمة، الفحص الفعلي لكل من الأصول والدفاتر، الفحص المستقل للأداء).

ب – في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات التي يمكن تطبيقها.

جـ– في كل نوع من انواع الرقابة، أكتب إجراء المراجعة الذي يمكن استخدامه لإختبار الرقابة لتحديد مدى فعاليتها.

د في كل نوع من أنواع الرقابة، عرف التحريف الذي يمكن وقوعه، بإفتراض عدم وجود الرقابة أو عدم فعاليتها.

هـ – في كل تحريف يحتمل وقوعه، عرف إجراء المراجعة الأساسي الذي يحدث وجود التحريف.

١٠– ٢٩ (الأهداف ١٠–٤، ١٠–٦) المحاسب المصرح له J.Schaffer يتبع فلسفة تنفيذ الإختبارات الخاصة بالرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية فترياً في كل عملية مراجعة بتاريخ ٣١ ديسمبر كوسيلة للحفاظ على الوقت الإضافي عند الحد الأدنى. وعادةما يتم تنفيذ الإختبارات الفترية بين شهري أغسطس ونوفمبر.

المطلوب

أ – تقييم القرار بتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية فترياً.

ب– في ظل أية ظروف يكون مقبولاً ألا يتم تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة وإختبارات أساسية للعمليات كجزء من إختبارات المراجعة في نهاية السنة المالية.

جـ – إذا تم إتخاذ قرار بعدم تنفيذ إختبارات إضافية، ما هو أثر ذلك على باقي الإختبارات التي يتم تنفيذها في باقي عملية المراجعة؟

١٠ ٣٠ (الهـدفين ١٠–٣، ١٠–٤) فيما يلي عدد من القرارات التي يجب على المراجع أن يتخذها في عملية المراجعة. تعبر الحروف عن الإستنتاجات البديلة التي يمكن أن يتوصل المراجع إليها:

القـــرارات	الإستنتاجات البديلة
١- تحديد ما إذا كان تنفيذ إختبارات الرقابة يكون فعالاً من الوجهة الخاصة بالتكاليف	أ - يكون فعالاً من الوجهة الخاصة بالتكاليف ب - لايكون فعالاص من الوجهة الخاصة بالتكاليف
٢- تنفيذ الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة	حـ - تنفيذ إختبارات مخفضة د - تنفيذ إختبارات موسعة
٣- تقدير خطر الرقابة	هـ - أنواع الرقابة تتسم بالفعالية و - أنواع الرقابة لاتتسم بالفعالية
٤ تنفيذ إختبارات الرقابة	ز أنواع الرقابة تتسم بالفعالية ح - أنواع الرقابة لا تتسم بالفعالية

المطلوب

أ عرف التتابع الذي يجب على المراجع أن يقوم من خلاله بإتخاذ القرارات من ١-٤.

ب- عند مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل والمدينون، توصل المراجع للإستنتاجات التالية: أ، د، هـ، ح. ضع هذه الحروف في التتابع الملائم وقيم مدى مناسبة منطق المراجع. فسر إجابتك.

حـ - عند مراجعة المخزون وسجلات تكلفة المخزون المرتبطة به توصل المراجع للاستنتاجات التالية: ب، حـ، و، ز. ضع الحروف في التتابع الملائم وقيم مدى جودة الحكم المهني الذي إستخدمه المراجع. فسر إجابتك.

د - عند مراجعة الأصول الثابتة والدفاتر المرتبطة بالحيازة، توصل المراجع للإستنتاجات التالية: أ، حـ، و، ز. ضع الحروف في التتابع الملائم وقيم مدى جودة الحكم المبنى الذي استخدمه المراجع. فسر إجابتك.

هـ - عند مراجعة مصروفات الأجور والإلتزامات المتعلقة بها، سجل المراجع الإستنتاجات التالية: د، و. ضع الحروف في الترتيب الملائم وقيم مدى جودة الحكم المهني الذي إستخدمه المراجع. فسر إجابتك.

١٠-٣١ **(الهدف ١٠-٣)** فيما يلي ثلاث مواقف يجب أن يصمم لها المراجع إستراتيجية للمراجعة:

١- يوجد لدي العميل ما يقرب من ٥٠ موقع للمخزون في ثلاث مناطق بالولاية. ويصعب عد المخزون ويمكن ملاحظته فقط عن طريق السفر بالسيارة. وتتسم الرقابة الداخلية بالفعالية على كل من: عمليات الحيازة، المدفوعات النقدية، والسجلات الدائمة. وهذه هي السنة الخامسة التي تقوم فيها بالمراجعة، وكانت نتائج المراجعة في السنوات الماضية دائماً ممتازة. ويتمتع العميل بوضع مالي ممتاز وشركة العميل شركة خاصة لاتطرح أسهماً للإكتتاب العام.

٢- هذه هي السنة الأولى لمراجعة شركة ذات حجم متوسط ترغب في بيع موجوداتها بسبب نقص حاد في التمويل. تشير مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات إلى أن أنواع الرقابة على المدفوعات النقدية تتسم بالامتياز، ولكن لايمكن اعتبار أنواع الرقابة على عمليات الحيازة على أنها فعالة. ولايوجد بالشركة تقارير للإستلام كما لاتوجد سياسة لتسجيل عمليات الحيازة في التوقيت

المناسب. وعند فحص الأستاذ العام، لاحظت وجود العديد من قيود التسوية الكبرى لتصحيح أرصدة الدائنين.

٣ تقوم بإجراء المراجعة لمنشأة صغيرة تعمل في تقديم القروض وبوجد لديها مبالغ كبيرة مستحقة على العملاء. وتتسم أنواع الرقابة بالفعالية على كل من: منح القروض، التحصيلات، والقروض العادية، ويوجد متابعة مكثفة على كافة القروض العادية أسبوعياً. وكنت قد أوصيت بادخال نظام للحاسب الإلكتروني في السنتين الأخيرتين، ولكن الإدارة تعتقد أن تكلفة ذلك ستكون كبيرة في ضوء الإمكانية المنخفضة على تحقيق الأرباح. وتعد التحصيلات مشكلة مستمرة نظراً لوجود مشاكل مالية حادة لدى العديد من العملاء. ونظراً لوجود ظروف إقتصادية معاكسة، أصبح هناك قدراً كبيراً متزايداً من المبالغ المستحقة، وأصبحت التحصيلات أقل من معدلاتها العادية. وكنت في السنوات الماضية تقوم بإجراء قدر ضئيل نسبياً من قيود التسوية.

المطلوب

أ في حالة المراجعة الأولى، ما هو مزيج الأدلة الذي توصي به من أنواع الإختبارات الخمسة عند مراجعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة. قم بتبرير إجابتك. ضمن إجابتك توصيات أداء كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية.

ب – في حالة المراجعة الثانية، ما هو مزيج الأدلة الذي توصي به عند مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات بما في ذلك الدائنين. قم بتبرير إجابتك.

حـ – في حالة المراجعة الثالثة، ما هو مزيج الأدلة الذي توصي به لمراجعة القروض العادية. قم بتبرير إجابتك.

١٠-٣٢ **(الهدفين ١٠-١، ١٠-٤)** تم تعيين D. Jakson لمراجعة عميل لم تقم أي منشأة محاسبة بإجراء المراجعة لديه في السنة السابقة. وعند تنفيذ المراجعة لم يقم بإختبار الأرصدة الإفتتاحية لـ: المدينون، المخزون، أو الدائنون على أساس أن تقرير المراجعة يخص القوائم المالية الختامية التي تشمل الميزانية، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية. ولم يتم إصدار اية قوائم مالية مقارنة.

المطلوب

أ تفسير الخطأ في تفكير Jakson

ب إقتراح منهج يمكن لـ Jakson أن يتبعه للتحقق من الرصيد الإفتتاحي للمدينين.

حـ – لماذا لاتظهر نفس المشكلة عند التحقق من الأرصدة الإفتتاحية في عمليات المراجعة المستمرة.

١٠-٣٣ **(الهدف ١٠-٣)** المراجع المبتدئ K. Bryan تولد لديه شعور بالتشوش نتيجة عدم الإتساق في أسلوب العمل الذي إتبعه الشركاء الثلاث الذين عمل معهم في الثلاث عمليات الأولى من المراجعة التي شارك فيها. ففي عملية المراجعة الأولى، تم إستنفاد وقت كبير في مراجعة النقدية المسددة عن طريق فحص التسويات المغاة والمستندات الداعمة للإنفاق، ولم يتم تقريباً إستخدام اختبارات للتحقق من الأصول الثابتة. وفي عملية المراجعة الثانية، طلب منه شريك مختلف أداء اختبارات أقل في جانب النقدية المسددة وسحب عينة أصغر حجماً عما تم في عملية المراجعة الأولى بر غم كبر حجم هذه الشركة بالمقارنة مع الشركة في عملية المراجعة الأولى. وفي أحدث عمليات المراجعة التي قام بها تحت إشراف شريك ثالث، تم تنفيذ إختبار شامل للعمليات المالية للنقدية المسددة بأكثر مما تم في

العمليتين السابقتين للمراجعة، كما تم إجراء تحقق مكثف للأصول الثابتة. وفي الواقع، أصر هذا الشريك على القيام بالفحص الفعلي لكافة الأصول الثابتة المسجلة بالدفاتر. وبلغ إجمالي وقت المراجعه في أحدث عمليات المراجعة أكبر من الوقت المستغرق في عمليتي المراجعة السابقتين بالرغم من الحجم الصغير للشركة محل المراجعة. واستنتج Bryan أن الوقت الذي يتم فيه جمع الأدلة يتوقف على رأي شريك المراجعة الذي يقود فريق المراجعة.

المطلوب

أ - أذكر عدداً من العوامل التي يمكن أن تفسر الفرق في زمن جمع الأدلة في كل حالة من حالات المراجعة الثلاث وأيضاً التي تفسر إجمالي وقت المراجعة في كل حالة منها.

ب - ما الذي يمكن أن يقوم به شركاء المراجعه لمساعدة Bryan على فهم الفروق بين حالات المراجعة الثلاث.

جـ- أشرح كيف يمكن أن تعد حالات المراجعة الثلاث مفيدة لـ Bryan لتكوين الحكم المهني لديه. كيف حدث تحسن في جودة الحكم المهني من خلال حالات المراجعة لديه؟

١٠-٣٤ (الهدفين ١٠-٤، ١٠-٦) فيما يلي عدد من الجوانب من عملية مراجعة نموذجية بشركة تنتهي السنة المالية بها في ٣١ يوليو:

١- مصادقة المدينين.

٢- أداء كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الخزانة والمدفوعات وفي دائرة الأجور والأفراد.

٣- أداء الاختبارات التفصيلية الأخرى لأرصدة الدائنين.

٤- أداء اختبارات لفحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية.

٥- تمهيد التخطيط للمراجعة.

٦- إصدار تقرير المراجعة.

٧- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

٨- أداء الإجراءات التحليلية لأرصدة الدائنين.

٩- تحديد خطر المراجعة الممكن قبوله وتحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية وتحديد التحريف المقبول.

المطلوب

أ - ترتيب الجمل من ١ إلى ٩ على النحو الذي تتوقعه لأداء مراجعة نموذجية.

ب- تحديد الجوانب التي يجب أدائها على نحو متكرر قبل ٣١ يوليو.

حـــالات عمـلـــية

١٠-٣٥ (الهدفين ١٠-٣، ١٠-٤) المحاسب المصرح له G Brewer كان الشريك المسئول في مراجعة الشركة الصناعية Merkle . وهذه الشركة مسجلة في سوق المال الخاص بالغرب الأوسط لمدة ١٢ سنة. وتتمتع هذه الشركة بمعدلات نمو وتحقيق أرباح على نحو ممتاز خلال العقد الماضي نتيجة القيادة الممتازة لـ Bill Merkle وباقي أعضاء الإدارة الأكفاء. ويستمتع الشريك Brewer دائماً

بالعلاقات الوثيقة التي تربطه بالشركة ويفخر دائماً بنفسه لقيامه بتقديم العديد من التحقيقات الشاقة التي ساعدت في نجاح الشركة عبر السنوات الماضية. وخلال فترات زمنية عديدة بالسنوات القليلة الماضية رغبت منشأة المحاسبة التي يعمل فيها Brewer في تعيين فريق مراجعة بديل ضمن سياسة تعاقب المراجعين لمراجعة الشركة، ولكن قوبل ذلك بمقاومة عنيفة من كل من Brewer و Merkle.

خلال السنوات القليلة الأولى للمراجعة، تم ملاحظة أن الرقابة الداخلية تتسم بعدم الملائمة وأن الأفراد بالشركة ليس لديهم التأهيل الملائم للقيام بمسئولياتهم. وبالتالي كان من الضروري التوصل لقدر مكثف من الأدلة خلال المراجعة، وكان ضرورياً أيضاً إجراء العديد من قيود التسوية. ومع ذلك، ونظراً لأن Brewer شخص متابر، تم تحسين الرقابة الداخلية على نحو تدريجي وتم أيضاً تعيين أفراد أكفاء. وفي السنوات الأخيرة، لم يحدث إجراء أية تسويات نتيجة المراجعة، وتم تخفيض حجم الأدلة التي يتم تجميعها تدريجياً. وخلال السنوات الثلاث الأخيرة، تمكن Brewer من تكريس وقت أقل للمراجعة بسبب السهولة النسبية في تنفيذ المراجعة والتعاون الموجود من الشركة طوال عملية المراجعة.

وفي السنة الحالية من المراجعة، قرر Brewer الإبقاء على زمن الموازنة الإجمالي لعملية المراجعة تقريباً على النحو الذي كان عليه بالسنوات الأخيرة. وتم تعيين المراجع المتمرس P. Warren ليكون مسئولاً عن المراجعة وهو شخص جديد على العمل ويتسم بالكفاءة العالية. وفي الواقع كان Merkle قد استحوذ على قسماً جديداً شبيهة الإندماج مما سيؤدي بالتالي إلى زيادة الوقت، ولكن كفاءة Warren ستمكنه من تعويض هذا الوقت.

واستغرق العمل الفني لاختبارات الرقابة قدراً أكبر من المتوقع نتيجة إستخدام عدداً من المساعدين الجدد، وحدوث تغيير في النظام المحاسبي نحو استخدام الحاسب الإلكتروني عند التعامل مع المخزون والدفاتر المحاسبية، ووجود تغيير في أفراد إدارة المحاسبة، ووقوع أخطاء أكثر عند اجراء اختبارات للنظام. ولم يهتم كل من Brewer و Warren بعجز موازنة الوقت، لأنهما يستطيعان بسهولة تعويض ذلك الفرق في نهاية العام.

وفي نهاية العام كلف Warren مسئولية مراجعة المخزون إلى مساعد لم يقم بالمراجعة من قبل ولكنه يتسم بالكفاءة والسرعة في العمل. وعلى الرغم من زيادة القيمة الإجمالية للمخزون، قام بتخفيض حجم العينة عن السنوات الماضية نتيجة وجود اخطاء قليلة بالسنة السابقة. ووجد عدداً من العناصر في العينة تم زيادة قيمتها نتيجة أخطاء التسعير والتكوين ولكن كان حجم كافة الأخطاء الإجمالي غير هام في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وانهى الإختبارات في ٢٥٪ من العناصر في وقت أقل مما تم بالعام السابق. وتم الإنتهاء من إجمالي المراجعة وفق الجدول المحدد وفي وقت يقل بشكل طفيف عن العام السابق. ويوجد فقط عدد محدود من قيود التسوية بالعام، ويتسم إثنان فقط منهما بالأهمية النسبية. وكان Brewer سعيداً جداً للنتائج التي تحققت وكتب خطاباً خاصاً إلى كل من Warren والمساعد الذي قام بمراجعة المخزون لشكرهما عما قاما به خلال المراجعة.

وبعد مرور ٦ أشهر تلقى Brewer إتصالاً هاتفياً من Markle وأبلغه أن الشركة تمر بمصاعب مالية خطيرة. وأظهر فحص تم إجراؤه بعد ذلك أن المخزون يوجد به زيادة كبيرة. ويرجع السبب في هذا التحريف إلى: إدراج عدد من العناصر المتقادمة ضمن رصيد المخزون (في القسم الجديد بصفة خاصة)، أخطاء في التسعير بسبب ادخال النظام الجديد للحاسب الإلكتروني، وإدراج عناصر مخزون لا وجود لها في المخزون ضمن القائمة النهائية للمخزون، حيث قام مراقب النفقات الجديد عمداً بزيادة قيمة المخزون لتعويض الإنخفاض في حجم المبيعات عن العام السابق.

المطلوب

أ – اذكر أوجه القصور الرئيسية في المراجعة ولماذا حدثت.

ب – ما هي الأمور التي اتضحت لـ Brewer خلال تنفيذ المراجعة.

حـ – إذا تم مقاضاة مشأة المحاسبة التي يعمل فيها Brewer من قبل المساهمين أو الدائنين، ما هي النتائج المحتملة؟

٣٦-١٠ (الهدفين ١٠ ٣، ١٠-٤) منذ عدة سنوات كان McClain Plastics عميلاً لمشأة المحاسبة Smith & Barnes (BRS&B). وتم إنشاء McClain Plastics بواسطة E. McClain الذي يمتلك ٥١٪ من الأسهم. ويمتلك باقي الأسهم مايقرب من ٢٠٠ مساهم يمثلون مستثمرين دون أن يصلوا بمسئولية تنفيذية. وتقوم الشركة بتصنيع منتجات يمثل البلاستيك المادة الخام الرئيسية فيها. بعض هذه المنتجات يتم انتاجه من خلال الطلب، ولكن معظم المنتجات يتم إنتاجها وإدراجها ضمن المخزون. ومن أمثلة المنتجات القاعد البلاستيكية التي تستخدم في المكاتب المفروشة بالسجاد. ويوجد منتج اخر يتمثل في بطانات البلاستيك التي تستخدم في تثبيت بعض أنظمة الربط والإحكام.

ونمت الشركة من شركة صغيرة تقوم بإنتاج اثنين من المنتجات، عندما تعاقدت لأول مرة مع BRS & B؛ إلى شركة ناجحة تقوم بإنتاج العديد من المنتجات المتنوعة. وعندما أصبح R. Sessions مديراً للمراجعة في BRS & B، بلغ حجم المبيعات ٢٠ مليون دولار وحجم الأرباح ١,٩ مليون دولار. ولم تحدث مشاكل غير عادية خلال المراجعة في السنوات الماضية وبالتالي تقوم BRS & B بإصدار تقرير نظيف كل عام عن المراجعة.

ويتمثل منهج المراجعة الذي تتبعه BRS & B دائماً عند مراجعة هذه الشركة في منهج المراجعة القائم على الاختبارات الأساسية. وفي ظل هذا المنهج، يتوصل المراجع المستقل عن عملية المراجعة إلى فهم الرقابة الداخلية، ولكن يفترض ان يكون خطر الرقابة عند الحد الاقصى (١٠٠٪). ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية بشكل مكثف على الأرصدة في قائمة الدخل وفحص القيود غير العادية. ويتم تنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية على أرصدة الميزانية. وتتمثل النظرية في أنه إذا كانت أرصدة الميزانية في نهاية العام تتسم بالصحة، وتم مراجعة أرصدة الميزانية الإفتتاحية بالسنة المالية، يجب ان تتسم كل من الأرباح المحتجزة وقائمة الدخل بالصحة.

الجزء الأول

عند تقييم منهج المراجعة الذي يستخدم في شركة McClain في المراجعة التي تتم بانعام الحالي، يرى Sessions أن منهج المراجعة القائم على الاختبارات الأساسية يقع بالتأكيد ضمن حدود معايير المراجعة المتعارف عليها، ولكنه بعد ملائما فقط في مراجعة الشركات الصغرى. وفي رايه أن شركة مثل McClain Plastics يبلغ حجم مبيعاتها ٢٠ مليون دولار وعدد العاملين بها ٤٦ قد وصلت إلى حجم يكون معه أمرا غير اقتصادياً وربما أمرا غير حكيماً أن يتم التركيز على أداء كافة الاختبارات بأرصدة الميزانية. وبالتالي صمم برنامج مراجعة يؤكد على التعرف على أنواع الرقابة في كافة دورات العمليات المالية الرئيسية وتم ايضا خلاله تنفيذ اختبارات الرقابة. وتتمثل المنفعة الاقتصادية من ذلك في منهج «تخفيض خطر الرقابة» الذي يتم من خلاله إستغراق وقتاً أطول لإختبار الرقابة لموازنة تخفيض الاختبارات التفصيلية لحسابات الميزانية.

وعند تخطيط اختبارات مراجعة المخزون، استخدم Sessions نموذج خطر المراجعة الموجود بنشرات معايير المراجعة لتحديد عدد عناصر المخزون التي سيتم اختبارها في نهاية العام بواسطة BRS & B نظراً لأن عدد العناصر من المنتجات يختلف وايضاً تختلف المنتجات في المواصفات والحجم

واللون، بتكون المخزون بالشركة من ٢٤٥٠ عنصر مختلف. ويتم مراقبة المخزون باستخدام النظام الدائم لإدارة المخزون الذي يستخدم قاعدة بيانات مترابطة.

وعند إستخدام نموذج خطر المراجعة لمراجعة المخزون، يرى Sessions أن تحديد خطر المراجعة عند مستوى ٥٪ يعد أمراً مقبولاً. وقدر الخطر الطبيعي عند مستوى مرفوع (١٠٠٪) بسبب أن المخزون بطبيعته يكون عرضة للعديد من التحريفات. وبناء على فهم الدوائر الخاصة بالعمليات المالية المناسبة، رأى Sessions أن الرقابة الداخلية تتسم بالجودة. وبالتالي قدر خطر الرقابة عند مستوى منخفض (٥٠٪)، فهل أداء اختبارات الرقابة.

قام Sessions أيضاً بتخطيط استخدام الإجراءات التحليلية لإختبار المخزون. وتشمل هذه الإختبارات مقارنة الهامش الإجمالي للربح شهرياً وفحص العناصر بطيئة الحركة. ورأى Sessions أن هذه الاختبارات يمكن ان توفر تأكيدا قدره ٤٠٪. وتشمل الاختبارات الأساسية التفصيلية اختبار كل من: كمية، تكلفة، والقيمة القابلة للتحقق للمخزون في تاريخ قبل شهرين من نهاية العام. وسيتم تنفيذ اختبارات الفاصل الزمني عند نهاية العام. وسيتم الاعتماد على كل من الاستفسار والاجراءات التحليلية للتوصل الى تأكيد عن الأحداث التي تقع بين تاريخ المراجعة الفتري ونهاية السنة المالية.

المطلوب

أ - تحديد ما هي الجوانب التي يمكن تنفيذها بشكل أكثر احتمالا عند اتباع منهج «تخفيض خطر الرقابة» ومنهج «المراجعة القائمة على الاختبارات الأساسية»:

(١) تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله. (٢) تقدير الخطر الطبيعي.

(٣) التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. (٤) تقدير خطر الرقابة في مستوى أقل من ١٠٠٪.

(٥) تنفيذ الإجراءات التحليلية. (٦) تقدير خطر الإكتشاف المخطط.

ب - ما هي المزايا التي ستنتج عن اتباع منهج «تخفيض خطر الرقابة» الذي يخطط Sessions لإستخدامه ولاتتوافر في منهج «المراجعة القائمة على الاختبارات الأساسية» الذي سيق استخدامه في مراجعة شركة McClain Plastics؟

جـ ما هي المزايا الخاصة بمنهج «المراجعة القائمة على الاختبارات الأساسية» والتي لاتتوفر في منهج «تخفيض خطر الرقابة»؟

الجزء الثاني

أقر الشريك المسئول عن عملية المراجعة المنهج الذي أوصى به Sessions. وعند تخطيط أدلة المراجعة للإختبارات التفصيلية للمخزون، تم تطبيق نموذج خطر المراجعة وتوفرت النتائج على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر} \times \text{خ ا ت}}$$

حيث:

خ ك = خطر الإختبارات التفصيلية

خ م م = خطر المراجعة الممكن قبوله

خ ط = الخطر الطبيعي
خ ر = خطر الرقابة
خ أ ت = خطر الإجراءات التحليلية

وبالتالي يتم إستخدام تقديرات وأحكام Sessions السابق عرضها على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{,٠٥}{١ \times ,٥ \times ,٦}$$

$$\text{خ ك} = ,١٧$$

المطلوب

أ - تفسير ماذا تعني ,١٧ في هذه المراجعة.

ب - حساب خ ك بإفتراض أن Sessions قد قدر خطر الرقابة عند مستوى ١٠٠٪ وتظل باقي تقديرات الأخطار كما هي.

جـ - بيان أثر إجابتك في المطلوب « ب » على كل من إجراءات المراجعة المخططة وحجم العينة عند مراجعة المخزون بالمقارنة مع ,١٧ التي قام Sessions بحسابها.

الجزء الثالث

على الرغم من أن تخطيط المراجعة تم على نحو جيد، إتضح من خلال النتائج الفعلية بعض المفاجآت فعند أداء اختبارات الرقابة لعمليات الحيازة والاضافات بالمخزون الدائم، اكتشف المراجع الذي يؤدي الاختبارات وجود معدلات استثنائية لعديد من أنواع الرقابة الهامة بشكل أكثر ارتفاعاً عن المتوقع. ونتيجة لذلك اعتبر هذا المراجع أن الرقابة الداخلية تتسم بالضعف، وبالتالي تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى ١٠٠٪ بدلاً من مستوى ٥٠٪ الذي تم استخدامه. وبالتالي أعاد هذا المراجع حساب نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{,٠٥}{١ \times ,٨ \times ,٦}$$

$$\text{خ ك} = ,١$$

ورأى هذا المراجع أن مستوى ١٠٪ من خطر الاختبارات التفصيلية يمثل مدى متوسط وبالتالي أوصى بعدم زيادة حجم العينة في الإختبارات الأساسية.

المطلوب

هل تتفق مع رأي المراجع الذي قام بتعديل الأحكام الخاصة بأثر اختبارات الرقابة على الاختبارات الأساسية المخططة؟ أشرح طبيعة وأساس أي شكل من أشكال عدم الإتفاق.

الفصل الحادى عشر:

مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Audit of Sales and Collection Cycle: Tests of Control and Substantive tests of Transactions

بساطة الإختيار - الإعتماد على الرقابة الداخلية أو التخلى عن المراجعة

شركة City Finance أحد أكبر العملاء التي تتعامل مع مكتب Pittsburgh الخاص بإحدى منشآت المحاسبة الست الكبرى. وتمثل هذه الشركة نكتلاً يقدم الخدمات المالية من خلال آلاف المكاتب تقريباً بالولايات المتحدة وكندا، والمكاتب التي يتم إستخدامها كمراسلين غير البنوك. وتحتوى دفاتر الشركة على ملايين الحسابات الخاصة بالمدينين وملايين من العمليات المالية التي يتم تشغيلها خلال العام.

ويوجد مركز الحاسب الإلكتروني بالشركة في حجرة كبيرة تحتوى على العديد من أجهزة الحاسب الإلكتروني العملاقة وعدد كبير من المعدات الإضافية. ويوجد نظامين متكاملين للإتصال المباشر On-Line، يعمل أحدهما لإسترجاع المعلومات من الآخر، فإذا حدث عطل بالأنظمة سيتوقف التشغيل في كافة فروع الشركة.

ويوجد بالشركة نظاماً غير عادي للضبط والتوازن يتم من خلاله تسوية العمليات المالية التي تم تسجيلها في مكاتب الفروع مع عمليات مراقبة يومية لتشغيل البيانات والتي يتم تسويتها بالتالي مع حسابات البنوك الخارجية التي يتم تسجيلها شهرياً. وعندما ينتج عن ممارسات التسوية الكبيرة ما يشير إلى وجود موقف لايحدث فيه التوازن، يتم إتباع إجراءات خاصة لحل المشكلة بسرعة قدر الإمكان. ويوجد عدد كبير من العاملين في إدارة المراجعة الداخلية للإشراف على عمليات الفحص الخاصة التي يجب القيام بها.

ونظراً لأن شركة City Finance طرحت أسهمها للإكتتاب العام، يجب عليها أن تقدم التقرير 10-k إلى هيئة سوق المال في غضون ٩٠ يوم من تاريخ إنتهاء السنة المالية. بالإضافة إلى ذلك، ترغب الشركة في إعلان الأرباح السنوية وإصدار التقرير السنوي بعد إنتهاء السنة المالية بوقت بسيط قدر الإمكان. وفي ظل هذه الظروف، يوجد دائما ضغوط كبيرة على منشأة المحاسبة للإنتهاء من المراجعة على نحو سريع.

ويتمثل السؤال لتخطيط المراجعة النموذجي في: «ماهو المقدار الكافي للإعتماد على الرقابة الداخلية؟»، في حالة شركة City Finance توجد إجابة واحدة فقط: يجب الاعتماد عليها كثيراً قدر الإمكان. والا، كيف يمكن الإنتهاء من عملية المراجعة في الوقت المطلوب، هل يجب فقط وضع تكلفة مراجعة الرقابة عند المستوى الملائم؟. وبالتالي، ستنفذ منشأة المحاسبة المراجعة عن طريق الإعتماد بشكل كبير على: رقابة تشغيل البيانات، عمليات التسوية، وإجراءات المراجعة الداخلية. وسيتم اختبار هذه الأنواع من الرقابة بشكل مكثف مع تنفيذ العديد من الإختبارات الأساسية المرتبطة بها قبل إنتهاء العام. وبكل صدق: إذا لم يكن هناك رقابة داخلية ممتازة في شركة City Finance، ستحترف منشأة المحاسبة بإستحالة أداء المراجعة بهذه الشركة.

* * * *

الهدف التعليمي ١١-١: التعرف على العمليات والحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل

يتمثل الهدف العام من مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات التي تتأثر بالدائرة قد تم عرضها بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشمل دائرة المبيعات والتحصيل النموذجية الحسابات التالية:

- المبيعات.
- مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات.
- مصروفات الديون المعدومة.
- الخصم المسموح به.
- المدينون عن التجارة.
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- النقدية في البنك (الجانب المدين من النقدية المحصلة).

وعلى سبيل المثال، عند مراجعة ميزان المراجعة المعدل في شركة Tillsburg Hardware Co المعروض بالفصل الخامس، يتضح أن الحسابات التي تتأثر بدائرة المبيعات والتحصيل قد تم تعريفها بالعلامة المميزة «م». وتم إدراج كل من الحسابات السابق ذكرها في هذا الفصل عدا الخصم المسموح به. وفي عمليات المراجعة الأخرى، يمكن أن تختلف أسماء وطبيعة الحسابات، بالطبع؛ بناء على النشاط والعميل محل المراجعة. حيث توجد أسماء مختلفة للحسابات في: نشاط الخدمات، شركة التجزئة، وشركة التأمين، ولكن تظل المفاهيم الأساسية كما هي. ولتوفير إطار يمكن الرجوع إليه لفهم محتوى هذا الفصل، يفترض التعامل مع شركة تقوم بتجارة الجملة.

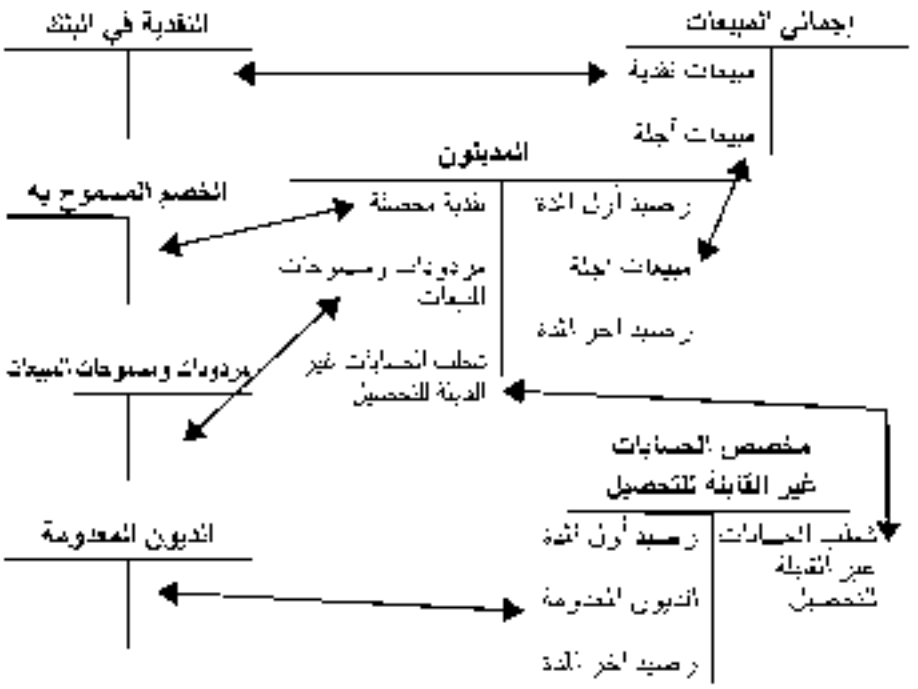
ويوضح الشكل ١١-١ ملخصاً موجزاً لتدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة في دائرة المبيعات والتحصيل عن طريق إستخدام الشكل T للتعبير عن الحسابات ويظهر الشكل أن هناك خمس عمليات تتضمنها دائرة المبيعات والتحصيل:

- المبيعات (نقداً وعلى الأجل).
- النقدية المحصلة.
- مردودات ومسموحات المبيعات.
- شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل.
- مصروف الديون المعدومة.

يوضح الشكل ١١-١ أيضاً أنه بإستثناء المبيعات النقدية، يتم إدراج كل عملية مالية وكل قيمة مالية في النهاية في حسابين من حسابات الميزانية هما المدينون أو مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وللتبسيط، يفترض أن أنواع الرقابة الداخلية يتم إتباعها بشكل واحد لكل من المبيعات النقدية والمبيعات على الأجل.

وفي معظم الأحيان، يمكن تنفيذ مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل بشكل مستقل عن مراجعة الدوائر الأخرى ويمكن دمجها من خلال التقدير الشخصي للمراجعين مع باقي الأجزاء من المراجعة عند إستكمال عملية جمع الأدلة. ويجب أن يراعي المراجعون ما يتطلبه مفهوم الأهمية النسبية من الأخذ في الإعتبار لتجميع التحريفات في كافة أجزاء المراجعة قبل التوصل للحكم النهائي عن عدالة العرض في القوائم المالية. ويتم التوصل لذلك عن طريق التوقف في فترات زمنية مختلفة طوال عملية المراجعة لتجميع كافة الأجزاء معاً من خلال إجراء التكامل فيما بينها.

الشكل ١١ - ١
الحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل



ويتم إستخدام أنواع اختبارات المراجعة التي تم مناقشتها بالفصل العاشر وتم عرضها بالشكل ١٠-٢ على نحو مكثف عند مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل. ويتم إستخدام اختبارات الرقابة بصفة أساسية لاختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية على العمليات الخمس بالدائرة. أما الإختبارات الأساسية للعمليات المالية فيتم إستخدامها لإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية ولإختبار القيم النقدية لنفس العمليات الخمس. ويتم إستخدام الإجراءات التحليلية لإختبار العلاقات بين أرصدة الحسابات بالدائرة، فيما بينها وأيضاً بالمقارنة مع الأرصدة في الأعوام السابقة. أما الإختبارات التفصيلية للأرصدة فيتم إستخدامها للتحقق من الأرصدة الختامية للحسابات، وبصفة خاصة رصيد المدينين. وسيتم في هذا الفصل دراسة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية.

طبيعة دائرة المبيعات والتحصيل Nature of the Sales and Collection Cycle

تشمل دائرة المبيعات والتحصيل القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعدما تصبح متاحة للبيع. وتبدأ بتلقي الطلبات من العميل وتنتهي بتحويل المواد أو الخدمات إلى المدينين وفي النهاية إلى النقدية.

وتشمل العديد من العمليات والحسابات ووظائف الأعمال كما تشمل أيضاً عدداً من المستندات والدفاتر. ويوضح الجدول ١١-١ كل ما سبق.

وظائف الأعمال بالدائرة والمستندات والدفاتر الخاصة بها
Business Functions in the cycle and Refated documents and Records

الهدف التعليمي ١١-٢: وصف وظائف الأعمال والمستندات والدفاتر بدائرة المبيعات والتحصيل

تتمثل وظائف الأعمال في الدائرة في الأنشطة الرئيسية التي يجب أن يتم أدائها داخل المنظمة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية. ويعرف العمود الثالث بالجدول ١١-١ تمانى وظائف للأعمال ضمن إطار الدائرة النموذجية للمبيعات والتحصيل. ويعد فهم هذه الوظائف في دائرة المبيعات والتحصيل أمراً مفيداً لفهم كيفية تنفيذ المراجعة في الدائرة. وغالباً ما يجد الطلاب صعوبة في تصور ماهية المستندات التي يجب تواجدها بأي جانب بالمراجعة وكيف يمكن تتبعها داخل منظمة العميل. وسيتم في هذا الجزء اختبار وظائف الأعمال الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل وأهم المستندات المتعارف عليها في كل وظيفة.

تشغيل أوامر العميل Processing Customer Prders

يمثل طلب العميل للبضائع نقطة البداية للدائرة ككل. ويمثل من الوجهة القانونية عرضاً لشراء البضائع بشروط محددة. وينتج عن إستلام أمر العميل عادة أمراً للبيع فورياً.

أمر العميل. يمثل طلب العميل للسلعة. ويمكن إستقباله تليفونياً، أو بخطاب، يتم التوصل إليه عن طريق رجل بيع أو بطرق أخرى.

أمر البيع. يمثل مستند توصف، كمية، والمعلومات المرتبطة بالبضائع التي طلبها العميل. ويستخدم بصفة متكررة لتوضيح الموافقة على الإئتمان والترخيص بالشحن.

منح الإئتمان Granting Credit

قبل أن يتم شحن البضائع، يجب ان يوافق على الإئتمان شخص لديه السلطة المناسبة عند البيع على الأجل للعميل. وينتج عن القصور في ممارسة الموافقة على الإئتمان زيادة في حجم الديون المعدومة وحسابات المدينين المشكوك في تحصيلها. وفي معظم المنشآت، يكون التأشير بالموافقة على الإئتمان في أوامر البيع بمثابة موافقة على شحن البضائع.

شحن البضائع Shipping Goods

تمثل هذه الوظيفة النهامة النقطة الأولى بالدائرة التي يتم من خلالها التخلي عن الأصول المملوكة للشركة. وتعترف معظم الشركات بالمبيعات عندما يتم شحن البضائع. ويتم إعداد مستند الشحن في وقت الشحن؛ ويمكن تنفيذ ذلك بشكل تلقائي بواسطة الحاسب الإلكتروني بناء على المعلومات الموجودة في أمر البيع. ويعد مستند الشحن، الذي يتكون عادة من فاتورة شحن من عدة صور، مستنداً أساسيا لإرسال فاتورة الشحن إلى العملاء. وتقوم الشركات التي تحتفظ بسجلات دائمة للمخزون بتحديث هذه السجلات بناء على المعلومات الخاصة بالشحن.

مستند الشحن. يتم إعداد مستند الشحن لبدء شحن البضائع، ويتم فيه توضيح وصف السلع، تحديد الكمية التي تم شحنها، وباقي المعلومات المناسبة الأخرى. ويتم إرسال المستند الأصلي للعميل والإحتفاظ بصورة أو أكثر. ويتم إستخدامه كمؤشر لإرسال الفاتورة للعميل. ومن أنواع مستندات الشحن بوليصة الشحن Bill of Luding التي تمثل عقداً مكتوباً بين الناقل والبائع لتسليم وشحن

الجدول ١١-١

العمليات، الحسابات، وظائف الأعمال، والمستندات والدفاتر المرتبطة بدائرة المبيعات والتحصيل

العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والدفاتر
المبيعات	المبيعات المدينون	تشغيل أوامر العملاء منح الإئتمان شحن البضائع أرسال الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات	أمر العميل أمر البيع أمر التعميل أو أمر البيع مستند الشحن فاتورة المبيعات يومية المبيعات تقرير ملخص المبيعات الملف الرئيسي للمدينين ميزان المراجعة للمدينين القوائم الشهرية
تحصيل النقدية	النقدية بالبنك (الحساب الدائن من النقدية المحصلة) المدينون	تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة	إشعار التحويل دائمة مسبقة بالنقدية المحصلة يومية النقدية المحصلة
مردودات ومسموحات المبيعات	مردودات ومسموحات المبيعات المدينون	تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات	مذكرة الإئتمان يومية مردودات ومسموحات المبيعات
شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل	المدينون مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	شطب المدينين غير القادرين على السداد	نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل
مصروف الديون المعدومة	مصروف الديون المعدومة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	توفير الوظائف الخاصة بالديون المعدومة (تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها)	غير قابل للتطبيق

البضائع، وعادة ما تتضمن فاتورة الشحن فقط عدد الصناديق أو الأرطال التي يتم شحنها، بدلاً من أن تحتوي على تفاصيل كاملة عن الوصف والكمية. وخلال هذا الكتاب، سنفترض أن بوليصة الشحن تتضمن تفاصيل كاملة. ويقوم مشغل الحاسب الإلكتروني بإدخال القيد الرئيسي إلى الحاسب الإلكتروني والذي يتضمن وصف البضائع التي تم شحنها في مستند الشحن.

إرسال الفواتير إلى العملاء وتسجيل المبيعات Billing Customers and Recording

نظراً لأن إرسال الفواتير إلى العملاء تمثل الوسيلة التي يتم عن طريقها إبلاغ العميل بالقيمة المستحقة على البضائع، فيجب إعدادها على نحو صحيح وفي الوقت المناسب. ويتمثل أهم الجوانب في إرسال الفاتورة في: التأكد من أن كافة البضائع التي تم شحنها قد تم إعداد وإرسال فواتير عنها، ثم يتم إرسال أكثر من فاتورة لنسخة واحدة، وأن كل عميل قد تم إرسال الفاتورة التي تتضمن القيمة المستحقة عليه فعلاً. ويتوقف إرسال الفاتورة بالقيمة الملائمة على تحميل العميل بالكمية التي تم شحنها إليه بالسعر المرخص به. ويشمل السعر المرخص به امور مثل: سعر الشحن، التأمين، وشروط الدفع.

وفي معظم النظم، يشمل إرسال الفاتورة للعميل إعداد صورة متعددة من فاتورة البيع والتحديث المتزامن: لملف العمليات المالية للمبيعات، الملف الرئيسي للمدينين، والملف الرئيسي للإستاذ العام لكل من المبيعات والمدينين. ويتم إستخدام هذه المعلومات في: التسجيل في يومية المبيعات، بالإضافة إلى النقدية المحصلة وعمليات الإئتمان المتنوعة، والسماح بإعداد ميزان المراجعة لحسابات المدينين.

فاتورة البيع. مستند يشمل وصف وكمية البضائع المباعة، السعر بما في ذلك قيمة الشحن، التأمين، الشروط، وباقي المعلومات المناسبة الأخرى. وعادة ما يتم إعدادها تلقائياً من خلال الحاسب الإلكتروني بعدما يتم إدخال كل من: رقم العميل، الكمية، الموقع الذي سيتم نقل البضائع إليه، وشروط البيع. وتمثل فاتورة البيع وسيلة لإبلاغ العميل بقيمة المبيعات والتاريخ الذي يستحق الدفع فيه. ويتم إرسال الفاتورة الأصلية للعميل مع الإحتفاظ بصورة أو أكثر.

يومية المبيعات. تمثل دفتر يومية يتم فيه تسجيل العمليات المالية للمبيعات. وتشمل اليومية التفصيلية للمبيعات كافة العمليات المالية للمبيعات. ويتم عادة فيها توضيح إجمالي المبيعات لتبويبات مختلفة، مثل: خطوط الإنتاج، إدخار المدينين، والديون وصور الإئتمان المتنوعة. ويمكن أيضاً أن تشمل يومية المبيعات العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات. وسيتم التوصل إلى هذه اليومية في أية فترة عن طريق العمليات المالية للمبيعات المدرجة بالملفات الخاصة بالحاسب الإلكتروني.

تقرير ملخص المبيعات. مستند يتم إستخراجه بواسطة الحاسب الإلكتروني يتم فيه تلخيص المبيعات للفترة. ويشمل التقرير عادة معلومات تحليلية عن المكونات الرئيسية مثل رجل البيع، المنتج، أو المقاطعة.

الملف الرئيسي للمدينين. ملف يتم فيه تسجيل: المبيعات الفردية، النقدية المحصلة، ومردودات ومسموحات المبيعات لكل عميل مع الإحتفاظ برصيد حساب لكل عميل. ويتم تحديث الملف الرئيسي من خلال ملفات العمليات المالية بالحاسب الإلكتروني عن: المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والنقدية المحصلة. ويجب أن يتساوى إجمالي أرصدة الحسابات الفردية بالملف الرئيسي مع إجمالي ارصده المدينين بالأستاذ العام. وتظهر مخرجات الملف الرئيسي للمدينين كل من: إسم العميل، الرصيد الإفتتاحي للمدينين، كل عملية ماليه من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، النقدية المحصلة، والرصيد الختامي. وعندما يتم إستخدام مصطلح الملف الرئيسي في هذا الكتاب، فإنه

يعبر عن ملف الحاسب الإلكتروني أو مخرجات هذا الملف. ويطلق عليه أحيانا الأستاذ المساعد للمدينين أو الأستاذ الفرعي للمدينين.

ميزان المراجعة للمدينين. يمثل قائمة بالقيم المستحقة على كل عميل في تاريخ محدد. ويتم إعداده مباشرة من الملف الرئيسي للمدينين. وهو يمثل عادة ميزان زمني للمراجعة يظهر عمر مكونات رصيد كل عميل في تاريخ التقرير.

القوائم الشهرية. مستند يتم إرساله إلى كل عميل لتوضيح: الرصيد الإفتتاحي للمدين، قيم وتاريخ كل عملية بيع، المدفوعات النقدية التي تم إستلامها، مذكرات الإئتمان التي تم إصدارها والرصيد الختامي المستحق. وهو يمثل في جوهره جزءاً من الملف الرئيسي للمدينين يخص العميل.

تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة Processing and Recording Cash Receipts

تعد الوظائف الأربعة السابق ذكرها وظائف ضرورية لنقل البضائع إلى العميل وإرسال الفواتير المناسبة إليه وإثبات إنعكاس ذلك على المعلومات بالدفاتر المحاسبية. وتتمثل حصيلة هذه الوظائف الأربعة في العمليات التالية للمبيعات. وتتضمن الوظائف الأربعة التالية: تحصيل وتسجيل النقدية، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، والإحتياط للديون المعدومة.

ويشمل تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة: الإستلام، الإيداع، وتسجيل النقدية. وتتضمن النقدية كل من العملات والشيكات. ويتمثل الإهتمام الأكبر في إمكانية وقوع السرقة. ويمكن أن تحدث السرقة قبل إثبات النقدية في السجلات أو بعد ذلك. ويتمثل الإعتبار الأهم في التعامل مع النقدية المحصلة بضرورة إيداع كافة أنواع النقدية في البنك بالقيمة الصحيحة وفي الوقت المناسب مع تسجيلها في ملف العمليات المالية للنقدية المحصلة والذي يتم إستخدامه للتسجيل في يومية النقدية المحصلة وتحديث الملفات الرئيسية للمدينين ودفتر الأستاذ العام، ولذلك يعد إشعار التحويل أمراً هاماً في هذا الصدد.

إشعار التحويل. مستند يتم إرفاقه مع فاتورة البيع التي يتم إرسالها إلى العميل ويعكس رده مع الدفع النقدي إلى البائع. ويتم إستخدامه لتوضيح: اسم العميل، رقم فاتورة البيع، قيمة الفاتورة عند إستلام المدفوعات. فإذا لم يقم العميل بإرفاق إشعار التحويل عند الدفع، من المتعارف عليه أن يقوم الشخص الذي يفض البريد بإعداد إشعار في وقت فض البريد. ويتم إستخدام إشعار التحويل للسماح بإيداع النقدية فوراً ولتحسين الرقابة على حماية الأصول.

القائمة المسبقة للنقدية المحصلة Prelisting. قائمة يتم إعدادها بواسطة شخص مستقل (شخص ليس له حق التعامل مع النقدية وليس عليه مسئولية تسجيل المبيعات أو المدينين) عند إستلام النقدية. ويتم إستخدامها للتحقق من ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفي الوقت المناسب.

يومية النقدية المحصلة. دفتر يومية يتم فيه تسجيل النقدية المحصلة من: المتحصلات، المبيعات النقدية وباقي أنواع النقدية التي يتم تحصيلها. ويتم فيه: التعرف على إجمالي النقدية التي تم استلامها؛ القيمة الإجمالية للإئتمان على المدينين نتيجة المبيعات الأصلية؛ الخصم التجاري والخصم المسموح به، وباقي أنواع الديون والأئتمان الأخرى. ويتم تدعيم القيود اليومية بيومية النقدية المحصلة بإشعارات التحويل. ويتم التوصل إلى اليومية بأي وقت من خلال العمليات المالية للنقدية المحصلة المدرجة في ملفات الحاسب الإلكتروني.

تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات
Processing and Recording Sales Returns and Allowances

إذا شعر العميل بعدم الرضاء عن البضائع، يمكن للبائع أن يقبل رد البضائع أو تخفيض قيمة الدين على العميل. وعادة ما تعد الشركة تقرير إستلام عن البضائع المرتدة مع ردها إلى المخزون. ويجب تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات بشكل صحيح في ملف العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات والملف الرئيسي للمدينين. ويتم عادة إصدار مذكرة للمردودات والمسموحات للمساعدة في الحفاظ على الرقابة لتسهيل إمساك الدفاتر.

مذكرة الإئتمان. مستند يعبر عن التخفيض في القيمة المستحقة على العميل نتيجة رد البضائع أو منح المسموحات إلى العميل. ويؤخذ نفس شكل فاتورة البيع ولكن بدعم الخفض في رصيد المدينين وليس الزيادة.

يومية مردودات ومسموحات المبيعات. دفتر يومية يتم فيه تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات، ويؤدي نفس وظيفة دفتر يومية المبيعات. وتقوم العديد من الشركات بتسجيل هذه العمليات المالية في يومية المبيعات بدلاً من تخصيص يومية منفصلة لها.

شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل Charging off Uncollectible Accounts Receivable

على الرغم من الجهد المخلص الذي تبذله إدارة الإئتمان، إلا أنه قد يقوم بعض العملاء بعدم سداد الفواتير الخاصة بهم. وعندما تتوصل الشركة إلى إستنتاج مؤداه عدم إمكانية تحصيل القيمة، يجب أن يتم شطبها. وعادة مايحدث ذلك بعد إعلان إفلاس العميل أو أن القيمة قد تم تحويلها إلى هيئة لتحصيل. ويتطلب الأمر من الوجهة المحاسبية المناسبة أن يتم تسوية هذه الحسابات غير القابلة للتحصيل.

نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل. يتمثل في مستند يستخدم داخلياً يتم فيه توضيح سلطة شطب حساب أحد المدينين وإعتباره غير قابل للتحصيل.

الإحتياط للديون المعدومة Providing for bad Debets

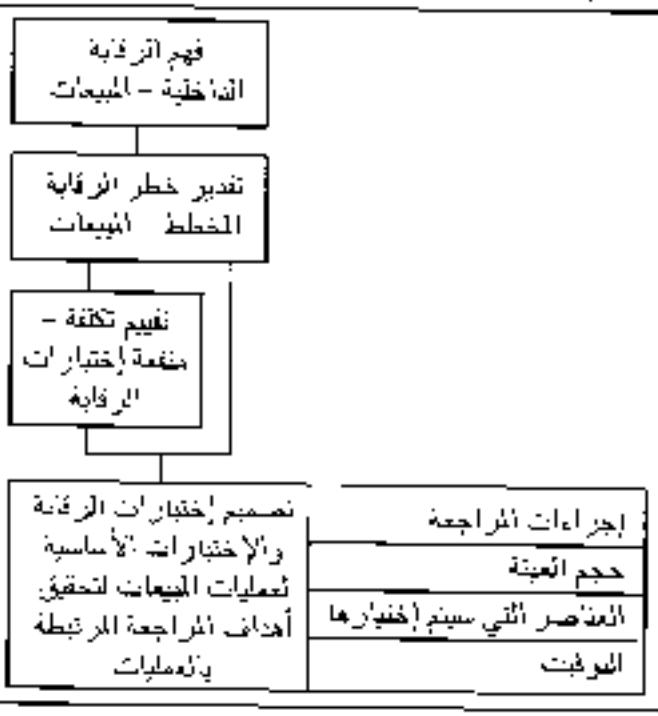
يجب أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها كافياً لستوعب قيمة مبيعات الفترة الحالية التي لن تتمكن الشركة من تحصيلها في المستقبل. ويمثل هذا المخصص في معظم الشركات قيمة مبنية تنتج عن تسوية الإدارة في نهاية الفترة للقيمة المسموح بها من الحسابات غير القابلة للتحصيل.

منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات
Methodology for designing Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions for Sales

الهدف التعليمي ١١-٣: تحديد أنواع الرقابة الداخلية على عمليات المبيعات، تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتقدير خطر الرقابة المرتبط بها

يوضح الشكل ١١-٢ منهجية التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات، وسيق دراسة هذه المنهجية في تكتيها العام في الفصلين التاسع والعاشر. ويتم تطبيقها بصفة خاصة في هذا الجزء على المبيعات. ويظهر المستطيل بأسفل الشكل ١١-٢ قرارات الأدلة التي يجب أن يتخذها المراجع. ويتناول هذا الجزء تقرير ماهية إجراءات المراجعة الملائمة. وفيما يتعلق بقرار التوقيت، يتم تنفيذ الإختبارات عادة في تاريخ فترى إذا كانت

شكل ١١ - ٢
منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات



الرقابة الداخلية فعالة، ولكن يمكن أدائها بعد تاريخ الميزانية أيضاً. وسيتم دراسة قرارى حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها بالفصل الثاني عشر.

ويدعم الجدول ١١ - ٢ الشكل ١١ - ٢، حيث يلخص تطبيق المنهجية الواردة بالشكل. وتم في الجدول ١١ - ٢ تحديد: أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات مع أنواع الرقابة الرئيسية الخاصة بها، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم الرجوع إلى الجدول ١١ - ٢ طوال هذا الجزء.

فهم الرقابة الداخلية - المبيعات Understand Internal Control - Sales

تم بالفصل التاسع مناقشة كيفية توصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية. ويتمثل المنهج النموذجي في إطار المبيعات في: إستخدام خرائط التدفق لدى العميل، إعداد قائمة الإستقصاء للرقابة الداخلية، وتنفيذ إختبارات التشغيل الروتيني للمبيعات. ويوضح الشكلين ١١ - ٥، و ١١ - ٦ كل من الخريطة التنظيمية وخريطة التدفق في شركة Tillsborg Hardware Co. والذين يتم إستخدامهما في إثبات كل من تصميم إختبارات الرقابة وتصميم إجراءات المراجعة الخاصة بالإختبارات الأساسية للعمليات.

تقدير خطر الرقابة المخطط - المبيعات Assess Planned Control Risk - Sales

يستخدم المراجع المعلومات التي تم التوصل إليها لفهم الرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة. ولإجراء هذا التقدير، يجب إتمام أربع خطوات أساسية سبق مناقشتها في الفصل التاسع، وهي:

- أولاً: يجب أن يتوافر للمراجع إطار عمل لتقدير خطر الرقابة. ويتمثل إطار العمل لكافة العمليات في أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات. وبالنسبة للمبيعات، يوضح الشكل ١١ - ٧ هذه

جدول ١١-٢

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المتعارف عليها

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة المتعارف عليه	الإختبار الأساسي المتعارف عليه للعمليات المالية
تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيون (الوجود)	• يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء تم الموافق عليها • الترخيص بالإئتمان قبل إتمام الشحن • الترقيم المسبق لفواتير البيع والمحاسبة المناسبة عنها • يتم فقط قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات في الحاسب الإلكتروني عند الإدخال • يتم إرسال القوائم الشهرية للعملاء مع إجراء متابعة مستقلة للشكاوى التي يتم إستلامها	• فحص صور فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن وأوامر العملاء • فحص أوامر العميل للموافقة على الإئتمان • المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع • فحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء(٢) • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها	• فحص يومية المبيعات والأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير العادية(١) • تتبع القيود في يومية المبيعات إلى: أوامر البيع، فواتير البيع، ومستندات الشحن • تتبع مستندات الشحن إلى إدراج البضاعة التي تم شحنها في سجلات المخزون المستمر • تتبع قيود الإئتمان بالملف الرئيسي للمدينين مع المصدر الموجود
العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	• الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها	• المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام مستندات الشحن • المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع	• تتبع مستندات الشحن إلى فواتير البيع والقيد في يومية المبيعات والملف الرئيسي للمدينين
تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على الحوض الصحيح (الدقة)	• الترخيص اللازم لتحديد السعر، الشروط، سعر الشحن ومبالغ الخصم • التحقق الداخلي من إعداد الفاتورة • إدخال سعر وحدة البيع الذي تم الموافقة عليه إلى الحاسب الإلكتروني واستخدامه في كافة عمليات البيع • مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني	• فحص صور فواتير البيع للتعرف على مدى وجود الترخيص اللازم • فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها • فحص مخرجات الحاسب الإلكتروني التي تم الموافقة عليها والخاصة بسعر الوحدة المباعة(٢) • فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات مسجل الرقابة على البيانات ومقارنة الإجمالي مع تقارير الملخصات	• إعادة حساب المعلومات في فواتير البيع • تتبع القيود في يومية المبيعات إلى فواتير البيع • تتبع التفاصيل في فواتير البيع إلى: مستندات الشحن، قائمة السعر التي تم الموافقة عليها، وأوامر العملاء

(١) يمثل ذلك أحد صور الإجراءات التحليلية التي يمكن تطبيقها أيضاً على أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية وتشمل: الإكتمال، الدقة، والتوقيت.

(٢) يمكن إستخدام هذا النوع من الرقابة في عديد من عمليات المراجعة بإستخدام الحاسب الإلكتروني.

التبويب الملائم للعمليات المالية (التبويب)	• إستخدم دليل ملائم للحسابات • الفحص والتحقق الداخلي	• فحص مدى ملائمة دليل الحسابات • فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها	• فحص المستندات التي تدعم التعديلات الدائنة للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التصنيف
تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	• إتباع إجراءات لإعداد الفواتير والتسجيل للمبيعات يوميا في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان • التحقق الداخلي	• فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها فواتير الشحن والمبيعات التي لم يتم تسجيلها • فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها	• مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن
الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (التسجيل والتلخيص)	• إرسال القوائم المعتادة شهريا للعملاء • التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للمدينين • مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو اجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ	• ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم للعملاء بالبريد • فحص تأشير التحقق الداخلي	• جمع البومبات والتتبع إلى دفتر الأستاذ والملف الرئيسي للمدينين.

الأهداف في شركة Hillsburg Hardware. ويتم تطبيق نفس الأهداف في كل عملية مراجعة.

• ثانياً، يجب أن يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية للمبيعات. ويتم توضيح ذلك في الشكل ١١-٧. وتختلف أنواع الرقابة وأوجه القصور في كل عملية مراجعة.

• ثالثاً، بعد التعرف على أنواع الرقابة وأوجه القصور، يقوم المراجع بربطهما مع الأهداف. ويتم توضيح ذلك في الشكل ١١-٧ بالحروف «ق» و«ض» بالأعمدة الملائمة.

• أخيراً، يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم أنواع الرقابة وأوجه القصور لكل هدف. وتعد هذه خطوة أساسية لأنها تؤثر على قرارات المراجع بشأن كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ويعد هذا قراراً شخصياً لكل مراجع. ويوضح الجزء السفلي بالشكل ١١-٧ إستنتاجات المراجع لشركة Hillsburg Hardware Co.

وسيتم في القسم التالي مناقشة أنشطة الرقابة الرئيسية للمبيعات. ويعد معرفة هذه الأنشطة أمراً هاماً للتعرف على كل من أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بالرقابة الداخلية للمبيعات، والذي يمثل الخطوة الثانية في تقدير خطر الرقابة.

الفصل الملائم بين الواجبات. يعد الفصل الملائم بين الواجبات أمراً مفيداً لمنع الأنواع المختلفة من التحريفات سواء المتعمدة منها أو غير المتعمدة. وحتى يمكن منع الغش، يجب منع أي شخص يتحمل مسئولية إدخال كل من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة إلى الحاسب الإلكتروني من التعامل مع النقدية. ومن المفضل أيضاً فصل وظائف منح الإئتمان عن وظائف البيع، حيث يمكن إستخدام شبكات الإئتمان لموازنة الميل الطبيعي لأفراد البيع لزيادة حجم المبيعات على الرغم من إمكانية إرتفاع نسبة شطب الديون المعدومة. ومن الأهمية أيضاً أن يتم توفير الإستقلال للأفراد المسئولين عن المقارنات الداخلية عن الأفراد الذين يقومون بإدخال البيانات الأصلية. وعلى سبيل المثال، يجب أن يقوم بمقارنة إجمالي الكميات مع تقارير الملخصات ومقارنة إجماليات الملف الرئيسي للمدينين مع رصيد

الأستاذ العام شخص مستقل عن الشخص الذي يقوم بإدخال العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة.

الترخيص الملائم. يرجع إهتمام المراجع بالترخيص إلى ثلاثة أمور: يجب توافر ترخيص ملائم للإنتمان قبل إتمام البيع، يجب شحن البضائع بعد توفير الترخيص الملائم، ويجب الترخيص بالأسعار ويشمل ذلك كل من الشروط الأساسية وأسعار الشحن ومبالغ الخصم. ويتم إستخدام النوعين الأولين من الرقابة لمنع خسارة الشركة نتيجة الشحن إلى عملاء غير حقيقيين أو الشحن إلى عملاء لايستطيعون سداد قيمة المبيعات. ويقصد بالترخيص بالسعر التأكد من إعداد فاتورة البيع بالسعر الذي يعبر عن سياسة الشركة.

المستندات والسجلات الملائمة. نظراً لأن كل شركة يكون لها نظام خاص لبدء وتشغيل وتسجيل العمليات المالية، سيكون من الصعب تقييم ما إذا كانت الإجراءات بالشركة قد تم تصميمها لتحقيق أقصى قدر من الرقابة، ومع ذلك، يجب أن توجد إجراءات كافية للتسجيل قبل أن يتم تحقيق معظم أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. وعلى سبيل المثال، تقوم بعض الشركات بشكل تلقائي بإعداد صور متعددة من فواتير البيع سابقة الترقيم في الوقت الذي يتم فيه إستلام أمر العميل. ويتم إستخدام صور هذا المستند في: الموافقة على الإئتمان، الترخيص بالشحن، تسجيل عدد الوحدات التي يتم شحنها، وإرسال الفواتير للعملاء. وفي ظل هذا النظام، لايوجد إحتمال للفشل في إرسال الفواتير للعملاء إذا تمت المحاسبة عن الفواتير بشكل دوري. وفي ظل نظام مختلف، يتم إعداد فواتير البيع بعد شحن البضاعة فقط، وبالتالي يزيد إحتمال الفشل في إرسال الفاتورة للعميل ما لم يكن هناك نوع من أنواع الرقابة يعوض ذلك.

المستندات سابقة الترقيم. تتمثل الصفة الأساسية في مستندات البيع في إستخدام مستندات سابقة الترقيم، ويتم ذلك بهدف منع عدم إعداد الفاتورة أو عدم تسجيل المبيعات أو منع إعداد الفاتورة وتسجيل المبيعات بصورة مزدوجة. وبالطبع، لايجب إستخدام مستندات سابقة الترقيم على نحو جيد ما لم تتم المحاسبة عنها بشكل ملائم. وكمثال لإستخدام هذا النوع من الرقابة، يقوم المسجل الذي يعد الفواتير بملء صورة من كافة مستندات الشحن بترتيب متتابع بعد إعداد كل فاتورة شحن، مع قيام شخص اخر دورياً بالمحاسبة عن كافة الأرقام وفحص الأسباب وراء أية مستندات مفقودة. وكمثال أخر، يتم إعداد برنامج للحاسب الإلكتروني لتوفير قائمة بالأرقام التي لم يتم إستخدامها بنهاية الشهر والمتابعة بواسطة شخص مناسب.

إرسال القوائم الشهرية بالبريد. يعد إرسال القوائم الشهرية بواسطة شخص لايتم تحميله بمسئولية التعامل مع النقدية أو إعداد دفاتر المبيعات والمدينين نوعاً مفيداً من الرقابة لأن ذلك يشجع الحصول على إستجابة من العملاء في حالة عدم تحديد الرصيد بشكل مناسب. وحتى يتم التوصل لأكبر قدر ممكن من الفعالية، يتم توجيه كافة الإختلافات بشأن الرصيد في الحساب إلى شخص يتم تعيينه رسمياً ولاتكون له مسئولية التعامل مع النقدية أو تسجيل المبيعات أو المدينين.

إجراءات التحقق الداخلي. يعد إستخدام أفراد مستقلين لفحص تشغيل وتسجيل العمليات المالية للمبيعات أمراً أساسياً لتحقيق كافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن أمثلة ذلك: المحاسبة عن تتابع أرقام المستندات سابقة الترقيم، فحص دقة إعداد المستند، فحص التقارير عن العناصر غير العادية أو غير الصحيحة.

تقييم تكلفة – منفعة إختبار الرقابة Evaluate Cost - Benfit of Testing Controls

بعدما يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية وأوجه القصور بالرقابة الداخلية

وتقدير خطر الرقابة، يكون من الملائم أن يتم تقرير ما إذا كان سيتم تخفيض الإختبارات الأساسية بشكل كاف لتبرير تكلفة تنفيذ إختبارات الرقابة. وعندما يكون ذلك عملياً، يتخذ المراجع هذا القرار قبل الإنتهاء من الصفوفة الموضحة بالشكل ١١-٧. وسيكون أمراً غير منطقياً أن يتم تحمل تكلفة التعرف على أنواع الرقابة وتقدير خطر الرقابة في مستوى يقل عن الحد الأقصى إذا لم يستتبع ذلك تخفيض الإختبارات الأساسية.

تصميم إختبارات الرقابة على المبيعات Design Tests of Controls for Sales

يجب على المراجع أن يصمم إختبار أو أكثر للرقابة للتحقق من فعالية كل نوع من الرقابة يتم التخطيط للإعتماد عليه لتخفيض خطر الرقابة. وفي معظم عمليات المراجعة، يكون من السهل نسبياً تحديد طبيعة إختبار الرقابة من خلال طبيعة نوع الرقابة. وعلى سبيل المثال، إذا كان نوع الرقابة الداخلية يتمثل في التوقيع على أوامر العملاء قبل الموافقة على الإئتمان، سيتمثل إختبار الرقابة في فحص مدى وجود التوقيع الملائم على أمر العميل.

ويظهر العمود الثالث بالجدول ١١-٢ إختبار الرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة الرئيسية المذكورة بالعمود الثاني. وعلى سبيل المثال، يتمثل نوع الرقابة الرئيسي الأول في «يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر للعملاء تم الموافقة عليها». ويتمثل إختبار الرقابة في «فحص صور فواتير البيع لتدعيم أوامر العملاء وفواتير الشحن». وفي ظل هذا الإختبار، يكون من المهم للمراجع أن يبدأ من فواتير البيع ويفحص المستندات التي تدعم فاتورة البيع بدلاً من الإتجاه إلى الإتجاه العكس. فإذا قام المراجع بالتتبع من مستندات الشحن إلى فواتير البيع، سيعد ذلك إختباراً للإكتمال. وسيتم مناقشة إتجاه الإختبارات من خلال الشكل ١١-٣.

ويوجد نوع شائع لإختبار الرقابة على المبيعات يتمثل في المحاسبة عن تتابع أنواع المستندات المختلفة، مثل إختبار فواتير البيع المزدوجة من واقع يومية المبيعات؛ ملاحظة الأرقام المفقودة والمزدوجة بالفواتير أو ملاحظة الخروج عن التتابع المعتاد بالفواتير. ويوفر هذا الإختبار على نحو متزامن أدلة لهدفي الوجود والإكتمال.

على سبيل المثال، بفرض أن المراجع قرر إختيار الفواتير من ١٨١٠٠# إلى ١٨١٩٩#. سيتم تحقيق هدف الإكتمال بشكل جزئي إذا تم تسجيل كافة الفواتير المائة. وسيتم تحقيق هدف الوجود إذا لم يتم تسجيل مزدوج لأي من الفواتير التي تحمل هذه الأرقام.

ويتم تقييد الإختبارات الملائمة للرقابة بشأن الفصل بين الواجبات عادة إلى ملاحظة المراجع عن الأنشطة والمناقشة مع الأفراد. وعلى سبيل المثال، من الممكن أن يتم ملاحظة ما إذا كان مسجل الفواتير له حق التعامل مع النقدية عند فض البريد الوارد أو عند إيداع النقدية. ويكون عادة أمراً ضرورياً أن يتم الإستفسار من الأفراد عن مسئولياتهم وعن وجود أية ظروف أدت إلى وجود إختلاف في مسئولياتهم عما هو موجو بالسياسة العادية. وعلى سبيل المثال، قد يصرح العامل المسئول عن إعداد فواتير العملاء أنه لايحق له التعامل مع النقدية. ويمكن أن تشير المناقشات التي يتم إجراؤها فيما بعد أنه عندما يكون الصراف في أجازة، يتولى هذا الشخص مسئولية تنفيذ واجبات الصراف.

ويمكن أداء العديد من إختبارات الرقابة الواردة بالجدول ١١-٢ من خلال الحاسب الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، يوجد إختبار رئيسي للرقابة الداخلية لمنع وقوع عمليات مالية تنطوي على الغش ويتمثل في اعداد قائمة بالأرقام الخالية للعملاء في ملفات الحاسب الإلكتروني. فإذا تم إدخال رقم

للعميل غير موجود بالقائمة إلى الحاسب الإلكتروني، يتم رفضه. ويتمثل إختبار الرقابة الذي يقوم به المراجع في محاولة إدخال أرقام لعملاء لا وجود لهم إلى الحاسب الإلكتروني للتأكد من تنفيذ الرقابة بالحاسب الإلكتروني. وسيتم دراسة إختبارات الرقابة عند استخدام المراجع للحاسب الإلكتروني في الفصل الخامس عشر. وفي هذا الفصل سيتم تنفيذ كافة إختبارات الرقابة يدوياً.

تصميم الإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات Design Substantive Tests of Transactions for Sales

لتحديد أنواع الإختبارات الأساسية للعمليات، سيتم توظيف بعض الإجراءات في كافة حالات المراجعة بغض النظر عن الظروف، يوجد أيضاً بعض أنواع الإختبارات الأساسية الأخرى بناء على مدى ملائمة أنواع الرقابة ونتائج الإختبارات الخاصة بالرقابة. وتتعلق الإختبارات الأساسية للعمليات المالية المذكورة بالعمود الرابع بالجدول ١١-٢ بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية المذكورة في العمود الأول وقد تم تصميمها لتحديد مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية تتعلق بهذه الأهداف بالعمليات المالية. وتتأثر إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها بأنواع الرقابة وإختبارات الرقابة الخاصة بتلك الأهداف. ويؤثر أيضاً كل من مستوى الأهمية النسبية، النتائج المخاصة بالسنة السابقة، وباقي العوامل السابق مناقشتها بالفصل الثامن على إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها. وسيتم في جانب لاحق بهذا القسم مناقشة بعض إجراءات المراجعة التي سيتم توظيفها في حالة عدم ملائمة الرقابة الداخلية.

ويعد تحديد إجراءات الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات المالية للمبيعات أمراً صعباً نسبياً بسبب تنوع طبيعتها إعتماداً على الظروف. وسيتم في الفقرات التالية التأكيد على الإجراءات التي لايتم استخدامها على نحو متكرر، نظراً لأنها تكون هي الإجراءات التي تتطلب قراراً في المراجعة. وسيتم مناقشة إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات المالية وفقاً لترتيب أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات المدرج بالجدول ١١-٢. ويجب ملاحظة أن بعض الاجراءات تحقق أكثر من هدف واحد.

تسجيل المبيعات الفعلية. بالنسبة لهذا الهدف، يهتم المراجع بإحتمال وجود ثلاثة أنواع من التحريفات: تسجيل مبيعات في دفتر اليومية لم يتم شحنها، تسجيل المبيعات لأكثر من مرة، شحن البضائع إلى عملاء لاوجود لهم وتسجيلها كمبيعات. ويمكن أن يحدث النوعين الأولين من التحريفات بشكل متعمد أو غير متعمد. أما النوع الثالث فينم دائما على نحو متعمد. وتكون العواقب مؤثرة لأن هذه التحريفات تؤدى إلى زيادة كل من الأصول والدخل.

ويوجد فرق هام بين إكتشاف الزيادة المتعمدة والزيادة غير المتعمدة بالمبيعات. حيث ينتج عن الزيادة غير المتعمدة عادة زيادة واضحة في المدينين، والتي يمكن إكتشافها بسهولة عن طريق إجراءات المصادقة. أما بالنسبة للغش، يحاول من يرتكب الغش إخفاء الزيادة، ويجعل ذلك الأمر صعباً على المراجع لإكتشافه. وتعد الإختبارات الأساسية للعمليات ضرورية لإكتشاف الزيادة بالمبيعات في مثل هذه الظروف.

وتتوقف الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات المالية لإختبار هدف الوجود على ما إذا كان المراجع يعتقد ان هناك احتمالا لحدوث التحريفات. حيث يقوم العديد من المراجعين بأداء الإختبارات الأساسية للعمليات لهدف الوجود فقط عند إعتقادهم بوجود قصور بالرقابة الداخلية، وبالتالي تتوقف طبيعة الإختبارات على طبيعة التحريف المحتمل على النحو التالي:

تسجيل مبيعات لم يتم شحنها. يمكن أن يقوم المراجع بتتبع قيود مختارة من يومية المبيعات للتحقق من وجود صور مستندات الشحن والمستندات الأخرى المرتبطة بها. فإذا كان المراجع مهتماً بإدخال

وجود صور مزدوجة مزيفة من مستند الشحن، سيكون ضرورياً أن يتم تتبع الفيم إلى دفاتر المخزون المستمر لإختبار هل تم تخفيض المخزون أم لا.

تسجيل المبيعات لأكثر من مرة. يمكن التعرف على المبيعات المزدوجة عن طريق فحص الترقيم الموجود في قائمة العمليات المالية للمبيعات المسجلة للتعرف على الأرقام المزدوجة.

شحن البضائع إلى عملاء لا وجود لهم. يحدث عادة هذا النوع من الغش فقط عندما يقوم الشخص الذي يسجل المبيعات بالترخيص بالشحن. وعندماتتسم الرقابة الداخلية بالضعف، يكون من الصعب إكتشاف إرساليات الشحن المزيفة.

ويوجد منهج آخر فعال لإكتشاف الأنواع الثلاثة من التحريفات بالعمليات المالية للمبيعات التي سبق مناقشتها عن طريق تتبع الإئتمان بالملف الرئيسي للمدينين من مصدره. فإذا تم تحصيل قيمة المدينين فعلاً نقداً أو تم رد بضاعة، بعد ذلك مؤشراً على حدوث واقعة البيع. فإذا كان الإئتمان يتعلق بشطب دين معدوم أو بمذكرة إئتمان أو بحساب لم يتم سداده حتى وقت المراجعة، يجب القيام بمتابعة مكثفة لمستندات الشحن وأوامر العملاء، حيث يمكن أن يحتوى كل منهما على عمليات مالية غير مناسبة للمبيعات.

ويجب دائماً تذكر أن المراجعة العادية لاتهدف بصفة أساسية لإكتشاف الغش ما لم يكن هناك أثر جوهرى على القوائم المالية. وسيكون تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات المالية السابق الإشارة إليها ضرورياً إذا كان المراجع مهتماً بوقوع الغش نتيجة عدم ملائمة أنواع الرقابة.

العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها. في العديد من عمليات المراجعة، لايتم تنفيذ إختبارات أساسية للعمليات المالية لهدف الإكتمال على أساس أن الزيادة في قيمة الأصول والدخل ستحتل الإهتمام الأكبر في المراجعة الخاصة بالعمليات المالية للمبيعات بدلاً من التخفيض في القيم. فإذا كان هناك أنواعاً غير ملائمة من الرقابة، وسيكون ذلك أمراً محتملاً إذا لم يقم العميل بإجراء تتبع داخلي محايد من مستندات الشحن إلى يومية المبيعات، سيعد تنفيذ الإختبارات الأساسية أمراً حتمياً.

ويتمثل الإجراء الفعال لإختبار إرساليات الشحن بدون الفواتير في تتبع مستندات الشحن من الملف بإدارة الشحن إلى فواتير البيع المزدوجة المرتبطة بها وإلى يومية المبيعات. وحتى يتم إجراء إختبار جيد من خلال هذا الإجراء، يجب أن يكون المراجع واثقاً من أن كافة مستندات الشحن قد تم إدراجها بالملف ويمكن التوصل لذلك من خلال القيام بالمحاسبة عن التتابع الرقمي للمستندات.

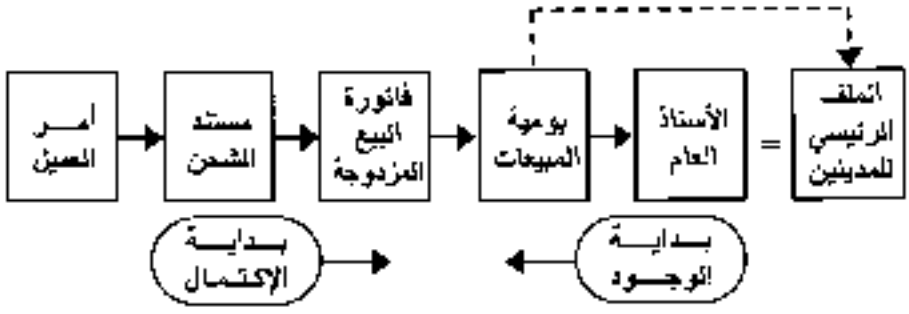
إتجاه الإختبارات. من الضروري للمراجع أن يفهم الفرق بين التتبع من المستندات التي تمثل مصدر العمليات المالية إلى دفتر اليومية والتتبع من دفتر اليومية إلى المستندات التي تدعم العملية المالية. ويتمثل النوع الأول في إختبار العمليات المالية التي تم حذفها Omitted Transactions (هدف الإكتمال). بينماتتمثل النوع الثاني في إختبار العمليات المالية التي لاوجود لها Nonexistent Transactions (هدف الوجود).

وعند إختبار هدف الوجود، تتمثل نقطة البداية في دفتر اليومية. حيث يتم إختيار عينة من أرقام الفواتير من دفتر اليومية وتتبعها إلى: فواتير البيع المزدوجة، مستندات الشحن، وأوامر العملاء. وعند إختبار هدف الإكتمال، تتمثل النقطة الأولية بشكل أكثر إحتمالاً في مستند الشحن. حيث يتم إختيار عينة من مستندات الشحن وتتبعها إلى فواتير البيع المزدوجة ودفتر يومية المبيعات لإختبار مدى وجود حذف.

عندما يتم تصميم إجراءات المراجعة لهدفي الوجود والإكتمال، تتمثل نقطة البداية الضرورية في تتبع المستند. ويشار إلى ذلك بإتجاه الإختبارات Direction of Tests. وعلى سبيل المثال، إذا كان

المراجع مهتما بهدف الوجود ولكنه قام بالتتبع في الإتجاه الخاطئ (من مستندات الشحن إلى دفتر اليومية)، سينتج قصور شديد في المراجعة. ويتم توضيح إتجاه الإختبارات بالشكل ١١ -٣.

الشكل ١١- ٣
إتجاه الإختبارات للمبيعات



وعند إختبار أهداف المراجعة الأربعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية، لايعد تحديد إتجاه الإختبارات عادة أمراً مناسباً. وعلى سبيل المثال، يمكن إختبار دقة العمليات المالية للمبيعات عن طريق التتبع من فاتورة البيع المزدوجة إلى مستند الشحن أو العكس.

التسجيل الدقيق للمبيعات. يرتبط التسجيل الدقيق للعمليات المالية للمبيعات بـ: شحن قيمة البضاعة التي تم طلبها، الإعداد الدقيق للفاتورة عن البضاعة التي تم شحنها، والتسجيل الدقيق لقيمة الفاتورة بالدفاتر المحاسبية. ويتم عادة تنفيذ الإختبارات الأساسية للتأكد من صحة كل هذه الجوانب للدقة في كافة عمليات المراجعة.

وتشمل الإختبارات الأساسية النموذجية للعمليات المالية إعادة حساب المعلومات بالدفاتر المحاسبية للتحقق من مدى ملائمتها. ويتمثل المنهج المتعارف عليه في البدء بالقيود بدفتر يومية المبيعات ومقارنة الإجمالي بعمليات مالية مختارة مع القيود بالملف الرئيسي للمدينين ومع فواتير البيع المزدوجة. ويتم عادة مقارنة الأسعار في فواتير البيع المزدوجة مع قائمة السعر المصدق عليها، مع إعادة حساب عمليات الضرب والجمع، ومقارنة التفاصيل بالفواتير مع الوصف الموجود بدفاتر الشحن، ومع الكميات بدفاتر الشحن، ومع إجراءات التعرف على العميل. وعادة ما يتم فحص نفس المعلومات في كل من أوامر العملاء وأوامر البيع.

ويعد مقارنة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية لهدف الدقة مثالاً جيداً على كيفية توفير وقت المراجعة في حالة وجود رقابة داخلية فعالة. ومن الواضح أنه في ظل هذا الهدف لاتستغرق إختبارات الرقابة وقتاً لأنها تشمل فقط فحص التوقيعات أو الأدلة الأخرى للتحقق الداخلي. ونظراً لأنه يمكن خفض حجم العينة للإختبارات الأساسية للعمليات المالية في حالة ثبوت فعالية الرقابة، يمكن توفير التكلفة عن طريق تنفيذ إختبار الرقابة ذو التكلفة الأقل.

التبويب الملائم للمبيعات المسجلة. يعد تحميل الحساب الصحيح في دفتر الأستاذ العام مشكلة صغيرة في المبيعات بالمقارنة مع الدوائر الأخرى للعمليات المالية، ولكنه لايزال محل الإهتمام. وعندما توجد مبيعات نقدية ومبيعات على الأجل، يجب ألا يتم تحميل حسابات المدينين بالمبيعات النقدية أو إثبات تحصيل المبيعات على الأجل نتيجة المبيعات النقدية ومن المهم أيضاً ألا يتم تبويب المبيعات من الأصول الخاصة بالتشغيل على أنها مبيعات، مثل المباني. وبالنسبة للشركات التي تستخدم أكثر من تبويب للمبيعات، مثل الشركات التي تصدر قوائم لإرباح الفروع، يعد التبويب الصحيح أمراً أساسياً.

ومن المتعارف عليه أن يتم إختبار التبويب الملائم للمبيعات كجزء من إختبار الدقة. ويقوم المراجع بفحص المستندات الداعمة لتحديد مدى التبويب الملائم لعمليات مالية معينة ومقارنة ذلك مع الحسابات الفعلية التي تم تحميلها.

تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح. من المهم إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات في وقت قريب من حدوث الشحن قدر الإمكان لمنع حدوث الحذف غير المتعمد للعمليات المالية من الدفاتر وللتأكد من أن المبيعات قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة. ومن المتعارف عليه أن يتم في نفس وقت تنفيذ إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات المالية الخاصة بالدقة مقارنة التاريخ في فاتورة الشحن أو في أي مستندات أخرى للشحن مع التواريخ في: فواتير البيع المزدوجة، دفتر يومية المبيعات، والملف الرئيسي للمدينين. ويمكن أن تشير الفروق الكبيرة إلى مشكلة محتملة تتعلق بالفاصل الزمني.

إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم بالملف الرئيسي وتلخيصها بشكل صحيح. يعد الإدراج الملائم لكافة العمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين أمراً ضرورياً لأن دقة هذه السجلات تؤثر في قدرة العميل على تحصيل المبالغ على المدينين. وبالمثل، يجب تجميع يومية المبيعات بشكل صحيح وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام حتى يمكن إعداد القوائم المالية بشكل صحيح. وفي معظم عمليات المراجعة، يكون من المتعارف عليه تنفيذ بعض الإختبارات الكتابية للدقة مثل جمع اليوميات وتتبع الإجماليات والتفاصيل إلى كل من الأستاذ العام والملف الرئيسي لفحص ما إذا كان هناك تحريفات متعمدة أو غير متعمدة عند تشغيل العمليات المالية للمبيعات. ويتأثر مدى هذه الإختبارات بجودة الرقابة الداخلية. ويتم التتبع من دفتر يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي عادة كجزء من تحقيق باقي أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية، ولكن يتم تجميع يومية المبيعات وتتبع الإجماليات إلى دفتر الأستاذ كإجراء منفصل.

ويشمل الفرق بين الترحيل والتلخيص وباقي أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في أن الترحيل والتلخيص يتضمن تجميع دفاتر اليومية وسجلات الملف الرئيسي ودفتر الأستاذ العام، والقيام بالتتبع من واحد إلى الاثنين الاخرين من هذه الدفاتر الثلاثة. فعندما يتم إجراء التجميع والمقارنة في إطار هذه الدفاتر الثلاث فقط، فإن التشغيل يعبر عن الترحيل والتلخيص. وبالمقابل، تشمل الدقة مقارنة المستندات مع بعضها البعض أو مع دفاتر اليومية أو مع سجلات الملف الرئيسي. وللتوضيح، تعبر المقارنة بين فاتورة البيع المزدوجة ويومية المبيعات أو القيد بالملف الرئيسي عن إجراء لتدقيق الدقة. بينما يعبر التتبع من القيد في يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي عن إجراء للترحيل والتخليص.

ملخص للمنهجية الخاصة بالمبيعات Summary of Methodology for Sales

يقدم الجدول ١١-٢ والشكل ١١-٢ ملخصا للمناقشة السابقة. ويوضح الشكل ١١-٢ منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات. بينما يدمج الجدول ١١-٢ الأجزاء الأربعة للمناقشة السابقة.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية (العمود ١). تم إشتقاق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية المدرجة بالجدول من إطار العمل الذي تم تصميمه في الفصلين الخامس والتاسع. وعلى الرغم من أن بعض أنواع الرقابة الداخلية تحقق أكثر من هدف واحد، إلا أنه من المفضل أن يتم التعامل مع كل هدف بشكل منفصل لتسهيل التوصل إلى تقدير أفضل لخطر الرقابة.

عناصر الرقابة الداخلية الرئيسية (العمود ٢). يتم تصميم أنواع الرقابة الداخلية على المبيعات لتحقيق أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية التي تم مناقشتها في الفصل الخامس والفصل

التاسع. فإذا كانت أنواع الرقابة الضرورية لتحقيق واحد أو أكثر من الأهداف تتسم بعدم الملائمة، يزيد إحتمال التحريفات المرتبطة بهذه الأهداف، بغض النظر عن أنواع الرقابة للأهداف الأخرى. وتم مناقشة منهجية تحديد أنواع الرقابة الموجودة بالفصل التاسع.

ويتمثل مصدر أنواع الرقابة المدرجة بالعمود «٢» في أنواع الرقابة التي تم التوصل إليها من مصفوفة خطر الرقابة مثل تلك بالشكل ١١-٧. حيث سيتم تضمين نوع الرقابة بأكثر من صف واحد بالجدول ١١-٢، إذا كان هناك أكثر من «ق» واحدة لهذا النوع من الرقابة في مصفوفة خطر الرقابة.

إختبارات الرقابة (العمود ٣). لكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية بالعمود «٢»، يقوم المراجع بتصميم إختبار للرقابة للتحقق من مدى فعاليته. لاحظ أن الإختبارات الخاصة بالرقابة بالجدول ١١-٢ ترتبط مباشرة بأنواع الرقابة الداخلية. ويجب أن يكون هناك على الأقل إختبار واحد للرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة.

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية (العمود ٤). تهدف هذه الإختبارات إلى تحديد ما إذا كان هناك أخطاء أو مخالفات نقدية في العمليات المالية للمبيعات. وفي الجدول ١١-٢، ترتبط الإختبارات الأساسية للعمليات المالية بالأهداف في العمود الأول.

ومن الضروري أن يتم فهم العلاقات بين الأعمدة بالجدول ١١-٢. ويشمل العمود الأول أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية. وتتماثل الأهداف العامة لأي فئة من العمليات المالية، ولكن تتنوع الأهداف المحددة لكل من: المبيعات، النقدية المحصلة أو أي فئة أخرى للعمليات المالية. وتم بالعمود الثاني الإشارة إلى واحد أو أكثر من أنواع الرقابة الداخلية للتوضيح لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. حيث من الضروري أن يتم ربط أي نوع من أنواع الرقابة بهدف واحد محدد أو أكثر. بعد ذلك، يتم ربط كل نوع من إختبارات الرقابة المتعارف عليها بالعمود الثالث مع نوع محدد من أنواع الرقابة الداخلية. ويتضمن الجدول على الأقل إختباراً واحداً للرقابة بالعمود الثالث لكل نوع من أنواع الرقابة بالعمود الثاني. وأخيراً، تعبر الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات بالعمود الأخير للجدول عن الأدلة التي تدعم هدف المراجعة المحدد بالعملية المالية بالعمود الأول. ولاترتبط الإختبارات الأساسية للعمليات بشكل مباشر بأنواع الرقابة الرئيسية أو بإختبارات الرقابة في العمودين الثاني والثالث، ولكن بتوقف مدى الإختبارات الأساسية للعمليات بشكل جزئي على أنواع الرقابة الموجودة وعلى نتائج إختبارات الرقابة.

تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة Design and Performance format Audit Procedures

يتمثل الهدف من عرض المعلومات بالجدول ١١-٢ في مساعدة المراجعين على تصميم برامج المراجعة التي تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في إطار ظروف محددة. فإذا كان لأهداف محددة أهمية أكبر في عملية مراجعة معينة أو عندما تختلف أنواع الرقابة نتيجة إختلاف العملاء، تساعد هذه المنهجية المراجع على تصميم برامج مراجعة كفء وفعال.

وبعد تصميم إجراءات المراجعة الملائمة في إطار الظروف المحددة، يجب أن يتم تنفيذها. ومن المحتمل أن يكون تنفيذ إجراءات المراجعة بالشكل الذي تم توضيحه بالتصميم في الجدول ١١-٢ أمراً غير كفء. حيث يجب عند التحويل من التصميم إلى نمط التنفيذ أن يتم دمج الإجراءات بما يحقق:

- حذف أية إجراءات مزدوجة.
- التأكد من انه عند اختبار مستند معين، قد تم تنفيذ كافة الإجراءات في نفس الوقت.

- تمكين المراجع من تنفيذ الإجراءات بأكثر أنواع الترتيب فعالية. وعلى سبيل المثال، من خلال جمع دفتر اليومية وفحص العناصر غير العادية في دفتر اليومية كمرحلة أولى، يستطيع المراجع التوصل إلى تصور أفضل لتنفيذ الإختبارات التفصيلية.

ويتم توضيح تطبيق عملية التحويل من التصميم إلى نمط التنفيذ لشركة Hillsbing Hardware في نهاية هذا الفصل. ويتم توضيح نمط التصميم في الجداول من ١١-٤ إلى ١١-٨. أما نمط الأداء فيتم توضيحه بالشكل ١١-٩.

مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances

الهدف التعليمي ١١-٤: تطبيق المنهجية الخاصة بالرقابة على العمليات المالية للمبيعات على الرقابة على مردودات ومسموحات المبيعات

تتماثل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وطرق العميل للرقابة على التحريفات بشكل أساسي بين كل من تشغيل مذكرات الإئتمان والشكل السابق توضيحه للمبيعات مع وجود إختلافين رئيسيين. يتعلق الإختلاف الأول بمستوى الأهمية النسبية. حيث لاتعد مردودات ومسموحات المبيعات في العديد من الحالات ذات أهمية كبيرة ويمكن تجاهلها في عملية المراجعة بأكملها. أما الفرق الرئيسي الثاني فيتعلق بالتأكيد على الأهداف. فبالنسبة لمردودات ومسموحات المبيعات، يتمثل التأكيد الأساسي عادة على إختبار وجود العمليات المالية المسجلة كوسيلة لإكتشاف أي تحويل للنقدية من خلال تغطية تحصيل أرصدة المدينين عن طريق إيجاد مردودات ومسموحات زائفة للمبيعات.

وعلى الرغم من أن التأكيد في مراجعة مردودات ومسموحات المبيعات يتم دائماً على إختبار وجود العمليات المالية المسجلة، لايمكن تجاهل هدف الإكتمال. حيث يمكن أن تكون لمردودات ومسموحات المبيعات غير المسجلة قيمة كبيرة يتم استخدامها من قبل إدارة الشركة لتحقيق زيادة في صافي الدخل.

وعادة، لايجب تجاهل باقي الأهداف الأخرى. ولكن نظراً لأن أهداف ومنهجية مراجعة مردودات ومسموحات المبيعات تماثل بشكل أساسي تلك الخاصة بالمبيعات، فلن يتم تخصيص دراسة تفصيلية لهذا الجانب. ويجب أن يكون القارئ قادراً على تطبيق نفس المنطق للتوصل إلى: أنواع الرقابة المناسبة، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من القيم.

يمكن رد المبيعات (تعود لكي يتم إصطيادك)

يبحث D.Sheelen عن زيادة ضخمة للحصة السوقية لشركة Regina Co في سوق تنافسي للمكانس الكهربائية بعد طرح الأسهم في عام ١٩٨٥. ومع ذلك، لوحظ إرتفاع في نسب الحبوب بالمنتجات الجديدة التي تم إنزالها إلى السوق دون القيام بالإختبارات المناسبة. وفي عام ١٩٨٧، تم رد عدد كبير جداً من المنتجات إلى الشركة. حيث تم رد ٤٠٠٠٠ مكنسة فقط من أحد خطوط الإنتاج في الربع الثالث من عام ١٩٨٧، ويمثل ذلك ١٦٪ من المبيعات.

وحتى يتم حماية الأرباح وسعر السهم للشركة، تأمر Sheelen مع المدير المالي لعدم تسجيل مردودات المبيعات، والتي بلغ حجمها قدراً كبيراً لدرجة انه تم تخزينها في مخزن مستقل. وفي ظل هذا الإتجاه، وظفت الشركة نظاماً جديداً للحاسب الإلكتروني حتى لايتم تسجيل مردودات المبيعات في الدفاتر. وعندما تم إكتشاف الغش في ١٩٨٨، أجبرت الشركة على إعلان إفلاسها. وتم إدانة Sheelen نتيجة الغش وتم تغريمه مبلغ ٢٥٠٠٠ دولار، وحكم عليه بعام واحد.

المصدر: John A. Byrne, "How Don sheelen Made a mess that Regina couldn't clean up", Business week, February 12, 1990, pp. 46-50 Michael c. Knapp, Contemporary Auditing: Issues and cases, west Publishing, new york, 1993, pp. 79-85.

الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة

Internal Controls, Tests of Controls, and Substantive Tests of Transactions for Cash Receipts

الهدف التعليمي ١١-٥: تحديد أنواع الرقابة الداخلية على العمليات المالية للنقدية المحصلة: تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات وتقدير خطر الرقابة المرتبط بهما

يتم إستخدام نفس المنهجية الخاصة بتصميم إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات عند مراجعة النقدية المحصلة. وبالمثل، يتم تحديد إجراءات المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة حول نفس إطار العمل المستخدم للمبيعات والذي يتمثل في تصميم كل من: أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، عناصر الرقابة الداخلية الرئيسية لكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للأخطاء والمخالفات النقدية التي ترتبط بكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها. وكما يحدث في كافة جوانب المراجعة الأخرى، تتوقف اختبارات الرقابة على أنواع الرقابة التي يتعرف المراجع عليها لتخفيض خطر الرقابة المقدر بعدما يتم أخذ اختبارات الرقابة في الاعتبار وبعدما يتم مراعاة الأمور الأخرى في المراجعة.

ويوضح الشكل ١١-٣ كل من: أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة المتعارف عليها، الإختبارات الأساسية للعمليات المتعارف عليها لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للنقدية المحصلة. ونظراً لأن هذا الملخص يتبع نفس النمط السابق عرضه للمبيعات، لن يتم تقديم تفسير إضافي لمضمون الجدول.

جدول ١١-٣

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ، إختبارات الرقابة ، والإختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة المتعارف عليه	الإختبارات الأساسية للعمليات المالية المتعارف عليها
تسجيل النقدية المحصلة للأموال التي تم إستلامها فعلاً بواسطة الشركة (الوجود)	• فصل الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل في الدفاتر • القيود المستقلة لحسابات البنك	• ملاحظة الفصل بين الواجبات • ملاحظة التسوية المستقلة لحسابات البنك	• فحص يومية النقدية المحصلة ودفتر الأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة للقيم الكبيرة وغير العادية(١)
النقدية التي تم استلامها سجلت في يومية النقدية المحصلة (الإكتمال)	• الفصل في الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل في الدفاتر • إستخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً • التوقيع الفوري على الشيكات الواردة • التحقق الداخلي من تسجيل النقدية المحصلة • القوائم الشهرية المعدة الرسلة للعملاء	• المناقشة مع الأفراد والملاحظة • المحاسبة عن التتابع الرقمي أو فحص القائمة المعدة مسبقاً • ملاحظة التوقيع الفوري على الشيكات الواردة • فحص التأشير بالتحقق الداخلي • ملاحظة ما إذا تم إرسال القوائم الشهرية للعملاء	• التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقاً إلى يومية النقدية المحصلة
إيداع وتسجيل النقدية التي تم إستلامها بالقيم التي تم إستلامها (الدقة)	• نفس ما تم للهدف السابق • الموافقة على الخصم النقدي • مقارنة إجمالي الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني	• نفس ما تم للهدف السابق • فحص إشعارات التحويل للتعرف على الموافقة الملائمة • فحص ملف إجمالي الكميات للتعرف على توقيعات ممثل مراقبة البيانات ، ومقارنة الإجمالي لتقارير الملخصات	• إثبات إستلام النقدية • فحص إشعارات التحويل وفواتير البيع لتحديد ما إذا كان الخصم المسموح به يتفق مع سياسة الشركة
التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة (التبويب)	• إستخدام دليل ملائم للحسابات • الفحص والتحقق الداخلي	• فحص دليل الحسابات • فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي	• فحص المستندات التي تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة
تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح (التوقيت)	• الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومي للنقدية المحصلة • التحقق الداخلي	• ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة في أي نقطة من الزمن • فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي	• مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ في يومية النقدية المحصلة والقائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة
الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (الترحيل والتلخيص)	• إرسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء • التحقق الداخلي لمحتويات الملف الرئيسي للمدينين • مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ	• ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال القوائم بالبريد • فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلي • فحص التوقيعات في حساب دفتر الأستاذ للتعرف على حدوث المقارنة	• جمع دفاتر اليومية وتتبع الترحيل إلى دفتر الأستاذ والملف الرئيسي للمدينين

(١) يمثل ذلك أحد صور الاجراءات التحليلية الذي يمكن تطبيقها أيضاً على أهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات المالية وتشمل ، الإكتمال ، الدقة والتوقيت .

ثم يتم تقديم مناقشة تفصيلية لكل من: أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة مثلما تم مع المبيعات. وبدلاً من ذلك سيتم تقديم شرح تفصيلي لإجراءات المراجعة التي تكون محلاً لإحتمال عدم إستيعابها على نحو سليم بشكل أكثر.

ويتمثل الجانب الأهم في مسئولية المراجع عند مراجعة النقدية المحصلة في التعرف على أوجه القصور بالرقابة الداخلية التي تزيد من إحتمال الغش. ولتوسيع العرض في الجدول ١١-٣، يتم التأكيد على الإجراءات التي يتم تصميمها بصفة أساسية لإكتشاف الغش. ومع ذلك، يجب أن يتذكر القارئ طوال هذه المناقشة أن الإجراءات الخاصة بعدم التعامل مع الغش المذكورة بالجدول تمثل المسئولية الأساسية للمراجع. أما الإجراءات التي لن يتم مناقشتها فقد تم حذفها فقط لأنه يمكن التعرف على غرضها ومنهجية تطبيقها من الوصف الظاهر لها.

تحديد ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها Determine whether Cash Received was Recorded

يتمثل نوع الإختلاس الذي يصعب جداً على المراجع إكتشافه في هذا النوع الذي يحدث قبل تسجيل النقدية في يومية النقدية المحصلة أو في قائمة النقدية المعدة مسبقاً، خصوصاً إذا كان يتم تسجيل المبيع والنقدية المحصلة في وقت متزامن. وعلى سبيل المثال، في حالة إستلام سجل متجر البقالة للنقدية وعدم تسجيلها في سجل النقدية، سيكون من الصعب جداً إكتشاف السرقة. ولمنع مثل هذا النوع من الغش، يجب أن تتبع الشركات أنواعاً للرقابة الداخلية مثل تلك التي يتضمنها الهدف الثاني بالجدول ١١-٣. وسيتوقف بالطبع نوع الرقابة على نوع العمل. وعلى سبيل المثال، ستختلف أنواع الرقابة في متجر للتجزئة يتم فيه إستلام النقدية بواسطة نفس الشخص الذي يقوم ببيع السلع وتجميع النقدية عن أنواع الرقابة في شركة يتم فيها إستلام التحصيلات بالبريد بعد مرور عدة اسابيع على إتمام البيع.

ومن الممارسات العادية أن يتم تتبع إشعارات التحويل سابقة الترقيم أو القوائم المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة إلى يومية النقدية المحصلة والسجلات المساعدة للمدينين كإختبار أساسي لتسجيل النقدية المحصلة فعلاً. وسيكون هذا الإختبار فعالاً فقط إذا تم إعداد شريط تسجيل النقدية أو بعض القوائم الأخرى المعدة مسبقاً في وقت إستلام النقدية.

التحقق من تحصيل النقدية Prpare Proof of Cash Receipts

من إجراءات المراجعة التي يمكن إستخدامها على نحو مفيد لإثبات تحصيل النقدية، أن يتم إختبار ما إذا كانت كافة المبالغ النقدية المحصلة التي تم تسجيلها قد تم إيداعها بحساب البنك. وفي ظل هذا الإختبار يتم تسوية إجمالي النقدية المحصلة التي تم تسجيلها في يومية النقدية المحصلة بفترة محددة، شهر مثلاً، مع الإيداعات الفعلية بالبنك خلال نفس الفترة. وقد يوجد فرق بين الاثنين في ضوء إنتقال الإيداعات وباقي العناصر الأخرى. ولكن يمكن تسوية ومقارنة القيم. ولا يعد هذا اجراء مفيداً في إكتشاف النقدية المحصلة التي لم يتم تسجيلها في دفاتر اليومية أو عند تأخر وقت الإيداعات، ولكن يمكن من خلاله المساعدة في كشف: النقدية المحصلة التي تم تسجيلها ولم يتم إيداعها، الإيداعات التي تم تسجيلها، القروض التي لم يتم تسجيلها، القروض البنكية التي تم إيداعها مباشرة في حساب البنك، وباقي التحريفات المماثلة. وسيتم التعرض لإثبات التحصيلات والمدفوعات النقدية بالفصل الحادي والعشرين. ويستخدم هذا الاجراء الذي يستغرق وقتاً طويلاً عادة فقط في حالة ضعف أنواع الرقابة. وفي حالات نادرة عندما يوجد ضعف خطير بأنواع الرقابة تتمثل الفترة التي يتم عنها اجراء يتحقق من النقدية المحصلة في إجمالي السنة المالية.

إختبار لإكتشاف الإختلاس المرحلي من المدينين Tests to Discover Lapping of Accounts Receivable

يتمثل الإختلاس المرحلي من المدينين، الذي يعتبر أحد الأنواع المتعارف عليها للإختلاس، في إرجاء القيود الخاصة بتحصيل أرصدة المدينين حتى يتم إخفاء العجز الموجود بالنقدية. ويتم إرتكاب الإختلاس بواسطة شخص يكون لديه إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة ويتم بعد ذلك إدخالها إلى نظام الحاسب الإلكتروني. وبالتالي يتم تأجيل تسجيل تحصيل النقدية من أحد العملاء وتغطية العجز عن إستلام النقدية من عميل اخر. ويتم تغطية العميل الثاني عن طريق التحصيل من عميل ثالث بعد مرور عدة أيام. ويجب أن يستمر الموظف في تغطية العجز عن طريق تكرار: الإختلاس المرحلي؛ الإحلال محل المال المسروق، أو إيجاد وسيلة أخرى لإخفاء العجز.

ويمكن منع هذا النوع من الإختلاس ببساطة عن طريق الفصل بين الواجبات. ويمكن إكتشافه من خلال مقارنة: الأسم، القيمة، والتاريخ المدون في إشعار التحويل مع القيود في يومية النقدية المحصلة وإيصالات الإيداع المزدوجة المرتبطة. ونظراً لأن هذا الأجراء يستغرق وقتاً طويلاً، يتم عادة تنفيذه فقط عندما يوجد إهتمام محدد بالإختلاس نتيجة القصور في الرقابة الداخلية.

إختبارات المراجعة للحسابات غير القابلة للتحصيل Audit Tests for Uncollectible Accounts

(الهدف التعليمي ١١-٦: تطبيق منهجية الرقابة على دائرة المبيعات والتحصيل على شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل)

يتمثل أهم هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية يجب أن يظل في إعتبار المراجع عند قيامه بالتحقق من شطب الأرصدة الفردية للمدينين في وجود تسجيل للشطب. ويتمثل الاهتمام الأكبر عند إختيار إلغاء الحسابات وإعتبارها غير قابلة للتحصيل في إمكانية قيام العميل بتغطية الإختلاس عن طريق إلغاء أرصدة للمدينين تم تحصيلها فعلاً. ويتمثل نوع الرقابة الأساسي لمنع هذا النوع من التحريف في وجود الترخيص المناسب بشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل عن طريق تعيين مستوى إداري يسمح له بذلك بعد القيام بفحص أسباب عدم قيام العميل بالسداد.

وعادة، يستغرق التحقق من الحسابات التي يتم شطبها وقتاً قصيراً نسبياً. ويتمثل الإجراء المناسب في إختيار الموافقة التي تم إصدارها من الشخص الملائم. وعند فحص عينة من الحسابات المشطوبة، يكون من الضروري للمراجع أن يفحص التوافق بين ملفات العميل للتعرف على كيف تم التوصل إلى إستنتاج عدم القابلية للتصحيح. ويقوم المراجع في بعض الحالات بفحص تقارير الإئتمان التي تصدرها شركات مثل Dun & Bradstreet. وعندما يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه أن الحسابات التي تم شطبها من خلال إجراء قيود باليومية العامة قد تم التوصل إليها بشكل مناسب، يجب أن يتم تتبع العناصر المختارة إلى الملف الرئيسي للمدينين كإختبار للدفاتر.

الرقابة الداخلية الإضافية على أرصدة الحسابات Additional Internal Controls over Account Balances

تم التركيز في المناقشة السابقة على: أنواع الرقابة الداخلية؛ إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للفئات الخمس من العمليات المالية التي تؤثر على أرصدة الحسابات دائرة المبيعات والتحصيل. فإذا تم تحديد الرقابة الداخلية على هذه الفئات من العمليات المالية على انها فعالة، ودعمت نتائج الإختبارات الأساسية للعمليات المرتبطة بها هذا الإستنتاج، سينخفض إحتمال التحريف بالقوائم المالية.

وبالإضافة إلى ذلك، يوجد أنواع من الرقابة الداخلية يمكن أن ترتبط مباشرة بأرصدة الحسابات

ولم يكن قد تم تعريفها أو اختبارها كجزء من إختبارات الرقابة او الاختبارات الأساسية للعمليات وبالنسبة لدائرة المبيعات والتحصيل، يكون من المحتمل بشكل أكثر أن تتأثر بذلك ثلاثة أهداف للمراجعة ترتبط بالأرصدة: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق والإلتزامات، والعرض والإفصاح.

وتعد القيمة القابلة للتحقق هدفاً أساسياً من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للمدينين بسبب أن إمكانية تحصيل المدينين تمثل عنصراً رئيسياً بالقوائم المالية ولأنها تمثل نقطة لعدد من حالات المسئولية القانونية للمحاسبين. وبالتالي، من المتعارف عليه أن يتم تحديد الخطر الطبيعي لهدف القيمة القابلة للتحقق عند مستوى مرتفع.

ومن المتعارف عليه إستخدام عدد من أنواع الرقابة المتعددة لهدف القيمة القابلة للتحقق. واحد هذه الأنواع التي سبق مناقشتها هو الموافقة على الإئتمان عن طريق شخص مناسب. ويتمثل النوع الثاني في إعداد ميزان مراجعة زمني للمدينين على فترات للفحص والمتابعة من قبل المستوى الإداري الملائم. أما النوع الثالث، فيتمثل في سياسة شطب أرصدة الحسابات غير القابلة للتحصيل عندما لايوجد إحتمال لتحصيلها.

وتعد كل من الحقوق والإلتزامات والعرض والإفصاح مشاكل كبيرة في إطار المحاسبة عن أرصدة المدينين. وبالتالي يجب تعيين أفراد اكفاء في إدارة المحاسبة حتى يتم توفير رقابة كافية على هذين الهدفين المرتبطين بالأرصدة.

أثر نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Effect of Results of Tests of Controls and substantive tests of Transactions

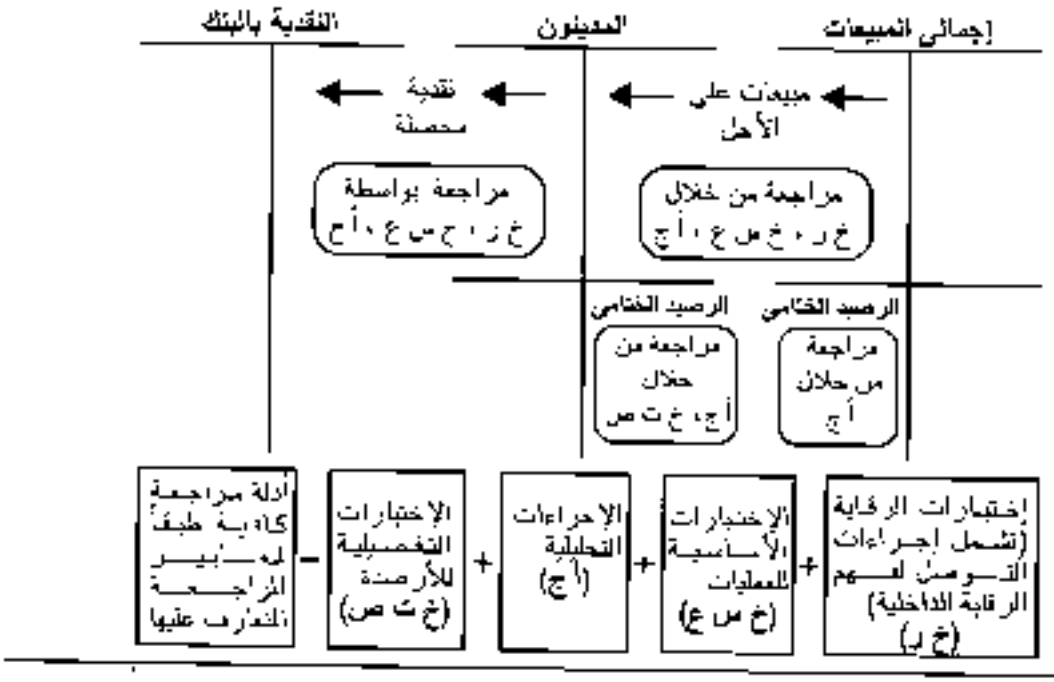
سيكون لنتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات أثر جوهري على باقي إجراءات المراجعة، خصوصاً الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة. وتتمثل أهم جوانب المراجعة التي تتأثر أكثر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية بدائرة المبيعات والتحصيل في أرصدة كل من: المدينين، النقدية، مصروف الديون المعدومة، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها. بالإضافة إلى، إذا كانت نتائج الإختبارات غير مرضية، يكون من الضروري إجراء إختبارات أساسية إضافية لمدى مناسبة: المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، وتشغيل النقدية المحصلة.

وعند الإنتهاء من كل من اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يكون من الضروري تحليل كل إستثناء لتحديد سببه أثره على خطر الرقابة المقدر والذي يؤثر بدوره على دعم خطر الإكتشاف وبالتالي بقية الإختبارات التفصيلية. وسيتم شرح منهجية وأثر تحليل الإستثناءات بشكل أكبر في الفصل الثاني عشر.

ويتمثل التأثير الأكبر لنتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل على المصادقات إلى المدينين. ويتأثر بذلك كل من: نوع المصادقة، حجم العينة، وتوقيت الإختبار. وسيتم أخذ أثر الاختبارات على كل من: المدينين، مصروف الديون المعدومة، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالإعتبار في الفصل الثالث عشر.

ويوضح الشكل ١١-٤ الحسابات الرئيسية بدائرة المبيعات والتحصيل وأنواع اختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في إطار هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً نموذج خطر المراجعة الذي سبق مناقشته في الفصل الثامن وإرتباطه بدائرة المبيعات والتحصيل.

شكل ١١-٤
أنواع إختبارات المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل (راجع الحسابات بالشكل ١١-٤)



يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق: التحريف المقبول وخ ك (خطر الإكتشاف المخطط) ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ع}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

حالة توضيحية – شركة Hillsburg Hardware، الجزء الأول
Case Illustration - Hillsburg Hardware, Part 1

الهدف التعليمي ١١-٧: تصميم خطة مراجعة متكاملة لدائرة المبيعات والتحصيل

سيتم الآن توضيح مفاهيم الإختبارات لدائرة المبيعات والتحصيل التي تم عرضها في هذا الفصل في إطار شركة Hillsburg Hardware Co.، وقد سبق عرض القوائم المالية وميزان المراجعة العام للشركة في الفصل الخامس. وتم تقديم معلومات إضافية في الفصول الأخرى. وتهدف دراسة هذه الحالة لتوضيح منهجية تصميم وإجراء التكامل بين إجراءات المراجعة في أجزاء المراجعة المختلفة.

وهذه الشركة هي إحدى شركات الجملة الصغيرة التي تقوم بتوزيع أجهزة الحاسب الإلكتروني إلى المتاجر المستقلة التي تتعامل مع أجهزة الحاسب الإلكتروني ذات الجوده المرتفعة بالجزء الجنوبي الشرقي من الولايات المتحدة. وهذه هي السنة الرابعة التي يتم فيها تنفيذ إجراءات المراجعة بهذه الشركة ولم يتم إكتشاف أية تحريفات جوهرية أبداً عند تنفيذ الإختبارات. وخلال السنة الحالية، حدث نوع من التغيير. حيث ترك المدير المالي الشركة وتم تعيين Erma Swanson محله. وحدث بعض الدوران لأفراد المحاسبة الآخرين.

وقد قدرت الإدارة بشكل عام الأفراد العاملين في إدارة المحاسبة على أنهم أفراد أكفاء ومحل ثقة كبيرة. وشغل رئيس الشركة Rick Chulick منصب العضو المنتدب لمدة ١٠ سنوات تقريباً. وينظر إليه على أنه شخص يتمتع بالكفاءة العالية، والصدق والعمل بضمير حي. وفيما يلي معلومات تم نقلها من ملفات المراجع.

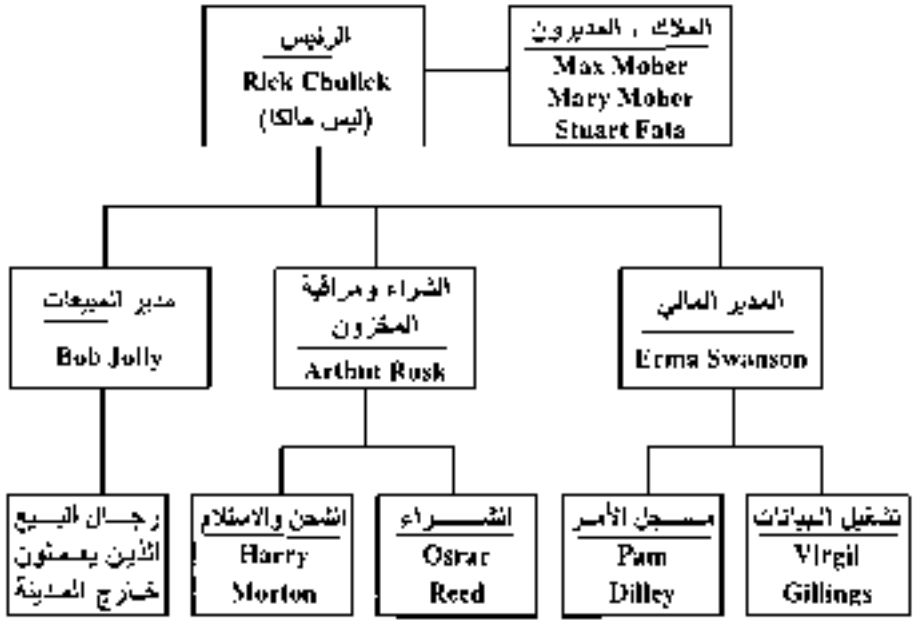
• **الخريطة التنظيمية وخريطة تدفق الرقابة الداخلية المعدة للمراجعة**. يتم عرض هذه المعلومات بالشكلين ١١-٥ و١١-٦. ولاتوجد قيمة كبيرة لمردودات ومسموحات المبيعات بالشركة وبالتالي لم يتم إدراجها في خريطة التدفق أو خلال الفهم بالتحقق أثناء المراجعة.

• **أنواع الرقابة وأوجه القصور بالرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة للمبيعات والنقدية المحصلة**. سيتم تقديم منهج مناسب للتعرف على وتوثيق الرقابة الداخلية وأوجه القصور فيها وتقدير خطر الرقابة عن المبيعات بالشكل ١١-٧ وعن النقدية المحصلة بالشكل ١١-٨. ويوجد العديد من الأمور يقوم بها المراجع Fran Moore لإستكمال المصفوفة. أولاً، تم التعرف على أنواع الرقابة الداخلية من: خريطة التدفق، قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، والمناقشة مع أفراد العميل. وتم إتاحة خريطة التدفق فقط في الحالة العملية لشركة Hillsburg Hardware. ثانياً، تم التعرف على أوجه القصور بإستخدام نفس المصادر. ثالثاً، تم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي تتأثر بكل من أنواع الرقابة الداخلية وأوجه القصور. وأخيراً، تم تقدير خطر الرقابة بإستخدام المعلومات التي تم التوصل إليها في الخطوات الثلاث السابقة. وتم إستخدام مصفوفة الهدف بعد الهدف في الشكلين ١١-٧ و١١-٨ لمساعدة المراجع على تقدير خطر الرقابة على نحو فعال.

• **إختبار الرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة**. تم إدراج إختبارات الرقابة للمبيعات في العمود الثالث بالجدول ١١-٤ والنقدية المحصلة بالعمود الثالث بالجدول ١١-٥. وتم عرض مصدر أنواع الرقابة

الشكل ١١ - ٥

الخريطة التنظيمية لشركة Hillsburg Hardware : الأفراد

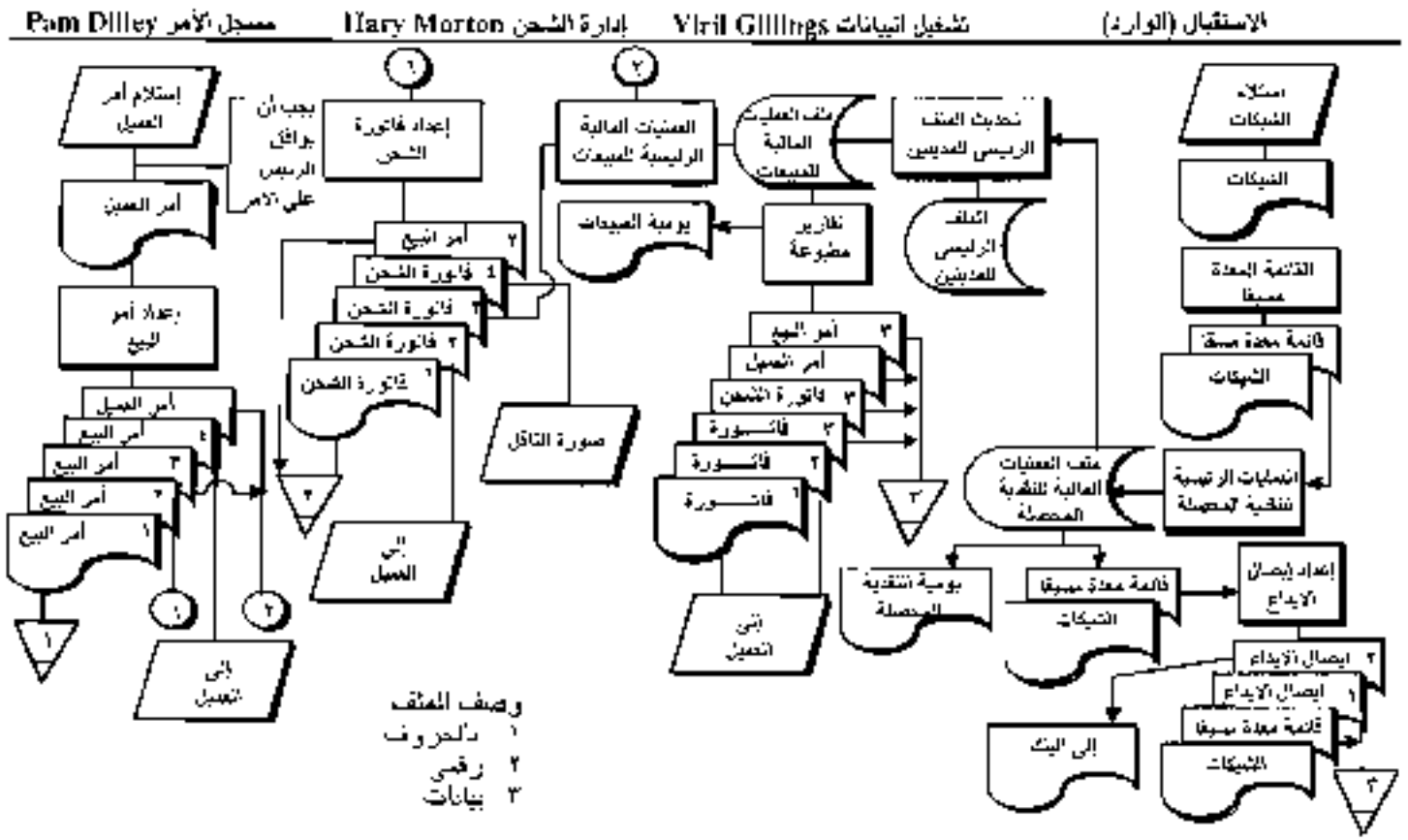


الداخلية في الشكل ١١-٧ للمبيعات وفي الشكل ١١-٨ للنقدية المحصلة. وتم تحديد الإختبارات الملائمة لكل نوع من الرقابة.

- **الإختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية**. تم إدراج الإختبارات الأساسية للعمليات في العمود الأخير عن المبيعات (الجدول ١١-٤) وعن النقدية المحصلة (الجدول ١١-٥). وتم تحديد الإختبارات الأساسية الملائمة للعمليات لكل هدف بعد أخذ خطر الرقابة المقدر في الإعتبار، تخطيط إختبارات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة الداخلية لكل هدف.

ويجب ملاحظة أن إستخدام صيغة الهدف بعد الهدف المدرجة بالجدولين ١١-٤ و ١١-٥ يتم مساعدة المراجع على التقرير بشكل أكثر فعالية نوع الإختبارات الأساسية الملائم للعملية المالية. ويمكن للمراجع بسهولة تحديد إختبارات الرقابة من خلال إختيار إختبارات الرقابة لكل نوع من الرقابة ورد ذكره في الشكلين ١١-٧ و ١١-٨.

شكل ١١ – ٦
شركة Hillsburg Hardware – خريطة التدفق للمبيعات والنقدية المحصلة



تابع الشكل ١١-٦

ملاحظات

١- يتم إرسال كافة المراسلات إلى الرئيس.
٢- تتم المحاسبة عن كافة أرقام أوامر البيع أسبوعياً بواسطة المدير المالي.
٣- تتم المحاسبة عن كافة أرقام فواتير الشحن أسبوعياً بواسطة المدير المالي.
٤- يتم تسجيل قيمة المبيعات في فواتير البيع بناء على قائمة السعر المعيارية. ويتم تخزين هذه القائمة في ملف بيانات ويتم تغييرها فقط بناء على ترخيص المدير المالي.
٥- يتم مقارنة فاتورة البيع المزدوجة يومياً مع فاتورة الشحن بواسطة Pam Dilley للتحقق من الوصف والكميات، ويتم فحص فاتورة البيع للتحقق من مدى صدق عمليات الضرب والتجميع. وبعد ذلك يوقع على صورة الفاتورة قبل إرسال الأصل إلى العميل بالبريد.
٦- تقوم Pam Dilley يومياً بتجميع المبيعات، ويتم مقارنة الإجمالي مع يومية المبيعات أسبوعياً.
٧- إرسال القوائم إلى العملاء شهرياً.
٨- مقارنة الملف الرئيسي للعملاء مع دفتر الأستاذ العام بواسطة المدير المالي شهرياً.
٩- إعداد ملف منفصل للفواتير التي لم يتم سدد قيمتها.
١٠- يتم في حجرة الإستقبال طبع الشيكات الواردة بتوقيع محدد مباشرة عند الإستلام.
١١- لا توجد مبيعات نقدية.
١٢- يتم إيداع الأموال أسبوعياً على الأقل.
١٣- يتم تجميع النقدية المحصلة بواسطة المسئول عن حجرة الإستقبال. ويتم مقارنة الإجمالي أسبوعياً مع يومية النقدية المحصلة.
١٤- يتم تسوية حساب البنك أسبوعياً بواسطة المدير المالي.
١٥- يتم الموافقة على مصروف الديون المعدومة وعلى شطب الديون المعدومة بواسطة الرئيس بعد أن يقوم المدير المالي بالتوقيع عليها.
١٦- تتم طباعة القوائم المالية شهرياً بواسطة المدير المالي ويقوم الرئيس بمراجعتها.
١٧- يتم فحص الأخطاء يومياً بواسطة المدير المالي مباشرة بعد تحديث الدورة المحاسبية. والقيام بالتصحيحات في نفس اليوم.

الشكل ١١-٧

مصفوفة خطر الرقابة في شركة Hillsburg Hardware Co. – المبيعات

الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات: تم شحن المبيعات المسجلة بالنقل إلى عملاء حقيقيين (الوجود)	العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال)	تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)
قيام Dilley بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة للعميل (ق ١)	ق		ق			
موافقة الرئيس على الإئتمان قبل الشحن (ق ٢)	ق					
المحاسبة الأسبوعية لفواتير الشحن من قبل المحاسب للتحقق من إعدادها (ق ٣)		ق				
مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤)	ق	ق	ق			
مقارنة المحاسب لإجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق ٥)						ق
إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق ٦)	ق		ق			ق
نقص التحقق الداخلي لإمكانية تسجيل فواتير البيع أكثر من مرة (ص ١)	ض				ض	
نقص الرقابة لإختيار الوقت الذي يتم التسجيل فيه (ض ٢)						
نقص التحقق الداخلي عن تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات (ص ٣)		ض				
خطر الرقابة المقدر	متوسط	متوسط	منخفض	منخفض*	مرتفع	منخفض

* نظراً لعدم وجود مبيعات نقدية لايمثل التبويب مشكلة

ق = نوع الرقابة

ض = وجه القصور

الشكل ١١-٨

مصفوفة خطر الرقابة في شركة Hillsburg Hardware Co. – النقدية المحصلة

الرقابة الداخلية	تسجيل النقود المحصلة بالاسلام فور استلامها من الشخص الذي دفع (الزبون)	تسجيل النقود المحصلة بواسطة الشركة (الزبون)	النقدية التي تم استلامها سجلت في يومية النقود المحصلة (الإدخال)	إيداع النقدية التي تم استلامها بالكامل (الدفع)	التوريد المطابق للعمليات المالية للنقدية المحصلة (التوريد)	تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (التأهيل والتلخيص)
أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للنقدية المحصلة							
نسوية الحاسب لحساب البنك (ق ١)	ق			ق			
طباعة الشيكات بتوقيع مقلد (ق ٢)			ق				
إرسال القوائم بالمبالغ المستحقة شهرياً (ق ٣)			ق	ق			
مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤)	ق		ق	ق			
يقوم الحاسب بمقارنة إجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق ٥)							ق
عدم إستخدام قائمة معدة مسبقاً للتحقق من تعجيل النقدية المحصلة (ض ١)			ض				
يقوم المسئول عن دوجرة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إنهاء عملية التحصيل (ض ٢)			ض				
يكون لشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والإحتفاظ بدفاتر المدينين (ض ٣)			ض				
عدم إيداع النقدية المحصلة يومياً (ض ٤)						ض	
نقص التحقق الداخلي لتبويب النقدية المحصلة (ض ٥)					ض		
خطر الرقابة المقدر	متوسط	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	منخفض

ق = نوع الرقابة
ض = وجه القصور

- **نمط أداء برنامج المراجعة الخاص بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات**. يتم توحيد إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالجدولين ١١-٤ و ١١-٥ في برنامج واحد للمراجعة بالشكل ١١-٩.

ونوضح الإشارات الرقمية داخل الأقواس عدم إضافة أو حذف أية إجراءات من الجدولين ١١-٤ و ١١-٥، كما أن الصيغة اللفظية للإجراءات لم يتم تعديلها. ونرجع أسباب قيام Fran بإعداد برنامج المراجعة في صورة نمط أداء إلي حذف إجراءات المراجعة التي تم إدراجها أكثر من مرة بالجدولين ١١-٤ و ١١-٥ وإدراجهما في ترتيب يمكن من خلالها تمكين المساعدين من القيام بالإجراءات بكفاءة قدر الإمكان. ولم يتم إدراج حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها داخل العينة هنا، ولكن سيتم أخذها في الإعتبار عند التوسع في الحالة بالفصل الثاني عشر.

- **تحديث قائمة تخطيط الأدلة**. بعد الإنتهاء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يجب على المراجع أن يكمل الصفوف من ٣ إلى ٧ في قائمة تخطيط الأدلة. ويوضح الشكل ١٢-٩ قائمة تخطيط الأدلة لشركة Hillsburg Hardware. ويجب تذكر أن الصفوف الخاصة بخطر الرقابة قد تم إستكمالها قبل تنفيذ إختبارات الرقابة بالفصل التاسع، وبعد ذلك يمكن تعديلها إذا لم تكن نتائج الإختبارات مرضية.

وبعد تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، سيكون من الضروري تحليل الإستثناء بكل إختبار رقابة وإختبار أساسي للعمليات لتحديد السبب الذي أدى إلى وقوعه وأثر الإستثناء على خطر الرقابة المقدر؛ الذي قد يؤثر في خطر الإكتشاف الذي تم تدعيمه وبالتالي يؤثر في الإختبارات الأساسية الباقية. وسنقيم التعرض بشكل أكبر في الفصل الثاني عشر إلي منهجية ومضمون الإستثناءات.

ويتمثل الأثر الأكثر جوهرية لنتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل في مصادقة أرصدة المدينين. حيث يتأثر كل من: نوع المصادقة، حجم العينة، وتوقيت الإختبار بنتائج كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وسيتم التعرض في الفصل الثالث عشر لأثر الإختبارات على كل من: المدينين، مصروف الديون المعدومة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

الجدول ١١-٤

أنواع الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات بشركة Hillsburg Hardware Co. - المبيعات*(نمط التصميم)

هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية	نوع الرقابة الموجود +	إختبار الرقابة	وجه القصور	الاختبار الأساسي للعملية المالية
• تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين	• قيام Dilley بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة للعميل (ق ١) • موافقة الرئيس على الإئتمان قبل إتمام الشحن (ق ٢) • مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤) • إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق ٦)	• المحاسبة عن تتابع أرقام فواتير البيع في يومية المبيعات (١) • فحص المستندات الأساسية للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Pam Dilley (١٢ب) • فحص أمر العميل والتعرف على موافقة الرئيس على الإئتمان (١٢هـ) • فحص ملف إجمالي المجموعات والتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨) • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم البريد شهريا (٦)	• نقص التحقق الداخلي لإمكانية تسجيل فواتير البيع أكثر من مرة (ض ١)	• فحص دفاتر اليومية والملف الرئيسي للتعرف على القيم والعمليات المالية غير العادية (١) • تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى ملف المستندات الداعمة الذي يتضمن فاتورة المبيعات المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل (١٣)
• العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها	• المحاسبة الأسبوعية عن فواتير الشحن بواسطة المحاسب للتحقق من أنه قد تم إعدادها (ق ٣) • مقارنة إجماليات المجموعة مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤)	• المحاسبة عن تتابع مستندات الشحن (٩) • فحص ملف إجمالي المجموعات والتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨)	• نقص التحقق الداخلي عن تسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات (ض ٢)	• تتبع مستندات الشحن المختارة إلى يومية المبيعات للتحقق من إدراج كل مستند (١٠)
• تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح	• قيام Dilley بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة للعميل (ق ١) • موافقة الرئيس على الإئتمان قبل إتمام الشحن (ق ٢) • مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني (ق ٤) • إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق ٦)	• فحص المستندات الأساسية للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Dilley (١٢ب) • فحص أمر العميل والتعرف على موافقة الرئيس على الإئتمان (١٢هـ) • فحص ملف إجمالي المجموعة والتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨) • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهريا (٦)		• تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة المختارة من يومية المبيعات إلى (١٢): أ- فاتورة البيع المزدوجة، وفحص القيمة الإجمالية المسجلة في اليومية، التاريخ، اسم العميل، وتبويب الحساب، فحص السعر والضرب والجمع (١٢ب) ب- فاتورة الشحن وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ (١٢جـ) جـ- أمر البيع المزدوج وإختبار إسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ (١٢د) د- أمر العميل وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية والتاريخ (١٢هـ)

• التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات	لا يوجد		• فحص فاتورة البيع المزدوجة للتعرف على مدى وجود تبويب ملائم للحساب (١٢ب)
• بنع تسجيل المبيعات في التواريخ الصحيحة	لا يوجد	• تقرير الرقابة لإختبار التوقيت الصحيح للتسجيل (ض٢)	• مقارنة التواريخ في فاتورة الشحن، فاتورة البيع المزدوجة، ويومية المبيعات (١٤)
• الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين • الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم	• مقارنة الحاسب لإجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥) • إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق٦)	• ملاحظة ما إذا كان يتم مقارنة إجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام • ملاحظة ما إذا كان يتم مقارنة إجمالي الملف الرئيسي للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد شهريا (٦)	• تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة المختارة من يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي للمدينين واختبار القيمة • التاريخ ورقم الفاتورة (١٢) • جمع وتجميع العكسي ليومية المبيعات وتتبع الإرصدة إلى الأستاذ العام (٣)

* تم تلخيص الإجراءات إلى نمط التنفيذ بالشكل ١١ - ٩، تشير الأرقام داخل الأقواس بعد كل إختبار للرقابة وإختبار أساسي للعمليات إلى إجراء المراجعة بالشكل ١١-٩.

+ تم إظهار نوع الرقابة الرئيسية فقط لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبط بالعمليات المالية. وتتأثر أيضاً معظم الأهداف بواحد أو أكثر من أنواع الرقابة الإضافية

الجدول ١١ - ٥

أنواع الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات لشركة Hillsburg Hardware Co. - النقدية المحصلة* (نمط التصميم)

هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية	الرقابة الموجودة +	إختبار الرقابة	وجه القصور	الإختبار الأساسي للعملية المالية
• تسجيل النقدية المحصلة للأموال التي تم إستلامها فعلا بواسطة الشركة	• قيام الحاسب بتسوية حساب البنك (ق١) • مقارنة إجمالي المجموعات مع تقارير المتحصلات بالحاسب الإلكتروني (ق٤)	• ملاحظة ما إذا كان الحاسب قد قام بتسوية حساب البنك (٩) • فحص ملف إجمالي المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (٨)		• فحص اليوميات والملف الرئيسي للقيم والعمليات المالية غير العادية (١) • فحص الملف الرئيسي لعمليات الإئتمان المتنوعة (٢) • التحقق من النقدية المحصلة (١٨) • تتبع قيود النقدية المحصلة من يومية النقدية المحصلة إلى قائمة البنك، إختبار تواريخ وقيم الإيداعات (١٩)

• النقدية التى تم استلامها سجلت فى يومية النقدية المحصلة	• طباعة الشيكات بتوقيع مفوض (ق ٢) • إرسال الفواتير للعملاء شهريا (ق ٣) • مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكترونى (ق ٤)	• ملاحظة ما إذا كان قد تم إستخدام توقيع مفوض فى النقدية المحصلة (ض ٥) • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير بالبريد شهريا (ض ٦) • فحص ملف إجمالى المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (ض ٨)	• عدم إستخدام قائمة معدة مسبقا للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة (ض ١) • يقوم المسئول عن خزنة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إتمام التحصيل (ض ٢) • يكون لشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والاحتفاظ بدفاتر المدينين (ض ٣)	• الحصول على قائمة معدة مسبقا للنقدية المحصلة، وتسجيل القيم إلى يومية النقدية المحصلة، إختبار الأسماء والقيم والتواريخ (ض ١٥) • مقارنة القائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة مع إيصال الإيداع المزدوج، إختبار الأسماء، القيم والتواريخ (ض ١٦)
• إيداع النقدية التى تم استلامها بالقدر الذى تم استلامها	• تسوية الحساب لحساب البنك (ق ١) • إرسال الفواتير للعملاء شهريا (ق ٣) • مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكترونى (ق ٤)	• ملاحظة ما إذا كان الحاسب قد قام بتسوية حساب البنك (ض ٤) • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير بالبريد شهريا (ض ٦) • فحص ملف إجمالى المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات (ض ٨)		• تحقق الاجراءات الحاسبة بهدف الوجود أيضا هذا الهدف
• أسلوب الالتزام للعمليات الآلية للنقدية المحصلة	لا يوجد		• فحص التحقق التداخلى لنبوب النقدية المحصلة (ض ٥)	• فحص القائمة المعدة مسبقا للتعرف على مدى ملائمة التبويب (ض ١٧)
• تسجيل النقدية المحصلة فى التاريخ الصحيح	لا يوجد		• عدم إيداع النقدية المحصلة يوميا	• تتبع الإجمالى من يومية النقدية المحصلة إلى قائمة البنك، إختبار التأخير فى الإيداع (ض ١٦)
• الإدراج الملائم للنقدية المحصلة فى الملف الرئيسى للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم	• يقوم الحاسب بمقارنة إجمالى الملف الرئيسى للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق ٥)	• ملاحظة ما إذا كان الحاسب قد قام بمقارنة إجمالى الملف الرئيسى مع الحساب بدفتر الأستاذ (ض ٧)		• تتبع قيود محتارة من يومية النقدية المحصلة إلى الخصم فى الملف الرئيسى للمدينين، واختبار التواريخ والقيم (ض ٢٠) • تتبع عمليات إئتمان محتارة من الملف الرئيسى للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة وإختبار التواريخ والقيم (ض ٢١) • جمع والجمع العكسى ليومية النقدية المحصلة وتتبع الإجماليات الى الأستاذ العام (ض ٢)

الشكل ١١-٩
برنامج المراجعة الخاص باختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات لشركة Hillsburg Hardware Co.
(نمط الأداء)

شركة Hillsburg Hardware Co.

إجراءات المراجعة الخاصة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمبيعات والنقدية المحصلة (لم يتم تضمين حجم العينة والعناصر التى سيتم اختيارها في العينة)

إجراءات عامة

١- فحص اليوميات والملف الرئيسي للتعرف على العمليات المالية والقيم غير العادية.

٢ فحص الملف الرئيسي للتعرف على عمليات الإئتمان المتنوعة.

٣- جمع والجمع العكسي ليوميات المبيعات والنقدية المحصلة وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام.

٤ ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بتسوية حساب البنك.

٥ ملاحظة ما إذا كان قد تم إستخدام توقيع مقيد للنقدية

٦-ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير بالبريد شهرياً.

٧ ملاحظة ما إذا كان المحاسب قد قام بمقارنة إجمالي الملف الرئيسي مع الحساب بالأستاذ العام.

٨- فحص ملف إجمالي المجموعات للتعرف على توقيع مسجل مراقبة البيانات.

شحن البضائع

٩ المحاسبة عن تتابع مستندات الشحن.

١٠ تتبع مستندات الشحن المختارة إلى يومية المبيعات للتحقق من إدراج كل مستند.

إرسال الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات بالدفاتر

١١- المحاسبة عن تتابع فواتير البيع في يومية المبيعات.

١٢- تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة المختارة من يومية المبيعات إلى:

أ- الملف الرئيسي للمدينين وإختبار القيمة، التاريخ ورقم الفاتورة.

ب- فاتورة البيع المزدوجة وفحص القيمة المسجلة في اليومية، التاريخ، إسم العميل، وتصنيف الحساب، فحص التسعير، الضرب، والتجميع، فحص المستندات الأساسية للتعرف على مدى قيام (Pam Dille) بالتحقق الداخلي.

جـ- فاتورة الشحن، وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية، والتاريخ.

د- أمر البيع المزدوج، وإختبار إسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ، والتعرف على مدى قيام (Pam Dille) بالتحقق الداخلي.

و- أمر العميل واختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ، وموافقة الرئيس على الإئتمان.

١٣- تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى ملف المستندات الداعمة الذي يتضمن فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل.

١٤- مقارنة التواريخ في فاتورة الشحن، فاتورة البيع المزدوجة، ويومية المبيعات.

تشغيل النقدية المحصلة وتسجيل القيم في الدفاتر

١٥- التوصل إلى القائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة، وتتبع القيم إلى يومية النقدية المحصلة، إختبار الأسماء، القيم، والتواريخ.

١٦- مقارنة قائمة النقدية المحصلة المعدة مسبقا مع إيصال الإيداع المزدوج، وإختبار الأسماء، والقيم، والتواريخ. وتتبع الإجمالى من يومية النقدية المحصلة إلى كشف البنك، إختبار التأخير فى الإيداع.

١٧- فحص القائمة المعدة مسبقاً للتعرف على تصنيف الحساب.

١٨- التحقق من النقدية المحصلة.

١٩- تتبع قيود النقدية المحصلة من يومية النقدية المحصلة إلى كشف البنك، إختبار التواريخ وقيم الإيداعات.

٢٠- تتبع القيود المختارة من يومية النقدية المحصلة إلي القيود فى الملف الرئيسي للمدينين وإختبار التواريخ والقيم.

٢١- تتبع عمليات مختارة للإئتمان من الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة وإختبار التواريخ والقيم.

المصطلحات الأساسية

بالإضافة إلى المصطلحات التالية راجع المصطلحات الواردة فى بداية هذا الفصل التي تصف المستندات والسجلات الرئيسية التي يتم إستخدامها فى دورة المبيعات والتحصيل.

وظائف الأعمال في دائرة المبيعات والتحصيل Business functions for sales & Collection Cycle. تتمثل في الأنشطة الرئيسية التي يجب أن تقوم بها المنظمة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية الخاصة بالمنشأة التى تتعلق بالمبيعات، النقدية المحصلة، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل والديون المعدومة.

العمليات في دائرة المبيعات والتحصيل Classesof Transactions in the sales & collection Cycle. تعبر عن العمليات النموذجية في دائرة المبيعات والتحصيل وتشمل: المبيعات، النقدية المحصلة، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل، ومصروف الديون المعدومة.

الإختلاس المرحلي من أرصدة المدينين Lapping of accounts receivable. إرجاء تسجيل القيود الخاصة بتحصيل ارصدة المدينين لإخفاء العجز الموجود بالنقدية، وهو نمط متعارف عليه من الغش.

التحقق من النقدية المحصلة Proof of Cash Receipts. إجراءات للمراجعة لإختبار ما إذا كانت النقدية المحصلة التي تم تسجيلها قد تم إيداعها بحساب البنك عن طريق تسوية إجمالى النقدية المحصلة المسجلة في يومية النقدية المحصلة لفترة محددة مع الإيداعات الفعلية بالبنك.

دائرة المبيعات والتحصيل Sales & collection cycle. تشمل القرارات وعمليات التشغيل الضرورية لتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعدما يتم إنتاجها للبيع. وتبدأ بطلب يقدمه العميل وتنتهي بتحويل المواد والخدمات إلى حساب المدينين وأخيراً يتم تحويلها إلى النقدية.

الإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل Substantive tests of transactions in sales & collection cycle. تتمثل في إجراءات المراجعة الخاصة بإختبار الأخطاء والمخالفات لتحديد ما إذا كان قد تم تحقيق أهداف المراجعة الست المرتبطة بالقوائم المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية بدورة المبيعات والتحصيل.

إختبارات الرقابة في دائرة المبيعات والتحصيل Tests of Control in the sales & collection cycle. إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل Transaction - related audit objectives in the sales & collection cycle. تتمثل في الأهداف الست التي يسعى المراجع لتحقيقها في كل عملية من العمليات بدائرة المبيعات والتحصيل.

أسئلة للمراجعة

١١ ١ (**الهدف ١١ ٢**) صف طبيعة المستندات والسجلات التالية وأشرح إستخدامها في دائرة المبيعات والتحصيل: فاتورة الشحن، فاتورة البيع؛ مذكرة الإئتمان، إسعار التحويل؛ والقوائم الشهرية للعملاء.

١١-٢ (**الهدف ١١-٢**) أشرح أهمية وجود الموافقة الملائمة على الإئتمان في إطار المبيعات. ما هو أثر وجود أنواع كافية من الرقابة بوظيفة الإئتمان على تجميع المراجع للأدلة؟

١١-٣(**الهدف ١١-٢**) فرق بين مصروف الديون المعدومة وشطب الحسابات عبر القابلة للتحصيل. أشرح لماذا يتم مراجعتهما بشكل يختلف تماما عن بعضهما البعض؟

١١-٤ (**الهدف ١١ ٣**) أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي تستخدم للتحقق من العمليات المالية للمبيعات. وأذكر لكل هدف نوعاً واحداً للرقابة الداخلية يمكن للعميل إستخدامه لتخفيض إحتمال وقوع التحريفات.

١١-٥ (**الهدف ١١-٣**) أذكر اختباراً لنوع واحد من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات يمكن للمراجع إستخدامهما للتحقق من هدف المراجعة التالي المرتبط بالعمليات المالية للمبيعات: تم تسجيل المبيعات بالقيمة الملائمة.

١١ ٦ (**الهدف ١١ ٣**) أذكر أهم الواجبات التي يجب أن يحدث فصل بينها في دائرة المبيعات والتحصيل. أشرح لماذا يجب فصل كل واجب منها؟

١١-٧ (**الهدف ١١-٣**) أشرح فائدة كل من مستندات الشحن سابقة الترقيم وفواتير البيع سابقة الترقيم كأنواع للرقابة تعمل على منع وجود تحريفات بالمبيعات.

١١-٨ (**الهدف ١١-٣**) ما هي أنواع الترخيص الثلاث الأكثر شيوعاً للإستخدام في الرقابة الداخلية على المبيعات؟ وفي كل نوع منها، أذكر نوع الإختبار الأساسي الذي يمكن أن يستخدمه المراجع للتحقق من ما إذا كان نوع الرقابة فعالاً في منع وقوع التحريفات.

١١-٩ (**الهدف ١١-٣**) أشرح الغرض من الجمع والجمع العكسي ليومية المبيعات وتتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام.

١١-١٠ (**الهدف ١١-٤**) أشرح الفرق بين منهج المراجع في التحقق من مردودات ومسموحات المبيعات ومنهج المراجعة للتحقق من المبيعات؟ أشرح أسباب الفرق.

١١-١١ (**الهدف ١١-٥**) أشرح لماذا يؤكد المراجعين عادة على إكتشاف الغش عند مراجعة النقدية. وهل يتفق ذلك أو لايتفق مع مسئولية المراجع في المراجعة؟ أشرح.

١١-١٢ (**الهدف ١١-٥**) أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الخاصة بالتحقق من النقدية المحصلة. ولكل هدف، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يمكن للعميل استخدامه لتخفيض إحتمال وقوع التحريفات.

١١-١٣ (**الهدف ١١-٥**) أذكر عدد من إجراءات المراجعة التي يمكن للمراجع أن يستخدمها لتحديد ما إذا كان كافة مبالغ النقدية المحصلة قد تم تسجيلها.

١١-١٤ (**الهدف ١١-٥**) أشرح المقصود بالتحقق من النقدية المحصلة وأذكر الهدف منه.

١١-١٥ (**الهدف ١١-٥**) أشرح المقصود بالإختلاس المرحلي. وناقش كيف يمكن للمراجع أن يكتشفه. وما هي الظروف التي يجب أن يبذل المراجع فيها جهداً خاصاً لكشف الإختلاس المرحلي؟

١١-١٦ (**الهدف ١١-٩**) ما هي إجراءات المراجعة التي تستخدم بشكل أكثر إحتمالاً لتحقق من شطب أرصدة المدينين غير القابلة للتحصيل؟ أذكر الغرض من كل اجراء فيها.

١١-١٧ (**الهدف ١١-٧**) أذكر العلاقة بين مصادقة المدينين ونتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

١١-١٨ (**الهدفين ١١-٣، ١١-٥**) ما هي الظروف التي يكون فيها مقبولا تنفيذ اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمبيعات والنقدية المحصلة في تاريخ قبل تاريخ إعداد القوائم المالية؟

١١-١٩ (**الهدف ١١-٣**) المحاسب المصرح له D. Smith يؤدي اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات المبيعات في شهر مارس عند مراجعة القوائم المالية الخاصة بالعام المنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وبناء على النتائج المختارة لكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، قرر تخفيض الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة بشكل كبير في نهاية العام. قيم هذا القرار.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١١-٢٠ (**الهدفين ١١-٣، ١١-٤**) تتعلق الأسئلة التالية بأنواع الرقابة الداخلية في دائرة المبيعات والتحصيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ - حتى يوجد رقابة داخلية فعالة، يجب تنفيذ وظيفة إعداد الفواتير من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات بواسطة:

(١) إدارة المحاسبة. (٢) إدارة البيع. (٣) إدارة الشحن. (٤) إدارة الإئتمان والتحصيل.

ب - يجب أن تشير سياسة الشركة بوضوح إلى أنه يجب تسليم السلعة المعيبة المردودة من العميل إلى:

(١) مسجل المبيعات. (٢) مسجل الاستلام. (٣) مسجل مراقبة المخزون. (٤) مسجل المدينين.

جـ – في نوع الرقابة الداخلية الجيد، يجب أن يكون مدير الائتمان مسئولاً أمام:

(١) مدير المبيعات. (٢) مدير خدمة العميل. (٣) مراقب النفقات. (٤) أمين الخزينة.

د – في نوع الرقابة الداخلية الجيد، يجب أن تعمل إدارة اعداد الفواتير من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات تحت توجيه:

(١) مراقب النفقات. (٢) مدير الإئتمان. (٣) مدير المبيعات. (٤) أمين الخزينة.

١١-٢١ (الهدفين ١١-٣، ١١-٤) في كل من أنواع التحريفات التالية (من أ إلى د)، اختر نوع الرقابة الذي يجب أن يمنع التحريف:

أ – شركة صناعية سلمت مردودات مبيعات كبيرة في الشهر الأخير من العام، ولكن لم يتم إعداد مذكرة الإئتمان للمردودات إلا بعد إنتهاء المراجع من تنفيذ العمل الميداني. وتم إدراج البضاعة المردودة في المخزون الفعلي:

(١) إعداد ميزان مراجعة زمني للمدينين.

(٢) إعداد مذكرات إئتمان سابقة الترقيم والمحاسبة عن كافة الأرقام.

(٣) تسوية ميزان المراجعة لحسابات العملاء مع حساب المراقبة بالأستاذ العام دورياً.

(٤) إعداد تقارير إستلام لكافة المواد التي يتم إستلامها والمحاسبة عن هذه التقارير وفقاً لأساس منتظم.

ب – قام مدير المبيعات بإضافة مبيعات تمت بالشركة إلى المبيعات التي قام بها رجل البيع J. Smith، وفيما بعد قام Smith بإقتسام الزيادة في عمولة البيع مع مدير المبيعات:

(١) الفحص الدوري لملخص قيود المبيعات بواسطة شخص مستقل عن وظائف البيع.

(٢) فحص أوامر البيع والموافقة عليها بواسطة أشخاص مستقلين عن إدارة المبيعات.

(٣) يقوم المراجع الداخلي بمقارنة فواتير عمولة البيع مع سجل النقدية المدفوعة.

(٤) الترقيم المسبق لأوامر المبيعات والمحاسبة عن كافة الأرقام.

جـ – تم حساب فاتورة بيع قيمتها ٥٢٠٠ دولار بشكل صحيح ولكن تم تسجيلها في يومية المبيعات على نحو خاطئ بمبلغ ٢٥٠٠ دولار وأيضاً سجلت بشكل خاطئ بمبلغ ٢٥٠٠ دولار باللف الرئيسي للمدينين. وقام العميل بتحويل ٢٥٠٠ دولار فقط، وهي القيمة المدرجة في القائمة الشهرية المرسلة إليه:

(١) إستخدام فواتير معدة مسبقاً وإجماليات سابقة التحديد لمراقبة التحويل.

(٢) الفحص المستقل للأرقام المسلسلة في فاتورة البيع والأسعار ومبالغ الخصم والضرب والجمع.

(٣) التحقق من القوائم الشهرية للعملاء وإرسالها بالبريد بواسطة شخص مسئول بخلاف مامسك الدفاتر الذي قام بإعدادهما.

(٤) الفحص الفوري لتخفيضات الحوالات من العملاء غير المرخص بها أو لأية أمور خلافية بواسطة شخص مستقل للحسابات بوظيفة المقبوضات.

د – تظهر صور فواتير البيع فرقاً في أسعار الوحدة للعناصر المتماثلة:

(١) فحص كافة فواتير البيع للتحقق من كافة التفاصيل بها بعد إعدادها.

(٢) يتم إجراء فحص للتوصل إلى نتائج مرضية عن الفروق التي يبلغ العملاء بها.

(٣) تجميع البيانات الإحصائية للمبيعات و تسويتها مع المبيعات المسجلة.

(٤) مقارنة كافة فواتير البيع مع أوامر شراء العملاء.

١١-٢٢ (**الأهداف ١١-١، ١١-٣**) تتعلق الأسئلة التالية بأدلة المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ - يقوم المراجعون أحيانا باستخدام مقارنة النسب المالية كأدلة للمراجعة. و على سبيل المثال قد ينظر إلى الإنخفاض غير المفسر في نسبة معدل الربح إلى المبيعات على أنها نتيجة لأحد الإحتمالات التالية:

(١) عمليات حيازة لم يتم تسجيلها.

(٢) مبيعات لم يتم تسجيلها.

(٣) حيازة بضاعة تم تحميلها على المصروفات البيعية والعامة.

(٤) مبيعات وهمية.

ب - يقوم مراجع بتنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات للمبيعات. و تتمثل الخطوة الأولى في تتبع عينة من القيود المدينة من الملف الرئيسي للمدينين إلى فواتير المبيعات المزدوجة المدعمة. ما هو غرض المراجع من تنفيذ هذه الخطوة:

(١) فواتير البيع تمثل المبيعات الفعلية.

(٢) كافة المبيعات تم تسجيلها.

(٣) ترحيل كافة فواتير البيع على نحو ملائم إلى حسابات العملاء.

(٤) تدعيم القيود المدينة في الملف الرئيسي للمدينين بشكل مناسب بفواتير البيع.

جـ - للتحقق من أنه قد تم تسجيل كافة العمليات المالية للمبيعات، يجب تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات التالية على عينة ممثلة يتم سحبها من:

(١) القيود في يومية المبيعات.

(٢) ملف مسجل الفواتير الذي يحتوي على أوامر البيع.

(٣) ملف الصور المزدوجة لفواتير البيع الذي يتم من خلاله المحاسبة عن الأشكال سابقة الترقيم في السلسلة.

(٤) الملف الخاص بمسجل الشحن الذي يحتوي على الصورة المزدوجة لفواتير الشحن.

د - يقوم محاسب مصرح له بمراجعة القوائم المالية لشركة تليفونات صغيرة ويرغب في إختبار ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير للعملاء. يتمثل أحد الإجراءات التي يمكن استخدامها في:

(١) فحص عينة على قوائم دليل التليفون لمراقبة إعداد الفواتير.

(٢) تتبع عينة من الترحيلات من مراقبة إعداد الفواتير إلى الدفاتر الفرعية للمدينون.

(٣) مقارنة الملفات الرئيسية للمدينين مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام.

(٤) مصادقة عينة تمثل المدينين.

أسئلة وحالات للمناقشة

١١-٢٣ (الأهداف ١١-٣، ١١-٤، ١١-٥، ١١-٧) تعبر العناصر من ١ إلى ٨ عن أسئلة مختارة لما تحتويه قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية بصفة عامة التي يستخدمها المراجعون للوصول إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة المبيعات والتحصيل. وعند إستخدام قائمة الإستقصاء لدى العميل، تعبر الإجابة بـ«نعم» عن وجود نوعا من الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابة بـ«لا» عن إحتمال وجود وجه لقصور بالرقابة الداخلية.

١ - هل يتم مقارنة فواتير البيع على نحو مستقل مع أوامر العملاء للتحقق من الأسعار، الكميات، الضرب، والجمع؟

٢- هل تتم المحاسبة عن التتابع الرقمي لأوامر البيع، الفواتير، ومذكرات الإئتمان التي يتم إصدارها بصفة دورية؟

٣- هل تستقل وظائف البيع ووظائف مسجل النقدية عن وظائف تحصيل النقدية، الشحن والتسليم وإعداد الفواتير؟

٤ هل تتم المحاسبة عن الحصول على النقدية عند تسليم البضاعة: النقاية، المعدات، والمبيعات النقدية بنفس الطريقة التي تتم للمبيعات على الحساب ويتم تسجيلها بشكل مستقل عن إجراء التحصيل؟

٥- هل تتسم وظيفة التحصيل بالإستقلال وهل تستخدم لفحص إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات؟

٦ - هل يتم مقارنة المفات الرئيسية للمدينين بصفة منتظمة مع حسابات المراقبة بواسطة موظف مستقل عن وظائف إعداد الفواتير؟

٧- هل يتم تسجيل النقدية المحصلة في الدفاتر الخاصة بالقيود الأصلية بواسطة أشخاص مستقلين عن الموظفين الذين يقومون بوظائف فض البريد وإعداد قائمة المتحصلات؟

٨- هل يتم إيداع المتحصلات بقيمها الفعلية يوميا في الوقت المناسب؟

المطلوب

أ - لكل سؤال مما سبق، أذكر هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية الذي يجب تحقيقها في حالة وجود نوع من الرقابة الداخلية.

ب لكل نوع من أنواع الرقابة الداخلية، أذكر اختبار الرقابة الذي يستخدم لاختبار مدى فعاليته.

جـ - في كل سؤال مما سبق، عرف طبيعة التحريفات المالية المحتملة.

د - في كل نوع من التحريفات المحتملة في «جـ»، اذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يحدد ما إذا كان هناك تحريف كبير.

١١-٢٤ (الأهداف ١١-٣، ١١-٥، ١١-٦) تم إدراج الأخطاء والمخالفات التالية في الدفاتر المحاسبية لشركة Joyce الصناعية:

١- يوجد خطأ في الجمع بفاتورة بيع بمبلغ ١٠٠٠ دولار لخطأ في القيد المحاسبي.

٢ - تسجيل بيع لمواد خام للمرة الثانية على نحو غير متعمد باليوم الأخير من العام. وقد تم تسجيل البيع أصلا بالدفاتر منذ يومين.

٣- قام مسجل البريد بسرقة النقدية المسددة من أحد المدينين عند فض البريد.
٤- قام مأمك الدفاتر الذي يسجل النقدية المحصلة وحسابات المدينين بسرقة النقدية المسددة من بعض المدينين والتي كان قد تم إدراجها في القائمة المعدة مسبقاً بواسطة السكرتير، ولم يتم تسجيل العمليات المالية.
٥- لم يتم إعداد الفاتورة على البضاعة التي تم شحنها إلى العميل نتيجة فقد فاتورة الشحن.
٦- تم شحن البضاعة إلى العميل، ولكن لم يتم إعداد فاتورة الشحن، ونظراً لأن إعداد الفواتير يتم من خلال فاتورة الشحن، لم يتم إرسال الفاتورة للعميل.
٧- تم تبويب بيع إلى عميل داخلي على نحو غير متعمد على أنه بيع تجاري.

المطلوب

أ- تحديد ما إذا كان التحريف يمثل خطأ أو مخالفة.
ب- في كل نوع من التحريفات، أذكر نوع الرقابة الذي يمكن أن يمنعه من الوقوع بصفة مستمرة.
جـ- في كل نوع من التحريفات، أذكر إجراء مراجعة أساسي يمكن أن يكتشف وجوده.

١١-٢٥ (الأهداف ١١-٣، ١١-٤، ١١-٥) يعبر ما يلي عن إختبارات يتم تنفيذها على نحو متعارف عليه كإجراءات مراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل:

١- فحص مرتدودات المبيعات للتعرف على مدى وجود موافقة من شخص مسئول لديه الترخيص بذلك.
٢- المحاسبة عن تتابع مستندات الشحن مع فحص كل مستند للتأكد من إرفاق فاتورة البيع المزدوجة.
٣- المحاسبة عن تتابع فواتير البيع وفحص كل منها للتأكد من إرفاق صورة مزدوجة من مستند الشحن.
٤- مقارنة الكمية والوصف في مستندات الشحن مع فواتير البيع المزدوجة المرتبطة بها.
٥- تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى الملف الرئيسي للمدينين المرتبط بها ومقارنة اسم العميل، التاريخ، والقيمة في كل عملية.
٦- فحص القائمة المعدة مسبقاً بدفتر النقدية المحصلة لتحديد ما إذا كانت القائمة المعده مسبقاً للنقدية قد تم إعدادها يومياً.
٧- تسوية النقدية المحصلة المسجلة بالقائمة المعدة مسبقاً مع يومية النقدية المحصلة و قائمة البنك دورياً لكل شهر.

المطلوب

أ- حدد هل يمثل كل إجراء مراجعة إختباراً للرقابة أو اختبارا أساسياً للعمليات.
ب- حدد أي من أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية يقوم كل إجراء للمراجعة بتحقيقه.
جـ- حدد نوع الدليل الذي يستخدم لكل إجراء مراجعة: مثل المصادقات والملاحظة.

١١-٢٦ (الأهداف ١١-٣، ١١-٧) فيما يلي بعض الأهداف المختارة من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، وبعض إجراءات المراجعة المختارة للمبيعات:

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية

١- المبيعات المسجلة موجودة بالفعل.

٢- المبيعات الفعلية تم تسجيلها.

٣- تم إدراج العمليات الناتجة للمبيعات على نحو مناسب في الملف الرئيسي للمدينين و تم تلخيصها على نحو صحيح.

الإجـــراءات

١- تتبع عينة من مستندات الشحن إلى كل من فواتير البيع المزدوجة ويومية المبيعات للتحقق من إعداد الفواتير للبضاعة التي تم شحنها.

٢- فحص عينة من فواتير البيع المزدوجة لتحديد هل تم إرفاق مستند الشحن بكل منها.

٣- فحص عينة من العمليات الناتجة للمبيعات بيومية المبيعات لتحديد ما إذا كان قد تم وضع علامة مميزة بالهامش أمام كل منها لتوضيح انه تم مقارنتها بالملف الرئيسي للمدينين للتعرف على اسم العميل، التاريخ، و القيمة.

٤- فحص عينة من مستندات الشحن لتحديد ما إذا كان قد تم كتابة رقم فاتورة البيع المزدوجة في أسفل الجانب الأيسر لكل مستند.

٥- تتبع عينة من الطرف المدين بالقيود في الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية المبيعات لتحديد مدى مطابقة التاريخ، إسم العميل، والقيمة بكل منهما.

٦- تتبع عينة من فواتير البيع المزدوجة إلى مستندات الشحن المرتبطة بها والتي تم إعدادها من قبل إدارة الشحن للتأكد من إتمام الشحن.

المطلوب

أ - في كل هدف، حدد على الأقل نوعاً معيناً واحداً من التحريفات يمكن أن يقع.

ب- صف الفرق بين أغراض الهدفين الاول والثاني.

جـ - في كل إجراء مراجعة، حدد نوعه كإختبار للرقابة او اختبار أساسي للعمليات (يوجد ثلاثة لكل منها).

د - في كل هدف، حدد اختباراً واحداً للرقابة وإختباراً واحداً أساسياً للعمليات.

و - في كل إختبار للرقابة، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يتم اختباره. أيضاً، عرف أو صف التحريف الذي يحاول العميل منعه بإستخدام نوع الرقابة.

١١-٢٧ (الهـدفين ١١-٢، ١١-٣) فيما يلي إجراءات المبيعات التي تم التعرف عليها عند تنفيذ المراجعة السنوية في شركة Marvel لتجارة الحملة.

يتم إستلام أوامر العملاء بواسطة الإدارة التي تعد أمر البيع. حيث يقوم المسجل بحساب القيمة النقدية التقريبية للأمر وإرسال ذلك إلى إدارة الإئتمان للحصول على موافقتها. ويتم طبع خطاب الموافقة على الإئتمان على الأمر وإرساله إلى إدارة المحاسبة. وبعد ذلك يستخدم الحاسب الإلكتروني لإخراج صورتين من فاتورة البيع. ويتم حفظ الأمر في ملف أوامر العملاء.

ويتم وضع صورة فاتورة البيع الخاصة بالعميل في ملف مؤقت انتظاراً لوصول إشعار بشحن البضاعة التي أمر بها العميل. وتمر صورة فاتورة البيع التي تم شحن البضاعة المرتبطة بها من المخزن، وإدارة الشحن التي لها السلطة لإخراج البضاعة وشحنها. ويقوم أفراد إدارة الشحن بحزم الأمر وإعداد ثلاث صور يدوياً من فاتورة الشحن: يتم إرسال الصورة الأصلية للعميل بالبريد، ويتم

إرسال الصورة الثانية مع البضاعة المشحونة، ويتم وضع الصورة الثالثة فى ترسيبها بملف فواتير الشحن. ويتم إرسال نسخة فاتورة البيع الخاصة بالشحن إلى إدارة المحاسبة مع أية تغييرات تنتج عن فحص البضاعة المتاحة للبيع.

ويقارن المسجل المحاسبي صورة فاتورة البيع الخاصة بالشحن التي يستلمها مع صورة فاتورة البيع الخاصة بالعميل بالملف المؤقت. حيث تتم المقارنة بين الكميات في الصورتين، كما يتم مقارنة الأسعار مع قائمة السعر المرخص. وبعد ذلك يتم إرسال صورة العميل إليه بالبريد، ويتم إرسال صورة الشحن إلى إدارة تشغيل البيانات.

ويقوم مسجل تشغيل البيانات بإدخال بيانات فاتورة البيع إلى الحاسب الإلكتروني، حيث يتم إعداد يومية المبيعات وتحديث الملف الرئيسي للمدينين. ويتم وضع صورة الشحن في ملف فواتير البيع طبقاً للترتيب الرقمي.

أ - حتى يمكن تحديد ما إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال لتقليل حالات عدم ترحيل القيد إلى الملف الرئيسي للمدينين من العملاء، يجب أن يختار المراجع عينة من العمليات المالية من مجتمع:

(١) ملف أوامر العملاء. (٢) ملف فواتير الشحن.

(٣) الملف الرئيسي للمدينين من العملاء. (٤) ملف فواتير البيع.

ب - حتى يمكن تحديد ما إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال لتقليل حالات عدم إعداد فاتورة للشحن، يجب أن يختار المراجع عينة من العمليات المالية من مجتمع:

(١) ملف أوامر العملاء. (٢) ملف فواتير الشحن.

(٣) الملف الرئيسي للمدينين من العملاء. (٤) ملف فواتير البيع.

جـ - حتى يمكن جمع أدلة المراجعة عن الأرصدة غير القابلة للتحصيل في حسابات العملاء الخاصة بالتجارة، يجب على المراجع أن يختار عينة من الأرصدة من مجتمع:

(١) ملف أوامر العملاء. (٢) ملف فواتير الشحن.

(٣) الملف الرئيسي للمدينين من العملاء. (٤) ملف فواتير البيع *.

١١ ٨ (الهدفين ١١-٣، ١١ ٥) تعبر الجمل التالية عن إجراءات متعارف عليها للمراجعة للإختبارات الخاصة بكل من المبيعات والنقدية المحصلة.

١ - مقارنة الكمية والوصف للعناصر في فاتورة البيع المزدوجة مع مستندات الشحن المرتبطة بها.

٢- تتبع النقدية المحصلة المسجلة في الملف الرئيسي للمدينين إلى يومية النقدية المحصلة ومقارنة اسم العميل، التاريخ، والقيمة في كل منها.

٣ - فحص فواتير البيع المزدوجة للتعرف على أسعار الوحدات المباعة ومطابقتها لقائمة السعر المصدق عليها.

٤- فحص فواتير البيع المزدوجة لتحديد ما إذا كان تبويب الحسابات للمبيعات قد تم إدراجه في المستندات.

٥- فحص يومية المبيعات للتعرف على العمليات المالية مع الأطراف المرتبطة، أوراق الدفع، وباقي العناصر غير العادية.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٦- اختيار عينة من أوامر العملاء وتتبع المستندات إلى المستندات المرتبطة: مستندات الشحن، فواتير الشراء، والملف الرئيسي للمدينين لمقارنة الاسم، التاريخ، والقيمة.

٧- تنفيذ إجراءات للتحقق من النقدية المحصلة.

٨- فحص عينة من إشعارات التحويل للموافق على مبالغ القسم النقدي.

٩- المحاسبة عن التتابع الرقمي لإشعارات التحويل وتحديد ما إذا كان هناك علامة مرجعية لكل مستند منها، بما يشير إلى أنه تم التسجيل في يومية النقدية المحصلة.

المطلوب

أ- تحديد ما إذا كان كل إجراء مما سبق يمثل اختباراً للرقابة أو اختباراً أساسياً للعمليات.

ب- تحديد هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات الآلية الذي يحققه كل إجراء.

حـ- في كل اختبار للرقابة في «أ»، أذكر الإختبار الأساسي الذي يمكن أن يستخدم لتحديد ما إذا كان هناك خطأ نقدي أو مخالفة نقدية.

١١- ٢٩ (الهدف ١١-٥) تقوم شركة صيانة الإستخدام وتقديم الخدمات بإرسال فواتير لكافة العملاء بدلاً من التحصيل النقدي عند تقديم الخدمة. ويقوم Cyders .T بفحص كافة أنواع البريد وهو يعمل أمينا للخزينة. ويعد المحاسب Cyders الشخص الأكثر تأهيلاً بالشركة الذي يعمل بالمكتب يومياً. ويمكنه، بالتالي، حل المشكلات والإستجابة بسرعة لإحتياجات العملاء. وعند استلام النقدية، يقوم فوراً بإعداد قائمة بالنقدية وإيصال الايداع المزدوج. ويتم إيداع النقدية يومياً. ويستخدم القائمة في إدخال العمليات المالية إلى السجلات المحاسبية الإلكترونية. ويقوم أيضاً بالإتصال بالعملاء بشأن الأرصدة التي لم يتم تحصيلها. ونظراً لأنه يمتلك معرفة جيدة بالعمل وكل عميل، يقوم بمنح الإئتمان، الترخيص بكافة أنواع مسموحات المبيعات، وشطب الأرصدة غير القابلة للتحصيل. ويشعر مالك الشركة بالسعادة من كفاءة العمل بالشركة، ويستطيع إدارة العمل بدون إنفاق وقت أكبر إعتماداً على فعالية المحاسب Cyders.

ويمكن تخيل دهشة المالك عند إكتشافه أن Cyders قد ارتكب العديد من السرقات الكبرى من النقدية المحصلة. وتم ارتكاب ذلك من خلال عدم تسجيل المبيعات، تسجيل إئتمان غير ملائم لتسجيل أرصدة المدينين والمبالغة في قيمة المقبوضات.

المطلوب

أ- بإفتراض أنه تم إعداد قائمة مسبقة للنقدية يتم إرسالها فقط إلى أمين الخزينة ويتم الإيداع يومياً، ما هو وجه القصور بالرقابة الداخلية التي سمح بوقوع الغش؟

ب- ماهي منافع القائمة المعدة مسبقاً للنقدية؟ من هو الذي يجب أن يعد القائمة المعده مسبقاً وماهي الواجبات التي لا يجب أن يقوم بها هذا الشخص؟

حـ- بإفتراض ان الشخص المناسب، كما جاء في «ب» قد أعد القائمة المعدة مسبقاً للنقدية، ما الذي يمكن القيام به لمنع هذا الشخص من الحصول على النقدية بعد إعداد القائمة المعدة مسبقاً وقبل أن يتم ايداع النقدية؟

د- من هو الذي يجب ان يقوم بإيداع النقدية، في ضوء إجابتك على «ب»؟

١١ ٣٠ (**الهدف ١١-٥**) يقوم المسئول عن غرفة الإستقبال في شركة Jones Supply Co. بإعداد قائمة مسبقة للنقدية قبل أن يتم الإيداع اليومي للنقدية. وبعد ذلك يقدم إشعار التحويل إلى مسجل تشغيل البيانات والتي يتم إستخدامها في إدخال العمليات المالية للنقدية المحصلة إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية. ويقوم مراقب النفقات شهرياً بإعداد برهان النقدية المحصلة وطباعة صورة من يومية النقدية المحصلة ومقارنتها مع القائمة المعدة مسبقاً.

المطلوب

أ – عرف التحقق من النقدية المحصلة واذكر الغرض منه.

ب – للأخطاء او المخالفات التالية: اذكر (ب ١)، ما إذا كان من المحتمل أن يتم إكتشافها بواسطة التحقق من النقدية المحصلة، (ب ٢) ما إذا كان من المحتمل اكتشافها من خلال المقارنة بين القائمة المعدة مسبقا ويومية النقدية المحصلة. (ب٣) ما إذا كان من المحتمل إكتشافها اما من خلال التحقق من النقدية المحصلة أو من خلال مقارنة القائمة المعدة مسبقا مع يومية النقدية المحصلة؛ أو (ب٤) من غير المحتمل أن يتم اكتشافها اما من خلال التحقق من النقدية المحصلة أو عن طريق مقارنة القائمة المعدة مسبقاً مع يومية النقدية المحصلة.

١ – تم إعداد القائمة المسبقة للنقدية وإدخالها على نحو صحيح إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية ولكن تم تخصيص قيمة دائنة خاطئة من قبل البنك لحساب البنك الخاص بـ Jones.

٢ – لم يقدم المسئول عن غرفة الإستقبال بشكل غير متعمد إلى مسجل تشغيل البيانات اثنين من اشعارات التحويل تم ادراجهما بقائمة النقدية المعدة مسبقا.

٣ أضاع المسئول عن غرفة الإستقبال عن نحو غير متعمد مظروفاً مغلقاً يحتوي على شيك وإشعار تحويل.

٤ – إرتكب مسجل تشغيل البيانات خطأ نقل عند إدخال العملية المالية إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية (تم تسجيل المبلغ بـ ٤٦٢١ دولار بدلاً من ٦٤٢١ دولار).

٥ قام مسجل تشغيل البيانات بتسجيل النقدية المحصلة بالقيمة الصحيحة ولكن تم تخصيص الرصيد الدائن لحساب عميل اخر.

٦ – قام المسئول عن غرفة الإستقبال بإعداد قائمة بالنقدية المحصلة، ولكن فيما بعد إحتفظ بشيك حتى يستخدمه لنفسه ولم يقم بتصدير إشعار التحويل إلى مسجل تشغيل البيانات.

ج – فيما يتعلق بالأسئلة في «ب» والتي أجبت عنها بـ «ب ٤» حدد إجراء المراجعة الذي يحتمل أن يتم من خلاله كشف التحريف.

١١ ٣١ (**الهدف ١١-٥**) طلب منك مجلس أمناء أحد المجمعات الدينية فحص إجراءات المحاسبة التي يتم تنفيذها بالمجمع. ويجب عليك كجزء من الفحص أن تقوم بإعداد التعليقات التالية عن المتحصلات التي يتم الحصول عليها مقابل الخدمات الأسبوعية وتسجيل تبرعات ومساهمات الأعضاء:

١ – فوض مجلس إمناء المجمع مسئولية الإدارة المالية ومراجعة الدفاتر المالية إلى لجنة التمويل. وتقوم هذه المجموعة بإعداد الموازنة السنوية والموافقة على المدفوعات النقدية الرئيسية، ولكن لاتتدخل اللجنة في التحصيل أو في التسجيل. ولم يتم الاخذ في الإعتبار تنفيذ إجراءات المراجعة لعدم ضرورتها في السنوات الأخيرة لأن نفس الموظف الأمين الذين يمسك سجلات المجمع لايزال في موقعه وهو السكرتير المالي منذ ١٥ عام.

٢- يتم تحصيل المتحصلات عن الخدمات الأسبوعية بواسطة فريق من المرشدين. ويقوم رئيس المرشدين بعد المتحصلات في مكتب المجمع بعد تقديم كل خدمة. وبعد ذلك يتم وضع التحصيل وإشعار بالقيمة في خزينة المجمع. وفي اليوم التالي يقوم السكرتير المالي بفتح الخزينة وإعادة عد النقدية، ويحتفظ بما يقرب من ١٠٠ دولار لمقابلة المصروفات النقدية خلال الأسبوع التالي مع إيداع باقي المبلغ بالكامل. وحتى يتم تسهيل الإيداع، يطلب من الأعضاء الذين يقدمون مساهمات بشيك أن يبدلوها بنقدية وسحب الشيكات.

٣ عند طلبهم يقوم عدد قليل من الأعضاء بتحرير مظاريف سابقة الترقيم وسابقة التأريخ حتى يضعوا فيها مساهماتهم الأسبوعية. ويقوم كبير المرشدين بإخراج النقدية من المظاريف وعدها مع النقدية التي يتم نقدها والتخلص من المظاريف. ولا يتم الاحتفاظ بسجل لإصدار أو الحصول على المظاريف، ولا يعد نظام المظاريف مشجعا.

٤- يطلب من كل عضو أن يقوم بإعداد بطاقة سنوية للمساهمة التي منحها للمجمع. وينظر العضو إلى المبلغ الذي يقدمه كتبرع على أنه التزام اختلافي للمساهمة بمبلغ يحدد أسبوعياً. وبناء على القيم المحددة في بطاقات التبرع، يقوم السكرتير المالي بإعداد خطاب موجه للأعضاء، بناء على الطلب، لتدعيم إمكانية الإستفادة الضريبية لمساهماتهم.

المطلـوب

حدد أوجه القصور والتحسينات التي توصي بها في إجراءات التحصيل التي تتم عند تقديم الخدمات الأسبوعية ولتسجيل تبرعات ومساهمات الأعضاء.

استخدم المنهجية التي تم مناقشتها في الفصل الثاني لتحديد أوجه القصور. نظم الإجابة على النحو التالي * :

وجه القصور	التحسين الذي يوصي به

١١ ٣٢ (الهدفين ١١-٣، ١١-٥) شركة Robinson تمثل إحدى الشركات الصغرى لصناعة الطلاء، تم فيها تخصيص وظائف إعداد فواتير العملاء وتحصيل النقدية إلى كل من المسئول عن غرفة الإستقبال، مسجل المدينين، والصراف الذين يقوم أيضا بمهام السكرتير. ويتم بيع منتجات الشركة إلى تجار الجملة والتجزئة.

وتصف العبارات التالية كافة الإجراءات التي يقوم بها الموظفين في الشركة في إطار إعداد فواتير العملاء وتحصيل النقدية:

١ يتم فض البريد بواسطة المسئول عن غرفة الإستقبال، الذي يقوم بتقديم أوامر شراء العملاء إلى مسجل المدينين. ويتم إستلام ما يقرب من ١٥ إلى ٢٠ أمر يومياً. وفي إطار التعليمات الخاصة بالإسراع بشحن الأوامر، يقوم مسجل المدينين فوراً بإعداد ٥ صور لكل فاتورة البيع يتم توزيعها على النحو التالي:

(أ) تمثل الصورة الأولى صورة فاتورة العميل ويحتفظ بها مسجل المدينين حتى يتسلم إشعار الشحن.
(ب) تخصص الصورة الثانية إدارة المدينين ويتم الإحتفاظ بها لتحديث السجلات المحاسبية.
(جـ) يتم إرسال الصورتين الثالثة والرابعة إلى إدارة الشحن.
(د) يتم إرسال الصورة الخامسة إلى المخزن للترخيص بإخراج البضائع لإدارة الشحن.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

٢- بعدما ينتقل أمر الطلاء من المخزن إلى إدارة الشحن، تقوم إدارة الشحن بإعداد فاتورة الشحن ووضع الملصقات على العبوة. ويتم إدراج فاتورة البيع الرابعة في العبوة في صورة إيصال للعميل. وبعدما يقوم سائق الشاحنة بالإنطلاق، يتم إعادة الصورة الثالثة من فاتورة الشحن الخاصة بالعميل التي يتم فيها كتابة أى ملحوظة عن أخطاء في الشحن إلى مسجل المدينين. ولاتحتفظ الشركة بأمر يخص الخطأ في الشحن؛ حيث بتوقع أن يسجل العميل كل ما يتعلق بالبضائع. ويتم حفظ صورة الشركة من فاتورة الشحن بإدارة الشحن.

٣- عندما يقوم مسجل المدينين بالحصول على الصورة الثالثة وصورة فاتورة الشحن الخاصة بالعميل، يتم تخصيص أرقام للصورتين الاولى والثانية وإدراج: الكمية التي تم شحنها، أسعار الوحدات، عمليات الضرب، مبالغ الخصم، والإجماليات، ويتم تدبيس الصورتين الثانية والثالثة معاً.

٤- بعد ذلك يقوم مسجل المدينين بإدخال العمليات المالية للمبيعات إلى الدفاتر المحاسبة الإلكترونية من الصورة الثانية. ويتم فقط إدخال: الكميات، الأسعار، مبالغ الخصم والقيم، ويقوم الحاسب الإلكتروني بحساب الضرب والإجمالي. ويتم مقارنة عمليات الضرب والإجمالي مع الصورة الأولى. ويقوم مسجل المدينين بإرسال الصورة الاولى بالبريد ومعها صورة فاتورة الشحن إلى العميل. اما الصورة الثانية فيتم حفظها في ملف مع تدبيسها بالصورة الثالثة كمرفق لها ويتم الحفظ وفقاً لترتيب رقمي.

٥- ونظراً لأن الشركة تعاني من نقص النقدية، يتم إيداع النقدية المحصلة على وجه السرعة، ويحول المسئول عن غرفة الإستقبال التحصيلات الواردة بالبريد والمراسلات المتعلقة بها إلى مسجل المدينين الذي يختبر الشيكات ويحدد ما إذا كانت الإيصالات المرفقة أو المراسلات المرفقة تحتوي على تفاصيل كافية لإدخال العمليات المالية للحاسب الإلكتروني. وبعد ذلك يقوم مسجل المدينين بالتوقيع على ظهر الشيكات وتقديمها إلى المصرف الذي يقوم بإعداد الإيداعات اليومية. ولايتم إستلام نقدية بالبريد ولايتم بيع الطلاء بالمصنع من خلال طاولة للعملاء.

٦- يستخدم مسجل المدينين الإيصالات أو المراسلات المرفقة بالشيكات لإدخال العمليات المالية إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية. ويختص مسجل المدينين بإجراء المراسلات مع العملاء بشأن: الإستقطاعات غير المرخص بها، تعريفة الشحن أو مسموحات الإعلان، المردودات... الخ، ويقوم بإعداد مذكرات الإئتمان اللائمة. ويتم تحويل العلاقات حول القيم الكبرى إلى مدير المبيعات لتسويتها. ويقوم مسجل المدينين شهرياً بطباعة ميزان المراجعة للمدينين ومقارنة الإجمالي مع حسابات الرقابة بالإستاذ العام الخاصة بالمدينين.

المطلوب

أ- حدد أوجه القصور في الرقابة الداخلية بالشركة للإجراءات المرتبطة بإعداد فواتير العملاء والنقدية المحصلة وفي المحاسبة عن العمليات المالية الخاصة بهما. إستخدم المنهجية التي تم إتباعها في الفصل التاسع لتحديد أوجه القصور.

ب- فيما يتعلق بكل وجه من أوجه القصور، حدد الخطأ أو المخالفة التي يمكن أن تنتج.

جـ- فيما يتعلق بكل وجه من أوجه القصور، أذكر إجراء المراجعة الأساسي لاختبار معنوية التحريف المقبول*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

حالــة عمليـة

١١-٣٣ (الهدفين ١١-٣، ١١-٧) شركة Meyers للمستحضرات الصيدلية تقوم بتصنيع الدواء، وتعبر الجمل التالية عن أنواع الرقابة الداخلية لإعداد الفواتير وتسجيل المدينين:

١- يتم إستلام أمر شراء العميل الجديد في إدارة خاصة بأوامر الشراء بواسطة مسجل يقوم بإعداد أوامر البيع بالشركة سابقة الترقيم في صورة شكل يحتوى على كافة المعلومات الضرورية مثل اسم وعنوان العميل، رقم حساب العميل، الكمية، العناصر التي يتم بيعها، وبعد إعداد أمر البيع، يتم تدبيس أمر الشراء الخاص بالعميل فيه.

٢- يتم إرسال أمر البيع إلى إدارة الإئتمان للحصول على الموافقة على الإئتمان، ويتم التوصل إلى تقريب للقيم التي يتم من خلالها إعداد الفاتورة الخاصة بالأمر لهذه الحسابات التي تقع ضمن حدود الإئتمان. وبعد فحص الموقف يتم الموافقة على الإئتمان عن طريق تدوين ملحوظة.

٣- يلي ذلك، إرسال أمر البيع إلى إدارة إعداد الفواتير، ويقوم المسجل بإستخدام الحاسب الإلكتروني للتوصل إلى فاتورة العميل. ويتم بشكل تلقائي ضرب العدد في السعر وإجراء عمليات الجمع للتوصل إلى إجمالي الفاتورة. ويحدد مسجل إعداد الفواتير سعر الوحدة من العناصر المدرجة في قائمة الأسعار الخاصة بإعداد الفواتير.

ويقوم الحاسب الإلكتروني بشكل تلقائي بتجميع الأرقام في حساب العميل وفي قيم الفاتورة للتوصل إلى تكرار للإجماليات والقيم الخاصة بالمرافق. ويتم إدراج هذه الإجماليات في سجل يومياً يمثل إجماليات سابقة التحديد للمجموعة للتحقق من الإدخال إلى الدفاتر المحاسبية الإلكترونية.

ويتم إعداد الفواتير على ورق كربون من فواصل سابقة الترقيم على نحو متتابع ويحتوى على العلامات التالية:

(أ) صورة العميل.
(ب) صورة إدارة المبيعات، بغرض توفير المعلومات.
(حـ) صورة للحفظ.
(د) صورة إدارة الشحن، تمثل أمر الشحن. ويتم أيضاً إعداد فواتير الشحن كصور كربونية كمنتج عارض في إجراءات إعداد الفواتير.

٤- يتم بعد ذلك إرسال كل من صورة إدارة الشحن من الفاتورة وفواتير الشحن إلى إدارة الشحن. وبعدما يتم شحن الأمر، يتم إعادة صور فاتورة الشحن إلى إدارة الشحن. ويتم حفظ صورة الفاتورة الخاصة بإدارة الشحن لدى إدارة الشحن.

٥- ويتم في إدارة إعداد الفواتير إرفاق نسخة واحدة من فاتورة الشحن مع صورة الفاتورة الخاصة بالعميل وإرسالهما معاً إلى العميل. أما الصورة الأخرى لفاتورة الشحن، فيتم تدبيسها مع أمر البيع وصورة الفاتورة في ملف الحفظ، ويتم الحفظ في الترتيب الرقمي بملف الحفظ.

٦- وعندما يتم التوصل إلى الفاتورة بإستخدام الحاسب الإلكتروني، يتم أيضاً تخزين العمليه الدالة على قرض. ويستخدم هذا القرض بعد ذلك في تحديث الدفاتر المحاسبية الإلكترونية. ويتم

التحديث يومياً وأيضاً يتم إعداد تقرير بالملخص. كما يتم الحصول على نسخة مطبوعة من اليوميات ودفتر الأستاذ.

٧- دورياً، يقوم المراجع الداخلي بتتبع عينة من أوامر البيع خلال النظام بأكمله حتى اليوميات ودفتر الأستاذ، ويتم إختبار الإجراءات والقيم النقدية. وتشمل الإجراءات: مقارنة إجماليات المراقبة مع المخرجات، إعادة حساب القيم بالفواتير وإعادة جمع اليوميات، وتتبع الإجماليات إلي الملف الرئيسي ودفتر الأستاذ العام.

المطلوب

أ- رسم خريطة تدفق لوظيفة إعداد الفواتير كوسيلة لفهم النظام.

ب- أذكر أنواع الرقابة الداخلية على المبيعات لأهداف المراجعة التي المرتبطة بالعمليات المالية.

جـ- لكل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار الرقابة الذي يفيد في التحقق من فعالية نوع الرقابة.

د- في كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أذكر إجراءات المراجعة للإختبارات الأساسية مع الأخذ في الإعتبار أنواع الرقابة الداخلية.

هـ- قم بدمج إجراءات المراجعة في «جـ» و «د» للتوصل إلي برنامج كفء لمراجعة المبيعات.

حالة تطبيقية متكاملة

١١-٣٤ (الهدف ١١-٧) مراجعة شركة ABC. الجزء الثاني: في الجزء الأول من هذه الحالة (الفصل التاسع) توصلت إلى فهم الرقابة الداخلية وقمت بالتوصل إلي تقدير أولى عن خطر الرقابة لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية. ويتمثل الهدف من الجزء الثاني في الإستمرار في تقدير خطر الرقابة عن طريق تحديد إختبارات الرقابة المناسبة والإختبارات الأساسية المناسبة للعمليات.

ويفترض أنه في الجزء الأول قد تم تحديد أنواع الرقابة الأساسية على النحو التالي:

١- يوجد فصل بين وظائف: الشراء، الإستلام، والمدفوعات النقدية.

٢- يتم فحص المستندات المتعامة والتوقيعات بواسطة شخص مستقل مرخص له.

٣- يتم إستخدام شيكات سابقة الترقيم، ويوجد محاسبة ملائمة عنها.

٤- يتم إستخدام أوامر شراء سابقة الترقيم، ويوجد محاسبة ملائمة عنها.

٥- يتم إستخدام حزم مستندات سابقة الترقيم، ويوجد محاسبة ملائمة عنها.

٦- يوجد تحقق داخلي لحزم المستندات قبل إصدار الشيكات.

٧- يتم إجراء تسوية محايدة شهرياً لكشف البنك.

يجب عليك عند الإجابة على المتطلبين «أ»، «ب» إتباع شكل يماثل الشكل الموضح للمبيعات في الجدول ١١-٢. ويجب عليك إعداد مصفوفة للحيازة وأخرى مستقلة للمدفوعات النقدية. ويجب ملاحظة أن العمود الأول في كل مصفوفة يجب أن يحتوى على نفس المعلومات المدرجة في الصف

الحلوى في القائمة التي قمت بإعدادها في الحالة ٩-٣٢. أيضاً، تشمل أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية فقط السبعة أنواع السابق ذكرها في هذه الحالة، وتشمل إختبارات الرقابة تلك الإختبارات التي ستقوم بالتوصل إليها فقط في المطلوب «أ». ويجب تصميم إجراءات الاختبارات التفصيلية بناء على إفتراض توافر نتائج مرضية لإختبارات الرقابة.

المطلوب

أ- تصميم إجراءات المراجعة الخاصة بإختبارات الرقابة التي توفر أدلة مناسبة عن كل نوع من أنواع الرقابة. لا تحدد أكثر من إختبارين للرقابة لكل نوع من أنواع الرقابة.

ب- على الرغم من أنه يبدو أن أنواع الرقابة قد تم تصميمها بشكل جيد، ولم يتم توقع وجود إنحراف في اختبارات الرقابة، فإن نتائج العام الماضي تشير إلى إحتمال استمرار وجود التحريفات. ولذلك، يجب عليك تقرير تنفيذ الإختبارات الأساسية لعمليات الخزانة والمدفوعات النقدية. صمم الإختبارات الأساسية للعمليات المالية لكل هدف مراجعة يرتبط بالعمليات المالية. لاتحدد أكثر من إختبارين أساسيين للعمليات المالية لكل هدف. إستخدم الجدول ١١-٤ والجدول ١١-٥ كإطار مرجعي.

جـ- إجمع كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي تم التوصل إليها في «أ»، «ب» في صورة نمط للإداء. ضع كلا النوعين من الإختبارات في نفس برنامج المراجعة الخاص بالخزانة والمدفوعات النقدية. إستخدم الشكل ١١-٩ كإطار مرجعي لإعداد نمط الأداء لبرنامج المراجعة.

المراجعة

مدخل متكامل

تأليف

ألفين أرينز
Alvin A. Arens

جيمس لوبك
James K. Loebbeck



الجزء الثاني

ترجمة
د. محمد محمد عبد القادر الديسطى

مراجعة
د. أحمد حامد حجاج

دار المريخ

الفصل الثاني عشر:

معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Audit Sampling for stests of Control and Substantive tests of Transactions

إذا لم تكن تعتقد فيها، لا تستخدمها

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

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

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

* * * *

عرفت النشرة ٣٩ من نشرات معايير المراجعة المعاينة على أنها:

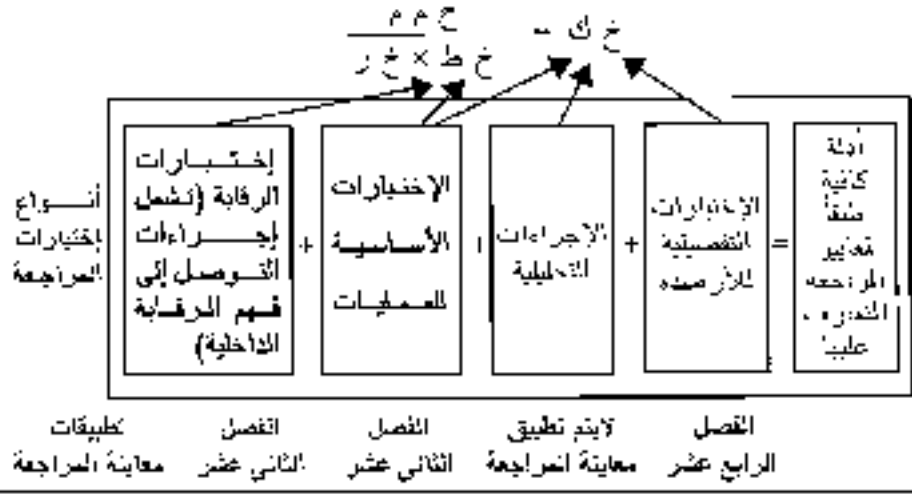
> تطبيق إجراء المراجعة على أقل من ١٠٠٪ من العناصر التي تكون الرصيد أو فئة العمليات التي يتم المراجعة في إطارها بهدف تقييم بعض خصائص الرصيد أو الفئة

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

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

الشكل ١٢-١

كيف ترتبط معاينة المراجعة بأنواع إختبارات المراجعة



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

العينات الممثلة للمجتمع Representative Samples

الهدف التعليمي ١٢-١: شرح مفهوم المعاينة الممثلة للمجتمع

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

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

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

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

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

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

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

العينات الإحصائية في مقابل العينات غير الإحصائية
Statistical Versus Nonstatistical Sampling

الهدف التعليمي ٢: التفريق بين العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية

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

يوفر خطر المعاينة المرغوب فيه وتحفيض إحتمال خطأ عدم المعاينة. ويتضمن إختيار العينة تقرير كيف يتم إختيار عناصر العينة من المجتمع. وبعد ذلك تنفيذ الإختبارات الخاصة بفحص المستندات وإجراء باقي إجراءات المراجعة الأخرى. ويتضمن تقييم النتائج التوصل إلى إستنتاجات في ضوء إختبارات المراجعه. وللتوضيح، إفترض أن المراجع إختار عينة من ٢٠٠ فاتورة بيع مزدوجة من المجتمع، لإختبار كل منها وتحديد ما إذا كان قد تم إرفاق مستند الشحن في كل فاتورة وتحديد مدى وجود إستثناءات. فبعد تحديد حجم العينة بـ ٢٠٠ عنصر أمر صروريا لتخطيط العينة. أما تقرير أية مائة عنصر سيتم إختيارها من المجتمع فيمثل مشكلة إختيار العينة. ويمثل تنفيذ إجراءات المراجعة لكل عنصر من العناصر المائة وتحديد مدى وجود إستثناءات بها أداء للإختبارات. أما تقييم النتائج فيتم عن طريق التوصل إلى إستنتاجات حول معدل الإستثناء في إجمالي المجتمع عندما يكون معدل الإستثناء بالعينة ٣٪.

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

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

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

ومن المقبول أيضاً إستخدام الإختيار الإحتمالي في التقييمات غير الإحصائية، ولكن لايفضل العديد من الممارسين ذلك. حيث يعتقدون أن القياس الإحصائي لخطر المعاينة يعد أمراً طبيعياً في هذه العينات ولايجب تجاهله. ومن غير المقبول، أن يتم تقييم العينة غير الإحتمالية على أنها عينة إحصائية. ويوضح الجدول ١٢-١١ ملخصا للعلاقة بين الإختيار الإحتمالي والإختيار غير الإحتمالي والتقييم الإحصائي والتقييم غير الإحصائي.

الجدول ١١-١

العلاقة بين أساليب إختيار العينات ونتائج التقييم

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

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

أساليب إختيار العينة غير الإحتمالية (الحكمية)

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

أساليب اختيار العينة الإحتمالية

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

إختيار العينة غير الإحتمالية Nonprobabilistic Sample Selection

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

الإختيار المباشر للعينة Directed Sample Selection

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

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

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

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

إختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة Block Sample Selection

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

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

إختيار العينة مصادفة Haphazard Sample Selection

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

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

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

إختيـــار العينـــات الإحتـمالـــية Probabilistic Sample Selection

الهدف التعليمي ١٢-٣: إختيار العينات الممثلة للمجتمع

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

إختيار العينة العشوائية البسيطة Simple Random Sample Selection

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

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

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

ومن السهل ، ولكنه يستغرق وقتاً ، أن يتم إختيار العينات بإستخدام جدول الأرقام العشوائية ، وعلى سبيل المثال ، بفرض أن المراجع إختار عينة من ١٠٠ فاتورة بيع من ملف فواتير البيع سابقة الترقيم إبتداء من رقم ٣٢٧٢ الى رقم ٨٨٢٥. ونظراً لأن الفواتير تستخدم أربع أعداد، سيكون من الضروري إستخدام أربع أعداد في جدول الأرقام العشوائية. وبفرض انه تم إستخدام الأربعة أعداد الأولى من كل ٥ أعداد ، وتم البدء بشكل تحكمي في جدول الأرقام العشوائية بالجدول ١٢-٢ من العنصر ١٠٠٩ في العمود الثاني ، وبعد ذلك يتم القراءة إلى أسفل ، وسيمثل رقم الفاتورة الأولى التي سيتم اختيارها في ٣٦٤٦ ، وسيمثل الرقم الثاني في ٩١٨٦ لأن الثلاثة ارقام التالية تقع خارج مدى المجتمع.

الجدول ١٢-٢
جدول الأرقام العشوائية

الصف	العمود (١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٠٠٠	٣٧٠٣٩	٩٧٥٤٧	١٤٦٧٣	٣١٥٤١	٩٩٣١٤	٦٦٨٥٤	٩٧٨٥٥	٩٩٩١٥
١٠٠١	٢٥١٤٥	٨٤٨٣٤	٢٣٠٠٩	٥١٥٨٤	٦٦٧٥٤	٧٧٧٨٥	٥٢٢٥٧	٢٥٥٣٢
١٠٠٢	٩٨٤٣٣	٥٤٧٢٥	١٨٨٦٤	٦٥٨٦٦	٧٦٩١٨	٧٨٨٢٥	٥٨٢١٠	٧٦٨٣٥
١٠٠٣	٩٧٩٦٥	٦٨٥٤٨	٨١٥٤٥	٨٢٩٣٣	٩٣٥٤٥	٨٥٩٥٩	٦٢٢٨٢	٦١٤٥٤
١٠٠٤	٧٨٠٤٩	٦٧٨٣٠	١٤٦٢٤	١٧٥٦٣	٢٥٦٩٧	٠٧٧٣٤	٤٨٢٤٣	٩٤٣١٨
١٠٠٥	٥٠٢٠٣	٢٥٦٥٨	٩١٤٧٨	٠٨٥٠٩	٢٣٣٠٨	٤٨١٣٠	٦٥٠٤٧	٧٧٨٧٣
١٠٠٦	٤٠٠٥٩	٦٧٨٢٥	١٨٩٢٤	٦٤٩٩٨	٤٩٨٠٧	٧١١٢٦	٧٧٨١٨	٥٦٨٩٢
١٠٠٧	٨٤٣٥٠	٦٧٢٤١	٥٤٠٢١	٣٤٥٣٥	٠٤٠٩٣	٣٥٠٦٢	٢٨١١٣	١٤٢٠٥
١٠٠٨	٣٠٩٥٤	٥١٦٣٧	٩١٥٠٠	٤٨٧٢٢	٦٠٩٨٨	٦٠٠٢٩	٦٠٨٧٢	٢٧٤٢٣
١٠٠٩	٨٦٧٢٣	٣٦٤١٤	٩٨٣٠٥	٠٨٠٠٩	٠٠٦٦٦	٢٩٢٥٥	١٨٥١٤	٤٩١٥٨
١٠١٠	٥٠١٨٨	٢٢٥٥٤	٨٦١١٠	٩٢٢٥٠	١٤٠٢١	٦٥٨٥٩	١٦٢٣٧	٧٢٢٩٦
١٠١١	٥٠٠١٤	٠٠٤٩٣	١٣٩٠٦	٣٥٩٢٦	٧١٧٦١	٩٥٧٥٥	٨٧٠٠٢	٧١٦٦٧
١٠١٢	٦٦٠٢٣	٢١٤٢٨	١٤٧٤٢	٩٤٨٧٤	٢٣٢٠٨	٥٨٥٣٣	٢١٥٠٧	١١٢٠٨
١٠١٣	٠٤٤٥٨	٦١٨٦٢	٦٣١١٩	٠٩٥٤١	٠١٧١٥	٨٧٩٠١	٩١٢٦٠	٠٣٠٧٩
١٠١٤	٥٧٥١٠	٣٦٣١٤	٣٠٤٥٢	٠٩٧١٢	٣٧٧١٤	٩٥٤٨٢	٣٠٥٠٧	٦٨٤٧٥
١٠١٥	٤٣٢٧٣	٥٨٩٣٩	٩٥٨٤٨	٢٨٢٨٨	٦٠٢٤١	٥٢١٧٤	١١٨٧٩	١٨١١٥
١٠١٦	٦١٥٠٠	١٢٧٦٣	٦٤٤٣٣	٠٢٢٦٨	٥٧٩٠٥	٧٢٣٤٧	٤٩٤٩٨	٢١٨٧١
١٠١٧	٧٨٩٣٨	٧١٣١٢	٩٩٧٠٥	٧١٥٤٩	٤٢٢٧٤	٢٣٩١٥	٢٨٤٠٥	١٨٧٧٩
١٠١٨	٩٤٢٥٧	٩٢٢١٨	٢٥٧٩٣	٤٣٦٧١	٦٤٠٥٥	٨٨٧٢٩	١١١٦٨	٦٠٢٦٠
١٠١٩	٥٦٨٦٤	٢١٥٥٤	٧٠٤٤٥	٢٤٨٤١	٠٤٨٨٩	٥٦٧٧٤	٩٦١٢٩	٧٢٥٩٤
١٠٢٠	٣٥٢١٤	٢٩٦٢١	٠٦٩٣٧	٥٤٥٤٥	٠٤٤٧٠	٧٥٤٦٢	٧٧١٠٢	٧٧١٢٦
١٠٢١	٤٠٧٠٤	٤٨٨٢٣	٦٥٩٦٣	٢٩٣٥٩	١٢٧١٧	٥٦٢٠١	٢٢٨١١	٢٤٨٦٢
١٠٢٢	٠٧٣١٨	٤٤٦٢٣	٠٢٨٤٣	٢٢٢٩٩	٥٩٨٧٢	٨٦٧٧٤	٠٦٩٢٦	١٢٦٧٢
١٠٢٣	٩٤٥٥٠	٢٣٢٩٩	٤٥٥٥٧	٠٧٩٢٣	٧٥١٢٦	٨٠٨٠٨	٠١٣١٢	٤٦٦٨٩
١٠٢٤	٣٤٢٤٨	٨١١٩١	٢١٠٢٧	٧٧٠٨٧	١٠٣٠٩	٠٣٦٧١	٩٧٧٢٣	٣٤٤٦٩
١٠٢٥	٩٢٢٧٧	٥٧١١٥	٥٠٧٨٩	٦٨٠١١	٧٥٣٠٥	٥٣٢٨٩	٣٩٧٥١	٤٥٧٦٠
١٠٢٦	٥٦٠٩٢	٥٨٣٠٢	٥٢٢٣٦	٦٤٧٥١	٥٠٢٧٣	٦١٥٦٦	٦١٩٦٢	٩٢٢٨٠
١٠٢٧	١٦٦٢٢	١٧٨٤٩	٩٦٧٠١	٩٤٩٧١	٩٤٧٥٨	٠٨٨٤٥	٣٢٢٦٠	٥٩٨٢٢
١٠٢٨	٥٠٨٤٨	٩٣٩٨٢	٦٦٤٥١	٣٢١٤٢	٠٥٤٤١	١٠٢٩٩	١٧٧٧٥	٧٤١٦٩
١٠٢٩	٤٨٠٠٦	٥٨٢٠٠	٥٨٣٦٧	٦٦٥٧٧	٦٨٥٨٣	٤١٣٦١	٤١٣٦١	٢٠٧٣٢
١٠٣٠	٥٦٦٤٠	٢٧٨٩٠	٢٨٨٢٥	٩٦٥٠٩	٢١٣٦٣	٥٣٦٥٧	٦٠١٠٩	٧٥٣٨٥

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

وتتبع مزايا إستخدام برامج الحاسب الإلكتروني في إختيار العينات العشوائية من أمور مثل: توفير الوقت، تخفيض إحتمال خطأ المراجع في إختيار الأرقام، وجود نوع من التوثيق التلقائي. وللتوضيح كيفية إستخدام الحاسب الإلكتروني في توليد الأرقام العشوائية، يظهر الشكل ٢٢-٢ نسخة مطبوعة من برنامج توليد الأرقام العشوائية. وفي تطبيق التوضيح، يرغب المراجع في إختيار عينة من ٣٠ عنصر من مجتمع للمستندات ابتداء من ١٤٠٦٧ إلى ١٦٥٥٩. ويتطلب البرنامج فقط أن يدخل المراجع المؤشرات الخاصة بالعينة التي سيتم إختيارها. ويوجد بالبرنامج مرونة كبيرة لتحديد الأرقام. وعلى سبيل المثال، يقوم البرنامج بتوليد التواريخ أو المدى العشوائي للإرقام (مثل صفحة وخط الأرقام). ويوفر البرنامج أيضا المخرجات إما في صورة وسيلة تخزين أو أوامر للإختيار.

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

إختيار العينة المنتظمة Systematic Sample Selection

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

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

الشكل ١٢ - ٢
الإختيار العشوائي باستخدام الحاسب الإلكتروني

الدورة (TRC 900)

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

خيار اللف - نعم أو لا ؟ لا

الخيار السريع - نعم أو لا؟ لا

إدخال البيانات

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

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

(٣) أدخل كمية الأعداد في الأرقام الكبرى؟ ٥

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

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

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

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

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

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

المدى

١ - د ؟ ١٤٠٦٧
ق ؟ ١٦٥٥٩

*** إكتمال إختيار البيانات ***

*** توليد الرقم العشوائي
سيبدأ ******

**** إكتمال التوليد ****

ترتيب إختيار الأرقام العشوائية

الأرقام العشوائية - الترتيب الرقمي

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

١٤٢٤٩	٨	١٤٩١٦
١٦٢٤١	١٠	١٥٠٦٣
١٥٧٠١	١٥	١٥١٠٠
١٤٠٩٠	٤	١٥٢٢٣
١٥١٠٠	٢٢	١٥٣٠٨
١٦٤٧٣	٥	١٥٣٩٠
١٤١٩٩	٦	١٥٤٧٠
١٤٢٧٣	٢	١٥٤٧٢
١٤٧٧٥	٧	١٥٥٩٢
١٥٦٠٨	٢٠	١٥٦٠٨
١٤٢٢٤	٢٩	١٥٦٧٤
١٥٣٠٨	١٣	١٥٧٠١
١٤٦٨٢	٢٤	١٥٧٤٢
١٥٧٤٢	٢٨	١٥٩٠٠
١٤٤٣١	٢٦	١٦٠١٧
١٦٠١٧	٣	١٦١٥٩
١٦٢٢٥	٢٧	١٦٢٢٥
١٥٩٠٠	١٢	١٦٢٤١
١٥٦٧٤	١	١٦٢٥٨
١٤١٣٤	١٦	١٦٤٧٢

*** إنتهاء الدورة *** *** توقف ***

هل تريد دورة أخرى – نعم أو لا؟ لا

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

إختيار العينات الإحتمالية المتناسبة مع الحجم والعينات الطبقية

Probability Proportional to Size and Stratified Sample Selection

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

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

المعاينة عن معدلات الإستثناء Sampling for exception Rates

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

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

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

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

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

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

المعاينة Sampling Error. ويهتم المراجع بتقدير خطأ المعاينة ومدى الإعتماد على هذا التقدير الذي يطلق عليه خطر المعاينة Sampling Risk. ويفرض أن المراجع قد حدد أنه معدل ٣٪ للإستثناء بالعينة وأن خطأ المعاينة يبلغ ١٪ مع خطر للمعاينة قدره ١٠٪. يمكن للمراجع في هذه الحالة أن يضع فترة ثقة لمعدل الإستثناء بالمجتمع بين ٢٪ و٤٪ (٣٪ ± ١) بخطر ١٠٪ لأن يكون ذلك غير صحيح (و ٩٠٪ فرصة لأن يكون ذلك صحيحاً).

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

تطبيق معاينة المراجعة غير الإحصائية
Application of Nonstatistical audit Sampling

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

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

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

أ. تخطيط العينة

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

الجدول ١٢ - ٣
المصطلحات المستخدمة في معاينة المراجعة

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

٩- تحديد حجم العينة الأولي.

إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة

١٠- إختيار العينة.
١١- تنفيذ إجراءات المراجعة.

تقييم النتائج

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

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

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

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

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

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

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

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

تعريف الصفات وحالات الإستثناء Define Attribute and Exception Conditions

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

ويتم الوصول مباشرة إلى الصفات محل الاهتمام وحالات الإستثناء من إجراءات المراجعة التي يقرر المراجع إستخدام معاينة المراجعة في إطارها. ويوضح الجدول ١٢-٤ خمس صفات تعد محلا للإهتمام وحالات الإستثناء لكل من الصفات الخاصة بإجراءات المراجعة الثلاثة من الإجراءات الخمس السابق الإشارة إليها. ويتم التحقق من كل صفة من الصفات الخمس لكل عنصر يتم إختباره في العينة. ويعني عدم وجود الصفة لأي عنصر بالعينة ان هناك استثناء لهذه الصفة.

تعريف المجتمع Define the Population

يمثل المجتمع مجموعة البيانات التي يرغب المراجع في تعميم النتائج إليه. ويمكن أن يعرف المراجع المجتمع بما يشمل أية بيانات يرغب فيها، ولكن يجب أن يتم سحب العينة من المجتمع ككل على النحو الذي تم تعريفه فيه.

كما يجب على المراجع أن يقوم بالتعميم فقط على المجتمع الذي تم سحب العينة منه. وعلى سبيل المثال، عند تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الاساسية للعمليات، سيقوم المراجع بوجه عام بتعريف المجتمع ليشمل كافة المبيعات المسجلة بالسنة. فإذا سحب المراجع عينة من العمليات المالية لشهر واحد، فلن يكون صحيحاً أن يتم التوصل إلى استنتاج عن الفواتير بإجمالي السنة.

الجدول ١٢-٤
تعريف الصفات

الصفة	حالة الإستثناء
١- الموافقة على الإئتمان من خلال فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ٣ أ)	نقص التوقيعات التي تشير إلى الموافقة على الإئتمان
٢- إرفاق نسخة من مستند الشحن مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ٣ ب)	عدم إرفاق مستند الشحن مع فاتورة البيع المزدوجة
٣- إدراج رقم الحساب الذي تم تحميله بالقيمة في فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ٣ جـ)	عدم إدراج رقم الحساب في فاتورة البيع المزدوجة
٤- يوجد فاتورة بيع مزدوجة لكل مستند شحن (الإجراء ٤)	لا يوجد فاتورة بيع مزدوجة لمستند الشحن
٥- مماثل الكمية في فاتورة البيع مع الكمية في مستند الشحن (الإجراء ٥)	تختلف الكمية في مستند الشحن وفاتورة البيع المزدوجة

ومن الضروري أن يعرف المراجع مقدماً المجتمع، بما يتفق مع الأهداف الخاصة بإختبارات المراجعة. أضف إلى ذلك، من الضروري أن يتم تعريف أكثر من مجتمع لإجراءات مراجعة معينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان غرض المراجع أن يتم التتبع من فواتير البيع إلى مستندات الشحن (الصفة الثانية في الجدول ١٢-٤) ومن مستندات الشحن إلى فواتير البيع المزدوجة (الصفتين ٤ و ٥ في الجدول ١٢-٤)، سيوجد مجتمعين (مجتمع لمستندات الشحن ومجتمع اخر لفواتير البيع المزدوجة). ومن الضروري إختبار المجتمع فيما يتعلق بالإكتمال والإرتباط بين التفصيلات قبل إختيار العينة للتحقق من أن كافة عناصر المجتمع تناسب للإختيار في العينة.

تعريف وحدة المعاينة Define the Sampling Unit

يتمثل أهم شئ يجب أن يتم أخذه في الإعتبار في تعريف وحدة المعاينة في أن يتم ذلك بما يتسق مع الأهداف الخاصة بإختبارات المراجعة. وهكذا، عادة ما يحدد تعريف المجتمع وأهداف المراجعة المخططة وحدة المعاينة الملائمة. وعلى سبيل المثال، إذا رغب المراجع في تحديد معدل فشل العميل في حفظ أوامر العملاء في الملف، يجب تعريف وحدة المعاينة على أنها أمر العميل. أما إذا كان الهدف هو تحديد ما إذا كانت الكمية المناسبة من البضائع الموصوفة في أمر العميل قد تم شحنها وإعداد الفاتورة عنها بشكل صحيح، فمن الممكن أن يتم تعريف وحدة المعاينة على أنها أمر العميل، مستند الشحن، أو فاتورة البيع المزدوجة.

وتتمثل وحدة العينة المناسبة، في الجدول ١٢-٤، للصفة ٢ في فاتورة البيع المزدوجة، أما الصفة ٤ فتتمثل وحدة العينة المناسبة في مستند الشحن. ويلائم فاتورة البيع المزدوجة أو مستند الشحن الصفات ١، ٣، و ٥. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع عندما يعرف وحده المعاينة على أنها مستند الشحن، أن يقوم بتتبعها الى فاتورة البيع المزدوجة للصفة ٤، واختبار الفاتورة للصفات ١، ٣، و٥. ومن المستحيل، مع ذلك، أن يتم إختبار الصفة، إذا كانت وحدة المعاينة هي مستند الشحن. ويمكن للمراجع أيضاً أن يعرف وحدة المعاينة على أنها فاتورة البيع المزدوجة، واختبار الفاتورة للصفتين ١ و ٣، وتحديد ما إذا كان قد تم إرفاق مستند الشحن (الصفة ٢)، وتنفيذ الإختبار للصفة ٥. ومن المستحيل، برغم ذلك، إختبار الصفة ٤ إذا كانت وحدة المعاينة هي فاتورة البيع المزدوجة.

تحديد معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول Specify Tolerable Exception Rate

يتطلب تحديد معدل الإستثناء المحتمل (TER) ممارسة الحكم المهني من جانب المراجع. ويمثل TER معدل الإستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع ويظل يرغب في إستخدام خطر الرقابة المقدر و/ أو القيمة النقدية للأخطاء أو المخالفات في العمليات المالية التي تم تحديدهما خلال التخطيط. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع قرر أن معدل الإستثناء المحتمل للصفة ١ في الجدول ١٢-٤ هو ٥٪. يعني ذلك أن المراجع قد قرر أنه في حالة وجود ٥٪ من فواتير مبيعات مزدوجة لم يتم الموافقة عليها للإئتمان، فلا يزال نوع الرقابة الخاص بالموافقة على الإئتمان فعالاً في ضوء خطر المراجعة المقدر المدرج بخطة المراجعة.

وينتج معدل الإستثناء المحتمل عن الحكم الشخصي للمراجع. ويتحدد معدل الإستثناء المحتمل في ضوء مستوى الأهمية النسبية وبالتالي يتأثر بكل من تعريف وأهمية الصفة في خطة المراجعة.

ويكون لمعدل الإستثناء المحتمل أثر معنوي على حجم العينة. ويتطلب حجم العينة الكبير قدراً منخفضاً من معدل الإستثناء المحتمل وليس قدراً كبيراً منه. وعلى سبيل المثال، يتطلب حجم العينة الكبير ٤٪ من معدل الإستثناء المحتمل للصفة بالمثال السابق وليس ٦٪ من معدل الإستثناء المحتمل.

تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً

Specify Acceptable Risk of Assessing Control Risk Too Low

عندما يتم التوصل للعينة، يوجد خطر بعدم صحة الإستنتاجات الكمية عن المجتمع. وسيكون ذلك أمراً صحيحاً ما لم يتم إختبار ١٠٠٪ من المجتمع. وكما سبق القول، تحدث هذه الحالة في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية.

وفي معاينة المراجعة في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يطلق على هذا الخطر إسم الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً (ARACR). ويتمثل هذا الخطر الذي يرغب فيه المراجع لقبول الرقابة على أنها فعالة (أو لإعتبار أن معدل الأخطاء والمخالفات المقدرة في الإطار المحتمل) عندما يكون معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع أكبر من معدل الإستثناء المحتمل. وللتوضيح، بفرض أن معدل الإستثناء المحتمل يبلغ ٥٪ والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً يبلغ ١٠٪، ومعدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع يبلغ ٨٪. لايعد نوع الرقابة في هذه الحالة مقبولاً لأن معدل الإستثناء الحقيقي الذي يبلغ ٨٪ يزيد عن معدل الإستثناء المحتمل. ولايعلم المراجع، بالطبع، معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع. ويعني أن يبلغ الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً ١٠٪ أن المراجع يرغب في تحمل ١٠٪ من الخطر لإستنتاج فعالية الرقابة بعد إتمام كافة الإختبارات، حتى عندما تكون الرقابة غير فعالة. فإذا توصل المراجع إلى فعالية الرقابة في هذا التوضيح، سيكون قد وثق بشكل مبالغ فيه في نظام الرقابة الداخلية (يكون إستخدام خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض عندئذ مبرراً). ويعد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً المقياس الخاص بالمراجع لخطر المعاينة.

وحتى يتم إختيار الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً الذي يناسب مع الموقف، يجب أن يستخدم المراجع أفضل حكم شخصي لديه. ونظراً لأن الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً يعد مقياساً للخطر الذي يرغب المراجع في تحمله، يتمثل الشئ الذي يجب أخذه في الإعتبار بصفة أساسية في المدى الذي يرغبه من التخطيط لتخفيض خطر الرقابة المقدر كأساس لتحديد مدى الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وكلما كان خطر الرقابة المقدر منخفضاً، كلما تم إختيار مقدار منخفض من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً وتم

تخطيط مدى الإختبارات التفصيلية للأرصدة على نحو منخفض. وبالرجوع إلى الشكل ٩-٣، يتمثل الموقف المتعارف عليه بشكل أكثر عند إستخدام معاينة المراجعة في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات عندما يقرر المراجع تقدير خطر الرقابة وفقاً لمستوى منخفض بدلاً من أن يتم التدعيم من خلال فهم الرقابة الداخلية (البديل ٣). فإذا قرر المراجع تقدير خطر الرقابة وفقاً للحد الأقصى (البديل ١)، فلن يتم تنفيذ إختبارات الرقابة. فإذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى يتم تدعيمه من خلال فهم الرقابة الداخلية (البديل ٢)، سيتم عادة تقييد إختبارات الرقابة في الإستفسار وإختبارات التتبع الروتيني للعمليات المالية.

وفيما يتعلق بالمعاينة غير الإحصائية، من المتعارف عليه أن يستخدم المراجعون الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً بالمعدلات: مرتفع، متوسط، منخفض بدلاً من النسبة المئوية. ويعني القدر المنخفض من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً أن إختبارات الرقابة تشكل أمراً هاماً جداً بما يتوافق مع خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض ويقلص الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة.

ويمكن للمراجع أن يحدد تقارير مختلفة من مستويات معدل الإستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً للصفات المختلفة في إختبار المراجعة. وعلى سبيل المثال، من المتعارف عليه أن يستخدم المراجعون مستويات مرتفعة من معدل الإستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً في إختبارات الموافقة في الإئتمان بالمقارنة مع إختبارات وجود فواتير البيع المزدوجة وفواتير الشحن. ويحدث ذلك لأن الاستثناءات في النوع الأخير يكون لها أثر مباشر جداً على صحة القوائم المالية بالمقارنة مع النوع الأول.

ويقدم الجدولين ١٢-٤ و ١٢-٥ تعليمات للتوضيح لتحديد كل من معدل الإستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً. ولايجب تفسير التعليمات على أنها تمثل المعايير المهنية الواسعة، ومع ذلك، فإنها نموذج لأنواع التعليمات التي تصدر بها منشآت المحاسبة للمراجعين العاملين بها.

الجدول ١٢-٥

تعليمات «أ خ ر» * و «م أ خ» في المعاينة غير الإحصائية: إختبارات الرقابة

العامل	الحكم	التعليمات
أخذ خطر الرقابة المقدر في الاعتبار ■ طبيعة، مدى، وتوقيت الإختبارات الأساسية (إختبارات أساسية مخططة مختلفة تتعلق بخطر الرقابة المقدر على نحو مرتفع، والعكس بالعكس) ● جودة الأدلة المتاحة لإختبارات الرقابة (الجودة الكامنة من الأدلة المتاحة ينتج عنها خطر رقابة مقدر على نحو مرتفع، والعكس صحيح	■ خطر الرقابة المقدر بشكل منخفض ● خطر الرقابة المقدر بشكل متوسط ● خطر الرقابة المقدر بشكل مرتفع ● خطر الرقابة المقدر بـ ١٠٠٪	● مستوى منخفض من «أ خ ر» ● مستوى متوسط من «أ خ ر» ■ مستوى مرتفع من «أ خ ر» ● مستوى غير قابل للتطبيق
معنوية العمليات المالية وأرصدة الحسابات المرتبطة بها التي تؤثر فيها أنواع الرقابة الداخلية	● معنوية مرتفعة للأرصدة ● أرصدة معنوية ● أرصدة أقل معنوية	● م أ خ = ٤٪ ● م أ خ = ٥٪ ● م أ خ = ٦٪

ملحوظة: يجب أن نعرف التعليمات أنه قد يوجد تباين في «أ خ ر» بناء على إعتبارات المراجعة. وتعد التعليمات في الجدول أكثر التعليمات المحتفظة التي يجب إتباعها.

* «أ خ ر» = الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً. ** «م أ خ» = معدل الإستثناء المحتمل

الجدول ٦٧-٦

تعليمات «أ أ خ ر» * و «م أ خ»** في المعاينة غير الإحصائية : الإختبارات الأساسية للعمليات المالية

التخفيض المخطط في الإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة	نتائج فهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة	«أ أ خ ر» لإختبارات الأساسية للعمليات المالية (بالنسبة المئوية)	«م أ خ» للإختبارات الأساسية لعمليات المالية
كبير	ممتاز (١)	مرتفع	النسبة أو القيمة بناء على إعتبارات الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة
	جيد	متوسط	
	غير جيد	منخفض	
متوسط	ممتاز (١)	مرتفع	النسبة أو القيمة بناء على إعتبارات الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة
	جيد	متوسط	
	غير جيد	متوسط – منخفض	
صغير (٢)	ممتاز (١)	مرتفع	النسبة أو القيمة بناء على إعتبارات الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة
	جيد	متوسط – مرتفع	
	غير جيد	متوسط	

ملحوظة : يجب أن نعرف التعليمات انه قد يوجد تباين في «أ أ خ ر» بناء على إعتبارات المراجعة. وتعد التعليمات بالجدول أكثر التعليمات التحفظة التي يجب إتباعها.

* «أ أ خ ر» – الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً، ** «م أ خ» = معدل الاستثناء المحتمل

(١) في هذا الموقف ينظر إلي الرقابة الداخلية والأدلة على أنها جيدة. وتعد الإختبارات الأساسية للعمليات هي الأكثر إحتمالاً للتنفيذ في هذا الموقف.

(٢) في هذا الموقف يتم التأكيد على الرقابة الداخلية. ولا يحتمل تنفيذ أي من إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية في هذا الموقف.

تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع Define the Population Exception Rate

يجب أن يتم إجراء تقدير مسبق لمعدل الإستثناء بالمجتمع (EPER) لتخطيط حجم العينة الملائم. فإذا كان هذا المعدل منخفضاً، سيؤدي إلى حجم عينة صغير نسبياً يتوافق مع معدل الإستثناء المحتمل الذي حدده المراجع. ويحدث ذلك لأنه يجب توافر تقدير أقل دقة. وبمعنى آخر، حتى تتوافر الدقة، يجب أن يتم التوصل إلي معدل الإستثناء بالمجتمع بناء على بيانات أكثر أي وجود عينة أكبر.

ومن المتعارف عليه أن يتم إستخدام نتائج المراجعة بالسنة السابقة للتوصل إلى هذا التقدير. فإذا لم تكن هذه البيانات متاحة أو أنها تعد بيانات لايمكن الإعتماد عليها، يمكن للمراجع الحصول على عينة مبدئية Preliminary Sample لمجتمع السنة الحالية لهذا الغرض. ولا يعد حتمياً أن يتسم هذا التقدير بالدقة لأنه يتم إستخدام معدل الإستثناء بالعينة في السنة الحالية في النهاية لتقدير خصائص المجتمع.

ويجب ملاحظة انه إذا تم استخدام العينة المبدئية، فإنه يمكن تضمينها في العينة النهائية: ما دامت إجراءات إختيار العينة المناسبة قد تم إتباعها. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع توصل إلى عينة مبدئية تتلائين عنصراً لتقدير معدل الإستثناء بالمجتمع الذي يأخذ في الإعتبار احمالي المجتمع. وفيما بعد، قرر المراجع ان حجم العينة الإجمالي المطلوب هو ١٠٠ عنصر، يمكن فقط اختيار ٧٠ عنصراً إضافياً للإختبار والاختبار على نحو ملائم.

تحديد حجم العينة الأولى Determine the Initial Sample Size

يوجد أربعة عوامل تحدد حجم العينة الأولي في المراجعة: حجم المجتمع، معدل الإستثناء المحتمل، الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً، ومعدل الإستثناء في المجتمع. ولا يعد حجم المجتمع عاملاً معنوياً مثل العوامل الأخرى ويمكن تجاهله.

وتتمثل أهم خاصية في المعاينة غير الإحصائية بالمقارنة بالأساليب الإحصائية في ضرورة تحديد حجم العينة بإستخدام الحكم المهني للأساليب غير الإحصائية بدلاً من إستخدام المعادلات الإحصائية. وبمجرد تحديد العوامل الثلاثة الرئيسية التي تؤثر في حجم العينة؛ يمكن للمراجع أن يحدد حجم العينة الأولى.

ويسمى حجم العينة الأولي بذلك لأنه يجب تقييم الإستثناءات بالعينة الفعلية قبل أن يكون ممكنا معرفة ما إذا كان حجم العينة كبيرا بدرجة كافية لتحقيق أهداف الإختبارات.

حساسية حجم العينة للتغير في العوامل. حتى يمكن التوصل لفهم مناسب عن المفاهيم الأساسية للمعاينة في المراجعة، من المفيد أن يتم فهم أثر تغير أى عامل من العوامل الأربعة التي تحدد حجم العينة مع تثبيت باقي العوامل الأخرى. ويوضح الجدول ١٢-٧ أثر زيادة كل عامل من العوامل الأربعة، وسيكون للنقص أثر معاكس.

ويكون لدمج عاملين أثر أكبر على حجم العينة: في حالة طرح معدل الإستثناء المحتمل من معدل الإستثناء في المجتمع. ويتمثل الفرق في دقة تقدير العينة المخطط. ويتطلب المقدار الصغير من الدقة الذي يسمى التقدير الأكثر دقة عينة ذات حجم أكبر.

إختيار العينة Select the Sample

بعدما يسحب المراجع حجم العينة الأولي في تطبيق معاينة المراجعة، يجب عليه أن يختار عناصر المجتمع التي سيتم إدراجها في العينة. ويمكن إختيار العينة بإستخدام أية أساليب إحتمالية أو غير إحتمالية من الأساليب التي سبق مناقشتها سابقاً في هذا الفصل.

تنفيذ إجراءات المراجعة Perform the Audit Procedures

يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة عن طريق إختبار كل عنصر في العينة لتحديد ما إذا كان يتفق مع تعريف الصفة مع إمساك السجل الخاص بكافة الإستثناءات التي يتم إكتشافها. وعندما يتم إستكمال إجراءات المراجعة في تطبيق العينة، سينوافر حجم العينة وعدد الإستثناءات لكل صفة. وبإستخدام المثال المذكور بالجدول ١٢-٤، سيبلغ حجم العينة ١٢٥ عنصر، ويوجد استثناءين للصفة رقم ١، ويبلغ حجم العينة ١٥٠ عنصر ويوجد ٣ استثناءات للصفة ٢، وهكذا.

الجدول ١٢-٧
أثر تغير العوامل على حجم العينة

نوع التغير	الأثر على حجم العينة الأولى
زيادة الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا	النقص
زيادة معدل الإستثناء المحتمل	النقص
زيادة معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع	الزيادة
زيادة حجم المجتمع	الزيادة (أثر ضئيل)

التعميم من العينة إلى المجتمع Generalize from the Sample to the Population

يمكن بسهولة حساب معدل الإستثناء بالعينة Sample Exception Rate من نتائج العينة الفعلية. ويساوي هذا المعدل الرقم الفعلي للإستثناء على حجم العينة الفعلي. واستمراراً للمثال في الفقرة السابقة: يكون للصفة الأولى في الجدول ١٢-٤ معدل إستثناء بالعينة قدره ١,٦٪ (٢ ÷ ١٢٥)، وللصفة الثانية يبلغ معدل الإستثناء بالعينة ٢٪ (٣ ÷ ١٥٠).

ومن الضروري للمراجع أن يستنتج أن معدل الإستثناء بالمجتمع يتساوي تماماً مع معدل الإستثناء بالعينة، وبعد إمكانية حدوث مثل هذا التساوي صغيراً للغاية. وبالنسبة للأساليب غير الإحصائية، يوجد طريقتين للتعميم من العينة إلى المجتمع:

١- إضافة تقدير خطأ المعاينة إلى معدل الإستثناء بالعينة للتوصل إلى معدل الإستثناء الأعلى المحسوب لقدر محدد من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً. ومن الصعب جداً أن يقوم المراجع بتقدير خطأ المعاينة من خلال المعاينة غير الإحصائية لضرورة إستخدام الحكم الشخصي للتوصل إلى ذلك، وبالتالي لايتم إستخدام هذا المنهج بوجه عام.

٢- طرح معدل الإستثناء بالعينة من معدل الإستثناء المحتمل، والذي ينتج عنه خطأ المعاينة المحسوب (خطأ المعاينة المحسوب= معدل الإستثناء المحتمل – معدل الإستثناء بالعينة)، وتقييم ما إذا كان خطأ المعاينة المحسوب يتسم بالكبر الكافي لتوضيح إمكانية قبول معدل الإستثناء بالمجتمع. ويقوم معظم المراجعين الذين يستخدمون المعاينة غير الإحصائية بإتباع هذا المنهج. على سبيل المثال، إذا توصل المراجع إلى عينة من ١٠٠ عنصر لصفة ما اكتشف انه لاتوجد إستثناءات (معدل الإستثناء بالعينة – صفر)، ومعدل الإستثناء المحتمل يبلغ ٥٪، أي خطأ المعاينة المحسوب فيساوي ٥٪ (٥٪ صفر = صفر – ٥٪). ومن ناحية أخرى، إذا كان هناك ٤ إستثناءات، سيبلغ خطأ المعاينة المحسوب ١٪ (معدل الإستثناء المحتمل ٥٪ – معدل الإستثناء بالعينة ٤٪). ويكون محتملاً بشكل أكبر أن يكون معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع أقل من أو يساوي معدل الإستثناء المحتمل في الحالة الاولى عن الحالة الثانية. وبالتالي، من المحتمل أن يكتشف معظم المراجعين إمكانية قبول المجتمع بناء على نتائج المعاينة الأولى مع عدم إمكانية قبول المجتمع بناء على نتائج المعاينة الثانية.

بالإضافة إلى ذلك، سيعتمد اعتبار المراجع ما إذا كان خطأ المعاينة كبيراً بدرجة كافية على حجم العينة. وعلى سبيل المثال، إذا كان حجم العينة بالمثال السابق يتكون من ٢٠ عنصراً فقط، سيكون المراجع واثقاً بدرجة أقل من أن اكتشاف عدم وجود استثناءات بشكل إشارة بأن معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع لايزيد عن معدل الإستناد المحتمل، بالمقارنة بعدم إكتشاف إستثناءات في عينة تتكون من ١٠٠ عنصر.

ويجب ملاحظة أنه في ظل هذا المنهج، لايقوم المراجع بتقدير معدل الإستثناء الأعلى المحسوب.

تحليل الإستثناءات Exceptions Analyze

بالإضافة إلى تحديد معدل الإستثناء بالعينة لكل صفة وتقييم ما إذا كان من المحتمل أن يزيد معدل الإستثناء الحقيقي، غير المعلوم، عن معدل الإستثناء المحتمل، يكون من الضروري تحليل الإستثناءات الفردية لتحديد الخلل الموجود بأنواع الرقابة الداخلية الذي أدى إلى وجودها. ويمكن أن تقع الإستثناءات بسبب: إهمال الموظفين، عدم فهم التعليمات، الفشل المتعمد في تنفيذ الإجراءات، أو لعوامل عديدة أخرى. ويكون لطبيعة وسبب الإستثناء أثر معنوي على التقييم النوعي للنظام. وعلى

سبيل المثال، إذا كانت كافة الإستثناءات في إختبارات التحقق الداخلي لفواتير البيع قد وقعت عندما كان الشخص المسئول عادة عن تنفيذ الإختبارات يقوم بعطلة، فإن ذلك سيؤثر على تقييم المراجع للرقابة الداخلية وعمليات الفحص التالية التي سيقوم بها.

تحديد إمكانية قبول المجتمع Decide the Acceptability of the Population

اتضح من العرض الخاص بالتعميم من العينة إلى المجتمع أن معظم المراجعين يقومون بطرح معدل الإستثناء بالعينة من معدل الإستثناء المحتمل عند إستخدام المعاينة غير الإحصائية وتقييم الفروق، الذي يمثل خطأ المعاينة المحسوب، للتعرف على ما إذا كان كبيراً بدرجة كافية. فإذا إستنتج المراجع أن الفرق كبير بدرجة كافية، يمكن أن يستخدم نوع الرقابة الذي تم إختباره في تخفيض خطر الرقابة المقدر كما هو مخطط، بما يوفر تحليلاً حذراً بأن سبب الإستثناءات لايشير إلى إمكانية حدوث مشكلات معنوية بالرقابة الداخلية.

عندما يستنتج المراجع أن الفرق بين معدل الإستثناء بالعينة ومعدل الإستثناء المحتمل صغير جداً بما يؤدي إلى استنتاج عدم إمكانية قبول المجتمع، يجب على المراجع اتخاذ تصرف محدد. ويوجد أربعة تصرفات يمكن اتباعها:

تعدل معدل الإستثناء المحتمل أو الخطر المقبول لتقدير خطر المراجعة على نحو منخفض جداً. يتم إتباع هذا البديل فقط عندما يستنتج المراجع أن التحديد الأصلي كان متحفظاً جداً. ويكون من الصعب جداً الدفاع عن تخفيض أي من معدل الإستثناء المحتمل أو الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً إذا تعرض المراجع للمراجعة من المحكمة أو هيئة ما. فإذا تم تغيير هذين التقديرين، يجب أن يتم ذلك بعد التفكير المتعمق.

زيادة حجم العينة. يكون لزيادة حجم العينة أثر على تخفيض خطأ المعاينة إذا لم يحدث زيادة في معدل الإستثناء الحقيقي بالعينة. وبالطبع، قد يزيد معدل الإستثناء بالعينة أو ينقص إذا ما تم إختيار عناصر إضافية.

تعديل خطر الرقابة المقدر. إذا لم تدعم نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات خطر الرقابة المقدر المخطط، يجب أن يزيد المراجع من خطر الرقابة المقدر. ويتمثل أثر ذلك التعديل في زيادة الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، إذا أشارت إختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها على إجراءات التحقق الداخلي الخاصة بالتحقق من: الأسعار، عمليات الضرب، والكميات في فواتير البيع إلى عدم إتباع هذه الإجراءات، يجب على المراجع زيادة إختبارات الدقة للعمليات الخاصة بالمبيعات. ويحدث ذلك بشكل أكثر إحتمالاً خلال إختبار أرصدة المدينين.

ويجب أن يتم إتخاذ القرار الخاص بزيادة حجم العينة حتى يصبح خطأ المعاينة صغيراً بدرجة كافية أو بتعديل خطر الرقابة المقدر بناء على التكلفة في مقابل المنفعة. فإذا لم يتم توسيع حجم العينة، يكون من الضروري تعديل مقدار خطر الرقابة المقدر بالزيادة وبالتالي تنفيذ إختبارات أساسية إضافية. فإذا استمر وجود نتائج غير مقبولة مع توسيع حجم العينة، سيكون من الضروري الإستمرار في تنفيذ إختبارات أساسية إضافية.

إذا كان يتم تنفيذ الإختبار الأصلي لإختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية بالعمليات المالية، واتضح وجود معدل مرتفع للإستثناء بأكبر من المتوقع، يجب على المراجع أن يتبع نفس الخطوات السابق الإشارة إليها في حالة إختبارات الرقابة.

كتابة خطاب إلى الإدارة. يعد هذا تصرفاً مقبولاً، بشكل موحد مع واحد أو أكثر من التصرفات السابقة، بغض النظر عن طبيعة الإستثناءات. وعندما يتوصل المراجع إلى عدم تشغيل أنواع الرقابة الداخلية على نحو فعال، يجب ان يتم إبلاغ الإدارة.

وفي بعض الحالات، قد يكون الأمر مقبولاً أن يتم تقييد التصرف في كتابة خطاب للإدارة عندما يكون الفرق بين معدل الإستثناء المحتمل ومعدل الإستثناء بالعينة صغير جداً. ويحدث ذلك عندما لايتوافر للمراجع النية لتخفيض خطر الرقابةالمقدر أو عندما يقتنع المراجع بانه قد نفذ الإجراءات الكافية التي ترضيه كجزء من الاختبارات الاساسية للعمليات.

ملخص لخطوات المعاينة غير الإحصائية Summary of Nonstatistical Sampling Steps

يلخص الشكل ١٢-٣ الخطوات التي يتم إستخدامها في المعاينة غير الإحصائية. ويتضح من الشكل أن التخطيط يشكل جزءاً أساسياً في إستخدام المعاينة. ويتمثل الهدف من التخطيط في التأكد من أن إجراءات المراجعة قد تم تطبيقها على نحو ملائم وان حجم العينة يتلائم مع الظروف الموجودة. ويعد اختيار العينة أيضاً أمراً هاماً ويجب أن يتم بعناية كاملة لتجنب أخطاء عدم المعاينة. ويجب تنفيذ إجراءات المراجعة بعناية لتحديد الإستثناءات بالعينة بشكل صحيح. ويمثل ذلك أكثر أجزاء المعاينة في المراجعة إستهلاكاً للوقت. ويشمل تقييم النتائج: حساب خطأ المعاينة (معدل الإستثناء المحتمل - معدل الإستثناء بالعينة) وتحديد مدى كفايته، التوصل للحكم الشخصي عن الإستثناءات، وأخيراً تحديد إمكانية قبول المجتمع.

معاينة الصفات Attributes Sampling

الهدف التعليمي ١٢-٦: تعريف ووصف معاينة الصفات وتوزيع المعاينة

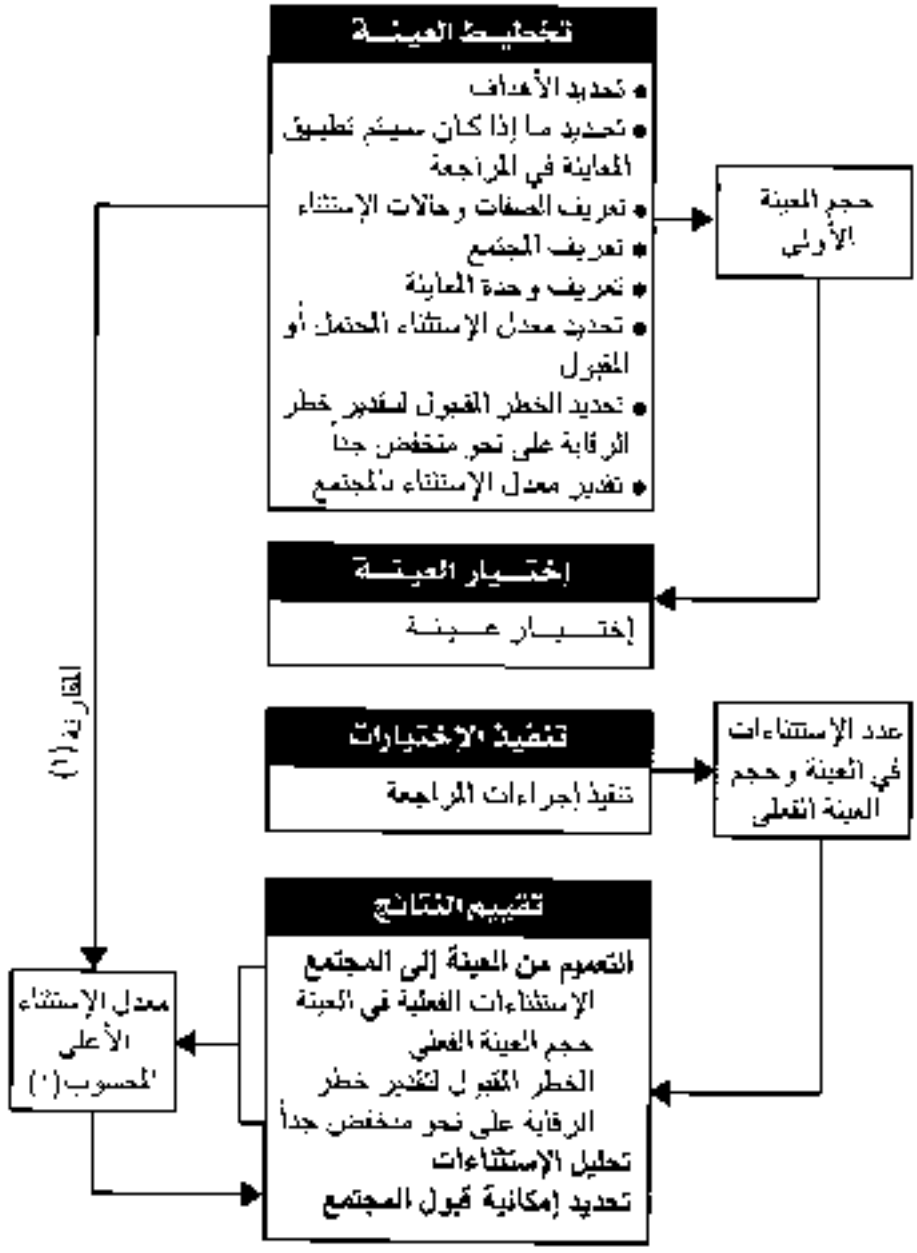
يطلق على الأسلوب الإحصائي الأكثر إستخداماً في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات معاينة الصفات Attributes Sampling. عندما يتم إستخدام معاينة الصفات في هذا الكتاب، سيشار إليها بالمعاينة الإحصائية للصفات. ويحتوي كل من معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية على مجموعة من الصفات، تمثل الخصائص التي يتم إختبارها في المجتمع، ولكن تعد معاينة الصفات أحد الأساليب الإحصائية.

ويوجد أوجه أكثر للتشابه عن أوجه الإختلاف عند تطبيق معاينة الصفات بدلاً من المعاينة غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ويتم إستخدام الخطوات الأربع السابق مناقشتها في كلا النهجين، ويتم أيضاً استخدام نفس المصطلحات. ويتمثل الفرق الهام بينهما في أن حساب حجم العينة المخطط يتم بإستخدام الجداول المشتقة من التوزيعات الإحتمالية الإحصائية وأيضاً يتم حساب معدلات الإستثناء العالية المقدرة بإستخدام جداول مماثلة. ويعد القياس الكمي لهذه الحسابات أمراً شديد الأهمية للمراجعين الذين يفضلون إستخدام المعاينة الإحصائية بأكثر من إستخدام المعاينة غير الإحصائية. وسيتم أولاً مناقشة توزيعات المعاينة قبل تطبيق معاينة الصفات من خلال إستخدام الخطوات الأربعة عشر السابق مناقشتها.

توزيع المعاينة Sampling Distribution

يتم بناء الإستنتاج الإحصائي على توزيعات المعاينة Sampling Distributions. ويمثل توزيع المعاينة توزيعاً تكرارياً لنتائج كافة العينات الممكنة ذات الحجم المحدد التي يمكن التوصل إليها من المجتمع

الشكل ١٢-٣
ملخص لخطوات المعاينة في المراجعة



(١) يقوم العديد من المراجعين الذين يستخدمون الأساليب غير الإحصائية بطرح معدل الإستثناء بالعينة من معدل الإستثناء المحتمل وتقييم ما إذا كان الفرق كبير بدرجة كافية.

الذي يحتوي على مؤشرات محددة. ويسمح وجود توزيع المعاينة ان يقوم المراجع بإعداد قوائم احتمالية عن الدرجة المحتملة لمدى تمثيل أية عينة للمجتمع تشكل أحد مكونات هذا التوزيع.

ويتم إستخدام معاينة الصفات من خلال التوزيع ذو الحدين Binomial Distribution ويمثل التوزيع ذو الحدين توزيعاً لكافة العينات الممكنة عندما تكون للعناصر بالمجتمع حالة واحدة من حالتين، على سبيل المثال، نعم أو لا، أسود أو أبيض، وجود إنحراف في الرقابة أو عدم وجود إنحراف في الرقابة.

وبفرض أن المجتمع يتكون من فواتير البيع الموجودة، وأن ٥٪ من هذه الفواتير تم يرفق بها مستندات شحن كما يتطلب ذلك الرقابة الداخلية للعميل. فإذا توصل المراجع لعينة من ٥٠ فاتورة بيع، فما هو عدد الفواتير التي سيكتشف المراجع عدم وجود مستندات شحن مرفقة بها؟. يمكن ألا تحتوى العينة على أية إستثناءات أو قد تحتوى على ٦ أو ٧ إستثناءات. في هذه الحالة سنعرف من خلال توزيع المعاينة القائم على توزيع ذو الحدين إحتمال حدوث كل رقم ممكن من الإستثناءات. ويوضح الجدول ١٢-٨ توزيع المعاينة الخاص بالمجتمع في المثال. ويظهر هذا التوزيع انه، في حالة التوصل إلي عينة تحتوى على ٥٠ عنصر من مجتمع كبير جداً مع معدل إستثناء ٥٪، يكون إحتمال التوصل إلى عينة يوجد بها على الأقل إستثناء واحد هو ٩٢,٣١٪ (١- ٠,٠٧٦٩). (نظراً لأن إحتمال عدم وجود استثناءات يبلغ ٧,٦٩٪، إحتمال وجود إستثناءات أكبر من الصفر يبلغ ٩٢,٣١٪).

الجدول ١٢-٨

إحتمال كل معدل للإستثناء - معدل الإستثناء بالمجتمع ٥٪ وحجم العينة ٥٠ عنصر

عدد الإستثناءات	النسبة المئوية للإستثناء	الاحتمال	الإحتمال التجميعي
صفر	صفر	,٠٧٦٩	,٠٧٦٩
١	٢	,٢٠٢٥	,٢٧٩٤
٢	٤	,٢٦١١	,٥٤٠٥
٣	٦	,٢١٩٩	,٧٦٠٤
٤	٨	,١٣٦٠	,٨٩٦٤
٥	١٠	,٠٦٥٦	,٩٦٢٠
٦	١٢	,٠٢٦٠	,٩٨٨٠
٧	١٤	,٠١٢	١,٠٠٠٠

ويوجد توزيع خاص للمعاينة لكل معدل إستثناء بالمجتمع وحجم للعينة. حيث يختلف التوزيع لعينة يبلغ حجمها ١٠٠ عنصر من مجتمع يوجد به معدل إستثناء قدره ٥٪ عن المثال السابق، كما سيختلف التوزيع لعينة ذات حجم ٥٠ عنصر من مجتمع يبلغ معدل الإستثناء فيه ٣٪.

وفي المواقف الفعلية للمراجعة، لايسحب المراجعون عينات متكررة من المجتمعات المعروفة. حيث يتوصلون إلى عينة واحدة من مجتمع غير معروف ويحصلون على عدد محدد من الإستثناءات في هذه العينة. ولكن تمكن معرفة توزيعات المعاينة المراجعين إلى التوصل لقوائم إحصائية عن المجتمع. وعلى سبيل المثال، إذا اختار المراجع عينة تشمل ٥٠ فاتورة بيع لإختبار مستندات الشحن المرفقة وإكتشاف مدى وجود إستثناء واحد، يمكن للمراجع إختيار جدول الإحتمال بالجدول ١٢ ٨ ومعرفة انه يوجد إحتمال قدره ٢٠,٢٥٪ بأن تأتي هذه العينة من المجتمع الذي يبلغ معدل الإستثناء به ٥٪،

وأن هناك إحتمال قدره ٧٥,٧٥٪ (١ - ٢٠٢٥,) بأن تأتي العينة من مجتمع يكون به معدل أخر للإستثناء وايضاً من الممكن القول من خلال إختيار عمود الاحتمالات التجميعية بالجدول ١٢-٨ أن هناك إحتمال قدره ٧٢,٤٩٪ بأن تأتي العينة من مجتمع يزيد معدل الإستثناء به عن ٥٪، وإحتمال قدره ٧٢,٠٦٪ (١ - ٢٧٩٤,) بأن تأتي العينة من مجتمع يوجد به معدل إستثناء يبلغ ٥٪ أو يقل عنه. ونظراً لأنه من الممكن على نحو معادل حساب التوزيعات الإحتمالية لمعدلات الإستثناء الأخرى للمجتمع، فيمكن أن يتم إختبار ذلك إجمالاً للتوصل إلى إستنتاجات إحصائية أكثر عن نحو محدد عن المجتمع غير المعروف الذي يتم سحب العينة منه. وتمثل هذه التوزيعات الخاصة بالمعاينة أساس الجداول التي يستخدمها المراجعون في معاينة الصفات.

تطبيق معاينة الصفات Application of Attributes Sampling

الهدف التعليمي ١٢-٧: استخدام معاينة الصفات في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية

كما سبق القول، يتم أيضاً تطبيق الخطوات الأربع عشر التي تم مناقشتها في إطار المعاينة غير الإحصائية بشكل مماثل على معاينة الصفات. وسيركز هذا القسم على الفروق بين الأسلوبين.

تخطيط العينة

١- تحديد الأهداف الخاصة بإختبار المراجعة. يتم تحديد نفس الأهداف لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٢- تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق معاينة المراجعة. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٣- تعريف الصفات وحالات الإستثناء. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٤- تعريف المجتمع. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٥- تعريف وحدة المعاينة. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٦- تحديد معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٧- تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

وتتماثل مفاهيم تحديد هذا الخطر في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، ولكن عادة مايختلف أسلوب القياس الكمي. ففي إطار المعاينة غير الإحصائية، يستخدم معظم المراجعون المقاييس التالية للخطر المقبول: منخفض، متوسط، مرتفع. بينما يقوم المراجعون الذين يستخدمون معاينة الصفات بتحديد قيمة معينة مثل ١٠٪ أو ٥٪. ويرجع السبب في ذلك الفرق إلى ضرورة قياس الخطر كمياً عندما يخطط المراجعون لتحديد حجم العينة وتقييم النتائج إحصائياً.

٨- تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

٩- تحديد حجم العينة الأولى.

يتم إستخدام ٤ عوامل لتحديد حجم العينة الأولى في كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية: حجم المجتمع، معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول، الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً، وتقدير معدل الإستثناء بالمجتمع. ويتمثل الفرق في أنه يتم إستخدام برامج خاصة بالحاسب الإلكتروني أو جداول يتم التوصل إليها من معادلات إحصائية لتحديد حجم العينة في معاينة الصفات. وسيتم إستخدام الجداول لتوضيح تحديد حجم العينة. ولن يتم التعرض لتحديد إحتمالات

التوزيع ذو الحدين من خلال إستخدام الحاسب الإلكتروني نظراً لتعقد برامج الحاسب الإلكتروني في هذا الصدد.

وتم الحصول على الجدولين المعروضين في الجدول ١٢-٩ من دليل معاينة المراجعة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين. وهما جدولان متماثلان عدا أن الأول يخص الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا (أ أ خ ر) عند مستوى ٥٪ بينما يخص الثاني أ أ خ ر عند مستوى ١٠٪. وهذه الجداول تمثل جداول ذات جانب واحد، ويعني ذلك أن تمثل معدل الإستثناء الأعلى لمستوى محدد من أ أ خ ر.

إستخدام الجداول. يتضمن إستخدام هذه الجداول لتحديد حجم العينة الأولى ٤ خطوات:

١- إختيار الجدول الذي يتوافق مع أ أ خ ر.

٢- تحديد معدل الإستثناء المحتمل (م أ ح) في رأس الجدول.

٣- تحديد تقدير لمعدل الإستثناء بالمجتمع (ت م أ م) في أقصى الجانب الأيمن.

٤- القراءة لأسفل في العمود الملائم («م أ ح» حتى يتقاطع مع صف «ت م أ م» الملائم. ويمثل الرقم عند التقاطع حجم العينة الأولى.

وللتوضيح، بفرض أن المراجع يرغب في تخفيض خطر الرقابة المقدر الخاص بالموافقة على الإئتمان إذا كان معدل الموافقات على الإئتمان المفقودة في المجتمع (الصفة ١ في الجدول ١٢-٤) لايزيد عن ٦٪ (م أ ح)، عند مستوى ٥٪ من (أ أ خ ر). ووفقاً للخبرة، يتم تحديد (ت م أ م) بمقدار ٢٪. وباستخدام جدول (أ أ خ ر) بمستوى ٥٪، وتحديد عمود (م أ ح) بمستوى ٦٪، مع القراءة لأسفل حتى يتقاطع العمود مع صف (ت م أ م) بمستوى ٢٪. يتحدد حجم العينة الأولى بعدد ١٢٧ عنصر.

فهل يعد حجم العينة الذي يبلغ ١٢٧ عنصر حجماً كبيراً بشكل كاف في هذه العملية للمراجعة؟ لن يكون ممكناً القول بذلك حتى يتم تنفيذ الإختبارات. فإذا إنقلب معدل الإستثناء الفعلي في العينة لأكبر من ٢٪، لن يكون المراجع متأكداً من فعالية الرقابة الداخلية. وسيكون السبب وراء ذلك أكثر وضوحاً كلما استمرت المنافسة.

أثر حجم المجتمع. تم تجاهل أثر حجم المجتمع في المناقشة السابقة عند تحديد حجم العينة الأولى. وقد يبدو ذلك أمراً غريباً لبعض القراء، ولكن أثبتت النظرية الإحصائية أنه في معظم أنواع المجتمعات التي يتم فيها تطبيق معاينة الصفات، يكون لحجم العينة إعتبار ضئيل عند تحديد حجم العينة. وبعد ذلك أمراً صحيحاً لأن تمثيل المجتمع يتم التأكد منه من خلال عملية إختيار العينة بأكثر من حجم العينة. وبمجرد التوصل إلى العينة التي تشمل قطاعاً جيداً من العناصر، فلايوجد ضرورة لإضافة عناصر أخرى. ونظراً لأن معظم المراجعون يستخدمون معاينة الصفات لمجتمعات كبيرة بشكل مناسب؛ سيتم هنا تجاهل تخفيض حجم العينة للمجتمعات الصغرى.

إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة

١٠- **إختيار العينة**، يتمثل الفرق الوحيد في إختيار العينة بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في ضرورة توافر متطلبات الأساليب الإحتمالية التي يتم إستخدامها في المعاينة الإحصائية، ويمكن إستخدام المعاينة المنتظمة أو المعاينة العشوائية البسيطة في معاينة الصفات.

١١- **تنفيذ إجراءات المراجعة**. يتم ذلك بنفس الطريقة لمعاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

تقييم النتائج

١٢- **التعميم من العينة إلى المجتمع**. فيما يتعلق بمعاينة الصفات، يقوم المراجع بحساب الحد الأعلى للدقة (ح أ د) عند مستوى محدد من (١ أ خ ر)، ويتم ذلك من خلال إستخدام برامج الحاسب الإلكتروني أو الجداول التي يتم إعدادها من خلال المعادلات الإحصائية. ولتوضيح العمليات الحسابية، يتم إستخدام الجدول التي تشبه الجدول ١٢-١٠ عند مستوى ٥٪ من (١ أ خ ر). وتتسق هذه الجداول مع تلك الجداول التي يتم إستخدامها في تحديد حجم العينة الأولى، ولكنها تصاغ في شكل أكثر ملائمة لتقييم العينة.

إستخدام الجداول. يتضمن إستخدام الجداول أو الحاسب الإلكتروني لحساب (ح أ د) أربع خطوات:

١- إختيار الجدول الذي يتوافق مع (١ أ خ ر). ويجب أن يماثل المستوى المستخدم لـ (١ أ خ ر) ذلك المستوى المماثل لـ (١ أ خ ر) الخاص بتحديد حجم العينة الأولى.

٢- تحديد الرقم الفعلي للإستثناءات الفعلية التي يتم إكتشافها في إختبارات المراجعة بقمة الجدول.

٣- تحديد حجم العينة الفعلي في العمود بأقصى اليمين.

٤- القراءة إلى أسفل في العمود المناسب لعدد الإستثناءات الفعلية حتى يتقاطع مع صف حجم العينة المماثل. ويمثل الرقم عند التقاطع (ح أ د).

ولتوضيح استخدام جدول التقييم، بفرض أن حجم العينة الفعلي يبلغ ١٢٥ عنصر وأنه يوجد إستثنائين للصفة الأولى، وبإستخدام مستوى ٥٪ من (١ أ خ ر)، يبلغ (ح أ د) ٤,٩٪.

ويمكن قول ذلك بشكل أخر، تتمثل النتيجة في أن (أ ح د) للصفة الأولى يبلغ ٤,٩٪ عند مستوى ٥٪ من (١ أ خ ر). فهل يعني ذلك أنه إذا كان ١٠٠٪ من المجتمع قد تم إختباره ان معدل الإستثناء الحقيقي سيكون ٤,٩٪؟ لا، معدل الاستثناء الحقيقي غير معلوم. تعني النتائج أنه إذا إستنتج المراجع أن معدل الإستثناء الحقيقي لايزيد عن ٤,٩٪، سيوجد فرصة تبلغ ٩٥٪ بأن الاستنتاج صحيح وسيوجد فرصة ٥٪ بأن الإستنتاج خاطئ.

ومن الممكن أن يتم التوصل إلى حجم عينة لايساوي الحجم الموجود في جداول تقييم معاينة الصفات. وعند حدوث ذلك، من المتعارف عليه إستكمال الفرق.

ويفترض هذه الجداول حجم كبير جداً للمجتمع (لا نهائي) مما سينتج عنه قدر متحفظ من (أ ح د) بالمقارنة مع المجتمعات الصغيرة. ونظراً لأن أثر حجم المجتمع على حجم العينة يكون صغيراً جداً، فإنه يتم تجاهله.

١٣- **تحليل الاستثناءات**. يتم بنفس الطريقة في معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية.

١٤- **تحديد إمكانية قبول المجتمع**. وتتماثل منهجية تحديد إمكانية قبول المجتمع بشكل أساسي في كل من معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية. وفيما يتعلق بالمعاينة الخاصة بالصفات، يقوم المراجع بمقارنة (ح أ د) و(م أ ح) لكل صفة.

وقبل أن يتم تحديد قبول المجتمع، يتم تحديد (ح أ د) على أساس أن نتائج المعاينة الفعلية يجب أن تقل عن أو تساوي (م أ ح)، بينما يتم التوصل إليهما من خلال (١ أ خ ر). وفي المثال الذي تم عرضه الذي تم عرضه حالاً، الذي قام فيه المراجع بتحديد قبول ٦٪ من معدل الإستثناء بالمجتمع عند مستوى ٥٪ من (١ أ خ ر) ومستوى ٤,٩٪ من (ح أ د)، فقد تم تحقيق متطلبات العينة. وفي هذه

الجدول ١٢ ـ ٩
تحديد حجم العينة في معاينة الصفات

مستوى ٥٪ من «آ خ ر»

معدل الاستثناء المقدر بالمجتمع (بالنسبة المئوية)	معدل الإستثناء المحتمل (بالنسبة المئوية)										
	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١٥	٢٠
صفر	١٤٩	٩٩	٧٤	٥٩	٤٩	٤٢	٣٦	٣٢	٢٩	١٩	١٤
,٢٥	٢٢٦	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
,٥٠	*	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
,٧٥	*	٢٠٨	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٠٠	*	*	١٥٦	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٢٥	*	*	١٥٦	١٢٤	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٥٠	*	*	١٩٢	١٢٤	١٠٣	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٧٥	*	*	٢٢٧	١٥٣	١٠٣	٨٨	٧٧	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٢,٠٠	*	*	*	١٨١	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٢٥	*	*	*	٢٠٨	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٥٠	*	*	*	*	١٥٠	١٠٩	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٧٥	*	*	*	*	١٧٣	١٠٩	٩٥	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٣,٠٠	*	*	*	*	١٩٥	١٢٩	٩٥	٨٤	٦١	٣٠	٢٢
٣,٢٥	*	*	*	*	*	١٤٨	١١٢	٨٤	٦١	٣٠	٢٢
٣,٥٠	*	*	*	*	*	١٦٧	١١٢	٨٤	٧١	٤٠	٢٢
٣,٧٥	*	*	*	*	*	١٨٥	١٢٩	١٠٠	٧٦	٤٠	٢٢
٤,٠٠	*	*	*	*	*	*	١٤٦	١٠٠	٨٩	٤٠	٢٢
٥,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	١٥٨	١١٦	٤٠	٣٠
٦,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١٧٩	٤٠	٣٠
٧,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٨	٣٧

مستوى ٥٪ من «أ خ ر»

صفر	١١٤	٧٦	٥٧	٤٥	٣٨	٣٢	٢٨	٢٥	٢٢	١٥	١١
٠,٢٥	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٠,٥٠	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٠,٧٥	٢٦٥	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٠٠	*	١٧٦	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٢٥	*	٢٢١	١٣٢	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٥٠	*	*	١٣٢	١٠٥	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٧٥	*	*	١٦٩	١٠٥	٨٨	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٠٠	*	*	١٩٨	١٣٢	٨٨	٧٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٢٥	*	*	*	١٣٢	٨٨	٧٥	٦٥	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٥٠	*	*	*	١٥٨	١١٠	٧٥	٦٥	٥٨	٣٨	٢٥	١٨
٢,٧٥	*	*	*	٢٠٩	١٣٢	٩٤	٦٥	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٠٠	*	*	*	*	١٣٢	٩٤	٦٥	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٢٥	*	*	*	*	١٥٣	١١٣	٨٢	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٥٠	*	*	*	*	١٩٤	١١٣	٨٢	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٣,٧٥	*	*	*	*	*	١٣١	٩٨	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٤,٠٠	*	*	*	*	*	١٤٩	٩٨	٧٣	٦٥	٢٥	١٨
٤,٥	*	*	*	*	*	٢١٨	١٣٠	٨٧	٦٥	٣٤	١٨
٥,٠٠	*	*	*	*	*	*	١٦٠	١١٥	٧٨	٣٤	١٨
٥,٥	*	*	*	*	*	*	*	١٤٢	١٠٣	٣٤	١٨
٦,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	١٨٢	١١٦	٤٥	٢٥
٧,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١٩٩	٥٢	٢٥
٧,٥	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٥٢	٢٥
٨,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٠	٢٥
٨,٥	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٨	٣٢

* حجم العينة كبير جداً ليكون فعال اقتصادياً في معظم تطبيقات المراجعة.

ملحوظات: ١- يقصر من هذا الجدول كبر حجم المجتمع. ٢- يتساوى أحجام العينات في بعض الأعمدة حتى مع إختلاف معدلات الإستثناء في المجتمع، نتيجة أسلوب تكوين هذا الجدول. ويتم حساب حجم العينة في معاينة الصفات باستخدام العدد المتوقع للإستثناءات في المجتمع، ولكن يمكن أن يتعامل المراجعون بشكل أكثر ملائمة مع معدلات الاستثناء الكبيرة في المجتمع. وعلى سبيل المثال، في معدل الاستثناء المحتمل بالعمود ٥٪، عند «أ خ ر» يبلغ ٥٪ يبلغ حجم العينة في معظم «ف د أ م» ٣٠ عنصر. وفي حالة وجود استثناء واحد، تقد القسمة على حجم العينة الذي يبلغ ٣٠ ليساوي ٣,٣٪، وبالتالي لكل «ب د أ م» التي تزيد عن الصفر ولكن تقل عن ٣,٣٪، يوجد حجم واحد اولى للعينات.

الحالة، يمكن إستخدام نوع الرقابة الذي تم إختياره لتخفيض خطر الرقابة المقدر كما هو مخطط، مما يوفر تحليلاً منأنياً عن سبب الإستثناءات التي لاتشير إلى إحتمال وجود مشكلة جوهرية في جانب نوع الرقابة الذي تم يسبق أخذه في الاعتبار.

فإذا كان (ح أ د) أكبر من (م أ ح)، يكون من الضروري إتخاذ موقف محدد. ويمكن تطبيق نفس المواقف الأربعة التي سبق مناقشتها في إطار المعاينة غير الإحصائية على معاينة الصفات.

الإعتبارات الأخرى Other Considerations

حتى يمكن إيجاد قدر أكبر من التواصل، كنا قد ناقشنا بشكل عارض ثلاثة جوانب هامة لإستخدام المعاينة، وسنقوم الآن بالتعرض لها.

الإختيار العشوائي مقابل القياس الإحصائي Random Selection versus Statistical Measurement

عادة لا يستوعب المراجعون الفرق بين الإختيار العشوائي (الإحتمالي) والقياس الإحصائي. لقد أصبح واضحاً الآن أن الاختيار العشوائي يشكل جزءاً من المعاينة الإحصائية ولكنه لايمثل في حد ذاته قياساً احصائياً. ولتوفير القياس الإحصائي، يكون من الضروري حدوث تعميم رياضي من العينة الى المجتمع.

ويعد مقبولاً أن يتم إستخدم اجراءات الاختيار العشوائي دون التوصل إلى إستنتاجات إحصائية، ولكن سيعد ذلك محل تساؤل في الممارسة إذا تم اختيار عينة ذات حجم مناسب على نحو معقول. وعندما يحصل المراجع على عينة عشوائية، بغض النظر عن أساس تحديد الحجم، سيكون هناك قياس احصائي ملازم للعينة. ونظراً لانه يوجد قدر ضئيل من التكلفة او لا توجد تكلفة على الإطلاق في حساب معدل الإستثناء الأعلى، فإننا نعتقد بضرورة القيام بذلك عندما يكون الأمر ممكناً وبالطبع لن يكون من الملائم التوصل لاستنتاج إحصائي ما لم يكن قد تم إختيار العينة على نحو عشوائي.

التوثيق الملائم Adequate Documentation

من الضروري أن يحتفظ المراجع بالسجلات الملائمة عن الإجراءات التي تم تنفيذها والأساليب التي تم إستخدامها لإختيار العينة وأداء الإختبارات والنتائج التي تم اكتشافها من خلال أداء الإختبارات والإستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويعد هذا ضرورياً كوسيلة لتقييم النتائج الموحدة لكافة الإختبارات وكأساس للدفاع عن المراجعة عندما تظهر الحاجة إلى ذلك. ويتساوى التوثيق في الأهمية مع المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية. وسيتم تقديم مثالا لنوع التوثيق المتعارف عليه في الممارسة في الحالة العملية لشركة Hillsburg Hardware في نهاية هذا الفصل.

الحاجة إلى الحكم المهني Need for Professional Judgment

يوجد إنتقاد يتم توجيهه في كل مناسبة بأن المعاينة الإحصائية تخفض من إستخدام الحكم المهني، وتظهر المقارنة بين الخطوات الأربعة عشرة الخاصة بكل من العينات غير الإحصائية والعينات الخاصة بالصفات عدم وجود مبرر لمثل هذا الانتقاد. وحتى يمكن تطبيق معاينة الصفات على نحو ملائم، يكون من الضروري إستخدام الحكم المهني في معظم هذه الخطوات. وعلى سبيل المثال، يعتمد إختيار حجم العينة الاولى على (م أ ح)، (ا أ خ ر) و(ت م أم). ويتطلب إختيار العاملين الأولين ممارسة مستوى مرتفع من الحكم المهني، بينما يتطلب العامل الثالث قدرا حذرا من التقدير. وبشكل مشابه، يتوقف ايضا التقييم النهائي عن مدى ملائمة التطبيق الإجمالي لمعاينة الصفات بما في ذلك مدى ملائمة حجم العينة على مستوى مرتفع من الحكم المهني.

الجدول ١٢-١٠

تقييم نتائج العينة باستخدام معاينة الصفات

مستوى ٥٪ من «أ خ ر»

حجم العينة	عدد الإستثناءات الفعلية المكتشفة									
	صفر	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
٢٥	١١,٣	١٧,٦	*	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٠	٩,٥	١٤,٩	١٩,٥	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٥	٨,٢	١٢,٩	١٦,٩	*	*	*	*	*	*	*	*
٤٠	٧,٢	١١,٣	١٤,٩	١٨,٣	*	*	*	*	*	*	*
٤٥	٦,٤	١١,١	١٣,٣	١٦,٣	١٩,٢	*	*	*	*	*	*
٥٠	٥,٨	٩,١	١٢,١	١٤,٨	١٧,٤	١٩,٩	*	*	*	*	*
٥٥	٥,٣	٨,٣	١١,٠	١٣,٥	١٥,٩	١٨,١	*	*	*	*	*
٦٠	٤,٩	٧,٧	١٠,١	١٢,٤	١٤,٦	١٦,٧	١٨,٨	*	*	*	*
٦٥	٤,٥	٧,١	٩,٤	١١,٥	١٣,٥	١٥,٥	١٧,٤	١٩,٣	*	*	*
٧٠	٤,٢	٦,٦	٨,٧	١٠,٧	١٢,٦	١٤,٤	١٦,٢	١٨,٠	١٩,٧	*	*
٧٥	٣,٩	٦,٢	٨,٢	١٠,٠	١١,٨	١٣,٥	١٥,٢	١٦,٩	١٨,٤	٢٠,٠	*
٨٠	٣,٧	٥,٨	٧,٧	٩,٤	١١,١	١٢,٧	١٤,٣	١٥,٨	١٧,٣	١٨,٨	*
٩٠	٣,٣	٥,٢	٦,٨	٨,٤	٩,٩	١١,٣	١٢,٧	١٤,١	١٥,٥	١٦,٨	١٨,١
١٠٠	٣,٠	٤,٧	٦,٢	٧,٦	٨,٩	١٠,٢	١١,٥	١٢,٧	١٤,٠	١٥,٢	١٦,٤
١٢٥	٢,٤	٣,٧	٤,٩	٦,١	٧,٢	٨,٢	٩,٣	١٠,٣	١١,٣	١٢,٢	١٣,٢
١٥٠	٢,٠	٣,١	٤,١	٥,١	٦,٠	٦,٩	٧,٧	٨,٦	٩,٤	١٠,٢	١١,٠
٢٠٠	١,٥	٢,٣	٣,١	٣,٨	٤,٥	٥,٢	٥,٨	٦,٥	٧,١	٧,٧	٨,٣

مستوى ١٠٪ من «أ خ ر»

حجم العينة	عدد الإستثناءات الفعلية المكتشفة									
	صفر	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
٢٠	١٠,٩	١٨,١	*	*	*	*	*	*	*	*	*
٢٥	٨,٨	١٤,٧	١٩,٩	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٠	٧,٤	١٢,٤	١٦,٨	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٥	٦,٤	١٠,٧	١٤,٥	١٨,١	*	*	*	*	*	*	*
٤٠	٥,٦	٩,٤	١٢,٨	١٥,٩	١٩,٠	*	*	*	*	*	*
٤٥	٥,٠	٨,٤	١١,٤	١٤,٢	١٧,٠	١٩,٦	*	*	*	*	*
٥٠	٤,٥	٧,٦	١٠,٣	١٢,٩	١٥,٤	١٧,٨	*	*	*	*	*
٥٥	٤,١	٦,٩	٩,٤	١١,٧	١٤,٠	١٦,٢	١٨,٤	*	*	*	*
٦٠	٣,٨	٦,٢	٨,٦	١٠,٨	١٢,٩	١٤,٩	١٦,٩	١٨,٨	*	*	*
٧٠	٣,٢	٥,٤	٧,٤	٩,٣	١١,١	١٢,٨	١٤,٦	١٦,٢	١٧,٦	١٩,٥	*
٨٠	٢,٨	٤,٨	٦,٥	٨,٣	٩,٧	١١,٣	١٢,٨	١٤,٣	١٥,٧	١٧,٢	١٨,٦
٩٠	٢,٥	٤,٣	٥,٨	٧,٣	٨,٧	١٠,١	١١,٤	١٢,٧	١٤,٠	١٥,٣	١٦,٦
١٠٠	٢,٣	٣,٨	٥,٢	٦,٦	٧,٨	٩,١	١٠,٣	١١,٥	١٢,٧	١٣,٨	١٥,٠
١٢٠	١,٩	٣,٢	٤,٤	٥,٥	٦,٦	٧,٩	٨,٦	٩,٢	١٠,٦	١١,٦	١٢,٥
١٦٠	١,٤	٢,٤	٣,٢	٤,١	٤,٩	٥,٧	٦,٥	٧,٢	٨,٠	٨,٧	٩,٥
٢٠٠	١,١	١,٩	٢,٦	٣,٣	٤,٠	٤,٦	٥,٢	٥,٨	٦,٤	٧,٠	٧,٦

* يزيد عن ٢٠٪

ملحوظة: يوضح هذا الجدول حساب معدلات الإستثناء العليا بالنسبة المئوية، يفترض الجدول وجود مجتمع كبير.

حالة توضيحية – شركة Hillsburg Hardware الجزء الثاني
Case Illustration - Hillsburg Hardware, Part II

(الهدف التعليمي ١٢ -٩: تطبيق مفاهيم ومنهجية المعاينة على خطة المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل)

حتى يمكن توضيح المفاهيم التي تم مناقشتها في هذا الفصل، سيتم الإستمرار في عرض الحالة العملية لشركة Hillsburg Hardware Co. التي سبق تقديمها في الفصل الحادي عشر بحيث يتم إدراج: كيفية تحديد حجم العينة، إختيار العناصر التي سيتم إختبارها، والتوصل إلى الإستنتاجات بناء على نتائج الإختبارات بإستخدام معاينة الصفات. وسيتم إدراج الأجزاء التالية من إختبارات دائرة المبيعات والتحصيل اختبارات: الموافقة على الإئتمان، شحن البضائع، إعداد الفواتير للعملاء، وتسجيل القيم في الدفاتر. ويجب التذكير انه تم تصميم الإجراءات بشكل خاص لشركة Hillsburg Hardware Co. ولا يمكن تطبيقها على عميل اخر من عملاء المراجعة. وتم تقديم عرض مكرر لإجراءات المراجعة الخاصة بهذه الإختبارات بالجدول ١٢-١١ مع تعليقات لتوضيح العلاقة بين كل إجراء ومعاينة الصفات.

وعند تطبيق معاينة الصفات على الإجراءات الخاصة بشركة Hillsburg Hardware Co. (راجع الشكل ١١-٩)، يوجد وظيفتين فقط يتم إستخدام معاينة الصفات بشأنهما وهما شحن البضائع وإعداد الفواتير للعملاء، ويتم التأكيد على إعداد الفواتير للعملاء في هذا التوضيح لأن فاتورة البيع المزدوجة تمثل وحدة المعاينة لمعظم إجراءات المراجعة. وحتى يتم التركيز على تطبيقات معاينة الصفات الخاصة بوظيفة إعداد الفواتير، تم تقييد التعليقات عن وظيفة الشحن في تلك التعليقات التي تجاوز إجراءات المراجعة بالجدول. ويجب أن يدرك القارئ، مع ذلك، أن المنهجية المتبعة لمعاينة الصفات في وظيفة الشحن مماثل تماما المنهجية الواردة بالتوضيح لوظيفة إعداد الفواتير في بقية الحالة.

الأهداف، تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق العينة، المجتمع، ووحدة المعاينة
Objectives, Deciding if audit Sampling Applies, Population, and Sampling unit

يقوم معظم المراجعين بإستخدام شكل مطبوع لتوثيق كل تطبيق في عينة الصفات. ويوضح الشكل ١٢-٤ مثالا على الشكل المتعارف عليه. يشمل الجزء العلوي من الشكل تعريف الهدف والمجتمع ووحدة المعاينة.

وتوضح الملحوظة المذكورة أسفل الجدول ١٢-١١ ان معاينة الصفات لايتم تطبيقها على إجراءات المراجعة الثمانية الأولى الواردة بالشكل ١١-٩. ويمكن تطبيق معاينة المراجعة على الإجراءات من التاسع إلى الرابع عشر.

تعريف الصفات محل الإهتمام Define the Attributes of Interest

تم التوصل إلى الصفات المستخدمة في هذا التطبيق مباشرة من برنامج المراجعة. ويمكن إستخدام الإجراءات كصفات كتطبيق خاص لمعاينة الصفات بناء على تعريف وحدة المعاينة. وفي هذه الحالة، سيتم التعامل مع كافة الإجراءات بوظيفة إعداد الفواتير، وتم عرض الصفات التسع المستخدمة في هذه الحالة بالشكل ١٢-٤ السابق.

ويعد تعريف الصفة أمراً حيوياً في معاينة الصفات. ويتمثل أهم جانب في التعريف في إتخاذ قرار

الجدول ١٢-١١
إجراءات المراجعة

الإجـــراء	التعليـق
شحن البضائع:	
٩ - المحاسبة عن تسلسل مستندات الشحن	من الممكن تنفيذ ذلك عن طريق إختيار عينة عشوائية والمحاسبة عن كافة مستندات الشحن المختارة. ويتطلب ذلك فصل بعض الأرقام العشوائية، نظراً لأن وحدة المعاينة تختلف عن تلك التي يتم إستخدامها في الإختبارات الأخرى.
١٠- تتبع مستندات الشحن المختارة إلى يومية المبيعات للتأكد من إدراج كل مستند	لا يتوقع وجود إستثناءات، وبعد مقدار ٦٪ من (م أ ح) أمراً مقبولاً عند مستوى ١٠٪ من (أ أ خ ر). وتم إختيار عينة تشمل ٣٨ عنصر، وتم تتبع مستندات الشحن إلى يومية المبيعات. وتم ذلك لكافة الـ ٣٨ عنصر. ولم يتم إكتشاف أية إستثناءات في الإختبارات. وبعد ذلك نتائج مقبولة. ولن يتم تقديم معلومات إضافية عن هذا الجانب من الإختبارات في هذا التوضيح.
إعداد الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات بالدفاتر	يتم إختبار إجراءات المراجعة الخاصة بإعداد الفواتير وتسجيل المبيعات (الإجراءات من ١١ إلى ١٤) مرة واحدة فقط بإستخدام معاينة الصفات في هذه الحالة التوضيحية. وتشمل قائمة بيانات معاينة الصفات كل هذه الإجراءات على صورة صفات. وفيما يتعلق بإجراء المراجعة الحادي عشر، يتم إختبار تسلسل فواتير البيع عن طريق عينة عشوائية من فواتير البيع.
١١ المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع في يومية المبيعات	
١٢- تتبع عدد من فواتير البيع المزدوجة من يومية المبيعات إلى: أ- الملف الرئيسي للمدينين وإخضاع القيمة: التاريخ، ورقم الفاتورة. ب- فاتورة البيع المزدوجة وفحص إجمالي القيمة المسجلة في اليومية، التاريخ، إسم العميل، وتبويب الحساب. فحص التعبير، عمليات الضرب، وعمليات الجمع. إختبار المستندات الأساسية للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي بواسطة Pam Dilley. جـ- فاتورة الشحن وإختبار إسم العميل: وصف المنتج، الكمية والتاريخ.	

ب- أمر البيع المزدوج وإختبار اسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ والتعرف على فاشيرة التحقق الداخلي بواسطة Pam Dilley.

هـ - أمر العميل وإختبار إسم العميل، وصف المنتج، الكمية، التاريخ، والموافقة على الإئتمان بواسطة رئيس الشركة Rick Chu-Itek.

١٣- تتبع المبيعات المسجلة من يومية المبيعات إلى ملف المستندات الداعمة الذي يشمل: فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، أمر العميل.

١٤- مقارنة التواريخ في فاتورة الشحن، فاتورة البيع المزدوج ويومية المبيعات.

ملحوظة: لا يتم تطبيق الإختبار العشوائي والمعاينة الإحصائية في إجراءات المراجعة اليدوية الواردة بالشكل ١١-٩. ويمكن تطبيق أساليب إحصائية متقدمة، مثل تحليل الإنحدار، لتحليل نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن إستخدام الإختبار العشوائي للإجراء الثالث.

بدمج عدد من الصفات مع بعضها البعض أو ترك صفات بعينها على نحو جزئي. فإذا تم ترك كافة الأنواع الممكنة من الصفات مثل: إسم العميل، التاريخ، السعر، والكمية في صورة فردية لكل إجراء، سيتواجد عدد كبير من الصفات معا يؤدي إلى عدم القدرة على التعامل مع المشكلة. ومع ذلك، إذا تم دمج كافة الإجراءات في صفة واحدة أو في صفتين، سيتم تقييم الإستثناءات ذات الطبيعة شديدة الإختلاف في إطار واحد. ويجب بالتالي التوصل إلى حل واحد في هذا الصدد.

تحديد: (م أ ح)، (أ أ خ ر)، (ت م أ م)، وحجم العينة الأولى

Establish TER, ARACR, EPER, and determine Intial Sample Size

يتم تحديد (م أ ح) لكل صفة بناء على حكم المراجع لمدى الأهمية النسبية الذي يمثله معدل الإستثناء. وبعد عدم تسجيل فاتورة بيع أمراً معنوياً جداً، وبصفة خاصة في ظل هذا النظام، وبالتالي، كما هو موضح بالشكل ١٢-٤، تم إختيار أقل مستوى يخص (م أ ح) (٣٪) للصفة الأولى. ويمثل إعداد فاتورة خاطئة للعميل أحد التحريفات المعنوية المحتملة، ولكن لا يوجد احتمال لوقوع تحريف في القيمة الإجمالية للفاتورة. ونتيجة لذلك، تم إختيار ٤٪ لـ (م أ ح) لكل صفة ترتبط بشكل مباشر مع إعداد الفواتير للشحن وتسجيل القيم في الدفاتر. ويوجد مستوى أكبر من (م أ ح) للصفات الأربع الأخيرة، نظراً لأنها ذات أهمية أقل في المراجعة.

وتم تحديد (أ أ خ ر) في مستوى ١٠٪ لوجود إحتمال محدود لتخفيض خطر الرقابة المقدر، حتى بعد ثبوت فعالية أنواع الرقابة الداخلية بعد إختبارها في ضوء وجود أوجه للنقص بأنواع الرقابة الداخلية الأخرى المتعددة.

وتم التوصل إلى معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع إعتماداً على النتائج بالسنوات السابقة، وتم تعديله

لرفعه بشكل طفيف في ضوء وجود تغيير بالأفراد. وتم تحديد حجم العينة الأولي لكل صفة من خلال الجدول ١٢-٩ وفقاً للإعتبارات السابق عرضها. وتم تلخيص هذه المعلومات لكل الصفات في الشكل ١٢-٤. وحتى يقتنع المراجع في الإختبار والتقييم، قرر إختيار عينة من ٧٥ عنصر للصفة الأولى، وعينة من ١٠٠ عنصر للصفة الثانية وحتى الصفة الخامسة، وعينة من ٦٥ عنصر للصفتين ٦ و ٩ وعينة من ٥٠ عنصر للصفتين الأخيرتين.

إختيار العينة Select the Sample

يمكن إستخدام الإختيار العشوائي في هذه الحالة مع ضرورة وجود عينات ذات أحجام مختلفة للصفات المختلفة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة بإختيار عينة عشوائية من ٥٠ عنصر للصفات التسع، وعينة أخرى من ١٥ عنصر لكافة الصفات عدا الصفتين السابعة والثانية، وإختيار عينة إضافية من ١٠ عناصر للصفة الأولى، وعينة من ٢٥ عنصر إضافي للصفات من ٢ إلى ٥. وتم توضيح توثيق إختيار العناصر الخمسين الأولى بالشكل ١٢-٥.

الشكل ١٢-٤

قائمة بيانات معاينة الصفات: الصفات

العميل: Hillsburg Hardware **تاريخ الإنتهاء:** ١٩٩٦/١٢/٣١

جانب **المراجعة:** إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية **حجم المجتمع:** ٥٧٦٤

العمليات المالية- وظيفة إعداد الفواتير

تعريف الأهداف: فحص فواتير البيع المزدوجة والمستندات المرتبطة بها لتحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له وكما هو موصوف في برنامج المراجعة

تعريف المجتمع بدقة (بما في ذلك طبقات المجتمع في حالة وجودها): فواتير البيع عن الفترة من ٩٦/١/١ حتى ٩٦/١٢/٣١. رقم الفاتورة الأولي= ٣٦٨٩ ورقم الفاتورة الأخيرة= ٩٤٥٢

تعريف وحدة المعاينة: تنظيم عناصر المجتمع، وإجراءات الإختيار العشوائي: رقم فاتورة البيع، التسجيل المتسلسل في يومية المبيعات، جدول الأرقام العشوائية

وصف الصفات	النتائج المخططة				النتائج الفعلية			
	ص ح م ع	ح ث ر ع	م ع ح	ح ع ا	ح ع	ع إ	م إ ع	ك ر ع
١- فحص رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات (الإجراء ١١)	صفر	١٠	٣	٧٦				
٢- القيمة والبيانات الأخرى في الملف الرئيس تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢أ)	١	١٠	٤	٩٦				
٣- القيمة والبيانات الأخرى في فاتورة البيع تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢ب)	١	١٠	٤	٩٦				
٤- الأدلة الخاصة بالتحقق من السعر وعمليات الضرب والجمع (وقد تتوقعات وأثيم الصحيحة) (الإجراء ١٢ب)	١	١٠	٤	٩٦				
٥- الكمية والبيانات الأخرى في فاتورة الشحن تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة ويومية المبيعات (الإجراءين ١٢ جـ و ١٢د).	١	١٠	٤	٩٦				
٦- الكمية والبيانات الأخرى في أمر البيع تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢د)	١	١٠	٦	٩٦				
٧- الكمية والبيانات الأخرى في أمر العميل تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢هـ)	٢	١٠	٨	٦٤				
٨- تم المواقعة على الإنحسار من قبل رئيس الشركة Rick Chulick (الإجراء ١٢هـ)	٢	١٠	٨	٤٨				
٩- يحتوي ملف المستندات المتاحة على فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل (الإجراء ١٣)	١	١٠	٦	٦٤				

الإستخدام المتوقع لنتائج المعاينة:

١- الأثر على خطة المراجعة. ٢- التوصيات إلى الإدارة

تنفيذ إجراءات المراجعة والتعميم على المجتمع Perform the Audit Procedures and Generalize to the Population

يجب أن يتم التنفيذ بدقة لإجراءات المراجعة التي يتضمنها برنامج المراجعة وتم تلخيصها في قائمة بيانات معاينة الصفات لكل عنصر بالعينة. وكوسيلة لتوثيق الإختبارات وتوفير المعلومات للفحص، من المتعارف عليه أن يتم تضمين قائمة بالنتائج. ويفضل بعض المراجعين تضمين قائمة تحتوي على كافة العناصر في العينة، ويفضل البعض الآخر وضع حدود للتوثيق لتعريف الإستثناءات. وتم إتباع المنهج الأخير في الشكل ١٢-٦.

وعند الإنتهاء من الإختبارات، يتم التوصل لجدول من الإستثناءات لتحديد عدد الإستثناءات في العينة الخاصة بكل صفة. ويمكن ذلك المراجع من حساب معدل الإستثناء بالعينة وتحديد (ح أ د) من الجداول. وتم تلخيص هذه المعلومات في الشكلين ١٢-٧ و ١٢-٨.

تحليل الإستثناء Exception Analysis

يشمل الجزء النهائي من التطبيق تحليل الإستثناءات للتعرف على أسبابها والتوصل إلى الإستنتاجات عن كل صفة تم إختبارها. ومن الضروري في كل صفة يزيد فيها (ح أ د) عن (م أ ع) أن يتم التوصل إلى إستنتاج يتعلق بتصرف يتخذ للمتابعة والتوثيق. ويوجد توضيح لتحليل

الإستثناءات والإستنتاجات التي تم التوصل إليها في الشكل ١٢-٨ ويوجد ملخص لها في أسفل قائمة البيانات بالشكل ١٢-٧.

تحديث قائمة الأدلة المخططة Update the Evidence Planning Worksheet

بعد الإنتهاء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، يجب على المراجع إستكمال الصفوف من الصف الثالث وحتى الصف السابع في قائمة الأدلة المخططة. ويوجد توضيح لهذه القائمة الخاصة بشركة Hillsburg Hardware في الشكل ١٢-٩.

الشكل ١٢ - ٥

العينة العشوائية لإختبار المبيعات

شركة Hillsburg Hardware

العينة العشوائية المبيعات

(١)		(٢)		(٣)		(٤)		(٥)		(٦)	
١٠٨٦	٧٧٢٣٩	٤	٦٤٦٠٥	٤	٨٦٥٨٢	١٨	٨٥٠١١	٤٥	٠٠٩٥٥	٤٩	٨٤٢٤٨
١٠٨٧	٦١٧١٤	٥	٥٧٩٢٢	٥	٢٧٣٤٧	٢٠	٢٦٠٠٠	٤٢	٩٢٦١١	٥٠	٩٢٢٤٦
١٠٨٨	١٥٢٣٢		٤٨٠٢٧		١٥٨٢٢	١٩	٦٢٩٢٤		١١٥٠٩		٩٥٨٥٣
١٠٨٩	٤١٤٤٧		٢٤٢٧٥		١٠٧٧٩	٢٠	٨٣٥١٥	٣٣	١٣٨٩٩	انتهاية	٣٠٩٢٢
١٠٩٠	٢٣٢٤٤		٤٣٥٢٤		١٦٢٨٢	٢١	٣٦٩٤٠	٣٤	٧٣٥٨١		٤٦٧٨٠
١٠٩١	٥٣٤١٠		٨٣٥٤٢		٦٥٢٢٤	٢٢	٧٠٢٧٨	٣٥	٤٩٦٠٤		١٤٦٠٩
١٠٩٢	٥٣٤٤٢		١٦٨٩٧	٦	٦١٥٧٨		٠٥٠٣٢	٣٦	٨١٨٢٥		٧٦٨٢٦
١٠٩٣	٥٥٥٤٣		١٩٠٩٦		٠٤١٣٠		٢٣١٠٤	٣٧	٦٠٥٢٤		٤٤٨٤٦
١٠٩٤	١٨١٨٥		٩٢٣٢٩		٠٢٣٤٠	٢٣	٦٣١١٦	٣٨	٤١٧٦٨		٧٤٤٠٩
١٠٩٥	٠٢٣٧٢	٧	٤٥٦٩٠		٣٨٥٩٥		٢٣١٢٦	٣٩	٧٢٨١٨		٧٤٤٥٤
١٠٩٦	٥١٧١٥	٨	٢٥٤٩٢		٦١٢٧١	٢٤	٨٧١٢٢	٤٠	٨١٥٨٥		٥٩٤٣٩
١٠٩٧	٢٤٧١٧	٩	١٦٧٨٥		٤٢٧٨٦	٢٥	٨٦٥٨٥		٢١٨٥٨		٣٩٤٨٩
١٠٩٨	٧٨٠٠٢	١٠	٣٢٦٠٤		٨٧٢٩٤	٢٦	٩٣٧٠٢		٩٦٤٣٨		٦٨١٨٤
١٠٩٩	٣٥٩٩٥	١١	٠٨٢٧٥		٦٢٤٠٥	١٧	٤٢٣١٣		٠٣٢٤٩		٧٤١٢٥
١١٠٠	٢٩١٥٢		٨٩٩٢٢		٣١٥٠٨	٢٨	٤٢٧٠٣	٤١	٥٩٦٣٨		٣٦٢٢٦
								البداية			
١١٠١	٨٤١٩٢		٩٠١٥٠		٠٢٩٠٤		٢٦٨٣٥		١٧١٧٤		٤٢٢٠١
١١٠٢	٢١٧٩١	١٢	٢٤٧٦٤		٥٣٦٧٤	٣٠	٣٠٠٩٣	٤٣	٤٥١٣٤		٢٤٠٧٣
١١٠٣	٦٣٥٠١		٠٥٠٤٠	١٣	٧١٨٨١		١٧٧٥٩	٤٣	٩١٨٨١		٦٩٦١٤
١١٠٤	٠٧١٤٩	١	٦٩٢٨٥	١٤	٥٥٤٨١		٢٤٨٨٩	٤٤	٦٧٠٦١		٠٦٦٢١
١١٠٥	٥٩٤٤٣		٩٥٩١٢	١٥	٧٤٧٧٨		٩٩٩٢٠	٤٥	٦٥٦٢٠		٢٦٧٩٤
١١٠٦	٢٩٠٥٩	٢	٥٨٠٢١		٢٨٤٨٥	٢٩	٤٢٠٥٢		٩٩٠٠١		٤٤٤٠٠
١١٠٧	٧٢١٧١	٣	٥٨٩١٣		٢٢٦٣٨	٣٠	٦٩٧٦٩		٢١١٠٢		٧٢٢٩٢
١١٠٨	١١٨٥١		٠٩٠٦٥		٦٦٠٣٣		٠٢٧٥٢	٤٩	٥٨٢٣٢		٥٦٥٠٤
١١٠٩	٢٧٥١٥	١٦	٢٥٦٠٨		٥٥٧٨٥	٣١	٦٦٤٦٣	٤٧	٥٢٧٥٨		٦٧٥٨٨
١١١٠	٤٥٣٢٤	١٧	٠٠٠١٦		٤٦٨١٨		٠٤٢٧٣	٤٨	٧٥٣٦٠		٨٧٥١٩

المجتمع – ٣٦٨٩ إلى ٩٤٥٢

التوفيق – الأرقام الأربعة الأولى بالجدول

الطريق: القراءة لأسفل حتى نهاية العمود؛
البداية حتى قمة العمود التالي

حجم العينة ٥٠، يعبر عنها بالأرقام المتسلسلة باللون الأخضر من ١ إلى ٥٠.

الشكل ١٢ – ٦
فحص الصفات في عناصر العينة

شركة Hillsburg Hardware
فحص الصفات في عناصر العينة
٣١ ديسمبر ١٩٩٦

أعد بواسطة: م س و
التاريخ: ٩٧/٢/٣

تعريف الرقم المختار	الصفات										
رقم الفاتورة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١
٣٦٩٤					س						
٣٨٥٩				س				س			
٣٩٩٠				س							
٤٠٧١		س		س							
٤٢٧٠								س			
٤٢٢٢					س						
٤٣٣١								س			
٤٥١٣				س	س						
٤٦٨١						س		س			
٤٨٥٩				س							
٤٣٦٧								س			
٥٥٧٨								س			
٥٨٠٢								س			
٥٨٢٣								س			
٥٩٩٣								س			
٦١٥٧		س									
٦٢٢٩					س						
٦٣١١								س			

س = الإستثناء

تابع : (الشكل ١٢ ٦) فحص الصفات في عناصر العينة

تعريف الرقم المختار	الصفات									من = الإستثناء	
رقم الفاتورة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١
٧١٨٨					س						
٧٥٣٦				س							
٨٣٥١								من			
٨٥١٧				س							
٨٧١٣								من			
٩٤٥٢					س						
عدد الاستثناءات	صفر	٢	صفر	١٠	٤	١	صفر	١٢	صفر		
حجم العينة	٧٥	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	٦٥	٥٠	٥٠	٦٥		

الشكل ١٢ -٧

قائمة بيانات معاينة الصفات: الصفات

العميل: Hillsburg Hardware تاريخ الإنتهاء : ١٩٩٦/١٢/٣١

جانب المراجعة: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية حجم المجتمع : ٥٧٦٤

للعمليات المالية– وظيفة إعداد الفواتير

تعريف الأهداف: فحص فواتير البيع المزدوجة والمستندات المرتبطة بها لتحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له وكما هو موصوف في برنامج المراجعة

تعريف المجتمع بدقة (بما في ذلك طبقات المجتمع في حالة وجودها): فواتير البيع عن الفترة من ٩٦/١/١ حتى ٩٦/١٢/٣١ . رقم الفاتورة الأولى : ٣٦٠٨٩ ورقم الفاتورة الأخيرة= ٩٤٥٢

تعريف وحدة المعاينة، تنظيم عناصر المجتمع، وإجراءات الإختيار العشوائي:

رقم فاتورة البيع، التسجيل المتسلسل في يومية المبيعات، جدول الأرقام العشوائية

وصف الصفات	النتائج المخططة				النتائج الفعلية			
	[illegible]	[illegible]	[illegible]	حجم العينة الأولى	حجم العينة	عدد الإستثناءات	معدل الإستثناء بالعينة	[illegible]
١- فحص رقم فاتورة البيع في يومية المبيعات (الإجراء ١١)	صفر	٣	١٠	٧٦	٧٥	صفر	صفر	٣
٢- القيمة والبيانات الأخرى في الملف الرئيس تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢أ)	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	٢	٢	٥٢
٣- القيمة والبيانات الأخرى في فاتورة البيع تتفق مع القيد في يومية المبيعات (الإجراء ١٢ب)	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	صفر	صفر	٢٣
٤- الأدلة الخاصة بالتحقق من التسعير وعمليات الضرب والجمع (وفقا للتوقيعات والقيم الصحيحة) (الإجراء ١٢ب)	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	١٠	١٠	١٥٠
٥- الكمية والبيانات الأخرى في فاتورة الشحن تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة ويومية المبيعات (الإجراءين ١٢ جـ و١٤).	١	٤	١٠	٩٦	١٠٠	٤	٤	٧٨
٦- الكمية والبيانات الأخرى في أمر البيع تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢د)	١	٦	١٠	٦٤	٦٥	١	١,٥	٥٩
٧- الكمية والبيانات الأخرى في أمر العميل تتفق مع فاتورة البيع المزدوجة (الإجراء ١٢هـ)	٢	٨	١٠	٤٨	٥٠	صفر	صفر	٤٥
٨- تم الموافقة على الإئتمان من قبل رئيس الشركة Rick Chulick (الإجراء ١٢ هـ)	٢	٨	١٠	٤٨	٥٠	١٢	١٠	٢٠<
٩- يحتوي ملف المستندات الداعمة على فاتورة البيع المزدوجة، فاتورة الشحن، أمر البيع، وأمر العميل (الإجراء ١٣)	١	٦	١٠	٦٤	٦٥	صفر	صفر	٣,٥

الإستخدام المتوقع لنتائج المعاينة:

١- **الأثر على خطة المراجعة.** أنواع الرقابة التي تم إختبارها للصفات ١، ٣، ٦، ٧، ٩ يمكن الإعتماد عليها كما هو موضح في ورقة العمل ٧-٦. ويجب الحصول على تأكيد إضافي من خلال المصادقة، مخصص الديون غير القابلة للتحصيل، إختبارات الفاصل الزمني، وإختبارات السعر في ضوء النتائج الخاصة بالصفات ٢، ٤، ٥، و ٨.

٢- **التوصيات إلى الإدارة.** يجب أن يتم مناقشة كل إستثناء مع الإدارة. ويجب تقديم توصيات محددة لتصحيح التحقق الداخلي من فواتير البيع ولتحسين المنهج الخاص بالموافقة على الإئتمان.

الشكل ١٢ - ٨
تحليل الإستثناءات

شركة Hillsburg Hardware
تحليل الإستثناءات
٣١ ديسمبر ١٩٩٩

أعد بواسطة: م س و
التاريخ: ٩٧/٢/٣

العملة	عدد الإستثناءات	طبيعة الإستثناءات	الأثر على المراجعة والتعليقات الأخرى
٢	٢	تم تزحيل الخطأين إلى حساب خطأ ومازالا غير مدفوعين لمدة شهور عديدة. وكان المبلغ للخطأ الأول ١٢٥٠٠٠ دولار وللخطأ الثاني ٣٩٢٠٠٠ خطأ.	نظراً لأن معدل الإستثناء الأعلى يزيد عن «م ا ح»، يجب أداء المزيد من العمل الأساسي. ويجب توسيع إجراءات المصادقة وفحص كافة الأرصدة غير المحصلة منذ فترة طويلة بشكل شامل.
٤	١٠	- لايوجد ترفيع للتحقق الداخلي في ٦ حالات في حالتين، تم إستخدام سعر خطأ يقل عما يجب بمبلغ ١٠ دولار في كل حالة. - في حالة لم يوجد خطأ جوهري قدره ١٠٠ دولار - في حالة لم يقم بحميل تعريفة الشحن - (في ثلاث حالات من الإستثناءات الأربعة الأخيرة يوجد ترفيع للتحقق الداخلي)	نتيجة لذلك، قام فريق التدقيق بإعادة فحص عينة عشوائية من ٥٠٠ فاتورة بيع مزدوجة تحت إشرافنا. أيضاً تم توسيع المصادقة إلى المدينين
٥	٤	في كل حالة منها تم كتابة البيانات في فاتورة البيع المزدوجة بعد عدة أيام من تاريخ الشحن	تنفيذ إختبارات مكتفة للتفاصيل الزمني للعمليات عن طريق مقارنة المبيعات المسجلة ومستندات الشحن
٦	١	تم فقط شحن ١٠٠ عنصر وإعداد الفاتورة عنهم رغم أن أمر البيع يحتوي على ١١٢ عنصر. ويرجح سبب الخطأ في خطأ بالملف الرئيسي للمخزون المستمر. حيث أشارت البيانات الخاصة بالمخزون إلى وجود ١١٢ عنصر في حين أن عدد العناصر الفعلية بلغ ١٠٦. ولايتم من خلال النظام إعادة الطلب على البضاعة التي لم يتم شحنها بالكامل إذا كان عدد العناصر التي لم يتم شحنها أقل من ٢٥٪	لن يتم توسيع إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية. بدو أن النظام يعمل على نحو كفء
٨	١٢	لم تتم الموافقة على الإئتمان. يوجد ٤ حالات تخص عملاء جدد. وبمناقشة الأمر مع رئيس الشركة Chulick، أوضح أن جدولة الشحن لم يسمح له بالموافقة على كافة المبيعات	توسيع إجراءات نهاية العام وأدائها بشكل مكثف لتقييم الحسابات غير القابلة للتحصيل. ويشمل ذلك جدولة النقدية المحصلة بعد إنتهاء السنة المالية وأيضاً لكافة المدينين الذين لم يسددوا المبالغ المستحقة عليهم

الشكل ١٢ - ٩

قائمة الأدلة المخططة لتحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة

لشركة Hillsburg Hardware – المدينون

	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	القاصر الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
خطر المراجعة المقبول به	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
الخطر الطبيعي	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض
خطر الرقابة – المبيعات	منخفض	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة – النقدية المحصلة	متوسط	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة – أنواع الرقابة الإضافية	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	منخفض	منخفض
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية – المبيعات	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة مناسبة	نتيجة جيدة	نتيجة غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية – النقدية المحصلة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	نتيجة جيدة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإجراءات التحليلية									
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة									

التحريف المحتمل = ٢٢٠٠٠ دولار

المصطلحات الأساسية

الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض ARACR. الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لقبول انواع الرقابة على أنها فعالة أو قبول معدل الأخطاء والمخالفات النقدية على نحو محتمل، عندما يزيد معدل الإستثناء بالمجتمع الحقيقي أكبر من معدل الإستثناء المحتمل.

الصفة Attribute. الخصائص التي يتم إختبارها في المجتمع.

معاينة الصفات Attribute Sasmpling. أسلوب احصائي إحتمالي لتقييم العينة ينتج عنها تقدير نسب العناصر في المجتمع التي تحتوي على خاصية أو صفة تكون محلاً للاهتمام.

معاينة المجموعة Block Sampling. أسلوب غير إحتمالي لإختيار العينة يتم من خلاله إختيار العناصر وفقاً لتسلسل بمقياس معين.

معدل الإستثناء الأعلى المحسوب CUER. الحد الأعلى لمعدل الإستثناء بالمجتمع؛ معدل الإستثناء

الأعلى بالمجتمع عند مستوى معين من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

مستوى الثقة Confidence Level: بيان بالإحتمالية.

الإختيار المباشر للعينة Direct Sample Selection: وسيلة غير إحتمالية لإختيار العينة يتم من خلاله إختيار كل عنصر في العينة بناء على بعض معايير الحكم الشخصي التي يضعها المراجع.

معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع (ERER): معدل الإستثناء الذي يتوقع المراجع إكتشافه في المجتمع قبل أن يقوم بالإختبارات.

معدل الإستثناء Exception Rate: النسبة المئوية للعناصر في المجتمع التي تشمل الإستثناءات في أنواع الرقابة التي تم تصميمها أو تتعلق بالصحة النقدية.

الاختيار بالمصادفة Haphazard Selection: وسيلة غير إحتمالية لإختيار العينة يتم من خلالها إختيار العناصر بدون النظر إلى حجمها، مصدرها، أو أية صفات مميزة أخرى.

حجم العينة الأولى Initial Sample Size: حجم العينة التي يتم تحديده وفقاً للحكم التخصصي المهني (المعاينة غير الإحصائية) أو من خلال الجداول الإحصائية (معاينة الصفات).

معاينة الحكم الشخصي Judgment Sample: إستخدام الحكم الشخصي المهني بدلاً من الأساليب الإحتمالية لإختيار عناصر العينة لإختبارات المراجعة.

الإختيار غير الإحتمالي للعينة Nonprobabilistic Sample Selection: أسلوب لإختيار العينة يقوم المراجع من خلاله بإستخدام الحكم الشخصي المهني لإختيار العناصر من المجتمع.

خطر عدم المعاينة Nonsampling Risk: إحتمال الإستثناء في حالة عدم إكتشاف إختبارات المراجعة للإستثناءات الفعلية في العينة؛ يحدث خطر عدم المعاينة (خطأ عدم المعاينة) نتيجة الفشل في التعرف على الإستثناءات وبسبب تنفيذ إجراءات مراجعة غير ملائمة أو غير فعالة.

المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling: إستخدام المراجع للحكم الشخصي المهني لإختيار عناصر العينة، تقدير القيم في المجتمع، تقدير خطر المعاينة.

معدل الحدوث Occurrence: نسبة العناصر في المجتمع التي تحتوي على صفة محددة إلى إجمالي العدد لعناصر المجتمع.

الإختيار الإحتمالي للعينة Probabilistic Sample Selection: أسلوب لإختيار العينة يكون فيه الأمر ممكنا لتعريف مجموعة لكافة العينات الممكنة، ويكون لكل عينة منها إحتمالية معروفة لكي يتم إختيارها، ويتم إختيار العينة من خلال التشغيل الإحتمالي.

جدول الأرقام العشوائية Random Number Tables: قائمة بأعداد عشوائية مستقلة يتم تنظيمها على نحو ملائم في صورة جدول لتسهيل إختيار الأرقام العشوائية التي تحتوي على أعداد متعددة.

العينة العشوائية random Sample: عينة يكون فيها لكل مجموعة ممكنة من العناصر في المجتمع إحتمال متساوي للدخول في العينة.

العينة الممثلة للمجتمع Representative Sample: العينة التي تتماثل فيها الخصائص مع الخصائص الموجودة في المجتمع.

معدل الإستثناء بالمجتمع (SER): عدد الإستثناءات في العينة على حجم العينة.

توزيع المعاينة Sampleing Distribution: توزيع تكراري لنتائج كافة العينات الممكنة لحجم محدد

التي يمكن التوصل إليها من مجتمع يحتوى على نفس المؤشرات المحددة.

خطر المعاينة Sampling Risk. إحتمال الإستنتاج الموجود على نحو طبيعي عند إجراء إختبارات على عدد من العناصر يقل عن كافة عناصر المجتمع؛ يمكن تخفيض خطر المعاينة عن طريق زيادة حجم العينة و إستخدام الأسلوب المناسب لإختيار عناصر العينة من المجتمع.

المعاينة الإحصائية Statistical Sampling. إستخدام أساليب القياس الرياضية لحساب نتائج إحصائية رسمية و التوصل لتعبير كمي عن خطر المعاينة.

الإختيار المنتظم Systematic Selection. أسلوب إحتمالي للمعاينة يقوم فيه المراجع بحساب فترة (حجم المجتمع على عدد العناصر المرغوب فيها بالعينة) وإختيار عناصر العينة بناء على حجم الفترة و عدد عشوائي يتم إختياره بين صفر وحجم العينة.

معدل الإستثناء المحتمل Tolerable Exception Rate (TER). معدل الإستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع في الوقت الذي يظل فيه راغباً في إستخدام خطر الرقابة المقدر و / أو قيمة الأخطاء او المخالفات النقدية في العمليات المالية التي تم تحديدها خلال التخطيط.

أسئلة للمراجعة

١٢-١ (**الهدف ١٢-١**) أذكر ما هو المقصود بالعينة الممثلة للمجتمع وأشرح أهميتها في معاينة مجتمعات المراجعة.

١٢-٢ (**الهدف ١٢-٢**) أشرح الفرق الأساسي بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية، ما هي الأجزاء الرئيسية الثلاثة للأساليب الإحصائية وغير الإحصائية؟

١٢-٣ (**الهدف ١٢-٣**) أشرح الفرق بين «معاينة الإخلال» و«معاينة عدم الإخلال»، ما هي الأساليب التي يتبعها المراجع عادة؟ لماذا؟

١٢-٤ (**الهدف ١٢-٣**) أشرح المقصود بجدول الأرقام العشوائية. صف كيف يختار المراجع ٣٥ رقم عشوائي من مجتمع يحتوى على ١٧٥٠ بإستخدام جدول الأرقام العشوائية.

١٢-٥ (**الهدف ١٢-٣**) صف إختيار العينة المنتظمة وأشرح كيف يختار المراجع ٣٥ رقم من مجتمع يتكون من ١٧٥٠ عنصر بإستخدام هذا المنهج. ما هي مميزات وعيوب إختيار العينة المنتظمة؟

١٢-٦ (**الهدف ١٢-٤**) ما هو الغرض من المعاينة غير الإحصائية لإختيارات الرقابة والإختيارات الأساسية للعمليات المالية؟

١٢-٧ (**الهدف ١٢-٤**) أشرح ما هو المقصود من إختيار عينة المجموعة و صف كيف يمكن للمراجع الحصول على ٥ مجموعات لعشرين فاتورة بيع من يومية المبيعات.

١٢-٧ (**الهدف ١٢-٥**) عرف كل من المصطلحات التالية:

أ الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

ب معدل الإستثناء الأعلى المحسوب.

جـ- معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع.

د - معدل الإستثناء بالعينة.

هـ - معدل الإستثناء المحتمل.

١٢-٩ (**الهدف ١٢ ٥**) صف ما هو المقصود بوحدة المعاينة. أشرح كيف تختلف وحدة المعاينة للتحقق من وجود المبيعات عن وحدة المعاينة لإختبار إمكانية الحذف من المبيعات.

١٢-١٠ (**الهدف ١٢-٥**) فرق بين معدل الإستثناء المحتمل ومعدل الإستثناء المقدر بالمجتمع. كيف يتحدد كل منهما؟

١٢-١١ (**الهدف ١٢-١**) فرق بين خطأ المعاينة و خطأ عدم المعاينة. كيف يمكن تخفيض كل منهما؟

١٢-١٢ (**الهـــدف ١٢ ٤**) ماهو المقصود بالصفة في المعاينة الخاصة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية؟ ما هومصدر الصفات التي يختارها المراجع؟

١٢-١٣ (**الهدف ١٢-٤**) أشرح الفرق بين الصفة لحالة الاستثناء. أذكر حالة الإستثناء لإجراء المراجعة الآتي: تم التوقيع على فاتورة البيع المزدوجة بما يشير إلى أداء التحقق الداخلي.

١٢-١٤ (**الهدف ١٢-٥**) عرف العوامل التي يستخدمها المراجع لتحديد معدل الإستثناء المحتمل الملائم. قارن بين حجم عينة لمعدل إستثناء محتمل قدره ٦٪ وحجم عينة لمعدل إستثناء محتمل قدره ٣٪ مع بقاء كافة العوامل الأخرى ثابتة.

١٢-١٥ (**الهـدف ٢-٥**) عرف العوامل التي يستخدمها المراجع لتحديد القدر الملائم من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً. قارن بين حجم عينة لمستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً وحجم عينة لمستوى ٥٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً مع بقاء كافة العوامل الأخرى ثابتة.

١٢-١٦ (**الهدف ١٢-٥**) أذكر العلاقة بين ما يلي:

أ- الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً و حجم العينة.
ب- حجم المجتمع وحجم العينة.
حـ - معدل الإستثناء المحتمل وحجم العينة.
د معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع وحجم العينة.

١٢-١٧ (**الهـدف ١٢-٧**) يفرض أن المراجع إختار ١٠٠ فاتورة بيع من مجتمع يتكون من ١٠٠٠٠٠ لإختبار مدى وجود تحقق داخلي للتسعير وعمليات الضرب. حدد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب عند مستوى ٥٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً إذا كان يوجد ٣ إستثناءات في العينة من خلال إستخدام معاينة الصفات. أشرح معنى النتائج الإحصائية من خلال مصطلحات المراجعة.

١٢ ١٨ (**الهدف ١٢ ٥**) أشرح ما هو المقصود بتحليل الإستثناءات وناقش أهمية هذا التحليل؟

١٢-١٩ (**الهـدف ١٢-٥**) عندما يزيد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب عن معدل الإستثناء المحتمل، ما هي التصرفات التي يجب أن يقوم بها المراجع؟ وما هي الظروف التي تحتم إتباع كل منها؟

١٢-٢٠ (**الهدفين ١٢-٢، ١٢-٣**) فرق بين الإختبار العشوائي والقياس الإحصائي. أذكر الظروف التي تحتم إستخدام أحدهما دون الأخر.

١٢-٢١ (**الهـــدف ١٢-٧**) أذكر القرارات الرئيسية التي يجب أن يتخذها المراجع لإستخدام معاينة الصفات. أذكر أكثر الإعتبارات أهمية التي تتعلق بكل قرار.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٢-٢٢ **(الهدف ١٢-٧)** تتعلق العناصر التالية بتطبيق المعاينة العشوائية التي يتم سحبها من مجتمعات كبيرة عند إستخدام معاينة الصفات. أختر أفضل إجابة لكل سؤال.

أ- إذا كانت كل العوامل الأخرى المحددة في خطة المراجعة ثابتة، يتطلب تغيير الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً من ١٠٪ إلى ٥٪ مايلي لحجم العينة:

١- الزيادة ٢- يظل كما هو
٣- التخفيض ٤- أن يكون غير محدد

ب- إذا كانت كل العوامل الأخرى المحددة في خطة المراجعة ثابتة، يتطلب تغيير معدل الإستثناء المحتمل من ٨٪ إلى ١٢٪ مايلي لحجم العينة:

١- الزيادة ٢- يظل كما هو
٣- التخفيض ٤- أن يكون غير محدد

١٢-٢٣ **(الهدف ١٢-٧)** تتعلق العناصر التالية بتطبيق المعاينة العشوائية من المجتمعات الكبيرة عند إستخدام معاينة الصفات. أختر الإجابة الأفضل.

أ- في عينة عشوائية من ١٠٠٠ سجل، حدد المراجع معدل الإستثناء بالعينة بمقدار ٢٪. يمكن للمراجع أن يضع معدل الإستثناء في المجتمع على أنه:

١- لايزيد عن ٣٪ ٢- لايقل عن ٢٪ ٣- يحتمل أن يكون ٢٪ ٤- لايقل عن ١٪

ب- من خلال تنفيذ عينة عشوائية لعناصر تم التوصل إليها من جرد المخزون لدى العميل، قدر المراجع، عند إستخدام مستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً، ان معدل الإستثناء الأعلى المحسوب يقع بين ٤٪ و ٦٪. يتعلق اهتمام المراجع الأساسي بأن هناك إحتمال واحد من عشرين بأن يكون معدل الإستثناء الحقيقي في المجتمع:

١- يزيد عن ٦٪ ٢- يقل عن ٦٪ ٣- أكبر من ٤٪ ٤- أقل من ٤٪

ج- إذا كان، من خلال العينة العشوائية، المراجع يستطيع من خلال مستوى ٥٪ من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً بأن يقول ان معدل الإستثناء في المجتمع لايزيد عن ٢٠٪، فإن المراجع يستطيع القول بأن معدل الإستثناء لايزيد عن ٢٥٪ بـ:

١- خطر قدره ٥٪ ٢- خطر يزيد عن ٥٪
٣- خطر يقل عن ٥٪ ٤- لايمكن تحديد ذلك من خلال المعلومات المتوافرة

د- إذا رغب المراجع في إختبار عينة عشوائية في مستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً ومستوى ١٠٪ من معدل الإستثناء المحتمل، فإن حجم العينة التي يجب إختيارها سينخفض إذا كان التقدير:

١- يؤدي إلى زيادة معدل الاستثناء بالمجتمع.
٢- يؤدي إلى تخفيض معدل الإستثناء بالمجتمع.
٣- يؤدي إلى زيادة حجم المجتمع.
٤- يؤدي إلى تخفيض الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٢- ٢٤ (الهدف ١٢-٣) أ - في كل حالة من الحالات المستقلة التالية: صمم خطة معاينة عشوائية لائتسم بالتحيز عن طريق إستخدام جدول الأرقام العشوائية رقم ١٢-٢. يجب أن تشمل الخطة تعريف وحدة المعاينة، تحديد نظام ترقيم المجتمع، تحديد اتوافق بين جدول الأرقام العشوائية والمجتمع. وبعد تصميم الخطة، أختر من جدول الأرقام العشوائية عناصر العينة الخمسة الأولى في كل حالة، وباستخدام العنصر ١٠٠٩ كنقطة بداية ومعه العمود رقم ١ في كل حالة. أقرأ إلى أسفل الجدول مستخدماً الأرقام في أقصى يسار العمود. عندما تصل إلى العنصر الأخير في العمود، إبدأ من قمة العمود التالي:

(١) فواتير البيع سابقة الترقيم في يومية المبيعات والرقم الأدنى بها أو الرقم الأعلى ٦٢١١.

(٢) فواتير الشحن سابقة الترقيم، الرقم الأدنى لها ٢١٩٢٦ والأعلى ٣٨٥١١.

(٣) أرصدة المدينين في عشر صفحات ويوجد بكل صفحة ٦٠ خط عدا الصفحة الأخيرة التي تحتوى على ٣٦ خطا كاملاً فقط. يحتوى كل خط على اسم العميل وقيمة الرصيد.

(٤) فواتير سابقة الترقيم في يومية المبيعات يبدأ فيها كل شهر بالرقم ١. (يتم تعيين الأرقام في فواتير كل شهر من خلال رقم الشهر ورقم المستند). ويوجد حد أقصى يبلغ ٢٠ صفحة لكل شهر مع إجمالي ١٨٥ صفحة للسنة. ويوجد بكل صفحة ٧٥ فاتورة عدا الصفحة الأخيرة في كل شهر.

ب - أكتب برنامج للحاسب الإلكتروني بإستخدام برنامج الجداول الإلكترونية أو مولد الرقم العشوائي المتاح للتوصل إلى العينات السابقة.

١٢-٢٥ (الهدف ١٢-٣) يتمثل الهدف الذي تسعى إليه في عينة عشوائية من ٨٠ فاتورة بيع لفحص المستندات المتداعمة. يتراوح رقم الفواتير بين ١ و ٩٥٠٠ للفترة من ١ يناير إلى ٣١ ديسمبر. يوجد ١٢٨ صفحة من فواتير البيع مرقمة من ١ إلى ١٢٨. يوجد بكل صفحة ٧٥ خط ولكن قد تحتوى الصفحة الأخيرة في كل شهر على عدد أقل.

المطلوب

أ - تصميم أربع أساليب مختلفة لإختيار الأرقام العشوائية من المجتمع السابق عن طريق إستخدام جدول الأرقام العشوائية أو الاختيار المنتظم للعينة.

ب - ما هي الطريقة التي تفضلها بشكل أكبر؟ لماذا؟

١٢-٢٦ (الأهداف ١٢-٣، ١٢-٥، ١٢-٧) تعد شركة Lenter Supply إحدى شركات التوزيع متوسطة الحجم التي تتعامل في تجارة الجملة لتجهيزات الحاسب الإلكتروني بالمنطقة الوسطى بولاية أوماير الأمريكية. وهذه الشركة هي أحد العملاء التي تتعامل معها منذ سنوات ويوجد بها رقابة داخلية ممتازة على المبيعات تم تصميمها وفقاً لتوجيهاتك.

وحتى يمكن توفير الرقابة على الشحن، يوجد بالشركة ايصالات قابلة للإزالة خاصة بالمخزون سابقة الترقيم، يتم إستخدامها لكل عملية بيع. ومن سياسة الشركة عدم نقل البضائع من المخزن بدون

وجود إيصال قابل للإزالة بالمخزن مصرح به. وبعد إتمام الشحن، يتم إرسال صورتين من إيصال المخزن القابل للإزالة إلى حيث يتم إعداد الفواتير عن طريق الإعداد الإلكتروني لفاتورة البيع. ويتم ضم صورة إلى النسخة المزدوجة لفاتورة البيع سابقة الترقيم، ويتم وضع الصورة الأخرى في ملف بالتسلسل الرقمي. وفي بعض الحالات يتم إستخدام أكثر من إيصال مخزن قابل للإزالة لإعداد فاتورة بيع واحدة. ويتمثل أصغر رقم إيصال قابل للإزالة في ١٤٦٨٢ وأكبر رقم ٣٧٥٢١. وأصغر رقم لفاتورة البيع ٤٧٨٢١ وأكبر رقم ٦٨٥٠٧.

وعند مراجعة المبيعات: يمثل أحد أهم الإعتبارات في فعالية الرقابة للتأكد من أن كافة عمليات الشحن قد تم إعداد الفواتير عنها. وقد قررت إستخدام معاينة المراجعة لإختبار الرقابة الداخلية.

المطلوب

أ- أذكر إجراء مراجعة فعال لإختبار ما إذا ان قد تم إعداد الفواتير عن عمليات الشحن، ما هي وحدة المعاينة لإجراء المراجعة؟

ب- بفرض أنك لاتتوقع إستثناءات في العينة ولكنك ترغب في قبول مستوى ٣٪ من معدل الإستثناء المحتمل، عند مستوى ١٠٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً، ما هو حجم العينة الملائم لإختبار المراجعة؟ يمكن أن تقوم بإستكمال هذا المتطلب عن طريق إستخدام المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات.

جـ- صمم خطة للإختيار العشوائي لإختيار العينة من المجتمع بإستخدام جدول الأرقام العشوائية. أختر عناصر العينة العشر الأولى من الجدول ١٢-٢: استخدم في نقطة البداية العنصر ١٠١٣ والعمود رقم ٣.

د- إفترح المشرف الخاص بك إمكانية تنفيذ إختبارات أخرى للمراجعة بإستخدام نفس العينة كوسيلة للإستخدام الكفء لوقت المراجعة اتخاص بك. أذكر إجرائين اخرين للمراجعة يمكن تنفيذهما على نحو ملائم بإستخدام نفس العينة وأذكر الغرض من كل إجراء منهما.

هـ- هل من المفضل ان يتم اختبار وجود المبيعات من خلال استخدام العينة العشوائية التي قمت بتصميمها في الجزء «جـ»؟. لماذا؟

١٢-٢٧ (الهدف ١٢-٧) يعبر الاتي عن جزء من برنامج للمراجعة على النقدية المحصلة:

١- فحص العمليات المالية الكبيرة وغير العادية في يومية النقدية المحصلة.

٢- تتبع القيود من القائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة إلى يومية النقدية المحصلة للتعرف على ما إذا كان قد تم تسجيل كل منها.

٣- مقارنة اسم العميل، التاريخ، والقيمة في القائمة المعدة مسبقاً مع يومية النقدية المحصلة.

٤- فحص إشعارات التحويل المرتبطة بالقيود المختارة من القائمة المعدة مسبقاً لتحديد مدى الموافقة على التخصم النقدي.

٥- تتبع القيود من القائمة المعدة مسبقاً إلى إيصال الإيداع لتحديد ما إذا كان قد تم إيداع كل منها.

المطلوب

أ- تعريف كل إجراء مراجعة سيتم إختباره بإستخدام معاينة الصفات.

ب - ماهو وحدة المعاينة المناسبة للإختبارات في «أ»؟

حـ - أذكر الصفات المتعلقة بالإختبارات في «أ».

د - بفرض أن مستوى الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر يبلغ ٥٪ ومستوى معدل الإستنباد المحتمل يبلغ ٨٪ لإختبارات الرقابة و٦٪ للإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ويبلغ معدل الإستثناء بالعينة ٢٪ لإختبارات الرقابة و١٪ للإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ماهو حجم العينة الأولى لكل صفة؟

١٢-٢٩ (الهـــدفين ١٢-٥، ١٢-٧) تتعلق الأسئلة التالية بتحديد حجم العينة المناسب لمعاينة المراجعة بإستخدام الجدول التالي:

	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	١٠	٥	٥	٥	١٠	١٠	٥
م أ ح	٦	٦	٥	٦	٢٠	٢٠	٢
ت م أ م (بالنسبة المئوية)	٢	٢	٢	٢	٨	٢	صفر
حجم المجتمع	١٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	٥٠٠	١٠٠٠٠٠

المطلوب

أ - في كل من الأعمدة من ١ إلى ٧، حدد حجم العينة الأولى بإستخدام الأساليب غير الإحصائية.

ب - في كل من الأعمدة من ١ إلى ٧، حدد حجم العينة الأولى المطلوب لمقابلة متطلبات المراجع لإستخدام معاينة الصفات عن الجزء المناسب بالجدول ١٢-٩.

حـ - من خلال فهمك للعلاقة بين العوامل التالية وحجم العينة، أذكر أثر حجم العينة الأولى (الزيادة أو التخفيض) لتغيير كل من العوامل التالية بينما تظل العوامل الثلاثة الأخرى ثابتة:

(١) الزيادة في أ أ خ ر (٢) الزيادة في م أ ح

(٣) الزيادة في ت م أ م (٤) الزيادة في حجم المجتمع

د - أشرح لماذا يوجد فرق كبير في أحجام العينات بالأعمدة أرقام ٣ و٦.

هـ - قارن بين إجابتك في الجزء «حـ» والنتائج التي تم تحديدها في الجزء «أ» (المعاينة غير الإحصائية) أو الجزء «ب» (معاينة الصفات). ما هو العامل الذي له تأثير أكبر من العوامل الأربعة على حجم العينة الأولى؟ وما هو العامل الذي له أقل تأثير؟

و - لماذا يطلق على حجم العينة حجم العينة الأولى؟

١٢-٢٩ (الأهـــداف ١٢-٥ و١٢-٧) ترتبط الأسئلة التالية بتحديد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب في معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة، إستخدم الجدول التالي:

	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	١٠	٥	٥	٥	٥	٥	٥	٥
حجم المجتمع	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠	٩٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠
حجم العينة	٢٠٠	٢٠٠	٥٠	٢٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	٢٥
عدد الإستثناءات	٤	٤	١	٤	٢	١٠	صفر	صفر

المطلوب

أ- لكل عمود من الأعمدة من ١ إلى ٨، قدر معدل الإستثناء الأعلى المحسوب بإستخدام المعاينة غير الإحصائية.

ب- لكل عمود من الأعمدة من ١ إلى ٨، حدد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب بإستخدام معاينة الصفات من الجدول الملائم.

حـ- إستخدم فهمك للعلاقة بين العوامل الأربعة السابقة ومعدل الإستثناء الأعلى المحسوب، أذكر الأثر على معدل الإستثناء الأعلى المحسوب (الزيادة أو التخفيض) على تغيير كل من العوامل التالية بينما تظل باقى العوامل الثلاثة الأخرى ثابتة:

(١) التخفيض في أ أ خ ر (٢) التخفيض في حجم المجتمع

(٣) التخفيض في حجم العينة (٤) التخفيض فى عدد الإستثناءات بالعينة

د- قارن بين إجابتك في الجزء «حـ» مع الإجابة التي تم تحديدها في الجزء «أ» (المعاينة غير الإحصائية) أو الجزء «ب» (معاينة الصفات). أى من العوامل له تأثير أكبر على معدل الإستثناء الأعلى المحسوب؟ وأى من العوامل له تأثير اقل؟

١٢-٣٠ (الهـــدف ١٢-٧) فيما يلي نتائج معاينة التقدير الشخصي للمراجع ومعاينة الصفات لستة مجتمعات. بفرض أن المجتمعات كبيرة الحجم.

	١	٢	٣	٤	٥	٦
أ أ خ ر (بالنسبة المئوية)	٢	صفر	٣	١	١	٨
م أ ع (بالنسبة المئوية)	٦	٣	٨	٥	٢٠	١٥
أ أ ع ر (بالنسبة المئوية)	٥	٥	١٠	٥	١٠	١٠
حجم العينة الفعلى	١٠٠	١٠٠	٦٠	١٠٠	٢٠	٦٠
عدد الإستثناءات الفعلية في العينة	٢	صفر	١	٤	١	٨

المطلوب

أ- في كل مجتمع، هل قام المراجع بإختيار حجم العينة الأصغر عما كان سيتم بإستخدام جداول معاينة الصفات لتحديد حجم العينة، قيم الإختيار بحجم أكبر أو أصغر من ذلك الموجود بالجداول.

ب - أحسب في كل مجتمع معدل الإستثناء بالعينة و معدل الإستثناء الأعلى المحسوب .

حـ - أي من المجتمعات الست يجب أن يتم فيه اعتبار نتائج العينة على أنها غير مقبولة؟ ماهي الاختيارات الأخرى المتاحة للمراجع .

د - لماذا يعد تحليل الإستثناءات أمراً ضرورياً حتى إذا تم قبول المجتمعات؟

هـ - عرف للمصطلحات التالية : ماهو قرار المراجعة، التقدير غير الإحصائي بواسطة المراجع، نتائج العينة ، والإستنتاج الإحصائي عن المجتمع:

(١) ت م أ م (٢) م أ ح

(٣) أ أ خ ر (٤) حجم العينة الفعلي .

(٥) الرقم الفعلي للإستثناءات في العينة .

(٦) معدل الإستثناء بالعينة .

(٧) معدل الإستثناء الأعلى المحسوب .

٢١-١٢ (الهدف ١٢-٥) عند مراجعة القوائم المالية لشركة Mercury Fifo قرر المحاسب المصرح له Stel-la Mason تطبيق معاينة المراجعة غير الإحصائية في إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات . وبناء على معرفة المحاسب المصرح له بالتشغيل في الأمور الخاصة بالمبيعات ، تم تحديد معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع بنسبة ٢٪ ، كما أن المحاسب يرغب في قبول خطر مقداره ٥٪ بأن لايزيد معدل الإستثناء الحقيقي بالمجتمع عن ٦٪ . ومن خلال هذه المعلومات ، تم إختيار عينة عشوائية تحتوي على ١٥٠ فاتورة بيع من ٥٠٠٠ تم كتابتها خلال العام وفحص الإستثناءات بها . وتم الإشارة إلى الإستثناءات في الصفحة ٤٤١ من أوراق العمل ، ولايوجد شكل اخر للتوثيق:

رقم الفاتورة	التعليق
٥٠٢٨	تم التجميع في فاتورة البيع الأصلية على نحو خاطئ ولكن تم التصحيح قبل إرسالها
٦٧٩١	تم إختيار فاتورة بيع شاغرة بواسطة المراجع
٦٨١٠	مستند الشحن للبضاعة المباعة لم يتم العثور عليه
٧٣٦٤	لم يتم تحصيل فاتورة بيع بمبلغ ٢٨٧٥ وعمر على موعد إستحقاقها ٦ أشهر
٧٦٢٥	لم يتم العثور على فاتورة البيع المزدوجة
٨٤٣١	تم كتابة تاريخ الفاتورة بعد تأخير ثلاثة أيام عن التاريخ الموجود في يومية المبيعات
٨٥٢٨	لم يتم إرفاق أمر العميل مع فاتورة البيع المزدوجة
٨٥٩٦	تم إعداد الفاتورة بمبلغ يقل بمقدار ١٠٠ دولار عن ما يجب أن يكون بسبب خطأ غير متعمد في التسعير . لايوجد إشارة على وجود تحقق داخلي للفاتورة
٨٧٨٠	لم يتم العثور على فاتورة البيع المزدوجة
٩١٦٩	لم يتم الترخيص بالإئتمان ، ولكن تم البيع فقط بمبلغ ٧٠٦٥ دولار
٩٩٧٤	عدم وجود إشارة للتحقق الداخلي لضرب السعر والترحيل الخاص بفاتورة البيع

المطلوب

أ- ما الذي يجب أن يعرف فيما سبق على أنه إستثناء؟

ب- أشرح لماذا يعد غير ملائم وضع نسبة موحدة مقبولة لـ «م آ ح» و«ت م أ م» لعدد من الإستثناءات يتم دمجها معاً.

جـ- في كل صفة يتم إختبارها في المجتمع، أحسب معدل الإستثناء بالعينة بإفتراض أن مستوى الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً بلغ ٥٪ لكل صفة. (يجب أن تحدد ما هي الصفات التي يجب دمجها معاً، وماهي الصفات التي يجب أن تظل منفصلة، وماهي الصفات التي تمثل صفات فعلية قبل أن تستطيع حساب معدل الإستثناء بالعينة).

د- أحسب الفرق بين معدل الإستثناء المحتمل أو المقبول ومعدل الإستثناء بالعينة لكل صفة وقيم ما إذا كان خطأ المعاينة كافياً في مستوى ٥٪ من الخطر المقبول لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً. بإفتراض أن معدل الإستثناء المحتمل لكل صفة.

هـ- أذكر التحليل الملائم للإستثناءات في كل إستثناء بالعينة.

١٢-٣٢ (الهدفين ٢، ٦ و١٢-٧) عند تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات في شركة Oakland Hardware، كان اهتمام المراجع Ben Frenz منصباً على مدى وجود التحقق الداخلي للتسعير وعمليات الضرب والجمع في فواتير البيع والدقة في العمليات الحسابية. وعند إختبار المبيعات بإستخدام معاينة المراجعة، تم إستخدام صفة مستقلة لإختبار الرقابة (مدى وجود التحقق الداخلي) والإختبارات الأساسية للعمليات المالية (الدقة في العمليات الحسابية). ونظراً لأن الرقابة الداخلية تتسم بالجودة، إستخدم المراجع مستوى ١٠٪ للخطر المقبول من خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض جداً، صفر لمعدل الإستثناء المقدر بالمجتمع، ٣٪ لمعدل الإستثناء المحتمل لكل الصفتين؛ وبالتالي بلغ حجم العينة الأولى ٤٥ عنصر وقام المراجع بتقريبه إلى ٥٠.

وعند تنفيذ الإختبارات، إكتشف المراجع وجود ٣ عناصر بالعينة ليس بها أية إشارة على التحقق الداخلي لفاتورة البيع، ولكن لايوجد أي تحريف مالي في فواتير البيع التي تم إختبارها. تستطيع إستكمال المتطلبات التالية بإستخدام المعاينة غير الإحصائية أو منهج معاينة الصفات.

المطلوب

أ- قدر أو حدد معدل الإستثناء الأعلى المحسوب لكلا الصفتين، بإفتراض أن المجتمع يتكون من ٥٠٠٠ فاتورة بيع.

ب- حدد ما إذا كانت الرقابة مقبولة وما إذا كانت العملية المالية مقبولة في جوهرها.

جـ- ذكر التصرف الذي يكون مرغوباً بشكل أكبر ويجب على المراجع إتباعه لتحديد أثر تجاوز معدل الإستثناء الأعلى لمعدل الإستثناء المحتمل أو المقبول.

د- أي نوع من تحليل الإستثناء يتلائم مع هذه الحالة؟

حـــالـــة عمـــلـية

١٢-٣٦ (الأهداف ١٢-٤، ١٢-٥، ١٢-٧، ١٢-٨) عند مراجعة شركة Carbald Supply، قام المراجع Carole Wever بإختبار للمبيعات لستة أشهر في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتضمنت إجراءات المراجعة مايلي:

١- جمع و الجمع العكسي ليومية المبيعات والتتبع إلى الأرصدة في الأستاذ العام

٢- مراجعة منطقية كافة العمليات المالية.

٣- إختيار عينة للمبيعات المسجلة من يومية المبيعات وتتبع اسم العميل والقيم في فواتير البيع المزدوجة ومستندات الشحن المرتبطة.

٤- إختيار عينة لإعداد من مستندات الشحن وأداء الإختبارات الاتية:

(أ) تتبع مستند الشحن إلى فاتورة البيع المزدوجة المرتبطة.

(ب) فحص فاتورة البيع المزدوجة لتحديد ما إذا كانت صور مستندات الشحن، أمر الشحن، وأمر العميل قد تم إرفاقها.

(حـ) فحص أمر الشحن للتعرف على مدى وجود الترخيص بالموافقة على الإئتمان.

(د) فحص فاتورة البيع المزدوجة للتعرف على إشارة التحقق الداخلي للكمية، السعر وعمليات الضرب والجمع وتتبع الرصيد إلى الملف الرئيسي للمدينين.

(هـ) مقارنة السعر بفاتورة البيع المزدوجة مع قائمة السعر التي تم الموافقة عليها والكمية في مستند الشحن.

(و) تتبع الرصيد في فاتورة البيع المزدوجة إلى يومية المبيعات و الملف الرئيسي للمدينين للتعرف على اسم العميل والقيمة والتاريخ.

المطلوب

(أ) في أي إجراء من إجراءات المراجعة السابقة يمكن إستخدام معاينة المراجعة عن الإستقصاءات بشكل ملائم؟

(ب) عند أخذ إجراءات المراجعة التي صممتها Wever بالإعتبار، ما هي وحدة المعاينة الأكثر ملائمة لتنفيذ معظم إختبارات معاينة المراجعة؟

(حـ) صمم قائمة بيانات المعاينة بإستخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية. وإفترض في كل إختبارات الرقابة أن معدل «م أ خ» يبلغ ٥٪ و «ت م أ م» يبلغ ١٪. وإستخدم في كافة الإختبارات الأساسية للعمليات معدل ٤٪ بالنسبة إلى «م أ خ» وصفر بالنسبة إلى «ت م أ م». وإستخدم مستوى ١٠٪ من «أ أ خ ر» في كافة الإختبارات.

حالة تطبيقية متكاملة

١٢-٣٤ (الأهداف ١٢-٣ ، ١٢-٥ ، ١٢-٧ ، ١٢-٨) مراجعة ABC – الجزء الثالث

تم في الجزء الثاني من الحالة التطبيقية المتكاملة لشركة ABC تصميم برنامج مراجعة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للحيازة والمدفوعات النقدية. وسيتم في الجزء الثالث تحديد حجم العينة بإستخدام المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات، كما سيتم تقييم نتائج الإختبارات.

أ - إستخدم نمط الأداء لبرنامج المراجعة الذي قمت بإعداده عن الحيازة والمدفوعات النقدية عن الحالة ١١-٣٤ لإعداد قائمة بيانات المعاينة. إستخدم الشكل ١٢-٤ كإطار يتم الرجوع إليه لإعداد قائمة البيانات. إستكمل كل الاجزاء في قائمة البيانات عدا تلك الأجزاء التي تركت شاغرة في الشكل ١٢-٤. إستخدم المعلومات الإضافية التالية لإستكمال هذه المتطلبات:

(١) قم بإعداد قائمة بيانات المعاينة فقط.

(٢) حدد وحدة المعاينة الملائمة وأختر كافة إجراءات المراجعة التي تلائم وحدة المعاينة من نمط الأداء لبرنامج المراجعة الذي تم إعداده في الحالة ١١-٣٤.

(٣) إستخدم الحكم الشخصي لتحديد كل من: «ت م أ م»، «م أ ع»، و«أ أ ع ر» لكل صفة. إفترض أن خطر الرقابة المقدر منخفض لكل إجراء.

ب - صمم خطة عينة عشوائية بإستخدام جدول الأرقام العشوائية أو الجدول الإلكتروني للصفة ذات حجم العينة الأكبر في المتطلب «أ». أختر الأرقام العشوائية العشر الأولى بإستخدام الجدول ١٢-٢ أو الجدول الإلكتروني. إستخدم وسيلة التوثيق الملائمة لتوثيق التصميم والأرقام العشر المختارة.

جـ - بفرض أنك قمت بتنفيذ كافة إجراءات المراجعة المذكورة بالحالة ١١-٣٤ بإستخدام حجم العينة في المتطلب «أ». وتمثلت الإستثناءات التي تم إكتشافها عند تنفيذ الإختبارات في: عدم وجود تأشيرة التحقق الداخلي على فاتورة شراء، تم تسجيل عملية مالية لحيازة المخزون بمبلغ يزيد بمقدار ٢٠٠ دولار عن القيمة الموجودة بفاتورة الشراء (تم الدفع إلى البائع أيضاً وفقاً لمبلغ يزيد بمقدار ٢٠٠ دولار)، وتم تسجيل فاتورة شراء للحيازة بعد ١٨ يوم من استلام البضاعة. إستكمل قائمة بيانات المعاينة التي تم إعدادها في الجزء «أ». إستخدم الشكل ١٢-٧ كإطار يتم الرجوع إليه لإستكمال قائمة البيانات.

د - صمم قائمة بيانات المعاينة بإستخدام الجدول الإلكتروني.

الفصل الثالث عشر:

إستكمال الإختبارات في دائرة المبيعات والتحصيل
Completing the tests in the sales and Collection Cycle: Accounts Receivable

عندما لا يعد المزيد أمراً جيداً

خلال عملة المراجعة الأولى للمراجع S.Jackson، تم تكليفه بإجراء المصادقة لأرصدة المدينين. ونظراً لأن المراجع كان يتفهم هذا الجانب من المراجعة على نحو جيد ويؤديه بثقة تامة خلال فترة الدراسة، فقد شعر بالإبتهاج. وكان العميل هو إحدى تجار التجزئة الذي يتعامل مع عدد ضخم من حسابات العملاء. وقامت مسألة المراجعة التي يحمل فيها Jackson بمصادقة هذه الحسابات بإستخدام المصادقات السلبية في السنوات السابقة. وتم إرسال ٢٠٠ مصادقة سلبية في العام الماضي. وتم ذلك قبل شهر واحد من إنتهاء السنة المالية. وأظهرت المصادقات التي تم إستلامها أن هناك فروقاً فقط في التوقيت؛ ولم ينتج عن المصادقات أية تحريفات في دفاتر العميل.

وجاء بخطة المراجعة التجريبية للعام الحالي أنه سيتم إتباع نفس ما حدث في السنة الماضية. وقبل أن يحل الموعد المخطط للمصادقات في العام الحالي، قام Jackson بفحص الرقابة الداخلية على العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة. وتم إكتشاف وجود نظام جديد للعمليات المالية للمبيعات؛ مع ملاحظة أن العميل يعاني من عدد من المشكلات لتنفيذ النظام على نحو ملائم. حيث يوجد قدر مؤثر من التحريفات في المبيعات المسجلة خلال الشهور القليلة الماضية. وأظهرت إختبارات Jackson الخاصة بالرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وجود تحريفات مماثلة.

وعندما نقل Jackson هذه النتائج إلى المشرف على المراجعة وسؤاله عما يجب القيام به، كانت الإجابة «لايوجد مشكلة، أرسل فقط ٢٠٠ طلب مصادقة بدلاً من المائتين المعتادة؛ وتأكد من أن تحصل على عينة عشوائية جيدة حتى يمكن أن نحصل على تصور جيد للنتائج». وإنزعج Jackson بشدة من هذه التعليمات. وتذكر أن طلب المصادقة السلبية لاتعد دليلاً جيداً عندما تكون الرقابة ضعيفة. ونظراً لأنه يُطلب من العملاء الرد فقط في حالة وجود فروق، لايستطيع المراجع أن يكون واثقاً من القيمة الصحيحة لكل تحريف في العينة. وإذا كان ذلك صحيحاً، فإن نتائج إستخدام المصادقات السلبية ستكون مضللة حتى إذا تم إرسال طلب إلى كل حساب. وإستنتج Jackson أن توسيع حجم العينة يمثل حلاً خاطئاً. وعندما أخبر Jackson المشرف على المراجعة بوجهة نظره، كان الرد هذه المرة «إنك محق تماماً. لقد تحدثت إليك بسرعة جداً. إننا بحاجة للجلوس والتفكير في إستراتيجية أفضل للتعرف عما إذا كان هناك تحريفات كبيرة بأرصدة المدينين، وربما يتم ذلك عن طريق إستخدام المصادقات الموجبة».

* * * *

يجب أن يتم أخذ الفصل الثالث عشر في الإعتبار مع إستخدام كل من الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل لتخفيض خطر الإكتشاف

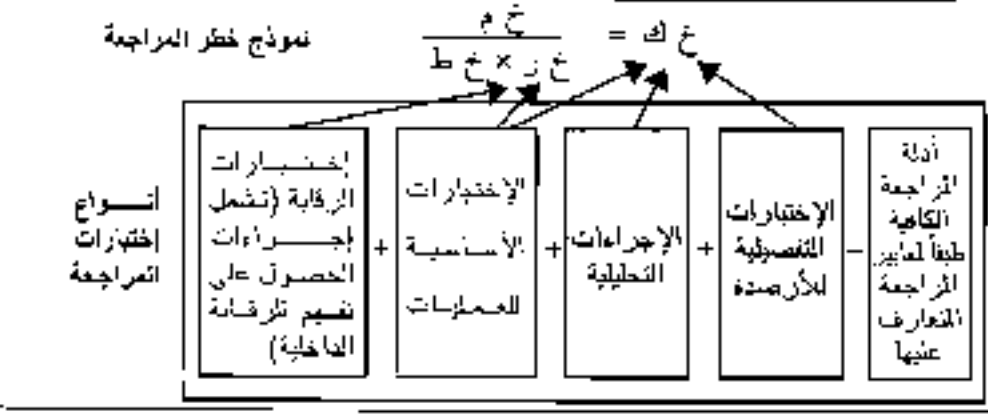
المخطط بشكل كاف إلى نحو منخفض. ويظهر الشكل ١١-١ الحسابات الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل بشركة نموذجية. ويوضح الشكل ١١-٤ العلاقات بين الحسابات الرئيسية، أنواع إختبارات المراجعة، ونموذج خطر المراجعة.

ويتم إستخدام الإجراءات التحليلية لتخفيض خطر الإكتشاف المخطط لكافة الحسابات في الدائرة. وتركز الإختبارات التفصيلية للأرصدة على أرصدة الميزانية التي تشمل كل من أرصدة المدينين، مخصص الحسابات المشكوك فيها، والنقدية في البنك بدائرة المبيعات والتحصيل. ونظراً لتفاعل النقدية في البنك مع كافة الدوائر الأخرى، يتم معاملتها بشكل منفصل في الفصل الحادي والعشرين. ويؤكد هذا الفصل بالتالي على مراجعة أرصدة المدينين ومخصص الحسابات المشكوك فيها، عن طريق إستخدام الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويوضح الشكل ١٣-١ العلاقة بين هذين النوعين من الإختبارات وخطر الإكتشاف المخطط، بإستخدام نموذج خطر المراجعة.

ولمساعدة القارئ على الإحتفاظ بالتصور، يجب مراجعة الشكل ١١-١٠. حيث يتضح أن اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية في دائرة المبيعات والتحصيل، والتي سبق دراستها في الفصلين الحادي عشر والثاني عشر، يتم تنفيذها في المرحلة الثانية من عملية المراجعة. أما الإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل التي يتم دراستها في هذا الفصل، فيتم تنفيذها في المرحلة الثالثة من عملية المراجعة.

الشكل ١٣-١

العلاقة بين الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة وبين خطر الإكتشاف المخطط



منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة
Methodology for Designing Tests of Details of Balances

الهدف التعليمي ١٣-١: وصف منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة بإستخدام نموذج خطر المراجعة

يوضح الشكل ١٣-٢ المنهجية التي يتبعها المراجع لتحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة لأرصدة المدينين. وسبق تقديم المنهجية في الفصل العاشر، ويتم تطبيقها الآن في مراجعة المدينين. ويتم من خلال هذه المنهجية اجراء تكامل بين كل من نموذج خطر المراجعة وأنواع اختبارات المراجعة الموضحة بالشكل ١٣-١.

ويتم تحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة للتوصل إلى أدلة عن أرصدة الحسابات أمراً معقداً، حيث يجب أن يتم ذلك على أساس هدف بعد هدف ولوجود العديد من التعليمات التي تؤثر في

قرارات الأدلة. وعلى سبيل المثال، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره الخطر الطبيعي، الذي قد يختلف عن هدف ونتائج الإختبارات الأساسية للمبيعات والنقدية المحصلة، والتي تتنوع اهدافهما ايضاً.

ولمساعدة المراجع على إدارة عملية إتخاذ قرار تحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة للأرصدة، يقوم المراجعون عادة باستخدام قائمة تخطيط الأدلة. وسبق تقديم هذه القائمة في الشكل ٨ - ٧، كما تم تقديم إضافة عليها بالشكل ١٢-٩. ويوجد عرض كامل لقائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣ -٧. وترتبط هذه القائمة بشكل مباشر بالمنهجية المذكورة بالشكل ١٣-٢. وسيتم مناقشة التشكلين خلال هذا الفصل.

الشكل ١٣-٢

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين

تحديد الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي للمدينين

تقدير خطر الرقابة في دائرة المبيعات والتحصيل

تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل

تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد المدينين

تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات المدينين بمقابلة أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

- إجراءات المراجعة
- حجم العينة
- العناصر التي سيتم إختيارها
- التوقيت

إعتبارات الاهمية النسبية

تعد أرصدة المدينين أحد أكثر أرصدة الحسابات أهمية في القوائم المالية بالشركات التي تبيع بالأجل. وحتى إذا لم تتسم ارصدة حسابات المدينين بانكبار، يكون للعمليات المالية التي تتم في دائرة المبيعات والتحصيل أثر جوهري كبير على أرصدة المدينين.

إعتبارات الخطر الطبيعي

في معظم عمليات المراجعة، يكون الخطر الطبيعي للمدينين متوسطاً أو منخفضاً عندما يتم لهدفين: إدراج المدينين بالقيمة القابلة للتحقق والفاصل الزمني للمبيعات بالقيمة ومردودات ومسموحات المبيعات قد تم مراعاته على نحو صحيح. ومن الصعب، في ضوء وجود التقدير الشخصي، للعملاء أن يقيموا القيمة القابلة للتحقق وأن يقوموا بالتسوية الصحيحة لمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل. ومن السهل نسبياً أن يقوم العملاء بتحريف متعمد لحساب المخصص نظراً للصعوبة الخاصة بالتقدير الشخصي. وعلى نحو مماثل، من المتعارف عليه أن يقوم العملاء بالتحريف على نحو متعمد أو غير متعمد للفاصل الزمني.

إعتبارات خطر الرقابة

يجب ان تكون الرقابة الداخلية على المبيعات والنقدية المحصلة والحسابات الخاصة بالمدينين المرتبطة بهما فعالة في الحد الأدنى المناسب لمعظم الشركات نظراً لأن الإدارة تهتم بإمساك الدفاتر الدقيقة كوسيلة لتكوين علاقة جيدة مع العملاء. وعادة ما يهتم المراجعون بثلاثة جوانب في الرقابة الداخلية: الرقابة لمنع أو كشف الإختلاسات، الرقابة على الفاصل الزمني والرقابة المرتبطة بمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل، مثل الارصدة الزمنية للمدينين.

أهـــداف المراجـــعة المرتبـطـة برصـــيد المدينـــين
Accounts Receivable Balance Related audit objectives

الهدف التعليمي ١٣-٢: معرفة أهداف المراجعة التسعة المرتبطة برصيد المدينين

تتعلق أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة بكافة أرصدة الحسابات على نحو مماثل وسيتم تطبيقها كأهداف مراجعة ترتبط بأرصدة المدينين. وسبق تقديم الأهداف العامة في الفصل الخامس لأول مرة. وتتمثل هذه الأهداف التسع التي سيتم تطبيقها على المدينين في(١):

- تتفق أرصدة المدينين في ميزان المراجعة الزمني مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط بها، وتم جمع الإجمالي بشكل صحيح ويتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات).
- أرصدة المدينين التي تم تسجيلها موجودة فعلاً (الوجود).
- أرصدة المدينين الموجودة فعلاً تم إدراجها (الإكتمال).
- دقة أرصدة المدينين (الدقة).
- تم تبويب أرصدة المدينين على نحو ملائم (التبويب).
- صحة الفاصل الزمني لأرصدة المدينين (الفاصل الزمني).
- تم إدراج أرصدة المدينين بالقيمه القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق).
- يوجد حق للعميل على أرصدة المدينين (الحقوق).
- تم عرض والإفصاح عن أرصدة المدينين على نحو ملائم (العرض والإفصاح).

وتشمل الأعمدة في قائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة.

ويقوم المراجع بإستخدام العوامل في الصفوف لمساعدته على تقدير خطر الإكتشاف المخطط لأرصدة المدينين وفقاً للهدف. ويتم تحديد كل هذه العوامل خلال تخطيط المراجعة. وسبق دراستها في الفصول من ٨ إلى ١٢.

تحديد الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي
Set materiality and assess acceptable Audit risk and Inherent Risk

يبدأ تحديد الأهمية النسبية من خلال تحديد المراجع للتقدير الأولي عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ويشمل أيضاً توزيع قيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على كل حساب رئيسي بالميزانية بما في ذلك المدينين. ويطلق على هذا التوزيع تحديد التحريف المحتمل أو المقبول Setting Tolerable Mis-statement. ويوضح الشكل ١٣-٧ أن التحريف المحتمل للمدينين في شركة Tillsourg Hardware الذي بلغ قيمته ٢٢٠٠٠ دولار تم يتم توزيعه على كافة الأهداف؛ حيث تم إدراج القيمة في نهاية قائمة تخطيط الأدلة.

وتم تقدير خطر المراجعة المقبول للقوائم المالية كوحدة ولايتم عادة توزيعه على مختلف الحسابات أو الأهداف. ويظهر الشكل ١٣-٧ أن هناك خطر المراجعة الممكن قبوله المرتفع لكل هدف، والذي

(١) تم إدراج الإرتباط بين التفصيلات ليكون الهدف الأول، بالمقارنة بإدراجه كرقم ٦ في الأهداف المذكورة بالفصل الخامس؛ لأنه عادة ما يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بالإرتباط بين التفصيلات أولاً.

سيسمح بخطر اكتشاف مخطط مرتفع للمدينين بالمقارنة بوجود خطر مراجعة ممكن قبوله منخفض.

وتم تقدير الخطر الطبيعي لكل هدف خاص بحساب مثل حسابات المدينين؛ وتم تقديره عند مستوى منخفض لكل الأهداف عدا القيمة القابلة للتحقق في شركة Hillsburg Hardware.

تقدير خطر الرقابة في دائرة المبيعات والتحصيل Assess Control Risk for Sales and Collection Cycle

سبق دراسة منهجية تقدير خطر الرقابة بوجه عام في الفصل التاسع مع تطبيقها على العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة في الفصلين الحادي عشر والثاني عشر. وكان إطار العمل الذي تم إستخدامه في تعريف أنشطة الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية متمثلاً في مصفوفة خطر الرقابة. ويوجد مثال على ذلك في الشكل ١١-٧.

ونرتبط أنواع الرقابة الداخلية التي سبق دراستها في الفصل الحادي عشر على نحو محدد بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لفئات من العمليات المالية. وتتمثل الفئتين الرئيسيتين في دائرة المبيعات والتحصيل في كل من المبيعات و النقدية المحصلة.

ويجب على المراجع أن يربط خطر الرقابة لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عند تحديد خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة. وفي معظم الأحوال تكون العلاقة مباشرة. ويظهر الشكل ١٢-٣ العلاقة للفئتين الرئيسيتين للعمليات المالية في دائرة المبيعات والتحصيل. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع إستنتج أن خطر الرقابة منخفض للعمليات المالية الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة لهدف المراجعة المرتبطة بدقة العمليات المالية. يستطيع المراجع بالتالي أن يتوصل لإستنتاج مؤداه فعالية هدف المراجعة المرتبط بدقة أرصدة المدينين لأن العمليات المالية التي تؤثر في أرصدة المدينين تتمثل في تلك الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة.

وبالطبع، إذا كان لمردودات ومسموحات المبيعات وشطب الأرصدة غير القابلة للتحصيل قيمة مؤثرة، يجب أن يتم الأخذ في الإعتبار أيضاً خطر الرقابة المقدر لهاتين الفئتين من العمليات المالية.

ويجدر الإشارة إلى جانبين للعلاقات الظاهرة بالشكل ١٢-٣:

- بالنسبة للمبيعات، يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية على هدف المراجعة بوجود الرصيد؛ ولكن بالنسبة للنقدية المحصلة، يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجود الرصيد، على هدف المراجعة المرتبط بإكتمال الرصيد. ويوجد علاقة مماثلة مع هدف المراجعة المرتبط بإكتمال العملية المالية. ويرجع السبب في هذه النتيجة التي تدعو للإندهاش إلى حد ما إلى أن زيادة المبيعات تؤدي إلى زيادة المدينين، ولكن زيادة النقدية المحصلة تؤدي إلى نقص المدينين. وعلى سبيل المثال، يؤدي تسجيل المبيعات التي لا وجود لها إلى إنتهاك كل من هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية وهدف المراجعة المرتبط بوجود الرصيد (كلاهما يمثل زيادة Overstatements). أما تسجيل عملية النقدية المحصلة التي لم تحدث يؤدي إلى إنتهاك هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية، ولكنه يؤدي إلى إنتهاك هدف المراجعة المرتبط بإنتهاك إكتمال الرصيد للمدينين، لأن رصيد المدين الذي لم يحصل بالفعل لم يعد موجوداً في الدفاتر.
- يوجد ثلاثة أهداف للمراجعة ترتبط بأرصدة المدينين لاتتأثر بخطر الرقابة المقدر لفئات العمليات المالية. وهي: القيمة القابلة للتحقق، الحقوق، والعرض والإفصاح. وعندما يرغب المراجع في تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى أقل من الحد الأقصى لهذه الأهداف الثلاثة، يتم تعريف أنواع منفصلة من الرقابة وإختبارها. وسيتم مناقشة ذلك بالفصل التاسع.

الشكل ١٣-٣
العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل

فئة العملية المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين: الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الاكتمال	الدقة	التبويب	التاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	العرض والافصاح
المبيعات	الوجود		×						
	الاكتمال			×					
	الدقة				×				
	التبويب					×			
	التوقيت						×		
	الترحيل والتلخيص	×							
النقدية المحصلة	الوجود			×					
	الاكتمال		×						
	الدقة				×				
	التبويب					×			
	التوقيت						×		
	الترحيل والتلخيص	×							

ويتضمن الشكل ١٣-٧ ثلاثة صفوف لخطر الرقابة المقدر: صف للمبيعات، وصف للنقدية المحصلة، وصف اخر لأنواع الرقابة الإضافية التي نرتبط برصيد المدينين. ويمثل مصدر كل خطر للرقابة على المبيعات والنقدية المحصلة في مصفوفة خطر الرقابة، بفرض أن نتائج إختبارات الرقابة تدعم التقرير الأصلي. ويقوم المراجع بإجراء تقدير منفصل لخطر الرقابة للأهداف التي نرتبط فقط بأرصدة المدينين.

تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Design and Perform Tests of Control and Substantive tests of Transactions

تم التعرض في الفصلين الحادى عشر والثاني عشر إلى إجراءات المراجعة وحجم العينة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتقييم نتائج هذه الإختبارات. وتحدد نتائج إختبارات الرقابة ما إذا كان يجب تعديل خطر الرقابة المقدر للمبيعات والنقدية المحصلة. أما نتائج الإختبارات الأساسية للعمليات فيتم إستخدامها لتحديد المدى الذي يتحقق عنده خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف مراجعة يرتبط برصيد المدينين. وتظهر قائمة الأدلة المخططة بالشكل ١٣-٧ الصفوف الثلاثة الخاصة بخطر الرقابة والصفين المتعلقين بالإختبارات الأساسية للعمليات المالية: أحدهما للمبيعات والأخرى للنقدية المحصلة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية Design and Perform analytical Procedures

كما سبق الاشارة في الفصل السادس، يتم عادة تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مراحل المراجعة الثلاث: عند التخطيط، عند تنفيذ الإختبارات التفصيلية بالمرحلة الثانية، وكجزء من إستكمال المراجعة. وسيتم في هذا الفصل التعرض للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في التخطيط و عند تنفيذ الإختبارات التفصيلية.

الهدف التعليمي ١٣-٣: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل

يتم تنفيذ معظم الإجراءات التحليلية بعد تاريخ إعداد الميزانية، ولكن يتم تنفيذها قبل أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة. حيث لايوجد إضافة كبيرة للإستنتاجات التي يتوصل إليها المراجع إذا تم تنفيذ الإجراءات التحليلية قبل أن يقوم العميل بتسجيل كافة العمليات المالية الخاصة بالسنة محل المراجعة وإصدار القوائم المالية النهائية.

ويوضح الجدول ١٣-١ أمثلة للأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات في دورة المبيعات والتحصيل والتحريفات التي يحتمل إكتشافها بواسطة الإجراءات التحليلية. ومن الضروري أن يتم ملاحظة تأثر الحسابات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي عند قراءة عمود «التحريفات الممكنة». وعلى سبيل المثال، عندما ينفذ المراجع الإجراءات التحليلية على المبيعات، يتم التوصل إلى الأدلة من كل من المبيعات والمدينين.

وبالإضافة إلى الإجراءات التحليلية المذكورة في الجدول ١٣-١، يجب أيضاً أن يتم فحص القيم الكبيرة وغير العادية في رصيد المدينين. وتتمثل حسابات المدينين الفردية التي تتطلب إهتماماً خاصاً في: الأرصدة ذات الحجم الكبير، الحسابات التي لم يتم تحصيلها لفترة زمنية طويلة، حسابات المدينين الخاصة بالشركات التابعة والمديرين والموظفين الكبار والوحدات المرتبطة وأرصدة الائتمان. ويجب على المراجع فحص قائمة بالحسابات (ميزان المراجعة الزمني) الموجودة في تاريخ إعداد الميزانية لتحديد الحسابات التي تتطلب فحصاً إضافياً.

ويتم إدراج إستنتاجات المراجع عن الإجراءات التحليلية بدائرة المبيعات والتحصيل في الصف الثالث من أسفل قائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧. وتعد الإجراءات التحليلية أحد الإختبارات الأساسية وبالتالي يتم تنفيذها لتخفيض مدى إحتياج المراجع للإختبارات التفصيلية للأرصدة في حالة ما إذا كانت نتائجها مرضية.

تصميم الإختبارات التفصيلية في حسابات المدينين Design tests of details of accounts Receivable

يتوقف المدى الملائم للإختبارات التفصيلية للأرصدة على العوامل المدرجة في قائمة تخطيط الأدلة بالشكل ١٣-٧. حيث يظهر الصف الثاني من أسفل خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين. ويجب على المراجع أن يتخذ قراراً للتوصل إلى خطر الإكتشاف المخطط لكل هدف، ويتم ذلك بناء على إستخدام الحكم الشخصي في دمج الإستنتاجات التي تم التوصل إليها عن كل عامل سبق إدراجه في الصفوف السابقة على صف خطر الإكتشاف المخطط.

وبعد دمج العوامل التي تحدد خطر الإكتشاف المخطط أمراً معقداً حيث يتم قياس كل عامل على نحو غير دقيق، كما أن الوزن الملائم الذي سيتم تخصيصه لكل عامل يتوقف بشكل أساسي على التقرير الشخصي للمراجع. ومن جانب آخر، فإنه توجد علاقة وثيقة بين كل عامل وخطر الإكتشاف

الجدول ١٣ ـ ١
الإجراءات التحليلية الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن
مقارنة نسبة هامش المساهمة مع نفس النسبة للعام السابق (لكل خط إنتاج)	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة المبيعات شهرياً (لكل خط إنتاج) عبر الزمن	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع نفس النسبة للعام السابق (لكل خط إنتاج)	الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات والمدينين
مقارنة أرصدة العملاء الفردية التي تبلغ قيمة محددة مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريفات في المدينين وحسابات قائمة الدخل المرتبطة
مقارنة مصروف الديون المعدومة كنسبة من إجمالي المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التعرف على حسابات المدينين وغير القابلة للتحصيل التي لم يتم تكوين مخصص لها
مقارنة عدد الأيام التي ظلت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة
مقارنات الفئات الزمنية كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة
مقارنة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة

المخطط. وعلى سبيل المثال، يعلم المراجع أن إرتفاع الخطر الطبيعي أو خطر الرقابة يؤدي إلى تخفيض خطر الإكتشاف المخطط وزيادة الإختبارات الأساسية المخططة، بينما يؤدي توافر نتائج جيده عن الإختبارات الأساسية للعمليات إلى زيادة خطر الإكتشاف المخطط وتخفيض باقي الإختبارات الأساسية المخططة.

ويظهر الصف الأخير في الشكل ١٣-٧ أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين، لكل هدف. وكما سبق المناقشة في الفصلين الثامن والعاشر تعد أدلة المراجعة المخططة المتمم لخطر الإكتشاف المخطط.

ويتم تنفيذ إستنتاج المراجع حول ما إذا كانت أدلة المراجعة المخططة لهدف معين تعد مرتفعة، متوسطة أو منخفضة من خلال تحديد كل من: أدلة المراجعة الملائمة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت. وسيتم في بقية هذا الفصل مناقشة قرارات إجراءات المراجعة والتوقيت. وسيتم في الفصل الرابع عشر تناول حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها للإختبار من المجتمع.

تطبيق من الممارسة للإجراءات التحليلية لنسبة إجمالي الهامش

يقوم المحاسب المصرح له Run Stuppa بمراجعة شركة Great western Lumber التي تعمل في تجارة الجملة للمطاحن الخشبية. وقام المراجع بحساب الهامش الاجمالي في خطوط الإنتاج الثلاثة وحصل على المعلومات الخاصة بإجمالي النشاط من البيانات المنشورة على النحو التالي:

	نسبة إجمالي الهامش لعام ١٩٩٦		نسبة إجمالي الهامش لعام ١٩٩٥		نسبة إجمالي الهامش لعام ١٩٩٤	
	شركة Great western	النشاط	شركة Great western	النشاط	شركة Great western	النشاط
الخشب المقوى	٣٦,٣	٣٢,٤	٣٦,٤	٣٢,٥	٣٦	٣٢,٣
الخشب الأملس	٢٣,٩	٢٢	٢٠,٣	٢٢,١	٢٠,٥	٢٢,٣
رقائق الخشب	٤٠,٣	٥٠,١	٤٤,٢	٤٤,٣	٤٥,٤	٥٥,٦

وعند مناقشة هذه النتائج، صرح مراقب النفقات أن الشركة تحقق دائما نسبة أكبر لإجمالي الهامش عن إجمالي النشاط في منتجات الخشب المقوى لأنها تركز على الأسواق التي تستطيع أن تبيع فيها بأعلى الأسعار بدلاً من التركيز على الحجم. والعكس صحيح في رقائق الخشب، حيث يوجد عدد قليل من العملاء، يتم البيع لكل منهم بسعر منخفض نتيجة التعامل بحجم كبير. وصرح مراقب النفقات أن القوى التنافسية أدت إلى تخفيض إجمالي الهامش في كل من الشركة وإجمالي النشاط في عامي ١٩٩٥ و١٩٩٦. ويوجد تقييدين نسبة مرتفعة لإجمالي الهامش للخشب الأملس حتى عام ١٩٩٦، عندما ارتفعت هذه النسبة بشكل كبير في ضوء سياسات البيع المتشددة.

وأدرك المراجع أن معظم ما صرح به مراقب النفقات يمثل تفسيراً مقبولاً في ضوء الحقائق. حيث ظلت نسبة إجمالي هامش المساهمة للخشب المقوى في إجمالي النشاط ثابتة وأقل بنسبة ٣,٥ تقريباً من النسبة الخاصة بالشركة في كل عام. كما يوجد إنخفاض في إجمالي الهامش لرقائق الخشب في إجمالي النشاط على نحو سنوي مع ارتفاع النسبة عن تلك الخاصة بالشركة بمعدل يقترب من ١٠٪. اما نسبة إجمالي الهامش للخشب الأملس بإجمالي النشاط، فقد ظلت ثابتة على مدار السنوات الثلاثة، ولكنها زادت على نحو كبير بالشركة.

وإنهم المراجع بزيادة نسبة إجمالي الهامش بالشركة للخشب الأملس من ٢٠,٣٪ إلى ٢٣,٩٪، ولذلك إتجه إلى تنفيذ ثلاثة إجراءات كما يلي:

١ – حساب التحريف المحتمل وتقييم الأهمية النسبية لقيمته. وقام بحساب:

٢٣,٩٪ – ٢٠,٣٪ × مبيعات الخشب الأملس

واستنتج ان القيمة ذات أهمية نسبية محتملة.

٢ – تعريف الأسباب المحتملة للتغير:

- الزيادة في المبيعات.
- الزيادة في المخزون (الإنخفاض في تكلفة البضاعة المباعة).
- الإنخفاض في المشتريات (الإنخفاض في تكلفة البضاعة المباعة).
- وجود نتائج جيدة عن ممارسات منشددة للبيع.

٣- الإشارة في أوراق العمل إلى الإهتمام بالزيادة المحتملة في المبيعات والمخزون، والإنخفاض المحتمل في المشروبات من الخشب الأملس. ويتطلب ذلك توسيع إختبارات المراجعة الأساسية الأخرى.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

الهدف التعليمي ١٣-٤: تصميم وتنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

تتعلق الإختبارات التفصيلية للأرصدة في كافة الدوائر بحسابات الميزانية، ومع ذلك لايتم تجاهل حسابات قائمة الدخل لأنه يتم التحقق منها كمنتج عارض عند إختبار حسابات الميزانية. وعلى سبيل المثال، إذا قام المراجع بإجراء مصادقات لأرصدة المدينين وإكتشف وجود زيادة نتيجة وجود أخطاء في إعداد فواتير العملاء، ستتم الزيادة في كل من المدينين والمبيعات.

ويعد إرسال المصادقات إلى المدينين أكثر الاختبارات التفصيلية للأرصدة أهمية. وسيتم تقديم مناقشة مختصرة للمصادقة عند دراسة الإختبارات التي تتلائم مع كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة، وسيتم بعد ذلك تناولها بشكل أكثر تفصيلاً.

ويفترض في المناقشة التالية عن الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين أن المراجع قد قام بإستكمال قائمة تخطيط المراجعة على نحو مماثل لما ورد في الشكل ١٣-٧، وانه قد حدد خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. وسيتوقف كل من إجراءات المراجعة التي سيتم إختيارها وحجم العينة المرتبط بها بشكل رئيسي على ما إذا كان تخطيط الأدلة الخاصة بكل هدف قد تم وفقاً لمستوى منخفض أو متوسط أو مرتفع. وسيتم في المناقشة التركيز على أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين.

الجمع الصحيح لحسابات المدينين وإتفاقها مع كل من الملف الرئيسي والإستاذ العام Accounts receivable are correctly added and agree with the master file and the general ledger

يتم بناء معظم إختبارات حسابات المدينين ومخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل على ميزان المراجعة الزمني aged trial balance. ويتمثل ميزان المراجعة الزمني في قائمة بأرصدة الملف الرئيسي لحسابات المدينين في تاريخ إعداد الميزانية. ويتضمن أرصدة العملاء الفردية التي لم تدفع بعد وبيان تحليلي لكل رصيد يوضح الوقت المنقضي بين تاريخ البيع وتاريخ الميزانية. ويوضح الشكل ١٣-٤٠ توضيحاً لميزان المراجعة الزمني لشركة Hillsburg Hardware. ويجب ملاحظة ان الإجمالي يتماثل مع رقم المدينين في ميزان المراجعة العام بالشكل ٥-٣.

الشكل ١٣-٤

ميزان المراجعة الزمني في شركة Hillsburg hardware

شركة Hillsburg Hardware	الجدول	التاريخ
المدينون	أعد بواسطة العميل	١٩٩٧/١/٥
ميزان المراجعة الزمني	قام بالتصديق عليه	
١٩٩٦/١٢/٣١		

الزمن: بناء على تاريخ الفاتورة

رقم الحساب	اسم العميل	الرصيد ٩٦/١٢/٣١	صفر-٣٠ يوم	٣١-٦٠ يوم	٦١-٩٠ يوم	٩١-١٢٠ يوم	أكبر من ١٢٠ يوم
١٠٠١١	أ	٧٢٢٩	٤٥٢١	٢٨٦٨			
١٠٤٤	ب	١٥٤٢	١٥٤٢				
١١٠٠	جـ	١٠٥١٩	١٠٥١٩				
١١٩٦	د	٤٠٧٦	٣٦٧٦		٤٠٠		
١٢٧٠	هـ	٣٠٠٠				٣٠٠	
١٣٠٦	و	٧٨٩					٧٨٩
٩٧٣٣	ج	٢٩٧٩	٢٩٧٩				
٩٧٤٢	ط	٨٩٩٣	٨٩٩٣				
٩٨١٠	ك	٥١١١	١٨١١	١٧٠٠	١٦٠٠		
٩٩٧٠	ل	١٤٣٠٠	٩٣٠٠	٥٠٠٠			
		١٠٠٩٨٠٠	٧٨٥٨٥٦	١٢٨٤٠٦	٥٥٤٢٢	٣٤٤٤٦	٥٦٠٠

وبعد إختبار المعلومات الواردة في ميزان المراجعة الزمني لهدف الإرتباط بين التفصيلات إجراء ضروري للمراجعة. ومن المعتاد عليه أن يتم ذلك قبل إجراء أية إختبارات أخرى حتى يتأكد المراجع من ان المجتمع الذي يتم إختباره يتفق مع كل من الأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين. حيث يجب إختبار جمع العمود الإجمالي والأعمدة التي تصف التطور الزمني للأرصدة، ويجب أيضاً مقارنة الإجمالي بميزان المراجعة مع الأستاذ العام. بالإضافة إلى ذلك، يجب تتبع عينة من الأرصدة الفردية إلى المستندات الداعمة مثل فاتورة البيع المزدوجة للتحقق من اسم العميل، الرصيد، والتطور الزمني الصحيح. ويتوقف مدى الإختبار الخاص بالإرتباط بين التفصيلات على: عدد الحسابات، درجة إختبار الملف الرئيسي خلال مرحلة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، ومدى وجود تحقق للجدول من المراجع الداخلي أو أي شخص مستقل قبل أن يتم تقديمه إلى المراجع.

وجود أرصدة المدينين التي تم تسجيلها Recorded Accounts Receivable Exist

يعد إرسال المصادقات إلى العملاء للتعرف على الأرصدة بهم أكثر الإختبارات التفصيلية أهمية لتحديد مدى وجود أرصدة المدينين التي تم تسجيلها. وعندما لايستجيب العملاء للمصادقات، يقوم المراجعون أيضاً بفحص المستندات الداعمة للتحقق من شحن البضائع والحصول على أدلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك لتحديد ما إذا كان قد تم تحصيل الحسابات. وعادة لا يقوم المراجعون بفحص المستندات الداعمة أو الحصول على أدلة بشأن تحصيل النقدية بعد ذلك لأي حساب تم إستلام المصادقة عنه في العينة المختارة، ولكن يتم القيام بذلك للحصول على أدلة بديلة على نحو مكلف في حالة عدم الإستجابة.

تم إدراج أرصدة المدينين الموجودة Existing Accounts Receivable are Included

من الصعب إختبار ارصدة الحسابات التي تم حذفها من ميزان المراجعة الزمني فيما عدا الإعتماد على طبيعة التوزان الخاص في الملف الرئيسي للمدينين. وعلى سبيل المثال، إذا قام العميل بالصدفة بإستبعاد رصيد أحد المدينين من ميزان المراجعة، ستتمثل الوسيلة الوحيدة لإكتشاف ذلك في جمع ميزان المراجعة لأرصدة المدينين وتسوية الرصيد مع حساب المراقبة بالأستاذ العام.

فإذا لم يتم تسجيل كافة المبيعات إلى حين في يومية المبيعات، سيكون من المستحيل إكتشاف النقص في أرصدة المدينين من خلال الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، نادراً ما يرسل المراجع مصادقة عن أرصدة المدينين إلى العملاء الذين يبلغ رصيدهم الصفر، ويرجع ذلك جزئياً إلى أن البحوث أظهرت عدم إحتمال إستجابة العملاء للرد على طلبات المصادقة التي تظهر وجود تخفيض في الأرصدة الخاصة بهم. ويمكن أن يتم إكتشاف التخفيض في قيمة المبيعات والمدينين على نحو أفضل من خلال الإختبارات الأساسية للعمليات المالية التي لم تحفها ولم يتم تسجيلها (هدف الإكتمال لإختبارات العمليات المالية للمبيعات) وأيضاً من خلال الإجراءات التحليلية.

دقة أرصدة المدينين Accounts Receivable are accurate

بعد إرسال المصادقات إلى حسابات يتم إختيارها من ميزان المراجعة أكثر الإختبارات التفصيلية للأرصدة شيوعاً لدقة أرصدة المدينين. فإذا لم يستجب العملاء لطلبات المصادقة، يقوم المراجعون بإختبار المستندات الداعمة بنفس الأسلوب الذي تم وصفه في هدف الوجود. ويتم تنفيذ إختبارات المديونية والدائنية للأرصدة الفردية للعملاء عن طريق إختبار المستندات الداعمة للشحن وتحصيل النقدية.

التبويب الملائم لأرصدة المدينين Accounts Receivable are Properly Classified

عادة ما يكون من السهل نسبياً تقييم تبويب أرصدة المدينين عن طريق فحص ميزان المراجعة الزمني للمستحقات ذات الأهمية النسبية من الوحدات التابعة والمديرين والموظفين الكبار او الوحدات المرتبطة الأخرى. فإذا تم إدراج أوراق القبض أو حسابات لايجب تبويبها كأصول متداولة ضمن الحسابات العادية، يجب أن يتم فصلها. وأخيراً، إذا كان للأرصدة الدائنة في حسابات المدينين أهمية نسبية، فإنه من الملائم أن يتم تبويبها كدائنين.

ويوجد علاقة وثيقة بين هدف التبويب الذي يتم مناقشته الآن وهدف العرض والإفصاح. حيث يتعلق التبويب بتحديد إذا كان العميل محل المراجعة قد أجرى التبويبات المنفصلة الصحيحة لأرصدة المدينين. أما العرض والإفصاح فيتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه على نحو ملائم. وعلى سبيل المثال، في ظل هدف التبويب، يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت المستحقات من الوحدات المرتبطة قد تم فصلها في ميزان المراجعة الزمني. أما في ظل هدف العرض والأفصاح، يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إظهارها بشكل صحيح في القوائم المالية.

صحة الفاصل الزمني لأرصدة المدينين Cutoff for accounts Receivable is Correct

يمكن أن تحدث التحريفات المتعلقة بالفاصل الزمني لكل من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والنقدية المحصلة. ويحدث ذلك عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة الحالية في الفترة التالية أو عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة التالية في الفترة الحالية.

وتتماثل إختيارات هدف الفاصل الزمني بغض النظر عن نوع العملية المالية ولكن تتنوع الإجراءات الخاصة به. ويتمثل الهدف في التحقق من ما إذا كانت العمليات المالية التي تتم قرب نهاية

الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها في الفترة الملائمة. ويعد هدف الفاصل الزمني أحد أكثر الأهداف أهمية في الدائرة لأن التحريف في الفاصل الزمني يمكن أن يؤثر بشكل كبير على دخل الفترة الحالية. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر الإدراج المتعمد أو غير المتعمد للعديد من كميات المبيعات الكبيرة التي تخص الفترة القادمة في الفترة الحالية أو الإغفال المتعمد للعديد من المبيعات ومردودات المبيعات الخاصة بالفترة الحالية على صافي الدخل، حيث ينتج عن ذلك زيادة كبيرة به في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

وحتى يمكن تحديد منطقية الفاصل الزمني، يجب وجود منهج من ثلاثة خطوات: أولاً: تحديد المعايير المناسبة للفاصل الزمني Criteria for Cutoff، ثانياً، تقييم ما إذا كان العميل محل المراجعة قد وضع الإجراءات الكافية للتأكد على وجه مناسب من الفاصل الزمني، وثالثاً، يجب إختبار ما إذا كان قد تم التوصل إلى فاصل زمني مناسب.

الفاصل الزمني للمبيعات. يتمثل المعيار المستخدم بواسطة معظم العملاء الذين يعملون في الأنشطة التجارية والصناعية لتحديد توقيت حدوث المبيعات في شحن البضائع، ولكن يتم في بعض الشركات تسجيل الفاتورة في الوقت الذي يتم فيه نقل الملكية. ويمكن ان يتم نقل الملكية قبل الشحن (كما في حالة البضائع غير مكتملة التصنيع)، او في وقت الشحن، أو بعد ان يتم الشحن فعلا. وحتى يتم القياس الصحيح لدخل الفترة الحالية، يجب إستخدام طريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن يتم تطبيقها بشكل متسق.

ويتمثل أهم جانب في تقييم طريقة العميل الخاصة بالتوصل إلى فاصل زمني يمكن الإعتماد عليه في تحديد الإجراء الذي سيتم إستخدامه. فعندما يقوم العميل بإصدار مستندات شحن سابقة الترقيم على نحو متسلسل، يكون الأمر في العادة بسيطا لتقييم وإختبار الفاصل الزمني. وأكثر من ذلك، يعزز ايضا الفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف الشحن وإعداد الفواتير من إحتمال تسجيل العمليات المالية في الفترة المناسبة. ومع ذلك، إذا تم الشحن بواسطة الشاحنة الخاصة بالشركة، أو إذا تم استخدام دفاتر شحن غير مرقمة، أو إذا تم الشحن وإعداد الفواتير بواسطة افراد يعملون في إدارة واحدة على نحو لا يوجد فيه إستقلال بين الوظيفتين، فد يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل التأكيد من وجود فاصل زمني دقيق.

وعندما تكون الرقابة الداخلية لدى العميل محل المراجعة ملائمة، يمكن عادة التحقق من الفاصل الزمني من خلال الحصول على رقم مستند الشحن لاخر عملية شحن تمت في نهاية الفترة ومقارنة هذا الرقم مع المبيعات المسجلة في الفترة الحالية والتالية. وللتوضيح، بفرض أن رقم مستند الشحن لاخر عملية شحن في الفترة الحالية هو ١٤٨٩. يجب أن تحمل كافة المبيعات المسجلة قبل نهاية الفترة أرقام مستندات شحن تسبق الرقم ١٤٩٠. ويعني ذلك ايضا انه لا يجب تسجيل أية مبيعات في الفترة التالية وإرفاق البضاعة المشحونة بفاتورة شحن تحمل الرقم ١٤٨٩ أو أقل. ويمكن بسهولة إختبار ذلك عن طريق مقارنة المبيعات المسجلة مع مستندات الشحن المرتبطة بها في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الحالية والأيام القليلة الاولى من الفترة التالية.

الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات. تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم مقابلة مردودات ومسموحات المبيعات مع المبيعات المرتبطة بها في حالة وجود أهمية نسبية لحجم مردودات ومسموحات المبيعات. وعلى سبيل المثال، إذا تم رد شحنات تخص الفترة الحالية في الفترة التالية، تتمثل المعالجة الصحيحة في إدراج مردودات المبيعات في الفترة الحالية. (ستعامل مردودات المبيعات على أنها مخزون بالفترة الحالية). وفي معظم الشركات، برغم ذلك، يتم تسجيل مردودات

ومسموحات المبيعات في الفترة المحاسبية التي وقعت بها، في ظل وجود إفتراض مؤداه التعادل التقريبي، حيث تتوازن القيم في بداية ونهاية الفترة المحاسبية. وبعد ذلك أمراً مقبولاً طالما كانت القيم لاتتسم بالأهمية النسبية.

وعندما يثق المراجع أن العميل قد قام بتسجيل كافة مردودات ومسموحات المبيعات على الفور، تكون إختبارات الفاصل الزمني بسيطة ومباشرة. ويمكن للمراجع إختبار المستندات الداعمة لعينة من مردودات ومسموحات المبيعات المسجلة خلال عدد من الأسابيع التي تاريخ الإقفال لتحديد التاريخ الأصلي للبيع. فإذا كانت القيم المسجلة في الفترة التالية تختلف بشكل جوهري عن المردودات والمبيعات غير المسجلة في بداية الفترة محل المراجعة، يجب أن يتم أخذ التسوية في الإعتبار. فإذا تم تقييم الرقابة الداخلية على مردودات ومسموحات المبيعات المسجلة على انها غير فعالة، يجب ان يتم استخدام عينة كبيرة للتحقق من الفاصل الزمني.

الفاصل الزمني للنقدية المحصلة. يعد وجود فاصل زمني ملائم للنقدية المحصلة في معظم عمليات المراجعة أمراً أقل أهمية بالمقارنة مع الفاصل الزمني للمبيعات أو الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات، نظراً لأن الفاصل الزمني غير الملائم للنقدية يؤثر فقط على النقدية وأرصدة المدينين ولايؤثر على الأرباح. وعلى الرغم من ذلك، إذا كان للتحريف أهمية نسبية، فيمكن أن يؤثر على عدالة عرض هذه الحسابات، خصوصا عندما يتم رصيد النقدية بالصفر أو إذا كان له رصيد سلبي.

ومن السهل إختبار تحريف الفاصل الزمني للنقدية المحصلة (عادلة ما يشار إليه بإمساك دفتر مفتوح للنقدية المحصلة) عن طريق تتبع النقدية المحصلة المسجلة إلى الإيداعات بالبنك بكشف البنك في الفترة التالية.

وتتوقف مصادقة أرصدة المدينين ايضا إلى حد ما على كشف تحريفات الفاصل الزمني لكل من المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة خاصة في حالة وجود فترة طويلة بين تاريخ حدوث العملية المالية وتاريخ تسجيلها. ومع ذلك، إذا كانت هذه الفترة تتمثل في أيام قليلة، قد يسبب تأخير تسليم البريد تداخل تحريفات الفاصل الزمني مع الفروق الزمنية المعتادة. وعلى سبيل المثال، إذا ارسل المشتري الشيك بالبريد إلى العميل محل المراجعة وسجل العميل الخصم المستحق في ٣٠ ديسمبر وتسلم العميل محل المراجعة الشيك وسجل القيمة في ٢ يناير، سيوجد إختلاف في الدفاتر بالمنظمتين في ٣١ ديسمبر. ولايعد ذلك تحريفا يخص الفاصل الزمني ولكنه يمثل فرقاً زمنياً نتيجة وقت التسليم. وقد يكون الأمر صعبا على المراجع لأن يقيم ما إذا ما وقع بشكل تحريفاً للفاصل الزمني أو فرقاً زمنيا عندما تكون الإستجابة على المصادقة هي مصدر المعلومات. ويتطلب مثل هذا الموقف فحصاً إضافياً، مثل فحص المستندات الرئيسية.

إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق Accounts Receivable is Stated at Realizable Value

يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بهدف القيمة القابلة للتحقق بفرض تقييم حساب مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم إدراج رصيد المدينين بالقيمة التي سيتم تحصيلها في النهاية، والتي تتمثل في إجمالي رصيد المدينين مطروحاً منه رصيد المخصص. ويتمثل تقدير العميل لإجمالي القيمة التي لن يتم تحصيلها في قيمة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل. وعلى الرغم من أنه لايمكن التنبؤ بدقة بالمستقبل، يكون من الضروري للمراجع أن يقيم ما إذا كانت قيمة المخصص مقبولة في ضوء كافة الحقائق المتاحة.

وتتمثل نقطة البداية في تقييم مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في فحص نتائج اختبارات

الرقابة التي تتعلق بسياسة الإئتمان لدى العميل. فإذا لم يكن هناك تغيير في سياسة الإئتمان لدى العميل وإتضح إتفاق نتائج إختبارات سياسة الإئتمان والواقفة على الإئتمان مع ما يقابلها في السنة السابقة، يجب أن يعكس التغيير في فحص الحسابات المشكوك في تحصيلها تلك التغييرات الخاصة بالظروف الإقتصادية وحجم المبيعات فقط. ومع ذلك، إذا حدث تغيير في سياسة الإئتمان لدى العميل أو في درجة تنفيذ وظائفها على نحو صحيح بشكل كبير، يجب أن يتم توخي الحذر الشديد لأخذ اثار هذه التغييرات في الإعتبار أيضاً.

ومن السبل المتعارف عليها لتقييم مدى كفاية المخصص القيام بالفحص الدقيق للحسابات عبر الجارية في ميزان المراجعة الزمني لتحديد أي هذه الحسابات لم يتم تحصيلها بعد تاريخ إعداد الميزانية. ويمكن بعد ذلك مقارنة حجم والفترة الزمنية للرصيد غير المحصل مع المعلومات المماثلة بالسنوات السابقة لتقييم ما إذا كانت قيمة المستحقات غير الجارية قد زادت أو إنخفضت عبر الزمن. ويمكن أيضاً أن توفر: فحص ملفات الإئتمان، المناقشة مع مدير الإئتمان، وفحص ملف المراسلات لدى العميل رؤية عن قابلية الحسابات للتحصيل. وتعد هذه إجراءات هامة جدا إذا كان هناك أرصدة كبيرة بعدد صغير في صورة غير جارية ولم يتم تحصيلها في الوقت المعتاد.

ويوجد مأزقين عند تقييم المخصص عن طريق فحص الأرصدة غير الجارية الفردية في ميزان المراجعة الزمني. أولاً، يتم تجاهل الحسابات الجارية عند تحديد مدى كفاية المخصص، حتى على الرغم من أن هذه القيم ستكون بلاشك أكثر قابلية للتحصيل. ثانياً، سيكون من الصعب مقارنة نتائج السنة الحالية مع تلك الخاصة بالسنوات السابقة وفقاً لهذا الأساس غير الهيكلي. فإذا أصبحت الحسابات غير قابلة للتحصيل بشكل مستمر طوال فترة تشمل عدد من السنوات، فإنه يجب التحقق من هذه الحقيقة. ويتمثل السبيل لتجنب هذه المصاعب في تحديد تاريخ لشطب الديون المعدومة لفترة من الزمن كإطار يتم الرجوع إليه عند تقييم مخصص السنة الحالية. وكمثال، إذا كان من الناحية التاريخية هناك نسبة مئوية معينة من إجمالي كل فئة زمنية تعد غير قابلة للتحصيل، سيكون من السهل نسبياً حساب ما إذا كان المخصص قد تم التوصل إليه على نحو مناسب. فإذا أصبحت النسب المئوية التالية في النهاية غير قابلة للتحصيل: ٢٪ من الحسابات الجارية، ١٠٪ من الحسابات المستحقة بين ٣٠ و٩٠ يوم، و٣٥٪ من كافة الأرصدة التي تزيد عن ٩٠ يوم، فإن هذه النسب يمكن تطبيقها بسهولة على إجماليات ميزان المراجعة الزمني للسنة الحالية، ويمكن مقارنة النتيجة مع الرصيد في حساب المخصص. وبالطبع، يجب أن يكون المراجع حذراص لتعديل العملات الحسابية في ظل الظروف المتغيرة.

مصروف الدين المعدوم. بعدما يشعر المراجع بالرضاء عن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، من السبل عليه التحقق من مصروف الدين المعدوم. وبفرض أن: (١) الرصيد الإفتتاحي لحساب المخصص قد تم التحقق منه كجزء من المراجعة السابقة، (٢) تم التحقق من شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل كجزء من الإختبارات الأساسية للعمليات، (٣) تم التحقق من الرصيد الختامي لحساب المخصص بإستخدام وسائل متنوعة. وبالتالي فإن مصروف الدين المعدوم يمثل الرصيد المتبقي الذي يمكن التحقق منه بإستخدام إختبار إعادة الأداء.

للعميل حقوق على أرصدة المدينين The Client has Rights to Accounts Receivable

لا تسبب حقوق العميل على أرصدة المدينين عادة أية مشكلة في المراجعة لأن المستحقات عادة ما تتعلق بالعميل، ولكن في بعض الحالات يتم وضع جزء من المستحقات الخاصة بالمدينين في صورة ضمان للرهن، أو تخصيصه إلى شخص اخر، أو تحويله لوكيل تجاري أو بيعه مقابل خصم. وعادة ما لا يدرك المدينون وجود مثل هذه الأمور، وبالتالي لن تلقى المصادقات الضوء عليها. ويتم عادة:

فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، المناقشات مع العميل، المصادقة إلى البنوك، وفحص ملفات المراسلات حتى يمكن الكشف بشكل كاف عن الحالات التي يكون فيها للعميل حقوق محدودة على المستحقات من المدينين.

العرض والإفصاح الملائمين عن أرصدة المدينين

Accounts Receivable Presentation and Disclosure are Proper

بالإضافة إلى إختبار انبيان الملائم للقيمة النقدية في دفتر الأستاذ العام، يجب أن يحدد المراجع أيضاً أن المعلومات الخاصة برصيد الحساب الناتجة عن دائرة المبيعات والتحصيل قد تم عرضها والإفصاح عنها على نحو ملائم في القوائم المالية. ويجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان العميل قد قام بدمج القيم الخاصة بالمعلومات عن الوحدات المرتبطة والإفصاح عنها على نحو ملائم في القوائم المالية. وحتى يمكن تقييم مدى كفاية العرض والإفصاح، يجب أن يلم المراجع بفهم شامل لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومتطلبات العرض والإفصاح.

ويتمثل الجانب الهام في التقييم في تقرير ما إذا كانت القيم ذات الأهمية النسبية والتي تتطلب إفصاحاً منفصلاً قد تم فصلها فعلاً في القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، يجب فصل المستحقات من كبار الموظفين والشركات التابعة عن حسابات المدينين الخاصة بالعملاء في حالة كبر قيم هذه المستحقات في إطار مفهوم الأهمية النسبية. وبشكل مماثل، في ظل متطلبات هيئة سوق المال، يكون من الضروري الإفصاح بشكل منفصل عن المبيعات والأصول لأنشطة العمل المختلفة. ويتطلب التجميع المناسب لأرصدة الأستاذ العام في القوائم المالية أن يتم دمج أرصدة الحسابات التي تناسب المستخدمين الخارجين للقوائم المالية. فإذا تم إدراج كافة الحسابات بالأستاذ العام بشكل منفصل، سيصاب مستخدمي القوائم المالية بالتشوش بدلاً من إدراك الحقائق على نحو جيد.

ويجب على المراجع كجزء من العرض والإفصاح الملائمين أن يقيم مدى كفاية الملحوظات Foot-notes المرفقة بالقوائم المالية. وكانت إحدي أهم القضايا في تاريخ المهنة Continental Vending Case تدور بصفة أساسية حول مدى كفاية الإفصاح في ملحوظة عن المستحقات من شركة تابعة. ويجب أن يتضمن الإفصاح المطلوب في الملحوظة معلومات عن: الرهن، الخصم النقدي، تحويل أرصدة المدينين لوكيل تجاري، تخصيص أرصدة المدينين لشخص آخر، والقيم المستحقة من الأطراف المرتبطة. وبالطبع، لكي يتم تقييم مدى كفاية هذه الحالات من الإفصاح، سيكون من الضروري أولاً معرفة مدي وجودها ومعرفة معلومات كاملة عن طبيعتها. ويتم التوصل إلى ذلك بشكل عام في الأجزاء الأخرى من المراجعة، كما سبق المناقشة في القسم السابق.

المصادقة إلى المدينين Confirmation of Accounts Receivable

الهدف التعليمي ١٣-٥: الحصول على وتقييم المصادقات من المدينين

تمثل المصادقة إلى المدينين Confirmation of Accounts Receivable أحد أكثر إجراءات المراجعة أهمية. ويتمثل الغرض من إرسال المصادقات للمدينين في تحقيق أهداف: الوجود، الدقة، والفاصل الزمني.

متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم AICPA Requirements

يتطلب المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم إجراءين أساسيين للمراجعة: إرسال المصادقات للمدينين والجرد الفعلي للمخزون. وتعد هذه المتطلبات نتيجة مباشرة لقضية شهيرة حدثت في عام ١٩٣٨، Mckesson and Robbins والتي لم يتم من خلال المراجعة الخاصة بها إكتشاف قدر كبير من

الغش نتيجة تضمين قيم زائفة لكل من المدينين والمخزون. وكان ذلك تدعيماً كبيراً لإثبات أن إرسال المصادقات للمدينين والجرد الفعلي للمخزون سيؤديان إلى إلقاء الضوء على حدوث الغش، ولكن لم يكن يتم تنفيذ أي من هذين الإجراءين بشكل عادي في ذلك الوقت. ونظراً لحدوث رد فعل قوي في المجتمع، صوت أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم للمطالبة بتنفيذ هذين الإجرائين عندما يتم إصدار تقرير نظيف.

وفيما بعد، تم تعديل المعيار الخاص بالمصادقات في نشرة معايير المراجعة رقم ٦٧ لعرض متطلب يسمح بإصدار تقرير نظيف على الرغم من عدم إرسال مصادقة للمدينين في حالة وجود احد الحالات التالية: (١) عدم الأهمية النسبية لأرصدة المدينين، (٢) اعتبار المراجع المصادقات دليلاً غير فعال لأنه من المحتمل أن تكون معدلات الإستجابة غير كافية أو لا يعتمد عليها، أو (٣) إنخفاض المستوى الموحد للخطر الطبيعي وخطر الرقابة ويمكن جمع الأدلة الأساسية الأخرى للتوصل إلى القدر الكافي من الأدلة. فإذا قرر المراجع عدم إرسال مصادقات إلى المدينين، فيجب ان يتم تبرير ذلك بشكل موثق في أوراق العمل. ومن المحتمل ان يؤدي هذا التغيير في المتطلبات، وبصفة خاصة في الحالة الثالثة، إلى تخفيض استخدام المصادقات في الممارسة العملية. فإذا كان لدى العميل رقابة داخلية فعالة ومستوى منخفض من الخطر الطبيعي بدائرة المبيعات والتحصيل، يجب على المراجع عادة أن يحقق مطلقات الأدلة عن طريق استخدام: اختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية.

وعلى الرغم من أن معظم الأقسام الباقية في هذا الفصل ستتعلق بوجه خاص بإرسال المصادقات إلى المدينين من العملاء، فإنه يمكن تطبيق نفس المفاهيم بشكل مماثل على المستحقات الأخرى مثل أوراق القبض، القيم المستحقة من كبار الموظفين والمبالغ المدفوعة مقدما للموظفين.

قرارات المصادقة Confirmation Decisions

عند تنفيذ إجراءات المصادقة، يجب على المراجع أن يقرر: نوع المصادقة الذي سيتم إستخدامه، توقيت الإجراءات، حجم العينة، والعناصر الفردية التي سيتم إختيارها. وسيتم مناقشة كل نقطة من هذه النقاط، مع العوامل التي تؤثر في القرار.

نوع المصادقة. يوجد نوعان شائعان من المصادقات يتم إستخدامهما للتأكد من أرصدة المدينين الإيجابية Positive والسلبية Negative. وتتمثل المصادقة الإيجابية في وسيلة اتصال يتم توجيهها إلى المدين ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر ما إذا كان الرصيد الموجود في طلب المصادقة يعد رصيدا صحيحاً أو رصيد غير صحيح، يوضح الشكل ١٣-٥ مثلاً على المصادقة الإيجابية في شركة Hillsburg Hardware. ويجب ملاحظة ان المصادقة في هذا الشكل تمثل أحد أكبر الأرصدة في ميزان المراجعة الزمني بالشكل ١٣-٤. ويطلق على النوع الثاني من المصادقة الإيجابية **شكل المصادقة الخالي blank confirmation form**، ولا يتضمن هذا النوع تحديد القيمة في المصادقة ولكن يتم الطلب من الشخص الذي يتسلم طلب المصادقة أن يقوم بكتابة الرصيد أو اية معلومات اخرى. ونظراً لأن الأشكال الخالية من المصادقة تتطلب أن يقوم المستلم بتحديد المعلومات المطلوبة قبل التوقيع وإعادة المصادقة، فإنه يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر عن المصادقات التي تحتوي على المعلومات. وأظهرت البحوث، رغم ذلك، أن معدلات الإستجابة عادة ما تكون منخفضة في أشكال المصادقة الخالية.

ويتم أيضاً توجيه المصادقة السلبية إلى المدين، ولكن يتم طلب رد المصادقة فقط عندما لا يتفق المدين مع القيمة المذكورة في المصادقة. ويوضح الشكل ١٣-٦ نموذج للمصادقة السلبية عند مراجعة شركة Hillsburg Hardware والتي تم إرفاقها مع البيان الشهري للعميل بواسطة طابع يتم لصقه بعادة صمغية.

وتعد المصادقة الإيجابية دليلاً يمكن الإعتماد عليه بشكل أكبر لأن المراجع يستطيع أن يقوم بتنفيذ إجراءات متابعة اذا لم يتم استلام الاستجابة من المدين. أما في حالة المصادقة السلبية فإن عدم الرد يعني أن هناك استجابة صحيحة على الرغم من انه يمكن أن يكون المدين قد تجاهل طلب المصادقة.

ويعوض العيب الخاص بعدم إمكانية الإعتماد على المصادقة السلبية، أن هذا النوع يكون أقل تكلفة عند الإرسال بالمقارنة مع المصادقات الإيجابية، وبالتالي يمكن أن يتم توزيع المصادقات السلبية بعدد أكبر بنفس التكلفة الإجمالية. وتتمتع المصادقات السلبية بتكلفة أقل لعدم وجود طلبات ثانية وعدم وجود متابعة في حالة عدم الإستجابة.

ويعد تحديد نوع المصادقة الذي سيتم إستخدامه قراراً يخص المراجع، ويجب ان يتم اتخاذه بناء على الحقائق الخاصة بالمراجعة. وجاء بنشرة معايير المراجعة رقم ٦٧ انه من المقبول إستخدام المصادقات السلبية فقط في حالة وجود الظروف التالية:

- يتكون رصيد المدينين من عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة.
- إنخفاض المستوى الموحد لخطر الرقابة المقدر واخطر التطبيقي. ومن غير المحتمل ان يكون الخطر الموحد منخفضاً إذا كانت الرقابة الداخلية غير فعالة أو إذا كان هناك تحريفات ذات إستثناء مرتفع. وعلى سبيل المثال: إذا إتضح من مراجعة العام السابق أن هناك خلافا بشأن أرصدة المدينين او عدم دقة في أرصدة المدينين، فلن يكون ملائما استخدام المصادقات السلبية.
- لايوجد سبب يدعو للإعتقاد بأن مستلمي المصادقات لن يعيروها إهتمامهم. وعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الإستجابة على المصادقات الإيجابية مرتفعاً جداً في السنوات الماضية، أو إذا كانت معدلات الإستجابة في عمليات المراجعة لعملاء مماثلين تتسم بالإرتفاع، سيكون من المحتمل ان يعير المستلمون الإهتمام المعقول للمصادقات.

وعادة، عندما يتم استخدام المصادقات السلبية، يقوم المراجع بوضع تأكيد كبير على فعالية الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية كأدلة تعبر عن مدى عدالة ارصدة المدينين، ويفترض المراجع ان الأغلبية العظمى من مستلمي المصادقات سيقومون بقراءتها بشكل جيد وسيقومون بالإستجابة لها. ويتم عادة إستخدام المصادقات السلبية عند مراجعة: المنشئات، متاجر التجزئة، البنوك، وباقي الأنشطة الأخرى التي يوجد بها مستحقات نتيجة التعامل مع الجمهور العام.

ومن المتعارف عليه ايضا ان يتم استخدام مزيج من المصادقات السلبية والإيجابية، ويتم ذلك من خلال إرسال مصادقات إيجابية للحسابات ذات الأرصدة الكبيرة وإرسال مصادقات سلبية للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة.

الشكل ١٣-٥
المصادقة الإيجابية

شركة Hillsburg Hardware
جاري، ولاية إنديانا

٥ يناير ، ١٩٩٧
العميل ر «حـ»
١٩ شارع مين
ميدلتون، ولاية أوهايو ٣٦٩٤٧

السيد المحترم:

فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا، رجاء إرسال ردكم على هذه المصادقة إلى المراجع الخاص بنا مباشرة على العنوان التالي:

BERGER & ANTHONY, CPAs
جاري، ولاية إنديانا

تم إيضاح الرصيد الصحيح لحسابكم طرفنا في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ كما هو مذكور أدناه. لايمثل ذلك طلبا للدفع، رجاء عدم إرسال أية تحويلات نقدية إلى المراجع الخاص بنا. إن إهتمامكم بهذا الطلب سيكون محلاً لتقديرنا. من فضلك ضع الرد في الظرف المرفق.

المدير المالي
Erma Swanson
رقم ٣

المراجعون Berger & Anthony
جاري، ولاية إنديانا

الرصيد المستحق منا يبلغ ١٠،٥١٩ دولار في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، بعد رصيداً صحيحاً عدا المذكور أدناه:

_____ _____ _____

_____ _____ _____

_____ _____

التاريخ _____ _____ الموقع _____

الشكل ١٣-٦
المصادقة الإيجابية

المصادقة على الحساب إلى المراجع

من فضلك إختبر هذا البيان بدقة، إذا لم يكن **يتفق** مع الدفاتر الخاصة بكم، أذكر فقط الإستثناءات و إرسلها مباشرة إلى المراجع الخاص بنا على العنوان التالي:

BERGER & ANTHONY, CPAs

جاري، إنجيانا

ويقوم هذا المراجع بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا. يوجد طرف مرفق يمكن إستخدامه في حالة الإستجابة.

(لا ترسل أية تحويلات نقدية إلى المراجع الخاص بنا)

وتظهر مناقشة المصادقات حتى هذه النقطة وجود تواصل في القرار الخاص بنوع المصادقة، يبدأ من عدم إستخدام المصادقة في بعض الحالات، إستخدام المصادقات السلبية فقط، إستخدام مزيج من المصادقات السلبية والإيجابية، أو استخدام المصادقات الإيجابية فقط. وتتمثل العوامل الرئيسية التي تؤثر في القرار في: الأهمية النسبية لإجمالي المدينين، عدد وحجم الحسابات الفردية، خطر الرقابة، فعالية المصادقات كأدلة للمراجعة، ومدى توافر أدلة المراجعة الأخرى.

التوقيت. يتم التوصل للأدلة التي يمكن الإعتماد عليها بشكل أكبر من المصادقات عندما يتم إرسالها في تاريخ يقترب من تاريخ إعداد الميزانية قدر الإمكان، بالمقارنة مع إرسال المصادقات عن الحسابات قبل نهاية السنة المالية بعدة شهور. ويتيح ذلك للمراجع ان يختبر بشكل مباشر رصيد المدينين بالقوائم المالية بدون إجراء اية إستنتاجات عن العمليات المالية التي وقعت بين تاريخ إرسال المصادقة وتاريخ إعداد الميزانية. ومع ذلك، قد يكون من الضروري بشكل معتاد أن يتم التأكد من الحسابات في تاريخ فترى كوسيلة لإستكمال المراجعة في الوقت المناسب. ويكون ذلك أمراً ممكناً في حالة كفاية الرقابة الداخلية ويمكن أن يؤدي إلى الحصول على تأكيد مناسب بأن: المبيعات، النقدية المحصلة، وباقي أنواع الإئتمان الأخرى قد تم تسجيلها بشكل مناسب بين تاريخ إرسال المصادقة ونهاية الفترة المحاسبية. وتوجد عوامل أخرى يحتمل ان يأخذها المراجع في إعتباره عند إتخاذه للقرار مثل مستوى الأهمية النسبية للمدينين وتعرض المراجع للتقاضي بسبب إمكانية إفلاس العميل وباقي الأخطار المماثلة.

فإذا كان القرار هو إجراء مصادقة عن أرصدة المدينين قبل نهاية السنة المالية، سيكون من الضروري أن يتم إختبار العمليات المالية التي تقع بين تاريخ إرسال المصادقات وتاريخ اعداد الميزانية عن طريق فحص مستندات داخلية مثل: فاتورة البيع المزدوجة، مستندات الشحن، والأدلة عن النقدية المحصلة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات التحليلية في الفترة الواقعة بين التاريخين.

حجم العينة. تقع العوامل الرئيسية التي تؤثر في حجم العينة الخاص بمصادقة المدينين بين عدة فئات، تشمل مايلي:

- التحريف المحتمل أو المقبول.
- الخطر الطبيعي (الحجم النسبي لإجمالي المدينين، عدد الحسابات، نتائج السنوات السابقة، والتحريفات المتوقعة).

- خطر الرقابة.
- خطر لإكتشاف المحقق من الإختبارات الأساسية الأخرى (مدى ونتائج الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية الأخرى).
- نوع المصادقة (عادة ما تتطلب المصادقات السلبية وجود حجم كبير للعينة).

ويشبه معظم هذه العوامل نفس العوامل التي سبق مناقشتها في الفصل الثامن عن الأهمية النسبية والأخطار المتنوعة. وسيتم تقديم مناقشة لهذه العوامل في إطار معاينة المراجعة بالفصل الرابع عشر.

إختيار العناصر التي سيتم إختبارها. من المرغوب فيه أن يتم تقسيم العناصر التي سيتم إختيارها في معظم المصادقات وفقاً لطبقات Stratification. ويتمثل المنهج النموذجي لذلك في إعتبار الحجم النقدي للحسابات الفردية وطول الفترة الزمنية التي ظلت فيها الحسابات مستحقة الدفع أساساً لإختيار الأرصدة للمصادقة. ويجب أن يتم التأكيد في معظم عمليات على مصادقة الأرصدة الكبيرة والقديمة؛ لأنه من المحتمل أن يوجد بها تحريفات كبيرة بشكل أكبر. ولكن من المهم أيضاً أن تتضمن العينة عناصر من كل جانب جوهري في المجتمع. وفي العديد من الحالات، يقوم المراجع بإختبار كافة الحسابات التي تزيد عن قيمة نقدية معينة ويقوم بإختيار عشوائي لعينة من باقي المجتمع.

المحافظ على الرقابة Maintaining Control

بعدما يتم إختيار العناصر للمصادقة، يجب أن يحافظ المراجع على الرقابة على المصادقات حتى يتم إستردادها من المدين. ويجب على المراجع أن يشرف بشكل مناسب على مايقوم به العميل من مساعدة في إعداد المصادقات والتي تشمل: وضع المصادقات في المظاريف، أو وضع الطوابع على المظاريف. ويجب وضع العنوان الذي سيتم رد المصادقات إليه على المظاريف حتى يتم التأكد من أن المصادقات التي لن يتسلمها المدينون سيتم ردها من خلال البريد إلى منشأة المحاسبة. وبالمثل، يجب أن يرفق مع المصادقات مظاريف يكتب عليها العنوان الذي سيتم توجيه الرد على المصادقة إليه ويتمثل في مكتب منشأة المحاسبة. ومن الضروري أن يتم إرسال المصادقات بعيداً عن مكتب العميل. وتعد كافة هذه الإجراءات ضرورية للتأكد من وجود إتصال مستقل بين المراجع والمدينين.

متابعة عدم الإستجابة Follow-up on nonresponses

يعد أمراً غير ملائم أن ينظر إلى المصادقات التي يتم إرسالها بالبريد ولم يقم المدينون بردها على أنها دليل مراجعة مؤثر. وعلى سبيل المثال، لا توفر عدم الإستجابة على المصادقات الإيجابية دليلاً للمراجعة. وبالمثل، فيما يتعلق بالمصادقات السلبية، لايجب أن يستنتج المراجع أن العميل قد تسلم طلب المصادقة وقام بالتحقق من المعلومات المطلوبة. ومع ذلك، توفر المصادقات السلبية بعض الأدلة على وجود أحد المزاعم.

وعندما يتم إستخدام مصادقات إيجابية، تتطلب النشرة رقم ٦٧ من معايير المراجعة القيام بإجراءات لمتابعة المصادقات التي لم يتم ردها من قبل المدينين. ومن المتعارف عليه أن يتم إرسال طلبات مصادقة للمرة الثانية وأحياناً للمرة الثالثة. ومع ذلك قد لايرد بعض المدينين المصادقات، وبالتالي يكون من الضروري القيام بالمتابعة من خلال إجراءات بديلة. ويتمثل الهدف من الإجراءات البديلة في أن يتم إستخدام وسائل أخرى غير المصادقات لتحديد ما إذا كانت الحسابات التي تم يتم التأكد منها عن طريق المصادقة موجودة وتم إدراجها بالقيمة الخاصة في تاريخ المصادقة. وبالنسبة لأي مصادقة إيجابية لم يتم تسلم الرد عنها، يجب إختبار عمليات التوثيق التالية في الإعتبار للتحقق من وجود ودقة العمليات المالية الفردية للمبيعات التي تشكل الرصيد الختامي للمدينين:

النقدية المحصلة التالية. تشمل الأدلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية لتاريخ المصادقة إختبار: إشعارات التحويل، القيود في دفاتر النقدية المحصلة، وربما حتى عمليات الإئتمان التالية في الملف الرئيسي للمدينين. ومن جانب، بعد إختبار الأدلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية إجراء بديلا مفيداً جداً لأنه من المعقول إفتراض أن العميل لن يقوم بالدفع ما لم يكن هناك مبلغ مستحق. ومن جانب اخر: لاتحدد واقعة الدفع ماإذا كان هناك إلتزاما في تاريخ المصادقة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتم الحذر عند مقارنة كل عملية مالية للمبيعات لم يتم تحصيلها مع دليل تحصيلها كإختبار للخلاف أو عدم الإتفاق حول الفواتير الفردية المستحقة.

فواتير البيع المزدوجة. تعد هذه الفواتير معيدة في التحقيق من الإصدار الفعلي لفاتورة البيع والتاريخ الفعلي لإعداد الفاتورة.

مستندات الشحن. تعد هذه المستندات أمراً هاماً لتحديد ما إذا كان الشحن قد تم فعلاً وإختبار الفاصل الزمني.

المراسلات مع العميل. عادة ما لايكون المراجع بحاجة لفحص المراسلات كجزء من الإجراءات البديلة، ولكن يمكن إستخدام المراسلات للتعرف على المستحقات المتنازع عليها أو التي تكون محل شك والتي لايمكن إكتشافها بأي وسيلة أخرى.

ويتوقف مدى وطبيعة الإجراءات البديلة بصفة أساسيه على: الأهمية النسبية لعدد المصادقات التي لم يتم الإستجابة فيها؛ أنواع التحريفات التي يتم إكتشافها في المصادقات التي تم إستلام الرد عنها، النقدية المحصلة التالية من المصادقات التي لم يتم الإستجابة فيها، وإستنتاجات المراجع عن الرقابة الداخلية. وعادة ما يكون من المرغوب فيه أن يتم المحاسبة عن كافة الأرصدة التي لم يتم المصادقة عليها من خلال الإجراءات البديلة حتى إذا كانت ذات قيم صغيرة، كوسيلة للتعميم المناسب من العينة إلى المجتمع. ويوجد منهج اخر مقبول يتمثل في إفتراض أن كافة المصادقات التي لم يتم إستلام الرد عليها يوجد بها زيادة في القيمة بمعدل ١٠٠٪.

الغش في الدفاتـــر

تم زيادة الدخل في شـركـة Regina التي تعمل في تصنيع المكانس الكهربائية من خلال عدم تسجيل مردودات المبيعات. ولم تكن قيمة المخالفات الخاصة بمردودات المبيعات تمكن الشركة من تحقيق الأرباح المخطط لها، لذلك قامت الشركة بإصدار ٢٠٠ فاتورة بيع مزيفة بإجمالي ٥,٤ مليون في نهاية السنة المالية في ٣٠ يونيو ١٩٨٨.

وعلى الرغم من أن المراجعين عادة ما يختبرون الفاصل الزمني للمبيعات ويقومون بمصادقة المدينين، ولكن كان تزييف المبيعات قد تم بمهارة شديدة. وتم إعداد الفواتير المزيفة بنفس القيم الخاصة بالعمليات الفاتية الموجودة للمبيعات، وتم إعدادها فقط لكبار المدينين الذين لايحتمل أن يقوموا بالإستجابة لطلبات مصادقة المدينين. وتأكد المدير المالي أن الفواتير التي تتضمن الغش لم يتم إرسالها إلى عملاء الشركة المعتادين وتم حذفها من الأرقام المتوافرة لدى أفراد قسم المحاسبة الذين لم يشتركوا في خطة تزييف الفواتير.

وفشلت الإجراءات البديلة في إكتشاف خطة تزييف الفواتير، ويرجع الإحتمال في ذلك إلى أن معظم الفواتير المزيفة تمثل فواتير بيع فعلية. ودافعت منشأة المراجعة عن نفسها بالقول «إذا كنت بارعاً جداً في تزوير الدفاتر، سيكون من المستحيل إكتشاف ذلك».

المصدر:

1- John A. Byrne. "How Don Sheelen Made a mess that Regina Couldn't clean up." Business week, February 12, 1990 pp. 46-50.

2- Michael C. knapp. Contemporary Auditing: Issues and Cases. west publishing. new york. pp. 79-85

تحليل الفروق Aualysis of Differences

عندما يتم الحصول على ردود المدينين على طلبات المصادقة، يكون من الضروري تحديد أسباب الفروق التي تم التقرير عنها. وفي العديد من الحالات، يرجع السبب إلى الفروق الزمنية بين دفاتر العميل ودفاتر المدينين. ومن المهم التفريق بين الفروق والإستثناءات التي تمثل تحريفات في أرصدة المدينين. وفيما يلي عرض لأكثر أنواع الفروق التي يتم التقرير عنها انتشاراً:

السداد تم فعلاً. تظهر الفروق التي يتم التقرير عنها بشكل أساسي عندما يقوم المدين بالسداد قبل تاريخ المصادقة، ولكن لم يتسلم العميل المبلغ في وقت يتم التسجيل فيه قبل تاريخ المصادقة. ويجب فحص هذه الحالة بعناية قبل تحديد إمكانية: وجود تحريف يخص التفاصل الزمني للنقدية المحصلة، وجود إختلاس مرحلي من أرصدة المدينين، أو وجود سرقة للنقدية.

عدم إستلام البضائع. تنتج هذه الفروق عادة لأن العميل قام بتسجيل المبيعات في تاريخ الشحن، ولأن المدين قد سجل الخسارة عند استلام البضاعة ويمثل الوقت الذي يتم فيه نقل البضائع بشكل متكرر السبب في الفروق التي يتم التقرير عنها في المصادقات. ويجب أن يتم فحص ذلك لتحديد إمكانية عدم إستلام المدين للبضائع على الإطلاق او أن هناك تحريفا للفاصل الزمني في دفاتر العميل.

تم رد البضائع. قد ينتج عدم قيام العميل بالتسجيل في مذكرة الإئتمان بسبب الفروق الزمنية أو عدم التسجيل الملائم لمردودات ومسموحات المبيعات. ومثل بقية الفروق الأخرى يجب فحص ذلك.

الأخطاء الكتابية والقيم المتنازع عليها. تظهر الأنواع الأكثر إحتمالاً للفروق التي يتم التقرير عنها في دفاتر العميل عندما يذكر المدين انه: لايوجد خطأ في السعر الخاص بالبضاعة، يوجد تلف في البضائع، لم يتم إستلام الكمية المناسبة من البضائع، وهكذا. ويجب فحص هذه الفروق لتحديد مدى وجود خطأ من جانب العميل وماهي قيمة هذا الخطأ.

وفي معظم الحالات سيطلب المراجع من العميل أن يسوي الفرق وأن يقوم بالإتصال، إن كان ذلك ضرورياً، لحل أوجه عدم الإتفاق. ومن الطبيعي ان يتحقق المراجع بعناية من إستنتاجات العميل عن كل فرق جوهري.

التوصل إلى الإستنتاجات Drawing Conclusions

عندما يتم تسوية كافة الفروق، بما في ذلك الفروق التي تم إكتشافها عند تنفيذ الإجراءات البديلة، سيكون من الضروري إعادة تقييم الرقابة الداخلية. ويجب تحليل كل تحريف لدى العميل لتحديد ما إذا كان ذلك يتفق او لا يتفق مع التقدير الأصلي لمستوى خطر الرقابة. فإذا كان هناك عدد كبير من التحريفات على نحو لايتفق مع تقدير خطر الرقابة، سيكون من الضروري تعديل التقدير وأخذ أثر التعديل في الإعتبار خلال المراجعة.

وسيكون من الضروري أيضاً أن يتم التعميم من العينة إلى إجمالي مجتمع المدينين. وحتى إذا كان مجموع التحريفات في العينة لا يؤثر بشكل معنوي على القوائم المالية، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره ما إذا كان هناك إحتمال لوجود تحريف معنوي في المجتمع وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية. ويمكن التوصل لهذه النتيجة عن طريق إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو الأسس غير الإحصائية. وسيتم مناقشة تصوير التحريفات بشكل أكثر في الفصل الرابع عشر بعدما تم ذلك سابقاً في الفصل الثامن.

ويجب أن يقوم المراجع دائما بتقييم الطبيعة النوعية للتحريفات التي يكتشفها في العينة بغض النظر عن القيمة النقدية للتحريفات المصورة. وحتى إذا كانت التحريف المصور أقل من التحريف المحتمل أو

المقبول لأرصدة المدينين، يمكن أن تمثل التحريفات المكتشفة في العينة عرضاً لمشكلة أكثر خطورة.

ويتمثل القرار النهائي عن المدينين والمبيعات في ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية من خلال: إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، إجراءات الفاصل الزمني: المصادقة، وباقي الإختبارات الأساسية الأخرى لتبرير الإستنتاجات التي تم التوصل إليها عن صحة الرصيد الذي تم إدراجه في القوائم المالية.

حالة توضيحية - شركة Hillsburg Hardware - الجزء الثالث
Case Illustration - Hillsburg Hardware, part III

الهدف التعليمي ١٣-٦: تصميم إجراءات المراجعة لمراجعة المدينين باستخدام قائمة تخطيط الأدلة كمؤشر

بعد هذا الجزء الثالث من الحالة العملية التوضيحية لشركة **Hillsburg Hardware** والتي تم تقديم الأجزاء الأولى لها في الفصلين الحادي عشر والثاني عشر، وتشمل تحديد إجراءات المراجعة الخاصة بالإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل. ويتضمن الجدول ١٣-٢ معلومات مقارنة عن ميزان المراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل بشركة Hillsburg Hardware. وتم إستخدام بعض المعلومات لتوضيح عدد من الإجراءات التحليلية في الجدول ١٣-٣، ولم يوضح أي نوع من الإجراءات التحليلية وجود تحريفات محتملة عدا نسبة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل إلى المدينين. ويوجد في أسفل الجدول ١٣-٣ تعليق لتفسير التحريف المحتمل أو المقبول.

وقام المراجع Fran Moore بإعداد قائمة تخطيط الأدلة والتي يظهرها الشكل ١٣-٧ لمساعدة المراجع على تحديد مدى الإختبارات التفصيلية المخططة للأرصدة. ويتمثل مصدر كل صف فيما يلي:

التحديث التكنولوجي

حدد كل من Michael J. Fisher و John P. McAllister في مقال بدورية CPA Journal نوعان من تكنولوجيا المراجعة الحديثة:

- **النوع الأول** التكنولوجيا التي يتم من خلالها تنفيذ الإجراءات الحالية بشكل تلقائي.
- **النوع الثاني** التكنولوجيا التي تقدم مناهج جديدة إلى المراجعة.

وقدم المؤلفان أمثلة لكيفية إستخدام كل نوع من أنواع تكنولوجيا المراجعة الحديثة لتحسين الكفاءة في مراجعة المدينين.

إستخدامات النوع الأول من التكنولوجيا. استخدام أساليب المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني لتنفيذ بعض أجزاء عملية مصادقة المدينين على نحو تلقائي. **التوضيح:** إستخدام برنامج الحاسب الإلكتروني في: (١) قراءة الملف الرئيسي للمدينين لدى العميل، (٢) إختيار الحسابات للمصادقة عن طريق إستخدام معايير محددة، و (٣) إعداد المصادقات بإستخدام المعلومات بالملف الرئيسي.

إستخدامات النوع الثاني من التكنولوجيا. **التوضيح:** إستخدام نموذج الإنحدار المتعدد في التنبؤ برصيد المدينين في نهاية السنة الحالية. ويتم مقارنة هذا التنبؤ مع الرصيد الفعلي في نهاية السنة المالية. فإذا كان الرصيد منطقياً، يمكن للمراجع أن يخفض أنواع الإختبارات التفليدية التي يتم تنفيذها في نهاية العام، بما في ذلك المصادقة.

ويعتقد المؤلفان أنه يمكن أن يحدث تخفيض جوهري في التكلفة من خلال إستخدام أي نوع من أنواع تكنولوجيا المراجعة الحديثة. ولكن يجب أن يخطط المراجعون ويديروا التكنولوجيا بعناية حتى يمكن إستخدامها بشكل مناسب وكفء.

المصدر: Michael J. Fisher and John P. McAllister, "Enhancing Audit Efficiency with new Technologies", The CPA Journal, November 1993, pp. 58-59.

- **التحريف المحتمل أو المقبول**. تم وضع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بمبلغ ٣٧٠٠٠ (١٠٪ من الأرباح عن العمليات التشغيلية وقدرها ٣٦٩٠٠٠). وتم تخصيص مبلغ ٢٢٠٠٠ لمراجعة المدينين.
- **خطر المراجعة الممكن قبوله**. تم تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله على نحو مرتفع نظراً للحالة المالية الجيدة للشركة وإستقرارها المالي ووجود عدد قليل من مستخدمي القوائم المالية.
- **الخطر الطبيعي**. تم تقدير الخطر الطبيعي في مستوى منخفض لكافة الأهداف عدا القيمة القابلة للتحقق. وفي السنوات الماضية، كان هناك تسويات في المراجعة تتعلق بمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل نتيجة إكتشاف تخفيض فيه.
- **خطر الرقابة**. يتم التوصل إلى خطر الرقابة المقدر للمبيعات والنقدية المحصلة من مصفوفة الرقابة للمبيعات والنقدية المحصلة، مع إجراء تعديل وفقاً لنتائج إختبارات الرقابة. وسبق عرض مصفوفتي خطر الرقابة للمبيعات والنقدية المحصلة في الشكلين ١١-٧ و ١١-٨.

الجدول ١٣-٢

معلومات مقارنة عن شركة Hillsburg Hardware - دائرة المبيعات والتحصيل

	القيمة (بالآلاف)		
	٩٦/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١
المبيعات	٧٢١٦ دولار	٦٣٢١	٥٩٣٧
مردودات ومسموحات المبيعات	٦٢	٥٧	٥٠
إجمالي الهامش	١٩٩٢	١٧٣٨	١٦٢١
المدينون	١٠١٠	٨٩٨	٨٢٥
مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها	٦٢	٧٧	٦٩
مصروف الديون المعدومة	١٦٦	١٦٤	١٤٢
إجمالي الأصول المتداولة	٢٥٥٠	٢٢٣٩	٢٠٩٩
إجمالي الأصول	٣٠٦٧	٢٣٠١	٣٠٥٧
صافي الربح قبل الضرائب	٢٨٥	٤٣٦	٣٩٧
عدد حسابات المدينين	٢٥٨	٢٢١	٢٠٩
عدد حسابات المدينين التي يزيد رصيدها عن ٥٠٠ دولار	٣٧	٣٢	٣٠

وتتفق نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الفصل الثاني عشر مع تقديرات خطر الرقابة بالفصل الحادي عشر عدا ما يتعلق بهدف القيمة القابلة للتحقق. حيث كان التقدير الأولي منخفضاً، ولكن أدت نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات إلى تغيير التقدير إلى مستوى مرتفع.

- **نتائج الإختبارات الأساسية للعمليات**. تم التوصل إلى النتائج من خلال الإختبارات الموضحة في الفصل الثاني عشر بالشكلين ١٢-٧ و ١٢-٨. وكانت كافة النتائج مقبولة عدا ما يخص كل من هدفي القيمة القابلة للتحقق والفاصل الزمني للمبيعات.
- **الإجراءات التحليلية**. أنظر الجدول ١٣-٣.
- **خطر الإكتشاف المخطط وأدلة المراجعة المخططة**. يتم تحديد كل صف منهما لكل هدف بناء على الإستنتاجات في الصفوف الأخرى.

الجدول ١٣-٣

الإجراءات التحليلية لشركة Hillsborg Hardware – دائرة المبيعات والتحصيل

	٩٦/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١
نسبة إجمالي الهامش	٢٧,٦٪	٢٧,٥٪	٢٧,٣٪
مردودات ومسموحات المبيعات/إجمالي المبيعات	٩٪	٩٪	٨٪
مصروف الدين المعدوم/صافي المبيعات	٢,٣٪	٢,٦٪	٢,٤٪
مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها/ المدينون	٦,١٪	٨,٦٪	٨,٤٪
عدد الأيام التي تظل فيها المستحقات دون تحصيل	٥٠,٨	٥١,٦	٥٠,٥
صافي المدينين/إجمالي الأصول المتداولة	٣٧,٢٪	٣٦,٧٪	٣٦٪

التعليق: إنخفضت النسبة المئوية للمخصص من أرصدة المدينين من ٨,٤٪ إلى ٦,١٪. لايبرر عدد الأيام التي تظل فيها المستحقات دون تحصيل والظروف الإقتصادية هذا التغيير. يتوقع وجود تحريف ممكن قدره ٢٣٠٠٠ دولار (١٠١٠٠٠٠ × ٠٨٤, - ٠٦١,) والذي يزيد عن التحريف المحتمل.

ويظهر الجدول ١٣-٤ برنامج المراجعة للإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين وفقاً للأهداف وأيضا لمخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. ويعكس برنامج المراجعة الإستنتاجات عن أدلة المراجعة المخططة في قائمة تخطيط الادلة بالشكل ١٣-٧. ويظهر الجدول ١٣-٥ نمط الأداء لبرنامج المراجعة. وتتماثل إجراءات المراجعة مع تلك الواردة في الجدول ١٣-٤ عدا الإجراء الثاني الذي يتعلق بالإجراء التحليلي. ويعكس الرقم داخل الأقواس نقطة الرجوع المتقاطعة بين الجدولين.

الشكل ١٣-٧

قائمة تخطيط الأدلة لتحديد الإختبارات التفصيلية لأرصدة شركة Hillsburg Hardware - المدينون

	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الاكتمال	الدقة	التبويب	التفاصيل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
خطر القاعدة المكونة	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
الخطر الطبيعي	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض
خطر الرقابة - المبيعات	منخفض	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة النقدية المحصلة	متوسط	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الرقابة - أنواع الرقابة الإضافية	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	لايوجد	منخفض	منخفض
الإختبارات الأساسية للعمليات - المبيعات	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإختبارات الأساسية لتعديلات - النقدية المحصلة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإجراءات التحليلية	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
خطر الإكتشاف المخطط للإختبارات التفصيلية للأرصدة	مرتفع	متوسط	مرتفع	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض

الجدول ١٣-٤
أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وبرنامج المراجعة بشركة Hillsburg Hardware – دائرة المبيعات والتحصيل (نمط التصميم)

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجـــــراء المراجعـــــة
إتفاق رصيد المدينين في ميزان المراجعة الزمني مع القيمة المرتبطة به في الملف الرئيسي، وتم تجميع الإجمالي على نحو صحيح مع إتفاق ذلك مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	• تتبع ١٠ حسابات من ميزان المراجعة إلى الحسابات بالملف الرئيسي (٦) • جمع صفحتان من ميزان المراجعة، وإجمالي كافة الصفحات (٧) • تتبع الرصيد إلى الأستاذ العام. (٨)
وجود أرصدة المدينين المدرجة بميزان المراجعة الزمني (الوجود)	• مصادقة المدينين بإستخدام المصادقات الإيجابية. مصادقة كافة الحسابات التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار وإستخدام المعاينة عبر الإحصائية لبقية الحسابات. (١٠) • تنفيذ إجراءات بديلة لكافة المصادقات التي لم يتم تسلم الردود عنها في الطلب الأول أو في الطلب الثاني. (١١) • فحص ميزان المراجعة للمدينين للتعرف على المستحقات الكبيرة وغير العادية. (١)
تم إدراج أرصدة المدينين الفعلية في ميزان المراجعة الزمني (الإكتمال)	• تتبع ٥ حسابات من الملف الرئيسي للمدينين إلى الرصيد بميزان المراجعة الزمني. (٩)
تم إدراج أرصدة المدينين في ميزان المراجعة على نحو دقيق (الدقة)	• مصادقة المدينين بإستخدام المصادقات الإيجابية. مصادقة كافة الحسابات التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار وإستخدام المعاينة غير الإحصائية لبقية الحسابات. (١٠) • تنفيذ إجراءات بديلة لكافة المصادقات التي لم يتم تسلم الردود عنها في الطلب الأول أو في الطلب الثاني. (١١) • فحص ميزان المراجعة للمدينين للتعرف على المستحقات الكبيرة وغير العادية. (١)
تم تبويب أرصدة المدينين المذكورة بميزان المراجعة الزمني على نحو ملائم (التبويب)	• فحص المستحقات المدرجة في ميزان المراجعة الزمني للتعرف على أوراق القبض والمستحقات من الأطراف المرتبطة (٣). • الإستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أوراق قبض تخص الأطراف المرتبطة أو ما إذا كان هناك مستحقات طويلة الأجل قد تم إدراجها في ميزان المراجعة (٤)

تم تسجيل العمليات المالية في دورة المبيعات والتحصيل في الفترة الملائمة (التفاصل الزمني)	• إختيار العمليات المالية الأربعين الأخيرة للمبيعات من يومية مبيعات السنة الحالية والعمليات المالية الأربعين الأولى من السنة المالية وتتبع كل منها إلى مستندات الشحن المرتبطة، وفحص تاريخ الشحن الفعلي والتسجيل الصحيح. (١٤) • فحص مردودات ومسموحات المبيعات ذات الحجم الكبير بعد تاريخ إعداد الميزانية لتحديد ما إذا كان يجب تضمينها في الفترة الحالية. (١٥)
تم إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق)	• تتبع ١٠ حسابات من الجدول الزمني إلى الملف الرئيسي للمدينين لإختبار المدى الزمني الصحيح في ميزان المراجعة. (٦) • جمع الأعمدة الزمنية في ميزان المراجعة وإجمالي الصفحات. (٧) • الجمع العكسي للأعمدة الزمنية. (٧) • اجراء مناقشة مع مدير الإئتمان حول إحتمال تحصيل الحسابات القديمة. فحص النقدية المحصلة الحالية وملف الإئتمان لكافة الحسابات التي يزيد تاريخ إستحقاقها عن ٩٠ يوم وتقييم ما إذا كانت المستحقات قابلة للتحصيل. (١٢) • تقييم مدى كفاية المخصص بعد تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى التي تتعلق بإمكانية تحصيل المستحقات. (١٣)
يوجد للعميل حقوق على المستحقات في ميزان المراجعة (الحقوق)	• فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على أية إشارة عن رهن أو تحويل ارصدة المدينين إلى وكيل تجاري. (٥) • الإستفسار من الإدارة عما إذا كان قد تم رهن اية مستحقات أو تحويل اية مستحقات لوكيل تجاري. (٥)
تم عرض والإفصاح عن الحسابات في دائرة المبيعات والتحصيل والمعلومات المرتبطة بها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	• فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على أية إشارة عن رهن أو تحويل ارصدة المدينين إلى وكيل تجاري. (٥) • الإستفسار من الإدارة عما إذا كان قد تم رهن اية مستحقات أو تحويل اية مستحقات لوكيل تجاري. (٥)

ملحوظة: تم تلخيص الإجراءات في صورة نمط أداء بالجدول ١٣-٥ تشير الأرقام داخل الأقواس بعد الإجراءات إلى العناصر المذكورة في الجدول ١٣-٥.

الجدول ١٣-٥

برنامج مراجعة الإختبارات التفصيلية للأرصدة بشركة Hillsburg Hardware - دائرة المبيعات والتحصيل (نمط الأداء)

١ - فحص المستحقات الكبيرة وغير العادية في ميزان المراجعة الحاضر بالمدينين.
٢ - إجراء التعليمات الحسابية للإجراءات التحليلية المذكورة في أوراق العمل المرحلة (لم يتم تضمينها) ومتابعة أية تغيرات جوهرية عن السنوات السابقة.
٣ - فحص المستحقات المدرجة في ميزان المراجعة الزمني للتعرف على أوراق القبض والمستحقات من الأطراف المرتبطة.
٤ - الإستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أوراق قبض تخص الأطراف المرتبطة أو ما إذا كان هناك مستحقات طويلة الأجل قد تم إدراجها في ميزان المراجعة.
٥- فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والإستفسار من الإدارة لتحديد ما إذا كان هناك رهن أو تحويل لأرصدة المدينين إلى وكيل تجاري.
٦ - تتبع ١٠ حسابات من ميزان المراجعة إلى الملف الرئيسي للمدينين للتعرف على المدى الزمني والرصيد.
٧ - جمع صفحتين من ميزان المراجعة لحساب الأعمدة الزمنية والرصيد وإجمالي الصفحات واتجمع العكسي للمدى الزمني.
٨ - تتبع الرصيد إلى الإستاذ العام.
٩ - تتبع ٥ سنوات من الملف الرئيسي للمدينين إلى ميزان المراجعة الزمني.
١٠ - مصادقة المدينين بإستخدام المصادقات الإيجابية، ومصادقة كافة الحسابات التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار وإستخدام المعاينة غير الإحصائية لبقية الأرصدة.
١١ - تنفيذ إجراءات بديلة لكافة المصادقات التي لم يتم تسلم الرد عنها في الطلب الأول أو في الطلب الثاني.
١٢ - إجراء مناقشة مع مدير الإئتمان حول إحتمال تحصيل الحسابات القديمة. فحص النقدية المحصلة الثانية وملف الإئتمان لكافة الحسابات التي يزيد تاريخ إستحقاقها عن ٩٠ يوم وتقييم ما إذا كانت المستحقات قابلة للتحصيل.
١٣ - تقييم مدى كفاية المخصص بعد تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى التي تتعلق بإمكانية تحصيل المستحقات.
١٤ - إختبار العمليات المالية الأربعين الأخيرة للمبيعات من يومية مبيعات السنة الحالية والعمليات المالية الأربعين الأولى من السنة التالية وتتبع كل منها إلى المستندات المرتبطة، وفحص تاريخ الشحن الفعلي والتسجيل الصحيح.
١٥ فحص مردودات ومسموحات المبيعات ذات الحجم الكبير بعد تاريخ إعداد الميزانية لتحديد ما إذا كان يجب تضمينها في الفترة الحالية.

المصطلحات الأساسية

أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين Accounts receivable balance - related audit objective . أهداف المراجعة التسع المحددة التي يستخدمها المراجع في تحديد أدلة المراجعة المناسبة لرصيد المدينين .

ميزان المراجعة الزمني Aged trial balance . قائمة بالأرصدة في الملف الرئيسي للمدينين في تاريخ إعداد الميزانية بعد تبويبها طبقاً للفترة الزمنية المستغرقة بين تاريخ البيع وتاريخ إعداد الميزانية .

الإجراءات البديلة Alternative Procedures . متابعة من المراجع للمصادقات الإيجابية التي لم يتم تسلم الرد عنها من قبل المدين مع إستخدام أدلة مرتفعة لتحديد ما إذا كانت المستحقات المسجلة موجودة فعلاً وقابلة للتحصيل .

شكل المصادقة المخالي Blank Confirmation form . خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب فيه كتابة رقم الرصيد الخاص بالحساب المدين ، بعد أحد صور المصادقة الإيجابية .

تحريفات الفاصل الزمني Cutoff misstatements . التحريفات التي تقع كنتيجة لتسجيل العمليات المالية التي تخص الفترة الحالية في الفترة التالية ، أو نتيجة تسجيل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية بالفترة الحالية .

قائمة تخطيط الأدلة Evidence Planning worksheet . ورقة عمل تستخدم لمساعدة المراجع على تحديد ما إذا كان سيتم تنفيذ أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة على نحو منخفض ، متوسط أو مرتفع لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة .

المصادقة السلبية Negative Confirmation . خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه فيه أن يتم الرد فقط في حالة وجود إختلاف مع قيمة الرصيد المذكورة في الخطاب .

المصادقة الموجبة Positive Confirmation . خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه فيه أن يوضح بشكل مباشر في الخطاب ما إذا كان الرصيد المذكور صحيح أم لا . وفي حالة عدم صحة الرصيد يطلب منه تحديد القيمة الصحيحة .

القيمة القابلة للتحقق للمدينين Relizable Value of accounts Recrivable . قيمة الأرصدة المستحقة من المدينين التي سيتم تحصيلها في النهاية .

الفرق الزمني عند مصادقة المدينين Timing difference in an accounts receivable confirmation . فرق يقوم المدين بالتقرير عنه ويمكن تحديد بسبب وجود فرق زمني بين دفاتر العميل ودفاتر المدين وبالتالي لايمثل تحريفاً .

أسئلة للمراجعة

١٣-١ (الهدف ١٣-١) : فرق بين الإختبارات التفصيلية للأرصدة، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة المبيعات والتحصيل. أشرح كيف تؤثر إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

١٣-٢ (الهدف ١٣-١) : عبر المراجع Cynthia roberts عن وجهة النظر التالية «لا أومن بتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليت في دائرة المبيعات والتحصيل. وكبديل لذلك أقوم بإرسال المصادقات السلبية في كل عملية مراجعة في تاريخ فترى. فإذا وجدت قدرا من التحريفات، أقوم بتحليلها للتعرف على الأسباب. فإذا كانت الرقابة الداخلية غير ملائمة، أقوم بإرسال مصادقات إيجابية في نهاية العام لتقييم قيمة التحريفات. فإذا نتج عن المصادقات السلبية حد أدنى من التحريفات، وغالباً مايحدث ذلك، يتم إكتشاف أن الرقابة الداخلية فعالة بدون الحاجة إلى أداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، مع أداء متطلبات المصادقة للمعهد الأمريكي للمحاسبين على نحو مرض في نفس الوقت. وفي رأي فإن أفضل إختبار للرقابة الداخلية يتمثل في السؤال المباشر للطرف الثالث» قيم هذا الرأى للمراجع.

١٣-٣ (الهدف ١٣-٣) : أذكر ٥ صور للإجراءات التحليلية في دائرة المبيعات والتحصيل. وفي كل إختبار منها صف التحريف الذي يمكن التعرف عليه.

١٣-٤ (الهدفين ١٣-٢ و١٣ ٤): عرف أهداف المراجعة التسع المرتبطة برصيد المدينين، وأذكر إجراء واحد للمراجعة لكل هدف منها.

١٣-٥ (الهدفين ١٣-٢، ١٣-٤): ماهى الأهداف التي يمكن تحقيقها جزئياً من خلال إرسال المصادقات إلى المدينين من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة برصيد المدينين.

١٣-٦ (الهدف ١٣-٤): أذكر الغرض من جمع العمود الإجمالي في ميزان المراجعة الخاص بالعميل، تتبع أسماء والقيم الفردية للمدينين الى الملف الرئيسي للمدينين، وتتبع الإجمالى إلى الأستاذ العام. هل من الضروري أن يتم تتبع كل قيمة إلى الملف الرئيسي؟ لماذا؟

١٣-٧ (الهدف ١٣-٤): فرق بين إختبارات الدقة لإجمالي المدينين وإختبارات القيمة القابلة للتحقق للمدينين.

١٣ ٨ (الهـــدف ١٣-٤): أشرح لماذا تتفق أو تختلف مع العبارة التالية: «يكون من المهم في معظم عمليات المراجعة أن يتم إختبار الفاصل الزمني للمبيعات عن النقدية المحصلة»، صف كيف تقوم بتنفيذ كل نوع من الإختبارين بإفتراض وجود مستندات سابقة الترقيم.

١٣-٩ (الهـــدف ١٣-٥): قيم العبارة التالية: «في العديد من حالات المراجعة التي يكون فيها لرصيد المدينين أهمية نسبية، يعد متطلب مصادقة أرصدة المدينين مضيعة للوقت ولن يتم تنفيذها من قبل مراجع كفء إذا لم تكن من متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. فعندما تكون الرقابة الداخلية ممتازة مع وجود عدد كبير من الأرصدة الصغيرة الحجم للمدينين ليس لديهم معرفة بوظيفة المصادقة، سيكون تنفيذ المصادقة إجراءاً لا معنى له. وتشمل الأمثلة شركات الخدمات ومتاجر التجزئة. وفي هذه المواقف، تعد إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات أكثر فعالية عن المصادقات».

١٣-١٠ (**الهدف ١٣-٥**): فرق بين المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية واذكر الحالات التي يتم فيها إستخدام كل منهما. لماذا تقوم منشآت المحاسبة عادة بإستخدام المصادقات السلبية والإيجابية في نفس عملية المراجعة الواحدة؟

١٣-١١ (**الهدف ١٣-٥**): في ظل أية ظروف يكون من المقبول مصادقة المدينين قبل تاريخ إعداد الميزانية؟

١٣-١٢ (**الهدف ١٣-٥**): أذكر العوامل الأكثر أهمية التي تؤثر على حجم العينة عند مصادقة المدينين.

١٣-١٣ (**الهدف ١٣-٥**): من النقاط التي ظهرت في الفصل الثاني عشر ضرورة أن يتم التوصل إلى عينة تمثل المجتمع. كيف يمكن استخدام هذا المفهوم مع ماورد في هذا الفصل من أنه يجب التأكيد على مصادقة الأرصدة الكبيرة والقديمة، نظراً لأنه يوجد احتمال أكبر لوقوع تحريفات بهذه الأرصدة.

١٣-١٤ (**الهدف ١٣-٥**): عرف ما هو المقصود «بالإجراء البديل» وأشرح الغرض منها. ما هو الإجراء البديل الذي يمكن الاعتماد عليه بشكل أكبر؟ لماذا؟

١٣-١٥ (**الهدف ١٣-٥**): أشرح لماذا يعد تحليل الفروق أمراً هاماً عند مصادقة المدينين، حتى إذا لم يكن للتحريفات بالعينة أهمية نسبية.

١٣-١٦ (**الهدف ١٣-٥**): أذكر ثلاثة أنواع من الفروق التي قد يتم ملاحظتها عند مصادقة المدينين ولاتشكل تحريفات. وأذكر إجراء للمراجعة في كل منها حتى يمكن التحقق من الفرق.

١٣-١٧ (**الهدف ١٣-١**): ماهي العلاقة بين كل مما يلي في دائرة المبيعات والتحصيل: خرائط التدفق، خطر الرقابة المقدر، إختبارات الرقابة، والإختبارات التفصيلية للأرصدة؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٣-١٨ (**الهدف ١٣-٣**): تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام الإجراءات التحليلية في دائرة المبيعات والتحصيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ - إتضح للمراجع المستقل كنتيجة لإستخدام الإجراءات التحليلية وجود إنخفاض في نسبة مجمل الربح من ٣٠٪ في السنة السابقة إلى ٢٠٪ في السنة الحالية. يجب على المراجع أن يقوم بـ:

(١) إصدار رأي مقيد في ضوء عدم قدرة شركة العميل على الإستمرار.

(٢) تقييم أداء الإدارة الذي سبب وقوع مثل هذا الإنخفاض.

(٣) طلب الإفصاح في الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية.

(٤) يأخذ في الاعتبار إمكانية وجود تحريف بالقوائم المالية.

ب - عندما يحدد المراجع وجود زيادة في رصيد الدين طبقاً لبطء التحصيل في بيئة تتسم بالتحفظ في سداد الأموال المستحقة، من المحتمل أن يقوم المراجع بـ:

(١) زيادة الرصيد بالمخصص لحساب الدين المعدوم.

(٢) فحص العواقب الخاصة بالإستمرار.

(٣) فحص سياسة الإئتمان والتحصيل.

(٤) توسيع الاختبارات للتعرف على إمكانية التحصيل.

جـ - عند قيامه بفحص النسب المالية الرئيسية، لاحظ المراجع أن رصيد المدينين لدى Pyzi كان يعادل ٣٠ يوماً من المبيعات في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، و٤٥ يوماً من المبيعات في ديسمبر ١٩٩٧. وبافتراض عدم وجود تغيرات في الظروف الاقتصادية، العملاء، أو حجم البيع، يمكن أن يكون سبب التغير الأكثر إحتمالاً هو:

(١) وجود زيادة بمعدل ثابت في المبيعات عام ١٩٩٧.

(٢) وجود تخفيف في سياسات الإئتمان عام ١٩٩٧.

(٣) وجود إنخفاض أرصدة المدينين الخاصة بالمبيعات عام ١٩٩٧.

(٤) وجود إنخفاض بمعدل ثابت في المبيعات عام ١٩٩٧.

١٣-١٩ (الهدف ١٣-٦): تتعلق الأسئلة التالية بمصادقة المدينين. أختر الإجابة الأمثل:

أ - عند مراجعة شركة Beke Supply للسنة المالية المنتهية في ٣١ أغسطس ١٩٩٦، أرسل المراجع مصادقات بالبريد إلى ثلاث مجموعات من المدينين على النحو التالي:

رقم المجموعة	نوع العميل	نوع المصادقة
١ -	تجار الجملة	إيجابية
٢ -	تجار التجزئة الحاليون	سلبية
٣-	تجار التجزئة الذين كان يتم التعامل معهم في الماضي	إيجابية

وتنوعت معدلات الإستجابة من كل مجموعة من ١٠٪ إلى ٩٠٪. ومن المحتمل أكثر أن تكون نسب الإستجابة على النحو التالي:

(١) ٩٠٪ للمجموعة (١)، ٥٠٪ للمجموعة (٢)، ١٠٪ للمجموعة (٣).
(٢) ٩٠٪ للمجموعة (١)، ١٠٪ للمجموعة (٢)، ٥٠٪ للمجموعة (٣).
(٣) ٥٠٪ للمجموعة (١)، ٩٠٪ للمجموعة (٢)، ١٠٪ للمجموعة (٣).
(٤) ١٠٪ للمجموعة (١)، ٥٠٪ للمجموعة (٢)، ٩٠٪ للمجموعة (٣).

ب - يعد الشكل السلبي لطلب مصادقة المدينين أمراً مفيداً في معظم الأحوال عدا الحالة التي يكون فيها:

(١) عدم فعالية الرقابة الداخلية على أرصدة المدينين المنخفضة.
(٢) وجود عدد كبير من الأرصدة الصغرى.
(٣) وجد لدى المراجع ما يجعله يعتقد أن الأشخاص الذين يتسلمون المصادقات لن يعيروها إهتمامهم.
(٤) الكبر النسبي لأرصدة الحسابات الفردية.

جـ - ما الذي يشكل مما يلي وجهة النظر الأفضل المعارضة لإستخدام المصادقات السلبية إلى المدينين؟

(١) إرتفاع التكلفة الخاصة بالإستجابة الواحدة بشكل كبير.
(٢) عدم وجود وسيلة لمعرفة ما إذا كان الشخص المستهدف قد تسلمها فعلاً.
(٣) إحتمال شعور الشخص الذي يتسلم المصادقة أنه مطلب لطيف لسداد الدين المستحق عليه.

(٤) الإستنتاج الذي يتم التوصل إليه بأن عدم تسلم إستجابة يعني صحة الرصيد قد لايكون صحيحاً.
(٥) إن استلام مصادقة إيجابية من المدينين دون وجود إشارة لوقوع استثناءات يدل على:

(١) إمكانية تحصيل الرصيد المدين.
(٢) دقة الرصيد المدين.
(٣) دقة المدى الزمني للرصيد المدين.
(٤) دقة مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٣ ٢٠ (الأهداف ١٣-٢ و١٣-٤): فيما يلي عدد من الإختبارات التفصيلية عند مراجعة المدينين:

١ - الحصول على قائمة بميزان المراجعة الزمني، جمع القائمة وتتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام.

٢- تتبع ٢٥ حساب من الملف الرئيسي للمدينين للتعرف على الأسم، القيمة والفئات الزمنية.

٣- فحص وتوثيق النقدية المحصلة لأرصدة المدينين في العشرين يوماً التالية لتاريخ إنتهاء المراجعة.

٤ - إجراء مصادقة ايجابية لـ ٢٥ حساب ومصادقة سلبية لـ ٦٥ حساب من حسابات المدينين.

٥ - تنفيذ إجراءات بديلة في الحسابات التي يتم إستلام ردود لطلبات المصادقة المرسلة لأصحابها عن طريق فحص توثيق النقدية المحصلة التالية وتقارير الشحن أو فواتير البيع.

٦ - إختبار التفاصيل الزمني للمبيعات من خلال تتبع القيود في يومية المبيعات قبل ١٥ يوم وبعد ١٥ يوم من تاريخ إنتهاء المراجعة إلى مستندات الشحن إذا كانت متاحة و/ إلى فواتير البيع.

٧ - تحديد والإفصاح عن: رهن، خصم، بيع، تخصيص حسابات للمدينين، أو ضمان الحسابات بواسطة الاخرين.

٨ - تقييم الأهمية النسبية للأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة الزمني.

المطلوب

عرف في كل إجراء من إجراءات المراجعة هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي يتم تحقيقه على نحو جزئي أو بشكل كامل.

١٣-٢١ (الهدفين ١٣ ٢ و١٣-٤) : عادة ما يتم إكتشاف التحريفات التالية في أرصدة الحسابات بدائرة المبيعات والتحصيل:

١- تسجيل النقدية المحصلة من المدينين بالفترة التالية كمتحصلات في الفترة الحالية.

٢ - عدم ملائمة مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في ضوء فشل العميل في أخذ ظروف الكساد الإقتصادي في الإعتبار عند تكوين المخصص.

٣- وجود نزاعات مع عديد من المدينين في ضوء ادعائهم بوجود عيوب بالبضاعة المباعة لهم.

٤ عدم الإفصاح عن رهن أرصدة للمدينين إلى البنك للحصول على قرض بالقوائم المالية.

٥ - تم رد البضاعة المشحونة والمدرجة في مبيعات الفترة الحالية في الفترة التالية.

٦ عدم إدراج عدد من أرصدة المدينين في الملف الرئيسي بالمدينين في ميزان المراجعة الزمني.

٧ – إدراج رصيد أحد المدينين بالملف الرئيسي للمدينين مرتين في ميزان المراجعة الزمني.

٨ – إدراج الفائدة على أوراق القبض طويلة الأجل من الشركات التابعة ضمن أرصدة المدينين.

٩ عدم تساوي إجمالي ميزان المراجعة مع القيمة بدفتر الأستاذ العام.

المطلوب

أ – عرف في كل تحريف هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة الذي يتناسب معه.

ب– أذكر لكل تحريف نوع الرقابة الداخلية الذي يجب أن يتم إستخدامه لمنع وقوعه.

حـ – أذكر لكل تحريف إجراءً واحداً للمراجعة من الإختبارات التفصيلية للأرصدة يمكن للمراجع إستخدامه لإكتشاف التحريف.

١٣-٢٢ (الهدفين ١٣-٢ و١٣-٤): فيما يلي إجراءات للمراجعة في دائرة المبيعات والتحصيل:

١ – فحص عينة من مستندات الشحن لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج رقم فاتورة البيع في كل منها.

٢ – إجراء مناقشة مع مدير المبيعات لتحديد ما إذا كان قد تم منح مسموحات المبيعات بعد تاريخ إعداد الميزانية وهي تتعلق بالفترة الحالية.

٣ جمع الأعمدة في ميزان المراجعة الزمني ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العام.

٤ – ملاحظة ما إذا كان المدير المالي قد قام بإجراء مقارنة مستقلة للإجمالي بالأستاذ العام مع ميزان المراجعة الخاص بالمدينين.

٥ – في شهر مايو، تم عد الرقم التقريبي لمستندات الشحن المحفوظة بإدارة الشحن، ومقارنة الإجمالي مع العمليات المالية للمبيعات في يومية المبيعات.

٦ – مقارنة التاريخ في عينة من مستندات الشحن طوال السنة مع فواتير البيع المزدوجة المرتبطة والملف الرئيسي للمدينين.

٧ – فحص عينة من أوامر الشراء وملاحظة ما إذا كان قد تم تدوين التصريح بالإئتمان لكل منها.

٨ – إرسال خطابات بشكل مباشر إلى المدينين السابقين الذين تم شطب حساباتهم لإعتبارها غير قابلة للتحصيل لتحديد ما إذا كان قد تم تحصيل أي حساب منها فعلاً.

٩ – فحص الملف الرئيسي للمدينين لملاحظة ما إذا كان كل رصيد من أرصدة المدينين قد تم التأشير عليه بحرف «ع» للمدين العادي، بحرف «ف» للفائدة المحملة على الرصيد المستحق، وحرف «ح» للأرصدة الخاصة بالأطراف المرتبطة.

١٠ – مقارنة التاريخ في عينة من مستندات الشحن لعدة أيام تسبق وتلي تاريخ إعداد الميزانية مع التاريخ في العمليات المالية المرتبطة بيومية المبيعات.

١١ – حساب النسبة المالية لمخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها مقسوماً على المدينين ومقارنتها مع السنوات السابق.

١٢ – فحص عينة من عمليات الإئتمان غير النقدية في الملف الرئيسي للمدينين لتحديد ما إذا كان المراجع الداخلي قد وقع على كل منها بما يشير إلى إتمام التحقق الداخلي.

المطلوب

أ - عرف نوع دليل المراجعة الذي يمكن تطبيقه لكل إجراء مما سبق.

ب - لكل إجراء، ما هو النوع الذي ينتمي إليه مما يلي:

(١) إختبار للرقابة. (٢) إختبار أساس للعمليات.

(٣) إجراء تحليلي. (٤) إختبار تفصيلي للأرصدة.

جـ - لكل إجراء تم تعريفه كإختبار للرقابة أو إختبار أساسي للعمليات، ما هو هدف أو أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يمكن تحقيقه أو التي يمكن تحقيقها؟

د - لكل إجراء تم تعريفه كإختبار تفصيلي للأرصدة، ماهو هدف المراجعة أو أهداف المراجعة المرتبطه بالأرصدة التي يمكن تحقيقها؟

١٣- ٢٣ (الهدفين ١٣ - ٢و ١٣-٤) : فيما يلي أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة، الإختبارات التفصيلية السبع لأرصدة المدينين، والإختبارات السبع من إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية للعمليات المالية في دورة المبيعات والتحصيل:

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

الإرتباط بين التفصيلات.

- الوجود.
- الإكتمال.
- الدقة.
- التبويب.
- الفاصل الزمني.

القيمة القابلة للتحقق.

- الحقوق.
- العرض والإفصاح.

إجراءات المراجعة الخاصة بالإختبارات التفصيلية للأرصدة، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات:

١ - مصادقة المدينين.

٢ - فحص مردودات المبيعات بعد تاريخ الميزانية لتحديد ما يخص الفترة الحالية منها.

٣ - مقارنة التواريخ في مستندات الشحن ويومية المبيعات خلال السنة.

٤ - تنفيذ الإجراءات البديلة للمصادقات التي لم يرد إستجابة عنها.

٥ - فحص العمليات المالية للمبيعات الخاصة بالأطراف المرتبطة والموظفين والتي تم تسجيلها كمبيعات عادية.

٦ - فحص فواتير البيع المزدوجة لمبيعات بضاعة الأمانة وعمليات الشحن الاخرى التي لاتخص الشركة.

٧ - تتبع عينة من الحسابات من الملف الرئيسي إلى ميزان المراجعة الزمني.

٨ - تتبع العمليات المالية للمبيعات المسجلة إلى مستندات الشحن لتحديد مدى وجود المستندات.

٩ – إختبار القوائم المالية لتحديد مدى ملائمة عرض المستحقات من الأطراف المرتبطة وأوراق القبض والمستحقات المرهونة.

١٠ – فحص التوقيعات على فواتير البيع المزدوجة للتعرف على مدى وجود تحقق داخلي لعمليات الضرب والجمع.

١١ – تتبع عينة من مستندات الشحن إلى القيود المرتبطة لفواتير البيع في يومية المبيعات.

١٢ – مقارنة القيم والتواريخ في ميزان المراجعة الزمني والملف الرئيسي للمدينين.

١٣ – التتبع من يومية المبيعات الى الملف الرئيسي للمدينين للتأكد من تماثل المعلومات.

١٤ – الاستفسار من الإدارة عما إذا كانت اوراق القبض المستحقة من الأطراف المرتبطة قد تم إدراجها ضمن المستحقات عن التجارة.

المطلوب

أ – حدد كل إجراء يمثل إختباراً تفصيلياً للأرصدة، وكل اجراء يمثل إختباراً للرقابة وكل إجراء يمثل اختباراً أساسياً للعمليات.

ب – حدد اختباراً واحداً لكل من الإختبارات التفصيلية للأرصدة، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات يتم من خلالها التحقق الجزئي لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. (لايتم إستخدام اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للعرض والإفصاح). ويجب أن يتم إستخدام كل إجراء لمرة واحدة فقط.

١٣–٢٤ (الهدف ١٣–١٤): تقوم شركة Nusoki ببيع أجزاء السيارات الجديدة إلى المتعاملين الأجانب في مجال السيارات. وتتطلب سياسة الشركة إستخدام مستندات شحن سابقة الترقيم يتم إصدار كل مستند منها في كل عملية بيع. وفي وقت النقل أو الشحن، يقوم مسجل الشحن بكتابة التاريخ على مستند الشحن. وتمت عملية الشحن الأخيرة في السنة المالية المنتهية في ٣١ أغسطس ١٩٩٧ عن طريق استخدام مستند الشحن رقم ٢١٦٧. ويتم إعداد الفواتير عن الشحن بالترتيب الذي يتسلم فيه مسجل إعداد الفواتير مستندات الشحن.

وتم إعداد الفواتير الخاصة بالبيع من خلال مستندات الشحن في نهاية أغسطس وبداية سبتمبر على النحو التالي:

رقم مستند الشحن	رقم فاتورة البيع
٢١٦٣	٤٣٢٢
٢١٦٤	٤٣٢٦
٢١٦٥	٤٣٢٧
٢١٦٦	٤٣٣٠
٢١٦٧	٤٣٣١
٢١٦٨	٤٣٢٨
٢١٦٩	٤٣٢٩
٢١٧٠	٤٣٣٣
٢١٧١	٤٣٣٥
٢١٧٢	٤٣٣٤

وفيما يلي معلومات عن يومية المبيعات بأغسطس وسبتمبر:

يومية المبيعات - أغسطس ١٩٩٧

اليوم من الشهر	رقم فاتورة البيع	قيمة المبيعات
٣٠	٤٣٢٦	٧٢٦,١١ دولار
٣٠	٤٣٢٩	١٩١٤,٣
٣١	٤٣٢٧	٤١٩,٨٣
٣١	٤٣٢٨	٦٢٠,٢٢
٣١	٤٣٣٠	٤٧,٧٤

يومية المبيعات - سبتمبر ١٩٩٧

اليوم من الشهر	رقم فاتورة البيع	قيمة المبيعات
١	٤٣٣٢	٢٦٤١,٣١ دولار
١	٤٣٣١	١٠٦,٣٩
١	٤٣٣٣	٨٥٢,٠٦
٢	٤٣٣٥	١٢٥٠,٥
٢	٤٣٣٤	٦٤٦,٥٨

المطلوب

أ - ماهي متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشأن الفاصل الزمني للمبيعات؟

ب - ماهي فاتورة البيع ٤٣٢٧ في حالة وجودها، التي تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الخطأ بإفتراض إستخدام طريقة المخزون الدوري؟ قم بإعداد قيد تسوية لتصحيح القائمة المالية للسنة المنتهية في ٣١ أغسطس ١٩٩٧.

جـ - بإفتراض أن مسجل الشحن قد كتب بالمصادفة ٣١ أغسطس على مستندات الشحن من ٢١٦٨ إلى ٢١٧٢. أشرح كيف يؤثر ذلك على صحة القوائم المالية. كيف يمكن أن تكتشف ذلك الخطأ بصفتك مراجع؟

د - صف، وفقاً لمصطلحات عامة، إجراءات المراجعة التي ستتبعها للتأكد من دقة الفاصل الزمني في تاريخ إعداد الميزانية.

و - عرف أنواع الرقابة الداخلية التي تخفض إحتمال حدوث تحريفات الفاصل الزمني. كيف يمكن أن تختبر كل نوع منها؟

١٣- ٢٥ (الهدف ١٣-٥) : يقوم المراجع Dodge بمراجعة القوائم المالية لشركة صناعية يوجد بها قدر كبير من أرصدة المدينين الخاصة بالتجارة. وإقتنع المراجع أن حسابات المدينين قد تلخيصها وتصنيفها على نحو ملائم وأن التخصيص وإعادة التصنيف والتقييم قد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويخطط المراجع لإستخدام طلبات المصادقة إلى المدينين لتحقيق متطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميداني بخصوص المدينين عن التجارة.

المطلوب

أ - تعريف ووصف شكلين لطلبات مصادقة المدينين وتوضيح أية عوامل سيستند إليها المراجع Dodge لتحديد الشكل الذي سيختاره منهما.

ب- بإفتراض أن المراجع dodge قد تسلم إستجابات مرضية عن طلبات المصادقة، وضح كيف سيقوم هذا المراجع بتقييم إمكانية تحصيل أرصدة المدينين عن التجارة.

حـ - ما الذي يمكن ان يستنتجه المراجع الذي لايحصل على إستجابات عن طلبات المصادقة الإيجابية من بعض المدينين خلال مراجعة أرصدة المدينين الخاصة بالتجارة؟

د - ما هي خطوات المراجعة التي يجب أن يقوم بها المراجع إذا لم يتسلم استجابات عن الطلبات الثانية للمصادقات الإيجابية* ؟

١٣-٢٦ (الهدف ١٣-٥): تم تكليفك بتنفيذ المصادقة لأرصدة المدينين وفقاً لأبعادها الزمنية خلال مراجعة شركة Blank Paper. وقمت بإختبار ميزان المراجعة الزمني وإختيار الحسابات التي سيتم إرسال المصادقة إليها. وقبل إرسال طلبات المصادقة بالبريد، طلب المدير المالي أن ينظر إلى الحسابات التي إختيرتها لإرسال المصادقات إليها لتحديد ما إذا كان سيسمح لك بإرسال المصادقات إلى أصحاب هذه الحسابات.

وعند مراجعة القائمة المختارة طلب منك المدير المالي أن لاتقوم بإرسال مصادقات إلى ٦ من أصحاب الحسابات بالقائمة. يوجد من بين الستة إثنان لهما أرصدة دائنة؛ أحد الحسابات رصيده يساوي الصفر، وبينما رصيد إثنين من الحسابات الثلاث المتبقية حجماً صغيراً، بينما يعد رصيد الحساب الأخير هاماً جداً وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية. وتمثلت الأسباب التي قدمها لتبرير طلبه بأنه يعتقد أن هذه المصادقات ستسبب الضيق إلى هؤلاء المدينين، لأن «هؤلاء المدينين يصعب التوافق معهم». ولم يرغب المدير المالي في إرسال مصادقات لذوي الأرصدة الدائنة لأن ذلك يشجعهم على المطالبة بالسداد.

بالإضافة إلى ذلك، طلب منك المدير المالي أن تقوم بإرسال ٢٠ مصادقة إضافية إلى المدينين المسجلة اسمائهم في قائمة قدمها لك. وعلل ما قام به أن ذلك يمثل وسيلة لتحصيل الإئتمان الخاص بـ «هؤلاء الأغبياء الحمقى الذين لايريدون أن يعلموا الفرق بين المراجع وهيئة تحصيل الإئتمان».

المطلوب

أ - هل من المقبول أن يقوم المدير المالي بمراجعة قائمة الحسابات التي ترغب في مصادقتها؟ ناقش ذلك.

ب- ناقش مدى ملائمة إرسال مصادقات إضافية إلى عشرين مدين.

حـ - بإفتراض أن المراجع إستجاب لطلبات المدير المالي، ما هو أثر ذلك على تقرير المراجع؟

١٣-٢٧ (الهدف ١٣-٥): تم تكليفك بعملية المراجعة الأولى في شركة Chicago في السنة المنتهية في ٣١ مارس ١٩٩٧. وتم إجراء مصادقة إلى المدينين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وكان عدد حسابات المدينين في ذلك التاريخ يقترب من ٢٠٠ حساب برصيد إجمالي ٩٦٥٧٥٠ دولار. وتم إختيار ٧٥ حساب

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

من هذه الحسابات بر صيد إجمالي ٦٥٠٧٢٥ لإجراء المصادقة. وتم استلام رد عن كافة المصادقات عدا عشرين، وتم توقيع ٣٠ مصادقة بدون تعليق، ويوجد في ١٤ مصادقة فروق ضئيلة بما يعني أن هناك رضاء واضح عنها. بينما كان في باقي المصادقات التعليقات التالية (١١ تعليق):

١ – نأسف، لا نستطيع الإجابة على طلب المصادقة الخاصة بكم عن حسابنا لأن شركة PDQ تستخدم نظام الضامن لأوراق الدفع.

٢ – تم دفع الرصيد الذي يبلغ ١٠٥٠ في ٢٢ ديسمبر ١٩٩٦.

٣ – تم دفع الرصيد الذي يبلغ ٧٧٥٠ في ٥ يناير ١٩٩٧.

٤ – تم دفع الرصيد الموضح أعلاه.

٥ – لا ندين لكم بأي شئ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، حيث تم إستلام البضائع الموضحة في الفاتورة الخاصة بكم بتاريخ ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦ ورقمها ٢٥٠٥٠ بالقيمة ١١٥٥٠ في ٥ يناير ١٩٩٧ بشروط التسليم محل البائع.

٦ – تم دفع مبلغ ٢٥٠٠ دولار مقدماً في نوفمبر ١٩٩٦ وهو ما يجب أن يغطي إجمالي الفاتورتين الذي يساوي ١٢٥٠ دولار الموضح في الكشف المرفق.

٧– لم نتسلم هذه البضاعة أبداً.

٨ – إننا نشك في مبلغ ١٢٥٢٥ دولار. نعتقد ان هذا الرقم مغالي فيه.

٩ – القيمة صحيحة. وتم شحن البضاعة إلينا كبضاعة أمانة، ستحول المبلغ بعدما يتم بيع البضاعة.

١٠– نمثل الـ ١٠٠٠٠ دولار تأمين للإيجار، ستقوم بإستخدام ذلك وفق القانون حيث يوجد إيجار مستحق لنا عن سنة ١٩٩٨ وهي اخر سنوات الإيجار.

١١ – جاء بمذكرة الإئتمان الخاصة بكم المؤرخة في ٥ ديسمبر ١٩٩٦ ان المبلغ ١٤٠ قد نتج عنه شطب الرصيد المذكور أعلاه.

المطلوب

ماهي الخطوات التي ستقوم بإتباعها حتى تقتنع بالتعليقات الاحدى عشر السابقة *.

١٣-٨ (الأهداف ١٣-٣، ١٣-٤، ١٣-٥، ١٣-٦): قمت بإجراء مراجعة القوائم المالية لشركة Hefr لعدة سنوات. كانت الرقابة الداخلية على المدينين مرضية. وتعمل الشركة وفقاً لأساس السنة المالية. تم تنفيذ مراجعة فترية في ٣١ أغسطس وشملت مصادقة المدينين وإتضح من خلالها إمكانية الاعتماد على المحاسبة عن النقدية، المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات والمستحقات.

وتتعلق مبيعات الشركة بصفة رئيسية بالمجالات الصناعية. ويوجد ما يقرب من ١٥٠٠ مدين نشط لهم حسابات تجارية يمثل ٣٥٪ منها ٦٥٪ من إجمالي القيمة النقدية بالشركة. ويتم تدوين ارصدة المدينين وفقاً لترتيب الحروف الأبجدية بالملف الرئيسي للمدينين.

ويتم إدخال بيانات مستند الشحن الى نظام الحاسب الإلكتروني الذي ينتج بشكل متزامن فاتورة البيع، يومية المبيعات، وتحديث الملف الرئيسي للمدينين.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

ويتم إستلام كافة التحصلات عن طريق الشيكات. ويتم الحصول على معلومات عن كل عملية نقدية محصلة من خلال إشعارات التحويل الموجودة مع شيكات المدينين. ويقوم مشغل الحاسب الإلكتروني بمقارنة إشعارات التحويل مع قائمة الشيكات التي يقوم شخص آخر بإعدادها عند استلام البريد. وبالنسبة للمبيعات، يتم إعداد التسجيل في يومية النقدية المحصلة وتحديث الملف الرئيسي للمدينين بشكل متزامن بعد إدخال المعلومات الخاصة بالنقدية المحصلة.

ويتم إنتاج ملخصات إجمالية شهرياً في قسم التشغيل الخاص بالحاسب الإلكتروني لتحديث حسابات الملف الرئيسي للأستاذ العام، مثل: النقدية، المبيعات والمدينين. ويتم إعداد ميزان المراجعة الزمني شهرياً.

المطلوب

إعداد إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية لإختبار الأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل (تجاهل الديون المعدومة ومخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها *).

١٣-٢٩ (الهدف ١٣-٥): عند إجراء مصادقة المدينين في شركة Reliable Service، تم إرسال ٨٥ مصادقة إيجابية بالبريد إلى المدينين ولم يتم إرسال مصادقات سلبية. ويمثل حجم أرصدة المدينين الذين تم مصادقتهم ٣٥٪ من القيمة النقدية لإجمالي المدينين. وتم إرسال طلبات مصادقة ثانية للمدينين الذين لم يستجيبوا للطلب الأول، ومع ذلك فمازال هناك مدينين لم يستجيبوا. وتم اتخاذ قرار بتنفيذ إجراءات بديلة في طلبات المصادقة العشر التي لم يرد إستجابة عنها. فطلب من أحد المساعدين القيام بتنفيذ الإجراءات البديلة والتقرير عنها إلى المراجع المتمرس بعد إستكمال الإختبارات على اثنين من الحسابات. وقام بإعداد المعلومات التالية في أوراق العمل:

١ – طلب المصادقة رقم ٩

اسم العميل – شركة Julene Malling

الرصيد – ٣٦٢١ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

النقدية المحصلة التالية بالملف الرئيسي للمدينين ١٥ يناير ١٩٩٧ – ١٨٣٨

٢٩ يناير ١٩٩٧ – ١٢٦٣

٦ فبراير ١٩٩٧ – ١٤٢٩

٢ – المصادقة رقم ٢٦

إسم العميل – شركة Rosenthal Repair Service

الرصيد – ٢٥٠٠ دولار في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

النقدية المحصلة التالية بالملف الرئيسي للمدينين ٩ فبراير ١٩٩٧ – ٥٠٠ دولار

فواتير البيع بالملف الرئيسي للمدينين

(قمت بإختبار الفاتورة المزدوجة) ١ سبتمبر – ٤٢٠٠ دولار

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

المطلوب

أ – إذا إستدعيت لتقييم مدى كفاية حجم العينة، نوع المصادقة المستخدم، والنسبة المئوية للحسابات التي تم المصادقة عنها، ما هي المعلومات الإضافية التي تحتاج إليها؟

ب – ناقش ضرورة إرسال طلبات مصادقة ثانية وتنفيذ إجراءات بديلة في حالة عدم الإستجابة.

حـ – قيم مدى كفاية إجراءات المراجعة البديلة المستخدمة للتحقق من الحسابين اللذين لم يتم الاستجابة فيهما.

حالـة عمليـة

١٣–٣٠ (الأهداف ١٣–١، ١٣–٢، ١٣–٤، ١٣–٥، ١٣–٦): قمت بمراجعة دائرة المبيعات والتحصيل في مستشفى Smalltown Regional التي تمثل مستشفى صغيرة غير هادفة للربح، وتشتهر المستشفى بالخدمة الطبية الممتازة وإمساك الدفاتر على نحو ضعيف. ويقوم العاملون في المستشفى بأداء عملهم وفق تقليد مؤداه أداء كافة جوانب العمل على النحو الصحيح، ولكن طبقاً للنقص في عدد الأفراد في إدارة المحاسبة: لايوجد وقت للتحقق الداخلي أو الأداء المتأني. وقامت منشأة المحاسبة الخاصة بك في السنوات الأخيرة بإكتشاف عدد ضئيل من التحريفات عند إعداد الفواتير والنقدية المحصلة، والمدينين. وكما يحدث في المستشفيات، يتمثل أكبر رقمين للأصول في المدينين والاصول الثابتة.

ويوجد بالمستشفى قدر كبير من القروض المستحقة للبنوك المحلية، وقام البنكان الذين يستحق لهما قيمة القروض بإبلاغ الإدارة عن معارضتهما لإعطاء مزيد من الإئتمان، خصوصاً في بناء مستشفى جديد في مدينة مجاورة. وفي الماضي سببت الضرائب الإقليمية وجود عجز، ولكن في العام الماضي تعرض الجهاز الإقليمي نفسه لوجود عجز لديه بسبب إرتفاع نسبة البطالة.

وفي السنوات الأخيرة، أظهرت إستجابة المرضى عن الطلبات الخاصة بالمصادقة وجود قدر كبير من الإحباط لديهم. وكان معدل الإستجابة منخفضاً جداً، أما الذين لم يستجيبوا، فاتضح أنهم يجهلون الغرض من المصادقات أو أنهم يجهلون الرصيد الصحيح المستحق عليهم. ومن المعروف انك تمتلك قدراً من الممارسة في مصادقة المدينين بالمستشفيات الأخرى.

وتوصلت إلى إستنتاج أن الرقابة على النقدية ممتازة وأن احتمال وجود الغش ضعيف جداً. ولكن يوجد لديك قدر أقل من الثقة بشأن الأخطاء غير المتعمدة في اعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، النقدية المحصلة، المدينون، والديون المعدومة.

المطلوب

أ – تحديد العوامل الرئيسية التي تؤثر في خطر المراجعة الممكن قبوله.

ب – ماهي الأخطار الطبيعية التي تهتم بها؟

حـ – في ظل هذه المراجعة بدائرة التحصيل والمبيعات، ماهي أنواع الإختبارات التي يحتمل أن تؤكد عليها؟

د – أشرح في كل مما يلي ما إذا كنت تخطط للتأكيد الإختبارات التالية مع تقديم الأسباب:

(١) إختبارات الرقابة.
(٢) الإختبارات الأساسية للعمليات.
(٣) الإجراءات التحليلية.
(٤) الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

حالة تطبيقية متكاملة

١٣-٣١ (الأهداف ١٣-٣، ١٣-٤، ١٣-٥، ١٣-٦) مراجعة شركة ABC - الجزء الرابع. تم التعرض في الفصول السابقة بالأجزاء الثلاثة الأولى إلى التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة للعمليات المالية التي تؤثر في أرصدة الدائنين في شركة ABC. وفي هذا الجزء الرابع سنبدأ بمراجعة رصيد حسابات الدائنين من خلال الإجراءات التحليلية.

وبإفتراض أنك قد تفهمت الرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات النقدية وقمت بتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، وتم من خلال ذلك كله تدعيم تقدير خطر الرقابة في مستوى منخفض. وبإفتراض أيضاً أن الإجراءات التحليلية تدعم المنطقية العامة للرصيد. ويوضح الشكل ١٣-٨ أرصدة الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

المطلوب

أ - توضيح العلاقات، النسبة المالية، والإتجاهات التي تعتقد انها ستوفر معلومات مفيدة عن المنطقية العامة لرصيد الدائنين.

ب - إعداد برنامج المراجعة في نمط التصميم للإختبارات التفصيلية لرصيد الدائنين. وقبل إعداد برنامج المراجعة، يجب عليك مراجعة الحالة التوضيحية لشركة Hillsburg Hardware من خلال جزئها الثالث. ويجب أن تقوم بإعداد مصفوفة مماثلة لما ورد بالشكل ١٣-٧ للدائنين. وبإفتراض أن خطر الرقابة المقدر كان منخفضاً لكافة أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأن نتائج الإجراءات التحليلية كانت مرضية لأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عن طريق تنفيذ الإجراءات التحليلية المناسبة. ويجب أن يشمل نمط التصميم لبرنامج المراجعة إجراءات المراجعة وحجم العينة لكل إجراء.

حـ - إعداد برنامج لمراجعة الدائنين في نمط الأداء بإستخدام إجراءات المراجعة وأحجام العينات من الجزء «ب».

الشكل ١٣-٨

ميزان المراجعة في شركة ABC لأرصدة الدائنين عن التجارة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧

الدائنين	الرصيد	الدائنين	الرصيد
شركة Aurent الصناعية	٢٥٠٠ دولار	شركة M & A	٤٦٦٢
شركة Alder للتأمين	٦٦٠	شركة الخدمات الكهربية بالغرب الأوسط	٢٦٩٨,١٥
الأمريكية للخدمات الحسابية	١٢١١	شركة الغاز بالغرب الأوسط	٢٤٤٢,١
Bauer and Adamson	٨٦	شركة البترول Mobil	١١٤٨٠
Bloyl & Sons	١٥٠٠	منيرسوتا الكيميائية	١٤٦٢٢,١٥
شركة الصليب المركزية	٨٧٥٣	Nielsen للمشروعات	٤٢٧,٥٦
Chelsea Development	١٨٠٠	Norris الصناعية	٩١٢٠
الكهربائية التجارية	٣٢٥٠	Pacific title Co.	٢٢٠
الكهرباء المحلية	٩٨٠	Permaloy الصناعية	٣٢٩٠
Diamond Janitorial	٧٥٠	Polein Drill and Bit	٢٨٧٠,١٦
Dictaphone Corp.	٦٧٥	Propec Inc.	٥١٠

Douglas للمعدات	٩٤٢٥	Raynu للمبيعات والخدمات	١٩١٧,٨
Ellison, Robi & Assoc.	٣٤٦,١	Reams للمقاولات	٤٥٠٠
FMC Corp	١٥٨١٩	Remington للتوريد	٩٨٤٢,١
Fiberchem inc.	٦٣١٥,٨	Ritter الهندسية	٧٢٠٠
fuller travel	٩٤٢	Roberts Bros. Service	١٨٩,٧٢
GAF Co	٥٧٥٠	S& S Truck Painting	٨١٩
Glade التخصصية	١٠٠٠	Sanders, Geo A & Co	٣٤٦
Granger للتوريد	٤٢٥٠	Sem Co, Inc	٥٠,٢
Hex co للخدمات	٧١٩,٦٢	Standard oil Co.	١٢٨١٦,٢٧
Innes, Brush & co. CPAs	١٥٠٠	التوريدات المكتبية	٦١٩,١٢
I& L plastic Corp.	١٤١٢	Thermal Tape Co	١٢٣
Judkins Co.	٢٥٠٠	Tridt Machinery, Inc	٦٨٨٨,١٢
Kaz on MHG Co.	١٦٢٧,٣	Valco للمبيعات	١٤٢٥
kedman Company	١٩,٢٧	Vermas Corp.	٢٨٤
koch plumbing للمقاولات	٢٧٥٠	Waco للإلكترونيات	١٢٦,٣٣
kohler منتجات	١٠٤٨٣,٢٣	الغربية للتليفونات	٢٣٦٩,٩٢
Lake shore Inc	١٨٥٠	williams Controls, Inc	١٩١٥
Landscape services	٤٢٠	مجموعة Xeros	٢٢٥٠
Luneberg Coating, Inc.	٢٧٢٢,١	Yates للتوريد	٩١٩,٧
		الإجمـــالي	١٩٢٠٨٥,٥٣

المعلومات الأخرى المرتبطة

- **البائعين الذين تم التعامل معهم بحجم كبير من العمليات المالية خلال السنة المالية:**

شركة الصلب المركزية	شركة البترول Mobil
التوريدات التجارية	ميلوسوتا الكيمائية
PMC Corp.	Norris الصناعية
Fiberchem inc	Remington للتوريد
GAF Co	Standard oil Co.

- **بناء على النتائج الأولية بلغ التحريف المحتمل للدائنين ٧٥٠٠ دولار.**

د - بإفتراض انه تم في المتطلب «ب» (١) تقدير خطر الرقابة على نحو مرتفع بدلاً من المستوى المنخفض لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية، (٢) تم تحديد الخطر الطبيعي على نحو مرتفع لكل هدف مراجعة مرتبط بالأرصدة، و(٣) أوضحت الإجراءات التحليلية وجود إحتمال كبير لوقوع التحريف. ما هو أثر ذلك على إجراءات المراجعة وأحجام العينة في الجزء «ب»؟

هـ - يوضح الشكل ١٣-٩ ٦ ردود على طلب معلومات من البائعين المذكورة أسمائهم في الشكل ١٣-١٠. وهذه الردود خاصة بعمليات متابعة أظهرت وجود فرق بين الرصيد لدى البائع والموجود بدفاتر الشركة. وتم توضيح نتائج المتابعة التي قام بها المراجع على كل رد. إحسب التحريف المقدر في كل رصيد من أرصدة الدائنين بناء على التحريفات المذكورة في مصادقة الدائنين وباقي المعلومات المناسبة التي تم توفيرها في هذه الحالة العملية. تأكد من أن تأخذ في اعتبارك كل من التحريفات المحتملة في أرصدة الدائنين التي لم يتم مصادقتها وخطأ المعاينة. قم بإعداد قائمة مماثلة لتلك الموضحة في الشكل ١٣-١١ لمساعدتك على التحليل. وتم توضيح

التحليل للإستثناء في شركة Fiberchem وبفرض أن شركة ABC قد قامت بجرد كامل للمخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، وأن المراجع استنتج ان المخزون المسجل يمثل المخزون الموجود فعلاً في تاريخ إعداد الميزانية.

يستخدم الحاسب الإلكتروني من خلال البرنامج الملائم لإعداد وتحليل هذه القائمة.

ز – بناء على الإستجابات للمصادقة وتحليلك في المتطلب «هـ» ماهي الإستنتاجات التي تتوصل إليها عن مدى صدق الرصيد المسجل للدائنين في شركة ABC وعن تقديرك لخطر الرقابة المقدر على نحو منخفض لكل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية؟

الشكل ١٣ – ٩

الردود على طلبات الحصول على المعلومات (٦ ردود)

بيان شركة FIBER CHEM

شركة ABC

ميدفال ، ولاية إلينوي

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
٨٣١٢	٩٧/١١/٢٢	٢٢١٧,٩٢	٢٢١٧,٩٢
٨٤٦٩	٩٧/١٢/٢	٢٥٤٠,١١	٤٧٥٨,٠٣
٨٨١٩	٩٧/١٢/١٨	١٥٥٧,٧٧	٦٣١٥,٨٠ (١)
٩٠٠٢	٩٧/١٢/٣٠	٢٤٠٣,٤٢ (٢)	٨٧١٩,٢٢

ملاحظات المراجع

(١) متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٢) تم استلام البضاعة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وبناء على الإغلاق بسبب عيد رأس السنة الميلادية تم التسجيل في ١٩٩٨/١/٢.

بيان شركة Mobil

شركة ABC

ميدفال ، ولاية إلينوي

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
DX ١٠٠٣٧	٩٧/١٢/٢	٢٨٧٠	٢٨٧٠
DX ١١٩٢٦	٩٧/١٢/٩	٢٨٧٠	٥٧٤٠
DX ١٢٦١٩	٩٧/١٢/١٦	٢٨٧٠	٨٦١٠
DX ١٤٧٧٧	٩٧/١٢/٢٣	٢٨٧٠	١١٤٨٠ (١)
DX ١٦٩٠٨	٩٧/١٢/٣٠	٢٨٧٠ (٢)	١٤٣٥٠

ملاحظات المراجع

(١) متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٢) تم شحن البضاعة بشروط تسليم محل المشتري، وصلت البضاعة في ٣ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Norris

شركة ABC

ميدڤال ، ولاية إلينوى

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
١٤٨٩٦	٩٧/١٢/٢٧	٩١٢٠	٩١٢٠ (١)
١٥١١١	٩٧/١٢/٢٧	٤٣٠٠ (٢)	١٣٤٢٠

ملاحظات المراجع

(١) متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٢) تم شحن البضاعة بشروط تسليم محل البائع في ٢١ ديسمبر ١٩٩٧، وصلت البضاعة إلى شركة ABC في ٤ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Remington

شركة ABC

ميدڤال ، ولاية إلينوى

القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم الفاتورة	التاريخ	القيمة	الرصيد المستحق
١٤١٧٠٢	٩٧/١١/١٠	٣٧١٢,٠٩ (٣)	٣٧١٢,٠٩
١٤٢٦١٩	٩٧/١١/١٩	١٩٨٤,٨ (١)	٥٦٩٦,٨٩
١٤٢٨١١	٩٧/١٢/٤	٢٣٢٠ (٢)	٨٠١٦,٨٩
١٤٣٦٠٠	٩٧/١٢/٢١	٣٨١٠,٠١ (٢)	١١٨٢٦,٩
١٤٣٩١٨	٩٧/١٢/٢٦	٣٧٠٧ (٣)	١٥٥٣٣,٩

ملاحظات المراجع

(١) تم الدفع من قبل شركة ABC في ٢٨ ديسمبر ١٩٩٧. الدفع في طريقه للحدوث في نهاية العام.

(٢) إجمالي هذه العناصر ٩٨٤٢,١ متفق مع قائمة أرصدة الدائنين.

(٣) تم شحن البضائع بشروط تسليم محل البائع في ٢٦ ديسمبر ١٩٩٧، وصلت البضائع لشركة ABC في ٣ يناير ١٩٩٨.

بيان شركة Advent الصناعية
شركة ABC
ميدفال ، ولاية إلينوى
القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

المبلغ المستحق عن التقدم الأول في العقد	٢٥٠٠	(١)
المبلغ المستحق عن التقدم الثاني في العقد	١٥٠٠	(٢)
إجمالي المستحق	٤٠٠٠	

ملاحظات المراجع
(١) تتفق مع قائمة أرصدة الدائنين
(٢) يستحق المبلغ عن التقدم في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ لكل عقد نتيجة إنشاء علامة كهربية جديدة . سيتم تركيب العلامة في ١٥ يناير ١٩٩٨ .

بيان شركة Fuller Travel
شركة ABC
ميدفال ، ولاية إلينوى
القيم المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧:

رقم التذكرة	التاريخ	القيمة		الرصيد المستحق
٨٤٣٦٠١١٠٢	٩٧/١٢/٤	٢٨٠	(٢)	٢٨٠
٨٤٣٦٠١٨١٩	٩٧/١٢/١٢	٢٨٠	(٢)	٥٦٠
٨٤٣٦٠٢٢٢٢	٩٧/١٢/٢١	٣٨٣	(١)	٩٤٣
٨٤٣٦٠٢٩١٩	٩٧/١٢/٢٦	٣٨٣	(٢)	١٣٢٦

ملاحظات المراجع
(١) لم يتم إستخدام التذكرة وتم إعادتها للإئتمان . يتم منح الإئتمان في يناير ١٩٩٨ .
(٢) إجمالي هذه العناصر ٩٤٣ تتفق مع قائمة أرصدة الدائنين .

الشكل ١٣ – ٦

عينة مختارة للمصادقة من أرصدة الدائنين في شركة ABC ٣١ ديسمبر ١٩٩٧

العناصر ذات الحجم الكبير	
١ – شركة الصلب المركزية	٨٧٥٣ دولار
٢ – التوريدات التجارية	٣٢٥٠
٣ – FMC	١٥٨١٩
٤ – Fiberchem Inc	٢٣١٥,٨
٥ – GATCO	٥٧٥٠
٦ – شركة البترول Mobil	١١٤٨٠
٧ – ميتروسون	١٤٦٢٢,١٥
٨ – Norris الصناعية	٩١٢٠
٩ – Remington للتوريد	٩٨٤٢,١
١٠ – Standard oil	١٢٨١٦,٢٧
العناصر الأخرى ذات الأهمية النسبية	
١١ – منتجات Kohler	١٠٤٨٣,٢٢
العناصر الإضافية في العينة العشوائية	
١٢ – شركة Advent الصناعية	٢٥٠٠
١٣ – الكهرباء المحلية	٩٨٠
١٤ – Fuller Travel	٩٤٣
١٥ – J & L Plastic	١٤١٢
١٦ – شركة M & A	٤٦٦٢
١٧ – Permaloy الصناعية	٣٢٩٠
١٨ – S & S Truck Painting	٨١٩
١٩ – Todd Machinery	٦٨٨٨,١٢
٢٠ – الغربية للتليفونات	٢٣٦٩,٦٢
	١٣٢١١٥,٢٩

الشكل ١٣ - ١٩

تحليل أرصدة الدائنين عن التجزئة في شركة ABC ٣١ ديسمبر ١٩٩٧

البائع	الرصيد بالدفاتر	القيمة المصدق عليها من البائع	الفرق: الدفاتر تزيد (تقل) عن القيمة المصدق عليها	الفرق الزمني: لا تحريف	التحريف في الدائنين دائن (مدين)	التحريف في الدائنين: التحريف بالميزانية دائن (مدين)	التحريف في الدائنين: التحريف في قائمة الدخل دائن (مدين)	موجز للإستثناء
Inorchem	٦٣١٥,٨	٨٧١٩,٢٢	(٢٤٠٣,٤٢)		٢٤٠٣,٤٢		٢٤٠٣,٤٢	عدم تسجيل المشتريات داخل الدائنين حتى

الفصل الرابع عشر:

معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة

Audit Sampling for Tests of Details of Balances

تحظى المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية بالقبول طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولكن عند إستخدام أي نوع منهما، يجب أن يتم أداء المعاينة على نحو جيد

يقـــوم Bob Lake بمهمة مدير المراجعة خلال مراجعة شركة Images, Inc التي تمثل شـركـة متخصصة في مجال تجارة التجزئة وتمتلك متاجر في منطقة الغرب الأوسط وقامت بإجراء التوسعات في ولايتي تكساس وأريزونا. وتتعامل هذه الشركة مع النساء العاملات من خلال بطاقات إئتمان يتوافر بها عدد من المزايا تفوق كل من VISA و Master Card. ويتم تنفيذ الإجراءات المحاسبية في هذه الشركة مركزياً، حيث يتم إدخال العمليات المالية مباشرة عن طريق الحاسب الإلكتروني والإحتفاظ بملفات المبيعات والمدينين في قواعد بيانات في مدينة سانت لوبس بولاية ميسوري.

وتشجع المنشأة التي يعمل بها المراجع Bob Lake إستخدام المعاينة الإحصائية في الممارسة العملية، وتقدم برنامج تدريبي لتنمية القدرات الإحصائية لكل منسق إحصائي في جميع مكاتبها. وكان المنسق الإحصائي في المكتب الذي يعمله فيه Bob هي Barbara Ennis. ويعتقد Bob أنه يجب إختبار العمليات المالية للمبيعات و مصادقة المدينين من خلال أداء المعاينة الإحصائية. ولذلك طلب من Barbara أن تصمم وتشرف على الجوانب الإحصائية لهذه الإختبارات.

وقامت Barbara بإعداد برنامج لتصميم إختبارات المراجعة وإجراءات المصادقة التي تشمل تحديد أحجام العينات. وقدمت البرنامج إلى Bob حتى يقوم بتنفيذه، وأخبرته أنه يمكن مساعدته في تقييم النتائج بعد تنفيذ الإختبارات. وتوقع Bob أنه سيتم أداء إختبارات المبيعات في وقت قريب نسبياً، ولكن مضى شهران منذ تسلمه البرنامج من Barbara إنتظاراً لإكتمال إجراءات المصادقة.

وأشارت إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات إلى عدم وجود إستثناءات في العينة. وأبلغ Bob ذلك إلى Barbara التي أشارت إلى أن التقييم كان دقيقاً جداً. وتم تحقيق أهداف الإختبارات ولا يوجد داع لأداء إختبارات إضافية. وأضافت أيضاً إلى أن إجراءات المصادقة المخططة بما فيها حجم العينة كانت ملائمة.

وعندما تم إستلام كافة الردود على المصادقات أو تنفيذ الإجراءات البديلة بعد عدة أسابيع تالية، إستدعى Bob السيدة Barbara لتقوم بالتقييم الإحصائي. وفوجئ بشكل مزعج أن Barbara قد تركت منشأة المراجعة، والأسوأ من ذلك أنه لا يوجد شخص لديه تدريب إحصائي يحل محلها. وعندما إستشار شريك المراجعة المسئول عن عملية المراجعة بشأن هذا الأمر، تم إبلاغه بما يلي «لم يتحول الإختبارات الإحصائية إلى إختبارات غير إحصائية». وقام Bob بذلك عن طريق حساب النسبة المئوية للتحريف المتوسط في معاينة المصادقة وضربها في إجمالي المجتمع. وكانت القيمة كبيرة ولكنها

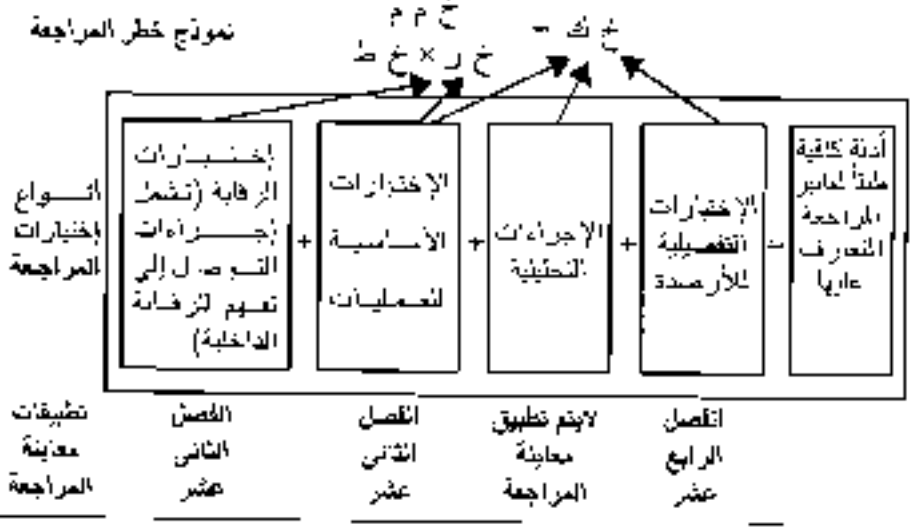
غير جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، وبالتالي إستنتج Bob أن أهداف إختبارات المصادقة تم تحقيقها.

وفي السنة التالية، حدث إنخفاض حاد في أرباح شركة Images, Inc، وكان السبب الجزئي في ذلك هو شطب عدد كبير من أرصدة المدينين. وإنخفض سعر السهم على نحو حاد وتم رفع قضية، وكان اسم المنشأة التي يعمل فيها المراجع Bob ضمن قائمة المتهمين. وتم تكليف خبير خارجي لفحص أوراق عمل المراجعة. وقام الخبير بحساب فترة الثقة للتحريفات الممكنة مع نتائج معاينة المصادقة التي قام Bob بتقييمها بشكل غير إحصائي. وعلى الرغم من أنه يمكن المجادلة بأن نقطة التقدير، بما يتوافق مع تقدير Bob، كانت غير جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، إلا أن الحد الأعلى لفترة الثقة يزيد بشكل محتوى على أي مستوى مناسب للأهمية النسبية. ولذلك قامت المنشأة التي يعمل فيها Bob بتسوية القضية مقابل دفع ٣,٥ مليون دولار.

* * * *

يتم إستخدام كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في المراجعة على نحو مكثف في الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتوقف تقدير إستخدام أي منهما بشكل أساسي على: تفضيل المراجع، الخبرة، وتوافر المعرفة بالمعاينة الإحصائية. ويتم إستخدام معاينة المراجعة عند مراجعة أرصدة المدينون كإطار يمكن الرجوع إليه لمناقشة معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة في هذا الفصل، ولكن يمكن أيضاً إستخدام معاينة المراجعة في مراجعة العديد من الحسابات الأخرى. ويوضح الشكل ١٤ ١٠ كيف ترتبط معاينة المراجعة بأنواع إختبارات المراجعة.

الشكل ١٤ ١٠
كيف ترتبط معاينة المراجعة مع أنواع إختبارات المراجعة



ويوجد إرتباط مباشر بين الفصل الرابع عشر والفصول الحادي عشر والثاني عشر والثالث عشر. ويتمثل هذا الإرتباط في أنه يجب على المراجع قبل إستخدام المعاينة الإحصائية في الإختبارات التفصيلية أن يحدد مايلي: التحريف المحتمل أو القبول، خطر المراجعة الممكن قبوله، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، ويجب على المراجع أيضاً تنفيذ وتقييم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وأداء الإجراءات التحليلية. وبمعنى آخر، يجب قبل تطبيق المعاينة في المراجعة على أرصدة

المدينين، أن ينفذ المراجع ويستكمل كافة أجزاء منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين والموضحة في الشكل ١٣-٢، ما عدا تحديد حجم العينة والعناصر التي سيتم إختيارها في المعاينة.

مقارنة بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية ولإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Comparisons of audit Sampling for tests of Details of Balances and for tests of Controls and Substantive tests of Transactions

الهدف التعليمي ١٤-١: التمييز بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة ولإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية

تطبق كافة مفاهيم المعاينة التي سبق عرضها في الفصل الثاني عشر لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بنفس القدر على الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وفي كلتا الحالتين، سيرغب المراجع في التوصل إلى إستنتاج عن المجتمع ككل بناء على العينة. وبذلك، يعد كل من خطر المعاينة وخطر عدم المعاينة من الأمور الهامة في كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

وعند التعامل مع خطر المعاينة، يكون مقبولا إستخدام الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية لكافة أنواع الإختبارات الثلاث.

ويتمثل الفرق الأهم بين إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة في ما يهدف المراجع من قياسه. ففي إختبارات الرقابة، يتمثل الجانب محل الاهتمام في إختبار فعالية الرقابة الداخلية عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة. وعندما ينفذ المراجع إختبارات الرقابة، يتمثل الغرض في تحديد ما إذا كان معدل الإستثناء في المجتمع منخفضاً على نحو كاف لتبرير تخفيض خطر الرقابة المقدر لتخفيض الإختبارات الأساسية. وفي الإختبارات الأساسية للعمليات، يهتم المراجع بكل من فعالية الرقابة الرقابة والصحة النقدية للعمليات المالية في النظام المحاسبي. أما في الإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتمثل الاهتمام في تحديد ما إذا كانت القيمة النقدية لرصيد الحساب يوجد بها تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. وبالتالي لابعد إستخدام الإختبارات الخاصة بتحديد معدل الحدوث أمراً مفيداً في الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وبدلاً من ذلك، يستخدم المراجع أساليب المعاينة التي توفر نتائج بالقيم النقدية. ويوجد في المراجعة ثلاثة أنواع أساسية لطرق المعاينة يتم إستخدامها لحساب التحريفات بالقيم النقدية. وتتمثل في: المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling، معاينة الوحدة النقدية Monetary unit Sampling ومعاينة المتغيرات variable Sampling. وسيتم التعرض لكل نوع من هذه الأنواع بهذا الفصل. وسنبدأ بالمعاينة غير الإحصائية.

المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling

الهدف التعليمي ١٤-٢: تطبيق المعاينة غير الإحصائية في الإختبارات التفصيلية للأرصدة

سيتم عند إستخدام كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في الإختبارات التفصيلية للأرصدة تطبيق الخطوات الأربعة عشر التي تم مناقشتها في الفصل الثاني عشر في إطار إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ومن الضروري أن يتم فهم أوجه التشابه والاختلاف في التطبيق بين معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة مع اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. وفيما يلي عرض للخطوات الأربع عشر ؛ وأيضا سيتم عرض الخطوات الخاصة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالعمود الأيمن للمقارنة:

الخطوات: معاينة المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات	الخطوات: معاينة المراجعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة
تخطيط العينة	**تخطيط العينة**
١- تحديد أهداف إختبارات المراجعة	١- تحديد أهداف إختبارات المراجعة
٢- تحديد إمكانية تطبيق معاينة المراجعة	٢- تحديد إمكانية تطبيق معاينة المراجعة
٣- تعريف الصفات وحالات الإستثناء	٣- تعريف حالات التحريف
٤- تعريف المجتمع	٤- تعريف المجتمع
٥- تعريف وحدة المعاينة	٥- تعريف وحدة المعاينة
٦- تحديد معدل الإستثناء المحتمل	٦- تحديد التحريف المحتمل أو المقبول
٧- تحديد الخطر الذي يمكن قبوله لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا	٧- تحديد الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح
٨- تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع	٨- تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع
٩- تحديد الحجم الأولي للعينة	٩- تحديد الحجم الأولي للعينة
إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة	**إختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة**
١٠- إختيار العينة	١٠- إختيار العينة
١١- تنفيذ إجراءات المراجعة	١١- تنفيذ إجراءات المراجعة
تقييم النتائج	**تقييم النتائج**
١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع	١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع
١٣- تحليل الإستثناءات	١٣- تحليل التحريفات
١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع	١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع

تحديد أهداف إختبار المراجعة State the objective of the audit Test

عندما يتم إستخدام العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة، يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كان رصيد الحساب محل المراجعة يتسم بعدالة العرض. ولتوضيح طبيعة مشكلة المراجعة، سيتم إستخدام مثال مبسط. في السؤال ١٤-٢٧، يوجد قائمة تحتوي على أربعين رصيد من أرصدة المدينين بإجمالي ٢٠٧٢٩٥ دولار. سيكون هدف المراجعة في هذه الحالة هو تحديد ما إذا كان هناك تحريف

جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية للمبلغ الإجمالي ٢٠٧٢٩٥ دولار. وبالطبع، سيتم تعريف التحريف الجوهري في ضوء التحريف المحتمل أو المقبول.

تحديد إمكانية تطبيق المعاينة في المراجعة Decide if Audit Sampling Applies

كما سبق القول في الفصل الثاني عشر: «يتم تطبيق المعاينة في المراجعة عندما يخطط المراجع للوصول إلى إستنتاج عن المجتمع بناء على العينة». وبينما من المتعارف عليه إستخدام المعاينة في عديد من الحسابات، يوجد مواقف لايمكن تطبيق المعاينة فيها. ففي المجتمع بالسؤال ١٤-٢٧، يمكن أن يقرر المراجع أن يقوم فقط بمراجعة العناصر التي تزيد عن ٥٠٠٠ دولار مع تجاهل كافة العناصر الأخرى بسبب عدم وجود أهمية نسبية لمجموع العناصر الصغرى. وفي هذه الحالة، لن يستخدم المراجع المعاينة. وعلى نحو مماثل، إذا قرر المراجع التحقق من الإضافات على الأصول الثابتة في ظل وجود إضافات صغيرة وعملية شراء كبيرة نسبيا، يمكن للمراجع أن يتجاهل العناصر الصغيرة بالكامل. وبذلك لايستخدم المراجع العينات في هذه الحالة أيضاً.

تعريف حالات التحريف Define Misstatement Conditions

يؤدي إستخدام معاينة المراجعة في الإختبارات التفصيلية للأرصدة إلى قياس التحريفات النقدية في المجتمع. ولذلك، تتمثل حالات التحريف في الحالات التي تحتوي على تحريف نقدي في عنصر العينة. وفي مراجعة أرصدة المدينين، يعد التحريف الخاص بالعميل في عنصر العينة هو التحريف.

تعريف المجتمع Define the Population

يعرف المجتمع على أنه مجتمع الدولار الذي تم تسجيله Recorded dollar Population ويقوم المراجع بعد ذلك بتقييم ما إذا كان يوجد زيادة أو نقص في المجتمع المسجل. وعلى سبيل المثال، يتكون مجتمع أرصدة المدينين في السؤال ١٤-٢٧ من أربعين حساب بإجمالي ٢٠٧٢٩٥، وتحتوي معظم المجتمعات المحاسبية التي تكون محلاً للمراجعة، بالطبع، على عناصر أكثر ويبلغ الإجمالي بها قيم نقدية أكبر.

المعاينة الطبقية، في عديد من المجتمعات، يقسم المراجعون المجتمع إلى اثنين أو أكثر من المجتمعات الفرعية قبل تطبيق معاينة المجتمع. ويطلق على ذلك المعاينة الطبقية Stratified Sampling، يجب يمثل كل مجتمع فرعي طبقة. ويتمثل الهدف من إستخدام الطبقات في السماح للمراجع بالتركيز على عناصر مجتمعات محددة وعدم التركيز على عناصر مجتمعات اخرى. ويرغب المراجعون في معظم مواقف معاينة المراجعة، بما في ذلك مصادقة المدينين، في التركيز على القيم النقدية الكبيرة المسجلة، وبالتالي يتم إستخدام الطبقات على أساس حجم القيم النقدية المسجلة.

وبفحص المجتمع في السؤال ١٤-٢٧، يتضح وجود طرق مختلفة لإستخدام طبقات للمجتمع، ويفترض أن المراجع قرر إستخدام الطبقات على النحو التالي:

الطبقة	معايير الطبقة	العدد في المجتمع	الدولارات في المجتمع
١	أكبر من ١٠٠٠٠ دولار	٣	٨٨ ٩٥٥ دولار
٢	من ٥٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠ دولار	١٠	٧١ ٢٣٥
٣	أصغر من ٥٠٠٠	٢٧	٤٧ ١٠٥
		٤٠	٢٠٧ ٢٩٥

تعريف وحدة المعاينة Define the Sampling Unit

تتمثل دائماً وحدة المعاينة في معاينة المراجعة غير الإحصائية في الإختبارات التفصيلية للأرصدة في العنصر الذي يكون رصيد الحساب. وبالنسبة للمدينين، يتم دائماً إستخدام اسم حساب المشترى أو رقمه في قائمة المدينين.

تحديد التحريف المحتمل Specify Toleruble Misstatement

سبق في الفصل الثامن العرض للتحريف المحتمل وإستخدامه في تحديد حجم العينة وتقييم النتائج في المعاينة غير الإحصائية. ويبدأ المراجع بحكم أولى عن الأهمية النسبية مع إستخدام هذا الحكم الإجمالي في تحديد التحريف المحتمل لكل حساب.

تحديد الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح

Specify Acceptable Risk of Incorrect Acceptance

يوجد خطر في كافة تطبيقات المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية يتعلق بعدم صحة الإستنتاجات الكمية عن المجتمع. ويكون ذلك صحيح دائما ما لم يتم إختبار ١٠٠٪ من المجتمع.

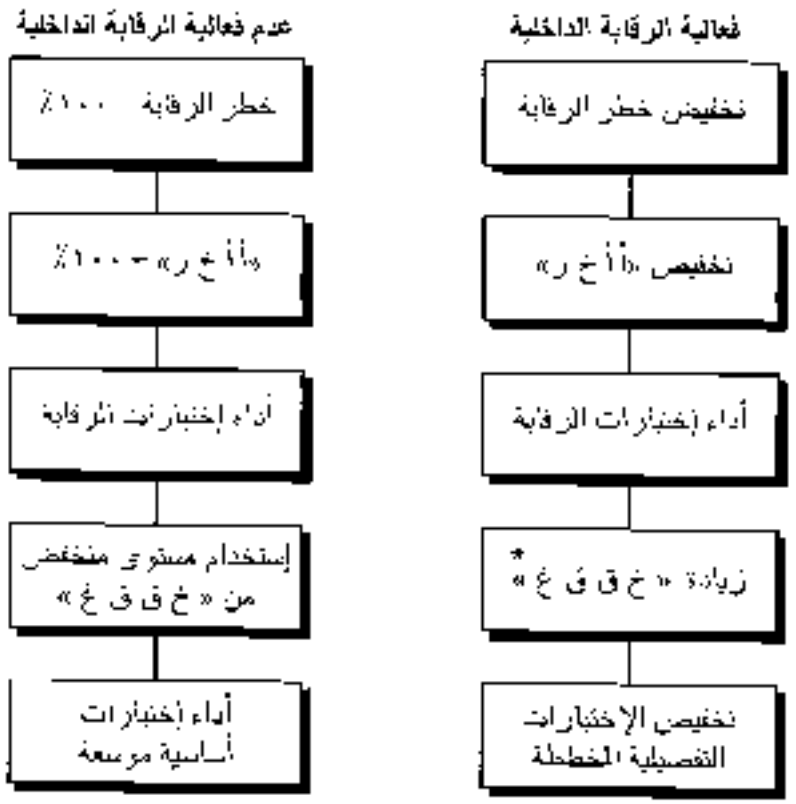
ويتمثل الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح (خ ق ق غ) في الخطر الذي يرغب المراجع تحمله من خلال قبول الرصيد على أنه صحيح بينما يزيد التحريف الحقيقي في الرصيد على التحريف المحتمل. ويساوى خ ق ق غ الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً في إختبارات الرقابة.

وتوجد علاقة عكسية بين «خ ق ق غ» وحجم العينة المرغوب فيه. وعلى سبيل المثال، إذا قرر المراجع تخفيض «خ ق ق غ» من ١٠٪ إلى ٥٪، سيؤدى ذلك إلى زيادة حجم العينة المرغوب فيه.

ويتمثل العامل الأساسي الذي يؤثر في قرار المراجع بشأن «خ ق ق غ» في خطر الرقابة المقدر في نموذج خطر المراجعة. فإذا كانت الرقابة الداخلية فعالة، يمكن تخفيض خطر الرقابة، بما يسمح للمراجع بزيادة «خ ق ق غ». وهكذا، بالمقابل، يتم تخفيض حجم العينة المرغوب فيه للإختبار التفصيلي لرصيد الحساب الذي يتم مراجعته

وتوجد عادة صعوبة لدى الطلاب تتعلق بفهم كيف يؤثر كل من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً والخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح في عملية تجميع الأدلة. وإتضح في الفصل العاشر انه يمكن تخفيض الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالأخطاء والمخالفات النقدية في حالة فعالية الرقابة الداخلية عن طريق تقدير خطر الرقابة وأداء إختبارات الرقابة. ويتفق تأثير كل من «أ خ ر» و«خ ق ق غ» مع هذا الإستنتاج. فإذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، سيمكن تخفيض خطر الرقابة. ويتطلب خطر الرقابة المنخفض مستوى منخفض من «أ خ ر» عند إختبار الرقابة. ويتطلب ذلك بالتالى حجم عينة أكبر. فإذا كانت الرقابة فعالة، سيظل خطر الرقابة منخفضا، مما يسمح للمراجع بزيادة «خ ق ق غ» (من خلال نموذج خطر المراجعة)، وبالتالى يتطلب الأمر إستخدام عينة ذات حجم أصغر للإختبارات الأساسية التفصيلية للأرصدة المرتبطة. ويوضح الشكل ١٤-٢ العلاقة بين «أ خ ر» و«خ ق ق غ».

الشكل ١٤-٢
أثر «أ خ ر» و «خ ق ق غ» على الأدلة المرغوب فيها



* بافتراض أن نتائج إختبارات الرقابة مرضية، بما يسمح بأن يظل مستوى خطر الرقابة منخفضاً.

وبجانب خطر الرقابة، يتأثر «خ ق ق غ» أيضاً بشكل طردي بخطر المراجعة الممكن قبوله وبشكل عكسي بالإختبارات الأساسية الأخرى التي تم تنفيذها فعلاً أو التي تم تخطيطها لرصيد الحساب. وعلى سبيل المثال، إذا تم تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله، يجب تخفيض «خ ق ق غ». وإذا تم تنفيذ الإجراءات التحليلية وأشارت النتائج إلى أن رصيد الحساب يتسم بعدالة العرض، يجب زيادة «خ ق ق غ». وبمعنى آخر، إذا كانت الأدلة الناتجة عن الإجراءات التحليلية تدعم رصيد الحساب، سيتطلب الموقف التوصل إلى قدر أقل من إختبار تفصيلي بإستخدام المعاينة لإحجار المستوى الممكن قبوله من خطر المراجعة. ويعد التوصل إلى نفس الإستنتاج ملائماً في العلاقة بين كل من الإختبارات الأساسية للعمليات، «خ ق ق غ» وحجم العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويلخص الشكل ١٤-٣ العلاقات المختلفة التي تؤثر في «خ ق ق غ».

الشكل ١٤-٣

العلاقة بين العوامل التي تؤثر في «خ ق ق غ» وحجم العينة المرغوب فيه لمعاينة المراجعة

العامل الذي يؤثر في «خ ق ق غ»	مثـــال	الأثر على «خ ق ق غ»	الأثر على حجم العينة
فعالية الرقابة الداخلية (خطر الرقابة)	الرقابة الداخلية فعالة (انخفاض خطر الرقابة)	الزيـــادة	التخفيض
الإختبارات الأساسية للعمليات	عدم إكتشاف إستثناءات عند أداء الإختبارات الأساسية للعمليات	الزيـــادة	التخفيض
خطر المراجعة الممكن قبوله	إنخفاض إحتمال الإفلاس (زيادة خطر المراجعة الممكن قبوله	الزيـــادة	التخفيض
الإجراءات التحليلية	أداء الإجراءات التحليلية مع عدم وجود إشارة لتحريفات محتملة	الزيـــادة	التخفيض

تقدير التحريفات في المجتمع Estimate Misstatements in the Population

عادة ما يتوصل المراجع إلى هذا التقدير بناء على الخبرة السابقة مع العميل ومن خلال تقدير الخطر الطبيعي وأخذ نتائج إختبارات الرقابة في الإعتبار وتنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية التي تم أدائها فعلاً.

تحديد الحجم الأولي للعينة Determine the Initial Sample Size

يقوم المراجعون الذين يستخدمون المعاينة غير الإحصائية بتحديد الحجم الأولي للعينة حكمياً من خلال أخذ العوامل التي تم عرضها حتى الآن في الاعتبار. ويلخص الشكل ١٤-٤ العوامل الأساسية التي تؤثر في حجم العينة بالمعاينة غير الإحصائية وكيف يتأثر حجم العينة.

وعندما يستخدم المراجع المعاينة الطبقية، يجب توزيع حجم العينة بين الطبقات. وعادة ما يخصص المراجع جزءاً كبيراً من عناصر المجتمع الكبرى. وعلى سبيل المثال، في المثال المأخوذ من السؤال ١٤-٢٧، والذي يتعلق بتوزيع حجم العينة على العناصر الأربعين، قد يقرر المراجع إختيار كافة الحسابات الثلاث من الطبقة الأولى، و ٦ حسابات في كل طبقة من الطبقتين الثانية والثالثة. ويلاحظ أن المراجع لم يطبق معاينة المراجعة في الطبقة الأولى لأن كافة عناصر المجتمع قد تم مراجعتها.

إختيار العينة Select the Sample

عند إستخدام المعاينة غير الإحصائية، تسمح معايير المراجعة للمراجع بإستخدام أي طريقة من طرق الإختيار التي سبق مناقشتها في الفصل الثاني عشر. وعن المهم أن يستخدم المراجع الطريقة التي تسمح بالتوصل إلى إستنتاجات ذات معنى عن نتائج العينة.

أما بالنسبة للعينة الطبقية، فيقوم المراجع بإختيار العينات في كل طبقة بشكل مستقل. وعلى سبيل المثال، في الطبقة الثالثة بالمثال السابق، سيختار المراجع ستة عناصر للعينة من ٢٢ عنصر بمجتمع هذه الطبقة.

أداء إجراءات المراجعة Perform the Audit Procedures

حتى يمكن أداء إجراءات المراجعة، يجب أن يطبق المراجع اجراءات المراجعة الملائمة على كل عنصر بالعينة لتحديد ما اذا كان هذا العنصر يتسم بالصحة أم يوجد به تحريف. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين سيقوم المراجع بإرسال المصادقات إلى المدينين بالعينة بالطريقة التي سبق وصفها في الفصل الثالث عشر وتحديد قيمة التحريف في كل حساب تم إرسال مصادقة إليه. وبالنسبة للحسابات التي لم يتم أصحابها بالإستجابة إليها، يتم إستخدام إجراءات بديلة لتحديد التحريفات. ولايمكن للمراجع أن يتوقع نتائج ذات معنى من إستخدام معاينة المراجعة ما لم يتم تطبيق إجراءات المعاينة بعناية.

وبفرض أن المراجع أرسل طلبات مصادقة للمرة الأولى ثم للمرة الثانية وأدى الإجراءات البديلة في المثال السابق. وبفرض أن الإستنتاجات الثانية أيضاً تم التوصل إليها عن العينة بعد تسوية كافة الفروق الزمنية.

الطبقة	حجم العينة	القيم النقدية التي تم مراجعتها		التحريف لدى العميل
		القيمة الدفترية	القيمة التي تم مراجعتها	
١	٣	٨٨٩٥٥ دولار	٩١٦٩٥	(٢٤٧٠)
٢	٦	٤٣٩٩٥	٤٣٠٢٤	٩٧١
٣	٦	١٣١٠٥	١٠٩٤٧	٢١٥٨
	١٥	١٤٦٠٥٥	١٤٥٦٦٦	٣٨٩

الشكل ١٤-٤
العوامل التي تؤثر في حجم العينة للاختبارات التفصيلية للأرصدة

العامل	الظروف التي تؤدي إلى حجم صغير للعينة	الظروف التي تؤدي إلى حجم كبير للعينة
أ – خطر الرقابة (أ أ خ ر) يؤثر على الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح	خطر رقابة منخفض	خطر رقابة مرتفع
ب – نتائج باقي الإختبارات الأساسية الأخرى المرتبطة بنفس النوع من المزاعم (يتضمن ذلك الإجراءات التحليلية وباقي الإختبارات الأساسية المناسبة الأخرى). يؤثر على الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح	نتائج مرضية في باقي الإختبارات الأساسية الأخرى المرتبطة	نتائج غير مرضية في باقي الإختبارات الأساسية الأخرى المرتبطة
حـ – خطر المراجعة الممكن قبوله. يؤثر على الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح	خطر مراجعة ممكن قبوله مرتفع	خطر مراجعة ممكن قبوله منخفض
د – التحريف المحتمل أو المقبول بحساب محدد	تحريف محتمل أو مقبول كبير	تحريف محتمل أو مقبول صغير
هـ – الخطر الطبيعي. يؤثر على التحريفات الفردية في المجتمع	خطر طبيعي منخفض	خطر طبيعي مرتفع
و – الحجم المتوقع والمتكرر للتحريفات. يؤثر على التحريفات القدرة في المجتمع	تحريفات صغيرة أو ذات تكرار قليل	تحريفات كبيرة أو ذات تكرار مرتفع
ز – عدد العناصر في المجتمع	لا يوجد أثر مقرر على حجم العينة ما لم يكن المجتمع صغيراً جداً	لا يوجد أثر مقرر على حجم العينة ما لم يكن المجتمع صغيراً جداً

التعميم من العينة إلى المجتمع وتحديد إمكانية قبول المجتمع

Generalize from the Sample to the Population and Decide the Acceptability of the Population

يجب أن يصمم المراجع من العينة إلى المجتمع عن طريق (١) تصوير التحريفات من نتائج العينة إلى المجتمع، و (٢) الأخذ في الإعتبار خطأ المعاينة وخطر المعاينة (خ ق ق غ). وعلى سبيل المثال، هل توصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود زيادة في أرصدة المدينين بمبلغ ٣٨٩ دولاراً؟ لا، سيهتم المراجع بنتائج المجتمع وليس بالنتائج في العينة. وبالتالي يكون من الضروري التصوير من العينة إلى المجتمع لتقدير التحريف في المجتمع. وتتمثل الخطوة الأولى في التوصل إلى التقدير بنقطة Point Estimate الذي تم عرضه لأول مرة في الفصل الثامن. وتوجد طرق مختلفة لحساب التقدير بنقطة، ولكن تتمثل الوسيلة المتعارف عليها في إفتراض أن التحريفات في المجتمع الذي لم يتم مراجعته تتناسب مع التحريفات في العينة. ويجب أداء هذه الحسابات في كل طبقة ويتم تجميعها بعد ذلك، بدلاً من إستخدام التحريفات الإجمالية في العينة. وهكذا، يتحدد التقدير بنقطة للتحريف في المثال السابق بإستخدام طريقة المتوسط المرجح والتي سيتم توضيحها كمايلي:

الطبقة	التحريف لدى العميل ÷ القيمة المسجلة بالعينة	×	القيمة الدفترية المسجلة بالطبقة	=	التقدير بنقطة للتحريف
١	(٢٧٤٠) ÷ ٨٨٩٥٥		٨٨٩٥٥ دولار		(٢٧٤٠) دولار
٢	٩٧١ ÷ ٤٣٩٥		٧١٢٣٥		١٥٧٢
٣	٢١٥٨ ÷ ١٣١٠٥		٤٧١٠٥		٧٧٥٧
إجمالي					٦٥٨٩ دولار

ويبلغ التقدير بنقطة للتحريف في المجتمع ٦٥٨٩، ويشير ذلك إلى زيادة في الأرصدة. ولايعد التقدير بنقطة في حد ذاته مقياساً ملائماً للتحريف في المجتمع، وقد يرجع السبب في ذلك إلى خطأ المعاينة. وبمعنى اخر، نظراً لأن التقدير يتم التوصل إليه بناء على العينة، سيكون قريباً من التحريف بالمجتمع الحقيقي، ولكن من غير المحتمل ان يكون هو نفسه التحريف الفعلي في المجتمع. ويجب أن يأخذ المراجع في اعتباره إمكانية زيادة التحريف بالمجتمع الحقيقي عن القيمة المحتملة في الظروف التي يكون فيها التقدير بنقطة أقل من قيمة التحريف المحتمل أو المقبول. ويجب تنفيذ ذلك في كل من العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية.

ولا يستطيع المراجع الذي يستخدم المعاينة الإحصائية أن يقيس على نحو رسمي خطأ المعاينة وبالتالي أن يأخذ في إعتباره بشكل شخصي إمكانية تجاوز التحريف بالمجتمع الحقيقي لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول. ويتم ذلك عن طريق التوصل إلى (١) الفرق بين التقدير بنقطة والتحريف المحتمل أو المقبول، (٢) المدى الذي تم فيه مراجعة العناصر في المجتمع بنسبة ١٠٠٪، (٣) ما إذا كانت التحريفات تتوازن مع بعضها البعض أو انها في إتجاه واحد فقط، (٤) قيم التحريفات الفردية، و(٥) حجم العينة. وإستمراراً للمثال السابق، إفترض أن التحريف المحتمل أو المقبول يبلغ ٤٠٠٠٠ دولار. في هذه الحالة، يمكن أن يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود إحتمال ضئيل، في ضوء التقدير بنقطة الذي يبلغ ٦٥٨٩، لتجاوز التحريف الحقيقي لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول.

وبإفتراض أن التحريف المحتمل أو المقبول يبلغ ١٢٠٠٠، حيث يزيد فقط بمقدار ٥٤١١ عن التقدير بنقطة. في هذه الحالة، يجب أخذ العوامل الأخرى في الإعتبار. وعلى سبيل المثال، إذا تم مراجعة العناصر الكبرى في المجتمع بنسبة ١٠٠٪ (كما تم في هذا المثال)، ستكون التحريفات التي لم يتم التعرف عليها مقصورة على العناصر الصغيرة. فإذا كانت التحريفات تميل إلى التوازن وتتسم بحجم صغير نسبياً، يمكن للمراجع أن يستنتج أن التحريف بالمجتمع الحقيقي يحتمل ان يقل عن القيمة المحتملة. وأيضاً، في ظل عينة ذات حجم كبير، سيثق المراجع بشكل أكبر بقرب التقدير بنقطة من القيمة بالمجتمع الحقيقي. وبالتالي سيرغب المراجع بشكل أكبر في قبول إنخفاض التحريف بالمجتمع الحقيقي عن التحريف المحتمل أو المقبول في هذا المثال في حالة إستخدام عينة كبيرة الحجم بدلاً من إستخدام عينة متوسطة أو صغيرة الحجم. ومن جانب اخر، في حالة حدوث اختلاف في واحد أو أكثر من هذه الظروف الأخرى، يمكن التوصل إلى حكم مؤداه إرتفاع احتمال زيادة التحريف عن القيمة المحتملة، ولايمكن قبول المجتمع المسجل.

وحتى إذا تم إعتبار قيمة التحريف المحتمل أو المقبول على أنها لاتتسم بالأهمية النسبية، يجب على المراجع أن ينتظر للتوصل إلى تقييم نهائي عند إكتمال المراجعة ككل. وعلى سبيل المثال، يجب دمج كل من التحريف الإجمالي المقدر وخطأ المعاينة المقدر في أرصدة المدينين مع التحريفات المقدرة في

كافة الجوانب الأخرى بالمراجعة لتقييم أثر كافة التحريفات على القوائم المالية ككل.

تحليل التحريفات Analyze the Misstatements

كما تم في المعاينة بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، يعد تقييم طبيعة وأسباب التحريف الذي يتم إكتشافه أمراً ضرورياً. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة أرصدة المدينين، يفترض أن كافة التحريفات نتجت عن فشل العميل في تسجيل مردودات البضاعة. ويقوم المراجع بتحديد لماذا يتكرر هذا النوع من التحريف عادة، مضمون التحريفات في جوانب المراجعة الأخرى، الأثر المحتمل على القوائم المالية، وأثر ذلك على العمليات التشغيلية بالشركة.

ويتمثل الجانب الأهم في تحليل التحريف في تقدير ما إذا كان يجب إجراء تعديل على نموذج خطر المراجعة. فإذا إستنتج المراجع أن عدم تسجيل مردودات المبيعات الذي تم مناقشته في الفقرة السابقة نتج عن خلل في الرقابة الداخلية، يكون من الضروري إعادة تقدير خطر الرقابة. وسيؤدي ذلك بدوره على نحو محتمل إلى قيام المراجع بتخفيض «خ ق ق غ»، وبالتالي زيادة حجم العينة المخطط. وكما سبق الاشارة في الفصل الثامن، يجب إجراء تعديلات في نموذج خطر المراجعة مع إتمام ذلك بأقصى قدر من العناية لأن الهدف من النموذج هو أن يكون أساساً أداة للتخطيط وليس لتقييم النتائج.

ما يجب القيام به عند رفض المجتمع Action when a Population is Rejected

عندما يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه زيادة التحريف في المجتمع عن التحريف المحتمل بعد أخذ خطأ المعاينة في الإعتبار، سيعد المجتمع مجتمعاً غير مقبول. وفي هذه اللحظة يوجد العديد من الأفعال الممكنة التي يمكن أن يتخذها المراجع.

عدم القيام بأي تصرف حتى يتم إستكمال الإختبارات في جوانب المراجعة الأخرى. في النهاية يجب أن يقيم المراجع ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة يوجد بها تحريف ينسم بالأهمية النسبية. فإذا تم إكتشاف تحريفات متكافئة في جوانب المراجعة الأخرى، مثل المخزون، قد يتوصل المراجع إلى استنتاج مؤداه ان التحريفات المقدرة في أرصدة المدينين تعد تحريفات مقبولة. وبالطبع، فبل الإنتهاء من المراجعة يجب أن يقيم المراجع ما إذا كان التحريف في حساب واحد يمكن أن ينتج عنه تضليل بالقوائم المالية حتى في ظل وجود تحريفات متكافئة.

إجراء إختبارات موسعة للمراجعة في جوانب محددة. إذا أشار تحليل التحريفات إلى تركز معظم التحريفات في نوع محدد، قد يكون من المرغوب فيه تقييد الجهود الإضافية للمراجعة في الجانب الذي ظهرت هذه المشكلة فيه. وعلى سبيل المثال، إذا أظهر تحليل التحريفات في عمليات المصادقة إلى أن سبب معظم التحريفات يرجع إلى عدم تسجيل مردودات المبيعات، يجب إجراء بحث موسع لمردودات المبيعات للتحقق من انه يتم تسجيلها. ومع ذلك، يجب بذل عناية كبرى في تقييم سبب كافة التحريفات في العينة قبل التوصل إلى استنتاج عن ماذا يجب التأكيد عليه في الإختبارات الموسعة، حيث يمكن أن يوجد أكثر من جانب به مشكلة.

وعندما يتم تحليل الجانب الذي به المشكلة وإجراء التصحيح عن طريق التسوية في دفاتر العميل، يجب إظهار عناصر العينة التي أدت إلى عزل الجانب الذي به المشكلة على انها «صحيحة» في ذلك الحين. وبالتالي يمكن في هذه اللحظة إعادة حساب التقدير بنقطة بدون التحريفات التي أصبح ينظر إليها على أنها «صحيحة». ويجب أيضاً أخذ كل من خطأ المعاينة وإمكانية قبول المجتمع في الإعتبار.

وفقاً للحقائق الجديدة.

زيادة حجم العينة. عندما يقوم المراجع بزيادة حجم العينة، يتم تخفيض خطأ المعاينة إذا كان معدل التحريفات في العينة الموسعة، وفقاً لقيمتها النقدية، واتجاهها مشابهاً لتلك الموجودة في العينة الأصلية. وبالتالي يمكن ان يؤدى زيادة حجم العينة إلى إرضاء متطلبات المراجع بشأن التحريف المحتمل أو المقبول.

ويعد عادة زيادة حجم العينة إلى القدر الذي يحقق معايير عن التحريف المحتمل أو المقبول أمراً مكلفاً، خصوصاً إذا كان الفرق بين التحريف المحتمل أو المقبول والتحريف المتصور يتسم بالصغر. وحتى إذا تم زيادة حجم العينة، لايوجد تأكيد للتوصل إلى نتائج مرضية. فإذا كانت عناصر العدد والقيمة والاتجاه الخاصة بالتحريفات في العينة الموسعة تتسم نسبتها بالكبر أو بالتغير عن ما يقابلها في العينة بالأصلية، سيكون من المحتمل التوصل أيضاً إلى نتائج غير مقبولة.

وبالنسبة لإختبارات مثل مصادقة المدينين وجرد المخزون، يكون من الصعب دائماً زيادة حجم العينة، بسبب وجود صعوبة عمل، تتعلق بإعادة تنظيم هذه الإجراءات بعد البدء فيها فعلاً. حيث بمجرد إكتشاف المراجع إلى عدم كبر العينة بالقدر المناسب، سيكون قد انقضى عديد من الأسابيع فعلاً.

وعلى الرغم من هذه الصعوبات، يجب على المراجع أحياناً زيادة حجم العينة بعد الإنتهاء من الإختبار الأصلى. ومن المتعارف عليه أن يتم زيادة حجم العينة في جوانب المراجعة الأخرى بخلاف المصادقات وجرد المخزون، ولكن في بعض الأحيان يكون من الضروري القيام بذلك فى هذين الجانبين. وعندما يتم إستخدام المعاينة الطبقية، يتم التركيز عند زيادة العينات عادة على الطبقات التى تحتوى على القيم الكبيرة، ما لم يكن واضحاً أن التحريفات تتركز في بعض الطبقات الأخرى.

تسوية رصيد الحساب. عندما يستنتج المراجع أن رصيد الحساب يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية، قد يرغب العميل في تسوية القيمة الدفترية بناء على نتائج العينة. وفي المثال السابق، افترض أن العميل يرغب في تخفيض القيمة الدفترية بقيمة التقدير بنقطة (تبلغ ٦٥٨٩ دولار) لتسوية تقدير التحريف. وسيكون تقدير المراجع للتحريف الآن مساوياً للصفر، ولكن لايزال من الضروري أخذ خطأ المعاينة في الإعتبار. ومرة أخرى، بفرض أن التحريف المحتمل يبلغ ١٢٠٠٠ دولار، يجب على المراجع الآن أن يقدر ما إذا كان خطأ المعاينة يتجاوز ١٢٠٠٠ دولار وليس ٥٤١١ دولار التي تم أخذها فى الإعتبار سابقاً. فإذا اعتقد المراجع أن خطأ المعاينة ١٢٠٠٠ دولار أو أقل، سيتم النظر إلى أرصدة المدينين على انها مقبولة بعد إتمام التسوية. وإذا اعتقد المراجع أنه يزيد عن ١٢٠٠٠ دولار، لايعد تسوية رصيد الحساب إختبار عملياً.

الطلب من العميل تصحيح المجتمع. في بعض الحالات تتسم دفاتر العميل بعدم الملائمة بما يتطلب ضرورة تصحيح المجتمع ككل قبل أن يتم إستكمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، فى حالة أرصدة المدينين، قد يطلب المراجع إعداد الجدول الزمني مرة أخرى إذا توصل المراجع إلى استنتاج بوجود تحريفات جوهرية. وعندما يقوم العميل بتغيير قيم بعض العناصر في المجتمع، سيكون، بالطبع، من الضروري مراجعة النتائج مرة أخرى.

رفض إصدار تقرير نظيف. إذا اعتقد المراجع أن القيم المسجلة في الحساب لاتتسم بالعدالة، يكون من الضروري القيام بأحد البدائل السابق ذكرها على الأقل أو تقييد تقرير المراجعة وفقاً للنحو الملائم.

وإذا اعتقد المراجع أن هناك إحتمالا مقبولاً بوجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القوائم المالية، سيعد الأمر إنتهاكا خطيراً لمعايير المراجعة إذا تم إصدار تقرير نظيف للمراجعة.

معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling

الهدف التعليمي ١٤-٣: تعريف وتطبيق معاينة الوحدة النقدية

تعد معاينة الوحدة النقدية (م و ن) إبتكاراً حديثاً في منهجية المعاينة الإحصائية، وتم التوصل إليها بصفة خاصة كي يستخدمها المراجعون. وتعد حالياً أكثر الأساليب الإحصائية المتعارف عليها في إجراء المعاينة خلال تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويرجع ذلك لأنها تتميز بالبساطة الإحصائية لمعاينة الصفات مع توفير النتائج الإحصائية بإستخدام الدولارات (أو أية وحدات نقدية ملائمة). ويشار إلى «م و ن» بمعاينة الوحدة الدولارية Dollar Unit Sampling، معاينة القيمة النقدية التراكمية Cumulative Monetary Amount Sampling، والمعاينة وفقاً لتناسب الإحتمالية مع الحجم Sampling with probability Proportional to Size.(١)

الفرق بين «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية

Differences Between MUS and Nonstatistical Sampling

يوجد تشابه كبير بين إستخدام «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية بأكثر مما يوجد إختلاف بينهما، حيث يتم تنفيذ كافة الخطوات الأربع عشر أيضاً في «م و ن» برغم تنفيذ بعضها بشكل مختلف. وسيتم التركيز في هذا القسم على الفروق بين «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية مع إفتراض أن القارئ قد استوعب ما تم عرضه بخصوص المعاينة غير الإحصائية في هذا الفصل.

وسيتم فيما يلي تقديم ملخص لأهم الفروق بين «م و ن» والمعاينة غير الإحصائية، وسيتم في الجزء المتبقي من هذا القسم مناقشة «م و ن» والتناول الموسع مع الفروق الأكثر أهمية.

١- يتم تقييم وحدة المعاينة على أنها الدولار الواحد. يتمثل الجانب الأساسي في «م و ن» في تعريف وحدة المعاينة على أنها الدولار الواحد في رصيد الحساب. وتم إشتقاق اسم هذا الأسلوب الإحصائي، معاينة الوحدة النقدية، من هذا الجانب المميز. وعلى سبيل المثال في السؤال ١٤-٢٧، تم عرض مجتمع، تتمثل وحدة المعاينة به في دولار واحد ويبلغ حجم المجتمع ٢٩٥، ٢٧ دولار وليس الأربعين رصيداً التي كانت تمثل وحدات المعاينة كما سبق المناقشة. وينتج عن إعتبار الدولار الواحد وحدة للمعاينة في «م و ن» أن هناك تأكيد تلقائي على الوحدات الطبيعية (الأرصدة) ذات الرصيد الكبير بالدفاتر. ونظراً لأنه يتم إختيار العينة على أساس الدولارات على نحو فردي، سيكون للأرصدة ذات الحجم الكبير فرصة أكبر للتواجد بالعينة بالمقارنة مع الأرصدة ذات الحجم الصغير. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين، سيكون للحساب الذي يبلغ رصيده ٥٠٠٠ دولار إحتمالية للإختيار تزيد بمقدار ١٠ مرات عن رصيد الحساب الذي يساوي ٥٠٠ دولار؛ لأن الرصيد الكبير يحتوي على وحدات دولارية تزيد بمقدار ١٠ مرات عن الرصيد الصغير. ولذلك، لاتوجد حاجة لإستخدام المعاينة الطبقية في ظل إستخدام «م و ن»، حيث يتم التعامل مع الطبقات بشكل تلقائي.

---

(١) توجد أسماء عملات في عديد من الدول لايطلق عليها الدولار. ففي المكسيك مثلاً توجد معاينة وحدة البيزو. ولذلك يوجد اسم عالمي هو معاينة الوحدة النقدية Monetary. ستتخذ هذا المصطلح لإعتقادنا بملائمته في هذا الكتاب، ولكننا سنشير إلى الدولار كوحدة للمعاينة في معظم الحالات.

٢- **يتمثل حجم المجتمع في المجتمع الدولاري المسجل.** على سبيل المثال، يتكون المجتمع في الجدول ١٤-٢٧ من ٢٠٧٢٩٥ دولار عند مراجعة أرصدة المدينين، وليس من ٤٠ وحدة هي عدد أرصدة المدينين. ويتسق هذا التعريف لحجم المجتمع مع إستخدام الوحدات الدولارية.

وفي ضوء اسلوب إختيار العينة في «م و ن»، كما سيتم التعرض لذلك لاحقاً، لايعد ممكناً تقيم إحتمال العناصر غير المسجلة بالمجتمع. وبافتراض، على سبيل المثال، انه تم إستخدام «م و ن» لتقييم ما إذا كان المخزون ينسم بعدالة العرض، لن يكون ممكناً استخدام «م و ن» لتقييم ما إذا كان هناك عناصر معينة بالمخزون موجودة ولم يتم عدها عند الجرد. فإذا كان هدف الإكتمال هاماً في إختبار المراجعة، وهو كذلك عادة، يجب تحقيق هذا الهدف بشكل منفصل عن الإختبارات التي يتم أدائها من خلال «م و ن».

٣- **إستخدام الحكم الأولى عن الأهمية النسبية لكل حساب بدلاً من التحريف المحتمل أو المقبول.** يتمثل حساب مميز أخر في «م و ن» في إستخدام الحكم الأولى عن الأهمية النسبية، كما سبق التوضيح بالفصل الثامن، لإجراء تحديد مباشر لقيمة التحريف المحتمل أو المقبول الخاص بمراجعة كل حساب. وتتطلب أساليب المعاينة الأخرى أن يحدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول لكل حساب عن طريق توزيع الحكم الأولى للأهمية النسبية، كما تم التعرض له في الشكل ٨-٣. ولايعد ذلك متطلباً يجب تحقيقه عند إستخدام «م و ن». وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع حدد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية بمبلغ ٦٠٠٠٠ دولار للقوائم المالية كوحدة. سيتم إستخدام قيمة الأهمية النسبية التي تبلغ ٦٠٠٠٠ دولار، أو ما يشتق منها، كما سيتم التعرض له لاحقاً لعبر عن التحريف المحتمل أو المقبول في كافة تطبيقات «م و ن» عند مراجعة المخزون، المدينين، الدائنين، وغيرها.

٤- **يتم تحديد حجم العينة بإستخدام معادلة إحصائية.** سيتم التعرض لاحقاً للمعلومات التي يتم إستخدامها والعملية الحسابية لتحديد حجم العينة المخطط.

٥- **إستخدام قاعدة قرار رسمية لتحديد إمكانية قبول المجتمع.** تتشابه قاعدة القرار التي يتم إستخدامها في «م و ن» مع تلك الخاصة بالمعاينة غير الإحصائية، ولكن يوجد إختلاف يستحق المناقشة. وسيتم توضيح قاعدة القرار بعد توضيح العملية الحسابية الخاصة بحدود التحريف.

٦- **يتم إختيار العينة بإستخدام الإحتمالية المتناسبة مع الحجم (ح م ح).** يتم إختيار عينات الوحدة النقدية وفقاً للإحتمالية المتناسبة مع الحجم. وتتمثل هذه العينات في عينات الدولارات الفردية في المجتمع. ومع ذلك، لايمكن للمراجع مراجعة الدولارات الفردية. وبالتالي، يجب أن يحدد المراجع الوحدة الطبيعية (الرصيد) لإداء إختبارات المراجعة. وعلى سبيل المثال، في الجدول ١٤-١، سيتوصل المراجع إلى عينة عشوائية من عناصر المجتمع التي تقع بين ١ و ٧٢٧٦ (الدولارات الفردية). وبرغم ذلك، حتى يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة، يجب أن يعرف المراجع عناصر المجتمع بين ١ و ١٢ (الوحدات الطبيعية). فإذا اختار المراجع الرقم العشوائي ٣٠١٤، تتمثل الوحدة الطبيعية المرتبطة بذلك الرقم في الوحدة رقم ٦.

ويمكن التوصل إلى «ح م ح» بإستخدام برامج الحاسب الإلكتروني، جداول الأرقام العشوائية أو أساليب المعاينة المنتظمة. وسيتم تقديم توضيح لمجتمع أرصدة المدينين، بما في ذلك الإجماليات التراكمية، في الجدول ١٤-١ كدليل لإستخدام جدول الأرقام العشوائية.

وبفرض أن المراجع يرغب في إختيار عينة ذات إحتمالية متناسبة مع الحجم لأربع حسابات من

المجتمع الموضح بالجدول ١٤ ـ ١. ونظراً لأنه تم تعريف وحدة المعاينة على أنها الدولار الفردي، سيتمثل حجم المجتمع في ٧٣٦٧. وبالتالي يجب إستخدام ٤ أرقام من جدول الأرقام العشوائية أو برنامج الحاسب الإلكتروني. وبإستخدام الأربعة أرقام الأولى في جدول الأرقام العشوائية، في الجدول ١٢-٢، ومع إستخدام ١٠٠٢٣ كنقطة بداية بالعمود رقم ٤، ستتمثل الأرقام العشوائية القابلة للإستخدام في: ٦٥٨٦، ١٧٥٦، ٨٥٠، ٦٤٩٩. ويتم تحديد عناصر الوحدة الطبيعية بالمجتمع التي تحتوي هذه الدولارات العشوائية من خلال الرجوع إلى عمود الإجمالي التراكمي. وتتمثل هذه العناصر في ١١ (تحتوي على دولارات بين ٦٥٧٧ و ٦٩٨٠)، ٤ (تحتوي على دولارات بين ١٦٩٩ و ٢٢٧١)، ٢ (تحتوي على دولارات بين ٣٥٨ و ١٦٣٨)، و١٠ (تحتوي على دولارات بين ٥٧٥١ و ٦٥٧٦). وسيتم مراجعة ذلك. وسيتم تطبيق النتائج في كل وحدة طبيعية على الدولار العشوائي الذي تحتويه.

وتسمح الطرق الإحصائية المستخدمة في تقييم معاينة الوحدة النقدية بإدراج الوحدة الطبيعية بالعينة لأكثر من مرة. وهكذا، في المثال السابق، إذا كانت الأرقام العشوائية هي: ٦٥٨٦، ١٧٥٦، ٨٥٦، ٦٥٩٩، ستتمثل عناصر العينة في ١١، ٤، ٢، ١١. وسيتم مراجعة العنصر رقم ١١ لمرة واحدة، ولكن سيعامل إحصائياً على أنه عنصرين من عناصر العينة. وسيكون إحصائي العينة ٤ عناصر لوجود ٤ وحدات نقدية بالعينة.

الجدول ١٤-١
مجتمع المدينين

عنصر المجتمع (الوحدة الطبيعية)	القيمة المسجلة	الإجمالي التراكمي (الوحدة الدولارية)
١	٣٥٧ دولار	٣٥٧ دولار
٢	١٢٨١	١٦٣٨
٣	٦٠	١٦٩٨
٤	٥٧٣	٢٢٧١
٥	٦٩١	٢٩٦٢
٦	١٤٣	٣١٠٥
٧	١٤٢٥	٤٥٣٠
٨	٢٧٨	٤٨٠٨
٩	٩٤٢	٥٧٥٠
١٠	٨٢٦	٦٥٧٦
١١	٤٠٤	٦٩٨٠
١٢	٣٩٦	٧٣٧٦

ومن المشكلات التي تتعلق بالإختيار الإحتمالي المتناسب مع الحجم عدم وجود إحتمال لإختيار عناصر المجتمع التي يساوي رصيدها الصفر في ظل إختيار العينة ذات الإحتمال المتناسب مع الحجم، حتى على الرغم من أنها قد تحتوي على تحريفات. وعلى نحو مماثل، يوجد احتمال ضئيل لإدراج الأرصدة الصغرى التي يوجد بها تخفيض معنوي في قيمتها في العينة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق تنفيذ اختبارات مراجعة محددة للعناصر ذات الأرصدة الصفرية والأرصدة الصغرى، في ظل وجود افتراض بأنها محل الاهتمام.

وتوجد مشكلة أخرى تتمثل في عدم إمكانية إدراج الأرصدة السلبية، مثل الأرصدة الدائنة للمدينين، في العينة ذات الإحتمال المتناسب مع الحجم (الوحدة النقدية). ومن الممكن تجاهل الأرصدة السلبية للإختيار الإحتمالي المتناسب مع الحجم، وإختبار هذه القيم من خلال بعض الوسائل الأخرى. ويوجد بديل يتمثل في معاملة هذه الأرصدة على أنها أرصدة موجبة وإضافتها إلى العدد الإجمالي للوحدات النقدية التي يتم إختيارها؛ ومع ذلك، سيؤدى هذا البديل إلى تعقيد عملية التقييم.

٧- يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع عن طريق استخدام أساليب عينة الوحدة النقدية. بغض النظر عن طريقة المعاينة المختارة، يجب ان يقوم المراجع بالتعميم من العينة إلى المجتمع من خلال: (١) تصوير التحريفات من نتائج العينة إلى المجتمع، و(٢) تحديد خطأ المعاينة المرتبط. ويوجد أربع جوانب هامة للقيام بذلك في ظل معاينة الوحدة النقدية:

• إستخدام جداول معاينة الصفات في حساب النتائج. حيث يتم إستخدام جداول مثل الجدول ١٢-١٠ مع إحلال «خ ق ق غ» محل «أ خ ز».

• يجب تحويل نتائج الصفات إلى دولارات. ويتم من خلال معاينة الوحدة النقدية تقدير التحريفات الدولارية في المجتمع، ولبس نسبة العناصر التي يوجد بها تحريف في المجتمع ويتم التوصل إلى ذلك في معاينة الوحدة النقدية عن طريق تعريف كل عنصر بالمجتمع على أنه الدولار الواحد. ولذلك، يعد تقدير معدل الدولارات بالمجتمع التي تحتوى على تحريف السبيل لتقدير إجمالي التحريف الدولاري.

• يجب أن يضع المراجع إفتراضاً عن النسبة المئوية للتحريف في كل عنصر بالمجتمع يوجد به تحريف. ويمكن هذا الإفتراض المراجع من إستخدام جداول معاينة الصفات لتقدير التحريفات الدولارية.

• يشار إلى النتائج الإحصائية التي يتم التوصل إليها عند إستخدام معاينة الوحدة النقدية على أنها حدود التحريفات. وتتمثل هذه الحدود للتحريفات في التقديرات عن الحد الأقصى المحتمل للزيادة (الحد الأعلى للتحريف) والحد الأقصى المحتمل للتخفيض (الحد الأدنى للتحريف) عند مستوى محدد من «خ ق ق غ». ويتم حساب كل من الحد الأعلى للتحريف Upper Missrarement Bound والحد الأدنى للتحريف Lower Misstatement Bound.

ملخص. تعد الخطوات الأربع عشر التي سبق تناولها عند عرض المعاينة غير الإحصائية قابلة للتطبيق أيضاً في معاينة الوحدة النقدية، ولكن يتم تطبيق العديد من هذه الخطوات على نحو مختلف بسبب الطبيعة الخاصة لمعاينة الوحدة النقدية. وستتعلق المناقشة التالية في معاينة الوحدة النقدية بالتعميم من العينة إلى المجتمع وقاعدة القرار الرسمية لتحديد إمكانية قبول المجتمع وحساب حجم العينة الأولى عند إستخدام معاينة الوحدة النقدية.

التعميم من العينة إلى المجتمع عندما لايتم إكتشاف تحريفات بإستخدام «م و ن»

Generalizing from the Sample to the Population when no Misstatements are found using MUS

بإفتراض أن المراجع يقوم بمصادقة مجتمع من أرصدة المدينين للتحقق من الصحة النقدية. ويبلغ الإجمالي بالمجتمع ١٢٠٠٠٠٠ دولار وتم الحصول على عينة من ١٠٠ مصادقة. وعند المراجعة، لم يتم اكتشاف اية تحريفات بالعينة. ويرغب المراجع في تحديد القيمة القصوى للزيادة والقيمة القصوى للتخفيض التي يحتمل وجودها في المجتمع مع إستمرار عدم وجود أية تحريفات بالعينة. ويتم تحديد كل من هذين الحد الأعلى للتحريف والحد الأدنى للتحريف على التوالي، بإفتراض أن مستوى «خ ق

ق غ» يبلغ ٥٪، باستخدام جدول معاينة الصفات (الجدول ١٢ - ١٠). ويتم تحديد الحدين الأعلى والأدنى عن طريق تحديد نقطة التقاطع بين حجم العينة (١٠٠) والرقم الفعلي للتحريفات (صفر) بنفس الطريقة الخاصة بمعاينة الصفات. ويعبر «ح أ د» بمستوى ٣٪ في الجدول عن كل من الحد الأعلى والحد الأدنى باستخدام النسبة.

وهكذا، بناء على نتائج العينة وحدود التحريف التي يتم التوصل إليها من الجدول، يمكن للمراجع أن يستنتج بخطر معاينة ٥٪ عدم وجود تحريف يزيد عن ٣٪ بالوحدات الدولارية بالمجتمع. ولتحويل هذه النسبة إلى دولارات، يجب أن يضع المراجع إفتراض عن نسبة متوسط التحريف في الدولارات بالمجتمع التي تحتوي على تحريف. ويؤثر هذا الإفتراض بشكل معنوي على حدود التحريف. وحتى يتم توضيح ذلك، سيتم إختبار ثلاثة أمثلة للإفتراضات، وهي: (١) إفتراض أن نسبة التحريف لكل من الزيادة والتخفيض تبلغ ١٠٠٪، (٢) إفتراض أن نسبة التحريف لكل من الزيادة والتخفيض تبلغ ١٠٠٪، و(٣) إفتراض أن نسبة التحريف للزيادة تبلغ ٢٠٠٪ وإفتراض أن نسبة التحريف للتخفيض تبلغ ٢٠٠٪.

الإفتراض رقم ١ تبلغ قيم الزيادة ١٠٠٪، تبلغ قيم التخفيض ١٠٠٪، حدود التحريف عند مستوى ٥٪ من «ح ق ق غ» تساوي:

الحد الأعلى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٠٪ = ٣٦٠٠٠٠ دولار

الحد الأدنى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٠٪ = ٣٦٠٠٠٠ دولار

يتمثل الإفتراض، في المتوسط، في أن هذه العناصر بالمجتمع التي يوجد بها تحريف قد تم التحريف بها وفقاً لإجمالي القيمة الكاملة للدولار بالقيمة المسجلة. ونظراً لأن حد التحريف يساوي ٣٪، فلايحتمل تجاوز قيمة الدولار للتحريف ٣٦٠٠٠٠ (٣٪ من إجمالي الوحدات الدولارية المسجلة في المجتمع). فإذا كان هناك زيادة في كافة القيم، ستوجد زيادة قدرها ٣٦٠٠٠٠ دولار. أما إذا كان هناك تخفيض في كافة القيم، سيوجد تخفيض قدره ٣٦٠٠٠٠ دولار.

ويتسم إفتراض وجود ١٠٠٪ من التحريفات بالتحفظ الشديد، خاصة بالنسبة للزيادة. وبافتراض أن معدل الإستثناء بالمجتمع الفعلي يساوي ٣٪. ستوجد الحالتين التاليتين قبل أن تعكس القيمة ٣٦٠٠٠٠ دولار على نحو مناسب قيمة الزيادة الحقيقية:

١- يجب أن تتسم كافة القيم بالزيادة. فقد تؤدي القيم المتكافئة إلى تخفيض قيمة الزيادة.

٢- كافة عناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف يجب أن تبلغ نسبة التحريف بها ١٠٠٪. وعلى سبيل المثال لايمكن أن يحدث ذلك لتحريف عند كتابة شيك بمبلغ ٢٢٦ دولار وتسجيله بمبلغ ٢٦٢ دولار، حيث ستبلغ نسبة التحريف ١٣,٧٪ فقط (٢٦٢ - ٢٢٦ = ٣٦ بالزيادة؛ ٣٦ ÷ ٢٦٢ = ١٣,٧٪).

وعند حساب حدود التحريف للزيادة والتخفيض بمقدار ٣٦٠٠٠٠، لن يقوم المراجع بحساب التقدير بنقطة وقيمة الدقة على النحو الذي سبق مناقشته سابقاً في هذا الفصل. ويرجع ذلك إلى أن الجداول المستخدمة تشمل كل من التقدير بنقطة وقيمة الدقة للتوصل إلى معدل الإستثناء الأعلى وعلى الرغم من أن التقدير بنقطة وقيمة الدقة لايتم حسابهما في معاينة الوحدة النقدية، إلا أنهما يوجدان بشكل ضمني عند تحديد حدود التحريف ويمكن تحديدهما من الجداول. وعلى سبيل المثال، في التوضيح الحالي، يبلغ التقدير بنقطة الصفر وتبلغ الدقة الإحصائية ٣٦٠٠٠٠ دولار.

الإفتراض رقم٢. تبلغ قيم الزيادة ٢٠٠٪، وتبلغ قيم التخفيض ١٠٠٪، حدود التحريف عند مستوى ٥٪

من «ح ق ق غ» تساوى:

الحد الأعلى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٪ = ٣٦٠٠ دولار
الحد الأدنى للتحريف= ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ١٠٪ = ٣٦٠٠ دولار

يتمثل الإفتراض، في المثال، في أن هذه العناصر التي يوجد بها تحريف لايزيد مقدار التحريف بها عن ١٠٪. فإذا كانت كافة العناصر محرفة في اتجاه واحد، ستتمثل حدود التحريف في ٣٦٠٠ و - ٣٦٠٠. ويؤثر التغيير في الإفتراض من ١٠٠٪ تحريف إلى ١٠٪ تحريف بشكل معنوى على حدود التحريف. حيث يتناسب الأثر طردياً مع مقدار التغيير.

الإفتراض رقم ٣. تبلغ قيم الزيادة ٢٠٠٪، وتبلغ قيم التخفيض ٢٠٠٪. حدود التحريف عند مستوى ٥٪ من «خ ق ق غ» تساوى:

الحد الأعلى للتحريف = ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ٢٠٠٪ = ٧٢٠٠ دولار
الحد الأدنى للتحريف= ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٣٪ × ٢٠٠٪ = ٧٢٠٠ دولار

ويمكن تبرير النسبة الكبيرة للتخفيض في إحتمال وجود تحريف أكبر في ضوء النسب المئوية. وعلى سبيل المثال، رصيد المدينين المسجل بمبلغ ٢٠ دولار وكان يجب تسجيله بمبلغ ٢٠٠ دولار يوجد به تخفيض قدره ٩٠٠٪ [(٢٠٠ - ٢٠) ÷ ٢٠]، بينما الرصيد الذي تم تسجيله بمبلغ ٢٠٠ دولار وكان يجب تسجيله بمبلغ ٢٠ دولار يوجد به زيادة قدرها ٩٠٪ [(٢٠٠ - ٢٠)÷٢٠٠].

وقد تحتوى العناصر التي يوجد بها قدر كبير من التخفيض على قيم مسجلة تتسم بالصفر، في ضوء هذه التحريفات. ونتيجة لذلك، بسبب الية تنفيذ معاينة الوحدة النقدية، سيوجد عدد ضئيل من هذه العناصر فرصة للإختيار بالعينة. ولذلك، يقوم بعض المراجعين بإختيار عينة إضافية من العناصر الصغيرة كملحق لعينة الوحدة النقدية عندما تكون قيم التخفيض محل اهتمام للمراجع.

إفتراض النسبة الملائمة من التحريف. يعد التوصل إلى الإفتراض الملائم عن النسبة الإجمالية للتحريف في تلك العناصر بالمجتمع التي تحتوى على التحريف قراراً خاصاً بالمراجع. ويجب أن يتوصل المراجع إلى هذه النسب المئوية وفقاً لحكمة المهني في ظل الظروف التي يواجهها. وفي حالة عدم وجود معلومات مقنعة تؤدى إلى العكس، يرى معظم المراجعين انه من المرغوب فيه إفتراض وجود قيمة تعادل ١٠٠٪ لكل من الزيادة والتخفيض ما لم يتم إكتشاف تحريفات في نتائج العينة وبعد ذلك منهجاً متحفظاً جداً، ولكن من السهل تبريره بالمقارنة بالإفتراضات الأخرى. وفي الواقع، يرجع السبب في إستخدام الإشارة إلى الحدين الأعلى والأدنى على أنهما حدود التحريف Mis-statement Bounds في حالة معاينة الوحدة النقدية، بدلاً من إستخدام الاحتمال الأكبر للتحريف أو المصطلح الإحصائي المتعارف عليه حد الثقة Confidence Limit إلى الاستخدام واسع الإنتشار لهذا الإفتراض المتحفظ. وما تم بذكر عكس ذلك، سيتم إستخدام إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪ في هذا الفصل وفي الأسئلة الملحقة به.

التعميم عند إكتشاف التحريفات Generalizing when Misstatements are found

سيتم في هذا القسم التعرض لطريقة التقييم التي يتم إتباعها عندما يتم إكتشاف تحريفات في العينة. وسيتم الإستمرار في تقديم نفس التوضيح، وسيتمثل التغيير الوحيد في الإفتراض الخاص بالتحريفات. وسيظل حجم العينة يساوى ١٠٠ والقيمة المسجلة ستظل تبلغ ١٢٠٠٠٠٠٠ دولار، ولكن سيتم إفتراض وجود ٥ تحريفات في العينة. ويظهر الجدول ١٤-٢ هذه التحريفات.

الجدول ١٤-٢
التحريفات التي تم إكتشافها

رقم المدين	قيمة رصيد المدين المسجل	قيمة رصيد المدين التي تم مراجعتها	التحريف	التحريف ÷ القيمة المسجلة
٢٠٧٣	٦٢٠٠	٦١٠٠	١٠٠	,٠١٦
٥١١١	١٢٩١٠	١٢٠٠٠	٩١٠	,٠٧
٥٢٠٦	٤٣٢٢	٤٤٥٠	(١٢٨)	(,٠٣)
٧٦٤٢	٢٣٠٠٠	٢٢٩٩٥	٥	,٠٠٢
٩٨١٦	٨٩٤٧	٢٩٤٧	٦٠٠٠	,٦٧١

وسنطبق الجوانب الأربعة الخاصة بالتعميم من العينة إلى المجتمع والتي سبق مناقشتها قابلة للتطبيق، ولكن سيتم تعديل إستخدامها على النحو التالي:

• **التعامل مع قيم الزيادة والتخفيض على نحو منفصل ثم يتم دمجهما بعد ذلك.** أولاً، سيتم حساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى بشكل منفصل لقيم الزيادة والتخفيض. وبعد ذلك، يتم حساب التقدير بنقطة للزيادة وللتخفيض. وسيتم إستخدام التقدير بنقطة للتخفيضات في إنقاص الحد الأولى الأعلى للتحريف، وإستخدام التقدير بنقطة للزيادة في إنقاص الحد الأولى الأدنى للتحريف. وسيتم توضيح الطريقة والأساس المنطقي لهذه العمليات الحسابية بإستخدام أربع حالات زيادة وحالة تخفيض واحدة في القيم بالجدول ١٤-٢.

• **التوصل إلى إفتراض مختلف للتحريف لكل نوع من التحريفات بما في ذلك التحريفات التي تساوى الصفر.** في حالة عدم وجود تحريفات في العينة، سيتطلب الأمر التوصل إلى إفتراض عن النسبة المتوسطة للتحريف لعناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف. وتم حساب حدود التحريف عن طريق إظهار العديد من الإفتراضات المختلفة.

وقد تم الآن إكتشاف تحريفات، وتتوافر معلومات العينة التي يمكن إستخدامها في تحديد حدود التحريف. وسيظل إفتراض التحريف أمراً مطلوباً، ولكن يمكن تعديله بناء على بيانات التحريف الفعلية.

فإذا تم إكتشاف تحريفات، لن يعد إفتراض أن نسبة كافة التحريفات تعادل ١٠٠٪ متحفظاً جداً فقط، ولكنه لن يتسق مع نتائج العينة. ويوجد إفتراض متعارف عليه في الممارسة العملية، وسيتم إتباعه في هذا الكتاب، ويتمثل في أن التحريفات الفعلية في المجتمع تعد ممثلة للتحريفات في المجتمع. ويتطلب هذا الإفتراض أن يحسب المراجع نسبة تحريف كل عنصر بالعينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة) وتطبيق هذه النسبة على المجتمع. ويظهر العمود الأخير في الجدول ١٤-٢ حساب نسبة كل تحريف. وكما سيتم التفسير في وقت قصير، سيظل من الضروري إفتراض وجود تحريف للجزء الذي يوجد به تحريفات تساوى الصفر في النتائج المحسوبة. وفي هذا المثال، يتم إستخدام إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪ للجزء الخاص بالتحريفات المساوية للصفر لكل من حدى التحريف الأعلى والأدنى.

• **يجب أن يتعامل المراجع مع طبقات معدل الإستثناء الأعلى المحسوب (ح أ د) من جدول معاينة الصفات.** ويرجع السبب في ذلك إلى وجود إفتراض مختلف عن التحريف في كل تحريف من التحريفات. ويتم حساب الطبقات في البداية من خلال تحديد «ح أ د» من الجدول لكل تحريف وبعد ذلك يتم حساب كل طبقة. ويظهر الجدول ١٤-٣ الطبقات في جدول معاينة الصفات للمثال الذي نتناوله الآن. ويتم تحديد الطبقات بالقراءة عبر الجدول للعينة التي يبلغ حجمها في أعمدة الاستثناء من صفر إلى ٤.

• **يجب ربط إفتراضات التحريف بكل طبقة.** تشمل الوسيلة المتعارف عليها على نحو أكثر لربط إفتراضات التحريف مع الطبقات في إتباع التحفظ عن طريق ربط حسب التحريف الدولارية الكبيرة بالطبقات الكبيرة. ويوضح الجدول ١٤-٤ هذا الإرتباط. وعلى سبيل المثال يبلغ المتوسط الأكبر للتحريف ٦٧١, للمدين رقم ٩٨١٦. ويتم ربط هذا التحريف مع عامل الطبقة ٠١٧, ، وهي الطبقة الأكبر للتحريفات المكتشفة. وبالنسبة للجزء الخاص بحد الدقة الأعلى الذي يتعلق بطبقة التحريف الذي يساوي الصفر سيفترض ان التحريف يمثل ١٠٠٪، وهو مايجعل ينسم بالتحفظ. ويظهر الجدول ١٤-٤ حساب حدود التحريف قبل أن يتم أخذ القيم المتكافئة في الإعتبار. وتم حساب الحد الأعلى للتحريف كما لو كان لاتوجد قيم حدث بها تخفيض، وتم حساب الحد الأدنى للتحريف كما لو كان لاتوجد قيم حدث بها زيادة.

الجدول ١٤-٣

نسب حدود التحريف

عدد التحريفات	الحد الأعلى لدقة من الجدول	الزيادة في حد الدقة الناتجة عن كل تحريف (الطبقات)
صفر	٠٣,	٠٣,
١	٠٤٧,	٠١٧,
٢	٠٦٢,	٠١٥,
٣	٠٧٦,	٠١٤,
٤	٠٨٩,	٠١٣,

الجدول ١٤-٤

توضيح لحساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف

رقم التحريفات	جزء الحد الأعلى لدقة*	القيمة المسجلة	إفتراض وحدة التحريف	حد التحريف (الأعمدة ٢ × ٣ × ٤)
الزيادة:				
صفر	٠٣٠,	١٢٠٠٠٠٠٠	١	٣٦٠٠٠ دولار
١	٠١٧,	١٢٠٠٠٠٠٠	٠٩٧١,	١٢٦٨٨
٢	٠١٥,	١٢٠٠٠٠٠٠	٠٠٧,	١٢٦٠
٣	٠١٤,	١٢٠٠٠٠٠٠	٠٠١٩,	٢٦٩
٤	٠١٣,	١٢٠٠٠٠٠٠	٠٠٠٢,	٣
الحد الأعلى للدقة	٠٨٩,			
الحد الأولي للتحريف				٥١٢٢٠
التخفيض:				
صفر	٠٣٠,	١٢٠٠٠٠٠٠	١	٣٦٠٠٠ دولار
١	٠١٧,	١٢٠٠٠٠٠٠	٠٣,	٦١٢
الحد الأدنى لدقة	٠٤٧,			
الحد الأولي للتحريف				٣٦٦١٢

* «خ ق ق غ» عند مستوى ٥٪، حجم العينة ١٠٠.

تسوية القيم المتكافئة

يرى معظم مستخدمي معاينة الوحدة النقدية أن المنهج الذي سبق مناقشتها يتسم بالتحفظ الشديد في حالة وجود قيم متكافئة. فإذا تم إكتشاف قيمة التخفيض، يجب من المنطقي ومن المقبول ان تكون حدود قيم الزيادة أقل بالمقارنة مع عدم إكتشاف قيم التخفيض، والعكس بالعكس. ويتم تسوية الحدود للقيم المتكافئة بإتباع مايلي: (١) التوصل إلى التقدير بنقطة للتحريف في كل من القيم بالزيادة والقيم بالتخفيض، و (٢) إنقاص كل حد بمقدار التقدير بنقطة المقابل.

ويتم حساب التقدير بنقطة للزيادة عن طريق ضرب متوسط قيمة الزيادة بالوحدات الدولارية التي تم مراجعتها في القيمة المسجلة. ويتم إتباع نفس المنهج لحساب التقدير بنقطة للتخفيض. وفي المثال الحالي يوجد قيمة واحدة للتخفيض تبلغ ٣ مئات لوحدة الدولار في العينة التي يبلغ حجمها ١٠٠. ويبلغ التقدير بنقطة للتخفيض بالتالي ٣٦٠ دولار (٠٣, ÷ ١٠٠ × ١٢٠٠٠٠٠). وبالمثل، يبلغ التقدير بنقطة للزيادة ٩٠٨٦ دولار [(٦٧١, + ٠٠٧, + ٠١٦, + ٠٠٠٢٠,)÷ ١٠٠ × ١٢٠٠٠٠٠].

ويوضح الجدول ١٤-٥ تسوية الحدين بإتباع هذا الإجراء. ويتم تخفيض الحد الأولى الأعلى الذي يبلغ ٥١٢٢٠ بالتقدير الأكثر إحتمالاً لقيمة التخفيض التي تبلغ ٣٦٠ للتوصل إلى تسوية الحد ليصبح ٥٠٨٦٠ دولار. ويتم إنقاص الحد الأولى الأدنى الذي يبلغ ٣٦٦١٢ بالتقدير الأكثر إحتمالاً لقيمة الزيادة التي تبلغ ٩٠٨٦ للتوصل إلى تسوية الحد ليصبح ٢٧٥٢٦. وهكذا في ضوء المنهجية والإفتراضات المتبعة، يتوصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه وجود خطر مقداره ٥٪ لزيادة أرصده المدينين بأكثر من ٥٠٨٦٠ وتخفيضها بأكثر من ٢٧٥٢٦ دولار. ويجب ملاحظة أنه في حالة تغير إفتراضات التحريف، سيحدث أيضاً تغيير في حدود التحريف. ويجب أن يعلم القارئ أن الطريقة التي تم استخدامها لتسوية الحدود للقيم المتكافئة تمثل أحد الطرق العديدة التي يتم إستخدامها حالياً. وتم التوصل للطريقة المستخدمة في التوضيح الحالي بناء على ما أورده الكتاب Leslie, Teitlebaum and Anderson[1]. ويمكن الإعتماد على كافة الطرق التي يتم إستخدامها حالياً، وتتسم جميعها بالتحفظ إلى حد ما.

الجدول ١٤-٥

توضيح لحساب تسوية حدود التحريف

عدد التحريفات	إفتراض وحدة التحريف	حجم العينة	المجتمع المسجل	التقدير بنقطة	الحدود
الحد الأولى للزيادة					٥١٢٢٠
قيمة التخفيض					
١	٠٣,	١٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٣٦٠	(٣٦٠)
تسوية حد الزيادة					٥٠٨٦٠
الحد الأولى للتخفيض					٣٦٦١٢
قيم الزيادة					
١	٦٧١,				
٢	٠٠٧,				
٣	٠١٦,				
٤	٠٠٠٢,				
المجموع	٧٥٧٢,	١٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٩٠٨٦	(٩٠٨٦)
تسوية حد التخفيض					٢٧٥٢٦

(1) D.A. Leslie, A. D. Teitlebaum, and R. J. Anderson, Dollar unit Sampling: A practical Guide for Auditors, Toronto, Copp, Clark and pitman, 1979.

ملخص. تلخص الخطوات السبع التالية حساب تسوية حدود التحريف لمعاينة الوحدة النقدية في حالة وجود قيم متكافئة. وتم إستخدام العمليات الحسابية لتسوية الحد الأعلى للتحريف لتقيم الأربح للزيادة الواردة في الجدول ١٤-٢ للتوضيح.

العمليات الحسابية للزيادة في الجداول ٢٤-٢، ١٤-٤، ١٤-٥	خطوات حساب تسوية حدود التحريف
٤ قيم للزيادة في الجدول ١٤-٢	١- تحديد التحريف في كل عنصر بالعينة، مع فصل الزيادة عن التخفيض.
الجدول ١٤-٢ ٦٧١, ، ٠٠٠٢, ، ٠٠٧, ، ٠١٦, ،	٢- حساب التحريف لكل وحدة دولارية بكل عنصر في العينة (التحريف ÷ القيمة المسجلة)
الجدول ١٤-٤ ١, ٦٧١, ، ٠٠٧, ، ٠١٦, ، ٠٠٠٢,	٣- تحريفات الطبقة لكل وحدة دولارية من الأعلى إلى الأدنى، بما في ذلك إفتراض نسبة التحريف لعناصر العينة التي لا يوجد بها تحريف.
الجدول ١٤-٤ الإجمالي من ٨,٩٪ لأربعة تحريفات، حساب ٥ طبقات	٤ تحديد الحد الأعلى للدقة من جدول معاينة الصفات وحساب نسبة حد التحريف لكل نوع من أنواع التحريفات (الطبقة).
الجدول ١٤-٤ الإجمالي من ٥١٢٢٠ دولار	٥- حساب الحدين الأولين الأعلى والأدنى للتحريف لكل طبقة وللإجمالي.
الجدول ١٤-٥ ٣٦٠ للتخفيض	٦- حساب التقدير بنقطة للزيادة والتخفيض.
الجدول ١٤-٥ قيمة التسوية ٥٠٨٦٠ لحد الزيادة	٧- حساب تسوية الحدين الأعلى والأدنى للتحريف.

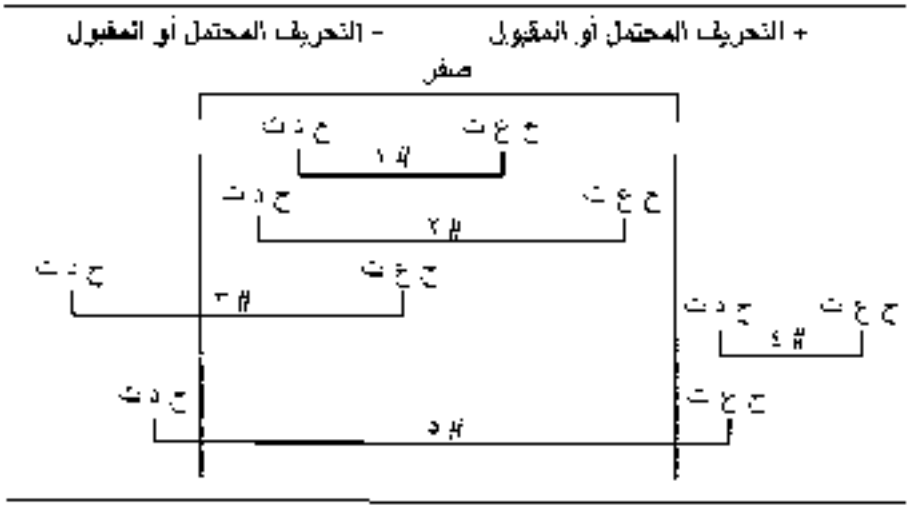
تحديد إمكانية قبول المجتمع بإستخدام معاينة الوحدة النقدية

Decide the Acceptability of The Population using MUS

عندما يتم إستخدام اسلوب احصائي ، توجد ضرورة لوجود قاعدة قرار Decision Rule لتقرير ما إذا كان المجتمع مقبولاً . وتتمثل قاعدة القرار لمعاينة الوحدة النقدية في:

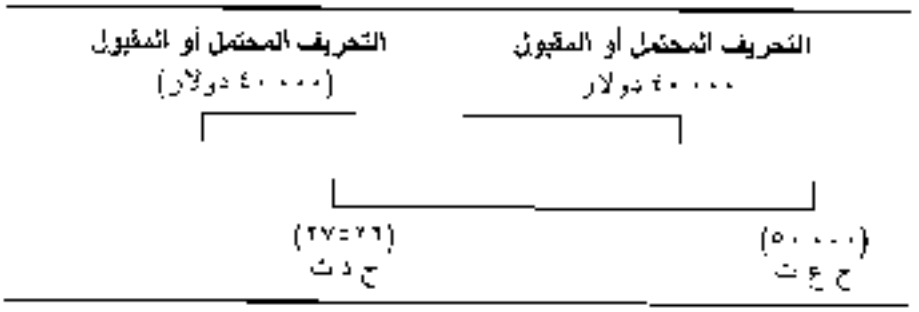
> إذا وقع كل من الحد الأدنى للتحريف (ح د ت) والحد الأعلى للتحريف (ح ع ت) بين القيم المحتملة للتحريف بالزيادة والنقص ، يتم قبول الإستنتاج بأنه لايوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القيمة الدفترية . وإذا حدث عكس ذلك يتم التوصل إلى إستنتاج مؤداه وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في القيمة الدفترية .

ويتم فيما يلي توضيح قاعدة القرار : يجب أن يستنتج المراجع أن كل من «ح د ت» و «ح ع ت» في الموقفين رقمي ١ و ٢ يقعان داخل حدود التحريف المحتمل أو المقبول للزيادة والتخفيض . وبالتالي ، يعد إستنتاج عدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في المجتمع إستنتاجاً مقبولاً .



وبالنسبة للمواقف أرقام ٣ ، ٤ ، ٥ يقع «ح د ت» أو «ح ع ت» أو كلاهما خارج حدود التحريفات المحتملة أو المقبولة . وبالتالي ، يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع .

ويفرض ، في المثال الحالي ، أن المراجع قرر وضع قيمة التحريف المحتمل أو المقبول لأرصدة المدينين بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار (بالزيادة أو بالتخفيض) . ويعني ذلك أن المراجع سيقبل القيمة المسجلة إذا توصل لإستنتاج مؤداه عدم وجود زيادة أو تخفيض في أرصدة المدينين لأكثر من ٤٠٠٠٠ دولار . وكما سبق التوضيح ، إختار المراجع عينة من ١٠٠ عنصر ، واكتشاف ٥ تحريفات ، وتوصل إلى أن الحد الأدنى يبلغ ٢٧٥٢٦ والحد الأعلى يبلغ ٥٠٨٦٠ . ويؤدى تطبيق قاعدة القرار إلى أن يستنتج المراجع عدم قبول المجتمع لزيادة الحد الأعلى للتحريف عن التحريف المحتمل أو المقبول الذي يساوى ٤٠٠٠٠ دولار .



ماذا يتم عمله عند رفض المجتمع Action when a population is Rejected

عندما يقع أحد حدى التحريف أو كلاهما خارج حدود التحريف المحتمل أو المقبول و لايعد المجتمع مقبولاً، يمكن أن يقوم المراجع بالإختيار من عديد من الإختيارات. وهي نفس الإختيارات الخاصة بالمعاينة غير الإحصائية والتي سبق عرضها فعلاً.

تحديد حجم العينة بإستخدام معاينة الوحدة النقدية Determining Sample size using MUS

سبق مناقشة تحديد حجم العينة كأحد خطوات معاينة الوحدة النقدية؛ ولكن تم تأجيل طريقة الحساب. وسيتم الآن تغطية الموضوع بتفصيل أكثر. وتتماثل الطريقة المستخدمة في تحديد حجم العينة في معاينة الوحدة النقدية مع تلك التي تستخدم في معاينة الصفات للوحدة الطبيعية؛ حيث يتم إستخدام جداول معاينة الصفات. وسبق مناقشة الأمور الخمسة التي يجب معرفتها أو تحديدها فعلاً في هذا الفصل. وسيتم إستخدام مثال لتوضيح حجم العينة.

الأهمية النسبية. يعد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عادة الأساس لقيمة التحريف المحتمل التي يتم إستخدامها. فإذا كان هناك توقعات محتملة في إختيارات لاتتعلق بمعاينة الوحدة النقدية، سيتمثل التحريف المحتمل أو الوقف في الأهمية النسبية بعد طرح هذه القيم. وقد يختلف التحريف المحتمل أو المقبول لكل من الزيادة والتخفيض ١٠٠٠٠٠ دولار.

تطبيق النسبة المتوسطة للتحريف على عناصر المجتمع التي تحتوى على التحريف. مرة أخرى قد يوجد إفتراض منفصل للحدين الأعلى والأدنى. بعد ذلك أيضاً جانباً تقديرياً للمراجع. ويجب أن يبنى على معرفة المراجع بالعميل وخبرة المراجع الماضية، وما إذا كان يتم إستخدام أقل من ١٠٠٪، حتى يمكن الدفاع بوضوح عن الإفتراض. وعلى سبيل المثال، إستخدام ٥٠٪ للزيادة و ١٠٠٪ للتخفيض.

الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح. يعد «خ ق ق ع» أمراً تقديرياً للمراجع ويتم عادة التوصل إليه بإستخدام نموذج خطر المراجعة كأداة معاونة. وهو يبلغ ٥٪ في المثال الحالي.

القيمة المسجلة للمجتمع. يتم الحصول على القيمة الدولارية للمجتمع من دفاتر العميل. وتبلغ في هذا المثال ٥ مليون دولار.

تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع. عادة يتم تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع في معاينة الوحدة النقدية بالصفر. حيث أن ذلك يعد الأكثر ملائمة لإستخدام معاينة الوحدة النقدية في حالة عدم وجود تحريفات متوقعة أو وجود تحريفات متوقعة تتسم بالقدر الضئيل. وفي حالة توقع التحريفات، يتم تقدير القيمة الدولارية الإجمالية للتحريفات المتوقعة بالمجتمع وبعد ذلك يتم التعبير عنها كنسبة من القيمة المسجلة بالمجتمع. وفي هذا المثال، يتوقع أن تبلغ قيمة التحريفات الخاصة بالزيادة ٢٠٠٠٠ دولار، ويعادل ذلك ٤٪ كمعدل للإستثناء. وحتى يتم إستخدام التحفظ سيتم إستخدام ٥٪ كمعدل للإستثناء المتوقع.

ويتم تلخيص هذه الإفتراضات على النحو التالي:

التحريف المحتمل أو المقبول (نفس الرقم للأعلى والأدنى)	١٠٠٠٠٠ دولار
النسبة المتوسطة لإفتراض التحريف: الزيادة	٥٠٪
النسبة المتوسطة لإفتراض التحريف: التخفيض	١٠٠٪
«خ ق ق غ»	٥٪
المدينون – القيمة المسجلة	٥ مليون دولار
التحريف المقدر في رصيد المدينين	٢٠٠٠٠ دولار

ويتم حساب حجم العينة كمايلي:

	الحد الأعلى	الحد الأدنى
التحريف المحتمل أو المقبول	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
النسبة المتوسطة لإفتراض التحريف	÷ ٠٥٠	÷ ١
	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
القيمة المسجلة للمجتمع	÷ ٥٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠ -
معدل الإستثناء المحتمل	٤٪	٢٪
معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع	٥٪	صفر
حجم العينة من جدول الصفات (جدول ١٢-٩) عند «أ أ خ ر» ٥٪، ٤٪ و٢٪ من «م أ خ» و٥٪ وصفر من «ت م أ م»	١١٧	١٤٩

ونظراً لأنه تم التوصل إلى عينة واحدة لكل من الزيادة والتخفيض، سيتم إستخدام العينة ذات الحجم المحسوب الأكبر منهما، وهي في هذه الحالة ١٤٩ عنصر. وعند مراجعة العينة، إذا تم إكتشاف أية قيم بها تخفيضات سيؤدي إلى تجاوز الحد الأدنى للحد المحتمل، نظراً لأن حجم العينة تم التوصل إليه بناء على عدم توقع وجود تحريفات. ومن جانب آخر، قد يتم إكتشاف قيم عديدة يوجد بها زيادة قبل أن يتم تجاوز الحد المحتمل للحد الأعلى. وعندما يهتم المراجع بالإكتشاف غير المتوقع للتحريف الذي قد يسبب رفض المجتمع، فيمكن أن يحمي نفسه ضد ذلك عن طريق زيادة حجم العينة على نحو تحكمي لأكبر من القيمة المحددة في الجداول. وعلى سبيل المثال، في ظل التوضيح الحالي، قد يستخدم المراجع حجم عينة من ٢٠٠ عنصر بدلاً من ١٤٩.

علاقة نموذج خطر المراجعة بحجم العينة في معاينة الوحدة النقدية. سبق عرض نموذج خطر المراجعة للتخطيط في الفصل الثامن والفصول التالية كمايلي:

$$\text{ح ك} \quad \frac{\text{خ م}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

وكما سبق التوضيح في الفصل الثالث عشر انه يمكن للمراجع أن يخفض خطر الإكتشاف إلى المستوى المخطط عن طريق تنفيذ كل من: الإختبارات الأساسية للعمليات؛ الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. ويتم إستخدام معاينة الوحدة النقدية عند أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وبالتالي، يعد فهم العلاقة بين العوامل الثلاث المستقلة في نموذج خطر المراجعة بالإضافة

إلى كل من الإجراءات التحليلية والإختبارات الأساسية للعمليات وحجم العينة للإختبارات التفصيلية للأرصدة أمراً هاماً.

ويوضح الشكل ١٤-٣ أن هناك أربعة عوامل من هذه العوامل الخمس (خطر الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، خطر المراجعة الممكن قبوله، والإجراءات التحليلية) تؤثر في «خ ق ق غ». ويحدد «خ ق ق غ» بدوره في تحديد حجم العينة المخطط. أما العامل الأخير، الخطر الطبيعي، فيؤثر في معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع على نحو طردي.

إستخدامات المراجعة في معاينة الوحدة النقدية Audit uses of Monetary unit Sampling

تعد معاينة الوحدة النقدية أمراً هاماً للمراجعين لأربعة أسباب على الأقل. أولاً، أنها تعمل على نحو تلقائي على زيادة إحتمال إختيار العناصر الدولارية الأكبر من المجتمع الذي يتم مراجعته. ويقوم المراجعون بممارسة تتعلق بالتركيز على هذه العناصر لأنها تمثل بوجه عام خطر أكبر للتحريفات ذات الأهمية النسبية. ويمكن أيضاً إستخدام المعاينة الطبقية لتحقيق هذا الهدف، ولكن عادة ما تكون معاينة الوحدة النقدية أسهل في التطبيق.

وتتمثل الميزة الثانية لمعاينة الوحدة النقدية في أنها تخفض على نحو متكرر تكلفة تنفيذ إختبارات المراجعة لأن العديد من عناصر المجتمع يتم إختيارها في وقت واحد. وعلى سبيل المثال إذا كان عنصر كبير واحد يشكل ٢٠٪ من إجمالي القيمة الدولارية المسجلة بالمجتمع وبلغ حجم العينة ١٠٠، سينتج عن إستخدام طريقة الإختيار الإحتمالي المتناسب مع الحجم التوصل تقريباً إلى ٢٠٪ من عناصر العينة من هذا العنصر الكبير بالمجتمع. ومن الطبيعي، يحتاج هذا العنصر إلى المراجعة لمرة واحدة فقط، ولكن ينظر إليه على أنه يشكل عشر عناصر بالعينة. فإذا كان بهذا العنصر تحريف، فيجب أن يتم اعتبار ذلك بمثابة ١٠ تحريفات. ويمكن حذف عناصر المجتمع الكبيرة من مجتمع العينة ومراجعتها بنسبه ١٠٠٪ وتقييمها بشكل منفصل إذا رغب المراجع في ذلك.

ثالثاً، يعد إستخدام معاينة الوحدة النقدية ملائماً لسهولة تطبيقها. حيث يمكن تقييم معاينة الوحدة النقدية من خلال تطبيق جداول بسيطة. وبالتالي فإنه من السهل تعليم والإشراف على إستخدام أساليب معاينة الوحدة النقدية. وتستخدم المنشآت التي تقوم بالإستخدام المكثف لمعاينة الوحدة النقدية برامج الحاسب الإلكتروني أو جداول خاصة لتبسيط تحديد وتقييم حجم العينة على نحو أكثر مما تم توضيحه هنا.

وأخيراً، توفر معاينة الوحدة النقدية إستنتاجاً إحصائياً لايتم من خلال الأساليب غير الإحصائية. ويرى العديد من المراجعين أن المعاينة الإحصائية تعاونهم على التوصل إلى إستنتاجات أفضل ويمكن الدفاع عنها بشكل أقوى.

ويوجد جانبين لعيوب معاينة الوحدة النقدية. أولاً، تنتج حدود التحريف الإجمالية بشكل مفيد للمراجع عندما تكون التحريفات المكتشفة كبيرة جداً. ويحدث ذلك لأن طرق التقييم هذه تعد متحفظة بطبيعتها عندما يتم إكتشاف التحريفات وعادة ماتنتج الحدود التي تتجاوز بشكل كبير مستوى الأهمية النسبية. وللتغلب على هذه المشكلة، يتطلب الأمر وجود عينة كبيرة الحجم. ثانياً، قد يكون أمراً صعباً إختيار العينات الإحتمالية المتناسبة مع الحجم من المجتمعات الكبيرة بدون الإستعانة بالحاسب الإلكتروني.

ولكل هذه الأسباب، من المتعارف عليه بشكل أكثر إستخدام معاينة الوحدة النقدية عندما لاتوجد تحريفات متوقعة أو توجد تحريفات متوقعة ضئيلة العدد، وعندما تكون النتائج بالعملة النقدية (الدولار) أمراً مرغوباً فيه، وعندما يتم الإحتفاظ ببيانات المجتمع على ملفات الحاسب الإلكتروني.

معاينة المتغيرات Variables Sampling

الهدف التعليمي ١٤ - ٤: تعريف ووصف معاينة المتغيرات

يتم إستخدام كل من معاينة المتغيرات Variable Sampling والمعاينة غير الإحصائية في إطار الإختبارات التفصيلية للأرصدة لتحقيق هدف واحد، وهو قياس القيمة الحقيقية للتحريف في رصيد الحساب. وكما يحدث في المعاينة غير الإحصائية، عندما يتم تحديد أن قيمة التحريف تجاوز القيمة المحتملة، يتم رفض المجتمع وإتخاذ المراجع لتصرفات إضافية.

ويوجد عديد من أساليب المعاينة التي تشكل الفئة العامة للطرق التي يطلق عليها معاينة المتغيرات. وتتمثل تلك التي سيتم دراستها في هذا القسم في تقدير الفرق، تقدير النسبة، التقدير المتوسط للوحدة. وسيتم دراسة هذه الأساليب بتفصيل أكثر فيما بعد.

الفروق بين معاينة المتغيرات والمعاينة غير الإحصائية

Differences Between Variables and Nonstatistical Sampling

يوجد تشابه أكثر من الإختلاف بين إستخدام كل من طرق معاينة المتغيرات والمعاينة غير الإحصائية. ويجب تنفيذ كافة الخطوات الأربع عشر التي تم مناقشتها في المعاينة غير الإحصائية عند إجراء معاينة المتغيرات وتتسم معظم هذه الخطوات بالتطابق في كل منهما. وسيتم في هذا القسم التركيز على الفروق بين المعاينة غير الإحصائية ومعاينة المتغيرات من خلال إتباع إفتراض فهم القارئ للجزء السابق عرضه في هذا الفصل عن المعاينة غير الإحصائية.

وحتى يمكن تفهم لماذا وكيف يستخدم المراجعون طرق معاينة المتغيرات في المراجعة، سيكون من الضروري فهم توزيعات المعاينة وكيفية تأثيرها على الإستنتاجات الإحصائية للمراجع. وهذا هو الموضوع التالي.

توزيعات المعاينة Sampling Distributions

على الرغم من أمر المراجعون يمكن لهم التوصل إلى الطبيعية العامة عن المجتمع بهدف إختيار طريقة المعاينة الأكثر ملائمة، فإنهم لايعلمون القيمة المتوسطة (المتوسط) أو توزيع قيم التحريف أو توزيع قيم المجتمع الذي تم مراجعته والذي قاموا بإختياره في عملية المراجعة. ولذلك يجب تقدير Estimate خصائص المجتمع من العينة. وهذا، بالطبع، هو الهدف من إختبار المراجعة.

وسيتم في هذا القسم مناقشة توزيعات المعاينة، وهي ضرورية للتوصل إلى الإستنتاجات عن المجتمع على أساس العينة بإستخدام طرق معاينة المتغيرات.

ولفرض أن المراجع، كتجربة، سحب آلاف من العينات بشكل متكرر بحجم متساوى من مجتمع للبيانات المحاسبية تبلغ القيمة المتوسطة به س. ويستنتج المراجع في كل عينة منها أن القيمة المتوسطة للعناصر في المجتمع على النحو التالي:

$$\frac{\text{س (س ع)ل}}{\text{ن}} \quad (\text{س ع})$$

حيث : (س ع) = القيمة المتوسطة في عناصر العينة

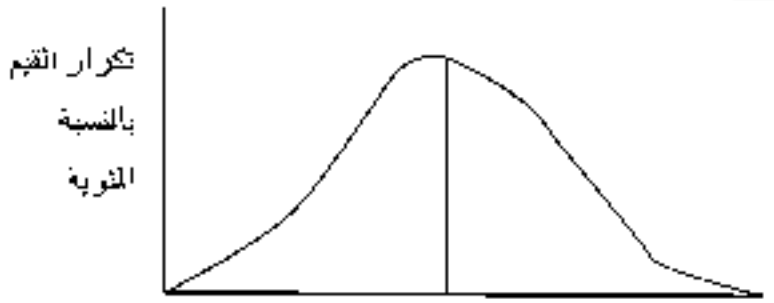
(س ع)ل = قيمة كل عنصر بالعينة

ن = حجم العينة

وبعد حساب (س ع) لكل عينة، يقوم المراجع برسمها في توزيع تكراري Frequency Distribution. وطالما كان حجم العينة كافياً، سيظهر التوزيع التكراري لمتوسطات في العينات بشكل مشابه للشكل ١٤-٥

الشكل ١٤ ٥

التوزيع التكراري لمتوسط العينات



ويعد مثل هذا التوزيع لمتوسطات العينات توزيعاً طبيعياً ويتوافر فيه كافة خصائص المنحنى الطبيعي Normal Curve وتتمثل في: (١) يتسم المنحنى بالإنتظام، و(٢) تقع متوسطات العينات داخل أجزاء معروفة في توزيع المعاينة حول المتوسط أو متوسط هذه المتوسطات، ويقاس بالمسافة المقطوعة من المحور الأفقي وتسمى الإنحرافات المعيارية Standard Deviations. وأكثر من ذلك يساوى متوسط متوسطات العينات (النقطة المتوسطة لتوزيع المعاينة) لمتوسط المجتمع ويساوى الإنحراف المعيارى لتوزيع المعاينة ح م ÷ √ن ، حيث يعبر ح م عن الإنحراف المعياري بالمجتمع و ن عن حجم العينة.

وللتوضيح، بفرض أن متوسط المجتمع يبلغ ٤٠ دولار وأن الإنحراف المعيارى يبلغ ١٥ دولار (س = ٤٠ دولار، ح م = ١٥ دولار)، ومن ذلك تم إختيار العديد من العينات العشوائية التي يبلغ حجم كل منها ١٠٠ عنصر. سيبلغ الإنحراف المعياري لتوزيع المعاينة ١,٥ (ح م ÷ √ن = ١٥ ÷ √١٠٠ = ١,٥). وغالباً ما يؤدى إستخدام «الإنحراف المعيارى» للمجتمع و«الإنحراف المعيارى» لتوزيع المعاينة إلى وجود نوع من التداخل في المعنى. ولتجنب ذلك، يطلق عادة على الإنحراف المعياري لتوزيع متوسطات العينات مصطلح الخطأ المعيارى للمتوسط (خ ع) Standard error of the mean. وفي ضوء المعلومات المتوافرة، يمكن التوصل إلى جدول توزيع المعاينة، ويوضح ذلك الشكل ١٤-٦.

الجدول ١٤-٩

حساب توزيع المعاينة من المجتمع ذو المتوسط المعلوم والإنحراف المعياري المعلوم

(١) عدد الأخطاء المعيارية في المتوسط (معامل الثقة)	(٢) القيمة [(١)×١,٥ دولار]	(٣) المدى حول س [س ± (٢) ٤٠ دولار]	(٤) نسبة متوسطات العينات المدرجة داخل المدى
١	١,٥	٣٨,٥ - ٤١,٥	٦٨,٢
٢	٣	٣٧ - ٤٣	٩٥,٤
٣	٤	٣٥,٥ - ٤٤,٥	٩٩,٧

(منقول عن جدول المنحنى الطبيعي)

ولتلخيص ماسبق، يمكن ملاحظة ثلاثة أشياء هامة عن نتائج تجربة سحب عدد كبير من العينات من مجتمع معلوم:

- تساوى النقطة المتوسطة لكافة متوسطات العينة لمتوسط المجتمع (س). وتتمثل النتيجة المنطقية لذلك أيضاً في تساوى القيمة المتوسطة للعينة (س ع) التي يوجد بها أعلى تكرار للحدوث لمتوسط المجتمع.
- يتمثل شكل التوزيع التكراري لمتوسطات العينة في التوزيع الطبيعي (المنحنى الطبيعي)؛ طالما كان حجم العينة كبيراً بدرجة كافية بغض النظر عن توزيع المجتمع. ويظهر الشكل ١٤-٦ التمثيل بالصورة لهذه النتيجة.
- يمكن قياس النسبة المئوية لمتوسطات العينات بين أي قيمتين لتوزيع المعاينة. ويمكن حساب النسبة المئوية عن طريق: (١) تحديد عدد الأخطاء المعيارية بين أي قيمتين، و(٢) تحديد النسبة المئوية لمتوسطات العينات الممثلة من جداول المنحنى الطبيعي.

الشكل ١٤-٦

توزيع المعاينة لتوزيع المجتمع



الإستنتاج الإحصائي Statistical Inference

من الطبيعي، عندما يحصل المراجع على عينات من المجتمع في موقف حقيقي للمراجعة، لايعلم المراجع خصائص المجتمع ويتم عادة سحب عينة واحدة من المجتمع. ولكن معرفة توزيعات المعاينة تمكن المراجع من التوصل إلى نتائج إحصائية (أي التوصل إلى إستنتاج إحصائي) عن المجتمع. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع حصل على عينة من المجتمع وإستنتج أن (س ع) يساوى ٤٦ دولار و (ح م) يساوى ٩ دولار (سيتم توضيح طريقة حساب «ح م» فيما بعد).

سيمكننا الآن حساب فترة ثقة لمتوسط المجتمع بإستخدام المنطق الذي تم إكتسابه من دراسة توزيع المعاينة. ويتمثل ذلك في

$$\text{ف ث}(\bar{\text{س}}\ \text{ع}) = \hat{\text{س}} \pm \text{ز} * \text{ح م}$$

حيث : ف ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$ = فترة الثقة لمتوسط المجتمع

$\hat{\text{س}}$ = التقدير بنقطة لمتوسط المجتمع

ز = معامل الثقة
١ = ٦٨,٢٪ مستوى للثقة
٢ = ٩٥,٤٪ مستوى للثقة
٣ = ٩٩,٧٪ مستوى للثقة

ح م = الخطأ المعياري للمتوسط

ز * ح م = فترة الدقة

وفي هذا المثال:

ف ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$ = ٤٦ ± ١(٩) = ٤٦ ± ٩ عند مستوى ثقة ٦٨,٤٪

ف ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$ = ٤٦ ± ٢(٩) = ٤٦ ± ١٨ عند مستوى ثقة ٩٥,٤٪

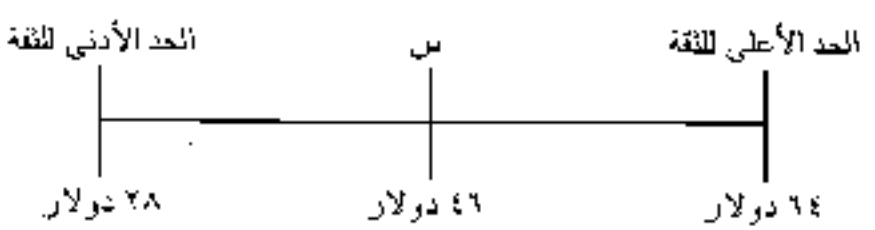
ف ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$ = ٤٦ = ٣(٩) = ٤٦ + ٢٧ عند مستوى ثقة ٩٩,٧٪

ويمكن أيضاً التعبير عن النتائج في ضوء مصطلحات حدود الثقة (ح ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$).

ويتمثل الحد الأعلى للثقة (ح ع ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$) في $\hat{\text{س}}$ + ز * ح م (٤٦+١٨= ٦٤ عند مستوى ثقة ٩٥٪) ويتمثل الحد الأدنى للثقة (ح د ث$(\bar{\text{س}}\ \text{ع})$) في

س - ز * ح م (٤٦-١٨= ٢٨ عند مستوى ثقة ٩٥٪).

ويتم التعبير عن ذلك بالرسم البياني كما يلي:



ويمكن التعبير عن الإستنتاج الذي توصل المراجع إليه المراجع من فترة الثقة عن طريق إستخدام الإستنتاج الإحصائي بطرق مختلفة، ولكن يجب الحذر لتجنب التوصل إلى نتائج خاطئة. ويجب أن يتذكر المراجع أن القيمة الحقيقية للمجتمع تكون دائماً مجهولة. ويوجد دائماً إحتمال بعدم كفاية العينة في تمثيل المجتمع بما يوفر متوسط للعينة و/أو إنحراف معياري يقتربان على نحو مقبول من المجتمع. ويمكن أن يقول المراجع، برغم ذلك، أن الإجراء المستخدم للتوصل إلى العينة وحساب فترة الثقة سيوفر الفترة التي تحتوي على القيمة المتوسطة بالمجتمع الحقيقي لنسبة من الزمن. وبمعنى آخر، يعلم المراجع إمكانية الاعتماد على عملية الإستنتاج الإحصائي التي يتم إستخدامها للتوصل إلى النتائج.

طرق معاينة المتغيرات Variables Methods

يتم إستخدام عملية الإستنتاج الإحصائي التي تم مناقشتها حالا في كافة طرق المعاينة. ويتمثل الفرق الأساسي بين الطرق المختلفة في عنصر الخصائص وبالتالي في المجتمع الذي يتم قياسه. وسيتم الآن على نحو منفصل مناقشة الطرق الثلاث لمعاينة المتغيرات.

تقدير الفرق. يتم إستخدام تقدير الفرق لقياس قيمة التحريف الإجمالي المقدر في المجتمع في حالة وجود كل من القيمة المسجلة والقيمة التي تم مراجعتها لكل عنصر بالعينة. وكمثال، مصادقة أرصدة المدينين بالعينة وتحديد الفرق (التحريف) بين القيمة المسجلة لدى العميل محل المراجعة والقيمة التي يعتقد المراجع بصحتها في كل حساب تم إختباره. ويقوم المراجع بتقدير التحريف في المجتمع بناء على: عدد التحريفات، متوسط حجم التحريف، وحجم التحريف الفردي في المجتمع. ويتم التعبير عن النتائج بالتقدير بنقطة وإضافة أو طرح فترة الدقة المحسوبة عند مستوى ثقة محدد. وعلى سبيل المثال، بالمناقشة السابقة لتوزيعات المعاينة، افترض أن المراجع قام بمصادقة عينة عشوائية عددها ١٠٠ عنصر من مجتمع يحتوي على ١٠٠٠ رصيد حساب للمدينين وتوصل إلى أن حدود الثقة لمتوسط التحريف في المجتمع هي ٢٨ دولار و٦٤ دولار عند مستوى ثقة ٩٥٪. يمكن بسهولة حساب التقدير الإجمالي للمجتمع على أنه يقع بين ٢٨٠٠٠ دولار و ٦٤٠٠٠ دولار عند مستوى ثقة ٩٥٪ (١٠٠٠ × ٢٨ و ١٠٠٠ × ٦٤). فإذا كان التحريف المحتمل أو المقبول للمراجع هو ١٠٠٠٠٠ دولار، سيكون المجتمع مقبولا بوضوح. أما إذا بلغ التحريف المحتمل أو المقبول ٤٠٠٠٠ دولار، لن يكون المجتمع مقبولاً. وسيتم تقديم توضيح موسع لإستخدام تقدير الفرق لاحقاً في هذا الفصل.

وعادة ما ينتج عن تقدير الفرق حجم عينة أصغر من أية طريقة أخرى، كما أنه يتسم بالسهولة النسبية في الإستخدام. ولذلك يعد تقدير الفرق أكثر طرق معاينة المتغيرات تفضيلاً عادة في الإستخدام.

تقدير النسبة. يماثل تقدير النسبة تقدير الفرق فيما عدا أن التقدير بنقطة للتحريف بالمجتمع يتحدد من خلال ضرب الجزء الخاص بالدولارات المحرفة بالعينة في القيمة الدفترية الإجمالية المسجلة للمجتمع. ويمكن أن يتم حساب حدود الثقة للتحريف الإجمالي في طريقة تقدير النسبة بعمليات حسابية مماثلة لتلك التي تم توضيحها في تقدير الفرق. وينتج عن تقدير النسبة عينة ذات حجم أصغر حتى من تقدير الفرق إذا كان حجم التحريفات في المجتمع يتناسب مع القيمة المسجلة لعناصر المجتمع. وإذا كان حجم التحريفات الفردية يتسم بالاستقلال عن القيمة المسجلة، سينتج عن إستخدام تقدير الفرق عينة ذات حجم أصغر.

تقدير المتوسط للوحدة. في ظل التقدير الخاص بالمتوسط للوحدة، يهتم المراجع بالقيمة التي تم مراجعتها بدلاً من قيمة التحريف في كل عنصر بالعينة. وفيما عدا تعريف ما يتم قياسه، يتم حساب تقدير المتوسط للوحدة بطريقة مطابقة لتلك التي تتم في تقدير الفرق. ويتمثل التقدير بنقطة للقيمة التي تم مراجعتها في ضرب متوسط القيمة التي تم مراجعتها للعناصر بالعينة في حجم المجتمع. ويتم

حساب فترة الثقة المحسوب على أساس القيمة التي تم مراجعتها في عناصر العينة بدلاً من التحريفات. وعندما يقوم المراجع بحساب الحدين الأعلى والأدنى لفترة الثقة، يتم إتخاذ قرار عن إمكانية قبول المجتمع من خلال مقارنة هذه القيم مع القيمة الدفترية المسجلة.

طرق المعاينة الإحصائية الطبقية Stratified Statistical Methods

كما سبق المناقشة، تعد المعاينة الطبقية وسيلة للمعاينة يتم من خلالها تقسيم كافة العناصر في المجتمع الإجمالي إلى مجتمعين فرعيين أو أكثر. ويتم إختيار كل مجتمع فرعي بشكل مستقل. وعندما يستخدم المراجع المعاينة الإحصائية الطبقية، يتم قياس النتائج إحصائياً. ويتم التوصل للنتائج في كل طبقة. ويتم بعد ذلك دمج النتائج في تقدير عام للمجتمع وفقاً لفترة الثقة. وتناسب المعاينة الطبقية كل من تقدير الفرق، تقدير النسبة، والتقدير المتوسط للوحدة، ولكنها تستخدم بشكل أكثر مع التقدير المتوسط للوحدة.

وقد سبق التوضيح أن تقسيم المجتمع إلى طبقات لابعد أمراً خاصاً بالمعاينة الإحصائية. ويقوم المراجعون باتباع تقليد يتمثل في التأكيد على أنواع معينة من العناصر عندما يتم إختبار المجتمع. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين، يوجد عرف بالتركيز بشكل أكبر على الحسابات الكبيرة وليس الصغيرى. ويتمثل الفرق الأساسي في إستخدام المعاينة الطبقية الإحصائية، في أن هذا النهج يتسم أكثر بالموضوعية ويمكن الدفاع عنه بشكل أكبر بالمقارنة مع طرق المعاينة الطبقية غير الإحصائية.

أخطار المعاينة Sampling Risks

سبق مناقشة الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح في المعاينة غير الإحصائية، وبالنسبة لمعاينة المتغيرات، يتم أيضاً إستخدام الخطر الممكن قبوله للرفض غير الصحيح (خ ر ر غ). ويجب فهم الفرق بين هذين الخطرين وإستخدامهما.

خ ق ق غ. بعدما يتم أداء إختبار المراجعة وحساب النتائج الإحصائية، يجب أن يستنتج المراجع إما أن المجتمع يوجد به تحريف لاينسم بالأهمية النسبية أو يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية. ويعد «خ ق ق غ» خطراً إحصائياً لقبول المراجع للمجتمع الذي يعد فعلاً محرفاً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويعد «خ ق ق غ» محلاً لإهتمام كبير من جانب المراجع لوجود مضمون قانوني محتمل في الإستنتاج بصدق رصيد حساب يوجد به تحريف بقيمة تتسم بالأهمية النسبية.

ويمكن أن توجد زيادة أو يوجد نقص برصيد الحساب، ولكن لايمكن أن يوجد الأثنان به، وبالتالي، يعد إختبار «خ ق ق غ» إختباراً إحصائياً من جانب واحد. وتختلف بالتالي معاملات الثقة لـ «خ ق ق غ» عن مستوى الثقة. (مستوى الثقة = ١-٢ × خ ق ق غ؛ وعلى سبيل المثال إذا كان «خ ق ق غ» يبلغ ١٠٪، سيبلغ مستوى الثقة ٨٠٪). ويتم توضيح معاملات الثقة لمختلف قيم «خ ق ق غ» بالجدول ١٤-٧، ويتم أيضاً بهذا الجدول توضيح معاملات الثقة لكل من مستوى الثقة و«خ ق ق غ».

مستوى الثقة (٪)	« خ ق ق غ» (٪)	« خ ر ر غ» (٪)	معامل الثقة
٩٩	٠,٥	١٠	٢,٥٨
٩٥	٢,٥	٥	١,٩٦
٩٠	٥	١٠	١,٦٤
٨٠	١٠	٢٠	١,٢٨
٧٥	١٢,٥	٢٥	١,١٥
٧٠	١٥	٣٠	١,٠٤
٦٠	٢٠	٤٠	,٨٤
٥٠	٢٥	٥٠	,٦٧
٤٠	٣٠	٦٠	,٥٢
٣٠	٣٥	٧٠	,٣٩
٢٠	٤٠	٨٠	,٢٥
١٠	٤٥	٩٠	,١٣
صفر	٥٠	١٠٠	صفر

خ ر ر غ. يعد « خ ر ر غ» خطراً إحصائياً لإستنتاج المراجع أن المجتمع يحتوى على تحريف يتسم بالأهمية النسبية في حين انه ليس كذلك. ويتمثل الوقت الوحيد الذي يؤثر فيه « خ ر ر غ» على قرار المراجع عندما يستنتج المراجع أن المجتمع لايتسم بعدالة العرض. ويكون التصرف الأكثر إحتمالاً عندما يكتشف المراجع أن المرصيد لايتسم بعدالة العرض هو زيادة حجم العينة أو أداء إختبارات أكثر. وسيؤدي زيادة حجم العينة عادة إلى توصل المراجع لإستنتاج مؤداه صدق الرصيد إذا لم يكن الحساب محرفاً على نحو يتسم بالأهمية النسبية.

ويعد «خ ر ر غ» هاماً فقط عندما توجد تكلفة كبيرة لزيادة حجم العينة أو أداء الإختبارات الأخرى. في حين أن «خ ق ق غ» يعد هاماً دائماً. ويوضح الجدول ١٤-٧ أيضاً معاملات الثقة لـ «خ ر ر غ».

ويلخص الجدول ١٤-٨ كل من «خ ق ق غ» و«خ ر ر غ». ويتضح من الجدول ١٤-٨ أنه يجب على المراجع أن يحاول تخفيض كل من «خ ق ق غ» و«خ ر ر غ». ويتمثل السبيل إلى تحقيق ذلك في زيادة حجم العينة، وهكذا يتم تخفيض الأخطار. ونظراً لأن ذلك يكون مكلفاً، فإن التوصل إلى مستوى مناسب من كل من «خ ق ق غ» و«خ ر ر غ» يعد هدفاً مرغوباً فيه بشدة.

الجدول ١٤-٨

« خ ق ق غ » و « خ ر ر غ»

قرار المراجعة الفعلي	الحالة الفعلية للمجتمع	
	تحريف يتسم بالأهمية النسبية	لايوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية
الإستنتاج بأن المجتمع يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية	إستنتاج صحيح - لايوجد خطر	إستنتاج غير صحيح - يوجد «خ ر ر غ»
الإستنتاج بأن المجتمع لايوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية	قرار غير صحيح - يوجد خطر « خ ق ق غ»	إستنتاج صحيح - لايوجد خطر

توضيح لإستخدام تقدير الفرق
Illustration using Difference Estimation

الهدف التعليمي ١٤-٥: تطبيق تقدير الفرق في الإختبارات التفصيلية للأرصدة

كما سبق المناقشة، يوجد العديد من الأنواع المختلفة لأساليب معاينة المتغيرات التي يمكن تطبيقها في الظروف المختلفة للمراجعة. وأحد هذه الأساليب هو تقدير الفرق بإستخدام إختبارات إفتراضية، وقد تم إختياره كوسيلة لتوضيح مفاهيم ومنهجية معاينة المتغيرات. ويرجع السبب في إختيار تقدير الفرق إلى السهولة النسبية لهذا الأسلوب. فعندما ينظر إلى أسلوب ما على أنه يمكن الاعتماد عليه في ظروف معينة، سيكون هذا الأسلوب مفضلاً لدى معظم المراجعين.

وعند تقديم تفسير لتقدير الفرق، سيتم تقديم توضيح للخطوات الأربع عشر الخاصة بتحديد ما إذا كان رصيد الحساب في مراجعة أرصدة المدينين يتسم بالصحة. وتتوافق هذه الخطوات مع تلك التي تم إستخدامها في المعاينة غير الإحصائية. وسيتم إستخدام المصادقات الإيجابية في مراجعة شركة Hart Lumber كإطار يمكن الرجوع إليه لتوضيح إستخدام تقدير الفرق. ويوجد ٤٠٠٠ حساب للمدينين في ميزان المراجعة الزمني بقيمة قدرها ٦٠٠٠٠٠٠ تم تسجيلها. وتتسم الرقابة الداخلية بالضعف إلى حد ما وينوقع اكتشاف عدد كبير من التحريفات الصغيرة في القيم المسجلة خلال المراجعة. وتبلغ قيمة إجمالي الأصول ٢٥٠٠٠٠٠٠ دولار وصافي الربح قبل الضرائب ٤٠٠٠٠٠٠ دولار. ويقدر خطر المراجعة الممكن قبوله بمستوى مرتفع في ضوء وجود عدد قليل من مستخدمي القوائم المالية والحالة المالية الجيدة لشركة Hart Lumber. ولم تشر الإجراءات التحليلية إلى وجود أية مشاكل معنوية.

وتتمثل الإفتراضات التي سيتم إتباعها طوال هذا العرض في أنه قد تم إستلام كافة المصادقات أو أن الإجراءات البديلة الفعالية قد تم تنفيذها. وبالتالي، يتمثل حجم العينة في عدد المصادقات الإيجابية التي تم إرسالها بالبريد.

تخطيط العينة وحساب حجم العينة بإستخدام تقدير الفرق
Plan the Sample and Calculate the Sample size using Difference estimation

تنطابق تقريبا الخطوات التسع الخاصة بتخطيط العينة مع الخطوات المقابلة في المعاينة غير الإحصائية عند أداء تقدير الفرق. ويوجد ثلاثة فروق هامة:

- بالإضافة إلى تحديد «خ ق ق خ»، يقوم المراجع بتحديد «خ ر ر غ»
- يقوم المراجع بإجراء تقدير مسبق للإنحراف المعياري بالمجتمع.
- يتم حساب حجم العينة بإستخدام معادلة رياضية.

وفيما يلي خطوات التخطيط عند مراجعة أرصدة المدينين في شركة Hart Lumber:

١- تحديد أهداف إختبارات المراجعة. تحديد ما إذا كان مبلغ المدينين قبل أن يتم أخذ مخصص الحسابات المشكوك فيها بالإعتبار يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

٢- تحديد إمكانية تطبيق معاينة المراجعة. يتم تطبيق معاينة المراجعة على مصادقة أرصدة المدينين نظراً لوجود عدد كبير من حسابات المدينين.

٣- تعريف حالات التحريف. يتمثل التحريف في خطأ العميل محل المراجعة في كل مصادقة بكل حساب أو في كل إجراء بديل.

٤- تعريف المجتمع. يتم تعريف المجتمع عن طريق العد، كما هو الحال في معاينة الصفات. ويعد العد الدقيق أكثر أهمية في معاينة المتغيرات نظراً لتأثر كل من حجم العينة وحدود الدقة المحسوبة على نحو مباشر بحجم المجتمع. ويبلغ حجم المجتمع في شركة Hart Lumber ٤٠٠٠ حساب للمدينين.

٥- تعريف وحدة المعاينة. تتمثل في الحساب بقائمة المدينين.

٦- تحديد التحريف المحتمل أو المقبول تتمثل قيمة التحريف المحتمل أو المقبول في تلك التي يرغب المراجع في قبولها في ضوء الأهمية النسبية. وفي شركة Hart Lumber قرر المراجع قبول التحريف المحتمل عند مراجعة أرصدة المدينين وفقاً لمبلغ ٢١٠٠٠ دولار.

٧- تحديد الخطر الذي يمكن قبوله. يتمثل «خ ق ق غ» في خطر قبول أرصدة المدينين على أنها صحيحة في حالة وجود تحريف فعلي بها يزيد عن ٢١٠٠٠ دولار، ويتأثر بكل من: خطر المراجعة الممكن قبوله، نتائج إختبارات الرقابة، الإجراءات التحليلية، والمعنوية النسبية لمبلغ المدينين بالقوائم المالية، وفي شركة Hart Lumber سيبلغ «خ ق ق غ» ١٠٪.

وبعدما يحدد المراجع كل من التحريف المحتمل أو المقبول و«ح ق ق غ»، يمكن تحديد الفرض. ويتمثل فرض المراجع عند مراجعة المدينين بشركة Hart Lumber في: لايوجد تحريف في مبلغ المدينين بأكثر من ٢١٠٠٠ دولار عند مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ».

ويتمثل «خ ر ر ق» في خطر رفض أرصدة المدينين لإعتبارها غير صحيحة في حالة عدم وجود تحريف فعلي يتسم بالأهمية النسبية، ويتأثر هذا الخطر بالتكلفة الإضافية للمعاينة. ونظراً لوجود تكلفة ملموسة في مصادقة المدينين لمرة ثانية سيتم استخدام مستوى ٢٥٪ من «خ ر ر غ». وبالنسبة لإختبارات المراجعة التي لاتتسم بالتكلفة عند زيادة حجم العينة، يكون من المتعارف عليه إستخدام مستوى أعلى بكثير من «خ ر ر غ».

٨- تقدير التحريفات في المجتمع. يوجد جزئين لهذا التقدير.

تقدير لتوقع التقدير بنقطة. توجد ضرورة للتوصل إلى تقدير مسبق عن التقدير بنقطة للمجتمع في تقدير الفرق، وذلك بنفس القدر الذي يكون فيه ضرورياً أن يتم تقدير معدل الإستثناء بالمجتمع في معاينة الصفات. وفي شركة Hart Lumber سيتمثل التقدير المسبق في ١٥٠٠ دولار (زيادة) بناء على إختبارات المراجعة بالسنة السابقة.

إجراء تقدير مسبق للإنحراف المعياري بالمجتمع - إمكانية التباين في المجتمع. يجب التوصل إلى تقدير مسبق عن تباين التحريفات في المجتمع، ويتم قياس ذلك من خلال الإنحراف المعياري بالمجتمع لتحديد الحجم الأولي للعينة. وسيتم فيما بعد توضيح العمليات الحسابية للإنحراف المعياري. وبالنسبة لشركة Hart Lumber تم تقديره بمبلغ ٢٠ دولار بناء على إختبارات المراجعة بالسنة السابقة.

٩ حساب الحجم الأولي للعينة. يمكن الآن التوصل إلى حجم العينة الأولي في شركة Hart Lumber بإستخدام المعادلة التالية:

$$ن = \left[\frac{(ح م)^{*} [ز_{ق} + ز_{ر}] (ن ج)}{(ت م) - ب^{*}} \right]^{٢}$$

حيث: ن = حجم العينة الأولى

(ح م)' = التقدير المبدئي للإنحراف المعياري

ز ق = معامل الثقة لـ «خ ق ق غ» (أنظر الجدول ١٤-٧)

ز ر = معامل الثقة لـ «خ ر ر غ» (أنظر الجدول ١٤-٧)

(ن ج) = حجم المجتمع

(ت ح) = التحريف المحتمل بالمجتمع (الأهمية النسبية)

ت م = تقدير للتقدير بنقطة للتحريف بالمجتمع

وبتطبيق هذه المعادلة على شركة Hart Lumber ينتج:

$$ن = \left[\frac{٢ (١,٢٨ + ١,١٥) ٤٠٠٠}{٢١٠٠٠ - ١٥٠٠} \right]^{٢} = ١٠٠$$

إختيار العينة وتنفيذ الإجراءات Select the Sample and perform the procedures

تماثل خطوتي إختيار العينة وتنفيذ الإختبارات في كل من تقدير الفرق والمعاينة غير الإحصائية فيما عدا أن العينة يجب إختيارها على نحو عشوائي في المعاينة غير الإحصائية.

١٠- إختيار العينة. نظراً لضرورة الحصول على عينة عشوائية (بخلاف العينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم)، يجب أن يستخدم المراجع أحد وسائل الإختيار الإحتمالي للعينة التي سبق عرضها في الفصل الثاني عشر لإختيار ١٠٠ عنصر بالعينة لإجراء المصادقات.

١١- تنفيذ إجراءات المراجعة. يجب أن يكون المراجع حذراً عند مصادقة أرصدة المدينين وأداء الإجراءات البديلة بإستخدام الأساليب التي تم مناقشتها بالفصل الثالث عشر. وبالنسبة للمصادقات، يتمثل التحريف في الفرق بين الرد على المصادقة والرصيد لدى العميل محل المراجعة بعد تسوية كافة الفروق الزمنية وأخطاء المدينين. وعلى سبيل المثال، إذا رد المدين المصادقة وذكر أن الرصيد الصحيح هو ١٢,٨٨٧ دولار وبلغ الرصيد لدى العميل محل المراجعة لهذا المدين ١٢,٩٩٧، سيوجد فرق قدره ١١٠ دولار تعبر عن زيادة بالقيمة إذا استنتج المراجع أن دفاتر العميل غير صحيحة. وفي حالة عدم الإستجابة، يتم التعامل مع التحريفات المكتشفة عن طريق الإجراءات البديلة على نحو مطابق لتلك التحريفات التي يتم إكتشافها من خلال المصادقة. وفي نهاية هذه الخطوة، ستوجد قيمة تعبر عن التحريف في كل عنصر بالعينة، ويحتمل أن يبلغ العديد منها الصفر. ويوضح الجدول ١٤-٩ التحريفات في شركة Hart Lumber.

تقييم النتائج Evaluate the results

١٢- التعميم من العينة إلى المجتمع. من جانب المفاهيم، يتم في كل من المعاينة غير الإحصائية وتقدير الفرق تنفيذ نفس الشئ فيما يتعلق بالخطوة رقم ١٢ وهي التعميم من العينة إلى المجتمع. ويتم في كلا الأسلوبين قياس التحريف المحتمل أو المقبول بالمجتمع بناء على نتائج العينة. ويتم في تقدير الفرق إستخدام القياس الإحصائي في حساب حد الثقة المحسوب. وتصف الخطوات الأربع التي سيتم الآن كيفية حساب حدود الثقة في شركة Hart Lumber. وتوضح الخطوات من ٣ إلى ٦ بالجدول ١٤-٩ العمليات الحسابية للتوصل إلى حدود الثقة.

الجدول ١٤-٩
حساب حدود الثقة

الخطوة	المعادلة الإحصائية	التوضيح في شركة Hart Lumber
١- الحصول على عينة عشوائية ذات حجم ن	ن = حجم العينة	تم إختيار ١٠٠ صندوق من المدينين على نحو عشوائي من ميزان المراجعة الزمني الذي يحتوي على ٤٠٠٠ حساب
٢- تحديد قيمة كل تحريف في العينة		تم مصادفة ٧٥ حساب من المدينين، والتحقق من ٢٥ حساب عن طريق الإجراءات البديلة. وبعد تسوية الفروق الزمنية وأخطاء المدينين تم تحديد العناصر الأثنا عشر التالية لتعبر عن أخطاء العميل (التحريف):
		١- ٢٢,٧٥ ٧- (٠,٨٧)
		٢- (٦٩,٤٦) ٨- ٢٤,٣٢
		٣- ٨٥,٢٨ ٩- ٣٦,٥٩
		٤- ١٠٠ ١٠- (١٠٢,١٦)
		٥- (٢٧,٣) ١١- ٥٤,٧١
		٦- ٤٢,٠٦ ١٢- ٧١,٥٦
		الإجمالي ٢٢٦,٤٨
٣- حساب التقدير بنقطة للتحريف الإجمالي	م = مجـ م ل / ن	م = ٢٢٦,٤٨ / ١٠٠ = ٢,٢٦
	ث = (ن ج) م أو = (ن ج) مجـ م ل / ن	ث = ٤٠٠٠ (٢,٢٦) = ٩٠٤٠
	حيث:	أو
	م = متوسط التحريف في العينة.	ث = ٤٠٠٠ (٢٢٦,٤٨ / ١٠٠) = ٩٠٤٠
	مجـ = علامة الجمع.	
	م ن = التحريف الفردي بالعينة	
	ن = حجم العينة	
	ث = التقدير بنقطة للتحريف الإجمالي.	
	(ن ج) = حجم المجتمع	

٤- حساب الإنحراف المعياري بالمجتمع للتحريفات من العينة

$$(ح م) = \sqrt{\frac{مجـ(م ل)^2 - ن(م)^2}{ن - ١}}$$

حيث:

(ح م) = الإنحراف المعياري

م ل = التحريف الفردي بالعينة

ن = حجم العينة

م = متوسط التحريف بالعينة

م ل (التقريب لأقرب دولار)	(م ل)٢
١ - ١٣	١٦٩
٢- (٦٩)	٤٧٦١
٣ ٨٥	٧٢٢٥
٤- ١٠٠	١٠٠٠٠
٥- (٢٧)	٧٢٩
٦- ٤١	١٦٨١
٧- ١	١
٨- ٢٤	٥٧٦
٩- ٣٧	١٣٦٩
١٠- (١٠٢)	١٠٤٠٤
١١- ٥٥	٣٠٢٥
١٢- ٧٢	٥١٨٤
٢٢٨	٤٥١٢٤

$$(ح م) = \sqrt{\frac{٤٥١٢٤ - ١٠٠(٢,٢٦)^2}{٩٩}}$$

$$= ٢١,٢$$

٥- حساب فترة الدقة لتقدير التحريف الإجمالي بالمجتمع عند مستوى الثقة المرغوب فيه

$$(م د م) = (ن ج) \times \frac{ح م}{\sqrt{ن}} \times \sqrt{\frac{(ن ج) - ن}{(ن ج)}}$$

حيث:

(م د م) = فترة الدقة المحسوبة

(ن ج) = حجم المجتمع

ر = معامل الثقة لـ «خ ق ق غ» ق

(أنظر الجدول ١٤-٧)

(ح م) = الإنحراف المعياري للمجتمع

ن = حجم العينة

$\sqrt{\frac{(ن ج) - ن}{(ن ج)}}$ = عامل التصحيح النهائي

$$(م د م) = ٤٠٠٠ \times ١,٢٨ \times \frac{٢١,٢}{\sqrt{١٠٠}} \times \sqrt{\frac{٤٠٠٠ - ١٠٠}{٤٠٠٠}}$$

$$= ٤٠٠٠ \times ١,٢٨ \times \frac{٢١,٢}{١٠} \times ٠,٩٩$$

$$= ٤٠٠٠ \times ١,٢٨ \times ٢١,٢$$

$$= ١٠٨٠٠$$

٦- حساب حدود الثقة عند حد الثقة المرغوب فيه	(ح أ ح) = ب̂ + (ر د م) (ح د ح) = ب̂ - (م د م) حيث: (ح أ ح) = الحد الأعلى المحسوب للثقة (ح د ح) = الحد الأدنى المحسوب للثقة ب̂ = التقدير بنقطة لتحريف الإجمالي (م د م) = فترة الدقة المحسوبة عند حد الثقة المرغوب فيه	(ح أ ح) = ١٠٨٠٠٠ + ٩٠٤٠ = ١٩٨٤٠ (ح د ح) = ١٠٨٠٠٠ - ٩٠٤٠ = (١٧٦٠)

حساب التقدير بنقطة للتحريف المحتمل أو المقبول. يتم إستقراء التقدير بنقطة بشكل مباشر من التحريفات في العينة إلى التحريفات في المجتمع (يطلق على ذلك التحريف المصور Projected Mis-statement كما ورد بالفقرة ٣٩ من معايير المراجعة). ويوضح في الخطوة رقم ٣ بالجدول ١٤-٩ حساب التقدير بنقطة بشركة Hart Lumber.

ومن غير المحتمل، بالطبع، أن يكون التحريف الفعلي، لكنه يعد غير معلوم، مماثلاً تماماً للتقدير بنقطة. ويكون من الواقع أكثر تقدير التحريف من خلال فترة ثقة يتم تحديدها عن طريق التقدير بنقطة مع جمع وطرح فترة الدقة المحسوبة. ويجب أن يكون واضحاً عند هذه النقطة أن حساب فترة الثقة يعد جزءاً أساسياً في معاينة التغيرات وأن العملية التي يتم إستخدامها للتوصل إليها تتوقف على التوصل إلى عينة ممثلة للمجتمع.

حساب تقدير للإنحراف المعياري بالمجتمع. يعد الإنحراف المعياري بالمجتمع مقياساً إحصائياً للتباين في قيم العناصر الفردية بالمجتمع، فإذا كان هناك قيمة كبيرة للتباين في قيم عناصر المجتمع، سيكون الإنحراف المعياري كبيراً عن حالة صغر قيمة التباين. وعلى سبيل المثال، عند مصادقة المدينين، نعد التحريفات ٤، ١٢، ٢٦ أقل في التباين عن التحريفات ٢، ٢٧٥، ٨١٢. وهكذا يكون الإنحراف المعياري أقل في حالة التحريفات الأولى.

وللإنحراف المعياري أثر معنوي على مستوي الدقة المحسوب. وكما قد يكون متوقعاً، ستكون القدرة على التنبؤ بقيمة المجتمع أفضل عندما توجه قيمة أقل بالمقارنة مع القيمة الكبيرة للتباين بين القيم الفردية بالمجتمع.

ويتم حساب تقدير معقول لقيمة الإنحراف المعياري بالمجتمع بواسطة المراجع عن طريق إستخدام معادلة إحصائية معيارية ثم توضيحها في الخطوة رقم ٤ بالجدول ١٤-٩. ويتم تحديد حجم الإنحراف المعياري المقدر بشكل كلي في ضوء الخصائص بعينة المراجع ولا يتأثر بالحكم المهني.

حساب فترة الدقة. يتم حساب فترة الدقة عن طريق معادلة إحصائية. وتتمثل النتائج في قياس بالدولار لعدم القدرة على التنبؤ بالتحريف الحقيقي بالمجتمع نظراً لأن الإختبار يتم بناؤه على العينة

بدلا من إجمالي المجتمع. وحتى يكون هناك معنى لفترة الدقة المحسوبة، يجب ربطها بـ «خ ق ق غ». ويتم عرض معادلة حساب فترة الدقة في الخطوة رقم ٥ بالجدول ١٤-٩.

وسيتم توضيح إختبار للمعادلة في الخطوة رقم ٥ بالجدول ١٤-٩ عن أثر تغيير كل عامل مع بقاء باقي العوامل الأخرى ثابتة على النحو التالي:

نوع التغيير	الأثر على فترة الدقة المحسوبة
زيادة « خ ق ق غ »	النقص
زيادة التقدير بنقطة للتحريفات	الزيادة
زيادة الإنحراف المعياري	الزيادة
زيادة حجم العينة	النقص

حساب حدود الثقة يتم حساب حدود الثقة التي تعرف فترة الثقة من خلال دمج التقدير بنقطة للتحريفات وفترة الدقة المحسوبة عند مستوى الثقة المرغوب فيه (التقدير بنقطة ± فترة الدقة المحسوبة). وتم توضيح المعادلة التي تستخدم في حساب حدود الثقة في الخطوة رقم ٦ بالجدول ١٤-٩.

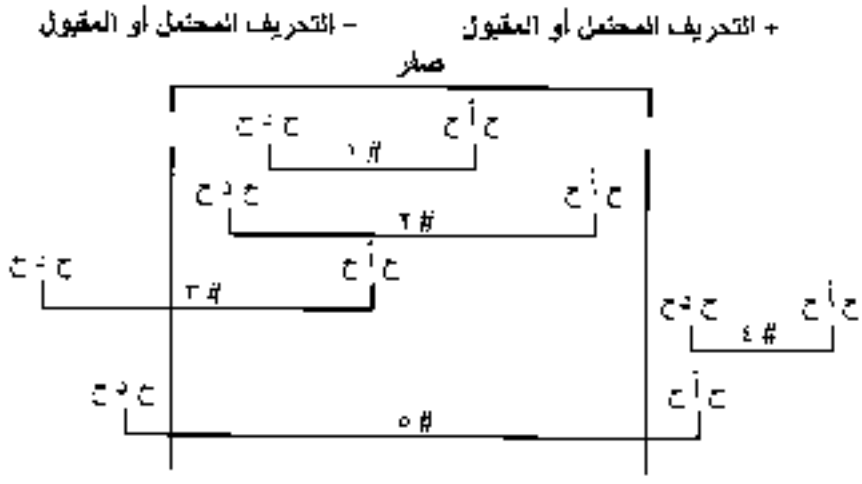
ويتمثل الحدين الأدنى والأعلى بشركة Hart Lumber في مبلغي (١٧٦٠ دولار) و ١٩٨٤٠ على الترتيب. ويوجد ١٠٪ تعبر عن الخطر الاحصائي لوجود تخفيض يزيد عن ١٧٦٠ دولار، مع وجود زيادة تزيد عن ١٩٨٤٠ نفس القدر من الخطر. ويرجع ذلك لأن مستوى ١٠٪ من « خ ق ق غ » يعادل مستوى ثقة قدره ٨٠٪.

١٣- تحليل التحريفات. لاتوجد أية فروق في الخطوة رقم ١٣، تحليل التحريفات، في كل من الطريقتين الإحصائية وغير الإحصائية. ويجب أن يقيم المراجع التحريفات لتحديد سبب وجود كل تحريف وتقدير ما إذا كان هناك ضرورة لتعديل نموذج خطر المراجعة.

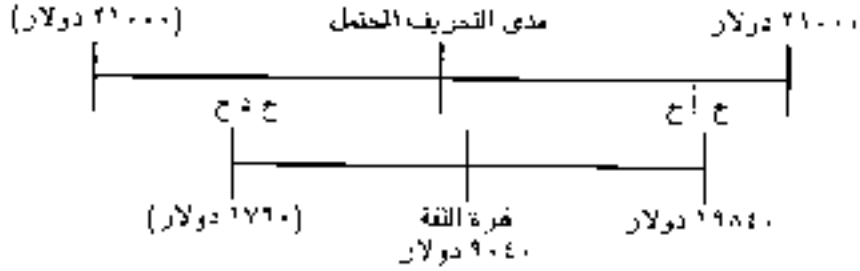
١٤- تحديد إمكانية قبول المجتمع. عندما يتم إستخدام طريقة إحصائية، يجب وجود قاعدة قرار لتقرير ما إذا كان المجتمع يمكن قبوله. وتتمثل قاعدة القرار في:

> إذا وقع جانبي فترة الثقة للتحريفات بالكامل ضمن التحريفات المحتمل أو المقبولة الموجبة والسالبة، يتم قبول الفرض الذي يتمثل في عدم وجود تحريف بقيمة تتسم بالأهمية النسبية بالقيمة الدفترية، وإذا حدث غير ذلك يتم قبول الفرض الذي يتمثل في وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقيمة الدفترية.

ويتم توضيح قاعدة القرار هذه على النحو الذي سيرد حالاً: يجب أن يستنتج المراجع أن كل من الحدين الأدنى والأعلى للثقة في الموقفين ١ و ٢ يقعان تماماً داخل حدود التحريف المحتمل أو المقبول للزيادة والتخفيض. وبالتالي يتم التوصل إلى نتيجة تتمثل في عدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالمجتمع ويتم قبوله. أما المواقف ٣، ٤، ٥ فيقع فيها الحد الأدنى للثقة أو الحد الأعلى للثقة أو كلاهما خارج حدود التحريفات المحتملة، وبالتالي يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع.



ويؤدي تطبيق قاعدة القرار في شركة Hart Lumber إلى توصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه أنه يجب قبول المجتمع، نظراً لأن كل من حدى الثقة يقعان داخل مدى التحريف المحتمل:



وعند قبول المجتمع على هذا النحو، يكون المراجع قد تحمل وجود إحتمال قدره ١٠٪ للخطأ في قراره، وهو ما يتمثل في أن المجتمع يوجد به تحريف في الواقع بقيمة تتسم بالأهمية النسبية. ومع ذلك، بناء على أحكام التخطيط للمراجع، يعد هذا مستوى ملائم من الخطر.

التحليل. نظراً لأن الانحراف المعيارى الحقيقى (٢١,٢) يزيد عن التقدير المسبق (٢٠)، والتقدير الحقيقي بنقطة الذي يساوى ٩٠٤٠ يزيد عن التقدير المسبق (١٥٠٠ دولار)، سيبدو أمراً غريباً أن يتم قبول المجتمع. ويرجع السبب في ذلك إلى أن إستخدام مستوى منخفض نسبياً من « خ ق ق غ» أدي إلى إزدياد حجم العينة بالمقارنة مع تحديد «خ ق ق غ» بمستوى ١٠٠٪. فإذا تم تحديد «خ ق ق غ» بمستوى ١٠٠٪، وهو ما يعد أمراً متعارفاً عليه عندما تكون التكلفة الإضافية في المراجعة لزيادة حجم العينة تتسم بالصفر، سيكون حجم العينة المطلوب ٢٨ فقط:

$$٢٨ - \left[\frac{٤٠٠٠ \left[\text{صفر} + ١,٢٨ \right] ٢٠}{٢١٠٠٠ \quad ١٥٠٠} \right]^{٢}$$

وبإفتراض أن حجم العينة يبلغ ٢٨ وانه لايوجد تعديل في التقدير الحقيقي بنقطة الإنحراف المعياري، ستبلغ قيمة الحد الأعلى للثقة ٢٩٥٥٩، وبالتالي يتم رفض القيمة الدفترية للمجتمع. ويرجع أحد أسباب إستخدام المراجع لـ « خ ق ق غ» إلى تخفيض إحتمال اللجوء لزيادة حجم العينة إذا كان كل من الإنحراف المعياري والتقدير بنقطة أكبر من المتوقع.

ما الذي يجب القيام به عندما يتم رفض الفرض Action when a Hypothesis is Rejected

عندما يقع أحد حدي الثقة أو كلاهما خارج مدى التحريف المحتمل أو المقبول، لايعد المجتمع مقبولاً، ويتمثل التصرف الذي يجب القيام به في نفس التصرف الذي سبق عرضه في إطار المعاينة غير الإحصائية، فيما عدا أنه يكون من العملي أن يتم التوصل إلى تقدير أفضل للتحريف بالمجتمع.

وعلى سبيل المثال، في حالة شركة Hart Lumber، إذا كان مستوى الثقة ٩٠٤٠ + ١٥٨٠٠، ورغب العميل في تخفيض القيمة الدفترية بمقدار ٩٠٤٠ ستكون النتيجة هي: صفر ± ١٥٨٠٠. وسيكون الحد الأدنى الجديد المسحوب للثقة هو التخفيض بمقدار ١٥٨٠٠، أما الحد الأعلى الجديد المحسوب للثقة فسيبلغ ١٥٨٠٠ للزيادة، وكلاهما يعد مقبولاً في التحريف المحتمل الذي يساوي ٢١٠٠٠ دولار. وسيبلغ الحد الأدنى للتسوية الذي يمكن أن يجريه المراجع مع إستمراره في قبول للمجتمع ٣٨٤٠ دولار [(٩٠٤٠ + ١٥٨٠٠) - ٢١٠٠٠].

وقد يكون العميل، برغم ذلك، غير راغب في تسوية الرصيد على أساس العينة. وعلاوة على ذلك، إذا تجاوزت فترة الثقة المحسوبة التحريف المحتمل او المقبول، لايمكن إجراء تسوية بالدفاتر بالقدر الذي سيرضي المراجع. وستكون هذه هي الحالة بالمثال السابق إذا كان التحريف المحتمل يبلغ ١٥٠٠٠ دولار فقط.

ملحق «أ»: معادلات معاينة الوحدة النقدية

Appndix A: formulas for Monetary unit Sampling

سيتم فيما يلي تقديم المعادلات الخاصة بحساب حدود التحريف في معاينة الوحدة النقدية، وسيتم تقديم توضيح لكل معادلة مع مثال لها سبق عرضه في محتويات الفصل.

وسيتم إستخدام الرموز على النحو التالي:

د (ل) – الحد الأقصى للتحريف الإجمالي بالمجتمع عندما يتم إكتشاف التحريفات ل [د ز قيم الزيادة و د ن لقيم التخفيض].

ت – إجمالي المجتمع المسجل بالدولار.

ح د ع (ل) = حد الدقة الأعلى من جدول الصفات ذو الجانب الواحد للتحريفات ل.

ق (ل) = قيمة تحريف وحدة الدولار للرقم ل [ق ز (ل) قيمة الزيادة للرقم ل، و ق ن (ل) قيمة التخفيض للرقم ل].

ف – القيمة القصوى المفترضة للتحريف في أي وحدة دولارية بالمجتمع [م ز لقيمة الزيادة و م ن لقيمة التخفيض].

ح = تقدير التحريف الأكثر إحتمالاً [ح ز لقيمة الزيادة، ح ن لقيمة التخفيض].

مج = علامة الجمع.

ن = حجم العينة.

المعادلة في حالة عدم إكتشاف تحريفات

د (ل) = ت * ح د ع (صفر) * ف

توضيح: إفتراض التحريف نسبة ١٠٠٪، مستوى الخطر ٥٪، حجم العينة ١٠٠

الحد الأقصى والحد الأدنى = ١٢٠٠٠٠٠٠ × ٠,٠٣ × ١ = ٣٦٠٠٠٠

المعادلة في حالة إكتشاف التحريفات (قبل التسوية)

د (ل) = ت * [ح د ع (صفر) * ف] + ت [ح د ع (١) - ح د ع (صفر)]
* ق (١) + ت * [ح د ع (٢) ح د ع (١)] * ق (٢) + ... + ت
* [ح د ع (ل) - ح د ع (ل -١) - ق (ن)

توضيح: إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪، ٤ قيم للزيادة وقيمة واحدة للتخفيض، يتم ترتيب التحريفات من التحريفات بالقيم الدولارية الأكبر إلى الأصغر، مستوى الخطر ٥٪، حجم العينة ١٠٠٪. وبالتالي:

ق ز (١) = ٠,٦٧١

ق ز (٢) = ٠,٠٧

ق ز (٣) = ٠,٠١٦

ق ز (٤) = ٠,٠٠٠٢

ق ن (١) = ٠,٠٣

ويبلغ حد الخطر لمستوى ٥٪ لقيمة الحد الأقصى للزيادة الإجمالية بالمجتمع (قبل التسوية):

د ز (٤) = [(١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٣) (١)] + (١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٤٧ - ٠,٠٣) (٠,٦٧١)] + [(١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٦٢ - ٠,٠٤٧) (٠,٠٧)] - [(١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٧٦ - ٠,٠٦٢) (٠,٠١٦)] + [(١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٨٩ - ٠,٠٧٦) (٠,٠٠٠٢)]

= ٣٦٠٠٠٠ + ١٣١٨٨ + ١٢٦٠ + ٢٦٩ + ٣

= ٥١٢٢٠

ويبلغ حد الخطر لمستوى ٥٪ لقيمة الحد الأقصى للتخفيض الإجمالي بالمجتمع (قبل التسوية):

د ن (١) = [(١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٣) (١)] + (١٢٠٠٠٠٠٠) (٠,٠٤٧ - ٠,٠٣) (٠,٠٣)]

= ٣٦٠٠٠٠ + ٦١٢

= ٣٦٦١٢

المعادلة لتسوية القيم المتكافئة

د ز بعد التسوية = د (ل) - ح ت

د ن بعد التسوية = د (ل) - ح ز

حيث ح = محـ ق (ل) * $\frac{ت}{ن}$

توضيح: د ز = (٠,٦٧١ + ٠,٠٧ + ٠,٠١٦ + ٠,٠٠٠٢) (١٢٠٠٠٠٠٠ : ١٠٠)

= (٠,٧٥٧٢) (١٢٠٠٠)

= ٩٠٨٦

د ي = (٠,٠٣) (١٢٠٠٠٠٠٠ ÷ ١٠٠)

= (٠,٠٣) (١٢٠٠٠)

= ٣٦٠

د ي بعد التسوية = ٥١٢٢٠ – ٣٦٠

= ٥٠٨٦٠

د ي بعد التسوية = ٣٦٦١٢ – ٩٠٨٦

= ٢٧٥٢٦

المصطلحات الأساسية

الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح (خ ق ق غ) Acceptable Risk of Incorrect Acceptance (ARIA) . الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لقبول الرصيد على أنه صحيح عندما يساوي التحريف الحقيقي بالرصيد التحريف المحتمل أو المقبول به أو يزيد عنه.

الخطر الذي يمكن قبوله لرفض غير الصحيح (خ ر ر غ) Acceptable Risk of Incorrect Rejection (ARIR). الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لرفض الرصيد بإعتباره غير صحيح عندما لايوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

تقدير الفرق Difference Estimation. أحد طرق معاينة المتغيرات يقوم فيها المراجع بتقدير التحريف بالمجتمع عن طريق ضرب متوسط التحريف بالعينة في إجمالي عدد العناصر بالمجتمع وأيضاً حساب خطر المعاينة.

حدود التحريف Misstatement Bounds. تقدير للزيادات والتخفيضات الأكثر إحتمالاً في المجتمع عند مستوى معين من «خ ق ق غ» بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling (MUS). أحد طرق المعاينة الإحصائية التي توفر الحدين الأعلى والأدنى للتحريف عن طريق التعبير بالقيم النقدية، وأيضاً يشار إليها بمعاينة وحدة الدولار، معاينة القيمة النقدية المتراكمة، والمعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم.

تقدير المتوسط للوحدة Mean - per- Uint Estimation. أحد طرق معاينة المتغيرات التي يتم من خلالها قيام المراجع بتقدير القيمة التي يتم مراجعتها في المجتمع عن طريق ضرب متوسط القيمة التي يتم مراجعتها بالعينة في حجم المجتمع وأيضاً حساب خطر المعاينة.

التقدير بنقطة Point Estimete. طريقة للتصوير من العينة إلي المجتمع لتقدير التحريف بالمجتمع، ويتم ذلك عادة بإفتراض أن التحريفات بالمجتمع الذي لم يتم مراجعته تتناسب مع التحريفات المكتشفة بالعينة.

إختيار حجم العينة المتناسب مع الإحتمالية Prohability Proportion to size Sample Selection. إختيار عينة من الدولارات الفردية بالمجتمع عن طريق إستخدام إختيار العينة على نحو عشوائي أو منتظم.

تقدير النسبة Ratio Estimation. أحد طرق معاينة المتغيرات يقوم المراجع من خلالها بتقدير التحريف

بالمجتمع عن طريق ضرب الجزء المعرف بالدولارات بالعينة في القيمة الدفترية الإجمالية المسجلة للمجتمع وأيضاً حساب خطر المعاينة.

الإستنتاج الإحصائي Statistical Inference. عملية حساب إحصائية يتوصل المراجع إليها من نتائج العينة بناء على معرفة توزيعات المعاينة.

الطبقية Stratification. طريقة للمعاينة يتم فيها تقسيم العناصر بالمجتمع الإجمالي إلى مجتمعين فرعيين أو أكثر، يتم الإختبار والقياس الإحصائي في كل مجتمع منها بشكل مستقل.

معاينة المتغيرات Vaniables Sampling. أسلوب للمعاينة يتم من خلاله إستخدام الإستنتاج الإحصائي.

أسئلة للمراجعة

١٤-١ (الهدف ١٤-١) ماهي الفروق الرئيسية بين (أ) إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، و(ب) الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي تجعل معاينة الصفات غير ملائمة للإختبارات التفصيلية للأرصدة؟

١٤-٢ (الهدف ١٤-٢) عرف المعاينة الطبقية وأشرح أهميتها في المراجعة. كيف يمكن أن يحصل المراجع على عينة طبقية للثلاثين عنصر من ثلاث طبقات عند مصادقة المدينين؟

١٤-٣ (الهدف ١٤-٢) فرق بين التقدير بنقطة للتحريفات الإجمالية والقيمة الحقيقية للتحريفات بالمجتمع. كيف يتم تحديد كل منهما؟

١٤-٤ (الهدف ١٤-٢) قيم العبارة التالية التي صدرت عن أحد المراجعين «في كل جانب بالمراجعة حيثما يكون ممكنا، أقوم بحساب التقدير بنقطة للتحريفات وتقييم ما إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية. وإذا كانت كذلك، أقوم بفحص السبب ومواصلة إختبار المجتمع حتى أحدد ما إذا كان هناك مشكلة خطيرة. وبعد إستخدام المعاينة الإحصائية في هذه العملية أداة قيمة للمراجعة».

١٤-٥ (الهدف ١٤-٣) عرف معاينة الوحدة النقدية وأشرح أهميتها في المراجعة. كيف يمكن من خلالها التوصل إلى طريقة تجمع ملامح كل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات؟

١٤-٦ (الأهداف ١٤-٢، ١٤-٣، ١٤-٤، ١٤-٥) عرف المقصود بخطر المعاينة. هل يتم تطبيق خطر المعاينة في: المعاينة غير الإحصائية، معاينة الوحدة النقدية، ومعاينة المتغيرات؟ أشرح.

١٤-٧ (الأهداف ١٤-١، ١٤-٢) ما هي الفروق الأساسية بالخطوات التي يتم إستخدامها لتنفيذ المعاينة غير الإحصائية للإختبارات التفصيلية للأرصدة وإختبارات الرقابة؟

١٤-٨ (الهدف ١٤-٣) تم إعداد قائمة للعناصر الخاصة بالمخزون بالسؤال ١٤-١٤ والتي يبلغ عددها ٢٦٢٠، وشملت القائمة ٤٤ صفحة للمخزون ويبلغ عدد العناصر بالصفحة الواحدة ٦٠ عنصراً. ويوجد تحديد للإجمالي بكل صفحة. والبيانات الخاصة بالعميل لم يتم وضعها في صورة يمكن قراءتها بواسطة الحاسب الإلكتروني، كما أن منشأة المحاسبة لاتملك وحدة طرفية للحاسب الإلكتروني. وضح كيف يمكن إختيار عينة الوحدة النقدية في هذا الموقف.

١٤-٩ (الهدف ١٤-٣) أشرح كيف يمكن أن يحدد المراجع القيمة المحتملة في معاينة الوحدة النقدية.

١٤-١٠ (**الهدف ١٤-٢**) أشرح المقصود بالخطر الذي يمكن قبوله غير الصحيح. ماهي عوامل المراجعة الرئيسية التي تؤثر في «خ ق ق غ»؟

١٤-١١ (**الهدف ١٤-٤**) قيم العبارة التالية التي صدرت عن أحد المراجعين، «أتوصل إلى عينة عشوائية مع استخدام فترة ثقة بنسبة ٩٠٪ من ٨٠٠٠٠٠ دولار و٩٠٠٠٠٠ دولار. ويعني ذلك أن القيمة الحقيقية للمجتمع ستكون بين ٨٠٠٠٠٠ و٩٠٠٠٠٠ دولار، ٩٠٪ من الوقت».

١٤-١٢ (**الهدف ١٤-٢**) ماهي العلاقة بين «خ ق ق غ» و«أ خ ر»؟

١٤-١٣ (**الهدف ١٤-٣**) ماهو المقصود بـ «نسبة إفتراض التحريف» في معاينة الوحدة النقدية بعناصر المجتمع التي يوجد بها تحريف؟ لماذا يعد متعارفا عليه إستخدام إفتراض تحريف قدره ١٠٠٪ عندما يوجد تأكيد في معظم الأحوال بالتحفظ الكبير؟

١٤-١٤ (**الهدف ١٤ ٣**) قام المراجع بتحديد حجم العينة اللائم لإختبار تقويم المخزون بإستخدام معاينة الوحدة النقدية. يوجد بالمجتمع ٢٦٢٠ عنصر بالمخزون بقيمة قدرها ١٢٦٢٥٠٠٠ دولار. ويبلغ التحريف المحتمل لكل من الزيادة والتخفيض ٥٠٠٠٠٠ دولار عند مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ». ولا يوجد تحريفات متوقعة في المجتمع. إحسب حجم العينة الأولى بإستخدام إفتراض ١٠٠٪ لنسبة التحريف المتوسط.

١٤-١٥ (**الهدف ١٤-٥**) بفرض أنه تم الحصول على عينة من ١٠٠ وحدة في معاينة المخزون بالسؤال ١٤-١٤. وبفرض انه تم اكتشاف التحريفات الثلاثة التالية:

التحريف	القيمة المسجلة	القيمة التي تم مراجعتها
١	٨٩٧,١٦	٦٠٩,١٦
٢	٤٧,٠٢	صفر
٣	١٦٢١,٦٨	١٥٢٢,٦٨

أحسب حدود التحريفات التي يتم تسويتها بالمجتمع. ماهي إستنتاجات المراجعة بناء على النتائج؟

١٤-١٦ (**الهدف ١٤-٣**) لماذا يعد من الصعب تحديد حجم العينة اللائم في معاينة الوحدة النقدية/ كيف يحدد المراجع الحجم اللائم للعينة؟

١٤-١٧ (**الهدف ١٤-٥**) ما هو المقصود بقاعدة القرار عند إستخدام تقدير الفرق؟ أذكر قاعدة القرار.

١٤-١٨ (**الهدف ١٤-٢**) ماهي التصرفات البديلة اللائمة التي يجب القيام بها عندما يتم رفض المجتمع بإستخدام المعاينة غير الإحصائية بالإختبارات التفصيلية للأرصدة؟ متى يجب إتباع كل إختيار منها؟

١٤-١٩ (**الهدف ١٤-٤**) عرف المقصود بالإنحراف المعياري وأشرح أهميته في معاينة المتغيرات. ماهي العلاقة بين الإنحراف المعياري بالمجتمع وحجم العينة المرغوب فيه؟

١٤-٢٠ (**الهدف ١٤-٥**) عند إستخدام تقدير الفرق، حصل المراجع على عينة عشوائية تشمل ١٠٠ عنصر بالمخزون من مجتمع كبير لإختبار مدى ملائمة التسعير. ويوجد تحريف بالعديد من عناصر المخزون، ولكن لاتتسم صافي القيمة الوحدة للتحريف بالعينة بالأهمية النسبية. بالإضافة إلى ذلك،

أشار فحص التحريفات الفردية إلى عدم وجود أي تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وكنتيجة لذلك لم يقم المراجع بفحص التحريفات او بإجراء تقييم إحصائي. أشرح لماذا يعد ذلك تصرفاً غير ملائم.

١٤- ٢١ (الهدفين ١٤-٣، ١٤-٥) فرق بين تقدير الفرق وتقدير النسبة والتقدير المتوسط للوحدة والتقدير المتوسط الطبقي للوحدة. أذكر مثالاً واحداً لإستخدام كل نوع منها. متى يكون إستخدام معاينة الوحدة النقدية مفضلاً عن أي نوع مما سبق؟

١٤-٢٢ (الهدف ١٤-٥) تعد مقارنة كل حد محسوب للثقة مع التحريف المحتمل خطوة أساسية في تقدير الفرق. لماذا تتسم هذه الخطوة بالأهمية، وما الذي على المراجع عمله في حالة زيادة أي حد من حدي الثقة عن التحريف المحتمل؟

١٤-٢٣ (الهدف ١٤-٥) أشرح لماذا يتم إستخدام تقدير الفرق على نحو متكرر من المراجع.

١٤-٢٤ (الهدفين ١٤-٣، ١٤-٤) أذكر مثالاً لإستخدام معاينة الصفات، معاينة الوحدة النقدية، ومعاينة المتغيرات في صورة إستنتاج للمراجع.

أسئلة الإختبار المتعدد من إختبار CPA

١٤ ٢٥ (الهدف ١٤ ٢) تنطبق الأسئلة التالية بإستخدام المعاينة الطبقية في المراجعة في كل سؤال منها أختر الإجابة الأفضل:

أ – قرر السيد Murray إستخدام المعاينة الطبقية، ويرجع السبب في إستخدام المعاينة الطبقية بدلاً من المعاينة العشوائية غير المقيدة إلى:

(١) التخفيض بقدر الإمكان لدرجة التغاير في المجتمع ككل.

(٢) إعطاء كل عنصر في المجتمع فرصة متساوية للإختيار بالعينة.

(٣) السماح للفرد الذي يختار العينة بإستخدام حكمه الشخصي لتقدير العناصر التي يجب إدراجها بالعينة.

(٤) تخفيض حجم العينة المرغوب فيه من المجتمع غير المتجانس.

ب – عند مراجعة القوائم المالية، سيجد المراجع أن إستخدام أساليب المعاينة الطبقية سيكون بوجه عام أكثر قابلية للتطبيق عند:

(١) إعادة حساب مدفوعات المرتبات وصافي الأجر للعاملين.

(٢) تتبع ساعات العمل من ملخص كشف الأجور عن طريق الرجوع إلى بطاقات الزمن الفردية.

(٣) مصادقة أرصدة المدينين الذين يمثلون عملاء المنطقة التي تعمل بها شركة كبرى للطاقة.

(٤) فحص المستندات الداعمة للإضافات على المصنع والمعدات به.

جـ - من خلال الخبرة السابقة، أدرك المراجع أن النفقات النقدية تحتوي على نفقات ذات حجم كبير على نحو غير معتاد. وعند إستخدام المعاينة الإحصائية، سيتمثل التحريف الأمثل الذي يقوم به المراجع في هذه الحالة في:

(١) حذف أية نفقات نقدية تتسم بالكبر على نحو غير عادي من العينة.

(٢) الإستمرار في سحب عينات جديدة حتى تظهر النفقات النقدية الكبيرة غير العادية بالعينة.
(٣) تقسيم مجتمع النفقات النقدية إلى طبقات حتى يتم فحص النفقات النقدية الكبيرة غير العادية بشكل منفصل.
(٤) زيادة حجم العينة لتقليل أثر النفقات النقدية الكبيرة غير العادية.

١٤-٢٦ (الهدفين ١٤-١، ١٤-٢) تتعلق الأسئلة التالية بمعاينة المراجعة، تخير في كل واحد منها الإجابة الأمثل:

أ - يوصف فشل المراجع في التعرف على التحريف بالقيمة أو إنحراف الرقابة على أنه:
(١) الخطأ الإحصائي (٢) خطأ المعاينة
(٣) الخطأ المعياري للمتوسط (٤) خطأ عدم المعاينة

ب - قام مراجع بإجراء إختبارات منفصلة للرقابة والإختبارات الأساسية في أرصدة الدائنين، وأظهرت الإختبارات جودة الرقابة الداخلية. إذا إستخدم المراجع معاينة المراجعة في كلا الإختبارين، عادةمايكون الخطر المقبول الخاص بالإختبارات الأساسية:
(١) نفس الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.
(٢) أكبر من الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.
(٣) أقل من الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.
(٤) مستقل تماماً عن الخطر الخاص بإختبارات الرقابة.

جـ - كيف يحدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول المرغوب فيه عند وضع خطة معاينة المراجعة؟
(١) بتحديد مستوى الأهمية النسبية للهامش المسموح به من التحريفات الذي يرغب المراجع في قبوله.
(٢) عن طريق القيمة التي يمكن للمراجع الإعتماد عليها لنتائج العينة.
(٣) بالإعتماد على جدول الأرقام العشوائية.
(٤) عن طريق درجة الخطر التي يرغب المراجع في قبولها والخاصة بالتحريفات ذات الأهمية النسبية التي ستحدث بالتشغيل المحاسبي.

أسـئلة وحـالات للمناقشـة

١٤-٢٧ (الهدف ١٤-٣) يتضمن هذا السؤال مجتمع أرصدة المدينين بشركة Jake's Book binding Com-pony. ويتسم المجتمع بالصغر عما يجب أن يكون في الواقع لإجراء المعاينة الإحصائية، ولكن يعد المجتمع مفيداً لإظهار كيف يتم إختبار المعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم.

المطلوب

أ - إختيار عينة إحتمالية متناسبة مع الحجم من ١٠ عناصر بإستخدام الجدول ١٢-٢. استخدم العنصر ١٠٠٠ بالعمود رقم ١ كنقطة بداية. إختر الأرقام الأولى بالعمود إلى اليمين بما يمكن من إستخدام ٦ أعداد. إستخدم فقط الأعمدة المتممة للخمسة أعداد الأولى. عرف الوحدات الطبيعية المرتبطة بالأرقام العشوائية (يتم ترجمة العدد الأول على النحو التالي ١-٣ = صفر، ٤-٦ = ١، ٧-٩ = ٢، صفر = لايأخذ به).

ب- إختر العينة التي تشمل ١٠ عناصر بإستخدام المعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم على نحو منتظم بإستخدام نفس المفاهيم التي تم مناقشتها في الفصل الثاني عشر للمعاينة المنتظمة. إستخدم ١٨٥٧ كنقطة بداية. عرف الوحدات الطبيعية المرتبطة بالدولارات بالعينة (الفاصل= ٢٠٧٢٩٥ ÷ ١٠).

حـ - ماهي عناصر العينة التي سيتم دائماً إدراجها في المعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم المنتظمة بغض النظر عن نقطة البداية؟ هل سيكون ذلك حقيقياً أيضاً للمعاينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم العشوائية؟

د - ما هو الأسلوب الذي يكون مفضلاً طبقاً لسهولة الإختبار في هذا السؤال؟

هـ - لماذا يجب أن يستخدم المراجع معاينة الوحدة النقدية؟

العنصر بالمجتمع	القيمة المسجلة	العنصر بالمجتمع	القيمة المسجلة
١	١٤٢٠	٢١	٤٨٦٥
٢	٩١٣٠	٢٢	٧٧٠
٣	٦٦٠	٢٣	٢٣٠٥
٤	٣٣٥٥	٢٤	٢٦٦٥
٥	٥٧٢٥	٢٥	١٠٠٠
٦	٨٢١٠	٢٦	٦٢٢٥
٧	٥٨٠	٢٧	٣٦٧٥
٨	٤٤١١٠	٢٨	٦٢٥٠
٩	٨٢٥	٢٩	١٨٩٠
١٠	١١٥٥	٣٠	٢٧٧٠٥
١١	٢٢٧٠	٣١	٩٣٥
١٢	٥٠	٣٢	٥٥٩٥
١٣	٥٧٨٥	٣٣	٩٣٠
١٤	٩٤٠	٣٤	٤٠٤٥
١٥	١٨٢٠	٣٥	٩٤٨٠
١٦	٣٣٨٠	٣٦	٣٦٠
١٧	٥٣٠	٣٧	١١٤٥
١٨	٩٥٥	٣٨	٦٤٠٠
١٩	٤٤٩٠	٣٩	١٠٠
٢٠	١٧١٤٠	٤٠	٨٤٣٥
			٢٠٧٢٩٥

١٤-٢٨ (**الهدف ١٤-٢**) تعمل علي تخطيط معاينة غير إحصائية لتقيم نتائج مصادقة أرصدة المدينين في شركة Meridian. وقمت بالفعل بأداء إختبارات الرقابة في المبيعات ، مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة وكانت النتيجة أن الرقابة الداخلية في هذه الجوانب تتسم بالإمتياز. وبناء على جودة الرقابة الداخلية قررت إستخدام مستوى ١٠٪ من الخطر الذي يمكن قبوله للقبول غير الصحيح. ويوجد ٣٠٠٠ رصيد للمدينين بقيمة إجمالية ٦٨٠٠٠٠٠. وسيعد الزيادة أو التخفيض بمقدار يزيد عن ١٥٠٠٠٠ أمراً يتسم بالأهمية النسبية.

المطلوب:

أ - تقدير حجم العينة الملائمة.

ب - شرح منهجية التوصل إلى عناصر العينة لإجراء المصادقة. ويجب أن يشمل الشرح الذي تقدمه كيف يتم إختيار الحسابات للمصادقة.

جـ - بفرض أن حجم العينة المختار بالجزء «أ» يبلغ ١٥٠ عنصر. تم تخصيص ٢٥ رقم من الأرقام العشوائية لحسابات سبق إختيارها فعلاً من خلال أرقام عشوائية أخرى. فيم ما إذا كان المجتمع مقبولاً، بإفتراض عدم إكتشاف إستثناءات في العينة.

١٤-٣٩ (الهدف ١٤-٣) عند مراجعة شركة Price Seed عن السنة المنتهية في ٣٠ سبتمبر، حدد المراجع التحريف المحتمل أو المقبول بمبلغ ٥٠٠٠٠ عند مستوى ١٠٪ من «خ ق ق غ». وتم إختيار عينة إحتمالية متناسبة مع الحجم من مجتمع أرصدة المدينين الذي يبلغ رصيده ١٩٧٥٠٠٠. ويوضح الجدول التالي الفروق المكتشفة في عملية المصادقة.

القيمة المسجلة للرصيد المدين	قيمة الرصيد المدين وفقاً للمصادقة	تعليقات المراجع للمتابعة
① ٢٢٧٢٨	٢٤٩٨	خطأ في التسعير بفاتورتين
② ٥١٢٥	صفر	أرسل المدين الشيك بالبريد في ٩/٢٦، وتسلمت الشركة الشيك في ١٠/٣
③ ٣٨٩٠	١١٩٠	تم رد البضاعة في ٩/٣٠، وتم عدها بالمخزون، تم إصدار الإئتمان في ١٠/٦
④ ٧٩١	٨١٥	خطأ في الجمع بالفاتورة
⑤ ٥٤٨	١٠٣٧	تم شحن البضاعة في ٩/٢٨، تم تسجيل المبيعات في ١٠/٦
⑥ ٣١١٥	٣١٩٠	خطأ تسعير في مذكرة الإئتمان
⑦ ١٥٤٠	صفر	تم شحن البضاعة في ٩/٢٩، تسلم المدين البضاعة في ١٠/٣، وتم تسجيل المبيعات في ٩/٣٠

المطلوب

أ - حساب الحدين الأعلى والأدنى للتحريف على أساس تحريفات العميل بالعينة.

ب - هل يعد المجتمع مقبولاً كما هو موصوف؟ إذا لم يكن كذلك، ماهي الخيارات المتاحة أمام المراجع عند هذه النقطة؟ ماهو الخيار الذي يجب أن يختاره المراجع؟ أشرح.

١٤-٤٠ (الهدف ١٤-٣) عزمت على إستخدام معاينة الوحدة النقدية كجزء من مراجعة حسابات عديدة في شركة Roympower Manufacturing. وكنت قد أديت المراجعة في السنوات العديدة الماضية، وكان نادراً مايوجد قيود تسوية من أي نوع. وتم إستكمال المراجعة التي قمت بها بكافة إختيارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالدورات في التواريخ الفترية. وتم تقييم خطر الرقابة على نحو

منخفض. ولذلك قررت إستخدام معنوى ١٠٪ من «خ ق ق غ» وصفر من «ت م أ م» (تقدير لمعدل الإستثناء بالمجتمع) لكافة الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وقررت أيضاً إستخدام إفتراض التحريف بنسبة ١٠٠٪ لكل من الزيادة والتخفيض.

ولقد عزمت على إستخدام معاينة الوحدة النقدية في ثلاثة أرصدة بالميزانية للأصول ذات الأهمية النسبية: وهى: المدينون، المخزون، والأسهم القابلة للبيع في سوق الأوراق المالية. ولقد شعرت بالرضاء عن نفس المستوى من «خ ق ق غ» بكل جانب من جوانب المراجعة بسبب خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض.

ويوضح الجدول التالي الأرصدة المسجلة والمعلومات المتعلقة بها للحسابات الثلاث:

المدينون	٣ ٦٠٠ ٠٠٠
المخزون	٤ ٨٠٠ ٠٠٠
الأسهم القابلة للبيع في سوق الأوراق المالية	١ ٦٠٠ ٠٠٠
	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠

ويبلغ صافى الربح قبل الضرائب ٢ ٠٠٠ ٠٠٠. ولقد قررت أن التحريف الموحد المسموح به لدى العميل سيبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار.

وسيتمثل منهج المراجعة الذي سيتم إتباعه فى تحديد حجم العينة الإجمالي المرغوب فيه لكافة الحسابات الثلاث. وسيتم إختيار عينة من مبلغ الـ ١٠٠٠٠٠٠٠، وسيتوقف الإختبار الملائم لعنصر العينة على ما إذا كان العنصر يمثل أحد المدينين، عنصرا بالمخزون، أو أحد الأسهم. وستتعلق إستنتاجات المراجع بإجمالي مبلغ الـ ١٠٠٠٠٠٠٠ ولن يتم إجراء أية استنتاجات عن الحسابات الثلاث على نحو فردي ما لم يتم إكتشاف تحريفات معنوية بالعينة.

المطلوب

أ – تقييم منهج المراجعة الخاص بإختيار كافة الأرصدة الثلاث في العينة.

ب – حساب حجم العينة المرغوب فيه لكافة الحسابات الثلاث.

حـ – حساب حجم العينة المرغوب فيه لكل حساب من الحسابات الثلاث، بإفتراض انك قررت تحديد التحريف المحتمل في كل حساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار (تذكر أن التحريف المحتمل يساوى الحكم الأولى عن الأهمية النسبية في معاينة الوحدة النقدية).

د – بإفتراض انك قمت باختيار عينة عشوائية بإستخدام جدول أرقام عشوائية يحتوى على سبع أعداد. كيف يمكن أن تعرف ماهو عنصر العينة في المجتمع الذي سيتم مراجعته للرقم ٤٦٢٧٨٧١؟ ماهي إجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها؟

هـ – بإفتراض انك قمت باختيار عينة تحتوى على ٢٠٠ عنصر للإختبار وانك قد اكتشفت تحريفاً واحداً بالمخزون. وبلغت القيمة المسجلة ٩٨٧,١٢ والقيمة التي تم اكتشافها خلال المراجعة ٨٨٧,١٢. أحسب حدود التحريف في الحسابات الثلاث الموحدة واذكر الإستنتاجات الملائمة للمراجعة.

١٤-٣١ (**الأهداف ١٤-٢، ١٤-٣، ١٤-٤، ١٤-٥**) يقوم شريك للمراجعة بتصميم برنامج مكتبي تدريبي لإعداد المراجعين بمنشأة المراجعة على التعامل مع تطبيقات نماذج القرار في معاينة المراجعة الخاصة بمراجعة الأرصدة بالقيمة النقدية (الدولارية). وهي ترغب في إثبات العلاقة بين حجم العينات وكل من: معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع وتحديد المراجع للتحريف المحتمل و«خ ق ق غ». وأعد الشريك الجدول التالي لإظهار خصائص المجتمع المقارنة ومحددات المراجعة في كلا المجتمعين:

	خصائص المجتمع الأول بالنسبة إلى المجتمع الثاني		محددات المراجعة الخاصة بالعينة من المجتمع الأول بالنسبة إلى العينة من المجتمع الثاني	
	الحجم	معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع	التحريف المحتمل أو المقبول	خ ق ق غ
حالة ١	متساوى	متساوى	متساوى	أقل
حالة ٢	متساوى	أكبر	أكبر	متساوى
حالة ٣	أكبر	متساوى	أصغر	أعلى
حالة ٤	أصغر	أصغر	متساوى	أعلى
حالة ٥	أكبر	متساوى	متساوى	أقل

المطلوب

في العناصر ١ إلى ٥ يجب عليك الإشارة في كل حالة محددة بالجدول إلى حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول بالنسبة إلى العينة بالمجتمع الثاني.

(١) في الحالة رقم ١، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٢) في الحالة رقم ٢، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٣) في الحالة رقم ٣، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٤) في الحالة رقم ٤، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

(٥) في الحالة رقم ٥، سيكون حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الأول ــــــــ.

أ- أكبر من حجم العينة الذي إختياره من المجتمع الثاني.

ب- مساوياً لحجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الثاني.

جـ- أصغر من حجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الثاني.

د- غير محدد بالنسبة لحجم العينة الذي يجب إختياره من المجتمع الثاني.*

١٤-٣٢ (**الهدف ١٤-٥**) عند مراجعة تقييم المخزون، قرر المراجع Laird Butler، إستخدام تقدير الفرق. وقرر إستخدام عينة من خلال الإختيار العشوائي غير المقيد لعدد ٨٠ عنصر بالمخزون من مجتمع يتكون من ١٨٤٠ عنصر بقيمة دفترية ١٧٥٨٢٠. وقرر المراجع بشكل مسبق انه يرغب في قبول الحد الأقصى للتحريف في المجتمع بمبلغ ٦٠٠٠ دولار عند مستوى ٥٪ من «خ ق ق غ». وكان يوجد ثمانية تحريفات في العينة، على النحو التالي:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

	القيمة من المراجعة	القيمة الدفترية	التحريفات بالعينة
	٨١٢,٥	٧٤٠,٥	(٧٢)
	١٢,٥	٧٨,٢	٦٥,٧
	١٠	٥١,١	٤١,١
	٢٥,٤	٦١,٥	٣٦,١
	٦٠,١	١٥١,٩	٥١,٨
	,١٢	صفر	(,١٢)
	٥١,٠٦	٨١,٠٦	٣٠
	٨٣,١١	١٠٤,٢٢	٢١,١١
الإجمالي	١٥٩٤,٧٩	١٧٦٨,٤٨	١٧٣,٦٩

المطلوب

أ حساب: التقدير بنقطة، فترة الدفة المحسوبة، فترة الثقة، وحدود الثقة بالمجتمع. ضع عنوانا لكل عملية حسابية مما سبق، إستخدم الحاسب الإلكتروني لهذا الغرض.

ب – هل يجب على المراجع أن يقبل القيمة الدفترية للمجتمع؟ أشرح

حـ – ماهي الخيارات المتاحة أمام المراجع عند هذه النقطة؟

١٤- ٣٣ (الهدف ١٤-٥) يقوم المحاسب المعتمد Marjorie Jorgenson بالتحقق من دقة أرصدة الدائنين لدى شركة Marygold Hardware التي تشكل تاجر التجزئة الوحيد في المنطقة التي تعمل بها الذي يتعامل مع الأجزاء الصنية من الحاسب الإلكتروني. ويوجد قائمة تشمل ٦٥٠ بائعا يمثلون الدائنين. وتم حذف ٤٠ حساباً تمثل الحسابات ذات الأرصدة الختامية الكبيرة بالمجتمع لمراجعتها بشكل منفصل. وبالتالي يكون المتبقي بالمجتمع ٦١٠ بائع.

ويخطط المراجع لأداء أحد ثلاثة إختبارات لكل عنصر بالعينة: فحص كشف البائع لدى العميل محل المراجعة، الحصول على مصادقة من البائع في حالة عدم وجود الكشف، إجراء بحث مكتب للفواتير في حالة عدم التوصل للبديلين السابقين. ولايوجد ملف رئيسي متاح للدائنين، وبتوقع وجود عدد كبير من التحريفات. وقام المراجع بالتوصل إلى حقائق أو أحكام للمراجعة على النحو التالي:

«خ ق ق غ» = ١٠٪	«خ ر ر غ» = ٢٠٪
التحريف المحتمل = ٤٥٠٠٠	التحريف المتوقع = ٢٠٠٠٠
القيمة الدفترية المسجلة = ٦٠٠٠٠٠٠	الإنحراف المعيارى المقدر = ٢٨٠

المطلوب

أ – ماهي الحالات التي يكون من المرغوب بها إستخدام تقدير الفرق في الموقف السابق وصفه؟ وماهي الحالات التي لايكون من المرغوب بها القيام بذلك؟

ب – إحسب حجم العينة المرغوب فيه لإختبارات المراجعة الخاصة بالدائنين بإفتراض أنه سيتم تجاهل «خ ر ر غ».

حـ – بإفتراض أن المراجع إختار على وجه التحديد حجم العينة المحسوب في الجزء «ب». سيبلغ التقدير بنقطة من نتائج العينة ٢١٠٠٠ ويبلغ الإنحراف المعيارى المقدر للمجتمع ٢٦٧. هل تم

إدراج المجتمع على نحو صادق كما هو معرف في قاعدة القرار؟ أشرح الأسباب التي تدعو إلى قبول او عدم قبول النتائج.

د- أحسب حجم العينة المرغوب فيه لإختبارات المراجعة الخاصة بالدائنين بإفتراض أنه سيتم أخذ «خ ر ر غ» في الإعتبار.

هـ - أشرح سبب الزيادة الكبيرة في حجم العينة الناتج عن تضمين «خ ر ر غ» عند تحديد حجم العينة.

و - توصل المراجع إلى حساب حجم العينة المرغوب فيه بإستخدام المعادلة بدون أن يتم أخذ «خ ر ر غ» في الإعتبار. وبعد تحديد حجم العينة، قام المراجع بزيادة حجم العينة بنسبة ٢٥٪. ويرى المراجع أن ذلك التصرف يؤدي إلى نفس النتيجة عند إستخدام «ح ر ر غ» ولكن بدون الإنشغال بإدراج «خ ر ر غ» ضمن العملية الحسابية. هل يعد ذلك منهجاً ملائماً؟ قيم مدى إمكانية قبول هذا المنهج.

حالات عملية

١٤- ٣٤ (**الهدف ١٤ ٣**) تقوم بمراجعة شركة تعمل في مجال تجارة الجملة لأجزاء السيارات Peck-inpah Tire and Parts. وقررت إستخدام معاينة الوحدة النقدية لكل من المخزون والمدينين. وتتمثل الأرصدة المسجلة في:

المدينون	١٢٠٠٠٠٠٠٠
المخزون	٢٣٠٠٠٠٠٠٠

وتوصلت بالفعل إلى الأحكام التالية:

الأهمية النسبية لأغراض التخطيط	=	٨٠٠٠٠٠٠
خطر المراجعة الممكن قبوله	=	٥٪
الخطر الطبيعي :		
المدينون	=	٨٠٪
المخزون	=	١٠٠٪
خطر الرقابة المقدر :		
المخزون	=	٨٠٪
المدينون	=	٥٠٪

وتم تخطيط الإجراءات التحليلية للمخزون، ولكن لم يتم ذلك للمدينين. ويتوقع أن تكشف الإجراءات التحليلية للمخزون مايقرب من ٦٠٪ من إحتمالات التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية في حالة وجوده.

وتوصلت إلى إستنتاج بأنه سيكون من الصعب تعديل حجم العينة لمصادقة المدينين بمجرد إرسال المصادقات وإستلام الردود عليها. ومع ذلك، يمكن إعادة إختبارات المخزون بدون مصاعب كبيرة.

وبعد المناقشة مع العميل، توصلت إلى إعتقاد بأن الحسابات بالعام الحالي تبدو في نفس الحالة التي كانت عليها في السنة الماضية. ولم يتم إكتشاف تحريفات عند مصادقة المدينين في العام الماضي. وتم إكتشاف زيادة قدرها ١٪ في القيمة من خلال إختبارات المخزون.

يجب عليك التوصل إلى الإفتراضات الضرورية في المتطلبات من أ حتى هـ عند تقرير العوامل

التي تؤثر في حجم العينة. وإذا لم يتوافر لك جدول لإختيار «خ ق ق غ» قدر حجم العينة على نحو حكمي.

المطلوب

أ - تخطيط حجم العينة لمصادقة المدينين بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

ب - تخطيط حجم العينة لإختبار تسعير المخزون بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

حـ - تخطيط حجم العينة الموحد لكل من مصادقة المدينين وإختبارات الأسعار للمخزون بإستخدام معاينة الوحدة النقدية.

د - بإستخدام الجدول الإلكتروني، قم بالتوصل إلى قائمة من الدولارات العشوائية بالترتيب الذي سيتم فيه توليدها بالتعاقب وبالترتيب التصاعدي لعينة عناصر المدينين التي تم تحديدها في الجزء «أ».

١٤-٣٥ (**الهدفين ١٤-٢، ١٤-٣**) إنتهت توا من عملية مصادقة المدينين في مراجعة شركة Danforth Paper التي تقوم بتوريد الورق إلى محلات التجزئة والمستخدمين التجاريين. وفيمايلي البيانات الخاصة بهذه العملية:

الرصيد المسجل للمدينين = ٢٧٦٠٠٠٠

عدد الحسابات = ٧٣٢٠

تم التوصل إلى عينة غير إحصائية كمايلي:

كافة الحسابات التي تزيد عن ١٠٠٠٠ دولار (٢٣ حساب) = ٤٦٥٠٠٠

عدد الحسابات لأقل من ١٠٠٠٠ دولار = ٨١٥٠٠

التحريف المحتمل لإختبار المصادقة = ١٠٠٠٠٠

تم تقدير كل من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة بمستوى مرتفع

لم يتم تنفيذ أية إجراءات تحليلية مناسبة.

وفيما يلي نتائج إجراءات المصادقة.

	القيمة الدفترية	القيمة بعد المراجعة
العناصر التي تزيد عن ١٠٠٠٠	٤٦٥٠٠٠	٤٣٢٠٠٠
العناصر التي تقل عن ١٠٠٠٠	٨١٥٠٠	٧٧١٥٠
التحريفات الفردية للعناصر التي تقل عن ١٠٠٠٠:		
العنصر رقم ١٢	٥١٢٠	٤٨٢٠
العنصر رقم ١٩	٤٨٥	٣٨٥
العنصر رقم ٣٣	١٢٥٠	٢٥٠
العنصر رقم ٣٥	٣٩٧٥	٣٨٧٥
العنصر رقم ٥١	١٨٥٠	١٨٢٥
العنصر رقم ٥٩	٤٢٠٠	٣٧٨٠
العنصر رقم ٧٤	٢٤٠٥	صفر

المطلوب

أ - تقييم نتائج العينة غير الإحصائية. يجب أن يؤخذ بالإعتبار كل من الأثر المباشر للتحريفات المكتشفة وأثر إستخدام العينة.

ب - بإفتراض إستخدام العينة الإحتمالية المتناسبة مع الحجم، قيم نتائج إستخدام معاينة الوحدة النقدية.

حـ - قم بالتحليل السابق بإستخدام الجداول الإلكترونية.

الفصل الخامس عشر:

مراجعة نظم تشغيل البيانات الإلكترونية المعقدة

Auditing Complex EDP Systems

إن مجرد أداء العمل بواسطة الحاسب الإلكتروني لايعني أنه تم على الوجه الصحيح

يواجه Foster Wellman مشكلة صعبة. حيث يقوم بمراجعة متجر لتجارة التجزئة يسمى Manion's والذي يقوم بمسك حساباته بنفسه. ويمكن من خلال برنامج الأستاذ العام، الذي يمسك الحسابات الذي يتسم بالحداثة، التوصل إلى الجدول الزمني لأرصدة المدينين عند الطلب. حيث يمكن من خلال هذا البرنامج قراءة كل رصيد من أرصدة المدينين وتوضيح المراحل الزمنية له، ويمكن أيضا أن يتم حساب النسبة المئوية للقيمة في كل فئة زمنية، كما يمكن أيضاً حساب رصيد مخصص الحسابات المشكوك فيها. ويمكن لـ Foster أن يطبق بسهولة النسبة المئوية لإجمالي كل فئة، ولكنه لايعلم ما إذا كانت إجماليات الفئة صحيحة أم لا.

وناقش Foster هذه المشكلة مع Rudy Rose مدير نظم الحاسب الإلكتروني في شركة Manion's. وأشار Rudy إلى أنه يمكن له أن يوضح لـ Foster التوثيق السابق لتنفيذ الإختبارات ببرنامج الأستاذ العام وأن يبين له أنواع المراقبة التي استخدمتها شركة Manion's خلال فترة تطوير البرنامج. وقد شكر له Foster ذلك، ولكنه أوضح أن المدى الزمني يعد جانباً حيوياً في المراجعة وأنه يجب على منشأته أن تثبت صحة الجدول الزمني الذي تم التوصل إليه الكترونياً بشركة Manion's.

وتوصل Fosrer إلى حل مبتكر، فقد فكر في الحصول على منطق البرنامج المستخدم في كتابة التنفيذ الروتيني الزمني لشركة Manion's، وبعد ذلك يتم محاكاته من خلال برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني بالمنشأة التي يعمل بها. ويمكن له بالتالي تشغيل هذا البرنامج في مقابل تفاصيل أرصدة المدينين في نهاية العام. فإذا كانت النتائج المستخرجة من برامج المراجعة الخاصة به تتفق على نحو مناسب مع الجدول الزمني بشركة Manion's، سيعد ذلك دليلاً على صحة الجدول الزمني بشركة Manion's.

وبعد الحصول على الموافقة من المدير المالي بشركة Manion's، حصل Foster على نسخة إلكترونية من بيانات المدينين بشركة Manion's وملف بصور جدول لهذه البيانات. وباستخدام المنطق الذي أعتقد Foster أن شركة Manion's تتبعه للتوصل إلى التفاصيل الزمنية لأرصدة المدينين، قام باستخدام برنامج المراجعة بالحاسب الإلكتروني بالمنشأة التي يعمل بها لقراءة بيانات المدينين والتوصل إلى الجدول الزمني. وأصيب المراجع Foster بالدهشة عندما قارن المخرجات الخاصة به للجدول الزمني وتلك الخاصة بشركة Manion's. لقد كان هناك فرقاً يتسم بالأهمية النسبية بين قيمتي مخصص الحسابات المشكوك فيها التي تم حسابهما من خلال كلا البرنامجين.

وبعدما تغلب Foster على الدهشة التي أصابته لإكتشاف هذا الفارق، اعتقد أن الفرق يمكن رده إلى البرنامج الذي إستخدمه، أو بسبب برنامج العميل أو إلى كلاهما معاً. وطلب أن يلتقي مع Rudy

Rose لمناقشة هذه المشكلة معه، ولكي يعرض عليه الوصف المنطقي الذي استخدمه والتعليمات التي كتبها لتطوير البرنامج الخاص به في منشأة المراجعة التي يعمل بها. ووافق Rudy على تخصيص كبير مبرمجي النظم ليبحث التعارض تحت الإشراف المباشر لـ Foster.

وأظهرت النتائج الخاصة بالفحص أن هناك خطأ ارتكبه المبرمج، في الواقع، أدى إلى وجود أخطاء في حساب التفاصيل الزمنية للمدينين بشركة Manion's. وكان المبرمج المسئول عن ذلك الخطأ يعمل بنظام الوقت الجزئي فقط وكان عمله محدداً في مكونات المدينين بدائرة الإيرادات. وأكثر من ذلك قام هذا المبرمج الذي لم يعد يعمل لدى شركة Manion's بتزييف توثيق إختيار البرنامج. وقامت شركة Manion's بالتالي بمراجعة تغيير الرقابة في البرنامج لتوضيح لماذا تم أجراء هذا النوع من الإشراف. وأدت هذه النتيجة إلى قيام المراجع Foster إلى إجراء يتم من خلاله العمل على توفير زيادة جوهرية في قيمة الإختبارات الأساسية للمدينين في نهاية السنة.

* * * *

تستخدم معظم المنظمات التشغيل الإلكتروني للبيانات، على الأقل في بعض الجوانب، عند تشغيل المعلومات المالية والمحاسبية. وحتى هذه النقطة، تم في هذا الكتاب وصف الرقابة الداخلية في إطار النظم الإلكترونية غير المعقدة. وفي هذا الفصل سيتم مناقشة نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة للبيانات وأثرها على الرقابة الداخلية وعلى المراجعة.

ويوجد العديد من الأسباب التي تدعو لدراسة النظم غير المعقدة. أولاً، من المهم أن يفهم الطالب النظم غير المعقدة، في ضوء الإستخدام المكثف لها في الأعمال والحكومة. ثانياً، لقد إكتشفنا أن الطلاب يفهمون مفاهيم الرقابة الداخلية عندما يتم دراستها في إطار أقل تجرداً بالنظم غير المعقدة. وأخيراً، ولعل ذلك الأكثر أهمية، تعتمد معظم النظم المحاسبية القائمة على التشغيل الإلكتروني المعقد للبيانات على نحو مكثف على نفس النوع من الإجراءات الخاصة بالرقابة التي يتم إستخدامها في النظم غير المعقدة.

ولايوجد فرق بين مفاهيم المراجعة القابلة للتطبيق على نظم التشغيل الإلكتروني المعقد للبيانات وتلك القابلة للتطبيق بالنظم غير المعقدة. وعندما يتم إجراء مقدمة عن الحاسبات الإلكترونية أو جوانب اخرى لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، ستظل معايير المراجعة المتعارف عليها، ميثاق السلوك المهني، المسئولية القانونية، مفاهيم تجميع الأدلة كما هي وبرغم ذلك، سيوجد تغيير في بعض الطرق المحددة التي تتلائم مع تنفيذ المراجعة كلما أصبحت النظم أكثر تعقيداً.

وسيتم تنظيم هذا الفصل بما يؤدي إلى تناول الموضوعات التالية:

- تعقد نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على النظمات.
- أنواع الرقابة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات.
- التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- المراجعة حول الحاسب الإلكتروني.
- المراجعة مع إستخدام الحاسب الإلكتروني.
- أجهزة الحاسب الإلكتروني الصغير المساعدة للمراجعة.
- مراجعة مراكز خدمات الحاسب الإلكتروني.

تعقد نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات Complexity of EDP Systems

الهدف التعليمي ١٥-١: شرح تعقيدات نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات التي تؤثر على منظمات الأعمال

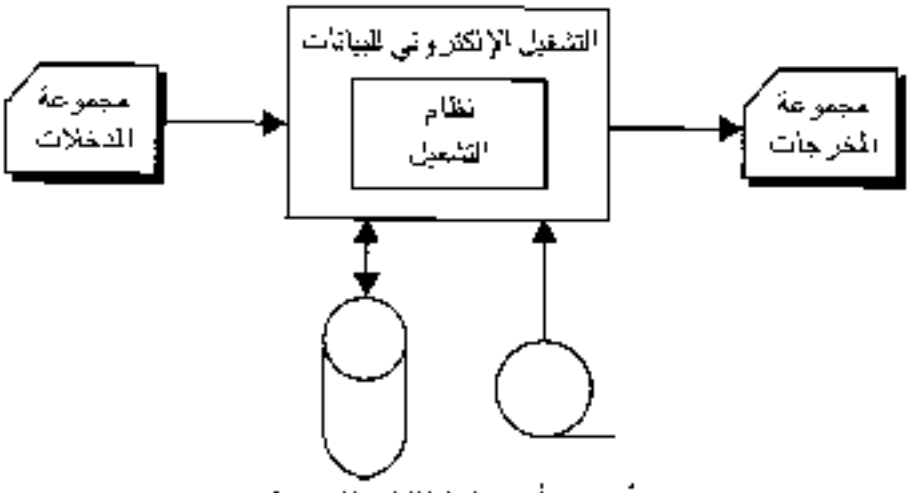
على الرغم من أن معظم مشروعات الأعمال والمشروعات الأخرى تستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات على نحو ما، فإن مدى الإستخدام وخصائص نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات التي يتم إستخدامها يختلفان إلى حد كبير. وقبل دراسة أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المراجعة، سيكون من الملائم أن يؤخذ في الإعتبار الأنواع المختلفة لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في إطار الخصائص التي تكون محلاً لإهتمام المراجع.

التعقد التقني Technical Complexity

يمكن تعريف نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات وفقاً لتعقدها التقني والمدى الذي يتم فيه إستخدامها في المنظمة. وفي الماضي، كان التعقد التقني مرادفاً للحجم. وعلى الرغم من أن النظم الكبيرة عادة ماتكون أكثر تعقيداً، يوجد أيضاً العديد من النظم الصغيرة المعقدة. ويتمثل المقياس الأفضل لدرجة التعقد في قدرة النظام بالمقارنة مع نظام اخر، بحيث يمكن تعريف النظام الأخير على انه لايتسم بالتعقد. ويوضح الشكل ١٥-١ خصائص النظام غير المعقد.

الشكل ١٥-١

تخطيط لنظام التشغيل الإلكتروني غير المعقد للبيانات



وكما يتضح من النظام بالشكل ١٥-١، يتم تخزين البيانات المحاسبية على ملفات رئيسية بالحاسب الإلكتروني، ويتم تحديثها دورياً من خلال العمليات وفقاً لمجموعات (العديد من العمليات في وقت واحد، مثل مجموعة من ٢٠ عملية مالية للمبيعات)، كما يتم طباعة مدخلات العمليات ومحتويات الملف الرئيسي دورياً في أشكال مختلفة من التقارير. وعادة، يكون من السهل نسبياً تتبع البيانات التفصيلية للعمليات المالية من المدخلات إلى التقارير ومن التقارير إلى العودة للمدخلات. ويتطلب هذا التتبع أن تكون البيانات مطبوعة، وعادة ماتتضمن المطبوعات قدراً ملموساً من التفاصيل، مثل العمليات بدفاتر اليومية والتفاصيل الكاملة بالملف الرئيسي.

ويمكن تحويل النظم غير المعقدة إلى نظم معقدة من خلال أحد الطرق التالية أو من خلال دمج الطرق التالية:

التشغيل المباشر On-Line Processing. يسمح النظام المباشر بالتوصل المباشر للحاسب الإلكتروني، ويمكن تشغيل العمليات في النظام على نحو مباشر حتى يمكن تحديث الملفات الرئيسية في الوقت الذي يتم الإدخال فيه، بدلاً أن يتم ذلك في وقت متأخر، من خلال إتباع أساس الدفعات. ويشكل مماثل، يتم توفير مخرجات الوضع الحالي لمحتويات الملف من البيانات عند طلبها. وتستخدم النظم المباشرة وحدات العرض الطرفية عند التعامل مع كل من المدخلات والمخرجات. ويمكن أن تسمح هذه النظم بالقيام بالبرمجة وبعض الوظائف التي يقوم بها مشغل الحاسب الإلكتروني بشكل مباشر.

أنظمة التوصيل Communications Systems. يمكن تقنيات الإتصال أن توصل الحاسب الإلكتروني بشكل مباشر إلى المستخدمين بأي مكان بالعالم. وقد يتوافر لدى هؤلاء المستخدمين تسهيلات متنوعة للإستقبال بما في ذلك وحدات العرض الطرفية، الوحدات الطرفية الذكية، أجهزة الحاسب الإلكتروني الصغيرة، قارئ البطاقات، الطابعات الخطية، الطابعات فائقة السرعة.

التشغيل الموزع Distributed Processing. عندما يتم تشغيل الحاسب الإلكتروني، مثل إدخال البيانات المحاسبية وطباعة القوائم المالية؛ فإن ذلك يحدث في مواقع طبيعية مختلفة يتم وصلها من خلال نظام إتصال يطلق عليه التشغيل الموزع.

إدارة قاعدة البيانات Data Base Management. كلما حدث توسع في حجم وفي إستخدامات البيانات التي يتم تشغيلها بالحاسب الإلكتروني، عادة ماتتسم البيانات على الملفات المختلفة بالوفرة الزائدة. وسيوجد أثر يتمثل في الإستخدام غير الكفء للمساحة على الملف وتظهر الحاجة لإجراء تحديث مستمر للملفات. يقوم نظام إدارة قاعدة البيانات بحل هذه المشكلة عن طريق إجراء تخزين فعلي لكل عنصر بالبيانات لمرة واحدة فقط. وعندما يتم تشغيل أي تطبيق بالحاسب الإلكتروني، يتم صياغة البيانات في هيكل الملف المرغوب فيه.

نظم التشغيل المعقدة Complex Operating Systems. تعمل نظم التشغيل على إدارة الأنشطة بنظام الحاسب الإلكتروني. ويتم في النظم المعقدة إدارة تطبيق أحد الوظائف في المرة الواحدة. ويحدث نوع من عدم الكفاءة عندما تتعطل وحدة التشغيل المركزي والأجهزة السطحية الأخرى بينما يتم تنفيذ باقي الوظائف الأخرى. وتتغلب نظم التشغيل المعقدة على ذلك عن طريق السماح بتنفيذ الوظائف المختلفة بشكل متزامن.

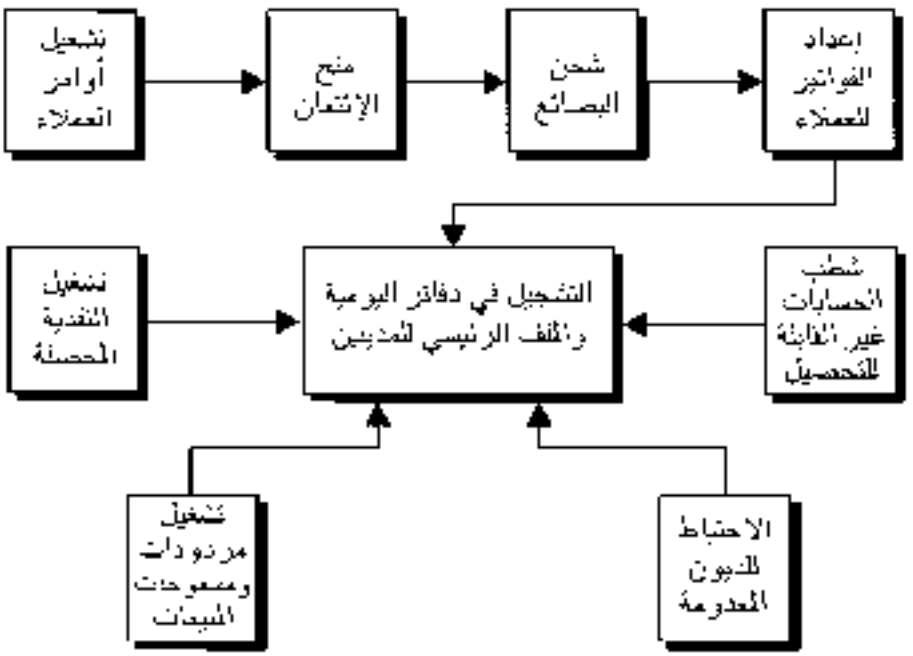
ويوضح الشكل ١٥-٢ النظام الإلكتروني المعقد الذي يدمج العناصر السابقة. وكما تم التوضيح فعلاً، يمكن أن يؤدي أي عنصر من العناصر السابق عرضها إلى إعتبار النظام معقداً.

مدى الإستخدام Extent of Use

يرتبط المدى الذي يتم فيه إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات بدرجة التعقد. وعادة، عندما يتم تنفيذ وظائف محاسبية أو وظائف للأعمال بشكل أكبر بواسطة الحاسب الإلكتروني، يجب أن يكون النظام أكثر تعقيداً حتى يتلائم مع إحتياجات التشغيل. وتتمثل أحد الطرق التي يمكن أن يكون النظام من خلالها معقدا في زيادة عدد دوائر العمليات التي يجب أن يشغلها الحاسب الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، يمكن في شركة ما أن يتم بناء نظام الحاسب الإلكتروني لدائرة المبيعات والتحصيل

ولايكون ذلك هو مايتم لنظام كشف الأجور بنفس الشركة.

وتزيد درجة التعقد أيضاً بزيادة عدد الوظائف التي يبني عليها الحاسب الإلكتروني في دائرة معينة. وعلى سبيل المثال، نعلم من الفصل الحادي عشر أن الوظائف المثالية في دائرة المبيعات والتحصيل تتم على النحو التالي:

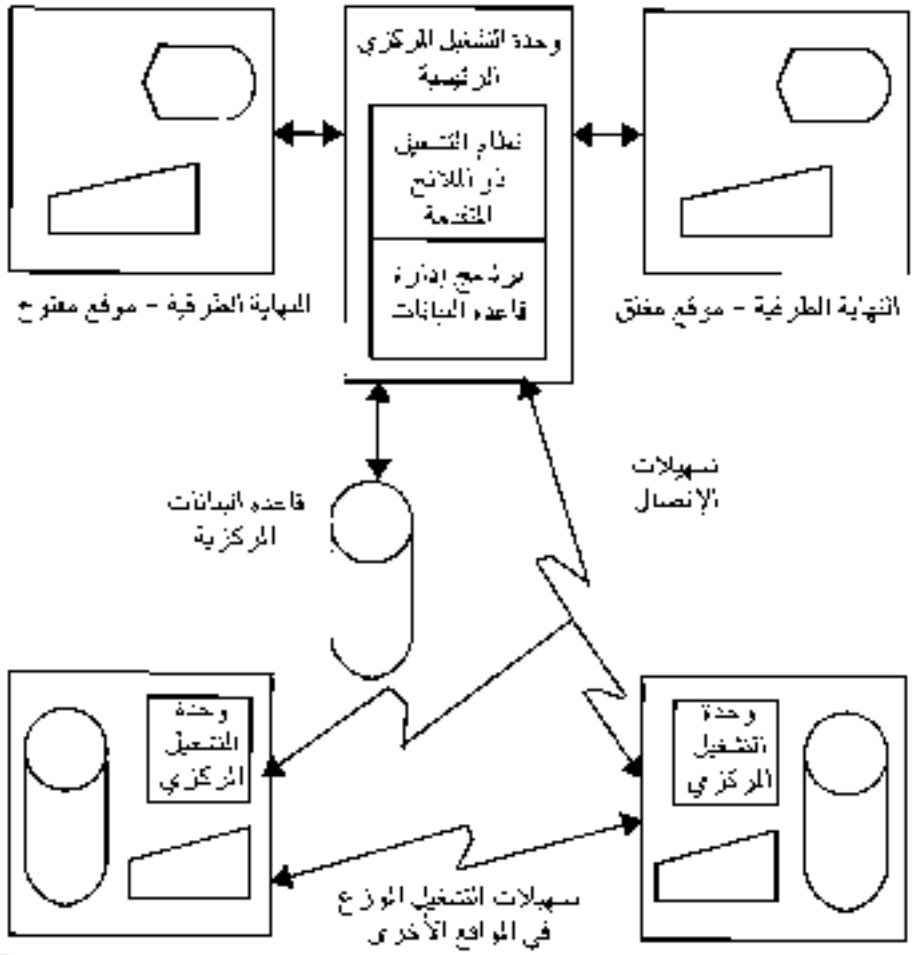


وفي النظام الجزئي القائم على الحاسب الإلكتروني: يبدأ التشغيل الإلكتروني للبيانات بإعداد الفواتير وقد يتضمن تشغيل النقدية المحصلة، التسجيل في يومية المبيعات وفي يومية النقدية المحصلة، وتحديث الملف الرئيسي للمدينين. أما في النظام الكامل القائم على الحاسب الإلكتروني، يمكن أن يتم إستلام أوامر العملاء بواسطة التليفون وإدخالها من خلال مفاتيح النهايات الطرفية بواسطة الشغل الذي يتسلم هذه الأوامر. ويمكن تنفيذ كل جانب بالتشغيل إبتداء من هذه النقطة بإستخدام الحاسب الإلكتروني.

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المنظمات Effect of EDP on Organizations

للتشغيل الإلكتروني للبيانات اثار كبيرة متعددة على المنظمة. وترتبط الأثار الأكثر أهمية من منظور المراجعة بكل من التغييرات التنظيمية، وضوح المعلومات، وإحتمال وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية. وسيتم في الأقسام التالية تناول هذه الاثار.

الشكل ١٥ – ٢
تخطيط نظام التشغيل الإلكتروني المعقد للبيانات



التغير التنظيمي Organizational Change

التسهيلات. يمثل التغيير الفوري والواضح الذي يحدثه عديد من نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في التسهيلات. حيث تتطلب النظم المعملاقة وأجهزة الحاسب الإلكتروني الشخصي، التي تتسم بالكبر، وجود حجرة خاصة منفصلة للحاسب الإلكتروني في إطار رقابة بيئية خاصة (درجة الحرارة، الرطوبة، نظم إطفاء الحريق، نظم لشارات تجيز لمن يحملها الدخول إلى حجرة الحاسب الإلكتروني، سراديب مقاومة للحريق يتم تخزين الملفات الرئيسية بها وغيرها). أما النظم ذات الطبيعة الأصغر (محطات العمل ذات النهاية المرتفعة أو أجهزة الحاسب الإلكتروني الصغيرة) فيمكن أن تعمل بصفة خاصة بشكل غير ملحوظ في بيئة مكتبية عادية. ومع ذلك يجب ان تؤخذ الرقابة الطبيعية بشكل مستمر في الإعتبار، وعلى سبيل المثال أجهزة تقديم الخدمة التي لها دور في البيئات الخدمية لدى العميل، حيث يجب الإحتفاظ بها في مكان قابل للإغلاق مع توصيلها بأجهزة حماية إمداد الطاقة.

العاملين. عندما يتم إمتلاك نظم صغيرة، عادة ما يتم شراء مكونات الحاسب الإلكتروني والبرامج في وقت واحد معاً. وأيضاً، يكون من المعتاد أن يتم تشغيل البرامج والمعدات بواسطة العاملين العاديين. ويتطلب إستخدام هذه النظم الصغيرة أن يتم تدريب الأفراد، ولكنها لاتتطلب أن يتوافر

فيهم مهارات خاصة في التشغيل الإلكتروني للبيانات أو أن تكون لديهم القدرة على كتابة البرامج ذات المستوى الكودي التي تمثل مصدراً يتم الرجوع إليه. ولذلك لايوجد داع لتعيين عدد كبير من المتخصصين في التشغيل الإلكتروني للبيانات لإدارة وتشغيل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات الصغيرة. أما بالنظم ذات الحجم الكبير، فيتم إنشاء إدارة كاملة لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. وفي معظم الأحوال، تشمل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات مجموعة من المبرمجين، المشغلين، أمين المكتبة، مشغلين للإدخال باستخدام لوحة المفاتيح، ومسجلين لرقابة البيانات، بالإضافة إلى المديرين.

مركزية البيانات والفصل بين الواجبات. عادة ما يتم عن طريق إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات تجميع البيانات والأنشطة الخاصة بالأجزاء المختلفة بالمنظمة في إدارة واحدة. ويؤدي هذا التغيير إلى توافر ميزة المركزية للبيانات Centralizing Data كما يسمح بتوافر رقابة أعلى للجودة High er-Quality Control على التشغيل. أما عيب ذلك، فيتمثل في الحذف المحتمل للرقابة التي يوفرها توزيع الواجبات والتي تحدث عندما يؤدي أشخاص مستقلون وظائف ترتبط ببعضها البعض مع مقارنة نتائج أدائهم وللتوضيح، يقوم أفراد مختلفون في عديد من النظم اليدوية بالتسجيل في دفاتر اليومية الخاصة بالمبيعات وفي الدفاتر المساعدة. ويتم قياس دقة نتائج عملهم من خلال مقارنة الدفاتر المساعدة مع الترصيد الإجمالي بالأستاذ العام.

أما في نظم الحاسب الإلكتروني غير المعقدة، فيتم إعداد أوامر البيع وربما فواتير البيع يدوياً. ويتم من خلال الحاسب الإلكتروني التسجيل المتزامن في دفتر اليومية والملف الرئيسي للمدينين. وتوجد عادة مخرجات تفصيلية متاحة للمقارنة مع مستندات الشحن وأوامر العملاء. أما بالنظم المعقدة، فيقوم المشغلون بإدخال أوامر العملاء بإستخدام لوحات المفاتيح بمواقع بعيدة. ويتم إعداد كل من مستندات الشحن، فواتير البيع، يومية المبيعات، والملف الرئيسي للمدينين أو تحديثها عادة على نحو متزامن. ولذلك يتسم التخفيض في عمليات الإدخال المتعددة للبيانات بالكفاءة، كما أنه يؤدي إلى تخفيض عدد الأخطاء في إدخال البيانات أيضاً. ومن جانب اخر، يؤدي وقوع أخطاء بعملية إدخال واحدة للبيانات إلى وقوع أخطاء بمواقع عديدة.

كما أنه تحدث تغييرات متكررة بالهيكل التنظيمي أيضاً نتيجة سحب وظيفة إمساك الدفاتر من أيدي هؤلاء الأفراد الذين يعملون على حماية الأصول وعهدها إلى مركز التشغيل الإلكتروني للبيانات. ويعد هذا تغييراً مرغوباً فيه إذا لم يؤد فقط إلى نقل فرصة إرتكاب الإختلاس من أفراد التشغيل إلى أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات. حيث سيكون أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات في وضع يمكنهم من إستخدام أصول الشركة لصالحهم الشخصي إذا كانوا يقومون أيضاً بإعداد أو تشغيل المستندات التي ينتج عنها التخلص من الأصول. وعلى سبيل المثال، إذا توفر لأفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات إمكانية التوصل إلى المستندات الخاصة بترخيص شحن البضائع، في حالة توفر إمكانية التعامل المباشر مع المخزون لهم.

طرق الترخيص. من المتعارف عليه في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات الأكثر تقدماً أن توجد أنواع محددة من العمليات التي يتم إنشائها تلقائياً من خلال الحاسب الإلكتروني. ومن أمثلة ذلك، العمليات الحسابية للفوائد على حسابات الإدخار والأمر بشراء المخزون عند التوصل إلى مستويات محددة سابقاً لطلب المخزون. وفي هذه الحالات، لايتم الترخيص في كل عملية كما يحدث في ظل النظم الأقل تعقيداً.

مرئية المعلومات Visibility of Information

في ظل نظم التشغيل الإلكتروني غير المعقدة، يوجد أصول للمستندات تدعم كل عملية كما يتم

طباعة معظم نتائج التشغيل. وهكذا، يوجد أمام المراجع ومستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات كل من المدخلات والمخرجات بشكل مرئي وإلى حد كبير في التشغيل. وفي ظل وجود أحجام أكبر من البيانات ودرجة أكبر من التعقيد لن يكون ذلك الأمر صحيحاً.

مرئية بيانات المدخلات. يتم في العديد من النظم إدخال العمليات مباشرة إلى الحاسب الإلكتروني عبر الوحدات الطرفية. وعادة ما لاينم تنفيذ هذه العمليات للإدخال وفقاً لمستندات أصيلة. وعلى سبيل المثال، يتم إدخال العمليات بناء على رسالة بالهاتف. وحتى في حالة وجود المستندات الأصلية يكون من الصعب إسترجاعها، أو يكون وجودها لفترة زمنية قصيرة في ظل السياسات الخاصة للإحتفاظ بها. وفي مثل هذه الحالات، لاتكون البيانات الموضوعة في النظام مرئية للمراجع. حيث تكون هذه البيانات في شكل يمكن قراءته بواسطة الآلة، يتم التوصل إليه بواسطة الحاسب الإلكتروني، وبالتالي يتطلب الأمر أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات خاصة لإسترجاع هذه البيانات.

مرئية التشغيل. تعد معظم العمليات التشغيلية الجوهرية بالحاسب الإلكتروني عمليات داخلية ولايتم ملاحظتها بشكل مباشر. وكما سبق الإشارة، يتم إنشاء بعض العمليات بواسطة برنامج بالحاسب الإلكتروني ويتم تشغيلها بدون وجود دليل واضح. وتتواجد العديد من أنواع الرقابة الداخلية، كما سيتم التوضيح لاحقاً بهذا الفصل ضمن برنامج الحاسب الإلكتروني، وبالتالي لايوجد دليل مرئي متاح على تنفيذها.

مرئية مسار العملية. يمثل مسار العملية المالية Transaction Trial (يطلق عليه أيضاً مسار المراجعة Audit Trial) في تجميع المستندات والسجلات الأصلية التي تسمح للمنظمة بتتبع القيود المحاسبية للخلف منذ إنشائها وبالعكس. وكما سبق المناقشة: عندما يتم تشغيل النظام باستخدام الحاسب الإلكتروني، يتم عادة حذف المستندات الأصلية مع الإحتفاظ بالبيانات في شكل يمكن أن تقرأه الآلة فقط. وأكثر من ذلك، يكون للحاسب الإلكتروني القدرة على تشغيل العمليات التي تحقق عدة أغراض في وقت واحد. وعلى سبيل المثال، قد يتم تشغيل إنتاج وحدة للمخزون من البضاعة التامة بواسطة الحاسب الإلكتروني لتحديث سجلات المخزون المستمر، إنشاء إنحرافات التكلفة المعيارية، إعادة طلب المواد الخام، وتطوير تقارير الإنتاج لكل موقع. ونظراً لوجود تكامل بين هذه الوظائف، يمكن أن يتم إنتاج التقارير بواسطة الحاسب الإلكتروني بدون وجود مسار مرئي للعملية المالية على نحو يمكن ربطه بالعمليات الفردية. وأكثر من ذلك، قد تزداد هذه المشكلة تعقيداً عن طريق تلخيص التفاصيل المرتبطة مما قد يؤدي إلى حذف البيانات بالكامل.

ويعد توفر مسار جيد للعملية أمراً هاماً لمتابعة العميل والإستفسار من الإدارة ولإداء مراجعة فعالة. وتحتفظ معظم الشركات ببعض أشكال مسار العمليات بأكثر من الحد الأدنى الضروري لتشغيل البيانات المحاسبية.

إحتمال التحريف ذو الأهمية النسبية Potential for Material Misstatement

بالإضافة إلى تلك الأمور التي سبق مناقشتها فعلاً، يوجد العديد من العوامل التي تزيد من إحتمال وقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية بالقوائم. وهي بالتالي تكون محل إهتمام كبير من جانب المراجع.

تخفيض التعامل البشري. في ظل النظم غير المعقدة يوفر التعامل المكثف مع بيانات العمليات ونتائج تشغيلها الفرصة للملاحظة ما إذا كان قد وقعت تحريفات. ويتم تخفيض هذه الفرص في نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة للبيانات. وعادة، لايرى الأفراد الذين يتعاملون مع التشغيل الأولي للعمليات النتائج النهائية. وحتى إذا توافر لهم ذلك، تكون النتائج في صورة بالغة الإيجاز لدرجة يكون معها من الصعب التعرف على القوائم. ويسمح ذلك بتدفق التحريفات عبر الدورة المحاسبية والنظام وعدم

إكتشاف ذلك في الفوائم المالية.

وتوجد ظاهرة أخرى بالنظم القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني تتمثل في ميل العاملين على النظر إلى معلومات المخرجات من الحاسب الإلكتروني بإعتبارها صحيحة. وتتطلب الرقابة الفعالة أن يقوم العاملين على الأقل بإتخاذ نفس القدر من الشك الذي يتبعونه في ظل عدم إستخدام الحاسب الإلكتروني عندما يتعاملون في بيئة الحاسب الإلكتروني.

تماثل التشغيل. تمثل خاصية هامة في التشغيل الإلكتروني للبيانات في تماثل التشغيل Uniformity of Processing. حيث بمجرد مايتم إدخال المعلومات إلى النظام الإلكتروني، يتم تشغيله بشكل متسق مع المعلومات السابقة واللاحقة طالما ظل نفس الجانب من النظام دون تغيير. وبعد ذلك أمراً هاماً من منظور المراجعة لأنه يعني أن النظام يقوم بتشغيل نوع معين من العمليات على نحو متسق بشكل صحيح أو على نحو متسق بشكل غير صحيح. وبالتالي يوجد خطر يتمثل في أن التشغيل الخاطئ ينتج عنه تجميع قدر كبير من التحريفات بفترة زمنية قصيرة، خاصة إذا لم يكن النظام مصمماً للتعرف على العمليات المالية غير العادية التي تتطلب تعاملاً خاصاً وعلى أثر العمليات أو الفصل بين الواجبات الذين لايتسمان بالملائمة. ونتيجة لذلك، من المحتمل أن يتم التركيز في مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة جداً للبيانات للتوصل إلى الدقة في التشغيل على إختبار العمليات غير العادية وعلى التغيرات بالنظام عبر الزمن بدلاً من إختبار عينة كبيرة من العمليات المتشابهة.

التعامل غير المرخص به. تسمح نظم تشغيل البيانات بالتعامل الميسر مع البيانات وإستخدامها بواسطة الأشخاص الذين يتوافر لهم الأغراض القانونية. ومع ذلك، يمكن أن تسمح هذه التسهيلات بالتعامل الميسر لأغراض غير قانونية. وعلى سبيل المثال، يمكن البدء في عمليات غير مرخص بها بواسطة الحاسب الإلكتروني، ويمكن تغيير البرامج والدفاتر على نحو غير ملائم، كما يمكن الحصول على معلومات سرية بشكل غير مرخص. وتعد هذه أخطاراً كبيرة، وقد تم تأكيدها من خلال الإفصاح عن الحجم الكبير لعمليات الغش المتعلق بالحاسب الإلكتروني التي تمت بالسنوات الأخيرة.

فقد البيانات. عندما يتم التعامل مركزياً مع قدر كبير من البيانات، سيزيد الخطر من فقدانها أو تدميرها. وستكون العاقبة على ذلك خطيرة جداً. ولايتوقف ذلك على مشكلة التحريف المحتمل بالقوائم، بل قد تمتد إلى إيقاف المنظمة لعملياتها التشغيلية لفترة زمنية كبيرة.

إحتمال تحسن الرقابة Potential for Improved Control

على الرغم من الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى زيادة إحتمال وجود تحريفات، يمكن أن يتوفر عن إنباع نظم تشغيل إلكتروني للبيانات، يتم مراقبتها على نحو جيد، وجود إحتمال أكبر لتخفيض التحريفات. ويتم ذلك في ضوء خاصية تماثل التشغيل التي سبق مناقشتها حالاً وإلى إحتمال زيادة إشراف الإدارة. ويمكن رد إحتمال وجود تحسن بالإشراف الإداري إلى سببين. أولاً، تتسم عادة إدارة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات الأكثر تعقيداً بوجود إدارة أكثر فعالية، لأنه يكون من الصعب تنفيذ والحفاظ على نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات بشكل ناجح بدون وجود: تنظيم فعال، إجراءات وعمليات توثيق تتسم بالجودة، وإدارة فعالة. ويدعم ذلك بدوره الرقابة الجيدة. ثانياً، يتم عادة إستخدام نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات لإمداد الإدارة بقدر أكبر من المعلومات وقدر أكبر من التحليل للمعلومات بالمقارنة بما يتم في معظم النظم غير المعقدة. وبتزاوج هذا التوسع في المعلومات مع التنوع الكبير في أدوات التحليل على نحو يتسم عملياً مع الحاسب الإلكتروني، مما يعد الإدارة بالقدرة على القيام بإشراف أفضل على الأنشطة بالمنظمة مع مراجعة ومتابعة نتائج هذه الأنشطة. ويؤدي ذلك إلى تعزيز الرقابة العامة على نحو مؤثر.

أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات EDP Controls

الهدف التعليمي ١٥-٢: وصف الرقابة الداخلية المرتبطة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات في النظم المعقدة وأثرها على جمع الأدلة

سبق مناقشة الرقابة الداخلية في الفصل التاسع، وبالتالي سيتم تناول هذا الموضوع بصورة موجزة في هذا الفصل.

في الفصل التاسع، تم التفريق بين ٥ مكونات للرقابة الداخلية. وتعد بيئة الرقابة في ظل النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر أهمية بالمقارنة مع النظم الأقل تعقيداً بسبب وجود إحتمال أكبر لوقوع التحريفات. وعلى سبيل المثال، تتطلب المنظمة ذات الفروع المنتشرة في العديد من البلدان، يوجد في كل منها نظام معقد للتشغيل الإلكتروني للبيانات، أن توجد بيئة جيدة للرقابة للتأكد من أنه سيتم توفير معلومات محاسبية دقيقة. وبالمثل، يجب تصميم الرقابة في مثل هذه الشركة بعناية أكبر كما يجب تقييمها على نحو أكثر تكرارا بالمقارنة بالنظم الأقل تعقيداً. ولذلك لا يوجد ما يدعو للدهشة أن معظم الشركات الكبرى ذات النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني تمتلك مجموعة من المراجعين الداخليين المدربين على التعامل مع التشغيل الإلكتروني للبيانات.

أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات General and Application Controls

يمكن تقسيم أنواع الرقابة في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على نحو ملائم إلى أساليب الرقابة العامة General Controls وأساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls. وترتبط أساليب الرقابة العامة بكافة أجزاء نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات وبالتالي يجب تقييمها مبكراً في المراجعة. أما الرقابة على التطبيقات فيتم تطبيقها على إستخدام محدد في النظام، مثل تشغيل المبيعات أو النقدية المحصلة، ويجب تقييمها على نحو محدد في كل جانب بالمراجعة في حالة إستخدام العميل للحاسب الإلكتروني عندما يخطط المراجع لتخفيض خطر الرقابة.

ويلخص الشكل ١٥ - ٣ الأساليب الأربعة للرقابة العامة والأساليب الثلاث للرقابة على التطبيقات. ويحتوى الجدول على مثالاً محدداً في كل أسلوب. وسيتم مناقشة هذه الأساليب من الرقابة على نحو موجز بالقسمين القادمين.

الشكل ١٥ - ٣

أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات

	أسلوب الرقابة	مثال على الرقابة
أساليب الرقابة العامة	- تخطيط المنظمة - إجراءات توثيق وفحص والموافقة على النظم والبرامج - الرقابة على جهاز الحاسب - الرقابة على التوصل لبرامج الحاسب وملفات البيانات	- فصل الواجبات بين مبرمج الحاسب الإلكتروني ومشغلي الحاسب الإلكتروني. - وضع البرنامج الملائم الذي يحتوى على الأوامر الخاصة بتشغيل الحاسب الإلكتروني - يؤدى فشل الذاكرة أو فشل الأسطوانة الصلبة إلى ظهور رسائل بالخطأ على الشاشة - يجب تواجد كلمة سر مرخص بها لتشغيل الوحدة الطرفية بالحاسب الإلكتروني
أساليب الرقابة على التطبيقات	- الرقابة على المدخلات - الرقابة على التشغيل - الرقابة على المخرجات	- وجود ترخيص سابق على التشغيل لعمليات المبيعات - إجراء إختبار للتعرف على مدى منطقية سعر الوحدة المباعة - إجراء فحص بعد التشغيل على عمليات المبيعات بواسطة إدارة المبيعات

أساليب الرقابة العامة General Controls

تشمل الرقابة العامة أربع أساليب تم تلخيصها في الشكل ١٥-٣. وسيتم فيما يلي إجراء مناقشة موجزة لكل أسلوب.

تخطيط المنظمة. سبق مناقشة الفصل بين الواجبات في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في الفصل التاسع. ويوصى بإجراء هذا الفصل بشكل أكبر في المنظمات الكبيرة التي تتبع نظماً معقدة بالمقارنة مع المنظمات الصغرى. وعلى سبيل المثال، عندما يتواجد العديد من محللي النظم والمبرمجين، يكون الفصل في المسئوليات أمراً عملياً جداً.

إجراءات توثيق، فحص، والموافقة على النظم والبرامج. يتمثل الغرض من هذا الجانب من الرقابة العامة في التأكد من أن العميل يراقب عن كثب ملائم كل من برامج الحاسب الإلكتروني والوثائق المرتبطة بها. ويتم تضمين أنواع الرقابة الأساسية عند تصميم وإستخدام كتيبات إستخدام النظم.

الرقابة على جهاز الحاسب. يتم إدخال الرقابة على جهاز الحاسب إلى الجهاز بواسطة المصنع الذي ينتج الحاسب لكشف فشل الآلة Detect Equipment Failure. ولا يهتم المراجع المستقل بشكل كبير بمدى كفاية الرقابة على الجهاز في انتظام إلا بمقدار القدر الذي تهتم به المنظمة من خلال الطرق التي تتبعها للتعامل مع الأخطاء التي يعرفها الحاسب الإلكتروني. وعادة ما يتم تصميم الرقابة على الجهاز بعناية بواسطة المصنعين حتى يتم إكتشاف والتقرير عن كافة أنواع الفشل التي يحدثها الجهاز. ومن الواضح، مع ذلك، أنه ما لم تقوم منظمة العميل بإتباع إحتياطيات خاصة لمعالجة أخطاء الجهاز، ستظل بيانات المخرجات غير صحيحة.

الرقابة على التوصل للجهاز والبرامج وملفات البيانات. وتعد هذه الأنواع من الرقابة العامة هامة لحماية الجهاز والسجلات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات. وقد سبق مناقشة ذلك بالفصل التاسع كجزء من الرقابة الطبيعية على الأصول والسجلات.

أهمية أساليب الرقابة العامة. يقوم المراجعون عادة بتقييم فعالية الرقابة العامة قبل تقييم الرقابة على التطبيقات. فإذا كانت الرقابة العامة لاتتسم بالفعالية، سيكون هناك إحتمال لوجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في كل تطبيق محاسبي قائم على إستخدام الحاسب الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، بفرض أنه لايوجد فصل ملائم بين الواجبات لدرجة أن مشغلي الحاسب الإلكتروني يعملون أيضاً كمبرمجين ويتوافر لديهم إمكانية التوصل لبرامج الحاسب الإلكتروني وملفات البيانات. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يهتم بإحتمال وجود عمليات وهمية أو بيانات غير مرخص بها وحذف في الحسابات مثل المبيعات والمشتريات والمرتبات. وبالمثل، بفرض أن المراجع لاحظ أنه لاتوجد حماية ملائمة لملفات البيانات. يمكن للمراجع أن يتوصل إلى إستنتاج مؤداه أن هناك خطراً معنوياً لفقد البيانات بسبب تأثير الرقابة العامة على كل تطبيق. وقد توجد هناك ضرورة لإجراء توسع في إختبار المراجعة لتحقيق هدف الإكتمال في جوانب متعددة مثل النقدية المحصلة، المدفوعات النقدية والمبيعات.

أساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls

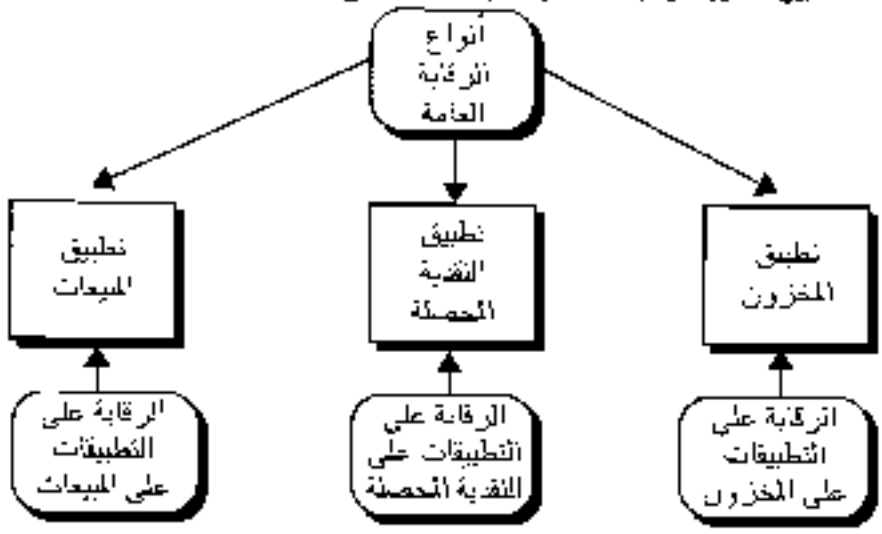
يتم تطبيق الرقابة على التطبيقات على المدخلات والتشغيل والمخرجات في ظل تطبيق التشغيل الإلكتروني للبيانات (أنظر الجدول ١٥-٣). ويوضح الشكل ١٥-٤ الفرق بين أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات. ويتم إظهار ثلاثة تطبيقات في الشكل. وتؤثر أساليب الرقابة العامة على كافة الأساليب الثلاثة للرقابة على التطبيقات، ولكن يتم إنشاء أساليب منفصلة من الرقابة على

التطبيقات لكل من المبيعات، النقدية المحصلة، والمخزون.

وعلى الرغم من أن بعض أساليب الرقابة على التطبيقات تؤثر على هدف واحد أو أهداف قليلة من أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية، فإن معظم الإجراءات تعمل على منع أو كشف أنواع متعددة من التحريفات في كافة مراحل التطبيق.

الشكل ١٥-٤

العلاقة بين أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات وبين تطبيقات المراجعة



وسيتم الآن تقديم ملخص موجز للرقابة على التطبيقات مع أمثلة قليلة للرقابة على المدخلات والتشغيل والمخرجات.

الرقابة على المدخلات. يتم تصميم الرقابة على المدخلات للتأكد من أن كافة المعلومات التي تم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والإكتمال والدقة. وتعد هذه الرقابة هامة جداً لأن الجزء الأكبر من الخطأ في نظم الحاسب الإلكتروني ينتج عن أخطاء المدخلات. وتشمل أمثلة الرقابة على المدخلات الترخيص الملائم للعمليات، الوثائق الملائمة، عمليات التحقق الأساسية وإختبار الأرقام.

الرقابة على التشغيل. يتم تصميم الرقابة على التشغيل للتأكد من أن البيانات التي يتم إدخالها إلى النظام يتم تشغيلها بشكل دقيق. وهذا يعني أن كافة البيانات التي تم إدخالها إلى الحاسب الإلكتروني يتم تشغيلها، ويتم تشغيلها لمرة واحدة وعلى نحو دقيق.

وتعد معظم أنواع الرقابة على التشغيل أنواعاً مبرمجة من الرقابة، ويعني ذلك أنه يتم برمجة الحاسب الإلكتروني للقيام بالفحص. وتشمل الأمثلة إجماليات الرقابة، إختبارات المنطق، وإختبارات الإكتمال.

الرقابة على المخرجات. يتم تصميم الرقابة على المخرجات للتأكد من أن البيانات التي تم التوصل إليها تتسم بالصحة والإكتمال والدقة. وأكثر من ذلك، يجب توزيع المخرجات وفقاً للقدر الملائم إلى الأشخاص المرخص لهم فقط. وتتمثل الرقابة الأكثر أهمية على المخرجات في مراجعة مدى منطقية البيانات بواسطة شخص يعلم ماذا يجب أن تكون عليه المخرجات.

فهم الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات
Understanding Internal Control in an EDP Environment

الهدف التعليمي (١-٣): معرفة التشابه والإختلاف عند التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كل من النظم المعقدة والنظم غير المعقدة

يظل هدف فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة متماثلاً في كافة النظم اليدوية، النظم غير المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات، والنظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك حتى يمكن المساعدة في تحديد، بناء على مدى مناسبة الرقابة الداخلية الموجودة: حجم الأدلة التي سيتم جمعها، وبالمثل، يتم في كافة أنواع النظم إستخدام الأساليب التي تعمل على: التوصل لمعلومات عن الرقابة الداخلية لدى العميل، التعرف على أنواع الرقابة وأوجه الضعف، إجراء تقدير مبدئي لخطر الرقابة، والتحقق من أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها فعلاً كما هو مخطط لها.

وتظهر دائماً مشكلة عند تقييم النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات لأن تشغيل العمليات عادة ما يتضمن خطوات أكبر بالمقارنة بالنظم غير المعقدة، مما يوجد الفرص لوقوع التحريفات. ويعني ذلك أنه هناك دائماً ضرورة لوجود قدر أكبر من الرقابة الداخلية في ظل النظم المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات. وأكثر من ذلك، يتعامل العديد من أنواع الرقابة مع أجزاء غير مرئية من مسار العمليات، مما يتطلب دائماً أن يتوافر قدر مناسب من الكفاية التقنية لإجراء التقييم. ولهذين السببين يستخدم العديد من منشآت المحاسبة اخصائيين في التشغيل الإلكتروني للبيانات لتقييم الرقابة الداخلية في حالة وجود نظام معقد لدى العميل.

وعند العمل على التوصل إلى معلومات عن الرقابة الداخلية لدى العميل، يهتم المراجع بتحديد مدى وجود الرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات كما سبق المناقشة بالفصل التاسع، كما يهتم المراجع بتحديد مدى كفايتها في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ومن الضروري أيضاً أن يتم تقييم أنواع الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات والتي سبق مناقشتها: مثل إستخدام والرقابة على المستندات سابقة الترقيم وفصل حماية الأصول عن وظيفة التسجيل.

ومن المتعارف عليه أن يتم بدء التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات بالحصول على معلومات أولية من ثلاثة مصادر مختلفة: خرائط التدفق، قائمة استقصاء التشغيل الإلكتروني للبيانات، ودراسة قوائم الأخطاء Error Listings التي أنتجها النظام. ويوجد لكل من خرائط التدفق وقوائم الإستقصاء دور مماثل في النظم التي لاتعمل على تشغيل البيانات إلكترونياً، ولكن قوائم الأخطاء تعد أمراً خاصاً بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. وفي معظم الأحوال، يكون من المرغوب فيه إستخدام المناهج الثلاث لفهم الرقابة الداخلية لكونها توفر أنواعاً مختلفة من المعلومات. حيث تركز خرائط التدفق على تنظيم الشركة وتدفق المعلومات خلال النظام، بينما يتم في قائمة استقصاء الرقابة الداخلية التركيز على أنواع معينة من الرقابة بدون أن يتم ربط كل نوع من أنواع الرقابة بالأنواع الأخرى لها. وتعمل قوائم الأخطاء على تدعيم كلا المنهجين عن طريق إظهار أنواع وتكرار الأخطاء والمخالفات التي يتم التقرير عنها بواسطة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. وفي النهاية، يجب على المراجع إستخدام المعلومات التي تم التوصل إليها لتحديد أهم أنواع الرقابة وأوجه القصور بالرقابة الداخلية.

وبعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في التشغيل الإلكتروني للبيانات، يستطيع المراجع أن يحدد المدى الذي يمكن من خلاله تخفيض خطر الرقابة. وعند تنفيذ ذلك، يجب أن يأخذ المراجع في

إعتباره كافة أنواع الرقابة الداخلية التي تؤثر في كل تطبيق بما في ذلك أنواع الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات. وعندما يستنتج المراجع أنه لايمكن تخفيض خطر الرقابة، يجب توسيع الإختبارات الأساسية. ويتماثل هذا المنهج لتقدير خطر الرقابة مع ما تم مناقشته في الفصول من التاسع حتى الثالث عشر.

فإذا ما قرر المراجع أن الرقابة الداخلية تتسم بالفاعلية، سيكون من الضروري إستكمال الدراسة عن طريق التوصل إلى فهم متعمق عن الرقابة الداخلية وتنفيذ إختبارات الرقابة. وتشمل الإجراءات ملاحظة الأفراد وإجراء مقابلات معهم، أداء إختبارات أخرى للرقابة، وفحص الإستثناءات في أنواع الرقابة وفي الإجراءات.

وكما يحدث في ظل النظم غير المعقدة، يمكن أن يقرر المراجع عدم تخفيض خطر الرقابة في النظم المعقدة حتى إذا كانت الرقابة الداخلية تتسم بالملائمة. وسيتم إتباع هذا المنهج إذا اعتقد المراجع ان تكلفة الدراسة الشاملة وإختبارات الرقابة ستتجاوز التوفير الناتج عن تخفيض الإجراءات الأساسية. وعندما يقرر المراجع عدم إختبار الرقابة، لن يتم تخفيض خطر الرقابة المقدر.

المراجعة حول الحاسب الإلكتروني Auditing Around The Computer

الهدف التعليمي ١٥-٤: تحديد متى يكون ملائماً مراجعة الرقابة الداخلية التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات فقط لتقدير خطر الرقابة

عندما يأخذ المراجع فقط في إعتباره الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات لتقدير خطر الرقابة، سيكون من المتعارف عليه أن يطلق على ذلك المراجعة حول الحاسب الإلكتروني Auditing Around the Computer. وفي ظل هذا المنهج، يتوصل المراجع إلى فهم الرقابة الداخلية وأداء كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات وإجراءات التحقق من أرصدة الحسابات على نفس النهج الذي يتم تنفيذه في ظل النظم اليدوية. وعندما لاتتوافر النية لإختبار أنواع الرقابة المتعلقة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل، قد يرغب المراجع بشدة في إستخدام الحاسب الإلكتروني لأداء إجراءات المراجعة الأساسية في نهاية العام.

وعند المراجعة حول الحاسب الإلكتروني، يجب أن يتمكن المراجع من التوصل إلى قدر كاف من أصول المستندات وقائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة. ويكون ذلك ممكناً فقط عند تحقق الحالات التالية:

- توافر أصول المستندات في شكل يمكن أن يقرأه الإنسان.
- يتم حفظ المستندات بشكل يمكن معه البحث عنها بما يتلائم مع أغراض المراجعة.
- يتم إعداد قائمة للمخرجات بتفصيل كاف لتمكين المراجع من تتبع العمليات المالية الفردية من أصول المستندات إلى المخرجات وبالعكس. وبمعنى آخر، يجب ان يتمكن المراجع من تتبع تدفقات العمليات المالية من المستندات الأصلية للإمام من خلال عمار المراجعة وحتى الأستاذ العام مع التحرك في الإتجاه المعاكس من الأستاذ العام للخلف حتى أصول المستندات.

فإذا لم تتوافر أي من الحالات السابقة، يجب أن يعتمد المراجع فقط على أنواع الرقابة الخاصة بالحاسب الإلكتروني. ويعد منهج المراجعة حول الحاسب الإلكتروني منهجاً مقبولاً وعادة ما يكون مرغوباً فيه عندما تتطلبه إحتياجات منظمة العميل من المعلومات للحفاظ على أصول المستندات الضرورية والمخرجات التفصيلية.

ولايعني الإعتماد الكامل على أنواع الرقابة الداخلية اليدوية وإستخدام الأساليب التقليدية عندما تسمح الظروف بذلك أن المراجع سيتجاهل وجود التشغيل الإلكتروني للبيانات. حيث سيستمر المراجع في تحمل مسئولية التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وفي تقدير ما إذا كان هناك أخطاراً معنوية تؤثر على القوائم المالية. ويشمل ذلك كل من جوانب تشغيل البيانات اليدوية والإلكترونية.

المشاكل الخاصة مع النظم التي تستخدم الحاسبات الإلكترونية الشخصية
Special Problems with systems using Microcomputers

من المتعارف عليه الآن بالشركات أن يتم إستخدام جهاز واحد أو أجهزة متعددة من الحاسبات الإلكترونية الشخصية في معظم النظم المحاسبية بها. وفي بعض الشركات، يتم تشغيل البيانات المحاسبية بإستخدام شبكة أو أكثر من الحاسبات الإلكترونية الشخصية من خلال برامج محاسبية تجارية. ويكون الفصل بين الواجبات بهذه النظم في هذه الحالة ضعيفاً عادة، ولكن عادة مايوجد بعض أنواع الرقابة الداخلية الأخرى الفعالة بهذه النظم. ومع ذلك، سيكون من المحتمل توافر معظم الأنواع الهامة من الرقابة في صورة لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات.

وبالمقابل، يتم في بعض النظم توزيع المهام المحاسبية بين عدد من المستخدمين المختلفين. حيث قد يستخدم النظام مجموعة أو أكثر من البرامج التجارية كما يستخدم أيضاً عدد من التطبيقات التي يتم تصميمها داخلياً لأداء الوظائف المحاسبية المتنوعة. وفي هذه الحالة عادة ما توجد رقابة ضئيلة على جودة التطبيقات التي تم تصميمها داخلياً لعدم توافر معلومات عن تشغيل البيانات على نحو كاف لدى الأشخاص الذين قاموا بالتصميم. أضف إلى ذلك، ستوجد رقابة ضئيلة على إمكانية التوصل إلى سجلات الحاسب الإلكتروني أو فحص خطوات التشغيل التي يتم أدائها بواسطة أفراد محددين. وفي هذه الحالات، قد تتسم الرقابة بالقصور ويرتفع خطر التحريف.

وعندما يتم إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية في الوظائف المحاسبية، يجب أن يكون المراجع حذراً قبل أن يقرر الاعتماد على أنواع الرقابة الخاصة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات، ويجب أن يختار عادة الاعتماد فقط على أنواع الرقابة التي لاتتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات أو يتبع المنهج الأساسي في المراجعة. ويجب إتباع حذر خاص عندما تقوم الشركات محل المراجعة بكتابة برامج خاصة بها للتطبيقات المحاسبية. حيث يوجد دائماً خطر مرتفع في البرمجة وأخطاء المخرجات بهذه البرامج، وفي هذه الحالات سيقوم المراجع عادة بالمراجعة حول الحاسب الإلكتروني.

المراجعة مع إستخدام الحاسب الإلكتروني Auditing with use of the Computer

الهدف التعليمي ١٥-٥: وصف أسلوبي مراجعة الحاسب الإلكتروني

على الرغم من أن هناك عدد من أساليب مراجعة الحاسب الإلكتروني التي يمكن أن يستخدمها المراجع، سيتم فقط مناقشة كل من منهج البيانات الإختبارية Test data approach والمحاكاة المتوازية Parall Simulation. ويتضمن منهج البيانات الإختبارية تشغيل إختبار المراجع للبيانات في نظام الحاسب الإلكتروني لدى العميل، ويكون ذلك بصفة أساسية جزءاً من إختبارات الرقابة. أما المحاكاة المتوازية فتشمل إختبار السجلات القائمة على إستخدام العميل للحاسب الإلكتروني، ويكون ذلك بصفة خاصة كإجراء أساسي سواء خلال العام أو عند نهاية العام.

منهج البيانات الإختبارية Test Data Approach

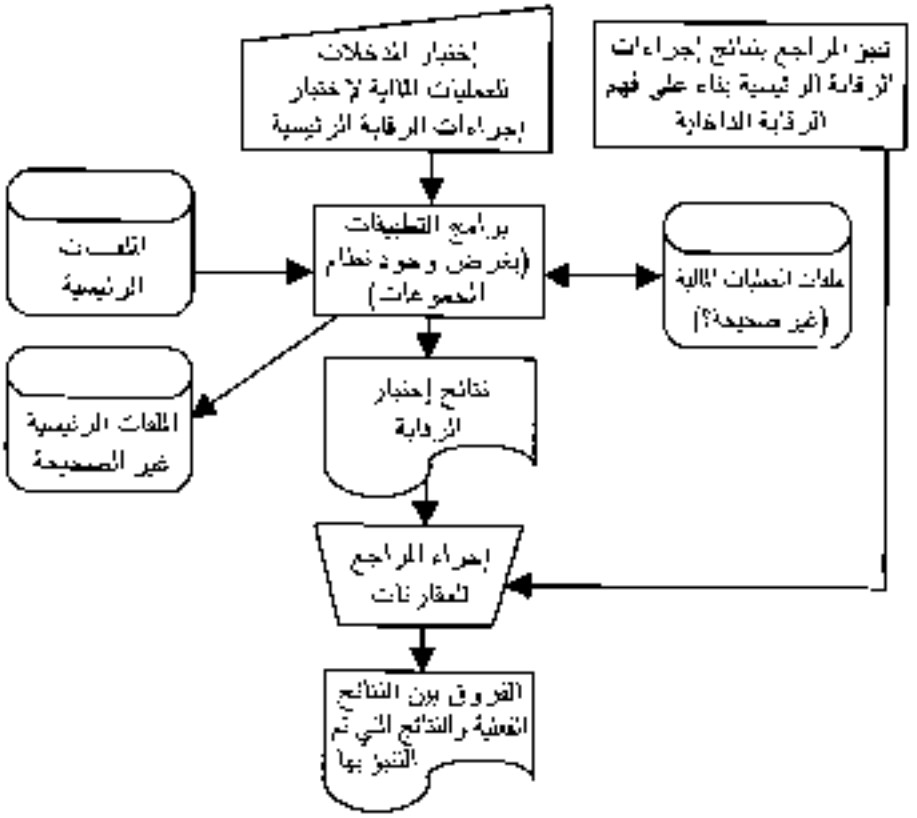
يتمثل الهدف من منهج البيانات الإختبارية في تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى

العميل يمكنها أن تشغل على نحو صحيح العمليات المالية الشرعية Valid والعمليات المالية غير الشرعية. وحتى يتم إنجاز هذا الهدف، يقوم المراجع بإنشاء أنواع مختلفة من العمليات المالية التي يتم تشغيلها تحت إشرافه باستخدام برامج الحاسب الإلكتروني للعميل من خلال أجهزة التشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل. ويجب أن يشمل الإختبار الذي يقوم به المراجع للبيانات عمليات مالية شرعية وعمليات مالية غير شرعية Valid and Invalid Transactions حتى يتم تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل ستتعامل على نحو ملائم مع الأنواع المختلفة من البيانات. ونظراً لأن المراجع يكون لديه علم كامل بالأخطاء والمخالفات التي توجد بالبيانات الإختبارية، سيكون من الممكن أن يفحص المراجع ما إذا كان النظام الخاص بالعميل يشغل البيانات على نحو ملائم. ويقوم المراجع بذلك من خلال إختبار قائمة الأخطاء وتفاصيل المخرجات الناتجة عن البيانات الإختبارية.

ويوضح الشكل ١٥-٥ إستخدام منهج البيانات الإختبارية. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يرغب في إختبار فعالية الرقابة القائمة على الحاسب الإلكتروني بنظام الأجور لدى العميل. ويطلق على الرقابة التي يتم إختبارها فحص الحد الأقصى Limit Check. ويتمثل فحص الحد الأقصى في هذه الحالة في الرقابة لدى العميل التي لاتسمح بوقوع عملية مالية لأكبر من ٨٠ ساعة بالأسبوع. وحتى يتم إختبار هذه الرقابة، يقوم المراجع بإعداد عملية مالية للأجور لثلاث عينات أسبوعية بحيث يبلغ عدد الساعات في كل أسبوع بالعينة ٧٩، ٨٠، ٨١ ساعة مع إجراء التشغيل من خلال نظام العميل على النحو الموضح بالشكل ١٥-٥. فإذا كانت الرقابة تتسم بالفعالية: لن يقوم نظام العميل بتشغيل العملية المالية لـ ٨١ ساعة. ويجب أن يظهر في قائمة الأخطاء للأجور خطأ يعبر عن طلب الدفع عند مستوى ٨١ ساعة.

ويعد منهج البيانات الإختبارية منهجاً مفيداً لتقييم مدى قيام نظام العميل بتشغيل البيانات ومدى توافر رقابة بالنظام بشأن الأخطاء والمخالفات، ولكن يجب التغلب على العديد من الصعوبات قبل إستخدام هذا المنهج. وتتمثل أهم الجوانب التي يجب مراعاتها بهذا الخصوص في العناصر التالية:

الشكل ١٥-٥
منهج البيانات الإختبارية



يجب أن تحتوى البيانات الإختبارية على كافة الحالات المناسبة التي يرغب المراجع في إختبارها. يجب أن تختبر البيانات الإختبارية مدى ملائمة أنواع الرقابة القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني التي يرغب المراجع في الإعتماد عليها. ونظراً لضرورة توافر قدر معقول من المهارة عند تصميم البيانات التي سيتم إختبارها لكافة الأنواع المناسبة من الأخطاء أو المخالفات التي يمكن أن تقع، يصبح من الضروري الإستعانة بمتخصص في التشغيل الإلكتروني للبيانات بوجه عام.

يجب أن تتماثل البرامج التي يتم إختبارها عند إستخدام المراجع للبيانات الإختبارية مع تلك التي يتم إستخدامها طوال العام بواسطة العميل. ويتمثل أحد المناهج التي يمكن أن يتبعها المراجع للتأكد من تحقق هذه الحالة في تشغيل البيانات الإختبارية على نحو متتابع، ومن الممكن أن يتم ذلك في أوقات عشوائية طوال العام. ويعد هذا المنهج مكلفاً ومستهلكاً للوقت. وتوجد وسيلة أكثر واقعية تتمثل في الإعتماد على الرقابة الداخلية لدى العميل الخاصة بإجراء تعديلات ببرامج الحاسب الإلكتروني.

يجب حذف البيانات الإختبارية من سجلات العميل. يعد حذف البيانات الإختبارية أمراً ضرورياً إذا كان البرنامج الذي يتم إختباره هو الخاص بتحديث ملف رئيسي، مثل ميزان المراجعة للمدينين. ولن يكون ملائماً ترك عمليات مالية إختبارية وهمية على نحو دائم بالملف الرئيسي. ولن يكون العميل سعيداً على نحو واضح إذا أدت البيانات الإختبارية للمراجع إلى ترك بيانات غير صحيحة بالملفات أو بقواعد البيانات. وتوجد وسائل لحذف البيانات الإختبارية، ولكنها تتطلب بوجه عام الإستعانة بأحد المتخصصين في التشغيل الإلكتروني للبيانات. ويجب ملاحظة أنه في الحالات التي لا يمكن فيها حذف البيانات الإختبارية، يقوم المراجع بإتباع وسيلة متعارف عليها تتمثل في إدخال البيانات غير

الصحيحة فقط. وتكون الإختبارات بالتالي غير كاملة. ومع ذلك، تكون مفيدة لإختبار أنواع معينة من الرقابة. وعلى سبيل المثال: المدى الذي يتم فيه رفض العمليات المالية غير الصحيحة.

المحاكاة المتوازية Parallel Simulation

تشمل المحاكاة المتوازية كتابة المراجع لبرنامج بالحاسب الإلكتروني يتم من خلاله تكرار جزء في النظام التطبيقي للعميل. ويوضح الشكل ١٥-٦ إستخدام أسلوب المحاكاة المتوازية. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المراجع يرغب في جمع جدول أرصدة المدينين لدى العميل، وهو الموجود في شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب الإلكتروني فقط. سيمكن تشغيل الملف الرئيسي للعميل على الحاسب الإلكتروني للمراجع أو الحاسب الإلكتروني للعميل بإستخدام برنامج الحاسب الذي صممه المراجع. ويقوم المراجع بعد ذلك بمقارنة الإجمالي الناتج عن الحاسب الإلكتروني مع إجمالي الأستاذ العام. ومن أمثلة المحاكاة المتوازية الأخرى التطبيق الصغير الذي تم تقديمه في بداية هذا الفصل.

ويعد كل من أسلوبي المحاكاة المتوازية ومنهج البيانات الإختبارية متممين لبعضهما البعض وليس بديلين متعارضين تماماً، وذلك بنفس الطريقة التي يتمم فيها كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة بعضها البعض. ففي منهج البيانات الإختبارية يستخدم المراجع البيانات الإختبارية لتقييم قدرة نظام العميل على معالجة أنواع مختلفة من العمليات المالية. أما في منهج المحاكاة المتوازية، فيقوم المراجع بإختبار مدى صحة مخرجات النظام. وتوضح مقارنة الشكلين ١٥-٥ و١٥-٦ هذا الفرق.

ويتم إستخدام المحاكاة المتوازية بشكل أساسي لتسهيل الإختبار الأساسي لأرصدة الحسابات لدى العميل. وعند إستخدام هذا الأسلوب يوجد العديد من العوامل التي يجب الإشارة إليها.

التكلفة. بناء على الجانب الذي سيتم إجراء محاكاة له في نظم العميل، يمكن أن تختلف التكلفة من مستوى مكلف (إعادة حساب إحتياطي التأمين على الحياة) إلى مستوى غير مكلف (إعادة حساب مدفوعات الفائدة لحسابات الإدخار بالبنك). وستتوقف تكلفة إستخدام هذه الأساليب على درجة تعقد العمليات الحسابية لدى العميل وعلى كمية البيانات التي سيتم تشغيلها.

الشمول. يتم إستخدام معظم تطبيقات المحاكاة لتشغيل حجم كامل من بيانات العميل الحالية. وبينما يمكن تصميم المحاكاة المتوازية على عينة من بيانات العميل، فإن ذلك يمثل الإستثناء وليس القاعدة.

التركيز على الإستثناء. تتمثل قوة المحاكاة المتوازية في تركيزها على الإستثناء. ويوضح الشكل ١٥-٦ أنه يتوافر لدى المراجع كل من الترصيد الذي تم محاكاته والترصيد الخاص بالعميل. وبمقارنتهما معاً، يستطيع المراجع أن يركز على العناصر التي يظهر بها الفروق.

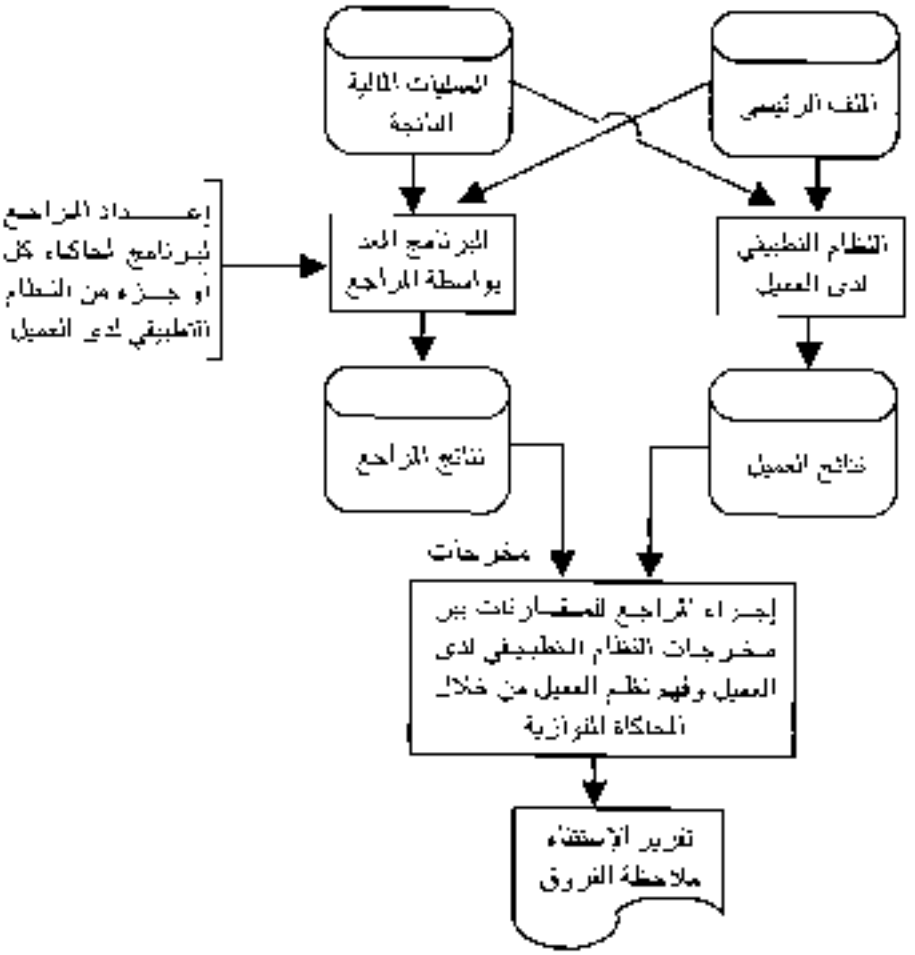
تحديد الهدف. يجب أن يتم على نحو مسبق تحديد الغرض من الإختبار بعناية حتى يمكن التوصل إلى النتائج المرغوب فيها. وقد يتمثل الهدف في جمع بيانات الملف، إختيار عينة عشوائية، أو تنفيذ مهمة أو أكثر من المهام السابق عرضها.

تصميم التطبيق. تتكون الخطوة الثانية في الأجزاء الثلاثة التالية:

- تعريف ووصف ملفات بيانات العميل والمعلومات المتعلقة بها التي يكون من المرغوب فيه التوصل إليها. ويعد ذلك أمراً ضرورياً لإستخلاص البيانات من ملفات العميل.

- تصميم صيغ ومحتويات تقارير برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني التي يعدها المراجع بما يحقق أكبر قدر من الفائدة.

الشكل ١٥-٦
المحاكاة المتوازية



تصميم منهج منطقي لإستخلاص و معالجة البيانات التي يتم التوصل إليها من دفاتر العميل.

الترميز. يتم بعد ذلك ترميز نتائج تصميم التطبيق في قائمة عمل بواسطة المراجع في لغة بسيطة لبرامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني. ويتم من خلال هذه التعليمات إبلاغ الحاسب الإلكتروني بما يجب أن يفعله بملفات العميل لتحقيق الأهداف التي سبق تحديدها.

الإدخال من خلال لوحة المفاتيح. يتم إدخال قائمة العمل بواسطة لوحة المفاتيح، وإجراء تحقق بواسطة العاملين في منشأة المحاسبة، وبالتالي تنقل إلى الحاسب الإلكتروني مع كل من البرامج العامة للحاسب الإلكتروني وملفات البيانات الخاصة بالعميل.

برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Generalized Audit Software

الهدف التعليمي ٥-٦: وصف طبيعة وغرض ووظيفة برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني كأداة مراجعة للحاسب الإلكتروني

على الرغم من أنه يمكن أن يكتب المراجعون برامج خاصة لتنفيذ الوظائف السابقة، أو أن يقوموا باستخدام البرامج الحالية لدى العميل لهذا الغرض، يتمثل النهج المتعارف عليه في استخدام برامج

المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني.

وتتمثل برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني في أداة للمراجعة An Audit tool يتم تصميمها بواسطة منشأة المحاسبة أو منظمة اخرى ويتم استخدامها بعمليات المراجعة المختلفة في معظم الأنواع المتبعة من التطبيقات السابق الإشارة إليها. ويتكون البرنامج العام من مجموعة من برامج الحاسب الإلكتروني التي تؤدى معاً الوظائف المختلفة لتشغيل البيانات. ويمكن وصف هذه البرامج على أنها معالجات البيانات. ويتم إستخدام بعض التطبيقات المعينة على نحو متكرر، مثل المعاينة العشوائية وتجميع الأعمدة الرقمية، حيث يتم برمجتها وتمثيلها في صورة أوامر في البرنامج.

وتتميز البرامج العامة بميزتين هامتين. أولاً، يتم تصميمها بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على إستخدام البرنامج حتى في حالة تلقيهم قدر ضئيل من التعليم الرسمي في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات. ثانياً، في ظل وجود البرامج العامة، يمكن تطبيق برنامج واحد بعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم برامج خاصة أو أن يتم تصميمها على نحو غير ملائم. أما العيب الأساسي في برامج الحاسب الإلكتروني العامة فتتمثل في التكلفة الأولية الكبيرة لتصميمها وعدم الكفاءة النسبية في سرعة التشغيل.

ويجب أن يتم إتخاذ قرار إستخدام أو عدم إستخدام برامج المراجعة بواسطة المراجع على أساس خبرته المهنية. وفي بعض الأحيان يكون المراجع مجبراً على إستخدام الحاسب الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات بسبب عدم قدرته على التوصل لكل من المستندات الأصلية وقائمة تفصيلية للمخرجات. وحتى إذا أمكن التوصل إلى صورة فعلية من المستندات، قد يكون من المرغوب فيه تنفيذ الإختبارات بإستخدام الحاسب الإلكتروني إذا كان ذلك يمكن ان يؤدى إلى تجميع أدلة كافية بتكلفة منخفضة.

إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Using Generalized Audit Software

نظراً لأنه يتم إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني على نحو مكثف في منشآت المحاسبة، من الضروري أن يتعرف عليها طالب المراجعة. وسيتم بالتالي تقديم شرح لهذه البرامج بشكل عام، وسيتبع ذلك توضيح لإستخداماتها.

ويوضح الشكل ١٥-٧ تشغيل برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني لأي تطبيق. وتتمثل الخطوات الخاصة بالتشغيل في:

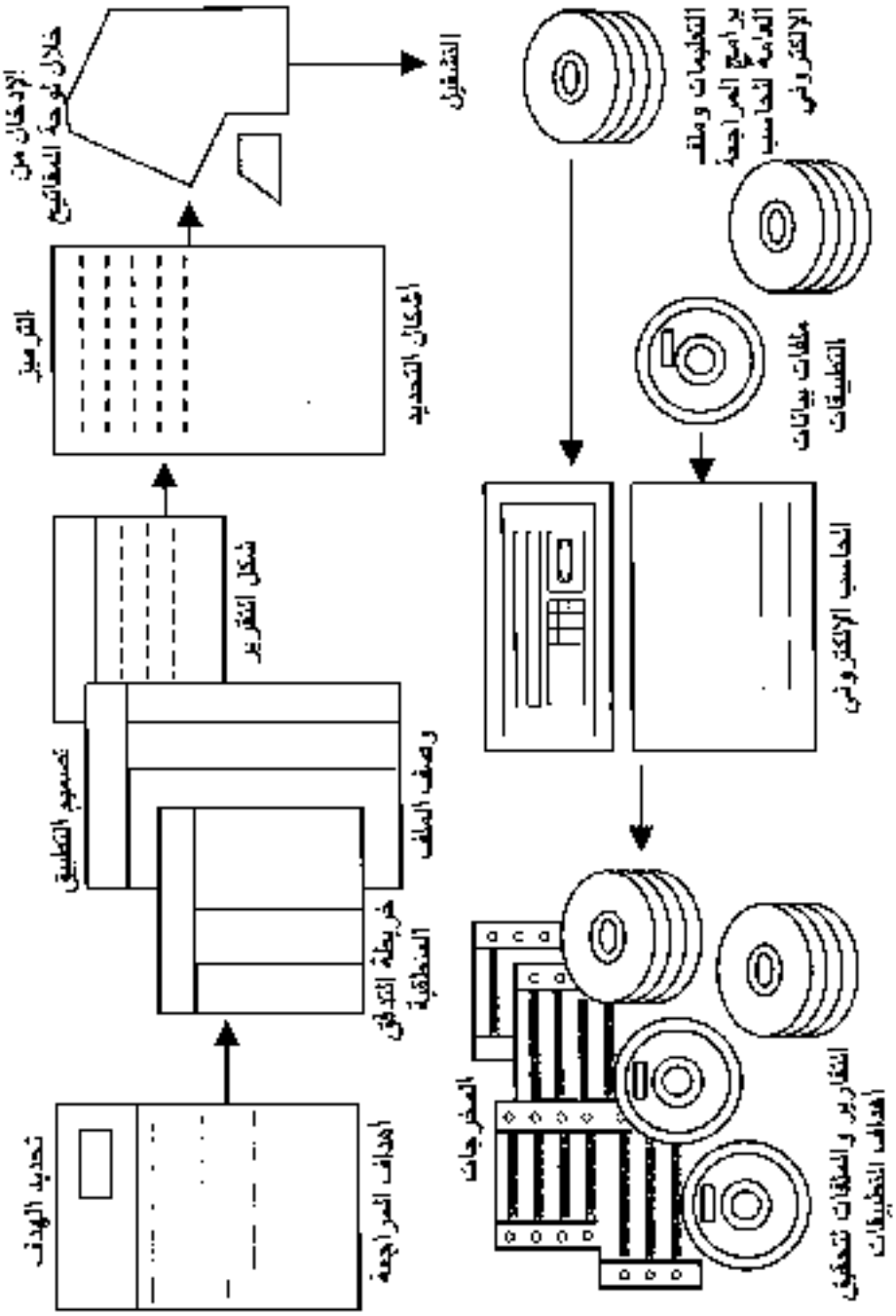
التشغيل. تشمل عملية التشغيل مرحلتين. في المرحلة الأولى، تقوم برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني بتوجيه الحاسب الإلكتروني لقراءة ملف البيانات وإلى إعداد صورة من المعلومات ذات الصلة. أما المرحلة الثانية فتشمل الوظائف الضرورية لإنتاج تقارير برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني. وعند إكتمال التشغيل، يتم إعادة ملفات البيانات الخاصة بالعميل إلى العميل ويتم إعادة ملف برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني إلى مكتب منشأة المحاسبة. وعادة ما يتم الإحتفاظ بأوامر الترميز لبرامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني لوجود إحتمال لإستخدامها في عمليات المراجعة التالية. كما يتم إستخدام تقارير برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني في غرض المراجعة الذي تم إصدارها من أجله مع الإحتفاظ بها كوثائق ضمن أوراق العمل.

توضيح على أرصدة المدينين Illustration for Accounts Receivable

سيتم تقديم التوضيح التالي لتطبيق برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني في ضوء الخطوات السابقة.

الشكل ١٥-٧

تشغيل تطبيق برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني



تحديد الهدف

١ - الجمع والجمع العكسي لملف الرئيسي للمدينين وطباعة الإجمالي وأية إستثناءات بالجمع العكسي.

٢ - تحديد ما إذا كان هناك أي رصيد حدث به تجاوز للحد الأقصى للإئتمان مع طباعة تقرير بكافة الإستثناءات.

٣ إعداد وطباعة ملخص للمدى الزمني.

٤ - إختيار الحسابات على نحو عشوائي وطباعة المصادقات كمايلي:

أ مصادقات إيجابية لكافة الحسابات التي تزيد عن ١٠٠٠٠ دولار أو تستحق بعد مدة تزيد عن ٩٠ يوم.

ب مصادقات إيجابية لـ ٢٥٪ من كافة الحسابات التي تتراوح أرصدتها بين ١٠٠٠ دولار و ١٠٠٠٠ دولار ولاتزيد مدة إستحقاقها عن ٩٠ يوم.

جـ مصادقات سلبية لـ ٥٪ من كافة الحسابات الأخرى.

٥ طباعة قائمة للحسابات المختارة للمصادقة.

٦- إختبار ٥٪ من كافة الحسابات لإجراء تتبع إلى المستندات الأصلية لإختبار المدى الزمني.

٧- إختيار وطباعة قائمة بالحسابات لمتابعة إمكانية التحصيل التي تحتاج إلى «معالجة خاصة».

تصميم التطبيق. يحتفظ العميل بحسابات المدينين في كل من ملف رئيسي وملف للأسماء والعناوين. ويوجد بالجدولين ١٥-١ و١٥-٢ محتويات كل ملف، مع ملاحظة ما إذا كانت المعلومات قد تم إستخدامها بالتطبيق.

الترميز. يتم تحقيق اهداف من هذا التطبيق من خلال ترميز الوظائف المختلفة لبرامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني لتشغيل ملفات بيانات العميل كمايلي:

١- يتم قراءة الملف الرئيسي للمدينين وتحديد المعلومات التي سيتم إعداد صورة منها. ويتبع ذلك إعداد نسخة تحتوي على الاسم والعنوان وخطر المعلومات من ملف الأسماء والعناوين بإستخدام رقم المدين للتوصل إلى المعلومات.

٢- تخضع المعلومات المستخرجة لمعايير الإختيار التالية:

أ - إضافة حقول زمنية بكل سجل مع طرح الإجمالي من حقل الرصيد المستحق. وإضافة أي فرق إلى الحقل ذو الفائض الزمني مع ترميز السجل في التقرير رقم ١.

ب- جمع المدى الزمني وحقول الأرصدة المستحقة بكافة السجلات. ويتم من خلال برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني طباعة الإجماليات على نحو تلقائي.

جـ مقارنة حقل الرصيد المستحق مع حقل الحد الأقصى للإئتمان. فإذا تجاوز الرصيد الحد الأقصى يتم ترميز السجل بالتقرير رقم ٢.

د - مقارنة الرصيد المستحق مع مبلغ ١٠٠٠٠ دولار، فإذا زاد عن ١٠٠٠٠ دولار، يتم ترميز السجل للمصادقة الإيجابية والتقرير رقم ٣.

و - مقارنة كل من الحقول الزمنية لتسعين يوم والحقول الزمنية لسنة أشهر والحقول الزمنية لسنة مع الصفر. فإذا كانت تزيد عن الصفر، يتم ترميز السجل للمصادقة الإيجابية والتقرير رقم ٣.

الجدول ١٥-٩
الملف الرئيسي للمدينين

رقم العنصر	وصف المحتويات	يستخدم	لايستخدم
١	القسم	×	-
٢	رقم المدين	×	
٣	الحد الأقصى للإئتمان	×	-
٤	رمز أفراد البيع	-	×
٥	نسبة الخصم النقدي	-	×
٦	تاريخ الدفع الأخير	×	-
٧	تاريخ الشراء الأخير	×	-
٨	إستحقاق الرصيد	×	
	المدى الزمني لإستحقاق الرصيد :		
٩	الآن	×	-
١٠	٣٠ يوم	×	-
١١	٦٠ يوم	×	-
١٢	٩٠ يوم	×	-
١٣	٦ أشهر	×	
١٤	سنة	×	-

* حق الطبع ، ١٩٧٨ شركة المحاسبة Deloitte & Touche ، طبع بعد الحصول على الإذن .

هـ- مقارنة الرصيد المستحق مع مبلغ ١٠٠٠ دولار . فإذا زاد عن ١٠٠٠ دولار ولم يتم ترميزه سابقاً للمصادقة الإيجابية، يتم إختيار نسبة ٢٥٪ عشوائياً مع الترميز للمصادقة الإيجابية وللتقرير رقم ٣ .

ز- مقارنة الرصيد المستحق مع ١٠٠٠ دولار . فإذا كان أقل ولم يتم ترميزه للمصادقة الإيجابية، يتم إختيار ٥٪ عشوائياً مع الترميز للمصادقة السلبية وللتقرير رقم ٤ .

د - إختيار ٥٪ من كافة الحسابات الأخرى عشوائياً وترميزها للتقرير بالرقم ٥ .

ط- ترميز أية سجلات يتمثل ترتيبها الخاص بالخطر في ٤ ولم يتم إختيارها للمصادقة للتقرير رقم ٦ .

الإدخال من خلال لوحة المفاتيح والتشغيل. بعدما يتم الترميز يتم الادخال والتحقيق، ويتم التشغيل من خلال برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني في مقابل كل من الملف الرئيسي للمدينين وملف الأسماء والعناوين .

التقارير. سيتم طباعة التقارير التالية:

التقرير رقم ١ – كافة الحسابات التي لم يتم فيها إجراء جمع عكسي للمدى الزمني .

التقرير رقم ٢ – كافة الحسابات التي تجاوز الحد الأقصى للإئتمان .

التقرير رقم ٣ – الحسابات المختارة للمصادقة الإيجابية ومتابعة إمكانية التحصيل .

الجدول ١٥-٢
ملف الأسماء والعناوين

رقم العنصر	وصف المحتويات	يستخدم	لايستخدم
١	القسم	×	–
٢	رقم المدين	×	–
٣	اسم المدين	×	–
٤	عنوان الشارع	×	–
٥	المدينة والولاية	×	–
٦	الرمز البريدي	×	–
٧	رمز موقع الشحن	–	×
٨	نوع المدين	–	×
٩	رمز ترتيب الخطر ١ = لا خطر ٢ = معالجة عادية ٣ = يجب الحصول على الموافقة للرصيد الذي يتجاوز ٦٠ يوم ٤ = معالجة خاصة لكل عملية شراء	×	–

* حق الطبع ، ١٩٧٨ شركة المحاسبة Deloitte & Touche ، طبع بعد الحصول على الإذن.

التقرير رقم ٤ – الحسابات المختارة للمصادقات السلبية.

التقرير رقم ٥ – الحسابات المختارة لإختبار المدى الزمني ، إظهار كافة التفاصيل الزمنية بما في ذلك التواريخ الأخيرة للدفع والشراء.

التقرير رقم ٦ – الحسابات ذات المخاطر العالية الإضافية التي يتم إختيارها لمتابعة إمكانية التحصيل.

وبالإضافة إلى ذلك ، يتم طباعة كل من المصادقات الإيجابية والسلبية.

إستخدامات برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Uses of Generalized Audit Software

من المحتمل أن يقوم المراجع بتنفيذ أنواع عديدة مختلفة من الإختبارات وباقي الوظائف الأخرى من خلال برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني إذا كانت بيانات العميل في شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب الإلكتروني. ويشمل ذلك مايلي:

التحقق من الضرب والجمع. يمكن إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني للتحقق من العمليات الحسابية لدى العميل عن طريق حساب المعلومات بشكل محايد. ومن أمثلة ذلك ، إعادة حساب الخصم المسموح به على المبيعات والعمليات الحسابية لصافي القيمة المدفوعة إلى العاملين ، جمع الجدول الزمني لأرصدة المدينين ، وإجمالي ميزان المراجعة لأرصدة الدائنين لدى العميل.

فحص السجلات من حيث الجودة ، الإكتمال ، الإتساق ، والصحة. عند مراجعة الخصائص المختلفة بالنظام اليدوي ، يقوم المراجع على نحو روتيني بإختبار مدى ملائمة الدفاتر المحاسبية التي يمكن التعامل معها على نحو طبيعي وبالتالي يمكن ملاحظة أي نوع من عدم الإتساق أو عدم الدقة بدون صعوبة. أما في حالة مراجعة السجلات القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني ، فيتم وضع أوامر

في برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني لفحص كافة السجلات من خلال معايير محددة مع طباعة الإستثناءات. ومن أمثلة ذلك، فحص أرصدة المدينين لتحديد القيم التي تزيد عن الحد الأقصى للإئتمان وفحص ملفات الأجور للتعرف على الموظفين الذين إنتهت مدة خدمتهم.

مقارنة البيانات بملفات مستقلة. في حالة وجود سجلات على ملفات مستقلة تحتوى معلومات متوافقة، يمكن إستخدام برنامج لتحديد ما إذا كان هناك إتفاق بين المعلومات أو ما إذا كان سيتم إجراء مقارنات أخرى. ومثلاً، يمكن مقارنة التغيير في أرصدة المدينين بين تاريخين مع تفاصيل المبيعات والنقدية المحصلة بملفات العمليات المالية، كما يمكن مقارنة تفاصيل الأجور مثل معدلات الدفع والإعفاءات الضريبية مع سجلات الأفراد.

تلخيص أو إعادة ترتيب البيانات وإجراء التحليلات. يمكن تصميم برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني وشكل البيانات وإحصائياتها وفقاً لطرق مختلفة. وتساعد القدرة على تغيير شكل وترتيب البيانات المراجع على إجراء التحليلات التي يستخدمها في إجراءات المراجعة. ويمكن إستخدام برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني لتسهيل عمليات المحاكاة المتوازية حتى يتم تحديد مدى منطقية البيانات المسجلة. ومن أمثلة ذلك، التحقق من المدى الزمني لأرصدة المدينين، إعداد ميزان المراجعة للأستاذ العام، تلخيص إحصائيات معدل دوران المخزون لإجراء تحليل للعناصر المتقادمة، وإعادة ترتيب عناصر المخزون بكل موقع لتسهيل إجراء الجرد الفعلي.

مقارنة البيانات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراجعة الأخرى مع سجلات الشركة. يمكن تحويل أدلة المراجعة التي تم تجميعها يدوياً إلى شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب الإلكتروني مع مقارنتها بالبيانات الأخرى التي يمكن قراءتها بواسطة الحاسب الإلكتروني. ومن أمثلة ذلك، مقارنة الإستجابات للمصادقة مع الملف الرئيسي ومقارنة قوائم الدائنين مع ملفات الدائنين.

إختيار عينة المراجعة. يمكن برمجة الحاسب الإلكتروني لإختيار العينة من أي بيانات يمكن قراءتها بواسطة الحاسب الإلكتروني وفقاً لطرق مختلفة بما في ذلك الطريقة العشوائية. ومن الممكن أيضاً إستخدام أكثر من معيار واحد لإختيار العينة، مثل ١٠٠٪ من الحسابات ذات القيم النقدية الكبيرة للمدينين ومعاينة عشوائية لكافة الحسابات المدينة الأخرى.

طباعة طلبات المصادقة. بعدما يتم إختيار العينة، يمكن أن يقوم المراجع بالحصول على بيانات مطبوعة من أشكال طلبات المصادقة. وتعد هذه أداة مفيدة لتوفير الوقت عند إعداد المصادقات.

الحاسبات الإلكترونية الشخصية المعاونة في المراجعة
Microconputer - Aid Auditing

الهدف التعليمي ١٥-٧: معرفة أنواع البرامج المتاحة للمراجعة وإستخدامات الحاسبات الشخصية في المراجعة

يتم الآن إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية على نطاق كبير في ممارسة المراجعة. ويمكن أن يدعم هذا النوع من الأجهزة عدداً كبيراً من البرامج، بما في ذلك برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني، التي تفيد في دعم عمل المراجع.

أنواع البرامج

تعتمد المهام الخاصة التي ينفذها المراجع عن طريق إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية على

ظروف عملية المراجعة، ولكن يتمثل العامل الأكثر أهمية في مدى توافر البرنامج. ويوجد ٥ أنواع من البرامج يتم إستخدامها بشكل متكرر بواسطة المراجعين: العمل المشترك، برنامج الإستخدام العام التجاري، الطبعات الخاصة من برنامج الإستخدام العام التجاري، برنامج الإستخدام الخاص، البرامج الخاصة المكتوبة بواسطة المراجع.

Groupware. يمثل أحد أنواع البرامج التي تستخدمها منشآت المحاسبة الست الكبرى والمنشآت الأخرى. ويتمثل أهم منتج من برامج العمل المشترك في برنامج Lotus Notes. وتسمح هذه البرامج بأن يقوم عدد من الأفراد بالعمل في وقت واحد بتطبيقات معينة. وكنتيجة لذلك يقومون بتنسيق جهودهم وعملهم للتوصل لإنجاز الإنتاجية المطلوبة عن طريق تنظيم والمشاركة في المعلومات من خلال إستخدام البريد الإلكتروني أو مشاركة الملف. ونظراً لأنه يتم أداء المراجعة من خلال فريق، يبدو ذلك أمراً طبيعياً عند تطوير المراجعين لإستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي.

برامج الإستخدام التجاري العامة. يوجد عدد كبير من منتجات البرامج التي يمكن إستخدامها بواسطة الحاسب الإلكتروني الشخصي. ومن هذه المنتجات يوجد إثنان بفيدان المراجعين وهما الجداول الإلكترونية ومشغل الكلمات.

وتتمثل الجداول الإلكترونية Electronic Spreadsheet في برنامج يعرض ويعالج البيانات في صورة مصفوفة من القيم المترابطة معاً، ويحتوي على أعمدة وصفوف، ويشبه قائمة العمل المحاسبية وأوراق العمل الخاصة بكثير من المراجعين. ويتم من خلالها عرض العناوين بما في ذلك معلومات وصفية موسعة، إدخال القيم إلى الخلايا بالمصفوفة، تنفيذ العمليات الحسابية وقيمها أو يتم فقط عرض نتائج مختارة. ويعد كل من برنامج Lotus 1-2-3 وبرنامج Quattro Pro أكثر الجداول الإلكترونية شهرة.

ويدمج مشغل الكلمات Word Processors إمكانيات الآلة الكاتبة مع إمكانية الحاسب الإلكتروني بما يسمح للمراجع أن يوجد، يحفظ، ويطبع النص بأي شكل يرغب فيه تقريباً. ويكون النص وصفياً، ولكن قد يحتوي أيضاً على بيانات رقمية في صورة جداول، رسوم بيانية، رسوم، خطوط حمراء مميزة لدعم تحرير المستند في بيئة مجمعة أو لترك إنطباع عميق. ويعد كل من Microsoft Word و Wordperfect من أشهر مشغلي الكلمات.

الطبعات. يمكن إيجاد وحفظ أشكال سابقة التصميم لأشياء مثل أوراق العمل والخطابات من خلال إستخدام الجداول الإلكترونية ومشغل الكلمات. ويطلق عليها الطبعات Templates. ويتم توفير هذه الطبعات للإستخدام المستمر كأشكال معيارية بعمليات المراجعة المختلفة أو عبر زمن لنفس النوع من عملية المراجعة. وتقوم المنشآت الكبرى بتصميم مثل هذه الطبعات مركزياً كي يتم توزيعها على كل مكتب بها.

برنامج الإستخدام الخاص. أدى الإستخدام الواسع من جانب المراجعين للحاسبات الإلكترونية الشخصية إلى خلق سوق لبرامج الإستخدام الخاص. ويتم تصميم بعض البرامج الخاصة للمراجع على أساس تجاري من خلال منظمات، ومن هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين وعديد من منشآت المحاسبة الكبرى. وتقوم معظم منشآت المحاسبة الكبرى أيضاً بتصميم هذا النوع من البرامج للإستخدام الداخلي فقط.

وتتنوع إلى حد كبير درجة تعقد هذه البرامج. وتتمثل أهم الإستخدامات الشائعة في إعداد والحفاظ على موازين المراجعة العاملة والجداول. ومع ذلك، بدأت بعض المنشآت الكبرى في إستخدام برامج لتقييم الرقابة الداخلية، المساعدة على تقييم أحكام وتقديرات العميل، والمساعدة في

تخطيط عملية جمع الأدلة. وتتسم النوعية الأكثر تطورا من هذه البرامج بالتعقد وشمولها لأساليب الذكاء الصناعي ونظم الخبير.

البرامج الخاصة المكتوبة بواسطة المراجع. يتوافر لدى بعض المراجعين قدر من التدريب والمهارة يمكنهم من كتابة برامج خاصة للحاسب الإلكتروني مع إستخدام مهاراتهم في عمليات المراجعة. وتتسم هذه البرامج عادة بالتكلفة المرتفعة عند تصميمها وعادة ما تكون ذات جودة أقل من البرامج الجيدة للإستخدام الخاص أو للإستخدام التجاري.

ويقوم معظم المراجعين بتصميم البرامج الخاصة فقط عندما لاتتاح لهم البرامج الاخرى عند أداء حالات محددة يرغب المراجع في إنجازها من خلال الحاسب الإلكتروني.

إستخدامات الحسابات الإلكترونية الشخصية Uses of Micro Computers

تتنوع إستخدامات تطبيقات الحاسب الإلكتروني الشخصي في الممارسة العملية إلى حد كبير. وتشمل إستخدامات المراجعة النموذجية مايلي:

إعداد ميزان المراجعة والجداول الرئيسية. يمكن إستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي لإعداد ميزان المراجعة العامل والجداول الرئيسية الخاصة بالحسابات المختلفة بالقوائم المالية. وعندما يتم إعداد قيود التسوية وإعادة التبويب في دفاتر اليومية، يمكن أن يتم ترحيلها إلكترونيا وتحديث ميزان المراجعة بشكل فوري. وعند إنتهاء العمل في المراجعة، يتم تلقائياً إعداد ميزان المراجعة النهائي للحسابات على نحو إجمالي لعمل مسودة للقوائم المالية. فإذا كان سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة، يجب أن يتم دمج موازين المراجعة الفرعية معاً. ويمكن إنجاز هذا النوع من المراجعة عن طريق برنامج الأستاذ العام أو الجداول الإلكترونية.

إعداد أوراق العمل. تتلائم برامج الحاسب الإلكتروني الشخصي إلى حد كبير مع إعداد أوراق العمل في المراجعة. وتكون مفيدة عندما يمكن تطبيق أشكال معيارية وفي حالة وجود عمليات حسابية كبيرة. ومن أمثلة ذلك، إعداد أوراق العمل الخاصة بإثبات الأرصدة النقدية بالبنك، رقابة وتلخيص مصادقة أرصدة المدينين، إختبار أسعار المخزون، تلخيص الأصول الثابتة والعمليات الحسابية للإهلاكات بها، المستحقات الضريبية؛ إختبارات العمليات الحسابية للفائدة.

وقام عدد من منشآت المحاسبة الكبرى بتصميم أو تبني نظم إلكترونية لأوراق العمل التي يتم تشغيلها في بيئة الحاسب الإلكتروني للعميل. وعادة ما تستخدم هذه النظم برامج مثل Lotus Notes كأساس لأداء هذا العمل. وبالإضافة إلى التطبيقات المتخصصة والبرامج الخاصة التي يكتبها المراجعون، تشمل بيئات أوراق العمل الإلكترونية مجموعة من المنتجات المكتبية مثل Microsoft Office.

وتعد الكفاءة هي الميزة الأساسية لأوراق العمل الإلكترونية. حيث يستطيع المراجعون عن طريق إستخدام إمكانيات الإتصال بالحاسب الإلكتروني الشخصي إيجاد، تعديل، إدارة، وفحص أوراق العمل بغض النظر عن الأماكن التي يتواجدون فيها.

حساب الإجراءات التحليلية. يمكن أن يتم بسهولة تنفيذ الإجراءات التحليلية بواسطة الحاسب الإلكتروني الشخصي. حيث يمكن ان تقوم معظم برامج الأستاذ العام بإجراء وطباعة العديد من العمليات الحسابية بالإجراءات التحليلية عند الحاجة إليها. وتعد الجداول الإلكترونية وسيلة مثالية لإجراء هذا النوع من التحليلات ويمكن تكليفها للقيام بذلك. ويوضح الشكل ١٥-٨ إستخدام الجدول الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية وإعداد أوراق العمل.

الشكل ١٥-٨

تحليل النسب المالية باستخدام الجداول الإلكترونية

تحليل النسب المالية بشركة ABC
١٩٩٦/١٢/٣١

أعد بواسطة _____
تمت المراجعة بواسطة _____

البيانات المالية لعام ١٩٩٦ (الأرقام بالآلاف)		النسب المالية	١٩٩٦	١٩٩٥	١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢
النقدية	٨٥٥٨	ديون قصيرة الأجل					
المدينون – اجمالي	٢٥١٦٤	القدرة على الدفع:					
مخصص لديون الشكوك فيها	١٤٠٠-	نسبة التداول	٢,٠٧	٢,٢٩	٢,٢٤	٢,٥	١,٩١
المخزون	٢٢١٧٢	النسبة السريعة	١,١٦	١,٢٧	١,١٥	١,٥	١,٠٦
الأصول المتداولة الأخرى	٢٤٦٨	النسبة النقدية	,٣٠	,٣١	,٢٦	,٣	,٢٨
الأصول الثابتة	١١٥٨٢٧						
الاستثمارات	١٦١٦٧	السيولة في الأجل القصير:					
	١٨٩٩٥٦	دوران المدينون	٦,٠١	٥,٨٨	٥,٢٤	٥,٩١	٥,٨١
		عدد أيام التحصيل	٦٠	٦١	٦٩	٦١	٦٢
الأصول المتداولة	٢٧٩٨٤	دوران المخزون	٤,٩١	٤,٥٢	٤,٢٣	٥,٣٥	٤,٧٩
ديون طويلة الأجل	٥٠٢٠١	عدد أيام البيع	٧٣	٨٠	٨٥	٦٧	٧٥
الضرائب المؤجلة	١٢٨٨٩	عدد أيام التحويل	١٣٣	١٤١	١٥٤	١٢٨	١٣٧
الأسهم الممتازة	١٨٠٠٩						
الأسهم العادية	٧٩٨٧٣	السيولة في الأجل الطويلة:					
		الدين إلى حق الملكية	,٩٤	,٩٨	,٨٨	,٨٢	,٧٨
	١٨٩٩٥٦	صافي الأصول الملموسة					
		إلى حق الملكية	,٩٦	,٩٦	,٩٦	,٩٦	,٩٦
صافي المبيعات	١٥٠٥٥٩	فترات الحصول على الفائدة	٣,٨٣	٣,٤٨	٣,٧٨	٥,٤	٥,١٧
تكلفة المبيعات	١٠٤٩٠٣	فترات الحصول على					
الإهلاك	٨١٨٣	الفائدة والتوزيعات الممتازة	٢,٠٣	١,٧	١,٦٦	٢,٢٨	٢,٠١
مصروفات التشغيل الأخرى	٢١١٧٧	أداء التشغيل					
مصروف الفائدة	٤٢٥٣	الكفاءة	,٨٧	,٧٨	,٧٣	,٨٣	,٧٩
مصروفات (الدخل) أخرى	٩٠٥-	هامش الربح	,١١	,٠٩	,١٠	,١٢	,١١
ضرائب الدخل	٤٢٩٠	الربحية	,٠٩	,٠٧	,٠٧	,١٠	,٠٨
	١٤١٩٠١	العائد على الأصول	,٠٩	,٠٧	,٠٦	,٠٩	,٠٨
صافي الربح	٨٦٥٨	العائد على حق الملكية					
رصيد الأرباح		العائد قبل الضرائب	,١٢	,٠٨	,٠٨	,١٢	,١٠
المحتجزة أول المدة	٧٦٢٨٢	القيمة الدفترية للسهم					
التوزيعات الممتازة	٢٠٢٩٠	العادي	١٣,١٥	١٢,٥٦	١٢,١٧	١١,١١	١١,٩
التوزيعات العادية	٣٠٢٨٠						
الرصيد الختامي							
للأرباح المحتجزة	٧٩٨٧٣	الدفع من:					
المصروفات الرأسمالية	٩٥٥٣	الدين قصير الأجل	,٠٣	,٠٢	,٠٢	,٠٢	,٠٣
عدد الأسهم العادية الفعلية	٦٠٧٥	الدين طويل الأجل	صفر	صفر	صفر	,٠٢	,٠١
الأصول غير الملموسة		الإلتزامات الأخرى	,٠١	,٠١	,٠١	,٠١	,٠١
في الاستثمارات	٤٠٠٠	الأسهم الممتازة	,٠٣	,٠٣-	,٠٤-	,٠٣-	,٠٣
القيمة السوقية للأسهم:							
الممتازة	٧٠٠٠٠						
العادية	٢٠٠٠٠						

إعداد برامج المراجعة. يتمثل الشكل البسيط لهذا التطبيق في كتابة برنامج المراجعة بواسطة مشغل الكلمات وحفظه من عام الى اخر لتسهيل التعديل والتحديث. ويتمثل الإستخدام الأكثر تعقيداً في إستخدام برنامج للإستخدام الخاص يساعد المراجع على التفكير من بداية التخطيط للمراجعة وحتى إختيار الإجراءات الملائمة من «قاعدة بيانات إجراءات المراجعة». ويتم بعد ذلك صياغة هذه الجوانب في برنامج للمراجعة. ويتماثل المنطق الأساسي لذلك مع إطار العمل للمراجعة الذي سبق عرضه من الفصول من العاشر وحتى الثالث عشر.

فهم الرقابة الداخلية. يوجد أنواع عديدة من البرامج التي تساعد في تنفيذ هذه المهام. أولاً، يمكن إستخدام مشغل الكلمات في توثيق الرقابة الداخلية من خلال الوصف النظري. ثانياً، يمكن تصميم أشكال آلية لقوائم الإستقصاء للرقابة الداخلية لتوثيق المعلومات الوصفية وتنفيذ بعض خطوات التقييم. وثالثاً، يمكن إستخدام برنامج خريطة التدفق لتوثيق نظم العميل خلال فحص الرقابة الداخلية لدى العميل.

تنفيذ معاينة المراجعة. يوجد حالياً برامج للإستخدام الخاص تعمل على تصميم: إختبار، وتقييم عينات المراجعة من خلال إستخدام أساليب إحصائية وغير إحصائية متنوعة. ومن الممكن أيضاً إستخدام الجداول الإلكترونية لإجراء التقييم وكتابة برنامج بسيط عندما لاتتوافر برامج خاصة.

إدارة عمليات المراجعة وموازنات الوقت. يكون مشغل الكلمات مفيداً جداً في إعداد المراسلات الروتينية في المراجعة مثل خطابي التعاقد والتمثيل. ويلائم برنامج الجداول الإلكترونية الذي يستخدم الطبعات في إعداد موازنات الوقت ومراقبة الوقت الذي يتم تنفيذه في إطار الموازنة. وتحتوي معظم برامج الحاسبات الإلكترونية الشخصية ذات الإستخدام الخاص على هذه التطبيقات.

إعتبارات رقابة الجودة Quality Control Concerns

توجد إعتبارات خاصة تتعلق بإستخدام المراجع للحاسب الإلكتروني الشخصي في المراجعة. أولا، قد لايرى المراجع أو من يشرف عليه معظم المعلومات عن البيانات وكيفية معالجتها. وحتى يتم إختبار العمل أثناء تنفيذه وفحصه بعد الإنتهاء منه. يجب بذل جهد خاص لتوثيق بيانات الدخلات والعمليات الحسابية الروتينية. ويمكن أن يوفر البرنامج الذي يتسم بجودة التصميم مثل هذا التوثيق. أما الإهتمام الثاني، فيتعلق باحتمال وجود برنامج لايصلح للإعتماد عليه. حيث يجب إختبار والتثبت من إمكانية الإعتماد على البرامج التجارية ذات الإنتشار الواسع من قبل من يصممها. ومع ذلك، قد توجد ثغرات في البرامج الجديدة والبرامج التي يتم تصميمها لعرض خاص بما يؤثر على إمكانية الإعتماد عليها. وبالمثل، عندما يتم إستخدام البرامج التجارية بواسطة المراجع لتنفيذ العمليات الحسابية والمنطقية، قد يخطئ المراجع وبالتالي يحدث خطأ في النتائج. وحتى يمكن الإحتياط لمثل هذه المواقف، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره ضرورة إختبار البرنامج.

مراجعة مراكز خدمات الحاسب الإلكتروني Audit of Computer Service Centers

الهدف التعليمي ١٥-٨: وصف الاعتبارات الخاصة التي يوليها المراجع عندما يتم تشغيل المعلومات الخاصة بالعميل بواسطة شركة تعمل في مجال الحاسب الإلكتروني

يقوم العديد من العملاء بتشغيل البيانات الخاصة بهم في مركز مستقل لخدمات الحاسب الإلكتروني بدلاً من إمتلاك جهاز خاص للحاسب الإلكتروني. ويعد هذا أسلوبا منطقياً في الأعمال التي يوجد بها قدر كبير من العمليات المالية بالنظام اليدوي؛ ولكن لايعد هذا الحجم ملائماً لتبرير تكلفة إنشاء نظام للحاسب الإلكتروني.

وفي ظل التشغيل من خلال مركز خدمة للحاسب الإلكتروني؛ يقوم العميل بتقديم بيانات المدخلات، ويتم تشغيلها في مركز الخدمة مقابل أجر مع إعادتها إلى العميل مع المخرجات الناتجة. وبوجه عام، يكون مركز الخدمة مسئولاً عن تصميم نظام الحاسب الإلكتروني وتوفير الرقابة الداخلية لضمان إمكانية الإعتماد على التشغيل.

وتتمثل الصعوبة التي يواجهها المراجع المستقل عندما يتم إستخدام مركز خدمة للحاسب الإلكتروني في تحديد مدى ملائمة الرقابة الداخلية في مركز الخدمة. ولايستطيع المراجع أن يفترض تلقائياً أن الرقابة ملائمة وذلك لأن مركز الخدمة يعد ببساطة مشروعاً مستقلاً. فإذا تضمن التطبيق الخاص بمركز الخدمة الذي استخدمه العميل تشغيل بيانات مالية هامة، يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره ضرورة فهم وإختبار الرقابة في مركز الخدمة.

ويجب أن يتحدد مدى التوصل إلى فهم عن وإختبار مركز الخدمة بناء على نفس المعايير التي يتبعها المراجع عند تقييم الرقابة الداخلية الخاصة بالعميل. وتتوقف درجة عمق الفهم على مدى تعقد النظام والمدى الذي يرغبه المراجع لتخفيض خطر الرقابة المقدر حتى يمكن تخفيض إختبارات المراجعة الأخرى. فإذا توصل المراجع لإستنتاج مؤداه أن التعامل النشط مع مركز الخدمة هو السبيل الوحيد لأداء المراجعة؛ قد يكون ضرورياً أن يتم التوصل إلى فهم جيد للرقابة الداخلية، إجراء إختبار لها عن طريق إستخدام بيانات إختبارية أو إختبارات أخرى للرقابة، واستخدام الحاسب الإلكتروني في تنفيذ أنواع الإختبارات التي سبق عرضها في الأقسام السابقة. ولايكون تنفيذ إختبارات موسعة من هذه الطبيعة أمراً محتملاً في معظم عمليات المراجعة؛ لأن معظم تطبيقات مركز الخدمة تتسم بالبساطة، ومع ذلك يجب عادة فحص مركز الخدمة.

وفي السنوات الأخيرة، أصبح من المتعارف عليه بشكل كبير أن يقوم مراجع مستقل واحد بالتوصل إلى فهم عن وإختبار الرقابة الداخلية في مركز الخدمة فيما يتعلق باستخدام كافة العملاء والمراجعين المستقلين لهم. ويتمثل الهدف من عمليات الفحص المستقله هذه في توفير مستوى مناسب من التأكد للعملاء عن مدى كفاية الرقابة الداخلية لمركز الخدمة وإلغاء الحاجة إلى عمليات مراجعة إضافية من المراجعين الذين يقومون بالمراجعة لدى العملاء الذين يستخدمون مركز الخدمة. فإذا كان لمركز الخدمة عدد كبير من العملاء ويتطلب كل عميل منهم أن يقوم المراجع المستقل الخاص به بالتوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية لمركز الخدمة، سيعد ذلك أمراً غير ملائم على نحو كبير لمركز الخدمة. أما عندما تقوم منشأة محاسبة مستقلة بمراجعة مركز الخدمة وتقوم باستكمال المراجعة على الرقابة والدفاتر؛ فيتم إصدار تقرير يوضح فيه مدى ونتائج المراجعة. وبعد ذلك تقع المسئولية على المراجع الخاص بكل عميل لتحديد مدى الإعتماد الذي سيرغب فيه على تقرير المراجع الخاص بمركز الخدمة. وقد تم تخصيص النشرة رقم ٧٠ من معايير المراجعة المهنية لمراجعة مراكز الخدمة.

المصطلحات الرئيسية

أساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls . هي الرقابة التي ترتبط باستخدام خاص لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل تشغيل المبيعات والنقدية المحصلة.

المراجعة حول الحاسب الإلكتروني Auditing Around the Computer. إجراء المراجعة بدون إختبار للرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل، وبعد ذلك أمراً مقبولاً إذا تمكن المراجع من التوصل إلى المستندات الأصلية وقائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة.

قائمة الأخطاء Error List. تشمل عرض للأخطاء الفعلية التي يقرر عنها نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

أساليب الرقابة العامة على التشغيل الإلكتروني للبيانات General EDP Controls. أنواع الرقابة التي ترتبط بكافة أجزاء نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني Generalned audit Software (GAS)، برامج للحاسب الإلكتروني توفر إمكانية جيدة لاسترجاع البيانات، معالجة البيانات، وإمكانيات للتقرير يتم تكليفها لمقابلة الإحتياجات الخاصة بالمراجعين.

أساليب الرقابة على جهاز الحاسب الإلكتروني Hardware Controls. تتمثل في الرقابة الموجودة فعلاً في تصميم جهاز الحاسب الإلكتروني للتشغيل الإلكتروني للبيانات والتي تم وضعها من خلال مصنع الحاسب الإلكتروني حتى لاتحدث أخطاء بالحاسب الإلكتروني.

أساليب الرقابة على المدخلات Input Contrel. أنواع للرقابة مثل: الترخيص بالمستندات، التوثيق المتلائم، التشخيص من خلال الفحص والتي يتم تصميمها للتأكد من أن المعلومات التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والإكتمال والدقة.

الحاسبات الإلكترونية الشخصية المعاونة في المراجعة Micro Computer - aided auditing. إستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي بواسطة المراجع لتنفيذ الوظائف المختلفة للمراجعة. ويشمل ذلك تطبيقات برامج المراجعة العامة، حساب الإحراءات التحليلية، إعداد أوراق العمل للمراجعة، والحفاظ على موازنات المراجعة.

أساليب الرقابة على المخرجات Output Controls. أنواع للرقابة مثل فحص مدى منطقية البيانات يتم تصميمها للتأكد من أن البيانات التي يتم استخراجها من الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والدقة والإكتمال وانه يتم توزيعها فقط على الأشخاص المرخص لهم.

المحاكاة المتوازية Parallel Simulation. تتضمن المحاكاة المتوازية قيام المراجع بكتابة برنامج للحاسب الإلكتروني لتكرار جزء ما من نظام العميل التطبيقي.

أساليب الرقابة على التشغيل Processing Controls. أنواع للرقابة مثل إجماليات الرقابة، إختبارات المنطق، وإختبارات العمليات الحسابية التي يتم تصميمها للتأكد من أن المدخلات التي تم إدخالها إلى النظام يتم تشغيلها على نحو دقيق.

منهج البيانات الإختبارية Test Data Approach. طريقة لمراجعة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات يتمثل الغرض منها في تحديد ما إذا كان برنامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل يشغل على نحو صحيح عمليات مالية صحيحة وعمليات مالية غير صحيحة.

أسئلة للمراجعة

١٥ ١ (**الهدف ١٥-١**) ماهي العوامل الأكثر أهمية التي تتصف بها النظم غير المعقدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات؟ عرف أهم العوامل التقنية التي تجعل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر تعقيداً.

١٥ ٢ (**الهدف ١٥ ١**) أشرح كيف يؤثر المدى الذي يتم فيه إستخدام نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على درجة معقدة.

١٥-٣ (**الهدف ١٥-١**) عرف المؤثرات الرئيسية لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات على المنظمات التي تستخدمه.

١٥ ٤ (**الهدف ١٥-١**) عرف المقصود بأثر العملية المالية وأشرح كيف يؤدى تعامل العميل مع التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى تعديله. كيف يؤثر هذا التغيير على المراجع؟

١٥-٥ (**الهدف ١٥-١**) قيم العبارة التالية «كلما أصبحت نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر تعقداً، فإن الدور التقليدي للمراجع يتضائل. ومن المرغوب فيه عندما يتعامل المراجع مع نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، أن يكون المراجع كفئاً في التعامل مع المفاهيم المتخصصة للحاسب الإلكتروني أو أن يتم الإستعانة بمتخصصين في مراجعة الحاسب الإلكتروني في تنفيذ عمليات المراجعة».

١٥-٦ (**الهدف ١٥-١**) إلى أي حد يوجد إحتمال بزيادة الغش في نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة عن النظم الأقل تعقيداً؟

١٥-٧ (**الهدف ١٥-٢**) فرق بين الرقابة على جهاز الحاسب الإلكتروني والرقابة على التطبيقات وأشرح الغرض من كل منهما.

١٥ ٨ (**الهدف ١٥-٢**) أشرح أهمية الرقابة على المدخلات في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. أذكر ثلاثة أمثلة.

١٥-٩ (**الهدف ١٥-٢**) ما هو المقصود بالرقابة على التطبيقات؟ أذكر ثلاثة أمثلة لنوع التحريفات التي تعمل على منعها.

١٥ ١٠ (**الهدف ١٥-٢**) عرف الرقابة على المخرجات وأذكر الغرض منها. أذكر مثالاً للرقابة على المخرجات.

١٥-١١ (**الهدف ١٥-٢**) أشرح العلاقة بين الرقابة على التطبيقات للتشغيل الإلكتروني للبيانات وأهداف المراجعة المرتبطة بالعملية الدالية.

١٥-١٢ (**الهدف ١٥-٣**) قارن بين منهجية التوصل لفهم الرقابة الداخلية في ظل كل من نظم التشغيل الإلكتروني المعقدة وغير المعقدة.

١٥ ١٣ (**الهدف ١٥-٤**) أشرح المقصود بـ «المراجعة حول الحاسب الإلكتروني». ماهي الظروف التي يكون من المقبول أن يتم فيها إتباع هذا المنهج؟

١٥-١٤ (**الهدف ١٥-٥**) أشرح المقصود بمنهج البيانات الإختبارية في المراجعة الخاصة بالحاسب الإلكتروني. ماهي الصعوبات الرئيسية لإستخدام هذا المنهج؟

١٥ ١٥ (**الهدف ١٥-٥**) عرف المحاكاة التوازية وأذكر مثالاً لكيفية إستخدامها في إختبار نظام الأجور لدى العميل.

١٥-١٦ (**الهدف ١٥-٦**) أشرح المقصود ببرنامج المراجعة العام وناقش أهميته كأداة في المراجعة.

١٥-١٧ (**الهدف ١٥-٧**) ما هو الدور المحتمل للحاسب الإلكتروني الشخصي كأداة للمراجعة؟ عرف

ثلاثة أشياء يمكن أدائها من خلال إستخدام الحاسبات الإلكترونية الشخصية.

١٥-١٨ (**الهدف ١٥-٨**) أشرح لماذا لايعد مقبولاً أن يقوم المراجع بإفتراض أن مركز خدمة الحاسب الإلكتروني المستقل يقدم معلومات محاسبية يمكن الإعتماد عليها تخص العميل محل المراجعة. ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لإختبار الرقابة الداخلية لمركز الخدمة؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٥ ١٩ (**الهدفان ١٥-١، ١٥ ٢**) **تتعلق الأسئلة بخصائص نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. أختر الإجابة الأمثل.**

أ - يتم تصميم نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات للتأكد من أن الإدارة تمتلك المعلومات التي تحتاج إليها لتنفيذ الوظائف الخاصة بها من خلال تصرفات متكاملة من:

(١) وظائف جمع البيانات، وتحليلها، والتقرير عنها.

(٢) نظام إستعادة المعلومات القائمة على إستخدام الحاسب الإلكتروني وإتخاذ القرار.

(٣) وظائف الإجراءات الإحصائية والتحليلية.

(٤) أنشطة موازنة الإنتاج والتنبؤ بالمبيعات.

ب - أي حالة من الحالات التالية التي لن تسبب عادة شك لدي المراجع عن ما إذا كان يوجد تحريفات تتصم بالأهمية النسبية؟

(١) قائمة بأخطاء ممسك الدفاتر يتم التوصل إليها من قائمة الأخطاء التي ينتجها التشغيل الإلكتروني للبيانات.

(٢) وجود فروق بين حسابات الرقابة والملفات الرئيسية الداعمة.

(٣) عدم تدعيم العمليات المالية بالتوثيق الملائم.

(٤) إفصاح المصادقات عن وجود فروق.

١٥ ٢٠ (**الأهداف ١٥-٤، ١٥-٥، ١٥-٦**) **تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. أختر الإجابة الأمثل.**

أ - أي من نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات لدى العميل التالية التي يمكن عامة مراجعتها بدون أن يتم فحص أو إختبار مباشر لبرامج التشغيل الإلكتروني للبيانات في النظام؟

(١) النظام الذي يؤدي عمليات تشغيل غير معقده نسبياً وينتج مخرجات تفصيلية.

(٢) النظام الذي يؤثر في عدد من الملفات الرئيسية الهامة والذي ينتج مخرجات محدودة.

(٣) النظام الذي يعمل على تحديث الملفات الرئيسية الهامة ولاينتج أية مخرجات بخلاف الأرصدة النهائية.

(٤) النظام الذي يؤدي عمليات تشغيلية معقدة نسبياً وينتج مخرجات تفصيلية ذات حجم ضئيل.

ب - أي مما يلي يمثل برنامجاً حقيقياً لبرامج المراجعة العامة؟

(١) البرنامج الذي يستخدم فقط في مراجعة نظم الحاسب الإلكتروني المباشرة.

(٢) البرنامج الذي يمكن أن يستخدم من خلال أي حاسب الكتروني بدون اجراء تعديلات.

(٣) البرنامج الذي يتصف بخصائص خاصة يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره قبل أن يتم إستخدامه في حالة معينة للمراجعة.

(٤) البرنامج الذي يمكن المراجع من تنفيذ كافة إجراءات إختبارات الرقابة اليدوية على نحو أقل توسعاً.

جـ - بفرض أن المراجع قدر أن هناك ١٠٠٠٠ شيك تم إصدارها خلال الفترة المحاسبية. فإذا تم إخضاع الرقابة التطبيقية للتشغيل الإلكتروني للبيانات التي تعمل على إجراء فحص محدود لكل شيك يتم طبعه لمنهج البيانات الإختبارية الخاصة بالمراجع، يجب أن تحتوى العينة على:

(١) ما يقرب من ١٠٠٠ عنصر للإختبار.

(٢) يتم تحديد عدد العناصر التي سيتم إختبارها بواسطة المراجع على نحو يكفي في ظل ظروف الإختبار.

(٣) يتم تحديد عدد العناصر التي سيتم إختبارها بواسطة المراجع بالرجوع إلى جداول المعاينة الملائمة.

(٤) عملية مالية واحدة.

د - سيقوم المراجع بإستخدام منهج البيانات الإختبارية للتشغيل الإلكتروني للبيانات حتى يحصل على تأكيد معين عن:

(١) بيانات المدخلات. (٢) طاقة الحاسب الإلكتروني.

(٣) الإجراءات التي يحتويها البرنامج. (٤) درجة دقة إدخال البيانات.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٥-٢١ (الهدف ١٥-٢) تعبر الجمل التالية عما يمكن أن يحدث بدائرة المبيعات والتحصيل:

١ - حفظ أمر شراء العميل مع شحنته إلى العميل السابق الذي تم إعلان إفلاسه فعلاً.

٢ - موافقة مدير المبيعات على أسعار البضائع التي احتواها أمر العميل، ولكنه قام أيضاً بتخفيض السعر لوجود خطأ بالكمية.

٣- إرسال العديد من إشعارات التحويل إلى حيث يتم إدخالها إلى تشغيل البيانات. توقف المسجل الذي يحملها لتناول القهوة ووضعها على صندوق ولم يقم بتسليمها إلى مشغل الحاسب الإلكتروني.

٤- تم تحويل رقم العميل في فاتورة البيع، وكنتيجة لذلك تم تحميل القيمة إلى عميل اخر بالخطأ. وبمرور الوقت تم إكتشاف الخطأ، ولم يعد العميل الأصلي متواجداً في مجال العمل.

٥ - قام مشغل سابق للحاسب الإلكتروني، الذي أصبح الآن مبرمجاً، بإدخال معلومات زائفة عن مردودات المبيعات وتشغيلها ليلاً في نظام الحاسب الإلكتروني. وعندما ورد المال، حصل عليه وأودعه في حسابه الخاص.

٦- إختار مشغل للحاسب الإلكتروني ملف بيانات للمبيعات يتم التعامل معها بواسطة الحاسب الإلكتروني لأسبوع أخر وقام بتشغيلها مرة أخرى من خلال النظام.

٧- في إطار التعامل مع بيانات المبيعات، قام مشغل إدخال البيانات بشكل خاطئ بعدم إدخال

المعلومات الخاصة بإدارة رجل بيع، وكنتيجة لذلك لم يحصل رجل البيع على عمولة البيع.

٨ تم إدراج رقم لاوجود له لأحد البضائع في وصف البضائع بمستند الشحن. لذلك، لم يتم تحميل العميل بقيمة هذه البضائع.

المطلوب

أ – عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي تتعلق بها هذه التحريفات.

ب عرف نوعاً واحداً للرقابة القائمة على الحاسب الإلكتروني الذي يحتمل أن يمنع كل تحريف.

١٥ – ٢٢ (الأهداف ١٥–١، ١٥–٢، ١٥–٣، ١٥ ٤) تقوم حالياً بمراجعة Phelps College، وهي مدرسة خاصة يدرس بها مايقرب من ٢٥٠٠ طالب. وعن طريق إستمارة التسجيل التي تعمل بها تم إدخال نظام للتشغيل الإلكتروني للبيانات، يتم من خلاله فصل المسئوليات بين كل من: مشغل الحاسب الإلكتروني، محلل النظم، أمين المكتبة، المبرمج، ومجموعة رقابة البيانات عن طريق تخصيص أشخاص مختلفين لكل وظيفة. والآن، من الضروري أن يتم تخفيض الموازنة ويجب فصل أحد هؤلاء الأفراد الخمسة. وطلب منك أن تقدم نصيحة إلى المدرسة عن كيفية أداء الوظائف الخمس بعدد أقل من الأفراد وتحديد الحد الأدنى المطلق لذلك الذي يؤثر على الرقابة الداخلية. وبعد إستخدام حجم الوقت الذي يمكن تنفيذ هذه الوظائف فيه مقياساً غير ملائماً، لأن كافة الأفراد الخمسة يقومون بتنفيذ وظائف غير محاسبية.

المطلوب

أ – توزيع الوظائف الخمسة على أربعة أفراد بالطريقة التي يتم فيها الحفاظ على أفضل نظام ممكن للرقابة.

ب يفرض أن الظروف الإقتصادية في المدرسة زادت سوءاً وأنه يجب إنهاء عقد موظف آخر، وزع الوظائف الخمس على ثلاثة أفراد بنفس الطريقة التي يتم فيها المحافظة على أفضل رقابة داخلية ممكنة. مرة أخرى، لايجب أن يعد لحجم الوقت الذي يتم فيه تنفيذ كل وظيفة أي اعتبار في القرار الذي ستقوم باتخاذه.

حـ – نفرض أن الظروف الاقتصادية بالمدرسة أصبحت في غاية السوء بما يتطلب وجود اثنين فقط من العاملين لتنفيذ وظائف التشغيل الإلكتروني للبيانات. وزع الوظائف الخمس بين إثنين بنفس الطريقة التي يتم فيها الحفاظ على أفضل نظام ممكن للرقابة.

د- إذا تم تنفيذ كافة الوظائف الخمس من خلال شخص واحد، هل ستكون الرقابة الداخلية غير ملائمة بدرجة عدم إمكان أداء المراجعة؟ ناقش ذلك.

١٥– ٢٣ (الأهداف ١٥–٢، ١٥– ٣، ١٥–٤، ١٥–٥) فيما يلي النظام الذي تتبعه شركة Meyers Pharmaceutical لإعداد الفواتير الخاصة بالمدينين وتسجيل العمليات المالية المتعلقة بهم.

١– يتم إستلام أمر الشراء الخاص بالعميل بواسطة إدارة خاصة لإستلام الأوامر بواسطة مسجل يقوم بإعداد أوامر البيع سابقة الترقيم بالشركة والتي تحتوى على معلومات مثل اسم وعنوان العميل، رقم حساب العميل، والكمية والعناصر التي تم طلبها. وبعدما يتم إعداد أمر البيع، يتم إرفاق أمر الشراء الخاص بالعميل بأمر البيع.

٢– يتم بعد ذلك إرسال امر البيع إلى إدارة الإئتمان للموافقة على الإئتمان. ويتم تقريب القيم بالفواتير التي يتم إعدادها وفقاً لأوامر البيع في إدارة الإئتمان لتلك الحسابات التي يتم فيها تحديد

الحدود القصوى للإئتمان. وبعد إجراء الفحص، يتم التأشير بالموافقة على الإئتمان على الأمر.

٣- وبعد ذلك يتم إرسال أمر البيع إلى إدارة إعداد الفواتير، حيث يقوم المسجل بإدخال معلومات أمر البيع، والتي تتضمن أسعار الوحدات المباعة التي يتم الحصول عليها من قائمة السعر التي تم الموافقة عليها. ويتم إستخدام ملف البيانات لإعداد فواتير البيع.

وتعمل آلة إعداد الفواتير بشكل تلقائي على إجراء تجميع يومي لإجماليات أرقام حسابات العملاء والقيم بالفواتير بما يوفر مزيجاً من الإجماليات والقيم للمراقبة. ويتم إدراج هذه الإجماليات يومياً بالدفاتر، وتمثل هذه الإجماليات مجموعة سابقة التحديد للتحقق من مدخلات الحاسب الإلكتروني. ويتم إعداد الفواتير على نماذج من الكربون الذي يتكون من عدة صور بحيث يكون كل نموذج منها في سلسلة متصلة من الأرقام التي تم تحديدها على نحو مسبق. ويحتوى كل نموذج الصورة التالية:

(أ) صورة لخص العميل.

(ب) صورة لإدارة المبيعات بهدف الإحتفاظ بالمعلومات.

(حـ) صورة للحفظ.

(د) صورة لإدارة الشحن والتى سيتم التعامل معها على أنها أمر بالشحن.

ويتم أيضاً إعداد فاتورة الشحن في شكل صورة من الكربون كمنتج جانبي لإجراء إعداد الفواتير.

٤ - يتم بعد ذلك إرسال صورة فاتورة البيع الخاصة بإدارة الشحن وفاتورة الشحن إلى إدارة الشحن. وبعدما يتم شحن الأمر، يتم إرجاع صور فاتورة الشحن إلى إدارة إعداد الفواتير. ويتم حفظ صورة إدارة صورة إدارة الشحن من الفاتورة في ملف بإدارة الشحن.

٥- وفي إدارة إعداد الفواتير، يتم إرفاق صورة واحده من فاتورة الشحن مع نسخة فاتورة البيع الخاصة بالعميل وإرسالهما إلى العميل. أما الصورة الأخرى من فاتورة الشحن، فيتم حفظها مع صورة أمر البيع في ملف صور الفواتير وفقاً لترتيبها الرقمى.

٦ ويتم تحديث ملف البيانات بالبضاعة التي تم شحنها والتي تختلف عن تلك التى تم إعداد الفواتير عنها سابقاً. وبعد إجراء هذه التعديلات، يتم إستخدام الملف للتسجيل في يومية المبيعات وفي تحديث الملف الرئيسي للمدينين. ويتم طباعة الإجماليات يومياً لإجراء مطابقة مع إجماليات المراقبة التي تم إعدادها مسبقاً. ويتم مقارنة هذه الإجماليات مع مزيج الإجماليات وقيم المراقبة بواسطة شخص مستقل.

المطلوب

أ عرف الأنواع الهامة من الرقابة وأهداف المراجعة الخاصة بالعمليات المالية للمبيعات المرتبطة بها.

ب- اذكر الإجراءات التي يمكن أن يوظفها المراجع في المراجعة التي يقوم بها للعمليات المالية للمبيعات لإختبار أنواع الرقابة التي تم تعريفها والجوانب الأساسية للعمليات المالية للمبيعات.

١٥-٢٤ (الهـــدف ١٥-٦) تم نقل إجراءات المراجعة التالية من برنامج للمراجعة في إحدى شركات المحاسبة عند مراجعة الخيازة والمدفوعات النقدية:

١ - جمع قائمة لأرصدة الدائنين وتتبعها إلى الأستاذ العام.

٢- إختيار عينة من حسابات الدائنين للمصادقة للتأكد من البائعين ذوى الأرصدة الكبيرة والدائنين الذين يتعاملون مع الشركة على نحو متكرر ولكن قد تكون أرصدتهم ذات قيم صغيرة أو مساوية للصفر.

٣- مقارنة كافة العمليات المالية المسجلة قبل تاريخ إعداد القوائم المالية وبعده بأربع أيام مع تقارير الإستلام وفواتير البائعين المرتبطة لتحديد فترة التسجيل الملائمة.

٤- فحص عينة عشوائية من ١٠٠ عملية مالية للحيازة لتحديد ما إذا كان هناك ترخيص في كل منها بواسطة شخص مسئول فى موقع ملائم وأن الدفع قد تم في فترة الخصم للحصول على القيمة القصوى من الخصم النقدي.

٥- مقارنة إجمالي كل رصيد من أرصدة الدائنين، بما في ذلك الأرصدة الصفرية، مع ما يقابلها بالسنة السابقة وإختبار كشوف البائعين لأي إجمالي يوجد به فرق يزيد عن ٥٠٠ دولار.

٦- مقارنة تكلفة الوحدة في عينة عشوائية تحتوى على ١٠٠ فاتورة شراء مع الكتالوجات أو قوائم أخرى للأسعار وفحص أي فرق يزيد عن ٣٪.

المطلوب

أ- في كل إجراء للمراجعة، عرف ما إذا كان يمثل إختبارا للرقابة، اختبارا أساسياً للعمليات أو إختباراً تفصيليا للأرصدة.

ب- أشرح كيف يمكن إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني، على الأقل جزئياً، في تنفيذ جزء أو كل إجراء من إجراءات المراجعة. إفترض أن كافة المعلومات تتوافر في صورة يقرئها الحاسب الإلكتروني وصورة أخرى لايقرئها الحاسب الإلكتروني. وأيضاً: عرف إجراءات المراجعة أو أجزاء من الإجراءات التي لن يمكن فيها تطبيق برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني.

إستخدم الشكل التالي:

الإجراء	ملف أو ملفات البيانات التي يجب تواجدها	نوع الإختبار أو الإختبارات التي يمكن ان ينفذها المراجع بواسطة برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني	الإجراءات التي يكون من المحتمل أن لايتلائم معها إستخدام برامج المراجعة العامة للحاسب الإلكتروني

١٥-٢٥ (الأهداف ١٥-١، ١٥-٢، ١٥-٣، ١٥-٥، ١٥-٦) كلفت بإجراء مراجعة المبيعات في متجر James Department الذي يمثل سلسلة من متاجر التجزئة التي تعمل باستخدام نظام بيع من خلال الحاسب الإلكتروني، يتم فيه إجراء تكامل بين سجلات النقدية التي تعمل بواسطة الحاسب الإلكتروني بشكل مباشر وكل من الدائنين، عمليات البيع، سجلات المخزون المستمر، ومصروف عمولة البيع. وعند حدوث البيع يقوم مسجل المبيعات بإدخال المعلومات التالية مباشرة إلى النقدية.

- رقم المنتج.
- الكمية المباعة.

- سعر الوحدة المباعة.
- الرقم الكودي للمتجر.
- رقم مسجل المبيعات.
- تاريخ البيع.
- البيع نقداً أو على الأجل.
- رقم حساب العميل لكافة المبيعات الآجلة.

ويقوم النظام تلقائياً بحساب القيمة الإجمالية للمبيعات بما في ذلك ضريبة المبيعات ويتم إظهار ذلك على شاشة عرض للمسجل النقدي. ويمثل الإيصال الخاص بتسجيل النقدية الشكل الوحيد للمعلومات الذي يطبعه النظام ليعبر عن المبيعات النقدية، ويتم تسليمه إلى العميل.

وفيما يتعلق بالمبيعات الآجلة، يتم إعداد بيان بالإئتمان، ويحتفظ المسجل بصورة واحدة ويتم تسليم بيان الإئتمان إلى إدارة المحاسبة يومياً.

ويتم طباعة ملخص للمبيعات يومياً في إدارة المحاسبة. ويشمل الملخص الإجماليات اليومية والشهرية لسجلي المبيعات في كل متجر، كما يتضمن أيضاً الإجماليات الخاصة بكل فئة من الفئات التسع والثلاثين لسلع المتجر. ويتم يومياً تحديث كل من سجلات المخزون المستمر والمدينين على الشريط المغناطيسي، ولكن ستكون السجلات الداعمة في صورة قابلة للقراءة فقط بواسطة الحاسب الإلكتروني.

المطلوب

أ- ماهي المشكلات الرئيسية التي يواجهها المراجع عند التحقق من المبيعات والمدينين؟

ب- كيف يمكن توظيف مفهوم البيانات الإختبارية في المراجعة؟ أشرح الصعوبات التي يجب أن يتغلب عليها المراجع عند إستخدام البيانات الإختبارية.

جـ- كيف يمكن توظيف برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني في هذه المراجعة؟ أذكر قائمة بالإختيارات العديدة التي يمكن تنفيذها من خلال إستخدام هذا المنهج.

د- برغب العميل في تخفيض الوقت الذي يستغرق في إدخال المعلومات إلى السجل النقدي.

اقترح بعض الطرق التي يمكن أن تحقق ذلك بعد أن تأخذ في إعتبارك أن المعلومات يتم إدخالها الآن بإستخدام لوحة المفاتيح يدوياً.

١٥- ٢٦ (الهدف ١٥-٣) يتمثل عميل المراجعة في شركة صناعية من الحجم المتوسط تعمل في تصنيع منتجات للتغلب على وقت الفراغ (معدات للمعسكرات، أجهزة التنفس تحت الماء، الأسهم والأقواس، وغيرها)، تسمى شركة Bons & Baumkircher، وتم إنشاء نظام للحاسب الإلكتروني خلال العام الماضي، وتم تحويل سجلات المخزون الخاصة بالبضاعة التامة والأجزاء إلى التشغيل باستخدام الحاسب الإلكتروني. ويتم الإحتفاظ بالملف الرئيسي للمخزون على قرص Disk. يحتوى كل ملف على المعلومات التالية:

- رقم العنصر أو الجزء.

الوصف.

الحجم.

- كود قياس الوحدة.
- الكمية المتوافرة.
- تكلفة الوحدة.
- القيمة الإجمالية للمخزون الفعلي بالتكلفة.
- تاريخ الإستخدام أو البيع الأخير.
- الكمية المستخدمة أو المباعة هذا العام.

كمية الطلب الإقتصادية.

- الرقم الكودي للمورد الرئيسي.
- الرقم الكودي للمورد الثانوي.

وعند إعداد المخزون في نهاية العام، سيتوافر لدى العميل نوعين متماثلين من بطاقات مطبوعة مسبقاً لجرد المخزون. يتعلق النوع الأول بالجرد الذي يقوم به العميل للمخزون، ويتعلق النوع الثاني بالبطاقات التي سيستخدمها المراجع لإجراء إختبارات المراجعة الخاصة بالجرد. وتم تثقيب المعلومات التالية على البطاقات وتفسر على النحو التالي:

رقم العنصر أو الجزء.

- الوصف.
- الحجم.
- كود قياس الوحدة.

وحتى يتم التوصل لقيمة المخزون في نهاية العام، يقوم أفراد العميل بكتابة الكمية الفعلية التي تم جردها على الوجه الأمامي في كل بطاقة. وعند إنتهاء الجرد، يتم تثقيب الكمية التي تم جردها على البطاقات. ويتم تشغيل البطاقات لمقارنتها بقاعدة بيانات المخزون مع تسوية أرقام كمية المخزون بما يعكس الجرد الفعلي. وسينتج الحاسب الإلكتروني قائمة للمخزون يظهر بها أية بطاقة مفقودة من بطاقات جرد المخزون وكافة التسويات بالكمية التي تزيد قيمتها عن ١٠٠ دولار. وسيتم فحص هذه العناصر بواسطة أفراد العميل مع إجراء كافة التسويات الضرورية. وعند الإنتهاء من إجراء التسويات، يتم حساب أرصدة نهاية العام وترحيلها إلى الأستاذ العام.

ويوجد لدى المراجع برامج عامة للحاسب الإلكتروني التي سيتم تشغيلها على الحاسب الإلكتروني للعميل ويمكنها أن تشغل كل من ملفات البطاقات وملفات الأقراص.

المطلوب

أ - بوجه عام وبدون النظر إلى الحقائق الواردة في هذه الحالة، ناقش طبيعة برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني وأذكر قائمة بأنواعها وإستخداماتها.

ب- أذكر وقدم وصفاً لخمسة طرق يمكن من خلالها إستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسب الإلكتروني التي تساعد في كافة جوانب مراجعة المخزون بشركة Buos & Baumkurchner (على سبيل المثال البرنامج الذي يمكن إستخدامه لقراءة الملف الرئيسي لقرص المخزون ويمكن من خلاله التوصل إلي قائمة بالعناصر والأجزاء التي تتسم بإرتفاع تكلفة الوحدة أو بقيمة إجمالية مرتفعة. ويمكن إدراج هذه العناصر في إختبار المجرد لزيادة القيم النقدية التي يغطيها التحقق في المراجعة)*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الفصل السادس عشر:

مراجعة دائرة الأجور والأفراد

Audit of the payroll and Personnel Cycle

لا يجب أبداً أن يتبع المراجعين في المستوى الأدنى الأوامر ببساطة

حصلت Leslie Scott على درجة الماجستير في المحاسبة من إحدى الجامعات الكبرى، وطلب العديد من منشآت المحاسبة الكبرى أن تعمل لديها. وانضمت إلى المنشأة التي كانت تفضلها بشدة، وتم تكليفها بالقيام بالمهام التي ترغب بشكل أكبر في العمل بها عند إجراء المراجعة. وخلال الفترة الأولى للعمل، قامت بالعمل في مراجعة شركة Sysco, Inc. التي تعمل في تطوير برامج للحاسب الإلكتروني. ونظراً لأن هذه الفترة كانت مشحونة بالعمل، فقد كان فريق المراجعة يعمل لفترة من الوقت تستغرق من ٦٠ إلى ٧٠ ساعة في الأسبوع.

وكان المشرف المباشر عليها في مراجعة Sysco, Inc. هو Bob Stith. وكان Bob يعمل في منشأة المراجعة لفترة تزيد عن مدة عمل Leslie بثلاثة سنوات، وكان يعمل في مراجعة شركة Sysco, Inc بالعام السابق. وكان الإشراف الذي يقوم به على عمل Leslie يتركز في رسملة تكاليف تطوير البرامج. وحتى تعد نفسها للعمل، قامت Leslie بقراءة النشرة ٨٦ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وتوصلت إلى فهم وإلمام جيد بالقواعد المحاسبية التي تتعلق برسملة هذا النوع من التكاليف. وعلى سبيل المثال توصلت إلى أنه لايمكن رسملة التكاليف حتى يتم إنشاء وأصبح للتكنولوجيا إما عن طريق تصميم برنامج تفصيلي أو تصميم منتج وإنتهاء النموذج تحت التشغيل والتأكيد من ذلك عن طريق الإختبار.

وقام Bob Stith بإعداد مسودة برنامج لمراجعة رسملة التكاليف الرأسمالية لتطوير البرامج للحاسب الإلكتروني. وتتسم الخطوات في البرنامج بالعمومية، ولكن قام Bob بإضافة عديد من التعليمات الشفهية. وطلب من Leslie أن تقوم بالتحقق من تكاليف الأجور التي تمثل جزءاً معنوياً من تكلفة التطوير، كما طلب منها أن تتحدث إلى Jack Smart المدير المالي بشركةSysco بشأن مدى رسملة تكاليف المشروعات التي وصلت إلى مرحلة تكنولوجية ملموسة. وقامت Leslie بإختبار تكاليف الأجور ولم تجد أية تحريفات. وقامت أيضا بالاستفسار من Smart الذي أخبرها بأن المرحلة الملموسة قد تم التوصل إليها. وتم توثيق ما قاله Smart في أوراق العمل وبدأت في العمل في الجانب التالي الذي تم تكليفها للقيام به.

وفيما بعد، بدأت Leslie في التفكير بشكل اخر. لقد اتضح لها أن ما تقوله الإدارة يمثل شكلاً ضعيفاً من أدلة المراجعة، وبالتالي بدأت تفكر في ما إذا كان Jack Smart يعد الشخص الأكثر إطلاعاً على الموقف التكنولوجي لمشروعات برامج الحاسب الإلكتروني.

وحتى تصل إلى حل لهذا الأمر، قررت التحدث إلى المهندسين المسئولين عن برامج الحاسب الإلكتروني بشأن أحد المشروعات للتوصل إلى تأكيد ما قاله Smart. وقررت أن تكون مباشرة

وواضحة مع Stith، ولكنه كان متواجداً في مكتب آخر عن مكاتب العمل في هذا الصباح. ولذلك استمرت في تنفيذ المبادرة الخاصة بها. وأخبرها المهندس الذي قامت بالتحدث إليه بشأن المشروع الأول أن هذا المشروع انتهى العمل به تقريباً فيما يتعلق بالنموذج تحت التشغيل ولكنه لم يتم اختباره بعد. وقررت الإستفسار عن مشروع آخر واكتشفت نفس الشئ. وقامت Leslie بتوثيق هذه النتائج في أوراق العمل وخططت لمناقشة الموقف مع stith عند عودته إلى العمل.

وعندما أخبرت Leslie (وهي تشعر بالفخر) Stith بالنتائج وقدمت إليه أوراق العمل، أخبرها بمايلي:

انصتي يا Leslie، لقد أخبرتك بالتحدث إلى Jack. لايجب أن تنفذي الإجراءات التي لم يطلب منك القيام بها. يجب عليك إتلاف أوراق العمل وعدم تسجيل الوقت الضائع. إننا نقع حالياً تحت قدر كبير من ضغط الوقت ولاتستطيع تحميل شركة Sysco بتكلفة الإجراءات غير الضرورية. إن Jack يعلم مايتحدث عنه. لايوجد شئ خطأ في رسملة تكاليف تطوير برامج الحاسب الإلكتروني. الواقع أن لديهم منتجات تحت التشغيل ويقومون بتبعها مما يوضح أن هناك تطور تكنولوجي ملموس قد تم التوصل إليه.

وأصيبت Leslie بالإحباط الشديد كرد فعل لما حدث مع Stith، ولكنها نفذت التعليمات. وفيما بعد تحدثت إلى شريك المراجعة عن الموقف خلال الموسم السنوي الإستشاري لها. وقام الشريك بتهدئة مخاوفها عن طريق الإشارة إلى أن Stith بعد مراجعاً متمرساً وأنه لديه منظوراً أكثر شمولاً للموقف عما تمتلكه هي خاصة انها مازالت تعمل كمساعدة في بداية الطريق. وبدلاً من أن يمثلكها القلق، يجب عليها أن تحاول التعلم قدر الإمكان من العمل مع المراجعين الأكثر منها ممارسة.

وفي الخريف التالي، قامت هيئة سوق المال بإجراء فحص لشركة Sysco وتم إكتشاف، ضمن أمور أخرى، أن هناك زيادة في رسملة تكاليف تطوير برامج الحاسب الإلكتروني. وتم إصدار قرارات عقابية من هيئة سوق المال ضد إدارة شركة Sysco والمراجعين الذين قاموا بالمراجعة بها.

* * * *

تتضمن دائرة الأجور والأفراد توظيف كافة العاملين ودفع رواتبهم، بغض النظر عن تصنيف أو طرق تحديد الأجر. ويشمل العاملين كل من الذين يعملون بمرتب ثابت بالإضافة إلى عمولة والذين يعملون بمرتب شهري ووقت إضافي أو بدون وقت إضافي؛ ومن العاملين أيضاً رجال البيع الذين يعملون وفقاً للعمولة والعاملين بالمصنع والعاملين النقابين الذين يتم دفع مستحقاتهم على أساس ساعات العمل.

وتعد هذه الدائرة هامة لعدة أسباب. أولاً، تشكل المرتبات، الأجور، ضرائب دخل العاملين وباقي التكاليف التي يتحملها رب العمل مصروفات رئيسية في كافة الشركات. ثانياً، تعد تكلفة العمل عاملاً هاماً لتقييم المخزون في الشركات الصناعية وشركات المقاولات، حيث يمكن أن يؤدي التبويب والتخصيص غير الملائمين للعمل إلى وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في صافي الدخل. أخيراً، تعد الأجور أحد الجوانب التي يمكن أن يتم فيها فقد جزء كبير من موارد الشركة بسبب عدم الكفاءة أو السرقة عن طريق الغش.

ويتضمن ميزان المراجعة لشركة Hillsberg Hardware Co. بالفصل الخامس حسابات الأستاذ العام الأساسية التي تتأثر بدائرة الأجور والأفراد. وتم تعريفها كحسابات للأجور والأفراد من خلال

وضع الحرف «ج» بالعمود الأيسر. وتتأثر عادة العديد من حسابات الأستاذ العام بالشركات الكبرى بالأجور. ومن المتعارف عليه، على سبيل المثال، أن يوجد بالشركات الكبرى ٥٠ حسابا أو أكثر لحسابات مصروف الأجور. وتؤثر الأجور أيضاً في حسابات المخزون من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام بالشركات الصناعية.

وكما حدث في دائرة المبيعات والتحصيل، تشمل مراجعة دائرة الأجور والأفراد: التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى ذلك، سيتم في الجزء الأول من هذا الفصل التعرض لطبيعة الدائرة من حيث وظائفها الأساسية والمستندات والسجلات بها، والرقابة الداخلية. ويتضمن الجزء الثاني إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالدائرة. ويتم في الجزء الثالث تناول الإجراءات التحليلية. وأخيراً سيتم في الجزء الرابع التركيز على التحقق باستخدام الإختبارات التفصيلية للأرصدة من حسابات الإلتزامات والمصروفات. وتشمل هذه الحسابات كافة حسابات مصروفات المرتبات والأجور، ضرائب الأجور التي يدفعها رب العمل والمدفع الإضافية، الإلتزام الخاص بالأجور المستحقة، والعناصر المماثلة التي ترتبط بالأجور.

ويوجد عدد من الفروق الهامة بين دائرة الأجور وباقي الدوائر عند إجراء المراجعة:

- **توجد فئة واحدة فقط من العمليات المالية للأجور**، تشمل معظم الدوائر فئتان من العمليات المالية على الأقل. وعلى سبيل المثال، تشمل دائرة المبيعات والتحصيل كل من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة وغالباً ماتتضمن مردودات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل. وتتضمن الأجور فئة واحدة لأن الحصول على الخدمات التي يقدمها العاملين ودفع المقابل لهذه الخدمات من خلال الأجور يتم في فترة زمنية قصيرة.

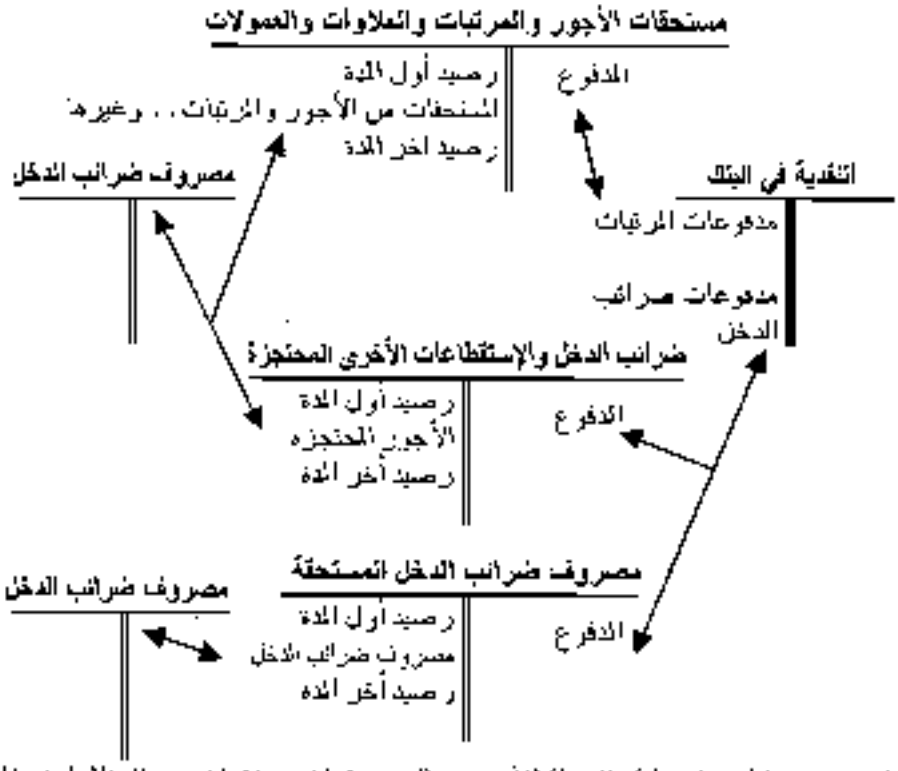
- **العمليات المالية للأجور تعد أكثر أهمية بكثير من الحسابات المرتبطة بها في قائمة المركز المالي**، حيث تضم الحسابات المرتبطة بالأجور بالصغر مثل الأجور المستحقة والضرائب المستحقة بالمقارنة مع القيمة الإجمالية للعمليات المالية في السنة.

- **تتسم الرقابة الداخلية على الأجور بالفعالية في معظم الشركات بمافيها الصغيرة منها**. ويرجع السبب في فعالية الرقابة إلى وجود مزيج من العقوبات الفيدرالية وعلى مستوى الولاية في حالة وقوع أخطاء في الضرائب المستحقة وضرائب الأجور المدفوعة وأيضاً في حالة وجود مشاكل معنوية للعامل إذا لم يتم دفع أجره أو تم الدفع بأقل من الأجر الذي يجب أن يحصل عليه.

ونظراً لوجود هذه الخصائص الثلاث، يركز المراجعون عادة على كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية عند مراجعة الأجور. وعادة ما يستغرق تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة دقائق معدودة.

ويوضح الشكل ١٦-١ الطريق الذي يتم فيه تدفق المعلومات المحاسبية عبر الحسابات المختلفة في دائرة الأجور والأفراد. ويتم في معظم النظم إستخدام حساب المرتبات والأجور المستحقة فقط في نهاية الفترة المحاسبية. وخلال الفترة، يتم تحميل المصروفات عندما يتم الدفع فعلاً بدلاً من الوقت الذي يتم فيه إستحقاق تكاليف العمل. ويتم تسجيل المستحقات الخاصة بالعمل عن طريق تسوية القيود في نهاية الفترة فيما يتعلق بتكاليف العمل المكتسبة ولكنها لم تدفع بعد.

الشكل ١٦-١
الحسابات في دائرة الأجور والأفراد



* عادة ماتوجد حسابات تشغيلية منفصلة للأجور مثل: مرتبات وعلاوات رجال الإدارة، المرتبات المكتبية، المرتبات والعلاوات لإدارة البيع، والعمل الصناعي غير المباشر. وترتبط هذه الحسابات بنفس العلاقة مع الأجور المستحقة والضرائب والإستقطاعات الأخرى التي يرتبط بها العمل المباشر.

الوظائف والمستندات والدفاتر والرقابة الداخلية المرتبطة بالدائرة

Functions in the cycle, Related Documents and Records, and internal Controls

الهدف التعليمي ١٦-١: وصف دائرة الأجور والأفراد وما يرتبط بها من مستندات، دفاتر، وظائف، ورقابة داخلية

تبدأ دائرة الأجور والأفراد بتعيين الأفراد وتنتهي بدفع مقابل الخدمات التي يؤديها العاملون ويدفع المبالغ المحتجزة للحكومة والجهات الأخرى والتي تتمثل في ضرائب الأجور المستحقة والمنافع المستحقة. وبين ذلك يتم في الدائرة الحصول على الخدمات من العاملين بما يتفق مع تحقيق أهداف الشركة والأهداف المحاسبية من هذه الخدمات على النحو الملائم.

ويعرف العمود الثالث بالجدول ١٦-١ الوظائف الأربعة في دائرة الأجور والأفراد النموذجية. ويوضح الجدول أيضاً العلاقات بين الوظائف، فئات العمليات المالية، الحسابات، والمستندات والدفاتر. وسيتم في القسم الحالي مناقشة العلاقة بين الوظائف والمستندات المرتبطة بها. بالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية التي تعمل على منع الأخطاء والمخالفات أثناء توفير البيانات للتأكد من أمن الأصول.

الأفراد والاستخدام Personnel and employment

تقوم إدارة الأفراد بإجراء المقابلات وتعيين الأفراد المؤهلة. وتعد الإدارة أيضاً مصدراً ممتازاً

للسجلات وإجراء تحقق داخلي فيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالأجور.

سجلات الأجور. سجلات تتضمن بيانات مثل تاريخ التوظيف، نتيجة إختبار الأفراد، معدلات الأجور المدفوعة، الإستقطاعات المرخص بها، تقييم الأداء، وإنهاء العمل.

نموذج الإستقطاعات المرخص بها. هو نموذج لترخيص إستقطاعات الأجور ويشمل رقم الإعفاءات من ضرائب الدخل التي يتم إحتجازها، سندات الإدخار الأمريكية، ومستحقات النقابة.

الجدول ١٦-١

فئات العمليات المالية، الحسابات، الوظائف، والمستندات والدفاتر المرتبطة في دائرة الأجور والأفراد

فئة العملية المالية	الحسابات	الوظائف	المستندات والدفاتر
الأجور	الأجور النقدية كافة حسابات مصروف الأجور كافة حسابات الأجور التي تم إحتجازها كافة حسابات الأجور المستحقة	الأفراد والتشغيل	دفاتر الأفراد نموذج الاستقطاعات المرخص بها نموذج معدل الأجر المرخص به
		إعداد الأجور وضبط الوقت	بطاقة الزمن تذكرة وقت العمل ملخص تقرير الأجور يومية الأجور الملف الرئيسي للأجور
		دفع الأجور إعداد الإقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب	شيك الأجور النموذج «ج-٢» الإقرار الضريبي للأجور

نموذج معدل الأجر المرخص به. هو نموذج لترخيص المعدل الذي يتم من خلاله دفع الأجر. ويتمثل مصدر المعلومات في عقد العمل، المرخص بواسطة الإدارة، أو في حالة المديرين الترخيص من أعضاء مجلس الإدارة.

الرقابة الداخلية. من منظور المراجعة، تتمثل أكثر أنواع الرقابة الداخلية أهمية في إطار الأفراد في الوسائل الرسمية لإبلاغ الأفراد المسئولين عن ضبط الوقت وإعداد الأجر بالموظفين الجدد، الترخيص بمعدلات الأجر الأولية والتغيرات الدورة التي تطرأ عليها، وتاريخ إنهاء العمل للأفراد الذين يتم الإستغناء عنهم من قبل الشركة. ويعد الفصل بين الواجبات أمراً هاماً جداً كجزء من هذه الأنواع للرقابة. ولايمكن لأي فرد لديه حق التعامل مع بطاقات الزمن، سجلات الأجور، أو الشيكات أن يقوم أيضاً بالتعامل مع سجلات الأفراد. ويتمثل النوع الثاني انهام من الرقابة في الفحص الملائم لكفاية العاملين الجدد ومدى الوثوق بهم.

تسجيل الزمن وإعداد الأجور Timekeeping and Payroll Preparation

تعد هذه الوظيفة من أهم الوظائف في مراجعة الأجور لأنها تؤثر بشكل مباشر على مصروف الأجر بالفترة. وتتضمن إعداد بطاقات الزمن بواسطة العاملين؛ تلخيص وحساب إجمالي الأجر،

الإستقطاعات، وصافي الأجر، إعداد شيكات الأجور، إعداد سجلات الأجور. ويجب وجود رقابة لمنع حدوث تحريفات في كل نشاط من هذه الأنشطة.

بطاقة الزمن. مستند يوضح الوقت الذي بدأ العامل فيه العمل والوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عمل العامل فيها. ويتم تحديد من العاملين إعداد بطاقة الزمن على نحو تلقائي بواسطة الساعة الزمنية. ويتم عادة تسليم البطاقات الزمنية كل أسبوع.

بطاقة وقت الشغله. مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن. ويتم إستخدام هذا الشكل عندما يقوم العامل بتأدية أعمال مختلفة أو بالعمل في إدارات مختلفة.

ملخص تقرير الأجر. مستند يتم إستخراجه من الحاسب الإلكتروني ويتم فيه تلخيص الأجر بفترة زمنية في أشكال مختلفة. حيث يتم في أحد الأشكال تلخيص الإجماليات المدينة لكل حساب بالأستاذ العام لنفقات الأجور. وهذا الملخص سيساوي الأجر الإجمالي للفترة. كما يوجد ملخص آخر متعارف عليه بالشركة الصناعية ويتمثل في الإجماليات التي يتم تحميلها على الوظائف المختلفة في نظام المحاسبة عن تكاليف الأوامر. وبالمثل، يتم تلخيص العمولات المستحقة لكل رجل بيع.

يومية الأجور. دفتر يومية يتم فيه تسجيل شيكات الأجور. ويتم فيه عادة توضيح كل من إجمالي الأجر، المبالغ المحتجزة، وصافي الأجر. ويتم الحصول على يومية الأجور في أية فترة زمنية من العمليات المالية للأجور المدرجة في ملفات الحاسب الإلكتروني. ويتم أيضا إدراج التفاصيل بدفتر اليومية في الملف الرئيسي للأجور. ويتم ترحيل إجماليات دفتر اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الملف الرئيسي للأجور. هو ملف يتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل موظف والإحتفاظ بإجمالي الأجور المدفوعة للموظف حتى السنة الحالية. ويتضمن سجل كل موظف إجمالي الأجر في كل فترة للأجور. الاستقطاعات من إجمالي الأجر، صافي الأجر، رقم الشيك، والتاريخ. ويتم تحديث الملف الرئيسي من ملفات العمليات المالية للأجور بالحاسب الإلكتروني. ويجب أن يتساوى إجمالي الدخول المستحقة بالملف الرئيسي مع الرصيد الكلي لإجمالي الأجر في الحسابات المختلفة بالأستاذ العام.

الرقابة الداخلية. تتضمن الرقابة الداخلية على الزمن المثبت في بطاقة الزمن أن يتم إستخدام الساعة أو أية طريقة اخرى للتأكد من ان العاملين يحصلون على الأجر المناسب لعدد الساعات التي قاموا بالعمل فيها. ويجب وجود رقابة لمنع أي فرد من إثبات ساعات عمل لعدد من العاملين أو إثبات بيانات كاذبة في بطاقة الزمن.

ويمكن مراقبة ملخصات والعمليات المحاسبة للأجور عن طريق: وجود سياسات محددة بدقة في إدارة الأجور، الفصل بين الواجبات لتوفير فحص متقاطع تلقائي، تسوية ساعات الأجر مع السجلات المستقلة للإنتاج، وإجراء تحقق داخلي لكافة البيانات الهامة. وعلى سبيل المثال، يجب أن تتضمن سياسات الأجور ضرورة قيام شخص كفء محايد بإعادة حساب الساعات الفعلية للعمل، فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الوقت الإضافي، إختبار بطاقات الزمن لتحديد مدى وجود مسح وتعديل. وبالمثل، يمكن حساب ساعات العمل من واقع البطاقات الزمنية للأجور ومقارنتها بالساعات الفعلية التي يتم إستخدامها في التشغيل من خلال الحاسب الإلكتروني لتحقيق مجموعة إجمالية من الرقابة. وأخيراً، يمكن الحصول على نسخة مطبوعة من معدلات الأجر ومعدلات الإقتطاع الموجودة بملفات الحاسب الإلكتروني ومقارنتها بالمعدلات المرخص بها في ملفات الأفراد.

وتشمل الرقابة على إعداد شيكات الأجور منع الأشخاص المسئولين عن إعداد الشيكات من أن يتوافر لهم إمكانية: التعامل مع البطاقات الزمنية، توقيع أو توزيع الشيكات، أو إجراء تحقق محايد لخرجات الأجور. أضف إلى ذلك، يجب أن تكون الشيكات سابقة الترقيم ويتم التحقق منها من خلال إجراءات محايدة للتسوية مع البنك.

وعندما تؤثر تكلفة العمل الصناعي على تقييم المخزون، يجب التركيز بشكل خاص على الرقابة للتأكد من أن تكلفة العمل يتم توزيعها على تبويبات ملائمة من الحسابات. ويجب أيضاً وجود رقابة داخلية ملائمة على تسجيل البطاقات الزمنية للعمل وباقي معلومات الأجور المناسبة في سجلات محاسبة التكاليف. ويعد التحقق الداخلي المحايد من هذه المعلومات جانباً هاماً من الرقابة الداخلية الأساسية.

قوة العمل المتحركة

في عام ١٩٩٦، قام قسم تكنولوجيا المعلومات بالمعهد الأمريكي للمحاسبين بنشر قائمة تحتوى على خمسة عشر نوعاً من أنواع التكنولوجيا التي تقع في الترتيب المتقدم من حيث التأثير على المحاسبين المصرح لهم. ومن هذه الأنواع التبديل عن بعد – اتفاق يتم بمقتضاه أن يقوم العامل بالعمل في موقع آخر من المواقع لدى رب العمل بخلاف المركز الرئيسي. حيث أصبح من المتعارف عليه على نحو متزايد أن يعمل العاملون في الوطن لمقابلة الإلتزامات العائلية والشخصية.

ويجب أن يتوافر في الشركة رقابة داخلية خاصة عندما يعمل العاملين في المواقع الخارجية. وعلى سبيل المثال، يجب وجود رقابة للتأكد من: (١) تسجيل الأجر المدفوع للعاملين بالمواقع الخارجية لتعمل المنفذ فعلاً (هدف الوجود)؛ (٢) يجب تسجيل العمليات المالية للأجور للذين يعملون بالمواقع الخارجية (الإكتمال)؛ و(٣) يجب تسجيل العمليات المالية للأجور للعاملين في المواقع الخارجية في التواريخ الصحيحة (التوقيت).

المصدر: Journal of Accountancy, January, 1996, 25-28.

دفع الأجور Payment of Payroll

يجب أن يتم توقيع وتوزيع الشيكات على نحو ملائم لمنع سرقة الشيكات.

شيك الأجر. هو شيك يتم كتابته إلى العامل لدفع ما يقابل الخدمات التي قام بأدائها. ويعد إعداد الشيك جزء من وظيفة إعداد كشف الأجور، ولكن يجب ملاحظة أن التوقيع المرخص به على الشيك يجعل من الشيك أصلاً من الأصول. وتمثل القيمة التي يحرر بها الشيك الأجر الإجمالي بعد خصم كل من الضرائب والاستقطاعات الأخرى. وبعدما يتم صرف الشيك واستلامه من البنك ستنظر الشركة إليه على أنه شيك ملغي. ومن المتعارف عليه الآن أن يتم إيداع الأجر مباشرة في حسابات العاملين بالبنك.

الرقابة الداخلية. يجب أن تعمل الرقابة على الشيكات على حصر الترخيص بتوقيع الشيكات على العاملين المسئولين فقط الذين لايحق لهم بالتعامل مع ضبط الوقت أو إعداد الأجر، كما يجب أن تشمل الرقابة على الشيكات أن يتم توزيع الأجور بواسطة شخص لايتدخل في أداء وظائف الأجور الأخرى، وأيضاً يجب أن تشمل الإسترجاع الفوري للشيكات التي لم يتسلمها أصحابها وإعادة ايداع قيمتها. وفي حالة استخدام آلة لتوقيع الشيكات بدلاً من التوقيع اليدوى، يجب إتباع نفس الأنواع من الرقابة، كما يجب مراقبة آلة توقيع الشيكات بعناية شديدة.

وتستخدم معظم الشركات حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account لمنع دفع الأجور عن طريق عمليات مالية غير مرخص بها. ويمثل حساب سلفة الأجور حساباً منفصلاً للأجور يتم إيداع

رصيد صغير فيه. ويتم تحويل القيمة الحقيقية لكل أجر بالصافي من الحساب العام إلى حساب السلفة فوراً قبل توزيع الأجر. وتتمثل مزايا حساب السلفة في أنه يعمل على تقييد فرص إرتكاب الغش في الأجور لدى العميل محل المراجعة، يعمل على تفويض واجبات توقيع شيك الأجر، يفصل النفقات الروتينية للأجر عن النفقات غير العادية، ويسهل إدارة النقدية. كما أنه يعمل على تسوية حساب البنك فيما يتعلق بالأجور إذا كانت التسوية تتم في مرحلة متأخرة في دائرة المدفوعات.

إعداد الإقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب

Preparation of Payroll tax Returns and payment of Taxes

تتطلب قوانين الأجور الفيدرالية وعلى مستوى الولايات أن يتم إعداد وإرسال الإقرارات الضريبية للأجور في الوقت المحدد لذلك.

نمـــوذج «ج ٢». شكل يتم إصداره لكل عامل يحتوي على ملخص ما اكتسبه خلال السنة المالية. وتتضمن المعلومات: إجمالي الأجر، ضرائب الدخل المستقطعة من المنبع، الضريبة الفيدرالية المستقطعة. ويتم تقديم هذه المعلومات إلى كل من مصلحة الضرائب والإدارات الضريبية على المستوى الفيدرالي وعلى المستوى المحلي بالولاية عندما يكون ذلك قابلاً للتطبيق. ويتم إعداد هذه المعلومات من الملف الرئيسي للأجور وعادة ما يتم ذلك بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الإقـرار الضـريبي للأجـور. يتم تسليم هذا النموذج إلى الوحدات الحكومية بالمستويات المحلية والفيدرالية وبالولاية لدفع الضرائب المحجوزة من المنبع وضرائب رب العمل. وتختلف طبيعة وتاريخ كل نموذج وفقاً لنوع الضريبة. وعلى سبيل المثال تستحق المستقطعات الفيدرالية أسبوعياً كما يتم الدفع إلى الضمان الإجتماعي أسبوعياً، كما يمكن أن يتم التعامل مع هاتين الجهتين شهرياً أو كل ربع سنة بناء على القيمة المستقطعة، أما الضرائب الخاصة بالبطالة على مستوى الولاية فتستحق كل ربع سنة. ويتم إعداد هذه الأشكال من المعلومات بالملف الرئيسي للأجور وغالباً ما يتم ذلك بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الرقابة الداخلية. تتمثل أهم أنواع الرقابة التي يجب توافرها عند إعداد هذه الإقرارات في وضع سياسات محددة بدقة لتوضيح الوقت الذي يتم فيه ملء هذه النماذج. وتتضمن معظم نظم الأجور الإلكترونية إعداد الإقرارات الضريبية للأجور عن طريق إستخدام المعلومات بالملفات الرئيسية والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية للأجور. ويعد إجراء تحقق محايد للمخرجات بواسطة شخص كفء جانباً هاماً من الرقابة لمنع وقوع تحريفات ولمنع التعرض للمسئولية القانونية والعقوبات التي تتعلق بالضرائب.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Tests of Controls and Substantive tests of Transactions

الهدف التعليمي ١٦-٢: تصميم وتنفيذ كل من إختبارات الرقابة الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد

يوضح الشكل ١٦-٢ منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية في دائرة الأجور والأفراد. وهي نفس المنهجية التي سبق إستخدامها في الفصل الحادي عشر بدائرة المبيعات والتحصيل.

وتتسم الرقابة الداخلية عادة على الأجور بالدقة العالية والانضباط الشديد حتى يتم تحقيق الرقابة على النقدية الموزعة بما يخفض من شكوى العامل وعدم رضائه. ومن المتعارف عليه إستخدام

الشكل ١٦-٢
منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد



أساليب تشغيل البيانات إلكترونيا في إعداد كل من اليومبات وشيكات الأجور. وعادة ما يتم إستخدام نظم مصممة داخلياً، كما قد يتم إستخدام نظم مراكز الخدمات الخارجية. ولايكون عادة من الصعب وضع نظام جيد للرقابة في دائرة الأجور والأفراد. حيث عادة مايوجد تجانس نسبي لعدد كبير من العمليات المالية ذات القيم النقدية الصغيرة لكل من العاملين في المصنع والإدارة. ويوجد قدر ضئيل من العمليات المالية للمديرين، ولكن يوجد فيما بينها إتساق معتاد في التوقيت والقيمة والمحتوى. ونظراً لوجود إتساق نسبي بين جوانب الأجور في الشركات، يوجد نظم عالية الجودة للحاسب الإلكتروني تقوم بالتوصل إلى تشغيل وإنتاج كل مايتعلق بالأجور. وبالتالي، نادراً ما يتوقع المراجع إكتشاف أية استثناءات عند إختيار العمليات المالية للأجور. وأحيانا قليلة نفع بعض الإنحرافات عند إجراء إختبارات الرقابة، ولكن يتم تصحيح معظم الأخطاء والمخالفات النقدية بواسطة رقابة التحقق الداخلي إستجابة لشكوى العامل.

الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات

Internal Controls, tests of Controls, and Substantive Tests of Transactions

تعد كل من إجراءات إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات أكثر الوسائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات في دائرة الأجور والأفراد. ويرجع التركيز على هذين النوعين من الإختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث محايد، مثل المصادقة، عند التحقق من كل من: الأجور المستحقة، ضرائب الدخل المحجوزة من المنبع، ضرائب الأجور المستحقة، وباقي أرصدة القوائم المالية الأخرى. وأكثر من ذلك، تتسم معظم أرصدة الحسابات المتعلقة بقائمة المركز المالي التي يتم مراجعتها بصغر القيمة ويمكن التحقق منها بسهولة نسبياً إذا كان المراجع على ثقة من أن العمليات المالية للأجور قد تم إدخالها بشكل صحيح إلى الحاسب الإلكتروني وأن الإقرارات الضريبية

للأجور قد تم إعدادها على نحو ملائم.

وعلى الرغم من أن كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات تمثل الجزء الأكثر أهمية في إختبار الأجور، يخصص معظم المراجعون قدراً ضئيلاً من الوقت في هذا الجانب. وفي عديد من عمليات المراجعة، يوجد حد أدنى من الخطر لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، حتى على الرغم من الأجور تشكل عادة جزءاً معنوياً من المصروفات الإجمالية. ويمكن رد ذلك إلى ثلاثة أسباب: عادة ما يتوجه العاملين بالشكوى إلى الإدارة في حالة عدم حصولهم على رواتبهم، تتسم كافة العمليات المالية للأجور بالإنتظام وعدم التعقد، ويتم مراجعة العمليات المالية للأجور بشكل متعمق من قبل الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات فيما يتعلق بكل من ضرائب الدخل المحجوزة من المنبع، ضرائب الضمان الاجتماعي، وضرائب البطالة.

وسيتم إتباع نفس النهج الذي تم إستخدامه في الفصل الحادي عشر عند إختبار العمليات المالية لكل من المبيعات والنقدية المحصلة، ويوضح الجدول ١٦-٢ ملخصاً لكل من الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والمخالفات والأخطاء النقدية المرتبطة. ومرة أخرى، يجب أن يتم القارئ بما يلي:

- تختلف أنواع الرقابة الداخلية من شركة لأخرى، وبالتالي يجب أن يتعرف المراجع على أنواع الرقابة وأوجه القصور في كل منظمة.

- يجب إختبار أنواع الرقابة التي يرغب المراجع في إستخدامها لتخفيض خطر الرقابة المقدر باستخدام إختبارات الرقابة.

- تتنوع الإختبارات الأساسية للعمليات بناء على خطر الرقابة المقدر والإعتبارات الأخرى للمراجعة، مثل أثر الأجور على المخزون.

- لا يتم فعلاً تنفيذ الإختبارات وفقاً للترتيب الموضح في الجدول ١٦-٢، حيث يتم دمج كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات عندما يكون ذلك ملائما وتنفيذهما بشكل مناسب قدر الإمكان عن طريق إستخدام نمط الأداء لبرنامج المراجعة.

ويجب أن يتضح بعد متابعة الجدول ١٦-٢ الغرض من أنواع الرقابة الداخلية ومضمون منهجية إختبارات المراجعة التي يمكن استخدامها في مراجعة الاجور ولذلك لن يتم تقديم مناقشة موسعة لهذه الاجراءات حيث لايعد ذلك امرا ضروريا.

نماذج ومدفوعات ضرائب الأجور Payroll tax forms and payments

تمثل ضرائب الأجور جانباً هاماً في العديد من الشركات، ويرجع ذلك إلى أن القيم غالباً ماتتسم بالأهمية النسبية وإلى المسئولية القانونية الخطيرة المحتملة تعدم ملء النماذج الضريبية في الوقت المناسب.

إعداد نماذج ضرائب الأجور. من الأجزاء التي يجب أن يقوم بها المراجع لكي يتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، أن يقوم بفحص عملية إعداد نوع واحد على الأقل من النماذج الضريبية للأجور التي يكون العميل محل المراجعة مسئولا عنها. حيث توجد مسئولية قانونية لعدم دفع الضرائب ويتم توقيع عقاب وتحميل العميل بفوائد في حالة عدم إعداد النماذج الضريبية على النحو الملائم. ويتم إعداد نماذج ضرائب الأجور لكل من: ضرائب الدخل والإستقطاعات الفيدرالية، الإستقطاعات للمدينة والولاية، ضرائب البطالة على مستوى الولاية والمستوى الفيدرالي.

وقد يكون من الضروري إجراء تسوية مفصلة للمعلومات المدرجة بالنماذج الضريبية وسجلات

الشكل ١٦ ٢

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الأجور

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة المتعارف عليها	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات
يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدى فعلاً بواسطة العاملين الموجودين (الوجود)	- موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن - إستخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن - وجود ملف ملائم للأفراد - الترخيص بالعمل - الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، ضبط الوقت، النفقات الخاصة بالأجور - يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات إلى الحاسب الإلكتروني - الترخيص بإصدار الشيكات	- فحص بطاقات الزمن للتعرف على تأشيرة الموافقة - فحص البطاقات الزمنية - فحص سياسات الأفراد - فحص ملفات الأفراد -فحص خريطة المنظمة، إجراء مناقشة مع العاملين، وملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها - فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام للعاملين+ - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة الموافقة	- فحص دفتر يومية الأجور، الأستاذ العام، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالمبالغ الكبيرة أو غير العادية+ - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالأسم والقيمة والتاريخ - فحص الشيكات الملغاة للتعرف على متانة التوقيع مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد
العمليات المالية الفعلية للأجور تمت تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم السابق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها - إعداد محايد للتسوية مع البنك	- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور - إجراء مناقشة مع العاملين وملاحظة التسوية	- تسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك - إعداد تسوية البنك

+ هذا الإجراء التحليلي يمكن تطبيقه أيضاً في الأهداف الأخرى بما في ذلك الإكتمال والدقة والتوقيت.

+ هذا النوع من الرقابة يتم إختباره في العديد من عمليات المراجعة بواسطة الحاسب الإلكتروني.

تم تسجيل العمليات المالية للأجور بالقيمة عن الوقت الذي تم العمل فيه فعلاً مع الدفع وفقاً لمعدل الأجر المناسب، وحساب الإستقطاعات بشكل مناسب (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم - مقارنة الإجماليات المجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الإلكتروني - الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة - الترخيص بالإستقطاعات بما في ذلك القيم الخاصة بالتأمين وإدخار الأجور	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي - فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة للتعرف على مدى وجود توقيع سجل مراقبة البيانات، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات+ - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الأفراد	- إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الزمن - مقارنة معدلات الأجر مع عقد التعاقد، الموافقة من مجلس الإدارة أو أي مصدر آخر - إعادة حساب إجمالي الأجر - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع الى الجداول الضريبية وأشكال الترخيص في ملف الأفراد - إعادة حساب صافي الأجر - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة
يتم تبويب العمليات المالية للأجور على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل ملائم للحسابات - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص دليل الحسابات - فحص تأشيرة التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات أو كفاية الإجراءات - فحص بطاقة الزمن في الإدارة التي ينتمي اليها العامل، وفحص تذكرة العمل للتعرف على تخصيص العمل، والتتبع خلال توزيع العمل
يتم تسجيل العمليات المالية للأجور التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلب الإجراءات ان يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم الدفع - إجراء تحقق داخلي	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل - فحص تأشيرة التحقق الداخلي	- مقارنة تاريخ تسجيل الشيك في يومية الأجور مع التاريخ في الشيكات الملغاة وبطاقات الزمن - مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك للشيك
إدراج العمليات المالية للأجور على نحو ملائم في الملف الرئيسي للأجور وتلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للأجور - مقارنة الملف الرئيسي للأجور مع إجماليات الأستاذ العام	فحص تأشيرة التحقق الداخلي - فحص التأشيرات في تقارير الملخص الإجمالي بما يوضح إجراء المقارنات	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الأجور وتتبع الترحيل الى الأستاذ العام والملف الرئيسي للأجور

الأجور عندما يعتقد المراجع أن هناك إحتمالاً مقبولاً بعدم إعداد الإقرار الضريبي على نمو ملائم، حيث قد توجد تحريفات متوقعة في الإقرارات. وتتمثل مؤشرات ذلك في: دفع مسالغ تم فرضها كعقاب ودفع فوائد نتيجة عدم دفع الضرائب على نحو غير ملائم في الماضي؛ إعداد الإقرارات الضريبية من خلال شخص تم تعيينه كإداري جديد في إدارة الأجور ليكون مسئولاً عن إعداد الإقرارات الضريبية، عدم وجود تحقق داخلي من المعلومات، وجود مشاكل خطيرة تتعلق بالتدفق النقدي لدى العميل.

دفع ضرائب الأجور المحجوزة من المنبع والاستقطاعات الأخرى في الوقت الملائم. من المرغوب فيه أن يتم إختبار ما إذا كان العميل قد أوفى بالتزاماته القانونية المتعلقة بدفع كافة الإستقطاعات كجزء من إختبارات الأجور على الرغم من أن المدفوعات عادة مائتم من النفقات النقدية العامة. ومن أهم الاستقطاعات التي تكون محلاً للإهتمام في هذه الإختبارات عناصر مثل: الضرائب، اشتراكات النقابة، التأمين، الإدخار من الأجور. ويجب أن يحدد المراجع أولاً المتطلبات الخاصة بالعميل حتى يقوم بدفع هذه الإستقطاعات إلى الجهات المعنية. وتتحدد المتطلبات عن طريق الرجوع إلى مصادر مثل: قوانين الضرائب، عقود النقابات، والاتفاقات مع العاملين. وبعد أن يعرف المراجع هذه المتطلبات، سيكون من السهل تحديد ما إذا كان العميل قد دفع القيمة المناسبة في الوقت الملائم من خلال مقارنة الإنفاق النقدي الذلي مع سجلات الأجور.

المخزون والإعتبارات المتعلقة بغش الأجور Inventory and Fraudulent Payroll Considerations

يمكن أن يقوم المراجعون على نحو ملحوظ بتوسيع اجراءاتهم عند مراجعة الأجور في ظل الظروف التالية: (١) عندما تؤثر الأجور بشكل معنوي في تقييم المخزون، (٢) عندما يهتم المراجع بوجود إمكانيه لوقوع غش يتسم بالأهمية النسبية في العمليات المالية للأجور.

العلاقه بين الأجور وتقييم المخزون. في عمليات المراجعة التي تمثل الأجور فيها جانبا معنويا من المخزون، يحدث ذلك على نحو متكرر في الشركات الصناعية وشركات المقاولات. يمكن أن يؤدي تبويب غير ملائم لحساب يتعلق بالأجور إلى حدوث تأثير معنوى فى تقييم الأصل بحسابات مثل الإنتاج تحت التشغيل، الإنتاج التام، أو المقاولات تحت التنفيذ. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي تحميل المصروفات غير المباشرة على المخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي إلى حدوث زيادة في حالة تحميل مرتبات أفراد الإدارة على نحو متعمد أو غير متعمد على المصروفات الصناعية غير المباشرة. وبالمثل، سيتأثر تقييم المخزون إذا تم تحميل تكلفة العمل المباشر للعمال الفرديين على نحو غير ملائم على العمل أو عملية التشغيل الخطأ. عندما يتم إعداد فواتير بعض الأعمال على أساس التكلفة المضافة، سيتأثر كل من الإيراد وتقييم المخزون بتحميل تكلفة العمل على الأعمال غير الصحيحة.

وعندما تكون تكلفة العمل عاملاً يتسم بالأهمية النسبية في تقييم المخزون، يجب أن يكون هناك تركيز على إجراء إختبار خاص للرقابة الداخلية على التبويب غير الملائم للعمليات المالية للأجور. ويمكن إختبار الإتساق من فترة لأخرى، الذي يعد أمراً حيوياً للتبويب، عن طريق فحص دليل الحسابات وكتيبات الإجراءات. ومن المرغوب فيه أيضاً أن يتم تتبع تذاكر العمل أو أى دليل اخر على أداء العاملين لعملهم إلى السجلات المحاسبية التي تؤثر في تقييم المخزون. وعلى سبيل المثال، إذا كان يجب محاسبة كل عامل أسبوعياً على الوقت الكلى الذي أمضاه في العمل من خلال تخصيصه على عدد من الوظائف المختلفة، سيتمثل الإختبار المفيد في هذه الحالة في تتبع الساعات المسجلة للعديد من العاملين في الأسبوع إلى سجلات تكلفة الوظيفة المرتبطة للتأكد من انه قد تم التسجيل على نحو ملائم. وقد يكون من المرغوب فيه ايضاً إجراء تتبع من سجلات تكلفة الوظيفة إلى ملخصات العمل

كجزء من إختبار نفقات الأجور التي لا أساس لها والتي تم إدراجها ضمن تكلفة المخزون.

إختبارات للأجور التي لا أساس لها

على الرغم من ان المراجع لايعد مسئول بصفة أساسية عن إكتشاف الغش، إلا أنه يقوم بتوسيع إجراءات المراجعة عندما يتوافر لديه اهتمام عن إمكانية وجود مخالفات تتسم بالأهمية النسبية. وتوجد طرقاً عدة يمكن ان يتبعها العاملون للإحتيال على الشركة في جانب الأجور بشكل جوهري، وسينحصر المناقشة في إختبارات خاصة بأكثر الأنواع المتعارف عليها وهما: العاملين الوهميين والساعات غير الحقيقية.

ويتم إصدار شيكات الأجور إلى أفراد لايعملون بالشركة (عاملين وهميين) على نحو متكرر كنتيجة للإستمرار في إصدار شيكات إلى عاملين بعد إنقضاء فترة عملهم. وعادة مايكون الشخص الذي يرتكب هذا النوع من الاختلاس متمثلاً في: مسجل الأجور، رئيس العمال، عامل زميل، وربما يكن العامل السابق نفسه. وعلى سبيل المثال، في ظل بعض النظم يسمح لرئيس العمال بضبط الساعة يومياً للعامل والموافقة على بطاقة الزمن في نهاية الفترة الزمنية. فإذا كان رئيس العمال يقوم أيضاً بتوزيع الشيكات، ستوجد فرصة مناسبة لإرتكاب الإختلاس.

ويمكن إتباع إجراءات معينة للشيكات الملغاة كوسيلة لإكتشاف الإختلاس. ويتمثل الإجراء الذي يستخدم في عمليات مراجعة الأجور في مقارنة الأسماء بالشيكات الملغاة مع بطاقات الزمن والسجلات الأخرى للتعرف على مدى وجود توقيعات تم الترخيص بها ومدى صحة التوقيعات. ومن المتعارف عليه أيضاً أن يتم التحقق من التوقيعات على الشيكات الملغاة للتعرف على مدى وجود توقيع ثان غير معتاد أو على مدى تكرار التوقيع الثاني كمؤشر على إمكانية وجود غش بالشيكات. كما أنه من المرغوب فيه اجراء فحص على الشيكات التي تم تسجيلها على أنها شيكات غير محددة للتأكد من انه لايتم إستخدامها على نحو يتضمن ارتكاب الغش.

ويتم إجراء إختبار للعملة الوهمية من خلال تتبع تسجيل عمليات مالية مختارة في يومية الأجور إلى إدارة الأفراد لتحديد ما إذا كان العمال يعملون بالشركة فعلا خلال الفترة التي تم صرف الأجور فيها. ويمكن مقارنة التوقيع على الشيك الملغى لأحد العمال مع التوقيع المرخص به على الأشكال المرخص بها لحذف الاستقطاعات من العامل.

ويتمثل الإجراء الذي يتم إستخدامه لإجراء معالجة مناسبة لإنهاء عقود العمال في اختيار عدد من الملفات من سجلات إدارة الأفراد تخص العاملين الذين تم إنهاء عقودهم هذا العام لتحديد ما إذا كان كل عامل منهم قد حصل على مقابل إنهاء العقد بما يتفق مع سياسة الشركة.

ويتم إختبار ما إذا كان هناك استمرار في دفع الأجر للعمال الذين تم إنهاء عقودهم، يتم فحص سجلات الأجور في الفترة التالية للتحقق من أنه لايتم الدفع للعامل بعد إنهاء عقده. ومن الطبيعي ان لايكون هذا الإجراء فعالاً إذا لم يتم إبلاغ إدارة الأفراد بإنهاء العقود.

وفي بعض الحالات، قد يطلب المراجع الإطلاع على الأجور المدفوعة بشكل مفاجئ. ويتم في هذا الإجراء قيام كل عامل بالحصول على الشيك الخاص به والتوقيع باستلامه في حضور المشرف والمراجع. ويجب إخضاع الشيكات التي لم يتقدم أحد لتسلمها إلى فحص موسع لتحديد ما إذا كان أي منها يعبر عن وقوع الغش. ويعد هذا إجراء مكلفاً وقد يسبب وقوع مشاكل في بعض الحالات مع نقابة العمل. ولكنه قد يكون السبيل الوحيد المتاح لإكتشاف الإختلاس.

ويتم تسجيل ساعات عمل غير حقيقية عندما يحدد العامل ساعات العمل بشكل يزيد عما قام به من

عمل فعلاً. ونظراً لعدم وجود دليل، يكون عادة من الصعب على المراجع إكتشاف الساعات غير الحقيقية. ومن الإجراءات التي يتم إستخدامها في هذا الإطار، تسوية الساعات الإجمالية المدفوعة طبقاً لسجلات الأجور مع سجل محايد لساعات العمل، مثل السجل الذي يتم الإحتفاظ به في مراقبة الإنتاج. وبالمثل، يمكن ملاحظة الوقت المسجل للعامل في أكثر من بطاقة زمنية لعاملين مماثلين. ومع ذلك، يكون عادة من الأيسر للعميل أن يمنع هذا النوع من الإختلاس من خلال أنواع ملائمة من الرقابة بدلاً من أن يتم إكتشافه من قبل المراجع.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

الهدف التعليمي ١٦-٣: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد

بعد إستخدام الإجراءات التحليلية أمراً هاماً في دائرة الأجور والأفراد مثلها في ذلك مثل الدورات الأخرى ويوضح الجدول ١٦-٣ الإجراءات التحليلية للحسابات في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل في دائرة الأجور والأفراد. وتتسم معظم العلاقات المدرجة بالجدول ١٦-٣ انها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة وبالتالي تعد مفيدة في تحديد الجوانب التي يكون من المرغوب فيه إجراء فحص إضافي بها.

الشكل ١٦-٣
الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد

الإجراءات التحليلية	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة رصيد حساب مصروف الأجور مع الأعوام السابقة (تسوية الزيادة في معدل الأجر والزيادة في الحجم)	التحريف في حسابات مصروف الأجور
مقارنة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع الأعوام السابقة	التحريف في العمل المباشر والمخزون
مقارنة مصروف العمولة كنسبة مئوية من المبيعات مع الأعوام السابقة	التحريف في مصروف العمولة وإلتزام العمولة
مقارنة مصروف ضريبة الأجور كنسبة مئوية من المرتبات والأجور مع الأعوام السابقة (إجراء تسوية للتغيرات في المعدلات الضريبية)	التحريف في مصروفات ضريبة الأجور وإلتزام ضريبة الأجور
مقارنة حسابات ضريبة الأجور المستحقة مع الأعوام السابقة	التحريف في ضرائب الأجور المستحقة ومصروف ضريبة الأجور

الإختبارات التفصيلية للأرصدة لحسابات الإلتزامات والمصروفات
Tests of Details of Balances for Liability and Expense Accounts

الهدف التعليمي ١٦-٤: تصميم وتنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة للحسابات في دائرة الأجور والأفراد

يلخص الشكل ١٦-٣ منهجية تحديد الإختبارات التفصيلية الملائمة للأرصدة لحسابات الإلتزامات الخاصة بالأجور. وعادة، تكون الإلتزامات المتعلقة بالأجور أقل في الأهمية النسبية عن المدينين، ولذلك يوجد قدر أقل من الخطر الطبيعي.

ويتم التحقق من حسابات الإلتزامات المرتبطة بالأجور، عادة ما يطلق عليها مصروفات الأجور المستحقة، بشكل مباشر إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال. وعندما يقتنع المراجع بأن

العمليات المالية للأجور قد تم تسجيلها على النحو الملائم في يومية الأجور وأن نماذج صرفية الأجور المرتبطة قد تم إعدادها بدقة وتم دفعها في الوقت المناسب، لايجب أن يستغرق تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة وقتاً كبيراً.

ويتمثل هدفا المراجعة المرتبطا بالأرصدة عند إختيار الالتزامات الخاصة بالأجور في: (١) تسجيل المستحقات في ميزان المراجعة بالقيم الصحيحة (الدقة) و(٢) تسجيل العمليات المالية في دورة الأجور والأفراد في الفترة الزمنية المناسبة (الفاصل الزمني). ويتمثل الاهتمام الكبير بكلا الهدفين في التأكد من انه لايوجد تخفيض أو حذف في المستحقات. وسيتم الآن مناقشة الحسابات الرئيسية للإلتزامات في دائرة الأجور والأفراد.

الشكل ١٦-٣

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة للإلتزامات المتعلقة بالاجور

إعتبارات تحديد مستوى الأهمية النسبية:

يوجد في معظم الشركات عدد كبير من العمليات المالية الخاصة بالاجور، وعادة ما تتضمن قيما اجمالية تتسم بالكبر. ومع ذلك، تتسم حسابات قائمة المركز المالي عادة بعدم المعنوية، فيما عدا تكلفة العمل التي يتم تحميلها على المخزون.

الإعتبارات الخاصة بالخطر الطبيعي:

- يوجد خطر طبيعي يتعلق بالغش في الأجور لأن معظم العمليات المالية تتعلق بالنقدية. وبالتالي يتم النظر إلى هدف الوجود دائماً على أنه هدف هام.
- في الشركات الصناعية التي يتم فيها تحميل تكلفة العمل بشكل معنوي على المخزون، يوجد إحتمال لسوء التبويب بين مصروف الأجور والمخزون أو بين فئات المخزون.

الإعتبارات الخاصة بخطر الرقابة

- ينظر دائماً إلى الرقابة الداخلية على العمليات المالية بسبب الأثر المحتمل على معنويات العاملين وقوانين ضرائب الأجور على المستوى الفيدرالي وعلى مستوى الولاية.
- عادة ما تستخدم الشركات مراكز خدمة خارجية لتشغيل الأجور. ولايجب أن يفترض المراجع أن الرقابة على مركز الخدمة الخارجي تتسم بالقوة.

تحديد مستوى الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة المقبول والخطر الطبيعي لحسابات الإلتزامات المتعلقة بالأجور

تقدير خطر الرقابة في مجال دائرة الأجور والأفراد

تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد

تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد

تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات الأجور لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة

إجراءات المراجعة
حجم العينة
العناصر التي سيتم اختيارها
التوقيت

القيم المحتجزة من الأجور المدفوعة للعاملين Amounts witheld from Employees' pay

يمكن إختبار ضرائب الأجور التي يتم حجزها من المنبع، ولكن لايتم إنفاقها، عن طريق مقارنة الرصيد مع يومية الأجور، نموذج ضريبة الأجور بالفترة التالية، والمدفوعات النقدية في الفترة التالية. كما يمكن التحقق من عناصر الاستقطاعات الأخرى مثل مستحقات النقابات، صندات الإدخار، والتأمين بنفس الطريقة. فإذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال، سيمكن إختبار كل من الدفة والفاصل الزمني بسهولة في نفس الوقت من خلال هذه الإجراءات.

المرتبات والأجور المستحقة Accrued Salaries and wages

تظهر المرتبات والأجور المستحقة عندما لايتم الدفع إلى العاملين عن الأيام أو الساعات القليلة التي يتم فيها إكتساب الأجر حتى الفترة التالية. وعادة مايتسلم الأفراد المرتبات الثابتة الخاصة بهم فيما عدا الوقت الإضافي عن اليوم الأخير بالشهر، ولكن عادة مالايتم دفع الأجور عن الساعات التي عملها العاملين الذين يعملون بالساعة والتي تخص عدة أيام عند حلول نهاية السنة المالية.

وتتوقف صحة الفاصل الزمني والدقة للأجور والمرتبات المستحقة على سياسة الشركة، والتي يجب أن يتم إتباعها بشكل متسق من عام لاخر. وتقوم بعض الشركات بحساب الساعات بدقة والتي سيتم دفع الأجر عنها عندما يتم اكتساب الأجر في الفترة الحالية مع القيام بالدفع في الفترة التالية، بينما تقوم شركات اخرى بحساب تناسب تقريبي للأخر. وعلى سبيل المثال، إذا نتجت الأجور التالية عن ثلاثة أيام عمل خلال الفترة الحالية ويومين عمل في الفترة الخاصة بالسنة التالية، يتم إستخدام نسبة ٦٠٪ من إجمالي الأجر بالفترة التالية كمستحقات للتعبير عن مثال التقريب.

وبمجرد ما يتوصل المراجع إلى تحديد سياسة الشركة بخصوص الأجور المستحقة، ويعلم أنها تتسق مع السنوات السابقة، يتمثل اجراء المراجعة في إختبار الفاصل الزمني والدقة لإعادة حساب المستحقات لدى العميل. ويتمثل التحريف الأكثر إحتمالاً الذي يكون له أثر معنوي على الرصيد في إدراج عدد الأيام الملائم التي تم اكتساب الأجر عنها ولكنها لم يتم دفعه بعد.

العمولات المستحقة Accrued Commissions

يتم إتباع نفس المفاهيم التي تم إستخدامها في التحقق من المرتبات والأجور المستحقة في إطار العمولات المستحقة، ولكن عادة ما يكون من الصعب دائماً التحقق من المستحقات لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الإتفاقيات بين الشركات ورجال البيع وباقي العاملين الاخرين الذين يعملون بنظام العمولة. وعلى سبيل المثال، قد يتم دفع العمولة لبعض رجال البيع شهرياً مع عدم منحهم مرتباً ثابتاً، بينما يحصل آخرين على مرتب شرى بالإضافة إلى عمولة يتم دفعها كل ربع سنة. وفي بعض الحالات يوجد عمولات متنوعة للمنتجات المختلفة وقد لايتم الدفع إلا بعد مرور شهور عديدة بعد نهاية السنة. وحتى يتم التحقق من العمولات المستحقة، يكون من الضروري أولا أن يتم تحديد طبيعة إتفاق العمولة وبعد ذلك يتم إختبار العمليات الحسابية بناء على ماورد في الإتفاق. ومن المهم أن يتم مقارنة طرق إستحقاق العمولات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة للتعرف على مدى الإتساق. فإذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية، فإنه من المتعارف عليه أيضاً إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين بشأن القيم المستحقة.

العلاوات المستحقة Accrued Bonuses

في العديد من الشركات، تشكل العلاوات غير المدفوعة في نهاية العام والتي تخص كل من رجال الإدارة والعاملين عنصراً هاماً قد ينتج عن عدم تسجيله وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية. ويتم

عادة التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المرخص بها في محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

دفع المستحقات عن الاجازات والمرض والمنافع الأخرى

Accrued Vacation Pay Sick Pay or othe Benefits

بعد إتساق المستحق من هذه الإلتزامات نسبياً مع ما يقابلها بالسنة السابقة أمراً هاماً يتم أخذه في الإعتبار عند تقييم مدى صدق هذه القيم. ويجب أولاً أن يتم التعرف على سياسة الشركة الخاصة بتسجيل الإلتزامات، ويلي ذلك إعادة حساب القيم المسجلة. ويجب أن تتفق سياسة الشركة مع نشرة معايير المحاسبة المالية رقم ٤٣ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية والتي تتعلق بما يقابل الغياب عن العمل.

ضرائب الأجور المستحقة Accrued Payroll Taxes

يمكن التحقق من ضرائب الأجور مثل الضرائب الفيدرالية وضرائب البطالة على المستوى الفيدرالي وعلى مستوى الولاية عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة في الفترة التالية لتحديد القيمة التي كان يجب تسجيلها كإلتزام في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

الاختبارات التفصيلية لحسابات المصروفات Tests of Details of Balances for Expense Accounts

تتأثر عدد من الحسابات في قائمة الدخل بالعمليات المالية للإجور. ومن أهم هذه الحسابات: مرتبات وعلاوات رجال الإدارة، المرتبات المكتبية، المرتبات والعمولات المتعلقة بالمبيعات، تكلفة العمل الصناعي المباشر. ويتم عادة توزيع التكاليف وفقاً للقسم المنتج، أو الفرع وقد يتم تضمين منافع إضافية مثل التأمين الطبي بالمصروفات.

ويجب إجراء قدر ضئيل نسبياً من الإختبارات الإضافية لحسابات قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة بعد إجراء كل من الإجراءات التحليلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات الخاصة بحسابات الإلتزامات التي سبق مناقشتها فعلاً. ويكون من الضروري تنفيذ إختبارات إضافية موسعة في حالة إتسام الرقابة الداخلية بالضعف، إكتشاف تحريفات جوهرية خلال الاختبارات الخاصة بالالتزامات، أو اكتشاف إنحرافات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية. وعلى الرغم من ذلك، عادة ما يتم اختبار بعض حسابات قائمة الدخل في دائرة الأجور والأفراد، ومن هذه الحسابات مكافأة ومرتبات رجال الإدارة، العمولات، مصروف ضرائب الأجور، والأجور الإجمالية.

مكافأة ومرتبات رجال الإدارة. من المتعارف عليه أن يتم إختبار ما إذا كان اجمالي المكافأة والمرتبات التي حصل عليها رجال الإدارة يمثل القيمة المرخص بها من قبل مجلس الإدارة، حيث يجب إدراج مرتبات وعلاوات رجال الإدارة في التقرير 10 k الخاص بهيئة سوق المال وإقرار ضريبة الدخل الفيدرالي. ويعد التحقق من مكافأة ومرتبات رجال الإدارة أمراً مطلوباً أيضاً حيث قد يكون بعض الأفراد في موقع يمكنهم من أن يحصلوا بأنفسهم على مبالغ أكثر مما هو مرخص لهم. ويتمثل إختبار المراجعة المعتاد في التعرف على المرتب المرخص به لكل رجل من رجال الإدارة من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ومقارنته بما هو مسجل فعلاً كمرتب يجب صرفه.

العمولات. يمكن التحقق من مصروف العمولة على نحو يتسم بالسهولة النسبية إذا كان معدل العمولة ثابتاً في كل نوع من أنواع المبيعات ويوجد توافر للمعلومات الضرورية المتعلقة بالمبيعات بالسجلات

المحاسبية. ويمكن التحقق من المصروف الإجمالي للعمولة عن طريق ضرب معدل العمولة لكل نوع من المبيعات في قيمة المبيعات الخاصة بهذا النوع. فإذا لم تتوافر المعلومات المرغوب فيها، قد يكون من الضروري إختبار المدفوعات السنوية أو الشهرية للعمولة لعدد مختار من رجال البيع مع اجراء تتبع إلى المدفوعات الإجمالية للعمولة. وعندما يعتقد المراجع انه من الضروري تنفيذ هذه الاختبارات، فإنه يتم تنفيذها عادة بشكل موحد مع إختبارات الإلتزامات المستحقة.

مصروف ضريبة الأجور. يمكن أولا اختبار مصروف ضريبة الأجور الخاصة بالعام عن طريق تسوية الأجور الإجمالية بكل نموذج ضريبي للأجور مع الأجور الإجمالية عن العام بأكمله. ويتم بعد ذلك إعادة حساب إجمالي ضرائب الأجور عن طريق ضرب المعدل الملائم في الأجور التي سيتم دفع الضرائب عنها. وعادة ماتكون هذه العملية المحاسبية مضيعة للوقت لأن الضريبة تكون عادة قابلة للتطبيق على جزء واحد فقط من الأجور، كما أن المعدل قد يتغير جزئياً خلال السنة إذا لم يكن يتم إعداد القوائم المالية لدافع الضرائب وفقاً لأساس السنة المالية. وفي معظم عمليات المراجعة، تعد هذه العملية المحاسبية مكلفة ولاتكون ضرورية مالم توضح الإجراءات التحليلية وجود مشكلة لايمكن أن تحل من خلال الإجراءات الأخرى. وعندما يعتقد المراجع أن هناك ضرورة لتنفيذ الاختبار، سيتم تنفيذه عاده بشكل موحد مع إختبارات مستحقات ضريبة الأجور.

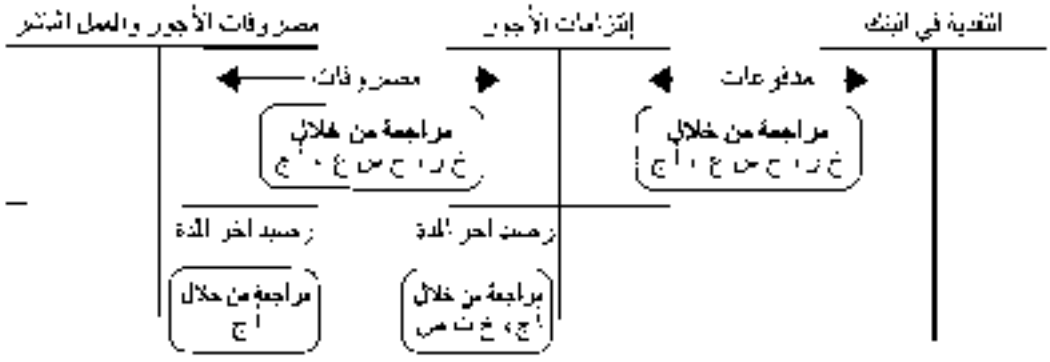
الأجور الإجمالية. يتمثل الإختبار الذي يرتبط على نحو كبير بأحد إختبارات ضريبة الأجور في تسوية الأجور الإجمالية بالأستاذ العام مع كل من نموذجي الإقرارات الضريبية «ج-٢» وتتمثل أهداف الإختبار في تحديد ما إذا كانت العمليات التالية للأجور قد تم تحميلها إلى حسابات لاتخص الأجور أو لم يتم تسجيلها في يومية الأجور على الإطلاق. وتعد هذه الأهداف أهدافاً مناسبة، ولكن من المشكوك فيه أن يتم تحديد ما إذا كان هذا الإجراء مفيداً في كشف نوع التحريف المستهدف في هذه الحالة. ونظراً لأنه يتم إعداد كل من سجلات ضريبة الأجور وكشف الأجور على نحو مباشر من الملف الرئيسي للأجور، فإذا وقعت تحريفات، سيكون من المحتمل أن توجد في كلا النوعين من السجلات. وسيعد هذا الإجراء جيداً في المواقف النادرة، ولكن لايكون من الضروري تنفيذه على نحو معتاد. ويتم إستخدام كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات كوسائل أفضل لكشف هذين النوعين من التحريفات في معظم عمليات المراجعة.

ملخص Summary

يوضح الشكل ١٦-٤ الحسابات الرئيسية في دائرة الأجور والأفراد وأنواع إختبارات المراجعة التي سيتم إستخدامها لمراجعة هذه الحسابات. يوضح هذا الشكل أيضاً نموذج خطر المراجعة الذي سبق مناقشته في الفصل الثامن وكيف يرتبط بمراجعة دائرة الأجور والأفراد.

الشكل ١٦-٤

أنواع إختبارات المراجعة في دائرة الأجور والأفراد (راجع الشكل ١٦-١) للتعرف على الصعابات



يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» (خطر الإكتشاف المخطط) و يتأثر ح ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ح}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

المصطلحات الأساسية

مصروفات الأجور المستحقة Accrued Payroll Expenses. حسابات للإلتزامات المرتبطة بالأجور، وتشمل كل من المرتبات والأجور المستحقة، العمولات المستحقة، العلاوات المستحقة، المنافع المستحقة، وضرائب الأجور المستحقة.

حساب السلفة للأجور Imprest Payroll Accornt. حساب خاص بالبنك يتم تحويل القيمة الفعلية للأجور الخاصة بالفترة إليه بواسطة شيك يقوم رب العمل بإصداره من حساب النقدية العامة.

دائرة الأجور والأفراد Rayroll & Personnel Cycle. دائرة للعملية المالية التي تبدأ بتعيين الفرد، وتتضمن الحصول على والمحاسبة عن الخدمات التي يقدمها العاملون، وتنتهي بدفع الأجر إلى العاملين في مقابل الخدمات المؤداه ودفع المبالغ المستقطعة كضرائب مستحقة على الأجور ومدفوع إلى كل من الحكومة وغيرها من الجهات.

الملف الرئيسي للأجور Payroll Master File. ملف للحاسب الإلكتروني يتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل عامل والإحتفاظ بإجمالي الأجور المدفوعة للعامل والبيانات المرتبطة منذ التعين وحتى الآن.

الإقرار عن ضريبة الأجور Payroll Tax Returns. نموذج ضريبي يقدمه رب العمل إلى السلطات على المستوى المحلي، ومستوى الولاية والمستوى الفيدرالي حتى يمكن دفع الضرائب المحجوزة من الأجور والضرائب التي تخص رب العمل.

سجلات الأفراد Personnel records. سجل يتضمن بيانات تتعلق بتاريخ التعين، فحوص الأفراد،

معدلات الأجر، الإستقطاعات المرخص بها، تقييم الأداء وإنهاء العقد.

بطاقة الزمن Time Card. مستند يوضح الوقت الذي يدأ فيه العامل والوقت الذي انتهى فيه العامل من عمل كل يوم وعدد الساعات التي عمل فيها العامل.

أسـئلة للمراجعة

١٦- ١ (**الهدف ١٦-١**) عرف حسابات الأستاذ العام الخمس التي يحتمل أن تتأثر بدائرة الأجور والأفراد في معظم عمليات المراجعة.

١٦-٢ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح العلاقة بين دائرة الأجور والأفراد وتقييم المخزون.

١٦-٣ (**الهدف ١٦-٢**) أذكر ٥ إختبارات للرقابة يمكن تنفيذها في دائرة الأجور والأفراد وأذكر الغرض من كل نوع رقابة يتم إختباره.

١٦-٤ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح لماذا يتم عادة تخصيص نسبة مئوية أكبر من وقت المراجعة في دائرة الأجور والأفراد لتنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بالمقارنة مع دائرة المبيعات والتحصيل.

١٦-٥ (**الهدفان ١٦-١، ١٦-٢**) قيم العبارة التالية لأحد المراجعين: «يتمثل عملي في تحديد ما إذا كانت سجلات الأجور قد تم إعدادها بصدق بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وليس بإكتشاف ما إذا كانت تعبر عن إتباع إجراءات ملائمة عند تعين الأفراد أو عند فصلهم. وعندما أقوم بأجراء مراجعة الأجور، أتجنب التعامل مع إدارة الأفراد، وأكرس وقتي لفحص كل من البطاقات الزمنية، دفاتر اليومية، وشيكات الأجور. أنا لا أعبأ بمن تم تعيينه أو فصله، طالما تقوم الشركة بدفع الأجر للعاملين لديها فعلاً».

١٦-٦ (**الهدف ١٦-٢**) فرق بين إجراءات مراجعة الأجور التالية وأذكر الغرض من كل منها: (١) تتبع عينة عشوائية من البطاقات الزمنية سابقة الترقيم إلى شيكات الأجور المرتبطة بها في سجل الأجور ومقارنة ساعات العمل مع الساعات التي تم دفع الأجر عنها، و(٢) تتبع عينة عشوائية من شيكات الأجور في سجل الأجور إلى البطاقات الزمنية المرتبطة بها ومقارنة ساعات العمل مع الساعات التي تم دفع الأجر عنها. أي من هذين الإجراءين يعد أكثر أهمية عند مراجعة الأجور؟ لماذا؟.

١٦-٧ (**الهدف ١٦-٤**) عند مراجعة الإستقطاعات من الأجور ومصروف ضريبة الأجور، أشرح لماذا يتم التركيز عادة على تقييم مدى كفاية إجراءات إعداد إقرار ضريبة الأجور بدلاً من الإلتزام الخاص بضريبة الأجور. وإذا كانت الإجراءات التي تم إعدادها تتسم بعدم الكفاية، أشرح أثر ذلك على بقية خطوات المراجعة.

١٦-٨ (**الهدف ١٦ ٣**) أذكر الأنواع العديدة من الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في دائرة الأجور والأفراد وفسر نوع التحريف الذي يمكن الإشارة إليه عندما يوجد فرق معنوي عند مقارنة نتائج السنة الحالية مع نتائج السنة السابقة في كل إختبار من الإختبارات.

١٦-٩ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح الظروف التي يجب أن يقوم المراجع فيها بتنفيذ إختبارات للمراجعة يتم تصميمها بشكل خاص لإكتشاف الغش في دائرة الأجور والأفراد. أذكر ثلاثة إجراءات للمراجعة تتعلق أساساً بإكتشاف الغش وأذكر نوع الغش الذي سيتم إكتشافه بواسطة كل إجراء.

١٦-١٠ (**الهدف ١٦-١**) فرق بين الملف الرئيسي للأجور ونموذج «ج-٢» وإقرار ضريبة الدخل، وأشرح الغرض من كل منها.

١٦-١١ (**الهدفان ١٦-١، ١٦-٢**) أذكر المستندات الداعمة والسجلات التي سيفحصها المراجع في المراجعة النموذجية للأجور التي يتمثل هدفها الأساسي في إكتشاف الغش.

١٦-١٢ (**الهدف ١٦-١**) أذكر ٥ أنواع من الترخيص في دائرة الأجور والأفراد وأذكر نوع التحريف الذي يحتمل وقوعه عندما لا يوجد كل ترخيص من الترخيصات الخمس.

١٦-١٣ (**الهدف ١٦-٤**) أشرح لماذا يعد متعارفا عليه أن يتم التحقق من المرتبات والمكافآت الإحمالية التي يحصل عليها رجال الإدارة حتى في حالة ما كانت نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات تتسم بالإعتبار. ماهي إجراءات المراجعة التي يمكن إستخدامها للتحقق من المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رجال الإدارة؟

١٦-١٤ (**الهدف ١٦-١**) أشرح ماهو المقصود بحساب سلفة الأجور. ماهو الغرض منه كنوع من الرقابة على الأجور؟

١٦-١٥ (**الهدف ١٦-٢**) أذكر إجراءات المراجعة التي يمكن أن يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية للأجور قد تم تسجيلها بالقيمة الملائمة.

١٦-١٦ (**الهدف ١٦-٢**) أشرح كيف يمكن إستخدام معاينة المراجعة لإجراء الإختبارات في دائرة الأجور والأفراد.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٦-١٧ (**الهدف ١٦-١**) **تتعلق الأسئلة التالية بأنواع الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد. أختر الإجابة الأمثل.**

أ- قام رئيس العمال في مصنع تملكه شركة Stehlecki بفصل عامل يعمل بالساعة ولم يبلغ إدارة الأجور. وبعد ذلك زور توقيع العامل المفصول على بطاقات الزمن وتذاكر العمل، وعندما تم تسليم الشيكات، حول الشيكات التي تخص العامل المفصول إلى إستخدامه الشخصي. يتمثل أفضل إجراء فعال لمنع مثل هذا التزوير في:

(١) ضرورة توافر ترخيص مكتوب يوضح فيه كافة العمال الذين يتم إضافتهم إلى كشف الأجور وكافة العمال الذين يتم حذفهم من كشف الأجور.

(٢) تخصيص شخص معين لتوزيع شيكات الأجور ولا يقوم بتحمل مسئوليات أخرى في مجال الأجور.

(٣) تخصيص شخص معين بخلاف الذين يقومون بإعداد أو توزيع الأجور لكي يحتفظ بشيكات الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها.

(٤) إجراء تغيير متعاقب من فترة لأخرى في الأشخاص الذين يقومون بتوزيع الأجور.

ب- قام مراجع بفحص إجراءات الأجور لدى شركة Pyzi. وتم تحديد المثال التالي على وجود قصور في الرقابة الداخلية يتمثل في تخصيص مشرف الإدارة للقيام بمسئولية:

(١) توزيع شيكات الأجور على العاملين المرؤسين.

(٢) فحص والموافقة على التقارير الزمنية للمرؤسين.

(٣) إجراء مقابلة للأشخاص الذين تقدموا للعمل كمرؤسين قبل أن يتم تعيينهم من قبل إدارة الأفراد.

(٤) البدء بطلب إجراء تعويلات لمرتبات العاملين المرؤسين.

حـ - من منظور الرقابة الداخلية، يتم توزيع شيكات الأجور على العاملين من قبل:

(١) إدارة المحاسبة. (٢) إدارة الأفراد.

(٣) الخزينة. (٤) مشرف إدارة العاملين.

١٦- ١٨ (الهدف ١٦-٢) تتعلق الأسئلة التالية بإختبارات المراجعة في دائرة الأجور والأفراد. أختر الإجابة الأمثل.

أ - قام مشغل للحاسب الإلكتروني بارتكاب السرقة من خلال إعداد نماذج «ج - ٤» بشكل خاطئ. حيث يوجد زيادة قدرها ٥٠٠ دولار في الإستقطاعات للضريبة الفيدرالية الخاصة بالمشغل في حين يوجد تخفيض في الإستقطاعات للضريبة الفيدرالية لباقي العاملين الاخرين. أي من إجراءات المراجعة الآتية سيؤدي إلى كشف الغش؟

(١) ضرب المعدل القابل للتطبيق في إجمالي أجر الفرد الخاضع للضريبة.

(٢) إستخدام كل من الشكل «ج - ٤» ودليل الإستقطاعات لتحديد ما إذا الاستقطاعات المرخص بها للأجر في كل فترة تتفق مع القيم المستقطعة من الأجر عن نفس الفترة.

(٣) إجراء جمع وجمع عكسي لسجل الأجور ويتبع ذلك تتبع الترحيل إلى الأستاذ العام.

(٤) التحقق من الشيكات المسجلة من خلال النموذج ٩٤١ للضريبة الفيدرالية.

ب - ماهو نوع المنظمة الهادفة للربح التي سيقوم المراجع عند مراجعتها بالتركيز على نحو خاص على إختبارات الرقابة التي تتعلق بالتبويب الملائم للعمليات المالية للأجور؟

(١) المنظمة الصناعية.

(٢) منظمة تعمل في مجال تجارة التجزئة.

(٣) منظمة تعمل في مجال تجارة الجملة.

(٤) منظمة خدمية.

حـ - يتمثل إجراء المراجعة المتعارف عليه عند مراجعة العمليات المالية للأجور في تتبع عناصر مختارة من يومية الأجور إلى البطاقات الزمنية للعامل والتي تم الموافقة عليها من قبل الأفراد المشرفين. ويتم تصميم هذا الإجراء للتوصل إلى دليل يدعم مفهوم المراجعة الذي يعبر عن:

(١) قام الموظفون الفعليون فقط بالعمل وتم حساب أجرهم على نحو ملائم.

(٢) تم تحميل الأوامر التي نفذها العاملين فعلاً بتكلفة العمل الملائمة.

(٣) يتم تنفيذ الرقابة الداخلية على المدفوعات الخاصة بالأجور بشكل فعال.

(٤) قام كافة العاملين بالعمل لعدد ساعات العمل التي تم حساب أجرهم عنها.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٦-١٩ (الهدفان ١٦-١ ، ١٦-٢) تتعلق الأسئلة من ١ إلى ٩ عن أسئلة مختارة من قائمة استقصاء الرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد. وعند استخدام قائمة إستقصاء لدى العميل، تعبر الإجابة بنعم عن السؤال عن إحتمال وجود رقابة داخلية في الجانب الذي يتعلق به السؤال، أما الإجابة بلا فتشير إلى احتمال وجود قصور.

١- هل يوجد ترخيص رسمي ملائم من خلال التوقيع على معدلات الأجور وأية تعديلات تالية في هذه المعدلات؟

٢ هل يتطلب الأمر وجود إشعارات مكتوبة لتوثيق أسباب إنهاء عقد العامل؟

٣- هل يتم إستخدام سجلات رسمية مثل بطاقات الزمن لضبط الوقت؟

٤- هل يجب الحصول على موافقة رئيس الإدارة أو رئيس العمال على كافة بطاقات الزمن قبل تسليمها لدفع الأجر؟

٥- هل يقوم أي شخص بالتحقق من معدلات الأجر، ساعات العمل الإضافي، العمليات الحسابية لإجمالي الأجر قبل إعداد شيكات الأجور؟

٦- هل توجد وسائل ملائمة لتعريف الوظائف أو المنتجات، مثل أوامر العمل، أرقام الأعمال، أو أية وسائل مشابهة يتم تسليمها إلى العاملين للتأكد من أنه يتم ترميز ملائم في سجلات الزمن؟

٧- هل يتم دفع الأجر للعاملين عن طريق إعداد الشيكات بواسطة أشخاص مستقلين عن هؤلاء الذين يقومون بضبط الوقت؟

٨- هل يجب أن يظهر العاملين مايثبت شخصيتهم ليتسلموا الشيكات الخاصة بالأجر؟

٩ هل يتم الإحتفاظ بسجل دائم لكافة الأجور التي لايتقدم أصحابها لصرفها؟

المطلوب

أ - في كل سؤال مما سبق، أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تحقيقها إذا كانت الرقابة تتسم بالفعالية.

ب - في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر اختبار الرقابة الذي يمكن ان يختبر فعاليته.

جـ - في كل سؤال، عرف طبيعة التحريفات التي يحتمل وقوعها في حالة عدم فعالية الرقابة الداخلية.

د - في كل تحريف محتمل بالجزء «جـ»، أذكر إختبار المراجعة الأساسي الذي يحدد ما إذا كانت هناك تحريفات تتسم بالأهمية النسبية قد وقعت.

١٦-٢٠ (الأهداف ١٦-١ و١٦-٢) فيما يلي بعض إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي يتم تنفيذها على نحو متكرر في دورة الأجور والأفراد. (يتم تنفيذ كل إجراء على أساس إستخدام العينة).

١ تسوية إجمالي الأجور الشهرية للعمل الصناعي المباشر بتوزيع تكلفة العمل.

٢- فحص مدى موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن.

٣- إعادة حساب الساعات في بطاقة الزمن ومقارنة الإجمالي مع إجمالي الساعات التي تلقى العامل الأجر عنها.

٤- مقارنة اسم العامل، التاريخ، رقم الشيك، والقيمة في الشيكات الملغاة مع يومية الأجور.
٥- تتبع الساعات من البطاقات الزمنية للعاملين إلى تذاكر العمل للتحقق من وجود سوية إجمالية، وتتبع كل تذكرة عمل إلى سجل تكلفة أمر العمل.
٦- الحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور في يومية الأجور.
٧- إختبار بعض العاملين من ملف الأفراد الذين يتم فصلهم وتحدد ما إذا كان تم دفع مكافأة إنهاء العمل بما يتفق مع عقد النقابة. وكجزء من هذا الاجراء، يتم فحص فترتين تاليتين لتحديد ما إذا كان يتم دفع الأجر للعاملين الذين تم فصلهم.

المطلوب

أ- عرف ما إذا كان كل اجراء من الإجراءات السابقة يمثل إختبارا للرقابة أو إختبارا أساسياً للعمليات المالية.

ب- عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية في كل إجراء.

١٦-٢٦ (**الهدفان ١٦-١ و١٦-٢**) تم إستخراج العبارات التالية من الدفاتر الحاسبية في شركة Lathen الصناعية.

١- تم تحميل العمل المباشر بشكل خاطئ على الأمر رقم ٦٢٠ بدلاً من الأمر رقم ٦٠٢ بواسطة مسجل الأجور عند ادخال قائمة توزيع العمل الى الحاسب الإلكتروني. وتم الإنتهاء من الأمر رقم ٦٠٢ وإغلاق التكاليف الخاصة به في السنة الحالية، بينما لايزال الأمر رقم ٦٠٢ تحت التشغيل.

٢- يقوم كل من Joe Block و Frank Demery بتبادل الأدوار لتثقيب بطاقات الزمن للاخر كل مجموعة قليلة من الأيام. ويأتي العامل الذي يغيب منهما إلى مقر العمل في الساعة الثانية عشرة ويخبر رئيس العمال بانه صادف مشكلة في سيارته أو أن هناك أية مشكلة اخرى صادفها. ولايعلم رئيس العمال أن الموظف الغائب يحصل على الأجر عن الساعات التي لم يعمل فيها.

٣- يقوم رئيس العمال بتسليم بطاقة زمنية زائفة لعامل سائق كل أسبوع ويسلم شيك الأجر المرتبط إلى العامل في منزله في طريقه عند العودة إلى المنزل من العمل ويقتسم الأثنان قيمة الشيك.

٤- يقوم العاملون على نحو متكرر بملاحظة مايتم تسجيله من الساعات التي عملوا فيها في تذكرة تكلفة أمر العمل كما يتطلب النظام ذلك. ويتم إعداد العديد من العقود لدى العميل محل المراجعة على أساس التكلفة الإضافية

٥- قام مسجل الأجور بإعداد شيك إلى نفس الشخص الذي لا وجود له كل أسبوع عندما يتم إدخال العمليات المالية للأجور إلى نظام الحاسب الإلكتروني الشخصي، ويقوم هذا المسجل أيضاً بتسجيل القيمة في يومية الأجور. وقام بتسليم اليوميات والشيك مع الشيكات الأخرى للتوقيع على الشيكات للتوزيع، حصل على الشيك وأودعه في حساب خاص بالشيك يحمل اسم الشخص الذي لا وجود له.

٦- عند إستقطاع ضرائب الأجور من العاملين، قام مشغل الحاسب الإلكتروني باستقطاع ٥٠ دولار إضافي لضريبة الدخل الفيدرالي من العديد من العاملين كل اسبوع وتحميل القيمة كطرف دائن في سجل الأجر المكتسب له شخصياً.

٧- يقوم مسجل الأجور بإعداد شيكات الأجور يدوياً، ولكنه يسهو عادة عن تسجيل شيك أو اثنين من الشيكات إلى يومية الأجور المعدة بواسطة الحاسب الإلكتروني.

المطلوب

أ- في كل تحريف، أذكر نوع الرقابة التي يجب أن تمنعه من الحدوث على نحو متكرر.

ب- في كل تحريف، اذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن أن يكتشفه.

١٦-٢٢ (**الأهـــــداف ١٦-١، ١٦-٢، ١٦-٣، ١٦-٤**) تعد إجراءات المراجعة التالية من الإجراءات النموذجية التي يتم إستخدامها في مراجعة دورة الأجور والأفراد.

١ قيام شخص محايد بفحص دليل عن وجود فحص مزدوج لمعدلات الأجور والعمليات الحسابية للأجور.
٢ الحصول على جدول لكافة الإلتزامات المتعلقة بالأجور وتتبعها إلى الأستاذ العام.
٣- إختيار عينة من ٢٠ شيك ملغى للأجور والمحاسبة عن التسلسل الرقمي.
٤- اجراء جمع وجمع عكسي ليومية الأجور لفترتين زمنيتين مع تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام.
٥- فيما يتعلق بالالتزامات الخاصة بالأجور، يتم فحص المدفوعات النقدية التالية والمستندات الداعمة مثل الاقرارات لضريبة الأجور، إيصالات الإيداع، والايصالات الضريبية.
٦- اختيار عينة من ٢٠ شيك ملغي للأجور واجراء تتبع إلي القيود في يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم والتاريخ والقيم.
٧- حساب العمل المباشر، العمل غير المباشر، والعمولات كنسبة مئوية من صافي المبيعات و مقارنة ذلك مع السنوات السابقة.
٨ فحص موافقة المالك الخاصة بمعدلات الأجر والإستقطاعات.
٩ حساب مصروف ضريبة الأجور كنسبة مئوية من اجمالي الأجور والمرتبات والعمولات.
١٠- المناقشة مع الإدارة بشأن الالتزامات الخاصة بالاجور التي حدثت في اليوم الأخير من عملية المراجعة ولم يتم اعتبارها لفحص العام الحالي.
١١- فحص اليوميات بكافة الفترات بخصوص العمليات المالية غير العادية لتحديد ما إذا كان قد تسجيلها على نحو ملائم.
١٢- اختيار عينة من ٤٠ قيد في يومية الأجور وتتبع كل قيد إلى بطاقة الزمن التي تم الموافقة عليها.

المطلوب

أ- إختيار نوع الإختبار الخاص بكل اجراء للمراجعة مما يلي:

(١) إختبار للرقابة. (٢) إختبار أساسي للعمليات المالية.
(٣) إجراء تحليلي. (٤) إختبار تفصيلي للأرصدة.

ب- في كل إختبار للرقابة أو إختبار أساسي للعمليات، عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية القابلة للتطبيق.

جـ في كل اختبار تفصيلي للأرصدة، عرف أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات القابلة للتطبيق.

١٦-٢٣ (**الهدفان ١٦-٢، ١٦-٤**) فيما يلي خطوات من منهجية تصميم إختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة الأجور والأفراد.

١- تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة في دائرة الأجور والأفراد.
٢- تقييم الخطر والأهمية النسبية لمصروف الأجور وحسابات الالتزامات.
٣- تقييم التكلفة – المنفعة لتقدير خطر الرقابة للأجور على نحو منخفض.
٤- تصميم وتنفيذ الاجراءات التحليلية المرتبطة بالأجور - الأفراد.

٥- تعريف أنواع الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد.
٦- التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد.
٧- تقييم نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.
٨- تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الأجور والأفراد.
٩- تقدير الخطر الطبيعي في الحسابات المرتبطة بالأجور.

المطلوب

أ - تحديد الخطوات التي تمثل: (١) إختبارات للرقابة أو إختبارات أساسية للعمليات، و(٢) إختبارات تفصيلية للأرصدة.

ب - ترتيب الخطوات التي تمثل اختبارات للرقابة وإختبارات أساسية للعمليات في ترتيب الاداء الذي يتم تنفيذه في كافة عمليات المراجعة.

جـ - وضع الاختبارات التفصيلية للأرصدة في ترتيبها الملائم.

١٦ ٢٤ (الهـــدف ١٦-٣) عند مقارنة المصروف الإجمالي لضريبة الأجور مع السنة السابقة. لاحظ المراجع أن هناك زيادة معنوية، على الرغم من أنه تم زياده العدد الإجمالي للعاملين من ١٧٥ إلى ١٩٥ عامل فقط. وحيي يتم فحص الفرق، اختار المراجع عينة من العمليات المالية للمدفوعات النقدية وقام باختبارها وتحديد حداول الإستقطاعات الضريبية. ولم يكتشف أية آستثناءات في هذا الاختبار، وبالتالي توصل لإستنتاج مؤداه ان مصروف ضريبة الاجور يتسم بالعدالة.

المطلـــوب

أ - تقييم المنهج الذي إتبعه هذا المراجع لإختبار مصروف ضريبة الأجور.

ب - عرض منهج يكون أكثر مناسبة لتحديد ما إذا كان مصروف ضريبة الأجور قد تم تسجيله بشكل ملائم في السنة الحالية.

١٦-٢٥ (الهدف ١٦-٤) يجب عليك كجزء من مراجعة شركة McGree Plumbing and Heating أن تقوم بتحمل مسئولية إختبار دورة الأجور والأفراد. وتعد الأجور أكبر رقم فردي بالمصروفات في ميزان المراجعة لدي العميل وتشكل الأجور التي تحسب وفقاً للساعة الجانب الأكبر من اجمالي الأجور. ومن الجوانب المميزة في نشاط العميل وجود قدر كبير من الوقت الاضافي الذي يعمل فيه العاملين ببعض الأيام. حيث يكون من المتعارف عليه ان يعمل العاملون من ثلاثة الى اربعة ايام فقط في الاسبوع ولكنهم يعملون ساعات طويلة عندما يقومون بالعمل فعلا. ورأت الادارة ان ذلك يؤدي إلي توفير المال بشكل فعلي بغض النظر عن كمية الوقت الإضافي الكبيرة، حيث تتطلب العقود النقدية ضرورة دفع مقابل كافة الأوقات الخاصة بالسفر. ونظراً لأن العديد من الأعمال بالشركة تتطلب زمناً طويلاً خلال السفريات وتكاليف كبيرة للإستعداد للسفر، فقد وافقت الإدارة وتقبل العاملون مثل هذا الأمر.

وإنتهيت فعلاً من اجراء تقييم وإختبار بشكل منعمق للرقابة الداخلية في دائرة الأجور والأفراد وتوصلت إلى إستنتاج مؤداه عدم وجود اوجه معنوية للقصور. وشملت الإختبارات كل من: البطاقات الزمنية، الإستقطاعات، معدلات الأجر، إعداد كافة الإقرارات الخاصة بضريبة الأجور، شيكات الأجور، وكافة الجوانب الأخرى للأجور.

وكجزء من إختبارات نهاية العام للأجور، يجب عليك القيام بالتحقق من كافة الأجور، المستحقة وأيضاً بالتحقق من كافة الضرائب المستحقة والضرائب المستقطعة. وتتضمن الأجور الصناعية المستحقة الأيام الست الأخيرة من أيام العمل بالسنة الحالية. ويقوم العميل بحساب الأجور المستحقة وفقاً لنسبة ٦٠٪ من إجمالي الأجر للفترة التالية، وتم تسجيل ذلك عن طريق إجراء قيد تسوية يتم عكسه في الفترة التالية.

المطلوب

ذكر إجراءات المراجعة التي عليك إتباعها للتحقق من الأجور المستحقة، ضرائب الأجور المستقطعة، وضرائب الأجور المستحقة.

١٦-٢٦ (الهدف ١٦-٢) عند مراجعة شركة Lurnet الصناعية، توصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه عدم كفاية الرقابة الداخلية بسبب عدم وجود فصل بين الواجبات، وكنتيجة لذلك، تم إتخاذ قرار بإجراء زيارة مفاجئة لعملية دفع الأجور في أحد الشهور قبل تاريخ إعداد العميل لقائمة المركز المالي. ونظراً لأن المراجع لم يسبق له القيام بهذه التجربة من قبل، فلايعلم مايجب إتباعه في مثل هذا الموقف.

المطلوب

أ- ما هو الغرض من الزيارة المفاجئة لعملية دفع الأجور؟

ب- ما هي اجراءات المراجعة الأخرى التي يستطيع المراجع تنفيذها لتحقيق نفس الأهداف؟

جـ- ناقش الاجراءات التي يجب أن يطلب المراجع من العميل القيام بها حتى يتمكن من ملاحظة ومتابعة دفع الأجور خلال الزيارة المفاجئة.

د- عند إنتهاء عملية دفع الأجور، توجد على نحو متكرر شيكات لايتقدم أصحابها لصرفها. ماهي الإجراءات التي يجب إتباعها في هذه الحالة؟

١٦-٢٧ (الهدفان ١٦-١، ١٦-٣) وظفت شركة Kowl الصناعية مايقرب من ٥٠ من عمال الإنتاج، ويتم في الشركة إتباع الإجراءات التالية في مجال الأجور:

يقوم رئيس العمال بالمصنع بإجراء المقابلات مع العمال المتقدمين للعمل وعلى أساس ذلك يتم تعين العامل أو رفض تعينه. وعندما يتم التعين، يقوم العامل بإعداد نموذج «ج - ٤» (شهادة اعفاء الإستقطاعات للعامل) ويسلمها إلى رئيس العمال. ويقوم رئيس العمال بكتابة معدل الأجر للساعة للعامل الجديد في جانب من نموذج «ج - ٤) وتسليم النموذج إلى مسجل الأجور مع كتابة ملحوظة بأن العامل قد تم تعينه. ويقوم رئيس العمال بإبلاغ إدارة الأجور شفهياً بالتسويات في معدل الأجر.

ويوجد صندوق قرب باب دخول المصنع يحتوي على بطاقات زمنية فارغة. يحصل كل عامل على بطاقة زمنية في صباح يوم الاثنين، ويملؤها بالقلم الرصاص بحيث يكتب اسمه ووقت وصوله ورحيله من وإلى المصنع يومياً. وفي نهاية الأسبوع يضع العاملون البطاقات الزمنية في صندوق قريب من باب المصنع.

وفي صباح الاثنين، يتم رفع البطاقات الزمنية من الصندوق بواسطة مسجل الأجور. ويقوم أحد مسجلي الأجور بعد ذلك بتسجيل العمليات المالية للأجور بإستخدام نظام الحاسب الإلكتروني الشخصي، والذي يتم من خلاله تسجيل كافة المعلومات في يومية الأجور والتي قام المسجل بحسابها

ويتم تلقائيا إجراء تحديث لسجلات الأجور للعاملين والأستاذ العام. ويتم تلقائياً رفع العاملين من كشف الأجور في حالة عدم تسجيل بطاقات زمنية لهم.

ويتم توقيع شيكات الأجور يدوياً من قبل المدير المالي وتسليمها إلى رئيس العمال ويوزع رئيس العمال الشيكات على العاملين بالمصنع ويتخذ الترتيبات اللازمة لتسليم الشيكات إلى العمال الغائبين. ويقوم المدير المالي بتسوية حساب البنك، كما يقوم أيضاً بإعداد التقارير ربع السنوية والسنوية المختلفة لضريبة الأجور.

المطلوب

أ – أذكر أوجه القصور الأكثر خطورة في الرقابة الداخلية وأذكر التحريفات التي يحتمل أن تنتج عنها. وعند قيامك بمراجعة الأجور في هذه الشركة، ماهو الذي ستقوم بالتركيز عليه في إختبارات المراجعة؟ أشرح.

ب – أذكر إقتراحاتك لتحسين الرقابة الداخلية بالشركة بخصوص ممارسات التعين والاجراءات الخاصة بالأجور *.

١٦ ٢٨ (الهدف ١٦-٤) خلال السنة الأولى من مراجعة شركة Jones wholesale Stationery، لاحظت أن العمولات تمثل مايقرب من ٢٥٪ من إجمالي المبيعات، وهي بذلك تزيد على نحو ملحوظ عن السنوات السابقة. وأظهر الفحص الإضافي أن هناك نسباً أكبر لعمولة المبيعات في النشاط الذي تعمل الشركة فيه بالمقارنة بنسبة الشركة، وأن هناك تباينا جوهريا في العدلات وفقاً للمنتجات المباعة.

وفي وقت إتمام البيع، يقوم رجل البيع بتسجيل معدل العمولة والقيمة الإجمالية للعمولات على نسخة مكتبية من فاتورة البيع. وعند إدخال المبيعات إلى نظام الحاسب الإلكتروني الشخصي للتسجيل، وأيضاً تسجيل كل من مصروف عمولة المبيعات كطرف مدين وتسجيل عمولة المبيعات المستحقة كطرف دائن. وكجزء من تسجيل المبيعات ومصروف عمولة المبيعات، يقوم مسجل أرصدة المدينين بالتحقق من الأسعار، الكميات، معدلات العمولة، وكافة العمليات الحسابية في فاتورة المبيعات. ويتم تحديث كل من الملف الرئيسي للمدينين والملف الرئيسي لعمولة رجال البيع عندما يتم تسجيل المبيعات وعمولة المبيعات. وبعد مرور ١٥ يوم من نهاية الشهر، يتم دفع عمولات البيع عن الشهر السابق إلى رجل البيع.

المطلوب

أ – تصميم برنامج مراجعة للتحقق من مصروف عمولة البيع، بفرض عدم اجراء اختبارات مراجعة في أي جانب بالمراجعة حتى هذه اللحظة.

ب – تصميم برنامج مراجعة للتحقق من عمولات البيع المستحقة في نهاية العام، بفرض انه لم ينتج عن الإختبارات التي قمت بتصميمها في الجزء «أ» أية تحريفات جوهرية.

١٦-٢٩ (الهدف ١٦-١) كلفت بمراجعة القوائم لأحدى شركات المقاولات الكبرى المنقلة التي يملكها Henry Brown. يتم في هذه الشركة دفع الأجور للعاملين نقداً، لأن المالك يفضل ذلك لتخفيض المصروفات الكتابية ولأن العاملين يرحبون بذلك.

واكتشفت خلال المراجعة أن المبلغ الموجود في صندوق النقدية النثرية يبلغ ٢٠٠ دولار تقريباً،

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ويتضمن هذا المبلغ ١٨٥ دولار لأجور لم يتقدم أصحابها لصرفها. وأظهر الفحص الاضافي أن المالك هو الذي قرر إتباع هذا الاجراء لوضع الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها في صندوق النقدية التثرية حتى يمكن إستخدام النقدية في النفقات الاخرى. وعندما يتقدم العامل الذي لم يصرف أجره للمطالبة بالحصول عليه، يتم الدفع من صندوق النقدية التثرية. ويوجد إقتناع لدى المالك بأن هذا الاجراء يخفض عدد الشيكات التي يتم اصدارها لإستعاضة رصيد صندوق النقدية التثرية ويؤدي إلى تركيز المسئولية عن كافة التعاملات النقدية في شخص واحد، حيث يتم إستعاضة النقدية التثرية بالقدر الذي يتم صرفه عند توزيع الأجور.

المطلوب

أ – هل الرقابة الداخلية التي يتبعها المالك على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها تتسم بالكفاية؟ أشرح.

ب – نظراً لإصرار المالك على دفع الأجور نقداً، ماهي الإجراءات التي توصي بها لتوفير رقابة داخلية أفضل على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها *؟

١٦-٣٠ (الهدف ١٦-٢) تمثل تكاليف العمل في عديد من الشركات نسبة كبيرة من إجمالي المبالغ النقدية التي يتم صرفها بأي فترة محاسبية. ومن الوسائل التي يستخدمها المراجع بشكل أساسي للتحقق من العمليات المالية للأجور أن يتم إجراء إختبار تفصيلي للأجور.

وتم تكليفك للقيام بالمراجعة الستوية في شركة Joplin، وهي شركة صناعية متوسطة الحجم. وقمت باختيار عدد من العاملين الذين يعملون بالساعة لتنفيذ الإختبار التفصيلي. وفيما يلي الإطار العام لقائمة العمل التي تم إعدادها.

رقم العمود	العنوان
١	رقم العامل
٢	اسم العامل
٣	تصنيف الساعات التي عملها العامل
٤	وقت العمل الأساسي
٥	وقت العمل الإضافي
٦	معدل ساعة العمل
٧	إجمالي الأجر
	الاستقطاعات :
٨	ضرائب الضمان الاجتماعي المحتجزة
٩	استقطاعات الرعاية الطبية
١٠	الضريبة الفيدرالية المستقطعة
١١	اشتراكات النقابة
١٢	استقطاعات للمستشفيات
١٣	قيمة الشيك
١٤	رقم الشيك
١٥	رقم الحساب الذي تم التحميل عليه
١٦	وصف الحساب

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

المطلوب

أ- ماهي العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند اختيار عينة من العاملين لإجراء إختبار للأجور؟

ب- بإستخدام أرقام العمود السابق كمرجع، أذكر السجل الرئيسية التي يمكن من خلالها التحقق من المعلومات تحت كل عنوان من العناوين الجدول.

حـ - بالإضافة إلى إختبار لكشف الأجور، يقوم المراجع بتوظيف عدد من اجراءات المراجعة الأخرى عند التحقق من العمليات المالية للأجور. أذكر ٥ إجراءات إضافية يمكن توظيفها *.

حالـة عمليـة

١٦-٣١ (الهدف ١٦-٢) المحاسبان المصرح لهما Ruost & Briley يقومان بمراجعة شركة Leggen Lumber Co.، وهي شركة دولية تعمل في تجارة الجملة للأخشاب. وفي ضوء طبيعة عملها تعد الأجور ومصروف التليفون أكبر أنواع المصروفات.

ويتمثل دورك في المراجع المسئول عن كتابة برنامج المراجعة بدائرة الأجور والأفراد. وتستخدم الشركة شركة خدمة للحاسب الإلكتروني لإعداد شيكات الأجور الأسبوعية، تحديث سجلات الأجور وإعداد يومية الأجور أسبوعياً لعدد ٣٠ عامل. ويحتفظ رئيس الشركة بملفات الأفراد، كما أنه يعلم كل عامل تمام المعرفة، ويقوم بالإشتراك في العمل على نحو دائم طوال الوقت.

ويقوم كافة العاملين، عدا الرئيس، باستخدام ساعة زمنية عند دخولهم إلى مبنى الشركة يومياً. وتقوم سكرتيرة الرئيس Mary Clark يومياً بتوزيع بطاقات الزمن، مراقبة العاملين في تعاملهم مع الساعة؛ جمع البطاقات، وإعادتها فوراً إلى الملف. وتقوم بنفس الاجراء عند خروج العاملين إلى منازلهم.

وفي نهاية كل أسبوع، يقوم العاملون بحساب الساعات التي عملوها. وتفحص السكرتيرة هذه الساعات ويوافق الرئيس على البطاقات الزمنية. وتقوم السكرتيرة بإعداد نموذج مدخلات الأجور لتسليمه إلى مركز خدمة الحاسب الإلكتروني، وتحتفظ بصورة من النموذج. ويحتوى النموذج على المعلومات التالية لكل عامل:

المعلـــومـــات	المصـــدر
اسم العامل	بطاقة الزمن
رقم الضمان الاجتماعي	قائمة العمل
معدل العمل بالساعة*	قائمة معدل الأجر (وافق عليه الرئيس)
الساعات المعتادة	بطاقة الزمن
ساعات العمل الإضافي	بطاقة الزمن
الإستقطاعات الخاصة*	نموذج خاص (يعد من قبل العامل)
معلومات «ج-٤»*	نموذج «ج - ٤»
إنهاء عقد العامل*	الرئيس

ويقوم مركز خدمة الحاسب الإلكتروني بإدخال المعلومات من واقع نموذج مدخلات الأجور إلى الحاسب الإلكتروني، تحديث الملفات الرئيسية، وطباعة شيكات الأجور وسجل الأجور. ويحتوى سجل الأجور على العناوين التالية:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

اسم العامل	إستقطاعات ضريبة الضمان
رقم الضمان الاجتماعي	استقطاعات الرعاية الطبية
الساعات المعتادة	استقطاعات الضريبة الفيدرالية
ساعات العمل الإضافي	استقطاعات ضريبة الولاية
الأجور النقدية العادية	الاستقطاعات الأخرى
الأجور النقدية عن العمل الإضافي	صافي الأجر
إجمالي الأجر	رقم الشيك

ويتم إعداد سطر لكل عامل ويتم جمع اليومية. ويتم تسليم شيكات الأجور واليومية إلى السكرتيرة التي تقوم بمقارنة المعلومات في اليومية مع نموذج مدخلات الأجور، وتقوم بالتوقيع على اليومية. وبعد ذلك تسلم الشيكات إلى العميل الذي يوقع عليها ويسلمها شخصياً للعاملين. وتقوم السكرتيرة بإعادة جمع اليومية وترحيل الإجماليات إلى دفتر الأستاذ. ويتم إرسال الشيكات الملغاة بالبريد إلى الرئيس، ويقوم الرئيس بإعداد التسوية مع البنك شهرياً.

المطلوب

أ – هل توجد عمليات توثيق مفقودة من جانب مركز خدمة الحاسب الإلكتروني؟ أشرح.

ب – لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات التالية في دائرة الأجور والأفراد، أكتب ما يلائم من الاجراءات لكل من اختبارات للرقابة واختبارات اساسية للعمليات يجب ان تأخذ في الاعتبار كل من انواع الرقابة واوجه القصور عند كتابة البرنامج. ضع عنوان لكل اجراء، حيث يكون اما اختبار للرقابة او اختبار أساسي للعمليات.

حـ – عدل برنامج المراجعة بنمط التصميم في الجزء «ب» إلى برنامج المراجعة بنمط الأداء.

د – قم بإعداد قائمة ببيانات المعاينة بإستخدام المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات، على النحو الذي تم توضيحه في الفصل الثاني عشر، من خلال برنامج المراجعة بالجزء «ب» ضع «أ خ ر» وباقي العوامل الخاصة بالمعينة على النحو الذي تراه ملائما. لاتفترض انك قمت فعلا بأداء اية اختبارات.

* تم إدراجه فقط في نموذج المدخلات للعاملين الجدد، العاملين الذين تم إنهاء عقودهم وفي التعديلات

الفصل السابع عشر:

مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات: إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والدائنون

Audit of the Acquisition and Payment Cycle: Tests of Control, Substantive testes of Transactions, and accounts payable

مجرد أن الأداء قد تم العام الماضي على هذا النحو لايعني أنه قد تم بشكل صحيح

تم تكليف Harrison Eggers للقيام بعمله كشريك في مراجعة شركة Equipment Leasing Co.، وتمثلت الخطوة الأولى التي قام بها في فحص أوراق العمل بالسنة السابقة. وبناء على ممارسته للمراجعة في شركات الإستئجار، كان Egger يعلم أن تقييم القدرة على تحصيل مقبوضات الإستئجار تمثل جانباً حيوياً بالمراجعة. وبالتالي، أمضى وقتاً كبيراً في فحص العمل الذي تم تنفيذه بشأن مقبوضات الإستئجار.

وتعد الإجراءات التحليلية عنصراً هاماً في تقييم مخصص مقبوضات الإستئجار المشكوك فيها. وتم إعداد جدول، يتم الإضافة إليه كل عام، لتوضيح تاريخ كل من مقبوضات الإستئجار والمخصص، حيث يتم إظهار أرصدة أول المدة، الإضافات خلال العام، التخفيضات، وأرصدة اخر المدة. وتم حساب النسب التالية لتوضيح العلاقات بين تفاصيل مقبوضات الإستئجار وحساب المخصص. ويظهر جدول الإجراءات التحليلية الذي يتم ترحيله من عام لأخر كل من الإتجاهات والمقارنات عبر الزمن.

ومن الأمثلة الهامة للإجراءات التحليلية التي يتم إستخدامها لتدعيم حساب المخصص، يتم حساب نسبة شطب المقبوضات غير القابلة للتحصيل بالسنة الحالية من رصيد حساب المخصص في نهاية السنة الماضية. وتشير أوراق العمل إلي أن رصيد اخر المدة للمخصص هذ العام سيكون ملائماً إذا كان:

- رصيد المخصص للعام السابق يتساوى تقريباً مع المشطوب بالفترة الحالية (كدليل على ملائمة التقدير بالسنة السابقة) و
- نسبة مخصص مقبوضات الإستئجار المشكوك فيها للسنة الحالية تقترب من النسب بالسنوات السابقة.

وقد فكر Egger في هذا التحليل طويلاً وبشكل جاد، وكلما فكر أكثر كلما شعر أكثر بالضيق. وبعد ذلك قام بدراسة بيانات مقبوضات الإستئجار وأدرك ان حياة الإستئجار المتوسط تبلغ ثلاث سنوات. ويعني ذلك في ضوء الإيراد الناتج عن الإستئجار أن الإستئجار لن يكون قابلاً للتحصيل لمدة ثلاث سنوات وليس لمدة سنة واحدة. وبالتالي، يجب أن يكون رصيد حساب المخصص في فترة من الزمن كافياً لتغطية المشطوب لثلاث سنوات وليس لسنة واحدة. فإذا كان هذا التفكير صحيحاً، سيدرك Egger أن مخصص الاستئجار المشكوك في تحصيله يوجد به تخفيض يتسم بالأهمية النسبية في نهاية

السنة السابقة وفي العديد من السنوات السابقة أيضاً.

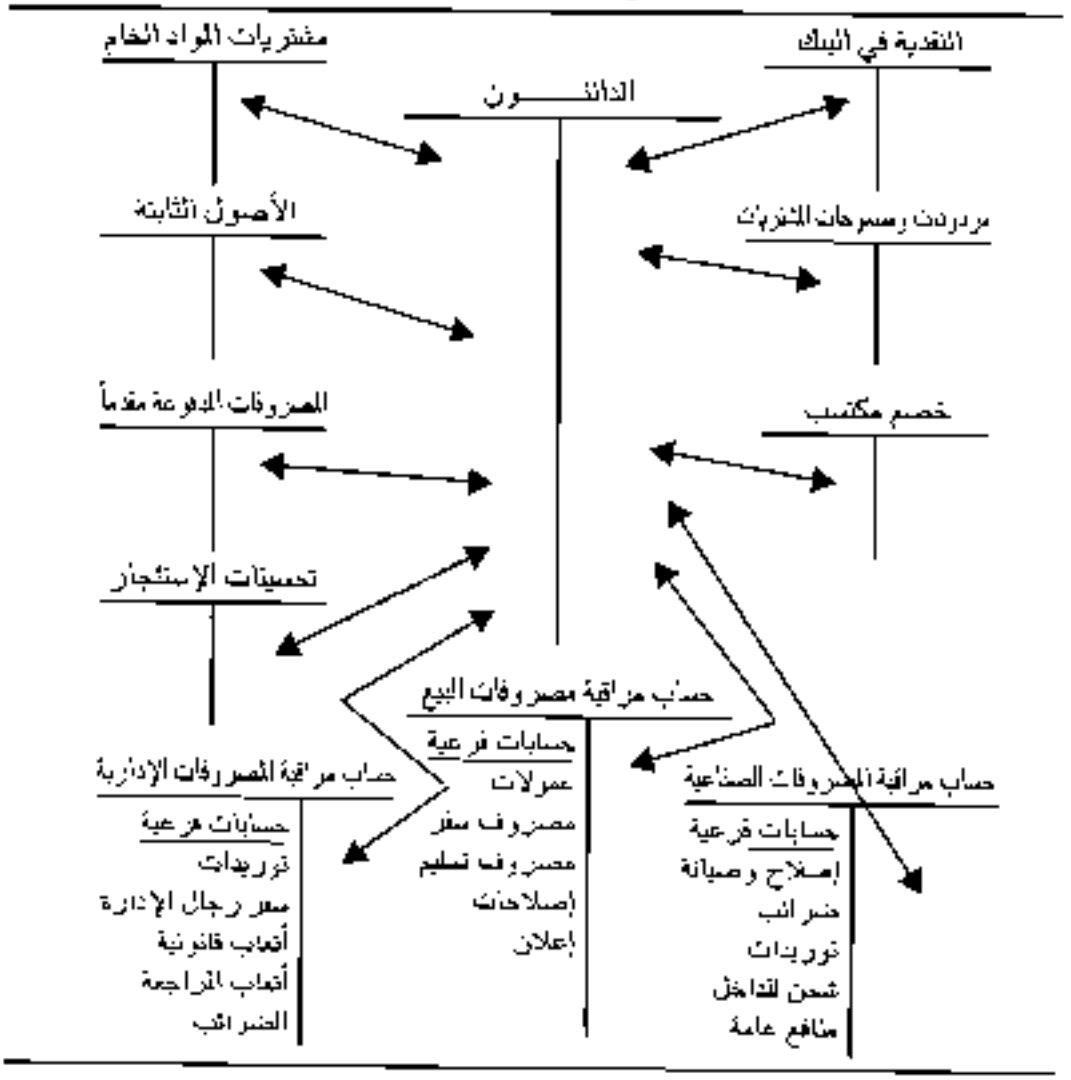
ولاتعني هذه النتائج التي اكتشفها Egger أن هناك مشكلة في القوائم المالية لهذه الشركة فقط، بل تتضمن عدم قيام منشأة المحاسبة التي يعمل بها ببذل العناية المهنية في عمليات المراجعة التي نفذتها، ويتوافر الآن لديه ولدى منشأة المحاسبة التي يعمل بهامعرفة، في وقت تنفيذ المراجعة، عن وجود تحريفات بالقوائم المالية لشركة Equipment Leasing. ويجب أن تأخذ منشأة المحاسبة هذه المعرفة بالاعتبار في ضوء متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، وبصفة خاصة القسم ٥٦١ من معايير المراجعة الذي يتعلق **بالإكتشاف اللاحق لوجود حقائق في تاريخ إصدار المراجع لتقديره.**

* * * *

تتمثل الدائرة الرئيسية الثالثة من دوائر العمليات المالية التي سيتم مناقشتها في هذا الكتاب في دائرة الحيازة والمدفوعات عن البضائع والخدمات التي يتم الحصول عليها من الأطراف الخارجية. وتتضمن حيازة البضائع والخدمات عناصر مثل حيازة المواد الخام، المعدات، المهمات، المنافع العامة، الإصلاحات، الصيانة، والبحث والتطوير. ولاتشمل الدائرة حيازة خدمات العاملين ودفع مقابل لها، كما لاتشمل التحويلات والتوزيعات الداخلية للتكاليف داخل المنظمة. حيث يمثل النوع الأول جزءاً من دائرة الأجور والأفراد، بينما يتم مراجعة النوع الثاني كجزء من التحقق من الأصول والإلتزامات بشكل فردي. ولاتتضمن دائرة الحيازة والمدفوعات حيازة رأس المال وإعادة دفع رأس المال (الفائدة المدينة وحق الملكية) والتي سيتم تناولها على نحو منفصل في الفصل العشرين.

سيتم دراسة دائرة الحيازة والمدفوعات في الفصلين السابع عشر والثامن عشر. وفي هذا الفصل سيتم تكرار المناقشة التي سبق تقديمها عن الرقابة الداخلية في الفصول السابقة.

الشكل ١٧ ٩
الحسابات في دائرة الحيازة والمدفوعات



وسيتناول الجزء الأول من الفصل طبيعة دائرة الحيازة والمدفوعات، بما في ذلك المستندات والسجلات ووظائفها الأساسية والرقابة الداخلية بها. وسيتم في القسم الثاني مناقشة إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات لأنواع الرقابة الداخلية الرئيسية المرتبطة بالدائرة. أما الجزء الأخير فسيتم من خلاله تغطية الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين والتي تشكل حساباً رئيسياً بقائمة المركز المالي. وسيتم التركيز على العلاقات بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة. أما الفصل الثامن عشر، فسيتم فيه إختبار الأرصدة العديدة الأخرى الهامة لحسابات قائمة المركز المالي والتي تمثل جزءاً من دائرة الحيازة والمدفوعات. وتتضمن هذه الحسابات كل من المعدات الصناعية، المصروفات المدفوعة مقدماً، والإلتزامات المستحقة. وسيناقش الفصل أيضاً الإختبارات لحسابات قائمة الدخل التي تتضمنها دائرة الحيازة والمدفوعات.

وتشمل دائرة الحيازة والمدفوعات فئتين متميزتين من العمليات المالية: حيازة البضائع والخدمات والمدفوعات النقدية الخاصة بهذه الحيازة. وتمثل مردودات ومسموحات المشتريات فئة أخرى من العمليات المالية، ولكنها لاتتسم قيمتها بالأهمية النسبية في معظم الشركات.

ويوجد عدد كبير ومتنوع من الحسابات في دائرة الحيازة والمدفوعات في الشركة النموذجية بالمقارنة مع أية دائرة أخرى. ويفحص ميزان المراجعة في شركة Hillsburg Hardware بالفصل الخامس، يلاحظ أن الحسابات التي تتأثر بدائرة الحيازة والمدفوعات قد تم تعريفها بالحرف «ح» في العمود الأيمن. ويلاحظ أولاً أن الحسابات التي تتأثر بالدائرة تشمل حسابات الأصول، الالتزامات، والمصروفات، وحسابات الدخل المتنوعة، وثانياً، يوجد عدد كبير من الحسابات التي تتأثر بالدائرة. وبذلك لايوجد مايدعو للدهشة إذا علمنا أن وقت المراجعة الذي يتم تخصيصه في مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات يزيد بكثير عن الوقت الذي يتم فيه مراجعة أية دائرة أخرى.

ويوضح الشكل ١٧-١ تدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة في دائرة الحيازة والمدفوعات. وحتى يتسم الشكل ببساطة العرض، تم عرض ثلاثة حسابات فقط من حسابات المراقبة وهي التي تتعلق بفئات المصروفات الرئيسية الثلاث التي تستخدمها معظم الشركات. وتم توضيح أمثلة لحسابات المصروفات الفرعية في كل حساب من حسابات المراقبة.

ويوضح الشكل ١٧-١ أن كل عملية مالية إما تكون مدينة أو تكون دائنة لحسابات الدائنين. ونظراً لأن العديد من الشركات تقوم بإجراء عمليات الحيازة مباشرة عن طريق الشيكات أو من خلال صندوق النقدية النثرية، فإن الشكل يتسم بالبساطة الشديدة. وسنفترض أن العمليات المالية للمدفوعات النقدية سيتم تشغيلها على النحو الذي يتم فيه تشغيل كافة العمليات الأخرى.

طبيعة الدائرة Nature of The Cycle

الهدف التعليمي ١٧-١: وصف دائرة الحيازة والمدفوعات ومايتعلق بها من مستندات، سجلات، وظائف، والرقابة الداخلية

تشمل دائرة الحيازة والمدفوعات القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والخدمات لتنفيذ الأعمال. وتبدأ عادة الدائرة بإصدار أمر الشراء من الموظف المرخص له القيام بذلك حتى يتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج الشركة إليها وتنتهي بدفع مقابل هذه المنافع التي تم إستلامها. وعلى الرغم من أنه سيتم في المناقشة التالية التركيز على مايحدث في الشركات الصناعية الصغيرة التي تقوم بإنتاج المنتجات الملموسة وبيعها إلى أطراف ثالثة، إلا أن نفس المبادئ التي سيتم تناولها قابلة للتطبيق في شركات الخدمات، الوحدات الحكومية، أو أي نوع آخر من المنظمات.

ويعرف الجدول ١٧-١ الوظائف الأربع للأعمال في الدائرة النموذجية للحيازة والمدفوعات. ويوضح الجدول العلاقات بين فئات العمليات، الحسابات، وظائف الأعمال، والمستندات والسجلات. وسيتم في هذا القسم مناقشة وظائف الأعمال والمستندات المرتبطة بها. وبالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية التي تعمل على منع الأخطاء والمخالفات والتأكد من سلامة الأصول.

تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

يمثل طلب البضائع والخدمات من قبل أفراد العميل نقطة البداية بالدائرة. ويتوقف الشكل الفعلي للطلب والموافقة المطلوبة له على طبيعة البضائع والخدمات وسياسة الشركة.

طلب الشراء. يتم طلب البضائع والخدمات من قبل شخص مرخص له القيام بذلك. وقد يتمثل في طلب حيازة بعض المواد يقوم به رئيس العمال أو مشرف المخزن، طلب إصلاح من الخارج يقدمه الأفراد بالمصنع أو بالإدارة، أو طلب للتأمين يتم بواسطة نائب الرئيس المسئول عن الأصول والمعدات.

أمر الشراء. مستند يتم فيه تعريف كل من وصف، كمية، والمعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التي ترغب الشركة في شرائها. ويتم عادة إستخدام هذا المستند لتوضيح الترخيص بحيازة البضائع والخدمات.

الرقابة الداخلية. يعد وجود الترخيص الملائم جانباً حيوياً في هذه الوظيفة لأنه يؤكد أنه يتم حيازة البضائع والخدمات لأغراض مرخص بها بالشركة ويؤدي إلى تجنب حيازة عناصر على نحو مفرط أو على نحو مفرط أو على نحو لاضرورة له. وتسمح معظم الشركات بوجود ترخيص عام لحيازة إحتياجات التشغيل المعتادة مثل المخزون في مستوى محدد، مع وجود ترخيص لحيازة الأصول الرأسمالية أو العناصر المماثلة لها في مستوى اخر. وعلى سبيل المثال، يتطلب حيازة أصول ثابتة في حدود قيم نقدية خاصة موافقة مجلس الإدارة، يتم الموافقة على حيازة بعض العناصر التي لاتتسم نسبياً بالتكرار، مثل بوالص التأمين وعقود الخدمات طويلة الأجل، من قبل أعضاء معينين في

الجدول ١٧-١

فئات العمليات المالية، الحسابات، وظائف الأعمال، والمستندات والسجلات المرتبطة في دائرة الحيازة والمدفوعات

فئات العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والسجلات
الحيازة	المخزون الأصول الثابتة المصروفات المدفوعة مقدما تصيئات الإستجار الدائنون المصروفات الصناعية مصروفات البيع المصروفات الإدارية	تشغيل أوامر الشراء	طلب الشراء أمر الشراء
		إستلام البضائع والخدمات التعرف على الإلتزامات	تقرير الإستلام يومية الحيازة تقرير ملخص عمليات الحيازة دابورة الشراء مذكرة الدين حزمة الايصالات الملف الرئيسي للدائنين ميزان المراجعة للدائنين كشف المورد
المدفوعات النقدية	النقدية بالبنك (من المدفوعات النقدية) الدائنون الخصم المكتسب	تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية	الشيك يومية المدفوعات النقدية

الإدارة، كما يتم الموافقة على التوريدات والخدمات المتعلقة بالتكاليف التي تقل قيمتها عن حدود معينة بواسطة رؤساء الإدارات والمشرفين، ويتم تسجيل بعض أنواع المواد الخام والتوريدات بشكل تلقائي عندما تكون مستويات يتم تحديدها مسبقاً، ويحدث ذلك عادة عن طريق الإتصال المباشر مع الحاسبات الإلكترونية لدى الموردين.

وبعدما يتم الموافقة على عمليات الحيازة المطلوب إجراؤها، يجب إعداد أمر لإقتناء البضائع أو الخدمات. ويتم إصدار الأمر إلى المورد لشراء عنصر محدد بسعر معين وتسليمه في وقت محدد. ويكون الأمر عادة مكتوب وهو يمثل مستنداً قانونياً كعرض للشراء. وفي معظم العناصر الروتينية، يتم إستخدام أمر الشراء لتوضيح عرض الشراء.

ومن المتعارف عليه في الشركات أن يتم إنشاء إدارة للمشتريات للتأكد من مدى كفاية جودة البضائع والخدمات وفقاً للحد الأدنى من السعر. وحتى يتم توفير رقابة داخلية جيدة، لايجب أن تتحمل إدارة المشتريات مسئولية الترخيص بعمليات الحيازة أو إستلام البضائع. ويجب أن يكون هناك ترقيم مسبق لأوامر الشراء، كما يجب أن تشمل هذه الأوامر أعمدة ومساحات كافية لتخفيض إحتمال الإغفال غير المتعمد بالنموذج عندما يتم الأمر بشراء البضائع.

إستلام البضائع والخدمات Receiving Goods and Services

يعد إستلام الشركة للبضائع أو الخدمات من قبل المورد نقطة حيوية بالدائرة لأنها تمثل النقطة التي تقوم عندها معظم الشركات بإثبات التعرف على عمليات الحيازة والإلتزامات المرتبطة بها في دفاترها لأول مرة. وعند إستلام البضائع، تتطلب الرقابة الداخلية الجيدة أن يتم فحص المواصفات، الكمية، تاريخ الوصول، وحالة البضائع.

تقرير الإستلام. مستند يتم إعداده عند ورود البضائع الملموسة لإثبات مواصفات البضائع، كمية البضائع التي تم استلامها، تاريخ الإستلام، وباقي البيانات المناسبة الأخرى. ويتم إستلام البضائع والخدمات في الوضع الطبيعي للأعمال في التاريخ الذي يتعرف فيه عادة العميل على الإلتزامات التي تتعلق بالحيازة.

الرقابة الداخلية. يوجد لدى معظم الشركات إدارة للإستلام تعمل على كتابة تقرير الإستلام الذي يمثل دليلاً على إستلام وفحص البضائع. ويتم عادة إرسال نسخة واحدة إلى المخزن وإرسال نسخة أخرى إلى إدارة الدائنين لتلبية إحتياجاتهم من المعلومات. وحتى يتم منع السرقة وسوء الإستخدام، يكون من الضروري توفير رقابة مادية Physically Controlled من وقت الإستلام حتى يتم صرف البضائع. ويجب أن يتمتع الأفراد الذين يعملون في إدارة الإستلام بالاستقلال عنكل من العاملين في المخزن وإدارة المحاسبة. وأخيراً، يجب أن يتم إثبات تحويل مسئولية البضائع بالدفاتر المحاسبية عندما يتم نقلها من الإستلام إلى التخزين ومن التخزين إلى التصنيع.

التعرف على الإلتزامات Recognizing the Liability

يتطلب التعرف الملائم على الإلتزامات الخاصة بإستلام البضائع والخدمات وجود تسجيل يتسم بالدقة ويتم إجراؤه في الوقت الملائم Prompt and Accurate. ويكون لبدء التسجيل أثر معنوي على القوائم المالية المسجلة والمدفوعات النقدية الفعلية، وبالتالي يجب توخي الحذر الشديد لتضمين عمليات الحيازة الفعلية فقط وفقاً لقيمها الصحيحة.

يومية الحيازة. تمثل دفتر يومية يتم فيه إثبات العمليات المالية الخاصة بالحيازة. ويتضمن دفتر يومية

الحيازة المفصل كل عملية مالية للحيازة. ويحتوى عادة على تبويبات متعددة لمعظم أنواع الحيازة الهامة مثل شراء المخزون، الإصلاحات، الصيانة، المهمات، إدخال الدائنين، والمتنوعات المدينة والدائنة. وقد يتضمن دفتر يومية الحيازة أيضا العمليات المالية للمردودات والمسموحات المتعلقة بالحيازة إذا لم يتم إستخدام دفتر يومية مستقل لذلك. ويمكن إستخراج يومية الحيازة بأى وقت من عمليات الحيازة التي تتضمنها ملفات الحاسب الإلكتروني. ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية إلى الملف الرئيسي للدائنين، كما يتم ترحيل إجماليات اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

تقرير تلخيص عمليات الحيازة. هو مستند يتم التوصل إليه باستخدام الحاسب الإلكتروني يتم فيه تلخيص عمليات الحيازة في فترة زمنية. ويحتوى التقرير النموذجي على معلومات تم تحليلها إلى المكونات الأساسية مثل تبويب الحساب، نوع المخزون والقسم.

فاتورة البائع (المورد). مستند يوضح أمور مثل مواصفات وكمية البضائع والخدمات المشتراه، السعر بما في ذلك قيمة الشحن، شروط الخصم النقدي، وتاريخ إعداد الفاتورة. ويعد مستنداً أساسياً لأنه يحدد كمية المال الذي تدين به الشركة لصالح المورد مقابل الحيازة.

مذكرة المدينونية. مستند لتوضيح التخفيض في القيمة المستحقة للمورد بسبب رد البضائع أو السماح بالإحتفاظ بها دون مقابل. ويأخذ عادة نفس الشكل الخاص بفاتورة البائع ولكنه يدعم التخفيضات في أرصدة الدائنين بدلاً من الزيادة.

حزمة الإتصالات. مستند يستخدم على نحو متكرر بواسطة المنظمات لتوفير وسائل رسمية لتسجيل ومراقبة عمليات الحيازة. ويشمل الإيصال قائمة توضع أعلاه أو مجلد لاحتواء المستندات المناسبة مثل أمر الشراء، صورة من إيصال الحرمة للبضائع، تقرير الإستلام، وفاتورة البائع. وبعدما يتم الدفع، يتم إضافة الشيك إلى حزمة الإيصالات.

الملف الرئيسي للدائنين. ملف يتم فيه تسجيل العمليات المالية الفردية للحيازة، المدفوعات النقدية، ومردودات ومسموحات الحيازة لكل مورد. ويتم تحديث هذا الملف من ملفات العمليات المالية للحيازة، المردودات والمسموحات، والمدفوعات النقدية التي توجد بالحاسب الإلكتروني. ويجب أن يتساوى مجموع أرصدة الدائنين الفردية بالملف الرئيسي مع مجموع أرصدة الدائنين بالأستاذ العام. وستظهر المخرجات المطبوعة من الملف الرئيسي للدائنين الذي يخص كل مورد على حده المعلومات التالية: رصيد أول المدة للدائنين، كل عملية حيازة، المردودات والمسموحات الخاصة بالحيازة، المدفوعات النقدية، والرصيد الختامي. ولاتحتفظ معظم الشركات بملف رئيسي للدائنين يخص كل مورد. وتقوم هذه الشركات بدفع المبالغ للموردين على أساس فاتورة كل مورد على حده، وبالتالى سيتساوى إجمالي قيم الفواتير غير المدفوعة للموردين بالملف الرئيسي مع إجمالي رصيد الدائنين.

ميزان المراجعة للدائنين. قائمة تحتوى على القيمة المستحقة لكل مورد أو عن كل فاتورة أو حزمة إيصالات عند نقطة من الزمن. ويتم إعداده مباشرة من الملف الرئيسي للدائنين.

كشف المورد. قائمة يقوم المورد بإعدادها شهرياً لتوضيح رصيد أول المدة، عمليات الحيازة، المردودات والمسموحات، المدفوعات التي تمت إلى المورد، والرصيد الختامي. وتعبر هذه الأرصدة والأنشطة عن مايراه المورد بشأن العمليات المالية التي وقعت خلال الفترة ولاتعبر عما يراه العميل محل المراجعة. وفيما عدا القيم المتنازع عليها والفروق الزمنية يجب أن يحدث تماثل بين كل من الملف الرئيسي للدائنين وكشف المورد.

الرقابة الداخلية. في بعض الشركات، يتم تسجيل الالتزامات التي تنشأ عن عمليات الحيازة وفقاً لإستلام البضائع والخدمات، ويتم تأجيل ذلك في بعض الشركات الأخرى حتى يتم إستلام فاتورة المورد (فاتورة الشراء). وفي كلتا الحالتين، يجب أن تتحمل إدارة الدائنين مسئولية التحقق من مدى ملائمة عمليات الحيازة. ويتم ذلك عن طريق مقارنة التفاصيل في أمر الشراء، تقرير الإستلام، وفاتورة المورد، لتحديد مدى صحة العناصر التالية بفاتورة المورد: المواصفات، الأسعار، الكميات، الشروط، إجراءات الشحن. ويتم أيضاً التحقق من عمليات الضرب والجمع وتوزيع الحساب.

ومن عناصر الرقابة الهامة التي يجب مراعاتها في إدارتي الدائنين والتشغيل الإلكتروني للبيانات، الا يقوم الأفراد الذين يسجلون عمليات الحيازة بالتعامل مع النقدية والأسهم القابلة للتعامل في السوق وباقي الأصول الأخرى. ومن الضروري توافر أنواع من الرقابة مثل وجود مستندات وسجلات ملائمة، وجود إجراءات مناسبة لمسك الدفاتر، وإجراء فحص محايد على الأداء خلال تنفيذ الوظيفة الخاصة بالدائنين في الشركة.

تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية Processing and Recording Cash Disbursements

يتم الدفع في معظم الشركات بواسطة شيكات يعدها الحاسب الإلكتروني من واقع المعلومات التي يتضمنها ملف العمليات المالية للحيازة وقت إستلام البضائع والخدمات. ويتم عادة إعداد الشيكات في صورة نموذج متعدد النسخ، بحيث يتم إرسال النسخ الأصلية للشخص الذي يتم الدفع له، ويتم حفظ نسخة من الشيك مع فاتورة المورد وباقي المستندات المداعمة الأخرى، ويتم حفظ النسخة الثانية في ملف مرتب رقمياً. وفي معظم الحالات يتم تسجيل الشيكات على نحو فردي في ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية.

الشيك. وسيلة لدفع المستحق عن عمليات الحيازة عندما يحل أوان الدفع. وبعدما يتم توقيع الشيك من شخص يتوافر لديه الترخيص للقيام بذلك، يعد الشيك أحد الأصول. وبالتالي، يجب إرسال الشيكات الموقعة بالبريد بواسطة الشخص الذي وقع عليها أو شخص يعمل تحت إشرافه. وعندما يحصل المورد على المال، ويعتبر بنك العميل محل المراجعة الشيك مسدداً، يشار إلى الشيك على أنه شيك ملغى.

يومية المدفوعات النقدية. دفتر يومية يتم التسجيل فيه للعمليات المالية للمدفوعات النقدية. ويمكن التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية في أي وقت من واقع العمليات المالية التي تتضمنها ملفات الحاسب الإلكتروني. ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية إلى الملف الرئيسي للدائنين، كما يتم الترحيل من إجماليات اليومية إلى الأستاذ العام بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الرقابة الداخلية. تشمل أهم أنواع الرقابة الداخلية في وظيفة المدفوعات النقدية توقيع الشيكات بواسطة شخص تتوافر له السلطة الملائمة لذلك، فصل المسئوليات المتعلقة بتوقيع الشيكات وتنفيذ وظيفة الدائنين، وإجراء فحص جيد للمستندات الداعمة بواسطة الشخص الذي يوقع على الشيك في الوقت الذي يتم فيه التوقيع.

ويجب وجود ترقيم مسبق للشيكات، كما يجب طبعها على ورق خاص حتى يكون من الصعب تعديل اسم الشخص الذي سيتم الدفع إليه أو تعديل قيمة الشيك. ويجب توخي الحذر عند توفير الرقابة على الشيكات التي لم تستخدم بعد والشيكات التي تم إعتبارها ملغية والشيكات التي تم التوقيع عليها. ومن المهم أيضاً أن توجد وسيلة لإلغاء المستندات الداعمة لمنع إعادة إستخدامها لتدعيم شيك آخر في وقت لاحق. ومن الوسائل المتعارف عليها في هذا الصدد كتابة رقم الشيك على المستندات الداعمة.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات
Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

الهدف التعليمي ١٧-٢: تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والمدفوعات وتقدير خطر الرقابة المرتبط

في ظل المراجعة النموذجية، تشمل أكثر الحسابات التي تستغرق مراجعتها وقتاً كبيراً للتحقق منها بواسطة الإختبارات التفصيلية ثلاثة رصيد في حسابات المدينين، المخزون، الأصول الثابتة، الدائنين، والمصروفات. ومن هذه الحسابات الخمسة، يرتبط أربع منها بشكل مباشر مع دائرة الحيازة والمدفوعات. وبالتالي يمكن أن يحدث توفير كبير بصافي وقت المراجعة إذا إستطاع المراجع أن يخفض الإختبارات التفصيلية للحسابات باستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية فيما يتعلق بعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية. وبالتالي لن يكون الأمر مداعاة للدهشة إذا احتلت كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات إهتماماً كبيراً في دائرة الحيازة والمدفوعات لأداء المراجعة على نحو جيد، خاصة إذا توافر لدى العميل رقابة داخلية فعالة.

هل تقوم الشركات بتبديد المال

يشغل Howard Schultz منصب رئيس منشأة المراجعة «دالاس للتعامل مع أرصدة الدائنين». وتتخصص هذه المنشأة في تحليل عمليات الحيازة والمدفوعات النقدية لعملائها. وذكر Schultz في مقال نشر بصحيفة Wall Street Journal أن المراجعين الذين يعملون في منشأته اكتشفوا أن العملاء يدفعون إلى الموردين الذين يتعاملون معهم بأكثر من المبالغ التي يدينون بها لهم. وفيما يلي جزء من المقال:

خلال التعامل مع مايزيد عن ١٠٠٠ شركة، لاحظنا ظهور نفس الأخطاء بشكل منتظم مما أدى إلي اقتناعنا بأنه يتم دفع مبالغ بأكثر من القيم المستحقة عند تنفيذ البيع والشراء. وتبدأ هذه المشكلة عادة من واقع حقيقة أن الأشخاص أو الإدارات في معظم الشركات الكبرى الذين يصدرون أوامر الشراء لايقومون بدفع الأموال الخاصة بفواتير الشراء...

ومما يزيد المشكلة تعقيداً أن الموردين يقدمون عروضاً مغرية جداً للسعر ومسموحات خاصة مما يؤدى إلى تقلب الأسعار من شهر لاخر، وأحياناً من يوم لأخر. وتؤدى هذه الأساليب التسويقية الترويجية، التي تتراوح من تقديم خصم محدود بمدة معينة إلى عروض باستعادة الأموال المدفوعة للشراء، إلى تحويل الفواتير البسيطة إلى مستندات معقدة. ولايتوافر لدى معجلي المدفوعات في الشركات المساهمة عادة الوقت للتدقيق في التفاصيل بما يكفل التحقق من حصول الشركة على إمكانية التعامل كطرف دائن في كافة عمليات الخصم الخاصة التي تقدم لها. كما يقدم العديد من الموردين عروضاً تتضمن الرد الكامل للأموال وحوافز أخرى بعد إتمام البيع– ولكن لا تطالب الشركات التي قامت بالشراء بالتعامل كطرف دائن في مثل هذه المواقف.

وأشار Schultz إلى أن الشركات يمكنها تخفيض دفع المبالغ بأكثر من المستحق بإتباع الاستراتيجيات التالية:

- إعادة تقييم عمليات الشراء والبيع عن طريق تحسين الاتصال بين إدارتي التسويق والتمويل.
- الحذر من التعامل مع النظم التقنية، حيث قد تكون هذه النظم معقدة بالنسبة للعاملين الكتابيين.
- الإنتباه لفترات الذروة والفترات الإنتقالية، حيث تكون الشركات عرضة للوقوع في الأخطاء خلال هذه الفترات.
- الإنتباه لحالات الدفع بأكثر من المبالغ المستحقة، بما في ذلك الفشل المتكرر في الحصول على ميزة المسموحات التجارية أو الخصم على المدفوعات التي تم القيام بها مبكراً.

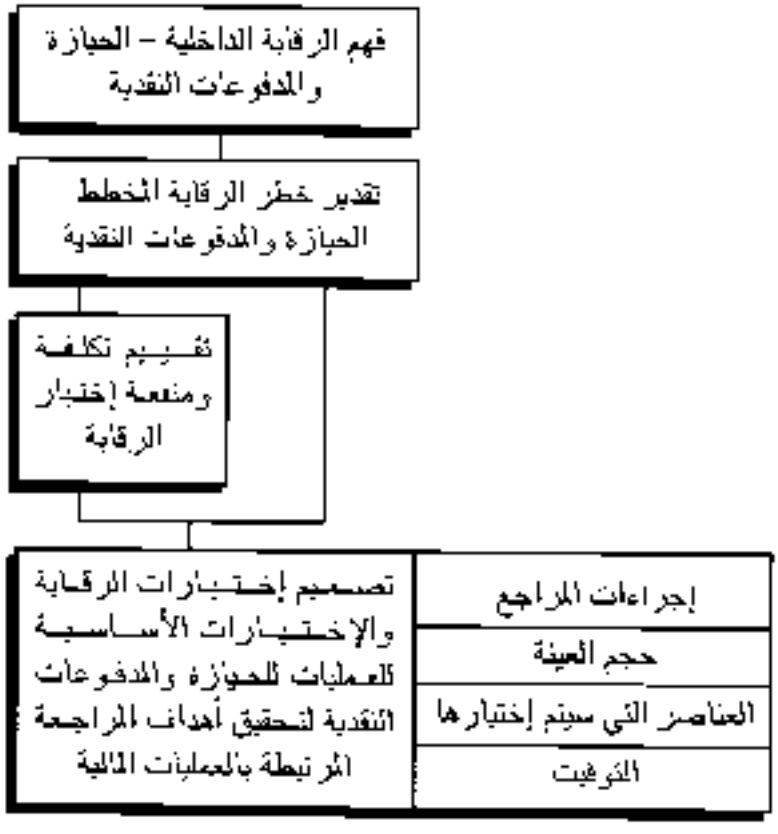
المصدر Howard Schultz, "Washing the Sin of Overpayment, Wall Street Journal, August, 1993, P.A. 12.

يمكن تقسيم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والمدفوعات إلى نوعين رئيسيين: إختبارات لعمليات الحيازة Tests of acquisitions وإختبارات للمدفوعات Tests of Payments. وتتعلق إختبارات عمليات الحيازة بثلاثة وظائف من الوظائف الأربع التي سبق مناقشتها سابقاً بهذا الفصل: تشغيل أوامر الشراء، إستلام البضائع والخدمات، والتعرف على الإلتزامات. أما الإختبارات الخاصة بالمدفوعات فتتعلق بالوظيفة الرابعة، تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية.

وسيتم مرة أخرى إستخدام أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية التي تم التوصل إليها في الفصول من الخامس إلى التاسع كإطار يتم الرجوع إليه في تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية. ويجب أن يقوم المراجع في كل هدف بإجراء نفس التشغيل المنطقي الذي سبق التعرض له في الفصول السابقة. حيث يجب أن يقوم المراجع أولا بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تحديد أنواع الرقابة المتوافرة فعلاً. وبعدما يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الفعلية وأوجه القصور في الرقابة لكل هدف، يجب التوصل إلى تقدير مبدئي عن خطر الرقابة في كل هدف. وعند هذه النقطة، يجب أن يحدد المراجع أنواع الرقابة التي سيتم إختبارها للإختبار حتى يتم تدعيم التقدير المبدئي لخطر الرقابة. حيث يتم بناء الإختبارات الأساسية للأخطاء والمخالفات النقدية المرتبطة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئي والإختبارات المخططة. وبعدما يتوصل المراجع إلى إجراءات المراجعة لكل هدف، يتم دمج الإجراءات في برنامج للمراجعة يمكن تنفيذه على نحو كفء. ويوضح الشكل ١٧-٢ ملخصاً لهذه المنهجية. ويشبه هذا الشكل الملخص الذي تم إستخدامه في الفصل الحادي عشر عند التعامل مع المبيعات والنقدية المحصلة.

الشكل ١٧-٢

منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والأجور



وعبرة أخرى تؤكد هذه المنهجية على أهمية تحديد إجراءات المراجعة الملائمة، حجم العينة، العناصر التي سيتم إختيارها، والتوقيت.

التحقق من عمليات الحيازة Verifying Acquisitions

يلخص الجدول ١٧-٢ أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة المتعارف عليها، والإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية. ويوجد إفتراض أساسي في الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة يتمثل في وجود دفاتر يومية منفصلة لتسجيل كافة عمليات الحيازة.

وعند دراسة الجدول ١٧-٢، يكون من المهم أن يتم ربط كل: أنواع الرقابة الداخلية بالأهداف، إختبارات الرقابة بالرقابة الداخلية، والإختبارات الأساسية للعمليات بالمخالفات والأخطاء النقدية التي قد توجد أولا توجد في ضوء وجود أنواع للرقابة أو وجود أوجه قصور في الرقابة بالنظام. ويجب التذكير أن إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها في عملية من عمليات المراجعة ستتنوع وفقاً لطبيعة الرقابة الداخلية وباقي الظروف الأخرى.

يتم تسجيل عمليات الحيازة للبضائع والخدمات التي تم إستلامها، بما يتفق مع مصالح العميل الأفضل (الوجـــود). إذا إقتنع المراجع أن الرقابة لدى العميل تتسم بالملائمة بشأن هذا الهدف، يمكن تخفيض الإختبارات الخاصة بالعمليات المالية غير المناسبة أو التي لا وجود لها بشكل كبير. ومن المحتمل أن يؤدي وجود أنواع ملائمة من الرقابة إلى منع العميل من إدراج عمليات مالية تتعلق بالمصروفات أو الأصول التي تتم أساساً لتحقيق منفعة للإدارة أو لباقي العاملين بالآخرين بدلاً من ان تهدف لتحقيق منفعة للوحدة الاقتصادية التي يتم مراجعتها.

وفي بعض الحالات توجد عمليات مالية غير ملائمة يمكن التعرف عليها بوضوح، مثل حيازة العاملين لعناصر شخصية غير مرخص بها أو وجود إختلاس فعلي للنقدية عن طريق تسجيل عمليات حيازة مزيفة في يومية الحيازة. وفي بعض الحالات الأخرى يكون إثبات مدى مناسبة العمليات المالية أمراً يصعب تقييمه بشكل كبير، مثل المدفوعات التي تتم لاشتراكات العضوية لرجال الإدارة في الأندية المحلية، مصروفات الاجازات مدفوعة الأجر إلى الدول الأجنبية لأعضاء الإدارة وعائلاتهم، والمدفوعات غير القانونية التي وافقت الإدارة عليها إلى المسئولين في الدول الأجنبية. فإذا كانت الرقابة على العمليات المالية غير الملائمة أو التي لا وجود لها تتسم بعدم الكفاية، يكون من الضروري إجراء فحص متعمق للمستندات الداعمة.

الشكل ١٧-٢

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، إختبارات الرقابة، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للحيازة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	نوع الرقابة الرئيسي	إختبار الرقابة المتعارف عليها	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات المالية
يتم تسجيل عمليات الحيازة للبضائع والخدمات التي تم استلامها بمايتفق مع مصالح العميل المثلى (الوجود)	- وجود طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الإستلام، وفاتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات+ - فحص عمليات الحيازة عند المستوى الملائم إلغاء المستندات لمنع إعادة استخدامها - إجراء تحقق داخلي لكل من فاتورة المورد، تقارير الإستلام، أوامر الشراء وطلبات الشراء+	- فحص المستندات في حزمة الإيصالات للتعرف على مدى وجودها - فحص مايشير إلى وجود الموافقة - فحص مايشير إلى وجود الإلغاء - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- فحص يومية الحيازة، الأستاذ العام، والملف الرئيسي للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية* - فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فاتورة المورد، تقارير الإستلام، أوامر الشراء، وطلبات الشراء) - تتبع عمليات الحيازة الخاصة بالمخزون إلى الملف الرئيسي للمخزون - فحص الأصول الثابتة التي تم إقتناؤها
العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء - الترقيم المسبق والمحاسبة عن تقارير الإستلام - الترقيم المسبق والمحاسبة عن حزمة الإيصالات	- المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء - المحاسبة عن تسلسل تقارير الإستلام - المحاسبة عن تسلسل حزم الإيصالات	- التتبع من ملف تقارير الإستلام إلى يومية الحيازة* - التتبع من ملف فواتير الموردين إلى يومية الحيازة

* يمكن تطبيق هذا الإجراء التحليلي أيضاً على باقي الأهداف بما في ذلك الإكتمال، الدقة، والتوقيت.
+ يتم إستخدام تقارير الإستلام فقط للبضائع الملموسة وذلك لاتستخدم للخدمات مثل المنافع العامة والإصلاحات والصيانة، وعلى نحو معتاد تكون فواتير الموردين هي المستند المتاح.
++ يتم إختبار هذا النوع من الرقابة في العديد من عمليات المراجعة باستخدام الحاسب الإلكتروني

العمليات المالية للحيازة تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيد - مقارنة الإجمالي لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للملخصات بالحاسب الإلكتروني - الموافقة على الحيازة فيما يتعلق بالأسعار والخصم	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص ملف إجمالي مجموعة العمليات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة الهيئات، ومقارنة الإجماليات مع تقارير للملخصات++ - فحص مايشير إلى الموافقة	- مقارنة العمليات المالية المسجلة في يومية الحيازة مع فاتورة المورد، تقرير الإستلام والمستندات الداعمة الأخرى+ - إعادة حساب الدقة الكتابية في فاتورة المورد بما في ذلك الخصم والشحن
تم تبويب العمليات المالية للحيازة بشكل مناسب (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع إلى فواتير الموردين
تم تسجيل العمليات المالية للحيازة في التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم إستلام البضائع والخدمات - التحقق الداخلي	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة تواريخ تقارير الإستلام وفواتير الموردين مع التواريخ في يومية الحيازة+
تم إدراج العمليات المالية للحيازة على نحو ملائم في الملفات الرئيسية للدائنين والمخزون وتم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التوقيعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يشير إلى إجراء المقارنة	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليومية وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملفات الرئيسية للدائنين والمخزون

العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال) يؤثر عدم تسجيل عمليات الحيازة لكل من البضائع والخدمات التي تم إستلامها بشكل مباشر على رصيد الدائنين وقد ينتج عن ذلك زيادة في كل من صافي الدخل وحق الملكية. وبسبب ذلك، يهتم المراجعون عادة بشكل خاص بهدف الإكتمال. ففي بعض الحالات، يكون من الصعب تنفيذ الإختبارات التفصيلية لتحديد ما إذا كان هناك عمليات مالية لم يتم تسجيلها، ويجب أن يعتمد المراجعون على أنواع الرقابة لتحقيق هذا الغرض. أضف إلى ذلك، نظراً لأن مراجعة الدائنين تستغرق بشكل عام قدراً كبيراً من وقت المراجعة، يمكن أن يؤدي وجود رقابة داخلية فعالة يتم إختبارها بشكل مناسب إلى التوصل لتخفيض مؤثر في تكاليف المراجعة.

العمليات المالية للحيازة تم تسجيلها بشكل دقيق. نظراً لأن الدقة في العديد من الأصول، الإلتزامات، وحسابات المصروفات تتوقف على التسجيل الصحيح للعمليات المالية في يومية الحيازة، سيتوقف مدى الإختبارات التفصيلية للعديد من الحسابات بقائمة المركز المالي والمصروفات على تقييم المراجع لفعالية الرقابة الداخلية على دقة العمليات المالية المسجلة للحيازة. وعلى سبيل المثال، إذا اعتقد المراجع انه تم تسجيل الأصول الثابتة على نحو صحيح في دفاتر القيد الأولي، سيكون من الملائم أن يتم التثبت من عدد قليل من عمليات الحيازة في الفترة الحالية بالمقارنة مع حالة عدم كفاية الرقابة.

وعندما يستخدم العميل دفاتر المخزون المستمر، يمكن أيضاً تخفيض الإختبارات التفصيلية للمخزون بشكل كبير إذا اعتقد المراجع أن عمليات التخزين المستمرة تتسم بالدقة. ويتم عادة إختبار أنواع الرقابة على عمليات الحيازة التي تم إدراجها بشكل مستمر في المخزون كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة، وتمثل أنواع الرقابة على هذا الهدف جانباً رئيسياً في المراجعة. ويؤدي إدراج كل من الكمية وتكاليف كل وحدة في دفاتر المخزون المستمر إلى تخفيض إختبارات الجرد الفعلي للمخزون وإلى تخفيض الإختبارات لتكلفة كل وحدة من وحدات المخزون إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بشكل فعال.

تم تبويب عمليات الحيازة بشكل صحيح (التبويب). يستطيع المراجع أن يخفض الإختبارات التفصيلية لحسابات معينة إذا اعتقد أن الرقابة الداخلية تتسم بالكفاية بما يوفر تأكيداً مناسباً عن صحة التبويب في يومية الحيازة. وعلى الرغم من أن كافة الحسابات تتأثر بدرجة ما بوجود رقابة فعالة على التبويب، يوجد جانبين يتأثران بشكل أكبر في العمليات المالية للحيازة وهما حسابات الأصول الثابتة للفترة الحالية وكافة حسابات المصروفات للفترة مثل الإصلاحات والصيانة، المنافع العامة، والإعلان. ونظراً لأنه يتم تنفيذ إختبارات التوثيق لعمليات الحيازة كإجراءات للمراجعة في كل من حسابات الأصول الثابتة والمصروفات بالفترة الحالية للتعرف على مدى الدقة والتبويب على نحو يستغرق نسبياً الكثير من الوقت، فإن التخفيض في وقت المراجعة سيكون مؤثراً جداً لتوفير الوقت.

التحقق من المدفوعات النقدية Verifying Cash Disbursements

سيتم إستخدام نفس الصيغة الخاصة بعمليات الحيازة بالجدول ١٧-٢ في الجدول ١٧-٣ للمدفوعات النقدية. ويتمثل الإفتراض الأساسي لأنواع الرقابة وإجراءات المراجعة في وجود يوميات منفصلة للمدفوعات النقدية والحيازة. ويمكن تطبيق التعليقات الخاصة بمنهجية وتشغيل وتصميم إجراءات المراجعة لعمليات الحيازة على نحو متساو على المدفوعات النقدية.

وبمجرد مايستقر المراجع على الإجراءات التي سيستخدمها، يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية على نحو متزامن. وعلى سبيل المثال، بالنسبة للعمليات المالية التي سيتم إختيارها للفحص من يومية الحيازة، يتم فحص فاتورة المورد وتقرير الإستلام في نفس الوقت الذي يتم فيه

فحص الشيك الملغى المرتبط بهما. وهكذا يتم إجراء التحقق بشكل كفء بدون تخفيض فعالية الإختبارات.

معاينة الصفات لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Attribute Sampling for Tests of Controls and Substautive Tests of Trunsaction

نظراً لأهمية إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات لكل من الخيازة والمدفوعات النقدية، فإنه من المتعارف عليه إستخدام معاينة الصفات فى هذا الجانب من المراجعة. ويشبه هذا المنهج ما تم إستخدامه لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المبيعات الذي سبق التعرض له في الفصل الثاني عشر. ويجب ملاحظة أنه، برغم ذلك، من خلال الرجوع إلي معظم أهداف المراجعة الأساسية المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم عرضها، يكون لمعظم الصفات الهامة في دائرة الخيازة والمدفوعات أثر نقدي مباشر على الحسابات. أضف إلى ذلك، تمثل معظم أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن إكتشافها تحريفا للأرباح وتكون محلاً لإهتمام كبير من جانب المراجع. وعلى سبيل المثال، قد توجد تحريفات للفاصل الزمنى بالمخزون أو عدم تسجيل صحيح لحساب من حسابات المصروفات. وبسبب ذلك، يتسم معدل الإستثناء المحتمل الذي يختاره المراجع عند إختبار العديد من الصفات فى هذه الدائرة بالإنخفاض النسبي. ونظراً لأن القيم النقدية للعمليات المالية الفردية في الدائرة تغطى مدى واسع، فإنه من المتعارف عليه أن يتم فصل العناصر الكبيرة وغير العادية وإختبارها بنسبة ١٠٠٪.

الجدول ١٧-٣

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ، إختبارات الرقابة ، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمدفوعات النقدية

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	نوع الرقابة الرئيسي	إختبار الرقابة المتعارف عليه	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها لتعليات المالية
يتم تسجيل المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات التي تم إستلامها فعلاً (الوجود)	-الفصل الملائم في الواجبات بين التعامل في أرصدة الدائنين ومسئولية توقيع الشيكات - فحص المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مرخص له ذالك - الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات الداعمة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات	- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة - المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة - فحص ما يشير إلى وجود الموافقة	- فحص يومية المدفوعات النقدية، الأستاذ العام، والملف الرئيسي للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية. - تتبع الشيك الملغى إلى القيود المرتبطة في يومية الحيازة و فحص اسم من سيتم الدفع إليه والقيمة التي سيتم دفعها - فحص الشيك الملغى للتعرف على الترخيص المرخص له، التظهير اللاحق، والإلغاء من قبل البنك - فحص المستندات الداعمة كجزء من إختبارات عمليات الحيازة
العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق والحماية عن الشيكات - إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول	- الحماية عن تسلسل الشيكات -فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات في كشف البنك (توفير اثبات عن المدفوعات النقدية)
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والترحيل - الإعداد الشهري لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل	- فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الحيازة المرتبطة بها والقيود في يومية المدفوعات النقدية - إعادة حساب الجمع - إعداد إثبات المدفوعات النقدية
تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم - التحقق الداخلي من التبويب	-فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات - فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات عن طريق الرجوع إلى فواتير الموردين ويومية الحيازة

* يمكن تطبيق هذا الاجراء التحليلي أيضاً على باقي الأهداف الاخرى بما في ذلك الاكتمال ، الدقة والتوقيت

تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية سرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك - التحقق الداخلي	- فحص كشوف الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها - فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي	- مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية - مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء البنك
تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو اجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام	- فحص مايشير إلى وجود التحقق الداخلي - فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح اتمام المقارنة	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملف الرئيسي للدائنين

الدائنـــــون Accounts Payable

الهدف التعليمي ١٧-٣: مناقشة طبيعة الدائنين ووصف أنواع الرقابة المرتبطة بها

تمثل أرصدة الدائنين إلتزامات مستحقة نتيجة إستلام البضائع والخدمات في إطار نشاط العمل العادي. ويصعب أحيانا التفريق بين أرصدة الدائنين وحسابات الالتزامات المستحقة، ولكن من المفيد أن يتم تعريف الالتزام على أنه رصيد دائن إذا كانت القيمة الإجمالية للإلتزام معروفة وتشكل دينا في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وبذلك تتضمن أرصدة الدائنين الإلتزامات التي تنشأ عن حيازة المواد الخام، المعدات، المنافع العامة، والأنواع العديد الأخرى من البضائع والخدمات التي يتم إستلامها قبل نهاية العام. ويمكن أيضاً تعريف الفائيية العظمى من أرصدة الدائنين عن طريق وجود فواتير الموردين التي تعبر عن الإلتزام. كما يجب أن يتم التمييز أيضاً بين أرصدة الدائنين والإلتزامات التي تتم بين الشركة والغير مقابل دفع مقدار محدد من الفائدة. فإذا تضمن الإلتزام دفع أي قدر من الفائدة، يجب أن يسجل كأوراق دفع، إلتزام تعاقدي، إلتزام عن الرهن، أو سند.

ويلخص الشكل ١٧-٣ منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين. وتتماثل هذه المنهجية مع تلك التي تم إستخدامها للمدينين في الفصل الثالث عشر. ومن المتعارف عليه أن تتسم أرصدة الدائنين بالاهمية النسبية وهكذا قد توجد عديد من الأخطار الطبيعية. وغالباً ما لاتتسم الرقابة الداخلية على الدائنين بالفعالية لاعتماد معظم الشركات على إعداد الموردين للفواتير وتذكير للشركات بالفواتير التي لم يتم دفعها بعد. ولذلك يجب تنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين على نحو مكثف.

الشكل ١٧-٣
منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين



إعتبارات الأهمية النسبية

يوجد في معظم الشركات عدد كبير من العمليات المالية للحيازة والمدفوعات النقدية ورصيد أو أكثر من أرصدة قائمة المركز المالي التي تتسم بالأهمية النسبية مثل الدائنون والأصول الثابتة. كما يوجد أيضاً عديد من الحسابات التي لاتتسم بالأهمية النسبية مثل المصروفات المدفوعة مقدماً ومستحقات معينة.

إعتبارات الخطر الطبيعي

تختلف الأخطار الطبيعية من شركة لأخرى بهذه الدائرة. ومن الأمثلة التي يحتمل أن يوجد بها خطر طبيعي مرتفع، مايلي:
- الإستبدال الكبير للأصول الثابتة.
- العمليات المالية للوحدات المرتبطة ذات التأثير الكبير.
- شراء البضائع والخدمات للتوريد المالي أو الخاصة بالمعدات.

إعتبارات خطر الرقابة

تختلف إلى حد كبير أنواع الرقابة الداخلية من شركة لاخرى بهذه الدورة. وتفتقر عادة الشركات الصغرى إلى وجود فصل بين الواجبات وأنواع الرقابة الأخرى. أما الشركات الكبرى، عادة، ولكن ليس دائماً، مايتوافر بها رقابة داخلية فعالة على عمليات الحيازة والمدفوعات النقدية.

الرقابة الداخلية Internal Control

يمكن توضيح اثار الرقابة الداخلية على الإختبارات الخاصة بالدائنين من خلال مثالين. سيفترض في المثال الأول أن العميل يوجد لديه نظام فعال جداً للرقابة الداخلية الخاصة بتسجيل العمليات المالية للحيازة وسداد الإلتزامات التي تنشأ عنها. ويتم توثيق إستلام البضائع في الوقت الملائم عن طريق إستخدام تقارير إستلام سابقة الترقيم، حزم إيصالات سابقة الترقيم، وإعداد وتسجيل كفء وفي التوقيت الصحيح في كل من ملف العمليات المالية للحيازة والملف الرئيسي للدائنين. ويتم أيضاً القيام بالمدفوعات النقدية في الوقت الذي تستحق فيه، ويتم تسجيلها فوراً في كل من ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية والملف الرئيسي للدائنين. ويتم شهرياً، إجراء تسوية بين كل من الأرصدة الفرعية للدائنين بالملف الرئيسي وكشف المورد، ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العام بواسطة شخص محايد. وفي ظل هذه الظروف، يجب أن يتطلب التحقق من أرصدة الدائنين قدراً ضئيلاً من الجهد في المراجعة إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال.

أما في المثال الثاني، فيفترض أنه لايتم إستخدام تقارير استلام، ويؤجل العميل تسجيل عمليات الحيازة حتى يتم سداد المدفوعات النقدية، ونظراً لضعف المركز المالي، يتم عادة دفع الفواتير بعد

مرور عدة أشهر على تاريخ الإستحقاق . وعندما يواجه المراجع هذا الموقف ، سيوجد إحتمال كبير بحدوث تخفيض في أرصدة الدائنين ، وبالتالي سيكون من الضروري في ظل هذه الظروف أن يتم اجراء إختبارات مكثفة تفصيلية لأرصدة الدائنين لتحديد ما إذا كان رقم الدائنين المدرج بقائمة المركز المالي قد تم إدراجه بشكل صحيح .

وسبق فعلاً مناقشة أهم أنواع الرقابة الداخلية على أرصدة الدائنين كجزء من رقابة وتسجيل الحيازة والمدفوعات النقدية . وبالإضافة إلى هذه الأنواع ، من الضروري إجراء تسوية شهرية بين كشوف الموردين والإلتزامات المسجلة وبين الملف الرئيسي للدائنين والأستاذ العام . ويجب أن يقوم بذلك شخص محايد .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

الهدف التعليمي ١٧-٤: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للدائنين

يتسم إستخدام الإجراءات التحليلية في دائرة الحيازة والمدفوعات بالأهمية مثلما الحال في كافة الدوائر الأخرى . ويوضح الجدول ١٧ - ٤ الإجراءات التحليلية الخاصة بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دائرة الحيازة والمدفوعات والتي يمكن إستخدامها في إكتشاف الجوانب التي يفضل إجراء فحصاً إضافياً بها .

ويتمثل أحد أهم صور الإجراءات التحليلية التي تمكن من اكتشاف التحريفات بأرصدة الدائنين في مقارنة إجمالي مصروفات العام الحالي بما تم في العام السابق . وعلى سبيل المثال ، بمقارنة مصروفات المنافع العامة مع ما يقابلها بالسنة السابقة ، يمكن أن يحدد المراجع مدى تسجيل الفاتورة الأخيرة للمنافع العامة بالسنة المالية . وتعد مقارنة المصروفات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة إجراء تحليلياً فعالاً فيما يتعلق بالدائنين لوجود ثبات نسبي بالمصروفات من سنة لأخرى . ومن أمثلة ذلك ، الإيجار ، المنافع العامة ، وباقي المصروفات الأخرى التي يتم السداد عنها على نحو منتظم .

الشكل ١٧-٤

الإجراءات التحليلية في دائرة الحيازة والمدفوعات

الإجراء التحليلي	التحريف المحتمل
مقارنة أرصدة حسابات المصروفات المرتبطة بالحيازة مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في الدائنين والمصروفات
فحص قائمة بالدائنين للتعرف على الدائنين غير العاديين ، الذين لايمثلون الموردين ، والذين يتعاملون بالفائدة	التحريف المتعلق بالتبويب للإلتزامات التي لاتتعلق بالتجارة
مقارنة الأرصدة الفردية للدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات
حساب النسب المالية مثل نسبة المشتريات إلى الدائنين ، والدائنين إلى الإلتزامات المتداولة	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للإختبارات التفصيلية
Balance - Related Audit Objectives for Tests of Details

الهدف التعليمي ١٧-٥: تصميم وتنفيذ الإختبارات التفصيلية للدائنين

يتمثل الهدف العام في مراجعة الدائنين في تحديد ما إذا كان رصيد الدائنين قد تم تحديده والإفصاح عنه بشكل ملائم. ويمكن تطبيق ثمانية أهداف من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها بالفصل الخامس على الدائنين. حيث لايمكن تطبيق القيمة القابلة للتحقق.

ويجب أن يلم المراجع بالفرق بين مايتم التركيز عليه عند مراجعة الإلتزامات وما يتم التركيز عليه عند مراجعة الأصول. فعندما يتم مراجعة الأصول، يجب أن يتركز الإهتمام على التأكد من عدم وجود زيادة برصيد حساب الأصل. وبعد وجود تسجيل للأصل دائماً محل شك ويتم التحقق منه عن طريق المصادقة، الفحص الفعلي، وإختبار المستندات الداعمة. ولايجب أن يتجاهل المراجع بالتأكيد إمكانية حدوث تخفيض بالأصل، ولكن تظل الحقيقة أن المراجع يهتم بشكل أكبر بإمكانية وجود زيادة وليس بإمكانية وجود تخفيض. ويتم إتباع منهج معاكس عند التحقق من أرصدة الإلتزامات، أي أن التركيز الأكبر ينصب على إكتشاف التخفيض بالإلتزامات أو إغفال تسجيل الإلتزامات.

وينتج الفرق في التركيز عند مراجعة الأصول والإلتزامات بشكل مباشر عن المسئولية القانونية للمراجعين. فإذا وجد المستثمرون من الملاك، الدائنون، وباقي المستخدمين في وقت لاحق لإصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها زيادة في حق الملكية بالقوائم المالية على نحو يتسم بالأهمية النسبية، يكون من المحتمل رفع قضية ضد منشأة المحاسبة. ونظراً لأن الزيادة في حق الملكية يمكن أن تنشأ إما عن زيادة في الأصول أو عن تخفيض في الإلتزامات، سيكون من الطبيعي أن يركز المراجع على هذين النوعين من التحريفات. ويتسم احتمال رفع قضية ضد المراجع والفوز بها نتيجة الفشل في إكتشاف التخفيض في حق الملكية بالإنخفاض.

وعلى الرغم من ذلك، يجب أن تتجنب مهنة المراجعة التركيز الشديد على حماية المستخدمين من الزيادات في حق الملكية في مقابل تجاهل التخفيضات. فإذا حدث تخفيض بشكل ثابت بالأصول مع وجود زيادة بشكل ثابت في الإلتزامات بعدد كبير من الشركات التي يتم مراجعتها، فمن المحتمل أن تنخفض قيمة معلومات القوائم المالية لإتخاذ القرارات. وبالتالي، على الرغم من أنه يعد طبيعياً أن يركز المراجعون على إمكانية الزيادة في الأصول والتخفيض في الإلتزامات، يعد إكتشاف الأنواع العكسية من التحريفات مسئولية أساسية أيضاً للمراجع.

الإختبارات التفصيلية للدائنين Tests of Details of Accounts Payable

يمكن أيضاً تطبيق نفس أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق إستخدامها كإطار يتم الرجوع إليه للتحقق من المدينين بالفصل الثالث عشر على الإلتزامات، مع إجراء ثلاثة تعديلات طفيفة. ويتمثل الفرق الأكثر وضوحاً عند التحقق من الإلتزامات في عدم إمكانية تطبيق هدف القيمة القابلة للتحقق. ويتمثل الفرق الثاني في هدف الحقوق والإلتزامات. فالنسبة للأصول، يهتم المراجع بحق العميل لإستخدام والتخلص من الأصول. وبالنسبة للإلتزامات، يهتم المراجع بإلتزامات العميل عن دفع الخصوم. فإذا لم يكن على العميل إلتزام بدفع الخصوم، فلايجب أن يتم تسجيلها كخصوم. وقد سبق مناقشة الفرق الثالث: عند مراجعة الإلتزامات يتم التركيز على البحث عن التخفيضات وليست الزيادات.

ويتضمن الجدول ١٧-٥ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإجراءات المتعارف عليها

للإختبارات التفصيلية للأرصدة للدائنين. وستتنوع إجراءات المراجعة الفعلية بشكل ملحوظ بناء على طبيعة الوحدة الإقتصادية، الأهمية النسبية للدائنين، طبيعة وفعالية الرقابة الداخلية والخطر الطبيعي.

إختبارات الإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة Out - of - Period Liabilities Tests

نظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات في حسابات الإلتزامات، يعد إجراء إختبارات للإلتزامات التي لاتتعلق بالفترة للدائنين أمراً هاماً. ويتوقف مدى الإختبارات التي يتم إجرائها لإكتشاف الأرصدة غير المسجلة للدائنين، يشار إلى ذلك عادة بالبحث عن أرصدة الدائنين التي لم يتم تسجيلها Search for unrecorded Accounts Payable، بشكل كبير على خطر الرقابة المقدر ومستوى الأهمية النسبية للرصيد المحتمل للحساب. ويتم تطبيق نفس إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها لكشف المستحقات غير المسجلة على هدف الدقة. وتمثل إجراءات المراجعة التالية الإختبارات النموذجية.

الجدول ١٧-٥

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تطبيقات
إتفاق أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين مع الملف الرئيسي المرتبط بها، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع قائمة الدائنين - تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام. - تتبع الفواتير الفردية للموردين إلى الملف الرئيسي فيما يتعلق بالأسماء والقيم	- لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات - ما لم تكن أنواع الرقابة تتسم بالقصور، يجب أن يكون التتبع إلى الملف الرئيسي محدوداً
- أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين تعبر عن الأرصدة الموجودة فعلاً (الوجود)	- التتبع من قائمة الدائنين إلى فواتير الموردين وكشوف الموردين - مصادقة الدائنين، والتركيز على القيم الكبيرة وغير العادية	- عادة ما تمثل إهتماماً قليلاً لأن الإهتمام الأساسي يتعلق بالتخفيضات
الأرصدة الفعلية للدائنين تم إدراجها في قائمة الدائنين (الإكتمال)	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة (أنظر المناقشة)	- تعد هذه إختبارات أساسية للمراجعة عند مراجعة الدائنين
تم إدراج أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو دقيق (الدقة)	تنفيذ نفس الإجراءات التي يتم إستخدامها لهدف الوجود والإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة	عادة، يتم التركيز في هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلاً من الإغفال
تم تبويب أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو ملائم (التبويب)	فحص قائمة والملف الرئيسي للوحدات المرتبطة، أوراق الدفع أو الالتزامات الأخرى التي يتم دفع فوائد عنها، المستحقات طويلة الأجل، والارصدة الدائنة	تعد المعرفة بمجال عمل العميل أمراً حيوياً للقيام بتنفيذ هذه الإختبارات

تم تسجيل العمليات المالية في دورة الحيازة والمدفوعات في الفترة الملائمة (التوقيت)	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة (أنظر المناقشة) - تنفيذ الإختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلي للمخزون (انظر المناقشة) - إختبار المخزون الذي يتم نقله (انظر المناقشة)	تعد إختبارات جوهرية للمراجعة الخاصة بالدائنين. ويشار إليها بإختبارات الفاصل الزمني
يوجد على الشركة إلتزامات لسداد الخصوم التي تم إدراجها ضمن الدائنين (الإلتزامات)	فحص كشوف الموردين ومصادقة الدائنين	عادة، لا يتم الإهتمام بذلك عند مراجعة الدائنين لأن كافة أرصدة الدائنين تمثل إلتزامات
تم عرض والإفصاح عن الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	فحص القوائم للتعرف على فصل أرصدة الوحدات المرتبطة ذات الأهمية النسبية، وأيضاً للتعرف على فصل الإلتزامات طويلة الأجل، والإلتزامات التي يتم دفع فوائد عنها	عادة لايمثل ذلك مشكلة

الهدف التعليمي ١٧-٩: معرفة أهمية الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة في إطار مراجعة أرصدة الدائنين والإختبارات المتعارف عليها

فحص التوثيق الأساسي للمدفوعات النقدية التالية. يهدف هذا الإجراء من إجراءات المراجعة إلى إكتشاف المدفوعات النقدية التي تتم بالفترة المحاسبة التالية عن إلتزامات حدثت في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويتم إختبار المستندات الداعمة لتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص إلتزامات للفترة الحالية. وعلى سبيل المثال، إذا تم إستلام المخزون قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، سيتم توضيح ذلك في تقرير الإستلام. وعلى نحو متكرر، يتم إختبار مستندات المدفوعات النقدية التي تم القيام بها بالفترة التالية لعدة أسابيع، خاصة عندما لايسدد العميل الفواتير في الوقت المناسب. ويجب تتبع أي دفع للنقدية يتعلق بإلتزام يخص الفترة الحالية إلى ميزان المراجعة للدائنين للتحقق من أنه تم إدراج ذلك الإلتزام ضمن الالتزامات.

فحص التوثيق الأساسي للفواتير التي لم يتم دفع قيمتها لعدة أسابيع تالية لنهاية العام. يتم تنفيذ هذا الإجراء بنفس الشكل الذي يتم فيه تنفيذ الإجراء السابق ويؤدي أيضاً نفس الغرض. ويتمثل الفرق الوحيد بين الإجرائين في أن الأجراء الحالي يتم تنفيذه للإلتزامات التي لم يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميداني بالمراجعة وليس للإلتزامات التي تم دفع قيمتها فعلاً. وعلى سبيل المثال، في المراجعة للقوائم المالية التي يتم إصدارها في ٣١ مارس من كل عام، إذا قام المراجع بفحص التوثيق الأساسي للشيكات المدفوعة حتى ٢٨ يونيو، يجب فحص الفواتير التي لم يتم دفع قيمتها لتحديد ما إذا كانت تعبر عن إلتزامات تخص السنة المالية التي إنتهت في ٣١ مارس.

تتبع تقارير الإستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلي فواتير الموردين المرتبطة بها. يجب إدراج قيم كافة السلع المستلمة قبل نهاية الفترة المحاسبية، كما يوضح ذلك تقرير الإستلام الذي تم إصداره، ضمن رصيد الدائنين. وعن طريق تتبع تقارير الإستلام في نهاية العام وقبل نهاية العام إلي فواتير الموردين والتحقق من أنه تم إدراجها ضمن رصيد الدائنين، يقوم المراجع بإختبار الإلتزامات غير المسجلة.

تتبع كشوف الموردين التي تظهر الرصيد المستحق إلى ميزان المراجعة للدائنين. إذا إحتفظ العميل بملف كشوف الموردين، يمكن تتبع أي كشف من خلال توضيح الرصيد المستحق إلى قائمة الموردين للتحقق من أنه تم إدراجه ضمن الدائنين.

إرسال مصادقات إلي الموردين الذين يتعامل العميل معهم. على الرغم من أن إستخدام المصادقات مع الدائنين يعد أمراً غير متعارف عليه بنفس القدر الذي يتم فيه مع المشترين، إلا أنه من المعتاد إستخدام المصادقات لإختبار: أرصدة الموردين التي تم إغفالها من قائمة الموردين، العمليات المالية التي تم إغفالها، الأرصدة المحرفة للدائنين. ويعد إرسال المصادقات إلي الموردين النشطاء الذين لم يتم إدراج أرصدتهم بقائمة الموردين أداة مفيدة للبحث عن الحسابات التي تم إغفالها. ويشار إلى هذا النوع من المصادقة بمصادقة الرصيد الصفرى Zero Balance Confirmation. وسيتم تأجيل المذكرة الإضافية لمصادقة الدائنين في نهاية الفصل.

إختبارات الفصل الزمني **Cutoff Tests**

يتم إجراء إختبارات الفاصل الزمني للدائنين لتحديد ما إذا قد تم إدراج العمليات المالية التي تم تسجيلها لعدة أيام تسبق وتلى تاريخ إصدار القوائم المالية بالفترة الصحيحة. وترتبط إجراءات المراجعة الخمس التي تم مناقشتها بالقسم السابق بشكل مباشر بالفاصل الزمني لعمليات الحيازة، ولكنها تركز على التخفيضات. ففي الإجراء الأول، يكون أيضاً من الملائم إختبار المستندات الداعمة كإختبار للزيادة في أرصدة الدائنين. وعلى سبيل المثال، يمكن من خلال الاجراء الثالث تتبع تقارير الإستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلي فواتير الموردين لإختبار العمليات المالية التي لم يتم تسجيلها. وحتى يمكن إختبار قيم الزيادة للفاصل الزمني، يجب أن يتتبع المراجع تقارير الإستلام التي يتم إصدارها بعد نهاية العام إلي الفواتير المرتبطة للتحقق من أنه لم يتم تسجيلها ضمن الدائنين (ما لم تكن هذه الفواتير تمثل مخزوناً يتم نقله، وهو ما سيتم مناقشته حالاً).

ونظراً لأنه تم فعلاً مناقشة معظم إختبارات الفاصل الزمني، سيتم التوسع هنا في عرض نوعين فقط من الإختبارات: فحص تقارير الإستلام، وتحديد قيمة المخزون الذي يتم نقله.

العلاقة بين الفاصل الزمني والجرد الفعلي للمخزون. حتى يتم تحديد مدى صحة الفاصل الزمني للدائنين، من الضروري أن يتم إجراء تنسيق بين كل من إختبارات الفاصل الزمني، والجرد الفعلي للمخزون. وعلى سبيل المثال، بفرض أن المخزون عن عمليات الحيازة الذي تم إستلامه بعد ظهر ٣١ ديسمبر وبعد الإنتهاء من الجرد الفعلي للمخزون يقدر بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار. فإذا تم إدراج الحيازة في كل من الدائنين والمشتريات، ولكن لم يتم إدراجها ضمن المخزون، ستكون النتيجة وجود تخفيض قدره ٤٠٠٠٠ دولار بصافي الربح. وبالعكس، إذا لم يتم إدراج قيمة الحيازة ضمن كل من المخزون والدائنين، سيكون هناك تحريف بقائمة المركز المالي ولكن ستكون قائمة الدخل صحيحة. وتتمثل الوسيلة الوحيدة التي يمكن أن يعرف المراجع من خلالها نوع التحريف الذي حدث في التنسيق بين كل من إختبارات الفاصل الزمني وجرد المخزون.

ويجب التوصل إلى المعلومات الخاصة بالفاصل الزمني لعمليات الحيازة خلال الجرد الفعلي للمخزون. ويجب أن يفحص المراجع في هذا الوقت الإجراءات في إدارة الإستلام لتحديد ما إذا كانت كافة عناصر المخزون التي تم إستلامها قد تم جردها، كما يجب أن يسجل المراجع في أوراق العمل رقم تقرير الإستلام الأخير للمخزون الذي تم إجراء الجرد الفعلي له. وخلال العمل الميداني لنهاية العام، يجب أن يقوم المراجع باجراء إختبارات الفاصل الزمني للسجلات المحاسبية. ويجب أن يتتبع المراجع أرقام تقارير الإستلام إلى دفاتر الدائنين للتحقق من انه تم إدراجها او لم يتم إدراجها بشكل صحيح.

وعلى سبيل المثال، بفرض أن رقم تقرير الإستلام الأخير الذي يمثل المخزون الذي تم جرده فعلياً هو ٣١٦٧. يجب أن يسجل المراجع هذا الرقم للمستند ويقوم بعد ذلك بتتبعه هو والعديد من الأرقام السابقة عليه إلى فواتير الموردين المرتبطة وإلى قائمة الدائنين أو إلى الملف الرئيسي للدائنين للتحقق من أنه تم إدراجها جميعاً. وبالمثل، يجب حذف أرصدة الدائنين عن عمليات الحيازة التي تم تسجيلها في تقارير الإستلام التي تحتوى على أرقام تزيد عن ٣١٦٧ من أرصدة الدائنين.

وعندما يتم إجراء الجرد الفعلي للمخزون قبل نهاية اليوم الأخير من العام، سيظل من الضروري تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني للدائنين في وقت الجرد الفعلي بنفس الطريقة التي تم وصفها في الفقرة السابقة. أضف إلى ذلك، يجب أن يتحقق المراجع من أنه تم إضافة كافة عمليات الحيازة التي تحدث بين تاريخ الجرد الفعلي ونهاية العام إلى كل من المخزون الفعلي والدائنين. وعلى سبيل المثال، إذا قام العميل بإجراء جرد فعلي للمخزون في ٢٧ ديسمبر للعام المالي الذي ينتهي في ٣١ ديسمبر، يتم تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني في ٢٧ ديسمبر. وخلال العمل الميداني لنهاية العام، يجب أن يقوم المراجع أولا بتحديد ما إذا كان الفاصل الزمني يتسم بالدقة عندما تم إختياره في ٢٧ ديسمبر. وبعدما يتم تحديد صحة إختبارات الفاصل الزمني التي تم تنفيذها في ٢٧ ديسمبر، يجب أن يجرى المراجع إختباراً للتحقق من أن كافة عناصر المخزون التي تم إستلامها بعد إجراء الجرد الفعلي، ولكن تم إستلامها قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، قد تم إضافتها إلى كل من المخزون والدائنين.

المخزون الذي يتم نقله. يجب أن يتم في إطار مراجعة الدائنين التفريق بين حيازة المخزون التي تتم على أساس التسليم محل المشترى FoB destination والتسليم محل البائع FoB origin. ففي النوع الأول، تنتقل ملكية البضاعة إلى المشترى عند إستلام البضاعة وإدراجها ضمن المخزون. ويجب فقط إدراج المخزون الذي يتم إستلامه قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ضمن المخزون والدائنين في نهاية العام. أما إذا كانت الحيازة تتم على أساس التسليم محل البائع، يجب تسجيل كل من المخزون والرصيد الخاص بالمورد المرتبط به بالفترة الحالية إذا تم الشحن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

ويتم تحديد ما إذا كان المخزون قد تم حيازته على أساس التسليم محل المشترى أو التسليم محل البائع عن طريق فحص فواتير الموردين. ويجب أن يخضع المراجع الفواتير للبضاعة التي يتم إستلامها بعد فترة قصيرة من نهاية العام لتحديد ما إذا كانت هذه البضاعة قد تم شرائها على أساس التسليم محل البائع. وفيما يتعلق بالبضائع التي تم شحنها في تواريخ سابقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، يجب تسجيلها ضمن المخزون والموردين المرتبطين بها في الفترة الحالية إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية.

مدى الإعتماد على الأدلة Reliability of Evidence

الهدف التعليمي ١٧-٧ : التعرف على مدى الاعتماد النسبي على فواتير الموردين، كشوف الموردين، والمصادقة للدائنين

حتى يتم تحديد مدى الأدلة الملائم الذي يجب التوصل إليه للتحقق من الدائنين، سيكون من الضروري أن يتعرف المراجع على مدى الإعتماد النسبي على الأنواع الرئيسية الثلاث من الأدلة التي يتم عادة إستخدامها: فواتير الموردين، كشوف الموردين، والمصادقات.

التمييز بين فواتير الموردين وكشوف الموردين. حتى يتم التحقق من القيم المستحقة للمورد، يجب أن يفرق المراجع بين فواتير الموردين وكشوف الموردين. وعند اختبار فواتير الموردين والمستندات الداعمة المرتبطة، مثل تقارير الإستلام وأوامر الشراء، يتوصل المراجع إلى دليل يعتمد عليه بشكل كبير بشأن العمليات المالية لكل مورد. ولايعد كشف المورد دليلاً قوياً مثل الفواتير للتحقق من العمليات المالية لكل مورد لأن الكشف يتضمن فقط القيمة الإجمالية للعملية المالية. ولايتم إدراج كل من عدد الوحدات التي تم حيازتها، السعر، قيمة الشحن، وباقي البيانات الأخرى بكشف المورد. ومع ذلك، يتمتع كشف المورد بميزة - وجود الرصيد الختامي طبقاً لما هو مدرج بدفاتر المورد. أي من هذين النوعين من المستندات يعد أفضل عند التحقق من صحة رصيد من أرصدة الدائنين؟ يعد كشف المورد أفضل للتحقق من أرصدة الدائنين لأنه يحتوى على الرصيد الختامي. وعند مقارنة المراجع للفواتير الفعلية للموردين مع قائمة الموردين لدى العميل محل المراجعة لايستطيع أن يكتشف الفواتير المفقودة منها؛ وهو ما يعد الهدف الأساسي عند مراجعة الدائنين. أي من هذين النوعين من المستندات يعد أفضل عند إجراء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للحيازة؟ تعد فاتورة المورد أفضل عند التحقق من العمليات المالية لأن المراجع يقوم بالتحقق من العمليات المالية على نحو فردي، وكل فاتورة تظهر تفاصيل الحيازة.

الفرق بين كشوف الموردين والمصادقات. يتمثل الفرق الأساسي بين كشوف الموردين والمصادقات عند مراجعة أرصدة الدائنين في مصدر المعلومات. حيث يتم إعداد كشف المورد من قبل شخص ثالث محايد، ولكنها تكون في متناول العميل محل المراجعة في الوقت الذي يقوم المراجع بفحصها. ويوفر ذلك للعميل محل المراجعة الفرصة لإجراء تعديل في كشف المورد أو لتوفير كشوف معينة للمراجع. أما مصادقة الدائنين، والتي عادة ما تمثل طلبا في صورة كشف بعدد من العناصر يتم إرساله مباشرة من مكتب المراجع، فتوفر نفس المعلومات ولكن تعد أكثر قابلية للإعتماد عليها. أضف إلى ذلك، عادة ما تشمل مصادقة الدائنين طلباً عن المعلومات الخاصة بأوراق الدفع والمستحقات المقبولة على العميل محل المراجعة وأيضا عن بضاعة الأمانة التي يمتلكها المورد ويتم تخزينها لدى العميل محل المراجعة. ويوضح الشكل ١٧ - ٤ نموذجاً لمصادقة الدائنين.

ونظراً لتوافر كل من كشوف الموردين وفواتير الموردين، الذين يعدان دليلاً قابل للإعتماد عليه بشكل نسبي لأنهما يصدران عن طرف ثالث، يعد إستخدام المصادقة في مراجعة الدائنين أمر متعارف عليه بدرجة أقل من مصادقة المدينين. فإذا توافر لدى الشركة محل المراجعة رقابة داخلية جيدة وتوافرت كشوف الموردين للفحص، لايتم عادة إرسال المصادقات. ومع ذلك، عندما تتسم الرقابة الداخلية بالضعف ولاتتوافر كشوف الموردين، أو عندما يشك المراجع في مدى أمانة العميل محل المراجعة، يكون من المرغوب فيه إرسال طلبات المصادقة إلى الموردين. ونظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات في حسابات الإلتزامات، يجب أن تشمل الحسابات التي يتم مصادقتها الحسابات ذات القيم الكبيرة والحسابات النشطة، التي يبلغ رصيدها الصفر، وعينة ممثلة لباقي الحسابات.

الشكل ١٧-٤
طلب مصادقة رصيد أحد الدائنين

شركة Roger Mead ١٥ يناير ١٩٩٧

شركة جونز للمبيعات
٢١١٦ شارع ستيوارت
وانيبيل، ولاية كنتاكي ٣٦٠٢١

السادة الأعزاء:

يقوم المراجع الخاص بنا، منشأة المحاسبة Murray and Rogers، بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا. ولهذا الغرض، نرجاء إبلاغه بالمعلومات التالية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦:

١- كشوف تحتوي على كافة العناصر التي توضح قيمة ما ندين به لكم والتي لم ندفعها بعد.
٢- قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم (بما في ذلك مبالغ خصمت عنها)، بما يؤدي إلى إظهار التاريخ الأصلي، وتواريخ الإستحقاق، والرصيد غير المدفوع، الضمان، والتظهير.
٣- قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملوكة لكم.

إننا نقدر إهتمامكم بهذا الطلب. يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد.

المخلص
رئيس الشركة

وفي معظم الحالات التي يتم فيها مصادقة الدائنين، يتم القيام بذلك بعد فترة قصيرة من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ومع ذلك، إذا كان خطر الرقابة المقدر يتسم بالإنخفاض، قد يكون ممكناً مصادقة الدائنين في تاريخ فترى مبكراً مع إختبار مدى فعالية أنواع الرقابة الداخلية. وبعد ذلك إذا أشارت المصادقات إلى عدم فعالية أنواع الرقابة، يكون ممكناً أن يتم تصميم إجراءات أخرى للمراجعة لإختبار الدائنين في نهاية العام.

وعند فحص كشوف الموردين أو إستلام المصادقات، يجب إجراء تسوية بين الكشف أو المصادقة مع الرصيد في قائمة الدائنين. وعادة، ينتج الفرق عن المخزون الذي يتم نقله، الشيكات التي أرسلها العميل محل المراجعة بالبريد ولم يتسلمها المورد حتى تاريخ إعداد كشف المورد، والتأخير في تشغيل الدفاتر المحاسبية. ويتم إجراء التسوية وفقاً لطبيعتها العامة التي سبق مناقشتها في الفصل الثالث عشر عند مراجعة المدينين. وتشمل المستندات التي يتم عادة إستخدامها لتسوية الأرصدة بقائمة الدائنين مع مصادقات الدائنين أو كشوف الموردين كل من تقارير الإستلام، فواتير الموردين والشيكات الملغاة.

حجم العينة Sample Size

تختلف أحجام العينات عند إختبار الدائنين على نحو كبير، بناء على عوامل مثل الأهمية النسبية للدائنين، عدد حسابات الدائنين، خطر الرقابة المقدر، والنتائج في العام السابق. فإذا كانت أنواع الرقابة الداخلية لدى العميل محل المراجعة تتسم بالضعف، وهو ما لا يعد متعارفاً عليه للدائنين، يجب فحص معظم عناصر المجتمع والتحقق منها. وفي المواقف الأخرى، يتم إجراء قدر أقل من الإختبارات.

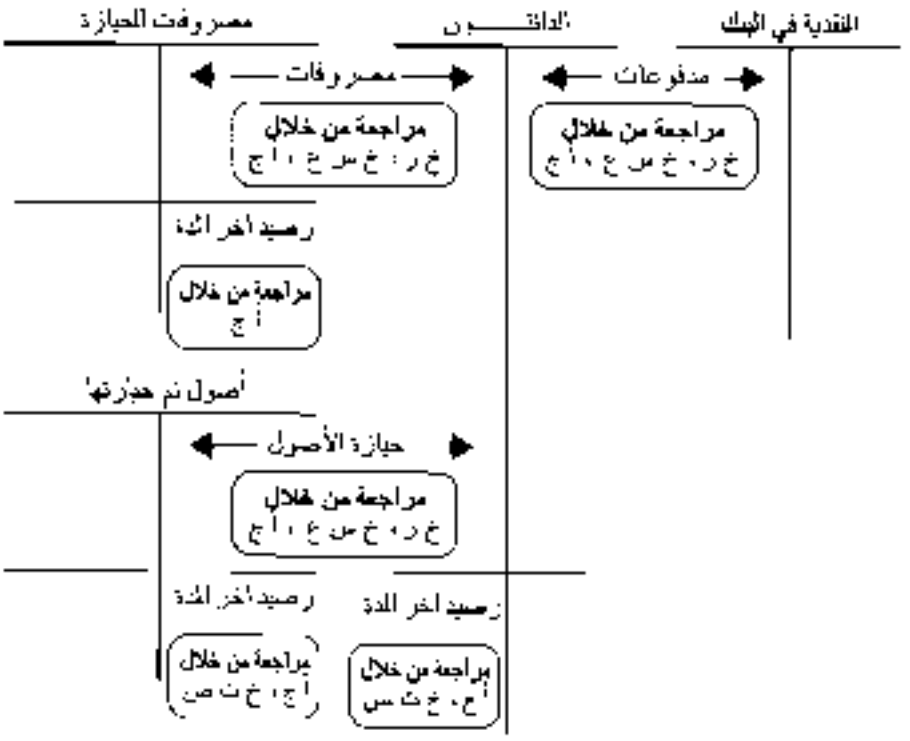
ولا تستخدم المعاينة الإحصائية على نطاق كبير عند مراجعة الدائنين كما يتم في مراجعة المدينين. حيث يكون من الصعب جداً تعرف المجتمع وتحديد حجم المجتمع عند مراجعة الدائنين. ونظراً لأن التركيز يكون على الحسابات التي تم إغفالها من حسابات الدائنين، سيكون من الضروري أن يشمل المجتمع كافة الحسابات المحتملة للدائنين.

ملخص Sumary

يوضح الشكل ١٧-٥ الحسابات الرئيسية بدائرة الخزانة والمدفوعات وأنواع اختبارات المراجعة التي يتم استخدامها لمراجعة هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً نموذج خطر المراجعة الذي سبق مناقشته بالفصل الثامن وكيف يرتبط بمراجعة دائرة الخزانة والمدفوعات.

الشكل ١٧-٥

أنواع إختبارات المراجعة بدائرة الخزانة والمدفوعات (أنظر الشكل ١٧-١ للتعرف على الحسابات)



إختبارات الرقابة (تشمل إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) «خ ر»	+	الإختبارات الأساسية للعمليات «خ س ع»	+	الإجراءات التحليلية «أ ، ج»	+	الإختبارات التفصيلية للأرصدة «خ ث ص»	=	أدلة مراجعة كافية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ ج م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

المصطلحات الأساسية

ميزان المراجعة للدائنين Accounts payable trial balance. قائمة للقيم التي يدين بها كل مورد الشركة محل المراجعة في نقطة زمنية معينة، يتم إعدادها مباشرة من الملف الرئيسي للدائنين.

الملف الرئيسي للدائنين Accounts Payable Master File. ملف للحاسب الإلكتروني يتم الإحتفاظ فيه بسجل لكل مورد عن كل عملية مالية للحيازة، المدفوعات النقدية، مردودات عن الحيازة والمسموحات عن الحيازة وأرصدة الموردين.

دائرة الحيازة والمدفوعات Acquisition & Payment Cycle. دائرة للعمليات المالية تشمل حيازة البضائع والخدمات من موردين من خارج الشركة ودفع مقابل البضائع والخدمات.

مذكرة المدينية Debit Memo. مستند يتم فيه توضيح التخفيض في القيمة المستحقة للمورد نتيجة مردودات ومسموحات البضائع.

التسليم محل البائع FOB Origin. عقد الشحن الذي يتم فيه إثبات إنتقال ملكية البضاعة إلى المشترى وقت إتمام الشحن.

التسليم محل المشترى FOB Destination. عقد الشحن يتم فيه إثبات إنتقال ملكية البضاعة إلى المشترى عند إستلام البضاعة.

إمر الشراء Purchase Order. مستند يعد بواسطة إدارة الشراء يتم فيه توضيح مواصفات البضائع والخدمات وكمياتها وباقى المعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التي تنوى الشركة شرائها.

طلب الشراء Purchase Requisition. طلب مرخص من شخص مسئول يحق له ذلك ويتم إصداره إلى إدارة المشتريات لإصدار أمر شراء لعناصر المخزون وباقى العناصر الاخري التي تستخدمها الشركة.

تقرير الإستلام Receiving Report. مستند يعد عن طريق إدارة الإستلام وقت إستلام البضائع الملموسة يوضح فيه مواصفات وكمية البضائع المستلمة، تاريخ الإستلام وباقى المعلومات المناسبة، وهو يمثل جزءاً من التوثيق اللازم لإتمام الدفع.

فاتورة المورد Vendor's Invoice. مستند يتم فيه تحديد تفاصيل المعاملات المالية للحيازة والقيمة النقدية المستحقة للمورد مقابل الحيازة.

كشف المورد Veudor's Statement. مستند يعد شهرياً بواسطة المورد، يوضح فيه الرصيد الإفتتاحي للمشترى، عمليات الحيازة، المدفوعات، والرصيد الختامي له.

أسئلة للمراجعة

١٧-١ (**الهدف ١٧-١**) أذكر حسابات الأصول الخمس، حسابات الإلتزام الثلاث، حسابات المصروفات الخمس التي تشملها دائرة الحيازة والمدفوعات في الشركة الصناعية النموذجية.

١٧-٢ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٢**) أذكر نوعاً واحداً ممكناً للرقابة الداخلية بكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمدفوعات النقدية. وفي كل نوع منها، أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليته.

١٧-٣ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٢**) أذكر نوعا واحداً ممكناً للرقابة الداخلية بكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للحيازة. وفي كل نوع منها، أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليته.

١٧-٤ (**الهـــدف ١٧-٢**) فيم العبارة التالية الصادرة عن أحد المراجعين بشأن إختبارات الحيازة والمدفوعات النقدية «عند إختيار عينة للإختبار من الحيازة والمدفوعات النقدية، يتمثل المنهج الأفضل في إختيار أحد الشهور عشوائياً وإختبار كل عملية مالية تمت به. وباستخدام هذا المنهج أتمكن من تفهم الرقابة الداخلية بشكل شامل لأنني قمت بإختبار كل شئ تم خلال الفترة. وكجزء من الإختبار الشهري، أقوم أيضاً بإختبار التسويات البنكية الإفتتاحية والختامية مع إعداد برهان النقدية للشهر. وعند الإنتهاء من هذه الإختبارات أشعر بأنني قادر على تقييم فعالية الرقابة الداخلية».

١٧-٥ (**الهدف ١٧-٢**) ماهي أهمية الخصم النقدي للعميل وكيف يستطيع المراجع التحقق من ما إذا كان تم الحصول عليه بما يتفق مع سياسة الشركة.

١٧-٦ (**الهدف ١٧-٢**) ماهو الإتفاق والإختلاف في الأهداف بين الاجرائين التاليين؟ (١) إختيار عينة عشوائية من تقارير الإستلام وتتبعها إلي فواتير الموردين المرتبطة والقيود في يومية الحيازة، والقيمة الإجمالية للحيازة، (٢) إختيار عينة عشوائية من القيود في يومية الحيازة وتتبعها إلى فواتير الموردين المرتبطة وتقارير الإستلام، مقارنة إسم المورد، نوع المواد الخام والكمية التي تم حيازتها، والقيمة الإجمالية للحيازة.

١٧-٧ (**الأهـداف ١٧-١، ١٧-٢**) إذا لم يوجد لدي العميل محل المراجعة شيكات سابقة الترقيم، ما هي التحريفات التي يحتمل وقوعها بشكل أكبر؟ وفي هذه الظروف، ماهو إجراء المراجعة الذي يستطيع المراجع إستخدامه لتعويض هذا النقص.

١٧-٨ (**الهـدف ١٧-١**) ماهو المقصود بحزمة الايصالات؟ أشرح كيف يؤدى إستخدامها إلى تحسين الرقابة الداخلية بالمنظمة.

١٧-٩ (**الهـدف ١٧-١**) أشرح لماذا يعتبر معظم المراجعين إستلام البضائع والخدمات كأهم نقطة في دائرة الحيازة والمدفوعات.

١٧-١٠ (**الأهـداف ١٧-١، ١٧-٢**) أشرح العلاقة بين إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات وإختبارات المخزون. أذكر أمثلة محددة لكيفية تأثير هذين النوعين من الإختبارات على بعضهما البعض.

١٧-١١ (**الأهـداف ١٧-٢، ١٧-٣**) أشرح العلاقة بين إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات وإختبارات الدائنين. أذكر أمثلة محددة لكيفية تأثير هذين النوعين من الإختبارات على بعضهما البعض.

١٧-١٢ (**الهـدف ١٧-٥**) قام المراجع بإختيار لكافة الفواتير التي لم يتم تسجيلها وهي موجودة بالشركة محل المراجعة في ٢٩ فبراير ١٩٩٧، وهو اليوم الأخير من العمل الميداني. أي من التحريفات التالية يحتمل إكتشافه من خلال هذا الإجراء؟ أشرح.

أ- وجود زيادة بالدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.
ب- وجود تخفيض بالدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.
جـ- وجود زيادة في مصروفات التشغيل للشهور الأثنى عشر المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦.
د- وجود زيادة في مصروفات التشغيل للشهرين الذين إنتهيا في ٢٩ فبراير ١٩٩٧*.

١٧-١٣ (**الهـــدف ١٧-٧**) أشرح لماذا يعد متعارفاً عليه لدى المراجعين إرسال طلبات مصادقة إلى الموردين ذوى الأرصدة الصفرية بقائمة الدائنين. ولكن لبعض من المتعارف عليه إستخدام نفس المنهج للتحقق من المدينين.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١٧-١٤ (**الأهـــداف ١٧-١، ١٧-٧**) فرق بين فاتورة المورد وكشف المورد. ماهو المستند الذي يعد إستخدامه مثالياً عند مراجعة دائرة الحيازة والمدفوعات وأيهما يعد متأنياً، عند مراجعة الدائنين، لماذا؟

١٧-١٥ (**الهـــدف ١٧-٧**) هل لايوجد قبول عام على مصادقة الدائنين في تاريخ فترى بالمقارنة مع المدينين. أشرح لماذا.

١٧-٦ (**الهدف ١٧-٦**) عند إختيار الفاصل الزمني للدائنين في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أشرح أهمية أن يتسق المراجع بين الإختبارات والجرد الفعلي للمخزون على أساس التسليم محل البائع في نهاية العام؟

١٧-٧ (**الهـدف ١٧-٣**) فرق بين التسليم محل البائع والتسليم محل المشتري. ماهي الإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع بشأن حيازة المخزون على أساس التسليم محل البائع في نهاية العام؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

١٧-١٨ (**الهدف ١٧ ١**) **تتعلق الأسئلة التالية بالرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل:**

أ - يجب دائما أن تشمل الرقابة الداخلية الفعالة على مشتريات المواد الخام كافة الإجراءات التالية عدا:

١ - التقرير المنتظم عن تغييرات المنتج الذي يؤثر في المواد الخام.

٢ - تحديد الإحتياجات من المواد الخام قبل إعداد أمر الشراء.

٣ - الحصول من طرف ثالث على تقارير مكتوبة عن الجودة والكمية قبل دفع قيمة المواد الخام.

٤ - الحصول على موافقة مالية قبل إجراء ترتيبات الإلتزامات المالية.

ب - يوجد للعميل Budd، الذي يعمل عميل شراء لشركة Hardware Lake الصناعية، قريب يمتلك شركة لتجارة التجزئة تعمل في أجهزة الحاسب الإلكتروني أيضاً. ورتب Budd أن يتم تسليم أجهزة الحاسب الإلكتروني من المصنع إلى شركة التجزئة على أساس البيع بسعر الجملة. وتمكن Budd من إتمام ذلك بسبب قصور الرقابة الداخلية على:

١ طلبات الشراء. ٢ - التقدية المحصلة.

٣ - سجلات المخزون المستمر. ٤ - أوامر الشراء.

حـ - أي مما يلي يمثل نوعاً من الرقابة الداخلية التي تعمل على منع إعادة عرض مستندات النقدية المدفوعة لإجراء الدفع بموجبها مرة أخرى؟

١ - يجب إعداد الشيكات التي لم يتم التوقيع عليها من خلال أفراد يتحملون مسئولية التوقيع على الشيكات.

٢ - يجب الموافقة على مستندات المدفوعات النقدية بواسطة شخصين مسئولين على الأقل من رجال الإدارة.

٣ - يجب أن يتم إثبات التاريخ في مستندات المدفوعات النقدية بعد عدة أيام قليلة من تاريخ عرض المستند لإجراء الدفع.

٤ - يجب أن يقارن رجل الإدارة الذي يوقع على الشيك ماهو مكتوب في الشيك مع المستندات وإتلاف هذه المستندات بعد ذلك.

١٧-١٩ (الأهداف ١٧-٥، ١٧-٦، ١٧-٧) تتعلق الأسئلة التالية بتجميع الأدلة في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ - عند مقارنة مصادقة الدائنين و مصادقة المدينين، تتمثل العبارة الصحيحة في:

١- يوجد قبول واسع لمصادقة الدائنين كإجراء للمراجعة عن مصادقة المدينين.

٢- يوجد قبول واسع لإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية في مصادقة الدائنين عن مصادقة المدينين.

٣- بالمقارنة مع مصادقة الدائنين، يتم في مصادقة المدينين التركيز على الأرصده الصفرية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

٤- من المحتمل على نحو أقل عند إرسال طلب مصادقة للمورد أن يتم إظهار القيمة المتوكة له بالمقارنة مع طلب المصادقة الذي سيتم إرساله للمدين، حيث سيظهر المدين المبلغ المستحق عليه.

ب - ما هو الإجراء الأمثل من إجراءات المراجعة التالية الذي يؤدي إلى التعرف على الدائنين الذين لم يتم تسجيلهم؟

١ - فحص العلاقات غير العادية بين الأرصدة الشهرية للدائنين و المدفوعات النقدية المسجلة.

٢- تسوية كشوف الموردين مع ملف تقارير الإستلام للتعرف على العناصر التي تم إستلامها قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي مباشرة.

٣ - فحص المدفوعات النقدية المسجلة التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد ما إذا كانت أرصدة الدائنين المرتبطة بها تتعلق بالفترة السابقة.

٤ - فحص أرصدة الدائنين التي تم تسجيلها مباشرة قبل و بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد ما إذا كان قد تم تدعيمها من خلال تقارير الإستلام.

حـ - عند مراجعة الدائنين، سيركز إجراء المراجعة الذي يحتمل أن يقوم به المراجع بشكل أكبر على مايزعمه الإدارة مما يلي بصفة أساسية:

١- الوجود أو الحدوث. ٢ - العرض والإفصاح.

٣ - الإكتمال. ٤ - التقييم أو التوزيع.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٧-٢٠ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٥، ١٧-٦) تمثل الأسئلة من ١ : ٨ أسئلة نموذجية بقائمة إستقصاء يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية بدائرة الحيازة والمدفوعات. وعند إستخدام قائمة الإستقصاء، تعبر الإجابة بنعم عن وجود نوع من أنواع الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابة بلا عن وجود نصور بالرقابة الداخلية:

١- هل يتم تنفيذ وظيفة الشراء من خلال أشخاص مستقلين عن وظائف الإستلام والشحن ووظائف الدائنين والإنفاق؟

٢- هل يتم إرسال كافة فواتير الموردين مباشرة من غرفة البريد إلى إدارة المحاسبة؟

٣- هل يقوم شخص محايد عن إعداد الشيك بفحص كافة تقارير الإستلام سابقة الترقيم والتسلسل الرقمي لها؟

٤- هل يتم التحقق من دقة كافة عمليات الضرب والجمع والخصم وشروط الشحن في فواتير الموردين؟

٥- هل يقوم موظف مسئول بفحص والموافقة على توزيع حساب الفاتورة قبل أن يتم تسجيلها في يومية الحيازة؟

٦- هل يتم تسجيل كافة الشيكات في يومية المدفوعات النقدية بمجرد إعدادها؟

٧ هل يتم إلغاء كافة المستندات الداعمة بشكل مناسب في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات؟

٨- هل يقوم شخص محايد بالإحتفاظ بالشيكات كعهدة بعد التوقيع عليها وقبل إرسالها بالبريد وبمنع هذا الشخص بالإستقلال عن وظائف الدائنين، الإنفاق، النقدية، و الأستاذ العام؟

المطلوب

أ- في كل سؤال مما سبق، أذكر أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي يتم تحقيقها في حالة فعالية الرقابة الداخلية.

ب في كل نوع من الرقابة الداخلية؟ أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليته.

حـ- في كل سؤال مما سبق، عرف طبيعة التحريفات المالية المحتملة إذا لم تكن الرقابة فعالة.

د- في كل تحريف محتمل في الجزء «حـ»، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن إستخدامه لتحديد ما إذا كان هناك تحريف موجود يتسم بالأهمية النسبية.

١٧-٢١ (الهدف ١٧-٢) فيمايلي بعض إجراءات إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي يتم تنفيذها بشكل متكرر في دائرة الحيازة والمدفوعات. ويتم تنفيذ كل إجراء منها من خلال العينة.

١- تتبع العمليات المالية المسجلة في يومية الحيازة إلى المستندات الداعمة، ومقارنة اسم المورد، القيم النقدية الإجمالية، والترخيص بالحيازة.

٢- المحاسبة عن تسلسل تقارير الإستلام وتتبع تقارير مختارة إلى فواتير الموردين وقيود يومية الحيازة المرتبطة بها.

٣- فحص المستندات الداعمة للتحقق من الدقة الكتابية، مناسبة توزيع الحساب، ومنطقية النفقة في علاقاتها بطبيعة النشغيل لدى العميل.

٤- فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للحيازة للتأكد من أن كل عملية مالية يتوافر فيها فاتورة معتمدة من المورد، تقرير إستلام، وأمر شراء.

٥- جمع يومية المدفوعات النقدية، تتبع ترحيل الإجمالي إلى الأستاذ العام، وتتبع ترحيل كل عملية دفع نقدي إلى الملف الرئيسي للدائنين.

٦- المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات في يومية المدفوعات النقدية وفحص كافة الشيكات الفارغة والشيكات التي تم إتلافها للتحقق من مدى ملائمة إلغائها.

٧- إعداد برهان المدفوعات النقدية لشهر ضمن الفترة المحاسبية.

٨- مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع التواريخ في يومية المدفوعات النقدية وتاريخ إلغاء البنك.

المطلوب

أ - حدد الذي يمثله كل إجراء مما سبق، هل يتمثل في إختبار للرقابة أم اختبار أساسي للعمليات.

ب- أذكر أغراض كل إجراء مماسبق.

١٧-٢٢ (الأهـــداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٦) توجد التحريفات التالية في السجلات المحاسبية لشركة Westgate Manufacturing:

١- تم تحميل مصروف التليفون (الحساب ٢١١٢) على نحو غير متعمد على الاصلاحات والصيانة (الحساب ٢١٢١).

٢- لايتم عادة تسجيل حيازة المواد الخام إلا بعد مرور عدة أسابيع بعد إستلام البضائع في ضوء عدم قيام موظف الإستلام بتصدير تقرير الإستلام إلى إدارة المحاسبة. وعندما تضغط إدارة الإئتمان لدى المورد على إدارة المحاسبة بشركة Westgate، يتم البحث عن تقرير الإستلام، تسجيل العملية المالية في يومية الحيازة، وسداد قيمة الفاتورة.

٣- يقوم مسجل الدائنين شهرياً بإعداد شيك شهري إلى شركة Story Supply عن القيمة المستحقة للفاتورة ويسلم الشيك الذي لم يتم التوقيع عليه إلى أمين الخزينة مع المستندات الداعمة المرتبطة به والتي تم الموافقة عليها فعلاً. وعندما يتسلم المسجل الشيك من أمين الخزينة يقوم بتسجيله كطرف مدين بحساب المورد ويتم إيداع الشيك بالبنك لحساب شركة وهمية تسمى Story. وبعد مرور عدة أيام يقوم المسجل مرة أخرى بتسجيل الفاتورة في يومية الحيازة ويعيد تسليم المستندات والشيك الجديد إلى امين الخزينة، ويرسل الشيك إلى المورد بعد التوقيع عليه.

٤- تم تسجيل القيمة في الشيك بيومية المدفوعات النقدية بمبلغ ٨٧، ٦٦١٢ بدلاً من ٨٧، ٦٦١٢ دولار.

٥- إستبعد مسجل الدائنين على نحو متعمد سبع شيكات بمبالغ كبيرة من التسجيل في يومية المدفوعات النقدية، وهذه الشيكات تم كتابتها وإرسالها بالبريد في ٢٦ ديسمبر، وقام بذلك حتى لايظهر رصيد سلبي لحساب النقدية في البنك بالأستاذ العام. وتم تسجيلها في ٢ يناير من السنة التالية.

٦- يتم في كل شهر تسليم تقرير إستلام مزيف إلى إدارة المحاسبة بواسطة موظف بإدارة الإستلام، وبعد عدة أيام يقوم بإرسال فاتورة للشركة بكمية البضائع التي تم طلبها من شركة صغيره يمتلكها ويديرها في المساء. ويتم إعداد الشيك ودفع القيمة عند مطابقة كل من تقرير الإستلام وفاتورة المورد بواسطة مسجل الدائنين.

المطلوب

أ- في كل تحريف مما سبق، أذكر هدف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الذي لم يتم تحقيقه.

ب- في كل تحريف مما سبق، أذكر نوع الرقابة الذي يجب أن يمنع وقوع التحريف بشكل مستمر.

جـ- في كل تحريف مما سبق، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن أن يكتشفه.

١٧-٢٣ (الأهداف ١٧-٤، ١٧-٥، ١٧-٦، ١٧-٧) تم تنفيذ إجراءات المراجعة التالية عند مراجعة الدائنين:

١- فحص المستندات الداعمة للمدفوعات النقدية لعدة أيام تسبق وتلي نهاية العام.

٢- فحص يومية الحيازة ويومية المدفوعات النقدية للأيام القليلة الأخيرة من الفترة الحالية والأيام القليلة الأولى من الفترة التالية والبحث عن العمليات المالية غير العادية.

٣- التتبع من ميزان المراجعة للأستاذ العام وأوراق العمل الداعمة لتحديد ما إذا كانت الدائنين، الوحدات المرتبطة، وباقي الأصول والإلتزامات قد تم إدراجها بشكل ملائم بالقوائم المالية.

٤- تحديد معدل التبادل وإجراء العمليات الحسابية للشيك للإلتزامات المستحقة بالعملة الأجنبية.

٥- إجراء مناقشة مع ماسك الدفتر حول ما إذا كانت القيم المدرجة في قائمة الدائنين تعبر عن قيم تخص الوحدات المرتبطة، أرصدة مدينة أو أوراق دفع.

٦- الحصول على كشوف الموردين من المراقب المالي وإجراء تسوية لها مع المذكور في قائمة الموردين.

٧- الحصول على كشوف الموردين مباشرة من الموردين وتسويتها مع المذكور بقائمة الدائنين.

٨- الحصول على قائمة الموردين وإعادة جمعها ومقارنتها مع الأستاذ العام.

المطلوب

أ- في كل إجراء مما سبق، عرف نوع دليل المراجعة المستخدم.

ب- في كل إجراء مما سبق، إستخدم المصفوفة التالية لتعريف أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي تم تحقيقها.

إجراء المراجعة	هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة							
	الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	الإلتزامات	العرض والإفصاح
١			x			x		
٢								
٣								
٤								
٥								
٦								
٧								
٨								

حـ- قيم مدي ضرورة تحقيق أهداف معينة بواسطة أكثر من إجراء للمراجعة.

١٧-٢٤ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢) عند إختبار المدفوعات النقدية في شركة Jay Klein، توصلت إلي فهم الرقابة الداخلية. وتعد أنواع الرقابة جيدة علي نحو مناسب، ولا توجد مشاكل غير عادية بالمراجعة في السنوات السابقة.

وعلي الرغم من عدم وجود العديد من الأفراد في إدارة المحاسبة، فإنه يوجد فصل معقول بين الواجبات بالمنظمة. ويوجد وكيل منفصل للشراء يتحمل مسئولية طلب البضائع وتوجد إدارة إستلام منفصلة لجرد البضائع عند إستلامها وإعداد تقارير الإستلام. كما يوجد فصل للواجبات بين تسجيل الحيازة والمدفوعات النقدية، ويتم تسجيل كافة المعلومات في اليوميتين بشكل مستقل. ويراجع المدير

المالي كافة المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات، ويقوم فوراً بإرسال الشيك إلى المورد. ويتم استخدام صورة الشيك في التسجيل التالي.

وتبدو كافة جوانب الرقابة الداخلية مرضية تلك، وقمت بتنفيذ الحد الأدنى من الإختبارات على ٧٥ عملية مالية كوسيلة لتقدير خطر الرقابة. وإكتشفت خلال الإختبارات الإستنباءات التالية:

١- تم تبويب العناصر في يومية الخيازة بشكل غير سليم.

٢- تم توقيع ثلاثة فواتير من قبل المدير المالي ولكن لا يوجد دليل على وجود تحريفات نقدية في العمليات المالية.

٣- تم تسجيل ٥ تقارير إستلام في يومية الخيازة على الأقل بعد مرور أسبوعين من التاريخ المثبت في تقرير الإستلام.

٤- تم دفع فاتورة واحدة مرتين، وتم تدعيم الدفع في المرة الثانية بصورة من الفاتورة. وتم التأشير على صورتي الفاتورة بكلمة «مدفوع».

٥- يوجد قيمة لشيك واحد في يومية المدفوعات النقدية تقل بمبلغ ١٠٠ دولار عن القيمة المذكورة في فاتورة المورد.

٦- يوجد شيك واحد خال مفقود.

٧- يوجد تقريران للإستلام مفقودين لفواتير الموردين من مجموعة العمليات المالية. ويوجد في فاتورة واحدة لمورد خطأ في الضرب، وتم التأشير على الفاتورة بما يفيد أن القيمة بها قد تم فحصها.

المطلوب

أ- تحديد ما إذا كانت كل جملة من ١ إلى ٧ تعبر عن إنحراف لإختبار الرقابة أو مخالفة أو خطأ نقدي أو كلاهما.

ب- في كل إستثناء، حدد ما إذا كان قد تم تحقيق هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية.

جـ- ما أهمية مراجعة كل إستثناء من هذه الإستثناءات؟

د- ماهي إجراءات المراجعة للمتابعة التي ستستخدمها حتى تتعرف أكثر على طبيعة كل إستثناء؟

هـ- كيف يمكن أن يؤثر كل إستثناء من هذه الإستثناءات على الرصيد في المراجعة التي تقوم بها؟ كن محدداً.

و- عرف أنواع الرقابة التي يجب أن تمنع كل تحريف.

١٧-٣٥ (**الهدف ١٧-٢**) كلفت كمراجع مبتدئ بإجراء إختبارات موحدة لكل من يومية الخيازة ويومية المدفوعات النقدية لشركة صغيرة يتم مراجعتها. وتتسم الرقابة الداخلية بالفعالية إلى حد معقول في ضوء عدد الأفراد بالشركة.

ورأى المسئول عن المراجعة أن إستخدام عينة من ٨٠ عنصراً يجب أن تكون فعالة في هذه المراجعة في ضوء أنواع الرقابة الممتازة. وقدم إليك التعليمات التالية:

١- يجب أن تجاوز كافة العمليات المالية التي يتم إختيارها مبلغ ١٠٠ دولار.

٢- يجب أن يبلغ عدد العمليات المالية الخاصة بخيازة المواد الخام ٥٠ عملية مالية على الأقل لأن هذه

العمليات المالية تتسم عادة بالأهمية النسبية.

٣- لن يكون مقبولاً إدراج مورد واحد بالعينة لأكثر من مرة واحدة.

٤- يجب إحلال عناصر جديدة بالعينة بدلاً من كافة فواتير الموردين التي لايمكن العثور عليها.

٥- يجب فحص كل من الشيكات والمستندات الداعمة عن نفس العمليات المالية.

٦- يجب أن يتم سحب العينة عشوائياص بعد إجراء التعديلات في التعليمات من ١ إلى ٥.

المطلوب

أ - تقييم كل عنصر من هذه التعليمات لإختبار العمليات المالية للحيازة والمدفوعات النقدية.

ب - تفسير صعوبات تطبيق كل عنصر من هذه التعليمات وفقاً لمعاينة الصفات.

١٧ ٢٦ (**الأهداف ١٧-١، ١٧-٢**) في كل عام قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، عندما يقوم رئيس شركة Bargon Construction, Inc. بإجازة لمدة ٣ أسابيع والسفر إلى هاواى، يقوم الرئيس بتوقيع العديد من الشيكات لدفع الفواتير الهامة خلال فترة غيابه. وينقسم Jack Morgan مساك الدفاتر الرئيسي بالشركة هذه الفرصة ويعد شيكا لنفسه بقيمة فاتورة ضخمة لمورد، ونظراً لعدم وجود يومية للحيازة، فإنه يسجل القيمة في يومية المدفوعات النقدية لتمثل عملية حيازة من المورد المذكور اسمه في الفاتورة. ويحتفظ بالشيك حتى مرور عدة أسابيع بالفترة التالية حتى يتأكد من عدم إنتباه المراجع للفرصة ويقوم بفحص الشيك الملغى. وبعد بداية السنة بفترة وجيزة عند عودة الرئيس، يقوم Morgan بإعادة تقديم الفاتورة حتى يتم دفعها ويسجل الشيك مرة أخرى في يومية المدفوعات النقدية. وعند هذه النقطة يؤشر على الفاتورة بكلمة «مدفوع» ويحفظها مع باقي الفواتير التي تم دفعها. وقام Morgan باتباع هذه الممارسة بنجاح لعدة سنوات وتولد لديه شعور بأنه توصل إلى وسيلة مضمونة.

المطلوب

أ - ماهي مسئولية المراجع عن إكتشاف هذا النوع من الإختلاس؟

ب- ماهي أوجه القصور المحاتية في الرقابة الداخلية لدي العميل؟

حـ- ماهي إجراءات المراجعة التي يحتمل أن تكشف الغش؟

١٧-٢٧ (**الهدف ١٧-٦**) أنت الآن في المراحل النهائية من مراجعة القوائم المالية بشركة Ozine عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ عندما طلب رئيس الشركة مشورتك، وكان الرئيس يعتقد انه لاداع لإختبارات يومية الحيازة لعام ١٩٩٧ وإختبار البيانات التي تدعم القيود بعام ١٩٩٧. وذكر انه: (أ) تم تسجيل الفواتير التي تخص عام ١٩٩٦ والتي تم إستلامها في وقت متأخر جداً بحيث يتم إدراجها في يومية الحيازة عن شهر ديسمبر، وأن هذا التسجيل قد تم بواسطة الشركة بقيد يومية في نهاية العام، (ب) قام المراجع الداخلي بإجراء إختبارات بعد نهاية العام، (حـ) سيقدم خطابا إليك يشهد فيه أنه لايوجد إلتزامات لم يتم تسجيلها.

المطلوب

أ هل يجب أن تتأثر إختبارات المراجع عن الإلتزامات غير المسجلة بحقيقة قيام العميل بإجراء قيد اليومية لتسجيل الفواتير التي تم إستلامها على نحو متأخر لعام ١٩٩٦؟ أشرح.

ب- هل يجب أن تتأثر إختبارات المراجع عن الإلتزامات غير المسجلة بحقيقة الحصول على خطاب يشهد فيه شخص مسئول من الإدارة بأنه تم تسجيل كافة الإلتزامات؟ أشرح.

حـ- هل يجب تخفيض أو حذف إختبارات المراجعة عن الالتزامات غير المسجلة نتيجة إجراء إدارة المراجعة الداخلية للإختبارات؟ أشرح.

د بفرض أن الشركة، التي تقوم بتنفيذ عقود حكومية، لايوجد بها مراجع داخلي ولكن يقوم مراجع من الهيئة القيدرالية بقضاء ثلاثة أسابيع لمراجعة السجلات، وكان قد إنتهى توا من إستكمال عمله بهذا الوقت. كيف يمكن أن تتأثر إختبارات المراجع عن الإلتزامات غير المسجلة في ضوء عمل مراجع الهيئة القيدرالية؟

و - منهى المصادر التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره بالإضافة إلى يومية الحيازة لعام ١٩٩٧ للبحث عن إحتمال وجود إلتزامات غير مسجلة؟*

١٧-٢٨ (الأهداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٣، ١٧-٥، ١٧-٦) نظراً لحجم الشركة الصغير والعدد المحدود من الأفراد بإدارة المحاسبة، تقوم إدارة شركة Dry Goud Wolesale لتجارة الجملة بالتسجيل لكافة عمليات حيازة البضائع والخدمات في الوقت الذي يتم فيه إنفاق النقدية. وفي نهاية كل ربع سنة عندما يتم إعداد القوائم المالية للأغراض الداخلية، يتم تسجيل الدائنين عن طريق تسجيل قيود تسوية. ويتم عكس القيود في بداية الفترة التالية. وفيما عدا النقص بيومية الحيازة، تتسم الرقابة على عمليات الحيازة بالإمتياز بالنسبة لشركة صغيرة. (يوجد ترقيم مسبق على نحو مناسب للمستندات الخاصة بكافة عمليات الحيازة، توجد موافقات ملائمة، وتوجد وظيفة كافية للتحقق الداخلي قدر الإمكان).

وقبل أن يقوم المراجع بأداء مراجعة نهاية العام، قام مسك الدفاتر بإعداد قيود تسوية لتسجيل الدائنين في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وتم إعداد قائمة بكافة الأرصدة وفقاً لما يخص كل مورد بقائمة الدائنين وتسليمها إلى المراجع. وتم الإحتفاظ بكافة فواتير الموردين التي تدعم القائمة في ملف منفصل حتى يستخدمها المراجع.

وفي العام الحالي، زاد رصيد الدائنين بشكل كبير نتيجة وجود نقص خطير في النقدية. (يظهر نقص النقدية نتيجة التوسع في المخزون والتسهيلات عن نقص المبيعات). وظلت العديد من الحسابات دون أن تدفع لعدة شهور وواجهت الشركة محل المراجعة ضغوطاً من العديد من الموردين لدفع الفواتير. ونظراً لأن الشركة قد حققت قدراً نسبياً من الأرباح هذا العام، ترغب إدارة الشركة بالإنتهاء من المراجعة على نحو سريع قدر الإمكان حتى يتم إستخدام القوائم المالية التي تم مراجعتها للحصول على قرض كبير من البنك.

المطلوب

أ- تفسير كيف يؤثر عدم وجود يومية للحيازة على إختبارات المراجع للرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للحيازة والمدفوعات النقدية.

ب- ما الذي يجب أن يستخدمه المراجع كوحدة للمعاينة عند إجراء إختبارات الحيازة؟

حـ- بفرض عدم إكتشاف تحريفات في إختبارات المراجع للرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية، كيف ستؤثر هذه النتيجة على التحقق من الدائنين؟

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

د - ناقش مدى منطقية طلب العميل باستكمال المراجعة مبكراً وأثر هذا الطلب من وجهة نظر المراجع.

و - أذكر إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها في مراجعة نهاية العام للدائنين لتحقيق هدف الفاصل الزمني.

ز - هل من الممكن في رأيك أن يتم تنفيذ مراجعة ملائمة في ظل هذه الظروف.

١٧-٢٩ (الأهداف ١٧-٥، ١٧-٧) المراجع Mincin يقوم بمراجعة شركة المساهمة Raleigh. ويقوم هذا المراجع بتنفيذ المراجعة الخاصة بالدائنين في عملية المراجعة لهذا العام.

وتوضح أوراق العمل للسنة السابقة أنه قد تم إرسال ١٠٠ طلب مصادقة بالبريد من إجمالي عدد الموردين الذين يبلغ عددهم ١٠٠٠ مورد. وتم إختيار الموردين بناء على العينة التي صممها المراجع بحيث يتم إختيار الحسابات التي يوجد بها أرصدة نقدية كبيرة. وتم قضاء عدد كبير من الساعات بواسطة كل من المراجع والشركة لحل الفروق الضئيلة الناتجة بين ردود الموردين و دفاتر الشركة المحاسبية. وتم تنفيذ إجراءات مراجعة للموردين الذين لم يردوا على طلبات المصادقة.

المطلوب

أ - تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الدائنين التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها.

ب- تحديد المواقف التي يمكن أن يستخدم المراجع فيها مصادقة الدائنين ومناقشة ما إذا كان المراجع مطالبا بإستخدامها.

حـ- ناقش لماذا لا يعد إستخدام الأرصدة النقدية الكبيرة كأساس لإختيار الدائنين للمصادقة المنهج الأكثر فعالية، ووضح ماهي الإجراءات الأكثر فعالية التي يمكن إتباعها عند إختيار الدائنين للمصادقة.*

١٧-٣٠ (الهدف ١٧-٧) كجزء من مراجعة الدائنين في ٣٠ يونيو ١٩٩٧ بشركة Milner Product، أرسل المراجع ٢٢ مصادقة للموردين في شكل طلبات لكشوف الموردين. ورد أربعة موردون الكشوف، وأشار خمسة موردون إلى وجود فروق في الأرصدة عن القيم المسجلة بالملف الرئيسي للشركة. وقام المراجع بتصوير كشوف الموردين الخمس للإحتفاظ بالرقابة على المعلومات الحايدة وأعاد الأصول إلى مسجل الدائنين بالشركة لتسوية الفروق. وبعد مرور يومين أعاد المسجل الكشوف الخمس إلى المراجع مع المعلومات التالية في ورقة العمل:

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الكشف الأول	الرصيد في كشف المورد	٩٦١٨,٠١
	المدفوع بواسطة الشركة	(٤٦٠١,٠١)
	الرصيد بالملف الرئيسي	٢٠١٧
الكشف الثاني	الرصيد في كشف المورد	٩٦١٨,٩٣
	فاتورة لم تسلمها الشركة	(٢٧٣٣,١٨)
	المدفوع بواسطة الشركة	(١٠٠٠)
	الرصيد بالملف الرئيسي	٥٨٨٥,٧٥
الكشف الثالث	الرصيد في كشف المورد	٢٦٢٥١,٨٠
	الرصيد بالملف الرئيسي	(٢٠٥١٦,١١)
	عدم إمكانية إكتشاف الفرق الناتج قبل المورد في إعداد الشركة بتفاصيل رصيد الحساب	٥٧٣٥,٦٩
الكشف الرابع	الرصيد في كشف المورد	٩١٧٠,١٥
	مذكرة الإئتمان الصادرة عن المورد في ١٥ يوليو ١٩٩٧	(٢٣٦٠,١٥)
	الرصيد بالملف الرئيسي	٣٨١٠
الكشف الخامس	الرصيد في كشف المورد	٨٦١٩,٢١
	المدفوع بواسطة الشركة في ٣ يوليو ١٩٩٧	(٣٠٠٠)
	عدم مطابقة الفرق الذي لم يكتشف لمسألة التتبع	٢١٥,٠٦
	الرصيد بالملف الرئيسي	٥٨٣٤,٢٧

المطلوب

أ – تقييم إمكانية قبول قيام العميل بإجراء التسويات بإفتراض أن المراجع ينوى تنفيذ إختبارات إضافية ملائمة.

ب – وصف الإختبارات الإضافية التي يجب تنفيذها في كل كشف من الكشوف التي يوجد بها فروق.

جـ – ماهي إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها لعدم الإستجابة لطلبات المصادقة؟

١٧– ٣١ (**الهدف ١٧–٦**) تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون لشركة AJak الصناعية في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦ بدلاً من ٣١ ديسمبر لأن العميل يجب أن يقوم بتشغيل المصنع للوفاء بطلب خاص في اليوم الأخير من العام. وفي الوقت الذي قام فيه العميل بالجرد الفعلي، أنه تم إدراج ما تم حيازته من خلال تقرير الإستلام رقم ٢٦٣١ وكافة الأرقام السابقة عليه بالجرد، بينما تم إقصاء المخزون الذي نعبر عنه تقارير الإستلام التي تلى هذا الرقم. وفي مساء ٣١ ديسمبر، توقفت بالمصنع ولاحظت أن المخزون الذي نمثله تقارير الإستلام بين الأرقام ٢٦٣٢ و٢٦٣٤ قد تم إستلامه بعد اجراء الجرد الفعلي ولكن قبل إنتهاء العام. ولاحظت مؤخراً أن الرصيد النهائي بالمخزون بالقوائم المالية يحتوى فقط على العناصر التي شملها الجرد الفعلي. وعند إختبار الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ حصلت على جدول من العميل لمساعدتك في إختبار مدى ملائمة الفاصل الزمني. ويوضح الجدول التالي المعلومات التي لم تتخذ بشأنها قرار بعد.

رقم تقرير الاستلام	القيمة في فاتورة المورد	القيمة المدرجة أو غير المدرجة برصيد الدائنين	معلومات بفاتورة المورد		
			تاريخ الفاتورة	تاريخ الشحن	شرط التسليم
٢٦٣١	٢٦١٩,٢٦	مدرجة	٩٦-١٢-٣٠	٩٦-١٢-٣٠	محل البائع
٢٦٣٢	٣٧٠٩,١٦	غير مدرجة	٩٦-١٢-٢٦	٩٦-١٢-١٥	محل المشتري
٢٦٣٣	٥١٨٢,٣١	مدرجة	٩٦-١٢-٣١	٩٦-١٢-٢٦	محل البائع
٢٦٣٤	٦٤٠٣	غير مدرجة	٩٦-١٢-١٦	٩٦-١٢-٢٧	محل المشتري
٢٦٣٥	٨٤٨٤,٩١	مدرجة	٩٦-١٢-٢٨	٩٦-١٢-٣١	محل البائع
٢٦٣٦	٥٩١٦,٢	غير مدرجة	٩٧-١-٣	٩٦-١٢-٣١	محل المشتري
٢٦٣٧	٧٥١٥,٥	غير مدرجة	٩٧-١-٥	٩٧-١٢-٢٩	محل البائع
٢٦٣٨	٢٤٠٧,٨٧	غير مدرجة	٩٦-١٢-٣١	٩٧-١-٣	محل البائع

+ كافة فيود حيازة المخزون تم سجيلها بواسطة العميل كطرف مدين للمشتريات وكطرف دائن للدائنين

المطلوب

أ – تفسير العلاقة بين الفاصل الزمني للمخزون والدائنين.

ب – في كل تقرير إستلام، أذكر التحريف بالمخزون أو الدائنين إذا كان هناك تحريف، وقم بإعداد قيد التسوية لتصحيح القوائم المالية في حالة وجود التحريفات.

جـ – ماهي التحريفات الأكثر أهمية في الجزء «ب»؟ أشرح.

حـــالات عمـــلـية

الجزء الأول

١٧ ٣٢ **(الأهـداف ١٧-١، ١٧-٢، ١٧-٥، ١٧-٧)** تم توفير المعلومات التالية لك عن الرقابة الداخلية لحيازة المواد الخام بشركة Johnsun Machinery، وهي شركة متوسطة الحجم تقوم ببناء الآلات عند الطلب.

يتم الموافقة على مشتريات المواد الخام أولاً من رئيس العمال بالمصنع، ويقوم بعد ذلك بإرسال طلبات الشراء إلى إدارة المشتريات. ويتم إعداد أمر شراء في ترقيم مسبق من ثلاث نسخ بواسطة موظف من الموظفين المعديين بالإدارة. ويتم محاسبة الموظفين عن كافة أرقام أوامر الشراء. ويتم إرسال النسخة الأصلية للمورد، وإرسال نسخة إلى إدارة الإستلام حتى تستخدمها عند إعداد تقرير الإستلام. ويتم الإحتفاظ بالنسخة الثالثة في ملف بإدارة المشتريات مع الطلب.

ويتم فوراً إرسال المواد الخام التي تم إستلامها إلى المخزن. ويتم إرسال تقرير الإستلام، الذي هو نسخة من أمر الشراء، إلى إدارة المشتريات. ويتم إرسال نسخة من تقرير الإستلام إلى المخزن. ويتم إرسال المواد الخام إلى عمال المصنع بعد الحصول على طلب شفهي من أحد رؤساء العمال.

وعندما يتسلم مسجل غرفة البريد فواتير الموردين، يقوم بتصديرها إلى عامل إدارة المشتريات الذي قام بإصدار أمر الشراء. ويتم مقارنة الفاتورة مع أمر الشراء المحفوظ بالملف للتعرف على السعر والشروط. ويتم مقارنة الكمية بالفاتورة مع تقرير إدارة الإستلام. وبعد فحص الجمع والضرب والخصم، يوضح الموظف تأشيرة بالموافقة على الدفع بالتوقيع على الفاتورة. ويتم بعد ذلك تصدير الفاتورة إلى إدارة المحاسبة. ويتم إدخال كل من اسم المورد، التاريخ، إجمالي قيمة الفاتورة

وصافي القيمة، وتوزيع الحساب إلى نظام الحاسب الإلكتروني لتحديث يومية الحيازة والملف الرئيسي للدائنين، ويتم حفظ ذلك وفقاً لتاريخ إستحقاق المدفوعات. ويتم حفظ فاتورة المورد في إدارة المحاسبة. ويتم حفظ كل من أمر الشراء وتقرير الإستلام في إدارة المشتريات.

وتطلب إدارة المحاسبة شيكات سابقة الترقيم من أمين الصندوق. ويتم إعداد الشيكات يدوياً وإعادتها إلى أمين الصندوق الذي يضعها في آلة توقيع الشيكات. وبعد المحاسبة عن تسلسل الأرقام، يقوم أمين الصندوق بإرسال الشيكات إلى إدارة المحاسبة حيث يتم إدخالها للتسجيل في المدفوعات النقدية وتحديث الدائنين. ويتم وضع الشيكات في مظاريف وإرسالها إلى غرفة البريد. وفي نهاية كل شهر يتم طباعة قائمة للملف الرئيسي للدائنين ومقارنة الإجمالي مع رصيد الأستاذ العام ويتم فحص أية فروق بين الاثنين.

المطلوب

أ - إعداد خريطة تدفق لدائرة الحيازة والمدفوعات بشركة Johnson Machinery.

ب- ذكر أنواع الرقابة الموجودة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحيازة.

حـ - في كل نوع رقابة بالجزء «ب»، أذكر إجراء واحد لإختبار الرقابة للتحقق من فعاليته.

د - أذكر أوجه القصور الأكثر أهمية بالرقابة الداخلية للحيازة والمدفوعات النقدية.

هـ - صمم برنامج مراجعة لإختبار الرقابة الداخلية. ويجب أن يتضمن البرنامج، ولكن لن يكون محدوداً بـ: إختبارات الرقابة من الجزء «حـ»، وإجراءات تعويض أوجه القصور بالجزء «د».

الجزء الثاني

عند مصادقة الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، تم عرض المقترحات التالية عليك بشأن شركة Johnson Machinery:

١ - الحصول على قائمة للدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ من العميل و:

(أ) جمع القائمة.

(ب) مقارنة الإجمالي مع الرصيد الموضح في الأستاذ العام.

(حـ) مقارنة القيم الموضحة بالقائمة مع الأرصدة في الملف الرئيسي للدائنين.

٢- إختيار الحسابات للمصادقة.

(أ) إختيار كل حساب من حسابات الدائنين التي تجاوز ٢٠٠٠ دولار.

(ب) إختيار عينة عشوائية من ٥٠ حساباً أخر من الحسابات التي يزيد رصيدها عن ١٠٠ دولار.

(حـ) توضيح الحسابات التي سيتم مصادقتها بقائمة الدائنين، تصوير القائمة، وتقديمها إلى مسجل الدائنين مع تعليمات لطبع اسم المورد، العنوان، والرصيد المستحق في المصادقات.

٣ - مقارنة المصادقات مع الملف الرئيسي للدائنين.

٤ - الحصول على توقيع من المدير المالي بالشركة على كل مصادقة.

٥ - مطالبة مسجل بوضع المصادقات ومظاريف الرد المعنونة بعنوان منشأة المحاسبة في مظاريف الشركة. ويجب أن يقوم المسجل أيضاً بختم وإغلاق المظاريف بإحكام. ويجب إجراء ذلك كله تحت إشراف المراجع.

٦ - إرسال المصادقات بالبريد.

المطلوب

بافتراض أن نتائج إختبارات الرقابة في الجزء الأول دعمت تقديرك الأولي عن خطر الرقابة في دائرة الحيازة والمدفوعات، قيم إجراءات مصادقة الدائنين.

شركة Ward Publishing – الجزء الأول

١٧-٣٣ (**الأهداف ١٧-٢، ١٧-٣، ١٧-٥، ١٧-٦**) تم إستخدام إجراءات المراجعة التالية لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية عند مراجعة شركة Ward Publishing. وتوصلت إلى إستنتاج مؤداه أن الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية ومن المحتمل أن يكون تخفيض خطر الرقابة المقدر مفيداً من المنظور التكاليفي. وتعمل شركة Ward على نحو نشط سوق العمل، ويوجد لديها فصل جيد بين الواجبات، ومدير مالي كفء، كما أن العاملين لديها يتسمون بالكفاءة، وهذ العوامل جميعها أثرت في رأيك المهني.

إجراءات المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية

١ – إجراء جمع والجمع العكسي ليوميتي الحيازة والمدفوعات النقدية لفترة شهرين وتتبع الإجماليات للترحيل في الأستاذ العام.

٢– إجراء فحص دقيق ليوميتي الحيازة والمدفوعات النقدية بكافة الشهور وفحص أية قيود غير عادية.

٣– تسوية المدفوعات النقدية بالدفاتر مع المدفوعات النقدية بكشف البنك لشهر واحد.

٤ – فحص ما يدلل على إعداد المدير المالي لتسوية البنك.

٥ – تحديد من خلال الملاحظة أن الشيك محمي الإستخدام.

٦ – الإستفسار عن وملاحظة ما إذا كان يتم تسوية أرصدة الملف الرئيسي للدائنين دورياً مع كشوف الموردين بواسطة المدير المالي.

٧ فحص سجل الأداء كدليل على المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات بواسطة شخص مستقل عن وظيفة الإعداد.

٨ الإستفسار عن وملاحظة إرسال الشيكات بالبريد بواسطة D.Ward أو شخص يعمل تحت إشرافه بعد توقيعه على الشيكات.

٩ – فحص التوفيعات التي تدل على موازنة المدير المالي الملف الرئيسي للدائنين والأستاذ العام شهرياً.

١٠ – إختبار عينة من القيود في يومية المدفوعات النقدية، و:

أ الحصول على شيكات ملغاة ومقارنتها مع ما تم إدخاله من إسم الشخص المدفوع له، التاريخ والقيمة، وفحص التوقيع والتظهير.

ب – الحصول على فواتير الموردين، تقارير الإستلام، وأوامر الشراء، و:

(١) فحص فواتير الموردين لتحديد مدى إرفاق كافة المستندات الداعمة.

(٢) التعرف على مدى إتفاق المستندات مع يومية المدفوعات النقدية.

(٣) مقارنة أسماء الموردين، القيم، والتواريخ مع القيود.

(٤) تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على الخصم المكتسب في الوقت المناسب.

(٥) فحص فواتير الموردين للتعرف على وجود المؤشرات التي تدل على وجود فحص محايد للترميز في دليل الحسابات.

(٦) فحص مدى منطقية المدفوعات النقدية وترميز الحسابات.

(٧) فحص الفواتير للتعرف على مدى موافقة Word على عمليات الحيازة.

(٨) فحص أوامر الشراء و/أو طلبات الشراء للحيازة للتعرف على مدى وجود الموافقة المناسبة.

(٩) التحقق من السعر وإعادة حساب الجمع والضرب بالفواتير.

(١٠) مقارنة الكميات والمواصفات بأوامر الشراء، بتقارير الإستلام، وبفواتير الموردين بالمدى المقبول.

(١١) فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام لتحديد ما إذا كانت أرقام الشيكات قد تم إدراجها وتم وضع علامة «مدفوع» في وقت توقيع الشيك.

حـ - تتبع الترحيل إلى الملف الرئيسي للدائنين للتحقق من الأسم، القيمة، والتاريخ.

١١ إختيار عينة من تقارير الإستلام التي تم إصدارها خلال العام وتتبعها إلى فواتير الموردين والقيود في يومية الحيازة.

آ - مقارنة نوع السلعة، اسم المورد، تاريخ الإستلام، الكميات، والقيم.

ب ما إذا كانت العملية المالية بيومية الحيازة قد تم التأشير عليها بدفعها، وتتبع رقم الشيك إلى القيد بيومية المدفوعات النقدية. وإذا لم يتم دفعها؛ يتم بحث الأسباب.

حـ- تتبع العمليات المالية إلى الملف الرئيسي للدائنين ومقارنة الأسم والقيمة والتاريخ.

المطلوب

إعداد كافة أجزاء قائمة بيانات المعاينة (مثل الشكل ١٢-٧) خلال حجم العينة المخطط لبرنامج المراجعة السابق بإفتراض أن العنصر بكل سطر في يومية المدفوعات النقدية سيستخدم كوحدة معاينة. إستخدم معاينة الصفات الإحصائية أو غير الاحصائية. وبالنسبة لكافة الإجراءات التي لايتلائم فيها إستخدام العنصر بكل سطر في يومية المدفوعات النقدية كوحدة للمعاينة، إفترض أن إجراء المراجعة قد تم تنفيذه على أساس عدم وجود معاينة. ولكافة إختبارات الرقابة، إستخدم معدل إستثناء محتمل بمعدل ٥٪، وبالنسبة للإختبارات الأساسية للعمليات إستخدم معدل ٦٪. إستخدم «أ خ ر» بمعدل ١٠٪ وهو معدلا متوسطاً، ويجب تخطيط معدل الإستثناء القدر بالمجتمع بمستوى ٢٪ لإختبارات الرقابة وصفر للإختبارات الأساسية للعمليات.

قم بإعداد قائمة البيانات بإستخدام الحاسب الإلكتروني الشخصي.

الجزء الثاني

بإفتراض أن حجم العينة لكافة الإجراءات بالجزء الأول بلغ ٥٠، بغض النظر عن إجابتك في الجزء الأول. وبالنسبة لباقي الإجراءات، افترض أن حجم العينة الملائم للظروف التي تمر بها الشركة قد تم إختياره. وتتمثل الإستثناءات الوحيدة في إختبارات المراجعة التي تقوم بها بكافة إجراءات المراجعة لإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات كانت كمايلي:

١- في الإجراء الثاني – تم التعرف على عمليتين ماليتين غير عاديتين من العمليات المالية الكبيرة. وإتضح من الفحص أنهما عمليتان تم التصريح بهما للأصول الثابتة. وقد تم تسجيلهما بشكل صحيح.

٢- الإجراء ١٠ ب (١) – لم يتم إرفاق أمر الشراء بفاتورة المورد. ووجد أمر الشراء في ملف مستقل وتمت الموافقة عليه وبعد أمراً مناسباً.

٣- الاجراء ١٠ ب (٥) لم يتم التأشير على ٦ فواتير للموردين بما يفيد إجراء تحقق داخلي. ويوجد بها ٣ ممارسات لسوء التبويب الفعلي. ويبرر المدير المالي ذلك بأنه عادة لايفحص الترميز الكودي بسبب كفاءة مسجل المحاسبة في وضع الرموز الكودية وانه مندهش من وقوع الأخطاء.

المطلوب

أ - إستكمال قائمة بيانات المعاينة عن الجزء الأول بإستخدام معاينة الصفات الإحصائية أو غير الاحصائية.

ب- شرح أثر الإستثناءات على الإختبارات التفصيلية للأرصدة للدائنين. تحديد أي أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة ستتأثر، وكيف ستؤثر هذه الأهداف بدورها على مراجعة الدائنين؟

حـ- في ضوء نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي قمت بأدائها، أكتب برنامج للمراجعة للإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين، بإفتراض:

(١) قيام العميل بتوفير قائمة للدائنين يتم إعدادها من الملف الرئيسي.

(٢) يتسم خطر المراجعة الممكن قبوله للدائنين بالارتفاع.

(٣) يتسم الخطر الطبيعي للدائنين بالإنخفاض.

(٤) توفر عن تنفيذ الإجراءات التحليلية نتائج ممتازة.

الفصل الثامن عشر:

إستكمال الإختبارات في دائرة الحيازة والمدفوعات: التحقق من حسابات مختارة

Completing the tests in the Acquisition and payment Cycle Verification of Selected Accounts

الربـــح لا يأتـــى أولاً

تخصص Harry Bolemas في المحاسبة وحصل على درجة ماجستير المحاسبة المهنى. وخلال فترة عمله الأولى بإحدى المنشآت الست الكبرى، أثبت أنه يتمتع بكفاءة فنية متميزة فى كل من المحاسبة والمراجعة. وتقدم Harry على نحو سريع في الهيكل التنظيمى وأصبح شريكاً وهو في الواحد والثلاثين من عمره. وعهد إليه بمراجعة العديد من العملاء، ولكنه كان مسئولاً أيضاً عن فحص الجوانب الفنية بالمكتب الذى يعمل به فى منشأة المحاسبة. وهكذا، توافرت لديه السلطة الكاملة على مستوى المكتب فيما يتعلق بالقرارات الفنية. وقد قام Harry أيضاً بالعمل كشريك محايد للفحص لعمليات المراجعة بالشركة العامة التى تقدم تقاريرها إلى هيئة سوق المال.

وعند قيامه بمهام شريك الفحص المحايد بشركة Veltron Associates واجه بعض الصعوبات بشكل خاص. لقد دخل مكتب شيكاجو فى منافسة قوية جداً لجذب شركة Veltron كعميل جديد. وتقوم شركة Veltron بإنتاج الملابس ويقع مقرها الرئيسى في المدينة التى يتواجد Harry فيها، ولكن يتم تشغيل الإنتاج في العديد من الدول من خارج الولايات المتحدة الأمريكية. وتم إنشاء خطوط إنتاج فى الدول الأجنبية لتعمل كفروع منفصلة، وبالتالى يجب إجراء عمليات مراجعة منفصلة في بعض الفروع وفقاً للمتطلبات التشريعية للتقرير المالى للدول التي تتواجد فيها. وحتى تتمكن منشأة المحاسبة التي يعمل بها Harry من إجتذاب شركة Veltron كعميل، قامت بإجراء مناقصة حادة، ويرجع السبب في ذلك إلى المشروع الذي تقدمت منشأة المحاسبة به لإجراء المراجعة بأقل قدر من الأتعاب. أضف إلى ذلك، تتعلق الأتعاب المقترحة بثلاث سنوات.

وبعد زوال الشعور بالسرور نتيجة الحصول على عميل جديد، أدرك المراجعون الذين تم تكليفهم بمراجعة شركة Veltron أنهم قد إلتزموا بتعهدات غير حكمية بشأن تكاليف المراجعة. حيث تتطلب سياسات الشركة والإتفاقات بها والتي تتعلق بدفع فواتير العمل للمكاتب الأجنبية أن يتم الدفع للمكاتب الأجنبية وفقاً للأتعاب الكاملة. ويلاحظ أنه يجب التوصل إلى قدر كبير من الأدلة بالمواقع الأجنبية وفقاً للمتطلبات التشريعية للتقرير المالى. وهكذا، يجب أن تتم أية تسويات للفواتير في إطار العمل بالمركز الرئيسى لمنشأة المحاسبة. وتوصل الشريك المراجع من خلال عملية حسابية إلى نتيجة مؤداها أنه إذا تم إجراء كافة عمليات الحذف في خطوات المراجعة في المكتب الذي يعمل به فقط، سيبلغ المعدل المتوسط للفاتورة عن العمل ما يقرب من نصف المعدل المعياري فقط. وفي ضوء ذلك، طلب الشريك المسئول عن عملية المراجعة من المراجعين الذين يعملون تحت إشرافه أن يتوصلوا إلى تصور لتخفيض وقت العمل بالمركز الرئيسي بكل طريقة ممكنه.

وعندما قام Harry بفحص العمل الذي تم إنجازه، تنبه إلى القدر الضئيل من أدلة المراجعة. وكانت هذه العملية من المراجعة يتم تنفيذها للسنة الأولى، مما يعني أن هناك خطراً إضافياً. ويضاف إلى ذلك شركة Veltron شركة عامة. ورأي Harry أن حجم الأدلة غير كاف وأنه يجب تنفيذ المزيد من العمل. وعندما واجه الشريك المسئول عن عملية المراجعة، أشار هذا الشريك إلى أن عملية المراجعة هذه قد تسبب كارثة مالية على المكتب، وما قد يسببه الوقت الحالي عند إعادة العمل في عملية المراجعة من حرج. ورأى Harry أن الشريك المسئول عن عملية المراجعة يهتم أكثر بما سيبدو عليه موقفه بقدر أكبر من المشاكل التي ستلحق بمكتب المراجعة. وأجاب Harry «المراجعة هي المراجعة بغض النظر عن ما تتكلفه، ويجب أن يتفق العمل في النشأة التي نعمل فيها مع معايير المراجعة. لن أوقع بما يفيد قيامي بالفحص حتى تم إنجاز المزيد من العمل، وأنا متأكد أن الشريك الذي يرأسك سيتوافر له نفس الشعور». وفي النهاية وافق الشريك المسئول من عملية المراجعة على ما قاله Harry، وقام بتوسيع مجال المراجعة. وتحملت منشأة المراجعة قدر كبيراً من تسويات الفواتير لمدة ٣ سنوات عن مراجعة شركة Veltron، ولكن تم تنفيذ العمل على نحو جيد. وفي نهاية السنوات الثلاث الأولى، أعادت منشأة المحاسبة التفاوض على الأتعاب، وأصبحت شركة Veltron عميلاً جيداً لمدة سنوات عديدة. وظل Harry من أكثر الشركاء إحتراماً في منشأة المراجعة.

الهدف التعليمي ١٨-١: تعريف العديد من الحسابات بخلاف حسابات الدائنين التي تعد جزءاً من دائرة الحيازة والأقراد.

من أهم خصائص دائرة الحيازة والأقراد أنها تتضمن عدداً كبيراً من الحسابات، وتشمل هذه الحسابات ما يلي:

- النقدية في البنك
- المخزون
- المهمات
- الإستئجار و تحسينات الإستئجار
- الأراضي
- المباني
- المعدات الصناعية
- التكاليف التنظيمية
- براءات الإختراع، العلاقات التجارية وحقوق الطبع
- الإمتيازات التجارية
- الإيجار المدفوع مقدما
- الضرائب المدفوعة مقدما
- التأمين المدفوع مقدما
- الدائنون
- الإيجار الدائن
- الأتعاب القانونية المستحقة
- الضريبة المستحقة على الملكية
- ضرائب الدخل
- تكلفة البضاعة المباعة
- مصروف الإيجار
- الغرامات والجزاءات
- ضرائب الملكية
- مصروف ضريبة الدخل
- مصروف التأمين
- الأتعاب القانونية
- منافع التقاعد
- المنافع العامة

ونظراً لتماثل إجراءات المراجعة للعديد من هذه الحسابات، يمكن تفهم المنهجية الملائمة لكل حساب منها عن طريق دراسة أرصدة الحسابات المختارة التالية:

- النقدية في البنك–تتأثر بكافة دوائر العمليات المالية(الفصل الحادي والعشرون)

- المخزون – يمثل الأصول الملموسة وعادة ما يستخدم في سنة واحدة (الفصل التاسع عشر)
- التأمين المدفوع مقدماً – يمثل المصروفات المدفوعة مقدماً (الفصل الثامن عشر)
- المعدات الصناعية – تمثل الأصول الملموسة ذات العمر الطويل (الفصل الثامن عشر).
- الدائنون – تمثل إلتزامات محددة معلومة القيمة وتاريخ سدادها بالمستقبل (الفصل السابع عشر).
- ضرائب الملكية المستحقة – تمثل الإلتزامات المقدرة (الفصل الثامن عشر).
- حسابات التشغيل – تشمل وسائل متعددة للتحقق من الحسابات في هذه الفئة (الفصل الثامن عشر).

وتتماثل منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة للحسابات السابق ذكرها مع تلك الموضحة بالشكل ١٧-٣ للدائنين. حيث يعد كل حساب جزءاً من دائرة الحيازة والمدفوعات. ولذلك، يتمثل التعبير الوحيد المطلوب إجراؤه بالشكل في إحلال الحساب الذي يتم مراجعته محل الدائنين. وعلى سبيل المثال إذا كان يتم مناقشة حساب ضرائب الملكية المستحقة، في البداية يتم ببساطة تبديل الدائنين بضرائب الملكية المستحقة، كما يتم ثانياً تبديل المستطيلات الأخيرة بالشكل.

وتتماثل أنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها لمراجعة الحسابات السابق ذكرها مع تلك الأنواع الموضحة بالشكل ١٧-٥. ويوضح الشكل ١٧-٥ كيف يتم ربط نموذج خطر المراجعة الذي تم مناقشته بالفصل الثامن بمراجعة هذه الحسابات.

وتتمثل الأصول الثابتة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتي يتم إستخدامها داخل المنشأة لا يتم إقتنائها لإعادة البيع. ويتمثل الهدف من إستخدام الأصول كجزء من الأنشطة بمنشأة العميل والتي يزيد عمرها المتوقع عن سنة واحدة في وجود خصائص متفردة تميز هذه الأصول عن المخزون، المصروفات المدفوعة مقدماً والإستثمارات.

ويمكن تبويب الأصول الثابتة على النحو التالي:

- الأراضي والتحسينات على الأراضي.
- المباني والتحسينات على المباني.
- المعدات الصناعية.
- الأثاث.
- العربات والشاحنات.
- تحسينات الإستئجار.
- مقاولات الأصول الثابتة تحت التشغيل.

مراجعة المعدات الصناعية Audit Of Manufacturing Equipment

الهدف التعليمي ١٨-٢: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للمعدات الصناعية والحسابات المرتبطة بها

سيتم في هذا القسم مناقشة مراجعة المعدات الصناعية كتوضيح للمنهج الملائم لمراجعة كافة حسابات الأصول الثابتة. وعندما توجد فروق معنوية للتحقق من الأنواع الأخرى من الأصول الثابتة، سيتم تقديم مناقشة موجزة.

عرض عام للحسابات Overview Of The Accounts

يوضح الشكل ١٨-١ عرضاً للحسابات التي تستخدم عادة للمعدات الصناعية. وتتضح العلاقة بين

المعدات الصناعية ودائرة الخيازة والمدفوعات من خلال فحص المدينونية بحساب الأصل. ونظراً لأن مصدر المدينونية في حساب الأصل ينبع من يومية الخيازة، فقد تم فعلاً إختبار النظام المحاسبي لتسجيل الإضافات بالفترة الحالية على المعدات الصناعية كجزء من الإختبارات في دائرة الخيازة والمدفوعات. ونظراً لأن الإضافات على المعدات تتسم بعدم التكرار وبخضوعها إلى أنواع خاصة من الرقابة، مثل موافقة مجلس الإدارة، فد يقرر المراجع عدم الإعتماد بشكل كبير على هذه الإختبارات.

ويمثل السجل المحاسبي الأساسي للمعدات الصناعية وباقي حسابات الأصول الثابتة بوجه عام في الملف الرئيسي للملكية أو الأصول. ويجب الإلمام بمحتويات الملف الرئيسي للملكية حتى يتم التوصل لدراسة جيدة لمراجعة المعدات الصناعية. ويتكون الملف الرئيسي من عدد من السجلات، يخصص كل منها لأحد المعدات وباقي أنواع الأصول الأخرى. ويتضمن كل سجل بدوره معلومات وصفية، تاريخ الخيازة، التكلفة التاريخية، إهلاك العام الحالي، ومجمع الإهلاك للأصل. ويجب أن تتساوى إجماليات كافة السجلات بالملف الرئيسي مع أرصدة الحسابات المرتبطة بها بالأستاذ العام.

ويجب أن يحتوي الملف الرئيسي أيضاً على معلومات عن الأصول التي يتم إقتنائها والأصول التي يتم التخلص منها خلال العام. ويجب عند التخلص من الأصول أن يتم إدراج سعر البيع والربح والخسارة.

مراجعة المعدات الصناعية Auditing Manufacturing Equipment

يتم عادة مراجعة المعدات الصناعية بشكل مختلف عن حسابات الأصول المتداولة، ويرجع ذلك إلى ثلاثة أسباب: (١) يوجد عادة عمليات خيازة بالفترة الحالية من المعدات الصناعية تتسم بصغر العدد، (٢) تتسم قيمة أيه عملية لخيازة المعدات الصناعية غالباً بالأهمية النسبية. (٣) من المحتمل الإحتفاظ بالمعدات لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية. ونظراً لوجود هذه الفروق، يتم التركيز في مراجعة المعدات الصناعية على التحقق من الخيازة التي تمت بالفترة الحالية بدلاً من الرصيد الذي تم نقله من العام السابق. أضف إلى ذلك، يتطلب إمتداد عمر الأصل المتوقع عن واحد وجود حسابي الإهلاك ومخصص الإهلاك، ويتم التحقق منها كجزء من مراجعة الأصول.

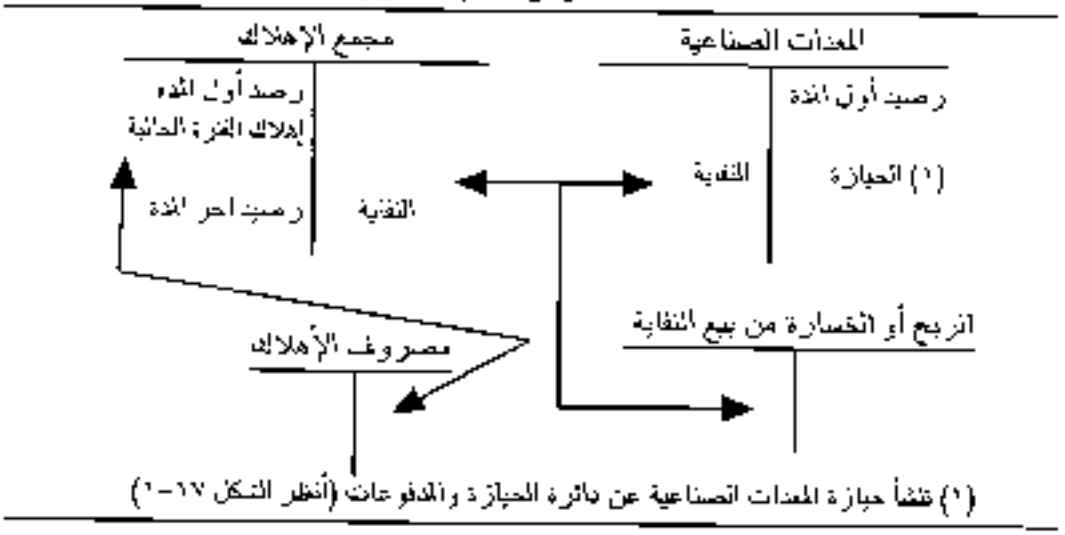
وعلى الرغم من عدم تماثل منهج التحقق من المعدات الصناعية مع المنهج الخاص بالأصول المتداولة، فإنه يتم التحقق من العديد من الحسابات الأخرى بنفس الطريقة. وتشمل هذه الحسابات براءات الإختراع، حقوق الطبع، تكاليف الفهارس المصورة وكافة حسابات الأصول الثابتة. وعند مراجعة المعدات الصناعية، سيكون من المفيد أن يتم فصل الإختبارات طبقاً للفئات التالية:

- الإجراءات التحليلية
- التحقق من عمليات الخيازة بالفترة الحالية.
- التحقق من عمليات التخلص من المعدات الصناعية بالفترة الحالية.
- التحقق من رصيد أخر المدة لحساب الأصل.
- التحقق من مصروف الإهلاك.
- التحقق من رصيد أخر المدة في مجمع الإهلاك.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

كما في كافة جوانب المراجعة، تتوقف طبيعة الإجراءات التحليلية على طبيعة العمليات التشغيلية لدى العميل. ويوضح الجدول ١٨ - ١٠ أنواع النسب المالية وتحليل الإتجاه التي يتم إستخدامها بشكل متكرر في مراجعة المعدات الصناعية.

الشكل ١٨-١
المعدات الصناعية والحسابات المرتبطة



الجدول ١٨-١
الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة نسبة مصروف الإهلاك على إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في مصروف الإهلاك ومجمع الإهلاك
مقارنة نسبة مجمع الإهلاك على إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في مجمع الإهلاك
المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات الإصلاح والصيانة، مصروف التوريدات، مصروف الآلات الصغيرة مع ما يقابلها من الحسابات بالسنوات السابقة	قيم المصروفات التي كان يجب أن تشكل عناصر رأسمالية
مقارنة نسبة إجمالي التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات السابقة	المعدات التي لا قيمة لها أو المعدات التي تم التخلص منها ولكن لم يتم شطبها بعد

التحقق من عمليات الحيازة بالفترة الحالية Verification Of Current Year Acquisition

يعد التسجيل الملائم للإضافات بالفترة الحالية أمراً هاماً في ضوء الأثر طويل الأجل للأصول على القوائم المالية. ويؤثر كل من عدم رسملة الأصل الثابت أو تسجيل الحيازة وفقاً لقيمة غير ملائمة على قائمة المركز المالي حتى يتم التخلص من الأصل. وتتأثر قائمة الدخل حتى يتم إهلاك الأصل بشكل كامل.

ونظراً لأهمية عمليات الحيازة بالفترة الحالية عند مراجعة المعدات الصناعية، يتم إستخدام تسع أهداف من الأهداف التسع للمراجعة المرتبطة بالأرصدة عند القيام بالإختبارات التفصيلية للأرصدة كإطار يمكن الرجوع إليه (سيتم مناقشة القيمة القابلة للتحقق والعرض والإفصاح عند التعرض لتحقق من أرصدة آخر المدة).

ويوضح الجدول ١٨-٢ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإختبارات المراجعة المتعارف عليها. وكما في كافة جوانب المراجعة، يتوقف كل من إختبارات المراجعة الفعلية وحجم العينة على نحو

كبير على الأهمية النسبية، الخطر الطبيعي، وخطر الرقابة المقدر. وتعد الأهمية النسبية محلاً لإهتمام كبير عند التحقق من الإضافات بالفترة الحالية. حيث تتنوع من القيم التي لاتتسم بالأهمية النسبية في بعض السنوات إلى عمليات حيازة ذات أرقام كبيرة في البعض الآخر. وعادة ما تتمثل أهم الأهداف في الدقة والتبويب بهذا الجانب من جوانب المراجعة.

وتتمثل عادة نقطة البداية عند التحقق من عمليات الحيازة بالفترة في جدول يتم الحصول عليه من العميل عن كافة أنواع الحيازة التي تم تسجيلها بالإستاذ العام خلال السنة. ويحتوى الجدول النموذجي على بيان منفصل بكل إضافة، كما يحتوى على تاريخ الحياز، إسم البائع، المواصفات، ملحوظة عن حيازة جديدة أو حيازة لأصل مستخدم، عمر الأصل لحساب الإهلاك، طريقة الإهلاك، والتكلفة. ويتوصل العميل إلى هذه المعلومات من الملف الرئيسي للملكية.

وعند دراسة الجدول ١٨-٢، يجب أن يتم إدراك أهمية فحص فواتير الموردين والمستندات المرتبطة للتحقق من حيازة المعدات الصناعية. وسيتم مناقشة هذا الموضوع في القسم التالي.

الجدول ١٨ ٢

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة للإضافات على المعدات الصناعية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة التي يتعرف عليها	تعليقات
إتفاق الإضافات في العام الحالي بجدول الحيازة مع القيد بالملف الرئيسي المرتبط، وإتفاق الإجماليات مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع جدول الحيازة - تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام - تتبع عمليات الحيازة الفردية إلى القيم والمواصفات بالملف الرئيسي	يجب أن تكون الإختبارات محدودة ما لم تتسم أنواع الرقابة بالقصور - يجب تسوية كافة الزيادات في رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجدول
الحيازة بالسنة الحالية والتي تم تسجيلها موجودة فعلاً (الوجود)	- فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام - الجرد الفعلي للأصول	- من غير المتعارف عليه أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية
الحيازة الموجودة فعلاً تم تسجيلها (الإكتمال)	- فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية - فحص إتفاقيات الإستئجار والإيجار	- يعد هذا الهدف من أكثر الأهداف أهمية للمعدات الصناعية
تم إدراج الحيازة بالسنة الحالية على نحو دقيق (الدقة)	- فحص فواتير الموردين	- يتوقف المدى على الخطر الطبيعي وفعالية الرقابة
تم تبويب عمليات الحيازة بالسنة الحالية على نحو مناسب (التبويب)	- فحص فواتير الموردين في حساب المعدات الصناعية لكشف العناصر التي يجب تبويبها كمعدات مكتبية، جزء من المباني، أو الإصلاحات - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية - فحص مصروف الإيجار ومصروف الإستئجار للتعرف على الإستئجار القابل للرسملة	- يرتبط هذا الهدف بشكل وثيق بإختبارات الإكتمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع إختبارات الدقة

تم تسجيل الحيازة للسنة الحالية في الفترة المناسبة	فحص العمليات المالية التي تمت قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على أنها قد سجلت في الفترة المناسبة	عادة ما يتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمني للدائنين
يوجد للعميل حق على الحيازة التي تمت بالسنة الحالية (الحقوق)	فحص فواتير الموردين	عادة لايوجد مشكلة للمعدات. يتم عادة فحص بقد الملكية وفواتير الضرائب للأراضي ومعظم المباني

فحص المستندات الداعمة Examining Supporting Documents

يتمثل إختبار المراجعة المتعارف عليه بشكل أكثر للتحقق من الإضافات في فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام. وتعد الإختبارات الإضافية بجانب هذا الإختبار والتي يتم تنفيذها كجزء من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إختبارات ضرورية يتم تنفيذها على نحو متكرر في ضوء تعقد العديد من العمليات المالية للمعدات والأهمية النسبية للحسابات ومن المعتاد ألا توجد ضرورة لفحص التوثيق الداعم لكل إضافة، ولكن من الطبيعي أن يتم التحقق من العمليات المالية الكبيرة وغير العادية للسنة كلها وأيضاً لعينة ممثلة للإضافات المعتادة ويتوقف مدى التحقق على خطر الرقابة الذي قدره المراجع للحيازة والأهمية النسبية للإضافات.

ويتم تنفيذ إختبارات الحيازة عن طريق مقارنة القيم بفواتير الموردين مع القيم المسجلة. ويجب أن يتم المراجع بسياسات الرسملة الخاصة بالعميل حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت عمليات الحيازة قد سجلت بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن معالجة هذه العمليات تتم بثبات وتتسق مع ما تم بالسنة السابقة. وعلى سبيل المثال، يعتبر العديد من العملاء العناصر التي تقل عن حد معين وليكن ١٠٠ دولار مصروفات إيرادية بشكل تلقائي. ويجب أن يكون المراجع يقظاً فيما يتعلق بإمكانية وجود أهمية نسبية لتكاليف النقل والتركيب، وأيضاً بشأن استبدال المعدات الموجودة فعلاً.

وبجانب إختبار الإضافات بالفترة الحالية فيما يتعلق بالوجود والدقة، يجب أن يفحص المراجع أيضاً مدى وجود تبويب ملائم للعمليات المالية المسجلة. وفي بعض الحالات، يجب أن يتم تصنيف القيم المسجلة كمعدات صناعية على أنها معدات مكتبية أو على أنها جزء من المباني. وتوجد إمكانية لقيام العميل على نحو غير مناسب برسملة الإصلاحات، الإيجار أو المصروفات المماثلة.

مراجعة ما بعد غير مربحاً

"على الرغم من أن هذه الخطة لإعداد المنظر الطبيعي لمقر المراكز الرئيسية بالشركة تتسم بارتفاع التكاليف، حيث سيتم التنفيذ في هذا المشروع على فترة زمنية طويلة، أوافق بشدة،" هكذا كتب رئيس شركة West Coast في المذكرة الداخلية.

وبعد مرور عام، أجرت إدارة المراجعة الداخلية فحصاً روتينياً للنفقات الكبرى والتي تتعلق بالبناء، التجديد، وصيانة ممتلكات الشركة. ومن النفقات التي تم إختبارها للفحص كان لأحدها علاقة بإعادة إعداد المنظر الطبيعي للمراكز الرئيسية للشركة.

وكان قد تم التعاقد مع منشأة مقاولات لإنشاء المناظر الطبيعية التجارية المحلية. ووفقاً لحزمة الإيصالات الخاصة بالإنفاق وفاتورة المواد، تبلغ المدفوعات المقترحة للمشروع ١٠٠٠٠٠٠ دولار، تتضمن ٨٠٠٠٠٠ بعقد الإنشاء بالإضافة إلى ٢٠٠٠٠٠ للتخطيط، أعمال التصميم والتعزيزات التي لم يرد ذكرها بالعقد. وتم الموافقة على ١٢ فاتورة من قبل نائب الرئيس المسئول عن التجهيزات بالشركة أو رئيس الشركة الذي تقاعد منذ فترة وجيزة.

وعندما ذهب المراجعون لإدارة التجهيزات للحصول على نسخة من العقد، نموذج التصميم، سجلات المناقصة وباقي المستندات الداعمة، أخبرهم مدير الإدارة بأن إعداد المنظر الطبيعي لاينم إدارته من قبل

الإدارة التي يعمل بها، وإنما يتم ذلك بواسطة نائب الرئيس الذي وافق على معظم الفواتير.

وأكد نائب الرئيس على ما يلي:

- أنه يقوم شخصياً بإدارة هذا المشروع بمعرفة وموافقة الرئيس.
- لاتوجد ضرورة للمناقصة نتيجة جودة وأمانة المنشأة التي تقوم بالتنفيذ، وهي من أحد الموردين الذين تتعامل معهم الشركة لمدة ٢٠ عاما.

وقرر المراجعون إجراء فحص إضافي متعمق لوجود مؤشرات عن إرتفاع تكاليف إعداد المنظر الطبيعي، ولعدم وجود مناقصة تنافسية ولأن العقد يتم إدارته بواسطة المديرين الكبار وليس الأفراد الذين يقومون عادة بإدارة هذه العقود.

وتدافعت منشأة المقاولات عن سعر الإنشاء ووصفته بأنه مناسب في ضوء التربة غير الجيدة وحالة الموقع. ومع ذلك، أفصحت منشأة المقاولات بعد عقد العديد من الإجتماعات المكثفة وإجراء مناقشات مطولة عن إمكانية إتخاذ تصرف قانوني عن الظروف الحقيقية للبناء. لقد طلب نائب الرئيس والرئيس السابق أن يتم التسعير على هذا النحو حتى يمكنهما تغطية تكاليف إعداد المنظر الطبيعي والتجديدات في منزليهما. وأكد المراجع الداخلي من خلال الفحص الذي قام به لسجلات التعامل مع منشأة المقاولات أن الزيادة في التكاليف والتي تبلغ ٦٠٠٠٠٠ دولار تقريباً يتمثل الهدف منها في تغطية التكاليف التالية في منزلي نائب الرئيس والرئيس السابق: حمام السباحة؛ تسخين المياه في أنابيب للإستخدام داخل المنزل، الزخرفة، تغطية الفناء بالرخام، نظام إطفاء الحرائق، نافورة، حظيرة للطائرات، المنظر الطبيعي؛ تجديدات شاملة بالمبنى. وأشار المسئول في منشأة المقاولات إلى أن الرئيس السابق قد إتصل به خلال فترة المراجعة وطالبه بعدم التعاون.

وحولت الشركة نتائج المراجعة للنشر على الرأي العام وتم رفع ملف الفحص إلى المدعي العام. ونتيجة لعدم المقدرة على الدفاع في الدعوى القضائية تم إدانة كل من نائب الرئيس والرئيس السابق بالحصول على أموال بدون وجه حق. وعملياً تم تغطية كافة الخسائر عن طريق المطالبة بنجاح بالحصول على الضمانات.

الدروس التي يجب تعلمها:

١- كافة حالات الغش يتم إرتكابها بواسطة هؤلاء الذين نثق بهم.

٢- يعد إستخدام كل من الشك المهني والموهبة القطرية أمراً أساسياً لإكتشاف الغش.

٣- مراجعة ما بعد غير مربحاً.

٤- يمكن إختراق أنواع الرقابة الداخلية الجيدة.

٥- يجب إدراج شرط المراجعة في كافة العقود.

٦- العقود التي يعهد بها إلى أشخاص بخلاف ماسكي الدفاتر والسجلات تعطي الفرصة لإجراء مدفوعات غير ملائمة.

٧- الإستماع إلى قصص الغش والإلمام والأخذ بها بعد ذلك.

٨- لاتقم بالتنظيف أسفل السجاد.

المصدر: Courtenay Thompson "Fraud In The Executive Suite."

تم طبع هذا المقال بعد الحصول على موافقة من صفحتي ٦٨و٦٩ من عدد أكتوبر ١٩٩٣ من مجلة المراجع الداخلي التي ينشرها معهد المراجعين الداخليين.

ومن الأخطاء الشائعة لدى العملاء الذين يتم مراجعتهم أن يتم إدراج العمليات المالية التي يجب تسجيلها بشكل مناسب على أنها أصول ضمن كل من مصروفات الإصلاح والصيانة، مصروف الإستئجار، الأدوات الصغيرة والحسابات المماثلة. وينتج مثل هذا الخطأ عن نقص فهم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورغبة بعض العملاء في تجنب ضرائب الدخل. ويجب تقييم إحتمال وقوع هذه

الأنواع عن سوء التصنيف بشكل موحد مع التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية بدائرة الحيازة والمدفوعات. فإذا إستنتج المراجع أن هناك إحتمالاً لوقوع تحريف يتسم بالأهمية النسبية، سيكون من الضروري أن يتم التثبت من القيم الكبيرة التي يتم تسجيلها في الجانب المدين لحساب المصروفات. ومن الممارسات المتعارف عليها أن يتم القيام بذلك كجزء معتاد عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة.

التحقق من التخلص من الأصول الثابتة بالفترة الحالية Verification Of Current Year Disposals

الرقابة الداخلية. يتمثل أهم نوع للرقابة الداخلية على التخلص من المعدات الصناعية في وجود وسيلة رسمية لإبلاغ الإدارة ببيع، أو بإجراء مبادلة أو بالتنازل عن أو بسرقة المعدات والآلات. فإذا لم يقم العميل بتسجيل التخلص من الأصول سيوجد بالتأكيد زيادة بالتكلفة الأصلية بحساب المعدات الصناعية، وستوجد زيادة في صافي القيمة الدفترية حتى يتم إهلاك الأصل تماماً. كما يوجد نوع هام آخر من الرقابة يتمثل في حماية الأصل من إجراء عمليات تخلص منه بواسطة أشخاص لا يوجد لديهم الترخيص بذلك من خلال وضع شروط للترخيص بالبيع أو بعمليات التخلص الأخرى من المعدات الصناعية. وأخيراً، يجب أن يكون هناك تحقق داخلي كاف على تسجيل عمليات التخلص من الأصول للتأكد من أنه تم شطب الأصول من الدفاتر المحاسبية بشكل صحيح.

إختبارات المراجعة. يتمثل الهدفان الرئيسيان اللذين يجب تحقيقهما عند التحقق من بيع، مبادلة، أو التنازل عن المعدات الصناعية في هدفي أنه تم: **تسجيل الأصول التي تم التخلص منها، وتم تسجيل التخلص من الأصول على نحو دقيق**.

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من عمليات التخلص من الأصول في جدول يعده العميل عن الأصول التي تم التخلص منها. ويحتوي الجدول عادة على تاريخ التخلص من الأصل، اسم الشخص أو المنشأة التي حصلت على الأصل، سعر البيع، التكلفة الأصلية للأصل، تاريخ حيازة الأصل، مجمع إهلاك الأصل، والمسترد من الائتمان الخاص بالإستثمار في حالة وجود ذلك. ومن الضروري إجراء اختبارات الإرتباط بين التفصيلات للجدول، ويشمل ذلك جمع الجدول، تتبع الإجماليات بالجدول إلى الأصول التي تم التخلص منها كما هي مسجلة بالأستاذ العام، وتتبع التكلفة ومجمع إهلاك الأصول التي تم التخلص منها إلى الملف الرئيسي للملكية.

ونظراً لأن عدم تسجيل المعدات الصناعية التي تم التخلص منها لم يعد يتم إستخدامها في الشركة يمكن أن يؤثر بشكل كبير على القوائم المالية، فإن البحث عن عمليات التخلص من الأصول التي لم يتم تسجيلها يعد أمراً حيوياً. وتؤثر طبيعة وكفاية أنواع الرقابة على الأصول التي تم التخلص منها على مدى البحث. ويتم عادة إستخدام الإجراءات التالية للتحقق من الأصول التي يتم التخلص منها:

- فحص ما إذا كان قد تم إقتناء أصول جديدة لتحل محل الأصول الحالية.
- تحليل الأرباح الناتجة عن التخلص من الأصول والدخل المتنوع الذي تم الحصول عليه نتيجة التخلص من الأصول.
- فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات في خط الإنتاج، الضرائب، والتغطية التأمينية التي توضح شطب المعدات.
- الإستفسارات من الإدارة والأفراد العاملين بالإنتاج عن إمكانية التخلص من الأصول.

وعندما يتم بيع الأصل أو التخلص منه بدون مبادلته حتى يتم الإحلال محل الأصل، يمكن التحقق من العملية المالية عن طريق فحص فاتورة البيع المرتبطة والملف الرئيسي للملكية. ويجب أن يقارن

المراجع التكلفة ومجمع الإهلاك بالملف الرئيسي مع القيد المسجل باليومية العامة وإعادة حساب الربح أو الخسارة عن التخلص من الأصل حتى يتم إجراء مقارنة مع الدفاتر المحاسبية.

ويوجد جانبان يجب توجيه اهتمام خاص إليهما لتحقيق هدف الدقة. يتمثل الجانب الأول في مبادلة الأصل للإحلال محله. وعندما تتم المبادلة، يجب أن يتأكد المراجع من أنه تم رسملة الأصل الجديد على نحو مناسب وأن الأصل القديم قد تم شطبه من الدفاتر، بعد أن يتم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذي تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد في الإعتبار. أما الجانب الثاني الذي يجب أن يتم الإهتمام به فيتمثل في التخلص من الأصول التي تتأثر بمخصصات إستعادة الإئتمان الخاص بالإستثمار. ونظر لأن الإستعادة تؤثر في مصروف الضريبة والإلتزام عنها للدخل في السنة الحالية، فيجب أن يقيم المراجع مدى معقولية الإستعادة. ويعد الإلمام بمخصصات الإستعادة في السنة التي تم فيها إقتناء الأصل أمراً ضرورياً قبل إجراء العملية الحسابية.

التحقق من رصيد الأصل Verification Of Asset Balance

الرقابة الداخلية. تحدد طبيعة أنواع الرقابة الداخلية على الأصول الموجودة فعلاً ما إذا كان من الضروري أن يتم التحقق من المعدات الصناعية التي تم إقتنائها هذا العام. وتتمثل الأنواع الهامة من الرقابة في إستخدام الملف الرئيسي للأصول الثابتة الفردية، الرقابة الطبيعية الكافية على الأصول التي يمكن تحريكها بسهولة (مثل العدد والعربات)، تخصيص ترميز لكل أصل بالمصنع، والجرد الفعلي الدوري على الأصول الثابتة والتسويات الخاصة بها التي تتم بواسطة الأفراد في إدارة المحاسبة. ويعد أيضاً وجود وسيلة رسمية لإبلاغ إدارة المحاسبة بكافة عمليات التخلص من الأصول الثابتة نوعاً هاماً من الرقابة على أرصدة الأصول التي تم ترحيلها إلى السنة الحالية.

إختبارات المراجعة. عادة، لايحصل المراجع على قائمة من العميل عن كافة الأصول المدرجة في رصيد آخر المدة للمعدات الصناعية. وبدلاً من ذلك يتم تحديد اختبارات المراجعة بناء على الملف الرئيسي.

وعادة، تتعلق الخطوة الأولى بالمراجعة بهدف الإرتباط بين التفصيلات: إتفاق المعدات الصناعية كما هي مدرجة بالملف الرئيسي مع الأستاذ العام. وبعد فحص مخرجات الملف الرئيسي التي تتفق إجمالياتها مع رصيد الأستاذ العام أمراً كافياً. وقد يختار المراجع إختبار الجمع بعدة صفحات.

وبعد تقرير خطر الرقابة لهدف الوجود، يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان من الضروري أن يتم التحقق من وجود العناصر الفردية للمعدات الصناعية المدرجة بالملف الرئيسي. فإذا إعتقد المراجع أن هناك إحتمالاً مرتفعاً لعدم وجود أصول ثابتة مازالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية، سيتمثل الإجراء الملائم في إختبار عينة من الملف الرئيسي وفحص الأصول الفعلية. وفي حالات نادرة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يقوم العميل بإجراء جرد كامل لمخزون الأصول الثابتة للتحقق من وجودها الفعلي. وإذا تم تنفيذ هذا الإجراء، عادة مايقوم المراجع بملاحظته.

وعادة، من الضروري أن يتم إختبار الدقة أو التبويب للأصول الثابتة التي تم تسجيلها في الفترات السابقة لإفتراض أنه تم التحقق منها في عمليات المراجعة السابقة في الوقت الذي تم إقتنائها فيه. ولكن يجب أن يدرك المراجع أن الشركات قد يوجد بها أحياناً معدات صناعية لم يعد يتم إستخدامها في العمليات التشغيلية. فإذا كانت قيمتها تتسم بالأهمية النسبية، على المراجع أن يقيم ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها إلى القيمة القابلة للتحقق (هدف القيمة القابلة للتحقق) أو على الأقل الإفصاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان معدات لا يتم إستخدامها في العمليات التشغيلية.

ويتمثل الأعتبار الأساسي عند التحقق من رصيد آخر المدة للأصول الثابتة في إمكانية وجود مانع

قانوني(هدف العرض والإفصاح). ويوجد العديد من الوسائل المتاحة التي يمكن من خلالها تحديد ما إذا كان هناك عائق قانوني على المعدات الصناعية(رهن). وتشمل هذه الأساليب قراءة شروط القرض وإتفاقيات الإئتمان وإرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض وإتفاقات الإئتمان وإرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض بالبنك ومؤسسات الإقراض الأخرى. كما يمكن الحصول على المعلومات الخاصة برهن المعدات الصناعية من خلال المناقشات مع العميل أو إرسال خطابات إلى المستشار القانوني. أضف إلى ذلك، يكون من المرغوب فيه أن يتم التوصل إلى المعلومات الخاصة بإمكانية رهن الممتلكات عن طريق إرسال نموذج بعنوان طلب الحصول على معلومات في ظل الميثاق التجاري الموحد إلى سكرتير الولاية أو الى أى أفراد مسئولين في موقع ملائم بالولاية التي تعمل الشركة فيها.

ويجب تقييم مدى ملائمة العرض والإفصاح للمعدات الصناعية في القوائم المالية بعناية حتى يتم التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويجب إدراج المعدات الصناعية بإجمالي التكلفة ويجب فصلها عن باقي الأصول المؤجرة والإفصاح عنها بشكل مستقل، كما يجب إدراج الرهونات على الملكية ضمن الملاحظات على القوائم المالية.

التحقق من مصروف الإهلاك Verification Of Depreciion Expense

يعد مصروف الإهلاك أحد حسابات المصروفات التي لا يتم التحقق منها كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية. ويتم تحديد القيم المسجلة من خلال التوزيعات الداخلية بدلاً من تبادل العمليات المالية مع الأطراف الخارجية. وإذا كان مصروف الإهلاك يتسم بالأهمية النسبية، يجب إجراء العديد من الإختبارات التفصيلية على نحو أكبر لمصروف الإهلاك بالمقارنة مع الحساب الذي تم التحقق منه عن طريق إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

ويتمثل الهدف الأكثر أهمية عند التحقق من مصروف الإهلاك في هدف الدقة. ويوجد جانبان رئيسيان يتعلقان بهدف: تحديد ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك بإنتظام من فترة لأخرى وما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية على نحو صحيح. وعند تحديد الجانب الأول، يوجد أربعة إعتبارات: العمر المفيد للأصول التي تم حيازتها بالفترة الحالية، طريقة الإهلاك، القيمة المقدرة للنهاية، سياسة إهلاك الأصول في السنة التي تم الحيازة فيها والتي يتم التخلص من الأصول فيها. ويمكن التعرف على سياسات العميل من خلال المناقشة مع الأفراد المناسبين ومقارنة الإجابات مع المعلومات في الملفات الدائمة لدى المراجع.

وعند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذي تم تخصيصه للأصول التي تم إقتنائها حديثاً، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره عدد من العوامل: العمر الفعلي للأصل، العمر المتوقع للأصل(أخذاً في الإعتبار مدى التقادم أو السياسة الطبيعية بالشركة بشأن تحديث المعدات)، وسياسات الشركة بشأن مبادلة المعدات. وفي حالات قليلة، قد يتطلب تغير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل. وعندما يحدث ذلك، يتم إجراء تعديل في التقدير المحاسبي وليس تعديلاً بالمبادئ المحاسبية. ولذلك يجب أن يتم تقييم أثر ذلك على الإهلاك بعناية.

وتتمثل الطريقة المفيدة لإختبار الإهلاك في حساب مدى المنطقية العامة لمبلغ الإهلاك. ويتم الحساب عن طريق ضرب قيمة الأصول الثابتة التي لم يحتسب عنها الإهلاك في معدل الإهلاك للسنة. وحتى يتم إجراء هذه العملية الحسابية. يجب على المراجع بالطبع أن يجري تسويات للإضافات التي تمت على الأصول والأصول التي تم التخلص منها بالسنة الحالية، كما يجب أن يجري المراجع تسويات للأصول ذات الأعمار المختلفة وللأصول التي يتم إهلاكها وفقاً لطرق مختلفة

للإهلاك . ويمكن إجراء العمليات الحسابية ببساطة إذا كانت منشأة المحاسبة تحتفظ في الملف الدائم بتبويب للأصول الثابتة يشمل طريقة الإهلاك وعمر الأصول . فإذا كانت العمليات الحسابية تقترب بوجه عام من الإجماليات لدى العميل وإذا كان خطر الرقابة المقدر لمصروف الإهلاك يتسم بالانخفاض ، سيمكن تخفيض الإختبارات التفصيلية للإهلاك .

وفي عديد من عمليات المراجعة ، قد يكون من المرغوب فيه أيضاً أن يتم فحص الإنماط بين التفصيلات لعينة من العمليات الحسابية للإهلاك . ويتم ذلك عن طريق إعادة حساب مصروف الإهلاك لأصول مختارة للتعرف على ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك على نحو ثابت ومناسب . وحتى يتم ذلك على نحو مناسب ، يجب أن يتم ربط تفاصيل العمليات الحسابية بإجمالى العمليات الحسابية للإهلاك عن طريق جمع مصروف الإهلاك في الملف الرئيسي للملكية وتسوية الإجمالي مع الأستاذ العام . وإذا كان العميل يحتفظ بسجلات على الحاسب الإلكتروني للإهلاك ، يكون من المرغوب فيه أن يتم إستخدام الحاسب الإلكتروني في إختبار العمليات الحسابية .

التحقق من مجمع الاهلاك Verification Of Accumulated Depreciation

يتم عادة إختبار المديونية لمجمع الإهلاك كجزء من مراجعة التخلص من الأصول بينما يتم التحقق من الدائنين كجزء من مراجعة مصروف الإهلاك . فإذا قام المراجع بتتبع عمليات مالية مختارة إلى سجلات مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي للملكية كجزء من هذه الإختبارات ، يتم تنفيذ قدر قليل من الأسئلة بعد ذلك .

ويوجد هدفان يتم عادة التركيز عليهما عند مراجعة مجمع الإهلاك:

- إتفاق مجمع الإهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسي للملكية مع الأستاذ العام . ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق إختبار التجمع بمجمع الإهلاك أو بالملف الرئيسى للملكية و عن طريق تتبع الإجمالى إلى الأستاذ العام .
- دقة مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي .

وفي بعض الحالات ، يمكن تخفيض عمر المعدات الصناعية بشكل ملموس نتيجة وجود تغييرات مثل إنخفاض الطلب من المشترين على المنتجات ، التلف الطبيعي غير المتوقع ، أو التعديل في العمليات التشغيلية . وبسبب هذه الإحتمالات ، يكون من الضروري تقويم مدى كفاية مخصصات مجمع الإهلاك بكل عام للتأكد من القيمة الدفترية الصافية تجاوز القيمة القابلة للتحقق للأصول .

مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً Audit of Prepaid Expenses

الهدف التعليمي ١٨-٣: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للمصروفات المدفوعة مقدماً

تمثل كل من المصروفات المدفوعة مقدماً ، الأعباء المؤجلة ، والأصول غير الملموسة أصولاً تختلف أعمارها من عدة شهور إلى عدة سنوات . ويتم إدراجها كأصول بما يتفق بشكل أكبر مع مفهوم مقابلة المصروفات بالإيرادات ولا يتم إدراجها كذلك وفقاً لقيمتها عند إعادة البيع أو وفقاً لقيمة تسييلها . وفيما يلي بعض الأمثلة:

- الإيجار المدفوع مقدماً
- التكاليف التنظيمية
- الضرائب المدفوعة مقدماً
- براءة الإختراع
- التأمين المدفوع مقدماً
- العلامات التجارية
- الإيرادات المؤجلة
- حقوق الطبع

ويتمثل الإختلاف الأساسي بين هذه الأصول وغيرها مثل المدينين والمخزون في إنهاء لا تتسم بالأهمية النسبية بالعديد من عمليات المراجعة. وعادة، تكفي الإجراءات التحليلية لمراجعة كل من المصروفات المدفوعة مقدما، الإيرادات المؤجلة، والأصول غير الملموسة.

وسيتم هذا القسم مناقشة التأمين المدفوع مقدما كحساب يمثل هذه المجموعة في ضوء:(١) هذا الحساب يتم التعامل به في معظم عمليات المراجعة- عمليا يوجد بكل شركة نوعا من التأمين، (٢)يمثل هذا الحساب نموذجاً للمشكلات المعتادة التي يواجهها المراجع عند مراجعة هذا النوع من الحسابات، و(٣)تعد مسئولية المراجع عن فحص التغطية التأمينية أمراً إضافياً لايواجهه المراجع عند التعامل مع الحسابات الأخرى من هذه المجموعة.

رؤية عامة على التأمين المدفوع مقدماً Overview Of Prepaid Insurance

يوضح الشكل ١٨-٢ الحسابات التي يتم عادة إستخدامها في التأمين المدفوع مقدماً. ويتضح من الشكل العلاقة بين المدفوع مقدماً ودائرة الحيازة والمدفوعات عند فحص المدينية بحساب الأصل. ونظراً لأن مصدر المدينية بحساب الأصل يتمثل في بومية الحيازة، تم فعلاً إختبار المدفوعات من أقساط التأمين بشكل جزئي من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات للحيازة والمدفوعات النقدية.

الشكل ١٨ – ٢

التأمين المدفوع مقدماً والحسابات المرتبطة به

التأمين المدفوع مقدما		مصروف التأمين
رصيد أول المدة	مصروف التأمين بالفترة الحالية	
(١) الحيازة (أقساط التأمين)		
رصيد آخر المدة		

(١) تنشأ الحيازة من أقساط التأمين من خلال دائرة الحيازة والمدفوعات. يمكن ملاحظة ذلك عن طريق فحص الشكل ١٧-١.

الرقابة الداخلية Internal Contols

يمكن تقسيم أنواع الرقابة الداخلية على التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين إلى ثلاث فئات مناسبة: الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين، الرقابة على سجل التأمين، والرقابة على الأنتهاء من دفع مصروف التأمين.

وتعد الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين جزءاً من دائرةالحيازة والمدفوعات. وتشمل هذه الرقابة وجود ترخيص ملائم على بوالص التأمين الجديدة والرقابة على أقساط التأمين التي يتم دفعها بما يتسق مع الإجراءات التي تم مناقشتها في هذه الدائرة.

ويعد وجود سجل لبوالص التأمين السارية وتاريخ إستحقاق كل بوليصة (سجل التأمين) نوعاًحيوياً من الرقابة للتأكد من الشركة لديها التأمين الكاف في كل الأوقات. ويجب أن تشمل الرقابة مخصص للفحص الدوري لمدى كفاية التغطية التأمينية بواسطة شخص كفء ومحايد.

وبعد الإنتهاء من إعدادها، يجب التحقق من الدفاتر التفصيلية التي تحتوي على المعلومات بسجل

التأمين المدفوع مقدماً بواسطة شخص مستقل عن الشخص الذى قام بالإعداد. ويتمثل نوع الرقابة الذى يرتبط بذلك على نحو وثيق فى إستخدام قيود اليومية المعيارية الشهرية لمصروف التأمين. فإذا كان من الضرورى إجراء قيد بمبلغ كبير لتسوية رصيد التأمين المدفوع مقدماً فى نهاية العام، سيشير ذلك إلى وجود تحريف محتمل فى تسجيل حيازة التأمين طوال العام أو فى حساب رصيد آخر المدة للتأمين المدفوع مقدماً.

إختبارات المراجعة Audit Tests

طوال مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين، يجب على المراجع أن يأخذ فى إعتباره أن قيمة مصروف التأمين هى القيمة المتبقية بناء على رصيد أول المدة للتأمين المدفوع مقدما، ما يتم دفعة من أقساط تأمين طوال العام ورصيد آخر المدة. ويتمثل نوع التحقق الوحيد للرصيد بحساب المصروف والذى يعد من الضرورات المعتادة فى تنفيذ الإجراءات التحليلية وإجراء إختبار وجيز للتحقق من أن التحميل على مصروف التأمين نشأ عن دائنية تتعلق بالتأمين المدفوع مقدماً. ونظراً لأن الأقساط المدفوعة يتم إختبارها كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية، سيتم التركيز على الإختبارات التفصيلية للأرصدة فى التأمين المدفوع مقدماً.

وعند مراجعة التأمين المدفوع مقدماً، يتم الحصول على جدول من العميل أويقوم المراجع بإعداد هذا الجدول الذى يحتوى على كل بوليصة تأمين سارية، رقم البوليصة، التغطية التأمينية بكل بوليصة، قيمة القسط، مصروف التأمين للعام، والتأمين المدفوع مقدماً فى نهاية العام. ويوضح الشكل ١٨-٣ مثالاً على الجدول الذى يتم الحصول عليه من العميل حتى يدرجه المراجع ضمن اوراق العمل. وعادة ما يتم توضيح إختبارات المراجع للتأمين المدفوع مقدما فى الجدول.

الإجراءات التحليلية. من الإعتبارات الهامة عند مراجعة التأمين المدفوع مقدما عدم الأهمية النسبية المتكررة لأرصدة أول المدة وآخر المدة. أضف إلى ذلك، يتم تسجيل عدد ضئيل من العمليات المثالية كطرف مدين أو طرف دائن للرصيد طوال العام، وتتسم معظمهما بالصغر فى القيمة وبسهولة الإلمام بها. ولذلك، يمكن للمراجع أن يمضى وجه عام وقتاً قليلاً للتحقق من الرصيد. وعندما يخطط المراجع فى التحقق من الرصيد على وجه تفصيلى، تصبح الاجراءات التحليلية أكثر أهمية كوسيلة للتعرف على التحريفات الجوهرية المحتملة. وفيما يلى عرض للإجراءات التحليلية التى يتم تنفيذها على نحو متعارف عليه عند مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدما ومصروف التأمين:

- مقارنة إجمالى كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين مع المقابل بالأعوام السابقة كإختبار لمدى المنطقية.
- حساب نسبة التأمين المدفوع مقدما إلى مصروف التأمين ومقارنتها مع ما يقابلها بالسنوات السابقة.
- مقارنة التغطية التأمينية فى كل بوليصة تأمين بالجدول الذى يتم الحصول عليه من العميل مع جدول العام السابق لإختبار مدى حذف بوالص معينة أو التغيير فى التغطية التأمينية.
- مقارنة رصيد التأمين المدفوع مقدما للعام الحالى والذى يتم حسابه على أساس كل بوليصة مع المقابل بالسنة السابقة لإختبار مدى وجود خطأ فى العملية الحسابية.
- فحص التغطية التأمينية كما هى مدرجة فى جدول التأمين المدفوع مقدماً مع وجود موظف فى مستوى مناسب لدى العميل الذى يتم مراجعته أو مسمار تأمين للتحقق من مدى كفاية التغطية. ولا يمكن أن يكون المراجع خبيراً فى جوانب التأمين، ولكن إلمامه المحاسبى وتفهمه للأصول يعد أمراً هاماً للتأكد من أن الشركة ليست فى وضع جزئى من التغطية التأمينية.

الشكل ١٨ – ٣

جدول التأمين المدفوع مقدماً

ب ب ج

شركة ABC
التأمين المدفوع مقدما
٩٦/١٢/٣١

جدول: أ ٢
أعد بواسطة: حسن علي
صدق عليه بواسطة: شريف السيد

التاريخ
٩٧/١/٢٠
٩٧/١/٢٥

المؤمن	رقم البوليصة	التغطية	الفترة	القسط السنوي	القسط الساري ٩٦/١/١	إضافات	المصروف	القسط الساري ٩٦/١٢/٣١
شركة أ	أ ب ب ٧٩٠١٩٠ (٢)	المسئولية القانونية على السيارات التصادم شامل الركاب غير المؤمن عليهم بما يغطي كافة العربات المملوكة والمستأجرة بالشركة	٩٩-٩٥/٦/١	٦٢٠٠	ت س ٢٦٢٥		٢٦٢٥	- ✓
			٩٧-٩٦/٦/١	٧٠٠٠	-	٧٠٠٠	٤ ٤٠٨٢	٢٩١٧ ✓
شركة ب	٩١٤ - ٨٨ - ٧٤ (٢)	الأخطار المتعددة بالمراكز الرئيسية والمصنع بما في ذلك المحتويات	(١) ٩٦-٩٥/٢/١٥	١٢٦٠٠	ت س ٢٦٢٥	(٢) ١٨٠٠	٤٤٢٥	- ✓
			(١) ٩٧-٩٦/٢/١٥	١٥١٠٠	-	١٥١٠٠	غ ١١٩٥٤	٣٠٤٦ ✓
شركة ج	١٩٧٣٠١٦ (٢)	سند كافة الأخطار - ٢٥٠٠٠ دولار	٩٦-٩٥/٧/١	١٢٠٠	ت س ٦٠٠		٦٠٠	- ✓
شركة د	٦٢٩ - ٧١٧ (٣)	سند الأخطار التجارية - ١٠٠٠٠٠ دولار	٩٧-٩٦/٧/١	٨٠٠	-	٨٠٠	غ ٤٠٠	٤٠٠ ✓
التسوية مع حساب مصروف التأمين (العام)					٥٨٥٠ ف ت س	٢٤٧٠٠ ف	٢٤٠٨٢ ف	٦٤٦٢ ✓ ف ح ق
التأمين الذي يتم الإعتماد عليه:								
	٩١٦١ - د أ س (٣)	الملكية الشخصية - مكاتب المبيعات	٩٦/١/١ - ٩٦/١٢/٣١	٥٠٠			٥٠٠	
							٢٤٥٨٢ ف ق	

مصروف التأمين

(١) فترة البوليصة ٣ سنوات، تنتهي في ٩٨/٣/١٤، القسط الموضح يمثل الجزء السنوي. تم تقدير الجزء السنوي في ضوء الفحص السنوي والتسويات السنوية. يتم دفع القسط على دفعات شهرية طوال فترة العقد (أنظر قسم العقود المستحقة بأوراق العمل).

(٢) بوالص تم فحصها وتلخيصها، تفاصيل التغطية في الملف الدائم، تم إحلال سند كافة الأخطار بسند الأخطار التجارية عند إنتهاء سريان البوليصة.

(٣) التسوية السنوية للقسط، التتبع إلى الفاتورة وحزمة الإيصالات.

ت س = الإتفاق مع جدول السنة السابقة للتأمين المدفوع مقدما والموجود بأوراق العمل.
ف – تم المجمع
ج = تم إجراء المجمع العكسي
ق = الإتفاق مع الأستاذ العام
غ = مصادقة القسط غير الرابح من السمسار حفظ المصادقة بالملف أ ٦/٢
✓ – التحقق من العملية الحسابية

وفي العديد من عمليات المراجعة، لاتوجد ضرورة لتنفيذ إختبارات بأكثر من فحص المنطقية العامة مالم توضح نتائج الإختبارات وجود إحتمال مرتفع لوقوع تحريف كبير أو لتقدير خطر الرقابة في مستوى مرتفع. ويجب تنفيذ إجراءات المراجعة الباقية فقط عندما يوجد سبب خاص للقيام بذلك. ويتم تنظيم المناقشة لهذه الإختبارات حول أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لتنفيذ الإختبارات التفصيلية لأرصدة الأصول. وحتى يتم الإقتناع، يتم دمج بعض الأهداف وسيختلف ترتيب مناقشتها عن الترتيب الذي سبق إستخدامه. ولا يعد هدف القيمة القابلة للتحقق قابلاً للتطبيق.

بوالص التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدماً موجود فعلاً والبوالص الموجودة فعلاً مدرجة بالجدول (الوجود والإكتمال). يمكن التحقق من وجود إجراءات إختبارات لإغفال بوالص التأمين السارية بإحدى طريقتين: عن طريق الرجوع إلى المستندات الداعمة أوالحصول على مصادقة عن المعلومات المتعلقة بالتأمين من وكيل التأمين الخاص بالشركة. يستلزم المنهج الأول فحص فواتير وبوالص التأمين السارية. فإذا تم تنفيذ هذه الإختبارات، ويجب تنفيذها على أساس قدر محدود من الاختبار. ويفضل إرسال المصادقات إلى وكيل التأمين الخاص بالعميل لأنه عادة يستغرق القليل من الوقت بالمقارنة بإختبارات التحقق، كما أنه يؤدي إلى تنفيذ التحقق بنسبة ١٠٠٪. وقد زاد إستخدام المصادقات لهذا الغرض على نحو سريع في السنوات القليلة الماضية.

للعميل الحق على كافة بوالص التأمين المدرجة في جدول التأمين المدفوع مقدماً(الحقوق). يكون للطرف الذي سيستلم المنفعة في حالة المطالبة بالحقوق على التأمين هو الطرف الذي له الحق، وعادة، لا يتم ذكر إسم العميل، ولكن في حالة وجود رهونات أو حق للحجز على الممتلكات أو رهن عقاري أوأيه نوع من أنواع الرهن، فد يحصل الدائن على حق المطالبة بالتأمين. ويعد فحص بوالص التأمين للتعرف على من يكون لهم حق المطالبة بالتأمين بخلاف العميل إختباراً ممتازاً للإلتزامات التي يتم تسجيلها والأصول التي تم رهنها.

تم إدراج القيم المدفوعة مقدماً بالجدول بشكل دقيق وتم جمع الأرقام على نحو صحيح للتوصل إلى الإجمالي الذي يتفق مع الأستاذ العام(الدقة والإرتباط بين التفصيلات). تتضمن دقة التأمين المدفوع مقدماً التحقق من قيمة قسط التأمين، طول فترة البوليصة، وتوزيع القسط على التأمين الساري. ويمكن التحقق من قيمة القسط لبوليصة معينة والفترة الزمنية لها بشكل متزامن عن طريق فحص فاتورة القسط أو مصادقة وكيل التأمين. وبمجرد التحقق منها، يمكن إختيار العمليات الحسابية لدى العميل التي تتعلق بالتأمين الساري عن طريق إعادة العمليات الحسابية. ويمكن بعد ذلك جمع جدول التأمين المدفوع مقدماً وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام لإستكمال إختبارات الإرتباط بين التفصيلات.

تم تبويب مصروف التأمين المرتبط بالتأمين المدفوع مقدماً على نحو صحيح (التبويب). يجب فحص التبويب الملائم للأطراف المدينة بحسابات مصروفات التأمين المختلفة كإختبار لقائمة الدخل. وفي بعض الحالات يكون الحساب الملائم للمصروف واضحاً بسبب وضوح نوع التأمين(مثل التأمين على إحدى المعدات)، ولكن في حالات أخرى يكون إجراء التوزيع أمراً ضرورياً. وعلى سبيل المثال، قديتطلب التأمين على المبنى أن يتم التوزيع على العديد من الحسابات بما في ذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة. ويعد وجود إتساق مع السنوات السابقة أمراً هاماً جداً عند تقييم التبويب.

تم تسجيل العمليات المالية للتأمين في الفترة المناسبة(الفاصل الزمني). لايعد الفاصل الزمني لمصروف التأمين عادة مشكلة كبرى نتيجة صغر عدد البوالص وعدم الأهمية النسبة للقيم بها. فإذا تم إختبار الفاصل الزمني، فإنه يتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمني للدائنين.

تم عرض والإفصاح عن التأمين الدفوع مقدماً على نحو مناسب(العرض والإفصاح). في معظم عمليات المراجعة، يتم دمج التأمين المدفوع مقدماً مع باقي المصروفات المدفوعة مقدماً مع إدراجها ضمن الأصول المتداولة. وعادة ماتكون القيمة صغيرة ولا تحظ إهتماماً كبيراً لدى مستخدمي القوائم المالية.

مراجعة الإلتزامات المستحقة Audit of Accrued Liabilities

الهدف التعليمي ١٨-٤:تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للإلتزامات المستحقة

تمثل الإلتزامات المستحقة خصوماً مقدرة غير مدفوعة عن الخدمات أو المنافع التي تم إستلامها قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وتمثل معظم الإلتزامات المستحقة خصوماً مستقبلية عن الخدمات التي لم يتم دفع مقابل لها والناتجة عن مرور الوقت ولكن لم يتم دفعها حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وعلى سبيل المثال، المنافع عن الإيجار طوال العام، ولذلك، في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي يجب أن تدرج قيمة مستحقة تمثل جزءاً من تكلفة الإيجار الإجمالية عن القيمة التي تم دفعها بعد. فإذا إتفق تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتاريخ إنتهاء عقد الإيجار، سيكون من المناسب أن يتم تسمية أي إيجار غير مدفوع بالإيجار القابل للدفع بدلاً من الإلتزام المستحق.

ويتمثل النوع الثاني من المستحقات في ذلك النوع الذي تكون فيه قيمة الخصم قيمة مقدرة في ضوء عدم التأكد للقيمة المستحقة. ويمكن توضيح ذلك في الخصم المتعلق بضرائب الدخل الفيدرالية في حالة وجود إحتمال مناسب بأن القيمة المذكورة بالإقرار الضريبي ستتغير بعد إتمام المراجعة بواسطة مصلحة الضرائب. ويعبر ما يلي عن الإلتزامات المستحقة المتعارف عليها، وتشمل الأجور المستحقة التي تم مناقشتها كجزء من الفصل السادس عشر:

- مكافآت مستحقة لرجال الإدارة
- العمولات المستحقة
- ضرائب الدخل المستحقة
- الفائدة المستحقة
- الأجور المستحقة
- ضرائب الأجور المستحقة
- تكاليف التقاعد المستحقة
- الأتعاب المهني المستحقة
- الإيجار المستحق
- تكاليف الضمان المستحقة

وتختلف وسائل التحقق من المصروفات المستحقة بناء على طبيعة المستحقات وظروف العميل. وفي معظم عمليات المراجعة، تحتل المستحقات وقتاً قليلاً لمراجعتها، ولكن في بعض الحالات تتطلب حسابات مثل: ضرائب الدخل المستحقة، تكاليف الضمان المستحقة، وتكاليف التقاعد المستحقة جهداً ملموساً في المراجعة حيث قد تتسم قيمها بالأهمية النسبية. ولتوضيح سيتم مناقشة ضرائب الملكية المستحقة في هذا القسم.

مراجعة ضرائب الملكية المستحقة Auditing Accrued Property Taxes

يوضح الشكل ١٨ ٤ الحسابات التي تستخدمها عادة الشركات بشأن ضرائب الملكية المستحقة. وتتماثل العلاقة بين ضرائب الملكية المستحقة ودائرة الخيازة والمدفوعات مع تلك العلاقة بين هذه الدائرة والتأمين المدفوع مقدماً وتتضح من خلال فحص الجانب المدين من حساب الإلتزام. ونظراً لأن مصدر الجانب المدين من الحساب يتمثل في يومية المدفوعات النقدية، تم فعلاً إختبار المدفوعات من ضرائب الملكية بشكل جزئي عن طريق الإختبارات التي تم تنفيذها في دائرة الخيازة والمدفوعات.

الشكل ١٨-٤
ضرائب الملكية المستحقة والحسابات المرتبطة

ضرائب الملكية المستحقة		مصروف ضريبة الملكية
(١) المدفوعات (ضرائب الملكية)	رصيد أول المدة	
	مصروف ضريبة الملكية للفترة الحالية	
	رصيد اخر المدة	

(١) تنشأ المدفوعات عن ضرائب الملكية عن دائرة الخزانة والمدفوعات. ويمكن ملاحظة ذلك عن طريق فحص الشكل ١٧-١

وكما في مراجعة مصروف التأمين، يتمثل رصيد مصروف ضريبة الملكية في القيمة المتبقية التي تنتج عن أرصدة أول المدة وأخر المدة لضرائب الملكية المستحقة والمدفوعات من ضرائب الملكية. ولذلك، يتم التركيز في الإختبارات على إلتزام أخر المدة لضريبة الملكية والمدفوعات في أخر المدة. وللتحقق من ضرائب الملكية المستحقة، تعد كافة أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة أهدافاً مناسبة فيما عدا القيمة القابلة للتحقق. ولكن يوجد هدفان يحتلان أهمية خاصة.

١- الممتلكات الموجودة فعلاً التي تتناسب معها الضرائب المستحقة تم إدراجها بجدول المستحقات. حيث سيؤدي عدم إدراج الممتلكات التي تستحق الضرائب عنها إلى تخفيض قيمة الإلتزام (الإكتمال). وقد يحدث تحريف يتسم بالأهمية النسبية، على سبيل المثال، إذا لم يتم دفع الضرائب على الملكية قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وعدم إدراجها كضرائب مستحقة على الملكية.

٢- تم تسجيل ضرائب الملكية المستحقة بشكل دقيق. ويتمثل الإهتمام الأكبر بالدقة في إتساق المعالجة للمستحقات من سنه لأخرى (الدقة).

وتتمثل الطرق الرئيسية لإختبار إدراج كافة المستحقات في: (١) تنفيذ إختبارات المستحقات بشكل موحد مع مراجعة مدفوعات ضرائب الملكية للعام الحالي، و(٢) مقارنة المستحقات مع مايقابلها في السنوات السابقة. ويوجد قدر ضئيل من المدفوعات لضريبة الملكية في معظم عمليات المراجعة، ولكن تتسم كل قيمة يتم دفعها بالأهمية النسبية، وبالتالي من المتعارف عليه التحقق من كل قيمة يتم دفعها.

أولاً، يجب أن يحصل المراجع على جدول بالمدفوعات لضريبة الملكية من العميل ومقارنة كل مبلغ يتم دفعه مع جدول السنه السابقة لتحديد ما إذا كانت كافة المدفوعات قد تم إدراجها في الجدول المعد من قبل العميل. ومن الضروري أيضاً فحص أوراق العمل الخاصة بالأصول الثابته للتعرف على الإضافات عليها وما تم التخلص منها بما قد يؤثر على مستحقات ضرائب الملكية. فإذا كان العميل توسع في العمليات التشغيلية الخاصة به، يجب إدراج كافة الممتلكات التي تتأثر بالقوعد التنظيمية لضريبة الملكية المحلية بالجدول حتى إذا لم يكن قد تم سداد مدفوعات الضريبة الأولى بعد.

وبعد ما يتوصل المراجع إلى إقتناع مؤداه أنه تم إدراج كافة الممتلكات الخاضعة للضرائب بالجدول المعد من قبل العميل، يكون من الضروري تقييم مدى منطقية القيمة الإجمالية لضرائب الملكية في كل نوع من الممتلكات التي تم أستخدامها كأساس لتقدير المستحقات. وفي بعض الحالات يتم وضع القيمة الإجمالية من قبل السلطات الضريبية، ويكون ممكناً أن يتم التحقق من الإجمالي عن طريق مقارنة

القيمة بالجدول مع القيمة بفاتورة الضريبة والتي تكون بحوزة العميل. وفي حالات أخرى يجب تسوية المدفوعات الإجمالية عن السنه السابقة لوجود توقع بزيادة معدلات ضريبة الملكية.

ويمكن للمراجع أن يتحقق من ضرائب الملكية المستحقة عن طريق إعادة حساب جزء من إجمالي الضريبة القابلة للتطبيق بالعام الحالي لكل قطعة من الممتلكات. ويتمثل أهم الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند إجراء هذه الحسابات في إستخدام نفس الجزء من كل ضريبة مدفوعة كمستحقات تم إستخدامها بالعام الماضي مالم توجد ظروف تبرر التغيير. وبعد ما يتم إعادة حساب المستحقات ومصروف ضريبة الملكية لكل قطعة من الممتلكات، يجب جمع الإجماليات ومقارنتها مع الأستاذ العام. وفي العديد من الحالات، يتم تحميل ضرائب الملكية على أكثر من حساب من حسابات المصروفات. وعندما يحدث ذلك، يجب أن يختبر المراجع مدى ملائمة التبويب عن طريق تقييم ما إذا كان قد تم تحميل القيمة الملائمة على كل حساب.

ويوضح الشكل ١٨-٥ ورقة عمل نموذجية لكل من مصروف ضريبة الملكية، ضرائب الملكية المستحقة وإجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها للتحقق من الأرصدة.

الشكل ١٨ - ٥
جدول ضرائب الملكية

شركة ABC
قائمة عمل ضريبة الملكية
٩٦/١٢/٣١

جدول أ ٦
أعد بواسطة: حسين محمود
صدق عليه بواسطة: إسماعيل سليم

تاريخ
٩٦/١/١٥
٩٦/١/٢٠

المستحق				المدفوع مقدما				فترة القطعة	تاريخ	القيمة المقررة الإجمالية	القيمة بقدرة	الملكية	عاملة القشر	رقم فاتورة الضريبة
رصيد آخر المدة	مدفوعات	إضافات	إعدادات المدة	رصيد آخر المدة	مصروف	إضافات	رصيد آخر المدة		منخفض مدفوع					
ج ١٢٠٠٠	صفر	١٢٠٠٠ ك	صفر ⑤	صفر	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠ ⑥ ك	صفر	١٩٩٦	١ يناير ١٩٩٦ ④ ١٣٠ أبريل ١٩٩٦ ٢١ أكتوبر ١٩٩٦	١٢٠٠٠ ③	١٠٠٠٠٠ ②	مخزن ١	مقاطعة أ	٢١٢٠٣١
صفر ج ١٠٠٠٠ ج ١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠ ٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠ ك	١٠٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠ ق	١٠٠٠٠ ك	صفر	١٩٩٦	١ يناير ١٩٩٦ ٢٠ أبريل ١٩٩٦ ٢١ أكتوبر ١٩٩٦	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	مبنى المكتب الرئيسي	مقاطعة أ	٢١٢٢٣٢
صفر ج ١٢٠٠٠ صفر ج ١٢٠٠٠	صفر ٩ ٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠ ك	صفر ٤	صفر ٤	١٢٥٠٠ ق ١٢٥٠٠ ق	٢٥٠٠٠ ك	صفر ٤ ٤ ١٢٥٠٠	١٩٩٦	١ يناير ١٩٩٦ ٢٠ أبريل ١٩٩٦	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	تجهيزات صناعية	صرف لغوية لاسة مقاطعة ب	١٠٩٣٢
صفر ج ٢٤٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥١٠٠٠ ك	١٠٠٠٠	١٢٥٠٠	٥٠٠٠٠	٥١٠٠٠	١١٥٠٠	١ يوليو ٩٦ - ٣٠ يونيو ٩٧ ١ يوليو ٩٧ - ٣١ ديسمبر ٩٧	١ يوليو ١٩٩٦ ١ يوليو ١٩٩٧ ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠			

ف تاس ف ف ف ف ف ف

١ يعرف التقسيم التقدير بالقانون على أنه يمثل ٧٥٪ من القيمة الحقيقية والعادلة.
٢ - المعدلات: مقاطعة أ ٢٠٪ (٣٠ سنت لكل ١٠٠٠ دولار)
مقاطعة ب ١٥٪، ١٢٪ (١٢٫٥ دولار لكل ١٠٠٠ دولار) لعام ٩٦
١٢٥٪، ١٢٪ (١٢٫٥ دولار لكل ١٠٠٠ دولار) لعام ٩٧
٣ - حدد القانون في كلا الولايتين تاريخ السداد ليكون فصلي تاريخ التقدير هي الأولى يكون ١ يناير وهي الثانية يكون ١ يوليو.
٤ - يتم دفع الضرائب كما يلي:
في حالة الدفعة إذا تصرف فيها لايجاوز ٣٠ نوفمبر والمتبقي قبل لايجاوز ٢٢ أكتوبر لها بخص العام التالي السابق.
في حالة الدفع فيما لايجاوز ٣١ ديسمبر التالي لتاريخ التقدير.

١ - تم إعتبار المخزن كاملا ومقبولا في ٢٢ ديسمبر ١٩٩٦ وتم فحصه من قبل مصلحة الضرائب في مارس ٩٧ طبقا للقانون، تاريخ التقدير والربط ١ يناير ٩٧.
٢ - تم تسجيل الإشتراكات والأعباء الموجلة من قبل الشركة في تاريخ الربط وتم إهلاك الأعباء الموجلة شهريا بواقع ١/١٢ بالإضافة إلى الإلتزام عند سداد الدفعات
تاس - الإتفاق مع قوانين العمل بالسنة السابقة
ف - يوجد اتفاق مع أشعار الضرائب المستحقة من المصلحة (معوق بالجمود الأجنبي)
ق - يتفق مع جدول الإهلاك وتم التوصل إلى القيد المعتاد بالموجبة
ك - تم التتبع إلى الشيك الفني وثبت صلاحية الإيصال
ف - تتبع تقرير عن الجرد والجمع الفكسي

مراجعة العمليات التشغيلية Audit of Operations

الهدف التعليمي ١٨-٥: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لحسابات الإيرادات والمصروفات

يقصد بمراجعة العمليات التشغيلية أن يتم تحديد ما إذا كانت حسابات الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية قد تم عرضها بصدق بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويجب أن يقتنع المراجع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بكل من إجماليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضا بصافي الربح.

وعند إجراء الإختبارات لمراجعة القوائم المالية، يجب أن يدرك المراجع دائما أهمية قائمة الدخل لمستخدمي القوائم المالية. ومن الواضح أن العديد من المستخدمين يعتمدون على قائمة الدخل بشكل أكثر عن قائمة المركز المالي عند إتخاذ القرارات. ويهتم كل من الملاك المستثمرين، الدائنون لديون طويلة الأجل، ممثلي النقابات، وحتى الدائنون لديون قصيرة الأجل بشكل أكبر بمقدرة الشركة على توليد الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية أو القيمة النقدية لكل أصل من الأصول.

وعند أخذ الفرض من إعداد قائمة الأرباح بالإعتبار، يعد المفهومان التاليين من الأمور الحيوية عند مراجعة العمليات التشغيلية:

١- تعد المقابلة بين الإيرادات الدورية والمصروفات الدورية أمراً ضرورياً حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية.

٢- يعد التصديق المتسق للمبادئ المحاسبية بالفترات المختلفة أمراً ضرورياً لتحقق المقارنة.

ويجب تطبيق هذين المفهومين عند تسجيل العمليات المالية الفردية لدمج الحسابات بالأستاذ العام حتى يتم عرض قائمة الدخل.

منهج مراجعة العمليات التشغيلية Approach To Auditing Operations

لا يمكن النظر إلى مراجعة العمليات التشغيلية على أنها جزءاً منفصلاً في عملية المراجعة الكلية. فإذا حدث تحريف بحساب بقائمة الدخل، فإنه سيؤثر دائماً بشكل متساوي على حساب بقائمة المركز المالي، والعكس بالعكس. وتعد مراجعة العمليات التشغيلية كجزء أصيل من باقي أجزاء المراجعة الأخرى أمراً ضرورياً حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لإختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الإختبارات التي سبق مناقشتها. وسينتج عن الوصف الموجز لهذه الإختبارات أن يتم تقديم مراجعة لما تم تغطيته في الفصول الأخرى، وأكثر من هذا، سيتم إظهار العلاقات المتداخلة بين الجوانب المختلفة للمراجعة والإختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية. وتتمثل جوانب المراجعة التي تؤثر مباشرة في العمليات التشغيلية في:

- الإجراءات التحليلية.
- إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.
- تحليل أرصدة الحسابات.
- الإختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالي.
- إختبارات التخصيص.

وسيتم في هذا القسم التأكيد على حسابات العمليات التشغيلية التي ترتبط مباشرة بدائرة الخيارة والمدفوعات، ولكن يمكن تطبيق نفس المفاهيم على حسابات العمليات التشغيلية بكافة الدوائر الأخرى.

الجدول ١٨ – ٢
الإجراءات التحليلية للعمليات التشغيلية

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة كل مصروف بما يقابله بالأعوام السابقة	الزيادة أو التخفيض في رصيد حساب المصروف
مقارنة رصيد كل أصل وكل إلتزام مع مايقابله بالسنوات السابقة	الزيادة أو التخفيض بحساب قائمة المركز المالي التي تؤثر أيضاً في حسابات قائمة الدخل (على سبيل المثال، يؤثر التحريف بالمخزون في تكلفة البضاعة المباعة)
مقارنة كل مصروف مع الموازنة	التحريف في المصروفات وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها
مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون
مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون
مقارنة مصروف التأمين المدفوع مقدماً مع ما يقابله بالسنوات السابقة	التحريف في مصروف التأمين والتأمين المدفوع مقدما
مقارنة نسبة مصروف العمولة على المبيعات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في مصروف العمولة والعمولات المستحقة
مقارنة نسبة المصروفات الصناعية الفردية على إجمالي المصروفات الصناعية مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في المصروفات الصناعية الفردية وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها.

الأجراءات التحليلية Analytical Procedures

تم مناقشة الإجراءات التحليلية لأول مرة بالفصل السادس كمفهوم عام وتم الإشارة إليها في الفصول التالية كجزء من جوانب المراجعة الهامة. ويجب أن ينظر إلى الإجراءات التحليلية على أنها جزء من إختبار مدى عدالة العرض في حسابات قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. ويوضح الجدول ١٨-٣ عرضاً لعدد قليل من صور الإجراءات التحليلية وأثرها على العمليات التشغيلية في دائرة الحيازة والمدفوعات.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات
Tests of Controls And Substantive Tests of Transactions

تؤثر كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامن على التحقق من حسابات قائمة المركز المالي والعمليات التشغيلية. وعلى سبيل المثال، عندما يستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية كافية لتوفير تأكيد مناسب عن وجود العمليات المالية بيومية الحيازة، وعن تسجيل هذه العمليات بدقة وتبويبها بشكل صحيح وان التسجيل قد تم في الوقت المناسب، سيتوافر دليل عن صحة الحسابات الفردية بقائمة المركز المالي مثل الدائنين والأصول الثابتة، وعن صحة حسابات قائمة الدخل مثل الإعلان والإصلاحات. وبالعكس، إذا تم إكتشاف عدم كفاية الرقابة ووجود تحريفات خلال تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية، سيتوافر مؤشر على إحتمال

وجود تحريفات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

وبعد فهم الرقابة الداخلية وما يرتبط بها من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بما يؤدي إلى تحديد خطر الرقابة المقدر الملائم أمراً هاماً للتحقق من العديد من حسابات العمليات التشغيلية في كافة دوائر العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، إذا توصل المراجع بعد تنفيذ الإختبارات الكافية إلى إستنتاج مؤداه أنه يمكن تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى مستوى منخفض، ستتمثل الوسائل الإضافية التي يمكن إستخدامها في التحقق من حسابات العمليات التشغيلية مثل المنافع العامة، الإعلان، والمشتريات في إختبارات الإجراءات التحليلية والفاصل الزمني فقط. ومع ذلك، لا يتم التحقق على الإطلاق من بعض حسابات الإيرادات والمصروفات من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، كما يجب إجراء إختبارات أكثر عمقاً لبعض الحسابات الأخرى من خلال وسائل أخرى. وسيتم مناقشة ذلك كلما تقدمنا بالعرض.

تحليل أرصدة الحسابات An Analysis Of Account Balances

في بعض الحسابات، يجب تحليل القيم المدرجة بحسابات العمليات التشغيلية حتى إذا تم تنفيذ الإختبارات السابق الإشارة إليها. وسيتم في البداية تقديم وصف لمعنى ومنهجية الحسابات، وسيلي ذلك مناقشة مدى يكون تحليل حساب المصروف أمراً مناسباً.

يقصد بتحليل حساب المصروف إجراء فحص للتوثيق الأساسي للعمليات المالية الفردية والقيم التي تشكل إجمالي حساب المصروف. وتتماثل طبيعة المستندات الأساسية مع تلك المستندات التي تم إستخدامها في فحص العمليات المالية كجزء من العمليات المالية للحيازة والتي تشمل الفواتير، تقارير الإستلام، أوامر الشراء، والعقود. ويوضح الشكل ١٨-٦ ورقة عمل نموذجية تظهر تحليل المصروفات القانونية.

وهكذا، يرتبط تحليل حساب المصروف بشكل وثيق مع إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. ويتمثل الفرق الأساسي في درجة التركيز بالحساب الفردي. ونظراً لأنه يتم تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات كوسيلة لإجراء تقدير ملائم لخطر الرقابة، فإن هذه الإختبارات تمثل فحصاً عاماً يشمل عادة التحقق من العديد من الحسابات المختلفة. ويتكون تحليل المصروفات وباقي حسابات العمليات التشغيلية الأخرى من فحص العمليات المالية بحسابات محددة لتحديد مدى المناسبة، التبويب، والدقة وباقي المعلومات الأخرى المحددة عن كل حساب تم تحليله.

وبإفتراض أنه تم إكتشاف نتائج مرضية للتبويب عند القيام بأداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، سيقوم المراجع عادة بتقييد تحليل المصروفات في تلك الحسابات التي يوجد بها إحتمال مرتفع نسبياً لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية. وعلى سبيل المثال، عادة مايحلل المراجعون حسابات مصاريف الإصلاحات والصيانة لتحديد ما إذا كانت تحتوي على نحو خاطئ عمليات مالية تتعلق بالأصول الثابتة، ويتم تحليل مصاريف الإيجار والإستئجار والإيجار لتحديد ضرورة رسملة الإستئجارات، ويتم تحليل المصروفات القضائية لتحديد ما إذا كان هناك إلتزامات شرطية محتملة، نزاعات، تصرفات غير قانونية أو أية أمور قانونية يمكن لها أن تؤثر على القوائم المالية. ونادراً ما يتم تحليل حسابات مثل المنافع العامة، مصروفات السفر، والإعلان مالم تشير الإجراءات التحليلية إلى وجود إحتمال كبير بحدوث تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

وعادة، يتم تحليل حساب المصروف كجزء من التحقق من الأصل المرتبط به. وعلى سبيل المثال، من المتعارف عليه أن يتم تحليل الأصلاحات والصيانة كجزء من التحقيق من الأصول الثابتة،

الشكل ١٨ – ٦

تحليل المصروف لحساب المصروفات القانونية

شركة ABC	الجدول: ف ١٠	التاريخ
المصروفات العامة والإدارية	أعد بواسطة: جمال سيد	٩٧/١/٢١
١٩٩٦/١٢/٣١	صدق عليه بواسطة: حسام محمود	٩٧/١/٢٥

الحساب رقم ٩١٣ – المصروفات القانونية

تم الدفع إلى	عـــن	التاريـــخ	القيـــمة
(١) أحمد سعد	مقدم أتعاب محاماة – ١٢ شهر بمعدل ٥٠٠ دولار	شهريا(١)	٦٠٠٠ ✓
	شركة ABC ضد أشرف عبده – قضية إنتهاك براءة الإختراع	١٤ أبريل	٢٨٠٠ ✓
		٩ أغسطس	٣١٠٩ ✓
(٢) توفيق الشريف	إستشارة: الإستفسار من مكتب حماية العميل، مكتب المحامي العام بالولاية	٦ يونيو	٢٠٠ ✓
		١٠ يوليو	٢٠٠ ✓
(٣) حسين نور	المساعدة في تحصيل المستحقات المتأخرة من شركة النجوم الصناعية	١٠ نوفمبر	١٠٥ ✓
			١٢٤١٤ ق
			ف

(١) في محضر إجتماع مجلس الإدارة في ٩٧/١٠، تم إعادة تعيين أحمد سعد كمستشار قانوني عام مع دفع مقدم أتعاب.

(٢) لم يطلب خطاب المحامي } تم إستلامه في ٩٧/١/٢٣، تم تغطية كافة الأمور المذكورة فيه، يتم حفظ الخطابات في القسم العام بأوراق العمل.

(٣) لم يتم طلب خطاب المحامي، تم إجراء مكالمة هاتفية مع حسين نور في ٩٧/١/٢١، وهو نادرا ما يمثل الشركة، وخدماته محدودة فقط في مشاكل التحصيل. تم إقفال مايتعلق بشركة النجوم في أكتوبر ١٩٩٦، ولم يتم الإستعانة به بأي أمر اخر يرتبط بالشركة منذ ذلك الحين.

✓ = تم إختبار القائمة وحزمة الإيصالات.

ف = الجمع.

ق = يتفق مع الأستاذ العام.

ويتم تحليل مصروف الإيجار كجزء من التحقق من الإيجار المستحق أو الإيجار المدفوع مقدماً. ويتم تحليل مصروف التأمين كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً.

إختبارات التخصيص Tests of Allocations

تنشأ العديد من حسابات المصروفات التي لم يتم مناقشتها بعد عن التخصيص الداخلي للبيانات المحاسبية. وتشمل هذه الحسابات مصروفات مثل الإهلاك للأصول الثابتة وإهلاك حقوق الطبع وتكاليف الكتالوجات، والإستنفاد. ويعد تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بين المخزون وتكلفة البضاعة المباعة مثالاً على نوع مختلف من التوزيع الذي يؤثر في المصروفات.

وتعد التخصيصات أمراً ضرورياً لأنها تحدد ما إذا كانت النفقة تمثل أصلاً أو مصروفاً يخص الفترة الحالية. فإذا لم يقم العميل بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أولم يقم بالعمليات الحسابية للتخصيص بشكل مناسب، سيوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية بالقوائم المالية. ويعد توزيع العديد من المصروفات مثل إهلاك الأصول الثابتة وإهلاك حقوق الطبع امراً ضرورياً لأن حياة الأصل تمتد إلى أكثر من عام. ويتم التحقق من التكلفة الأصلية للأصل في وقت الحيازة، ولكن يتم تخفيض القيمة على عدة سنوات. وتنشأ الأنواع الأخرى من التوزيعات التي تؤثر مباشرة على القوائم المالية لأن حياة الأصول قصيرة الأجل لاتنقضي في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وتتضمن الأمثلة الإيجار والتأمين الذي يتم دفعهما مقدماً. وأخيراً، تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم تخصيص التكلفة بين المصروفات الصناعية بالفترة الحالية والمخزون كوسيلة يمكن من خلالها إظهار كافة تكاليف التوصل للمنتج.

ولايتم عادة التحقق من حسابات قائمة الدخل التي تنتج عن إجراء التخصيصات كجزء من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، أو الإختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالي، حيث يتم إستخدام الإجراءات التحليلية بشكل مكثف للتحقق من التخصيصات، ولكن يتطلب الأمر عادة إجراء إختبارات تفصيلية إضافية.

وعند مراجعة توزيع النفقات مثل التأمين المدفوع مقدماً والتكاليف الصناعية غير المباشرة، يوجد أمران أساسيان يجب مراعاتهما وهما الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والإتساق مع الفترة السابقة. ويتمثل الإختباران الأكثر أهمية من إجراءات المراجعة للتخصيصات في إستخدام الإجراءات التحليلية لإختبار المنطقية العامة وإعادة حساب نتائج العميل. ومن المتعارف عليه أن يتم تنفيذ هذين الإختبارين كجزء من مراجعة حسابات الأصول أو الإلتزامات المرتبطة. وعلى سبيل المثال، يتم عادة التحقق من مصروف الإهلاك كجزء من مراجعةالأصول الثابتة، ويتم التحقق من إهلاك براءات الإختراع كجزء من التحقق من براءات الإختراع الجديدة أو من التخلص من براءات الإختراع الحالية، ويتم التحقق من التخصيص بين المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كجزء من مراجعة المخزون.

المصطلحات الأساسية

الإلتزامات المستحقة Accrued Liabilities . خصوم غير مدفوعة مقدرة للخدمات أو المنافع التى تم إستلامها قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ؛ تشمل الإلتزامات المستحقة المتعارف عليها كل العمولات المستحقة ، ضرائب الدخل المستحقة ، الأجور المستحقة والإيجار المستحق .

التخصيص Allocation . تقسيم لمصروفات معينة مثل الإهلاك والمصروفات الصناعية غير المباشرة على حسابات عديدة للمصروفات .

تحليل حساب المصروف Expense Account Analysis . فحص التوثيق الأساسى للعمليات المالية الفردية والقيم التى تشكل إجمالى حساب المصروف .

الملف الرئيسي للأصول الثابتة Fixed Assets Master File . ملف بالحاسب الإلكترونى يحتوى على سجلات لكل قطعة من المعدات وباقى أنواع الممتلكات ، وهو يمثل السجل المحاسبى الأساسى للمعدات الصناعية وباقى حسابات الأصول الثابتة .

سجل التأمين Insurance Register . سجل لبوالص التأمين السارية وتاريخ إستحقاق كل بوليصة .

أسئلة للمراجعة

١٨-١ (**الهدف ١٨-٢**) أشرح العلاقة بين الإختبارات الأساسية للعمليات فى دائرة الحيازة والمدفوعات والإختبارات التفصيلية للأرصدة للتحقق من الأصول الثابتة . ما هى الجوانب التى ستتأثر فى الأصول الثابتة بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات على نحو مباشر وما هى الجوانب التى تتأثر؟

١٨-٢ (**الهدف ١٨-٢**) أشرح لماذا يتم التركيز فى مراجعة الأصول الثابتة على عمليات الحيازة وعمليات التخلص من الأصول بالفترة الحالية وليس التركيز على الأرصدة بالحساب التى تم ترحيلها من العام السابق . ما هى الحالات التى سيتم فيها التركيز على الأرصدة التى يتم ترحيلها؟

١٨-٣ (**الهدف ١٨-٣**) ما هى العلاقة بين مراجعة حسابات الأصول الثابتة ومراجعة حسابات الإصلاح والصيانة؟ شرح كيف ينظم المراجع المراجعة لأخذ هذه العلاقة فى الإعتبار .

١٨-٤ (**الهدف ١٨-٣**) أذكر وأعرض بإختصار الغرض من كافة إجراءات المراجعة التى يمكن تطبيقها بشكل مناسب بواسطة المراجع حتى يتعرف على ما إذا كان قد تم تسجيل إنتهاء عمر الأصول الثابته فى الدفاتر .

١٨-٥ (**الهدف ١٨-٣**) عند مراجعة مصروف الإهلاك ، ما هى الإعتبارات الأساسية التى يجب أن يراعيها المراجع؟ أشرح كيف يمكن التحقق من كل منها .

١٨-٦ (**الهدف ١٨-٣**) أشرح العلاقة بين الإختبارات الأساسية للعمليات بدائرة الحيازة والمدفوعات والإختبارات التفصيلية للتحقق من التأمين المدفوع مقدماً .

١٨-٧ (**الهدف ١٨-٣**) أشرح لماذا يجب عادة أن تستغرق مراجعة التأمين المدفوع مقدماً وقتاً صغيراً نسبياً فى المراجعة إذا تم تقدير خطر الرقابة لدى العميل لعمليات الحيازة فى مستوى منخفض .

١٨-٨ (**الهدف ١٨-٣**) فرق بين تقييم مدى كفاية التغطية التأمينية والتحقق من التأمين المدفوع مقدماً .

اشرح من يعد أكثر أهمية منهما في المراجعة النموذجية.

١٨-٩ (**الهـــدف ١٨-٣**) ماهي الفروق الرئيسية بين مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً ومراجعة حسابات الأصول الأخرى مثل الدائنين أو الأصول الثابتة.

١٨-١٠(**الهـــدف١٨-٤**) أشرح العلاقة بين الإيجار المستحق والإختبارات الأساسية للعمليات بدائرة الحيازة والمدفوعات. ماهي الجوانب التي لايتم التحقق منها في الإيجار المستحق كجزء من الإختبارات الأساسية للعمليات؟

١٨-١١(**الهـــدف١٨-٤**) من المتعارف عليه عند التحقق من الدائنين أن يتم تقييد عينة المراجعة في جزء صغير من عناصر المجتمع، بينما من المتعارف عليه عند مراجعة ضرائب الملكية المستحقة أن يتم التحقق من كافة العمليات المالية للسنة. أشرح سبب هذا الفرق.

١٨-١٢(**الهـــدف ١٨-٤**) ماهي المستندات التي سيتم إستخدامها للتحقق من ضرائب الملكية المستحقة وحسابات المصروفات المرتبطة؟

١٨-١٣(**الهـــدف ١٨-٥**) أذكر ثلاثة حسابات للمصروفات التي يتم إختبارها كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات أو دائرة الأجور والأفراد. أذكر ثلاثة حسابات للمصروفات والتي لا يتم التحقق منها مباشرة كجزء من إحدى هاتين الدائرتين.

١٨-١٤(**الهـــدف ١٨-٥**) ماهو المقصود بتحليل حسابات المصروفات؟ إشرح كيف يرتبط تحليل حساب المصروف بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والتي أكملها المراجع فعلاً في دائرة الحيازة والمدفوعات.

١٨-١٥(**الهـــدف ١٨-٢ ، ١٨-٥**) كيف يختلف منهج التحقق من مصروف الإصلاح عن المنهج الذي يستخدم في مراجعة مصروف الإهلاك؟لماذا يختلف المنهج؟

١٨-١٦(**الهدف ١٨-٥**) أذكر العوامل التي يجب أن تؤثر في قرار المراجع بتحليل أوعدم تحليل رصيد الحساب. وبأخذ هذه العوامل في الإعتبار، اذكر أربعة حسابات للمصروفات يتم تحليلها عادة في عمليات المراجعة.

١٨-١٧(**الهدف ١٨-٥**) أشرح كيف يمكن التحقق بشكل جزئي من تكاليف البضاعة المباعة لدى شركة تعمل في تجارة الجملة بواسطة كل نوع من الإختبارات التالية:

أ- الإجراءات التحليلية.
ب- إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.
جـ-تحليل أرصدة الحسابات.
د- الإختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالي.
و- إختبارات التخصيصات.

أسئلة الإختيارات المتعددة من إختبار CPA

١٨-١٨(الهدف ١٨-٢) تتعلق الأسئلة التالية بالرقابة الداخلية في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ- في حالة ما إذا كان إعداد تقرير دوري عن النقاية يعد أمراً ضرورياً للحفاظ على رقابة كافية على عمليات التشغيل الصناعي، يجب تجميع البيانات في هذا التقرير من:

(١) إدارة المحاسبة (٢) إدارة الإنتاج (٣) إدارة المستودعات (٤) إدارة الموازنة

ب- أي مما يلي لا يمثل تصوراً بالرقابة الداخلية على المعدات الصناعية؟

(١) عدم توقيع الشيكات الصادرة لدفع حيازة المعدات بواسطة المدير المالي.
(٢) يجب أن يتم إقتناء المعدات الصناعية المطلوبة بواسطة الإدارة التي تكون لهذه المعدات.
(٣) يتم بوجه عام الإحلال محل المعدات الصناعية عندما ينقضي العمر المقدر المفيد كما هو موضح بجداول الإهلاك.
(٤) العائد من المبيعات عن المعدات التي تم إهلاكها بالكامل يكون دائناً لباقي الدخل.

جـ- فيما يتعلق بالرقابة الداخلية التي تقيس إمكانية المحاسبة عن إنقضاء الأصول الثابتة، يجب على الإدارة أن تتبنى أساليب الرقابة التي تشمل:

(١) التحليل المستمر للإيراد المتنوع للبحث عن أية عائدات نقدية تم الحصول عليها مقابل بيع أصول المصنع.
(٢) الإستفسار الدوري من مديري المصنع بواسطة المراجعين الداخليين للتعرف على ما إذا كان قد تم إنقضاء أصل من أصول المصنع.
(٣) الإستخدام المستمر لطلبات العمل ذات الأرقام المسلسلة لإنقضاء الأصول.
(٤) الملاحظة الدورية لأصول المصنع من قبل المراجعين الداخليين.

١٨-١٩(الأهداف ١٨-٢، ١٨-٥) تتعلق الأسئلة التالية بإستخدام الإجراءات التحليلية في دائرة الحيازة والمدفوعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ- أي من المقارنات التالية يكون مفيداً أكثر للمراجع عند تقييم نتائج العمليات التشغيلية بالوحدة الإقتصادية؟

(١) الدائنون بالسنة السابقة مع الدائنون بالسنة الحالية.
(٢) مصروف الإيجار بالسنة السابقة مع مصروف الأجور بموازنة السنة الحالية.
(٣) إيراد السنة الحالية مع إيراد السنة الحالية بالموازنة.
(٤) مصروف الضمان بالسنة الحالية مع الإلتزامات الشرطية بالسنة المقابلة.

ب- يرغب المدير المالي بشركة Excello Manufacturing, Inc في إستخدام تحليل النسب المالية للتعرف على إمكانية وجود معدات عاطلة أو وجود إمكانية للتخلص من المعدات بدون أن يتم تعطيلها. أي من النسب المالية التالية ستؤدي إلى تحقيق هذا الهدف؟

(١) مصروف الإهلاك/ القيمة الدفترية للمعدات الصناعية.
(٢) الإهلاك المجمع/ القيمة الدفترية للمعدات الصناعية.
(٣) تكاليف الإصلاح والصيانة/ تكاليف العمل المباشر.
(٤) التكلفة الإجمالية للمعدات الصناعية/ عدد الوحدات المنتجة.

جـ- أي من الإجراءات التحليلية يجب تطبيقها على قائمة الدخل؟

(١) إختيار عناصر المبيعات والمصروفات وتتبع القيم إلى المستندات الداعمة.
(٢) التحقق من إتفاق قيمة صافي الدخل في قائمة التدفقات النقدية مع قيمة صافي الدخل في قائمة الدخل.

(٣) الحصول على قيم أول المدة وأخر المدة للمخزون من ممثلين مناسبين للعميل، وهذه هي القيم التي تم إستخدامها في تحديد تكاليف المبيعات.
(٤) مقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية مع الأرقام المقابلة بالسنوات السابقةو فحص الفروق المعنوية.

١٨-٢٠(الهدف ١٨-٢) تتعلق الإسئلة التالية بمراجعة حسابات الأصول في دائرة الحيازة والمدفوعات. إختر الإجابة الأمثل.

أ- عند إختبار إنقضاء المعدات الذي لم يتم تسجيله، سيرغب المراجع بشكل أكبر في:

(١) إختيار عناصر للمعدات من الدفاتر المحاسبية والتعرف عليها خلال زيارة للمصنع.
(٢) مقارنة القيود في يومية الإهلاك مع القيود المماثلة بالسنة السابقة للبحث عن المعدات التي تم إهلاكها بالكامل.
(٣) فحص عناصر من المعدات التي تم ملاحظتها خلال زيارة المصنع وتتبعها بعد ذلك إلى الملف الرئيسي للمعدات.
(٤) فحص اليومية العامة للتعرف على الإضافات غير العادية على المعدات والمديونية الزائدة لمصروف الإصلاحات والصيانة.

ب - أي مما يلي يمثل الدليل الأمثل لملكية العقار في تاريخ قائمة المركز المالي؟

(١) بوليصة التأمين على الملكية. (٢) العقد الأصلي لنقل الملكية المحفوظ لدى العميل
(٣) فاتورة الضرائب المدفوعة عن العقار (٤) الكشف الختامي.

١٨-٢١(الأهداف ١٨-٢، ١٨-٤، ١٨-٥) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة الإلتزامات أو العمليات التشغيلية. أختر الإجابة الأمثل.

أ-أي من إجراءات المراجعة التالية يكتشف وفقاً لإحتمال ضئيل الإلتزام غير المسجل؟

(١) تحليل وإعادة حساب مصروف الفائدة. (٢) تحليل وإعادة حساب مصروف الإهلاك.
(٣) إرسال نماذج المصادقة المعيارية للبنك. (٤) قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

ب - أي مما يلي يصف بشكل أفضل المنهج الذي يتبعه المراجع الحاذق للتوصل إلى الرضاء عن مصروف الإهلاك المدرج بقائمة الدخل؟

(١) التحقق من الدقة الرياضية للقيم التي تم تحميلها على الدخل نتيجة لمصروف الإهلاك.
(٢) تحديد طريقة حساب مصروف الإهلاك والتحقق من إتفاق ذلك مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
(٣) تسوية قيمة مصروف الإهلاك مع القيم المدانة بحسابات مجمع الإهلاك.
(٤) تحديد أساس للأصول القابلة للإهلاك والتحقق من مصروف الإهلاك.

حـ-قبل أن يعبر عن رأية في نتائج العمليات التشغيلية، يجب أن يشرع المراجع في مراجعة قائمة الدخل عن طريق:

(١) تصميم معايير قياس صارمة يتم تطبيقها لإجراء إختبار لمدى التفويض في صافي الدخل.
(٢) تحليل قيم المخزون في أول المدة وأخر المدة كما هي موضحة في قائمة المركز المالي.
(٣) مقارنة صافي الدخل مع الإتجاهات والنسب المالية المنشورة في النشاط.
(٤) مراجعة حسابات قائمة الدخل بشكل متزامن مع حسابات قائمة المركز المالي المرتبطة.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٨-٢٢(**الهـــــدف ١٨-٢**) في كل تحريف من التحريفات التالية بحسابات الأصول الثابتة، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يجب توفيره لدى العميل لمنع التحريف من الوقوع وإجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن أن يستخدمه المراجع لاكتشاف التحريف.

١-تم تقدير عمر الأصل الذي إستخدم في إهلاك المعدات على نحو غير مناسب، حيث يتوقع أن يطول العمر عن ما تم تقديره للمعدات.

٢-يتم على نحو روتيني إعتبار الأصول القابلة للرسملة كمصروفات مثل الإصلاحات والصيانة، الأدوات المستهلكة، أو مصروف التوريدات.

٣-لا يتم حذف معدات البناء التي يتم التنازل عنها أو مبادلتها للإحلال محلها من الدفاتر المحاسبية.

٤- يتم تحميل مصروف الإهلاك عن المعدات التشغيلية الصناعية على المصروفات الإدارية.

٥ – يتم سرقة الأدوات الضرورية لصيانة المعدات بواسطة العاملين بالشركة لإستخدامها على نحو شخصي.

٦-يتم تسجيل حيازة الممتلكات وفقاً لقيم غير ملائمة.

٧ لم يتم تسجيل القرض المقابل للمعدات الحالية في الدفاتر المحاسبية. حيث تصل النقدية التي تم تحصيلها من القرض إلى الشركة أبدا لأنه تم إستخدامها كمقدم الدفع قيمة إحدى المعدات التي يتم إستخدامها حالياً كأصل في الإنتاج. ولم يتم تسجيل هذه المعدة أيضاً في الدفاتر.

١٨-٢٣ (**الهدف ١٨-٢**) فيما يلي بعض أنواع الرقابة الداخلية التي تعارفت المنظمات على إستخدامها في مجال الأصول الثابتة:

١-الإحتفاظ بملف رئيسي للأصول الثابتة يكون فيه سجل منفصل لكل أصل ثابت.

٢-وجود سياسات مكتوبة ومعلومة من الأفراد في إدارة المحاسبة للتمييز بين الإضافات الرأسمالية، الشحن، تكاليف التجهيز، الإحلال، ونفقات الصيانة.

٣-يجب الموافقة على حيازة الأصول الثابتة التي تجاوز قيمتها ٢٠٠٠٠ دولار من قبل مجلس الإدارة.

٤-عندما يكون ذلك أمراً عملياً، يتم تمييز المعدات بعلامات محفورة بالمعدن ويتم تخزينها وفقاً لأساس منتظم.

٥-يتم حساب تكاليف الإهلاك للأصول الفردية، ويتم تسجيلها في الملف الرئيسي للأصول الثابتة والذي يتضمن بيانات عن التكلفة، الإهلاك، ومجمع الإهلاك لكل أصل، ويتم إجراء تحقق دوري من ذلك بواسطة مسجل محايد.

المطلوب

أ-إذكر الغرض من كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية التي سبق ذكرها. يجب أن تكون الإجابة على صورة نموذج يذكر فيه نوع التحريف الذي يحتمل تخفيض حدوثه بسبب وجود الرقابة.

ب-في كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية، أذكر إختباراً واحداً للرقابة يمكن إستخدامه لإختبار مدى وجود نوع الرقابة.

جـ- أذكر إجراءاً واحداً أساسياً لإختبار ما إذا كان نوع الرقابة يمنع فعلاً التحريف في الأصول الثابتة.

١٨-٣٤(الأهداف ١٨-١، ١٨-٢، ١٨-٣، ١٨-٥) قامت المراجعة Linda King بتخطيط إجراءات المراجعة التالية عند مراجعة دائرة الخيازة والمدفوعات في شركة Cooley Products ,Inc

١-فحص العمليات المالية الكبيرة وغير العادية في يومية الخيازة.

٢-إرسال خطابات إلى موردين متعددين، بما في ذلك الموردين الذين تبلغ أرصدة حساباتهم المسجلة الصفر، والطلب منهم بأن يبلغونا بالرصيد المستحق لكل منهم من شركة Cooley والطلب من المدير المالي بأن يرسل هذه الخطابات.

٣-فحص عينة من أوقام تقارير الإستلام وتحديد ما إذا كان في كل تقرير منها توقيع يشير إلى أنه قد تم تسجيل القيمة الخاصة بالبنود.

٤-إختبار عينة من المعدات المدرجة في الملف الرئيسي للأصول الثابتة وفحص الأصل لتحديد مدى الوجود والحالة التي هو عليها.

٥-إعادة جمع يومية الخيازة في شهر من الشهور وتتبع كافة الإجماليات إلى الأستاذ العام.

٦-حساب نسبة الصيانة والإصلاح للمعدات إلى إجمالي المعدات ومقارنتها مع السنة السابقة.

٧-الحصول على بيان مكتوب من العميل يشير فيه إلى أن كافة الرهونات المسنحقة قد تم إدراجها في القوائم المالية للفترة الحالية وأنه تم تسجيلها بدقة، وأنه قد تم الإشارة إلى الضمانات الخاصة بها في الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية.

٨ – إختبار عينة من الشيكات الملغاة وتتبع كل شيك منها إلى يومية المدفوعات النقدية، ومقارنة الأسم، التاريخ، والقيمة.

٩-اختيار ٢٠ عملية من عمليات الخيازة غير الملموسة، وسحب عينة من عناصر الصفوف من يومية الخيازة وتتبع كل منها إلى فواتير الموردين المرتبطة. وفحص ما إذا كانت كل عملية مالية منها تمثل مصروفات شرعية لدى العميل، وأنه تم الموافقة والتسجيل لكل منها بالقيمة الصحيحة وفي التاريخ الصحيح بدفتر اليومية، وأنه تم تحميل القيمة في كل منها الحساب الصحيح في دليل الحسابات.

١٠ – فحص الفواتير ومستندات الشحن المرتبطة المدرجة في ملف الفواتير غير المدفوعة لدى العميل في تاريخ إصدار تقرير المراجعة لتحديد ما إذا كان قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة وبالقيم الصحيحة.

١١ إعادة حساب جزء من أقساط التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدماً لدى العميل والتي تكون قابلة للتطبيق في الفترات المستقبلية.

١٢ – عندما يكتب مساعد من يوقع على الشيكات كلمة «مدفوع» على المستندات الداعمة، يجب ملاحظة ما إذا كان قد تم القيام بذلك بعد فحص المستندات والتوقيع على الشيكات.

المطلوب

أ-في كل إجراء، عرف نوع الدليل الذي يتم إستخدامه.

ب – في كل إجراء، حدد ما إذا كان يمثل إجراء تحليلي، إختبار للرقابة، إختبار أساسي للعمليات، أو إختبار تفصيلي للأرصدة.

حـ- في كل إختبار للرقابة أو إختبار أساسي للعمليات، حدد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية التي يجب تحقيقها.

د- في كل إختبار تفصيلي للأرصدة، حدد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات التي يجب تحقيقها.

١٨-٢٥(الهدف ١٨-٢) شركة hard Ware Manufacturing، بدأت في مباشرة العمل كشركة لا تطرح أسهمها للإكتتاب العام وإنما كشركة مقفلة على الملاك، ولم يتم مراجعة قوائمها المالية منذ بدأت في عام ١٩٩٣. وتخطط الشركة الآن في إصدار أسهم إضافية من رأس المال يتم بيعها إلى مستثمرين من خارج الشركة، وترغب في تكليفك لمراجعة العمليات المالية التي تمت في عام ١٩٩٧ وإصدار رأي عن القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

وتوسعت الشركة وأصبح لديها ثلاث مصانع بدلاً من مصنع واحد، وتقوم عادة بإقتناء وتعديل والتخلص من كافة أنواع المعدات. وتمثل الأصول الثابتة ٧٠٪ من صافي القيمة الدفترية لإجمالي الأصول وتتكون من أراضي ومباني، معدات وآلات متنوعة، وأثاث وتجهيزات. ويتم حيازة بعض الأصول الثابتة في صورة منح مقدمة من المساهمين. ويتم تسجيل الإهلاك بإستخدام عدة طرق للأعمار المختلفة المقدرة للأصول.

المطلوب

أ- هل تقوم بقصر المراجعة التي تقوم بها على العمليات المالية لعام ١٩٩٧ كما طلب منك هذا العميل المتوقع الذي لم يتم مراجعة القوائم المالية الخاصة به من قبل؟ لماذا؟

ب- إعداد برنامج مراجعة في ١ يناير ١٩٩٧ لكل من أرصدة أول المدة التالية: الأراضي، والمباني، والمعدات ومجمع الإهلاك بهذه الشركة. لايوجد داع لإدراج إختبارات العمليات المالية لعام ١٩٩٧ في هذا البرنامج*

١٨-٢٦(الهدف ١٨-٤) تم إعداد برنامج المراجعة التالي لمراجعة الضرائب العقارية المستحقة لعميل يدفع ضرائب عن ٢٥ مبنى مختلف، وتم إقتناء بعض هذه المباني في العام الحالي:

١- الحصول على جدول بالضرائب المستحقة من العميل وربط الإجمالي بالأستاذ العام.

٢- مقارنة أعباء الدفوعات السنوية الضريبية مع فواتير ضرائب الملكية المقدرة.

٣- إعادة حساب القيم المستحقة والقيم المدفوعة مقدماً لكافة الفواتير على أساس الجزء المنقضي من العام.

المطلوب

١-ذكر الهدف من كل إجراء.

٢- تقييم مدى كفاية برنامج المراجعة.

١٨-٢٧(الهدف ١٨-٤) كجزء من مراجعة الجوانب المختلفة بعملية المراجعة، يكون من الضروري أن يتم التنبيه لإمكانية عدم تسجيل الإلتزامات. في كل جانب أو حساب مما يلي، صف الإلتزام الذي يمكن أن يكتشف وإجراءات المراجعة التي يمكن أن تكتشفه.

أ- محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

ب- الأراضي والمباني.

حـ- مصروف الإيجار.

د- مصروف الفائدة.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

هـ- قيمة التنازل النقدي للتأمين على الحياة. و- النقدية في البنك.
ز- مصروفات السفر والترفيه.

١٨-٢٨(الهدف ١٨ ٥) بينما كنت تتناول طعام الغداء مع صديق يعمل بأحد البنوك، إندمجت في تقديم شرح لما تقوم به منشأة المحاسبة التي تعمل بها في المراجعة النموذجية. ولدهشتك الشديدة، لاحظت إهتمام صديقك بالموضوع وبمقدرته على التحدث بذكاء عند مناقشته لفلسفتك في التركيز على دراسة الرقابة الداخلية، وأداء كل من الإجراءات التحليلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات قائمة المركز المالي. وبعد إنتهائه من المناقشة، قال «كل ذلك يبدو عظيماً عدا بعض الأشياء. إن الأمر الذي يأخذه في إعتبارنا هذه الأيام في البنك الذي أعمل فيه هو أهمية إستمرار تيار الأرباح. ويبدو أنك تركز على إكتشاف الغش وصدق قائمة المركز المالي. إننا نرى بدلاً من ذلك أنه يجب عليك التركيز بشكل أكبر على قائمة الدخل».

المطلوب

كيف ترد على التعليق الصادر من صديقك؟

١٨-٢٩(الهدف ١٨ ٥) المراجع المبتدئ Brian Day كلف بتحليل مصروف الفائدة والمصروفات القانونية كجزء من مراجعة السنة الأولى بشركة Rosov الصناعية. وعند البحث عن نموذج يتم إتباعه، نظر Day إلى أوراق عمل مكتملة بملف المراجع الحالي وإستنتج أن أقرب شئ ما يبحث عنه هو ورقة العمل الخاصة بتحليل حساب مصروف الإصلاح والصيانة. وبإتباع نفس المنهج المستخدم في تحليل الإصلاح والصيانة، توصل إلى جدول يحتوى كافة مصروفات الفائدة والمصروفات القانونية التي تزيد عن ٥٠٠ دولار وقام بالتحقق منها عن طريق إختبار المستندات الداعمة.

المطلوب

أ- تقييم منهج Day في التحقق من مصروف الفائدة والمصروفات القانونية.

ب- إقتراح منهج أفضل للتحقق من أرصدة هذين الحسابين.

١٨-٣٠(الأهداف ١٨-١، ١٨، ٢، ١٨-٥) عند تنفيذ إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات في شركة Or-lando الصناعية، لم يقم المراجع المبتدئ بعمله على نحو جيد وكامل. ونظراً لأنه تم تقييم الرقابة الداخلية على أنها ممتازة قبل إجراء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات وتم إعتبارها فعالة في ظل غياب إستثناءات بعد تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، فإن القرار كان تخفيض إختبارات تحليل حسابات المصروفات على نحو جوهري. وقرر المراجع المسئول عن عملية المراجعة أن يتم التخفيض وليس الحذف لتحليل حسابات المصروفات المرتبطة بالحيازة التالية: مصروف الإصلاح، المصروفات القانونية والأتعاب المهنية الأخرى، المصروفات المتنوعة ومصروفات المنافع العامة على أساس أنه يجب التحقق من هذه الحسابات بشكل أكثر عمقاً من الحسابات العادية. وتم أيضاً إتخاذ قرار بحذف أي تحليل لحسابات إقتناء المواد الخام، مصروف الإهلاك، مصروف التوريدات، مصروف التأمين، والإضافات على الأصول الثابتة بالفترة الحالية.

المطلوب

أ- أذكر الإعتبارات الأخرى في المراجعة بخلاف جودة الرقابة الداخلية التي يجب أن تؤثر على قرار المراجع بتحديد الحسابات التي يتم تحليلها.

ب- بفرض عدم وجود مشكلات كبيرة وفقاً للإختبارات الأخرى التي تم مراعتها في الجزء «أ»، قيم قرار المراجع لتخفيض وليس حذف تحليل حسابات المصروفات في كل حساب تم ذكره في متن السؤال، برر إستنتاجك.

حـ بفرض عدم وجود مشكلات كبيرة وفقاً للإختبارات الأخرى التي تم مراعتها في الجزء «أ»، قيم قرار المراجع بحذف تحليل حسابات المصروفات في كل حساب تم ذكره في متن السؤال، برر إستنتاجك.

حـــالات عمـلـية

شركة Ward Publishing – الجزء الثالث

١٨-٣١(الأهداف ١٨-١، ١٨-٢، ١٨-٥) افحص نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بما في ذلك تطبيق المعاينة بالحالة ١٧-٣٣ لشركة Ward Publishing . إفترض أنك توصلت فعلاً إلى الإستنتاجات التالية:

١- تم إستكمال الإختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين ولم يتم إكتشاف أية إستثناءات.

٢- تم تقدير خطر المراجعة الممكن قبوله للأصول الثابتة وكافة المصروفات في مستوى مرتفع.

٣- تم تقدير الخطر الطبيعي للأصول الثابتة على نحو مرتفع لقيام العميل في الفترة الحالية بإقتناء معدات طباعة جديدة ومستخدمة ومبادلتها بالمعدات الجديدة وتتسم قيم المعدات بالأهمية النسبية. وإتضح عدم فعالية بعض المعدات الجديدة وتم ردها، وتم الحصول على مسموحات على المعدات الأخرى. ويتم تقدير الخطر الطبيعي لحسابات المصروفات في مستوى منخفض.

٤- تم تأخير معدات الحساب الإلكتروني الجديد وبعض معدات الطباعة. ولم يقم العميل بذلك أبدا من قبل.

٥ لم يؤدي إستخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة الأصول الثابتة إلى توفير نتائج حاسمة بسبب الزيادة الكبيرة في أنشطة الحيازة والتخلص من الأصول.

٦- أظهر إستخدام الإجراءات التحليلية وجود زيادة تتسم بالأهمية النسبية في كل من مصروفات الإصلاح والصيانة والعدد الصغير وفقاً لكل من القيمة المطلقة وكنسبة من المبيعات. كما توجد زيادة تتسم بالأهمية النسبية أيضاً في حساب أخر للمصروفات ويوجد إنخفاض يتسم بالأهمية النسبية في حساب أخر للمصروفات.

٧- بفحص عينة من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، لاحظت عدم وجود عمليات مالية للأصول الثابتة أو الإستئجار ضمن مفردات العينة.

المطلوب

أ- تفسير العلاقة بين نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الحالة ١٧-٣٣ ومراجعة كل من الأصول الثابتة والإستئجار.

ب- كيف تؤثر نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإستنتاجات من ١ إلى ٧ على تخطيطك للإختبارات التفصيلية للأصول الثابتة والإستئجار ؟ أذكر إستنتاجاتك لكل هدف مراجعة مرتبط بالأرصدة. لاتكتب برنامج المراجعة.

حـ- فسر العلاقة بين نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في الحالة١٧-٣٣ ومراجعة المصروفات.

د كيف تؤثر نتائج إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإستنتاجات من ١ إلى ٧ على تخطيطك للإختبارات التفصيلية لأرصدة المصروفات؟ لا تكتب برنامج المراجعة.

١٨ ٣٢(**الهدف ١٨ ٢**) تقوم حالياً بمراجعة الشركة المساهمة UTE، عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، وقام العميل بإعداد الجدول التالي الذي يحتوي على الأصول الثابتة والمخصصات المرتبطة بحسابات الإهلاك. وقمت بمقارنة أرصدة أول المدة مع أوراق العمل بالمراجعة في العام السابق.

تحليل شركة Ute لحسابات الأصول الثابتة ومايرتبط بها من مخصصات لإهلاك السنة المنتهية في ديسمبر ١٩٩٧

الوصف	القيمة بالدفاتر ٩٦/١٢/٣١	الإضافات	الإنقضاء	القيمة بالدفاتر ١٩٩٧/١٢/٣١
الأصول				
أراضي	٢٢٥٠٠	٥٠٠٠		٢٧٥٠٠
مباني	١٢٠٠٠٠	١٧٥٠٠		١٣٧٠٠٠
الات ومعدات	٣٨٥٠٠٠	٤٠٤٠٠	٢٦٠٠٠	٣٩٩٤٠٠
	٥٢٧٥٠٠	٦٢٩٠٠	٢٦٠٠٠	٥٦٤٤٠٠
مخصصات الإهلاك				
مباني	٦٠٠٠٠	٥١٥٠		٦٥١٥٠
آلات ومعدات	١٧٣٢٥٠	٣٩٢٢٠		٢١٢٤٧٠
	٢٣٣٢٥٠	٤٤٣٧٠		٢٧٧٦٢٠

وتم إكتشاف المعلومات التالية خلال المراجعة التي قمت بها:

١ - يتم إهلاك كافة المعدات وفقاً لطريقة القسط الثابت(لا يتم أخذ قيمة النهاية في الإعتبار) بناء على الأعمار المقدرة التالية: المباني ٢٥ عام، كافة العناصر الأخرى ١٠ أعوام. وتتمثل سياسة الشركة في إحتساب إهلاك لنصف عام لكافة الأصول التي يتم إقتنائها والتخلص منها خلال العام.

٢ في ١ أبريل، أبرمت الشركة عقد إستئجار لمدة ١٠ سنوات لآلة لصب العملات والميداليات بقيمة إيجارية قدرها ٥٠٠٠ تستحق مقدماً في كل ١ أبريل. ويمكن إلغاء الإستئجار بواسطة أي طرف (يجب إرسال إشعار مكتوب بذلك قبل ٦٠ يوم)، ولا يوجد أي خيار لتجديد الإستئجار أو لشراء معده في نهاية مدة الإستئجار. ويقدر العمر الإنتاجي للآلة بعشر سنوات بدون قيمة للنهاية. وسجلت آلة الصب هذه في حساب الآلات والمعدات بمبلغ ٤٠٤٠٠ دولار وهي تعبر عن القيمة الحالية في تاريخ الإستئجار وتم إدراج مبلغ ٢٠٢٠ في مصروف الإهلاك بالسنة فيما يتعلق بهذه الآلة.

٣- أكملت الشركة بناء جناح بمبنى المصنع في ٣٠ يونيو. وتم تمديد العمر الإنتاجي للمبنى نتيجة هذه الإضافة. وبلغت قيمة أقل منافسة تم إستلامها للبناء مبلغ ١٧٥٠٠ وهي القيمة المسجلة في حساب المبنى. وتم إستخدام أفراد من الشركة لبناء الإضافة بتكلفة قدرها ١٦٠٠٠ (تبلغ المواد ٧٥٠٠، الأجور ٥٥٠٠، التكاليف غير المباشرة ٣٠٠٠).

٤- تمثل القيمة الظاهرة في عمود إنقضاء عمر الأصول من الآلات والمعدات النقدية التي تم إستلامها في ٥ سبتمبر، للآلة التي تم التخلص منها والتي تم إقتنائها في يوليو ١٩٩٣ بمبلغ ٤٨٠٠٠ دولار. وسجل مالك الدفاتر مصروف الإهلاك بمبلغ ٣٥٠٠ لهذه الآلة في ١٩٩٧.

٥- منحت مدينة Cmx أراضي ومباني قدرت قيمتها بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار و ٤٠٠٠٠ دولار على الترتيب إلى المصنع في شركة UTE، وبدأت الشركة تشغيل المصنع في ١ سبتمبر. ونظراً لعدم تحمل أية تكاليف، لم يقم ماسك الدفاتر بإجراء أية قيود لهذه العملية المالية التي تم إغفالها.

المطلوب

أ - بالإضافة إلى الإستفسارات من العميل، كيف يمكن أن تتعامل مع كل عنصر من هذه العناصر الست بالإضافة إلى المراجعة.

ب- إعداد قيود التسوية في اليومية مع المستندات الداعمة التي تقترح إجرائها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ لتسوية الحسابات للعمليات المالية السابق ذكرها. يجب صرف النظر عن أثر ضريبة الدخل*

١٨-٣٣(الهدف ١٨ ٥) تم تكليفك للعمل كمدير للمراجعة في مراجعة شركة Vernal الصناعية وتم توجيهك للإهتمام بحسابات العمليات التشغيلية. وقدر المراجع المسئول عن عملية المراجعة خطر الرقابة في كافة الدورات في مستوى منخفض، وتم تدعيم ذلك من خلال إختبارات الرقابة. ولا توجد أخطار طبيعية رئيسية تؤثر في العمليات التشغيلية. وبالتالي، قررت أن يكون المحور الأساسي في مراجعة حسابات العمليات التشغيلية هو إستخدام الإجراءات التحليلية. وقام المسئول بإعداد جدول بالحسابات الرئيسية لقائمة الدخل وتم مقارنة إجماليات السنة السابقة مع السنة الحالية مع إدراج تفسيرات الإنحرافات التي تم الحصول عليها من أفراد العميل. وفيما يلي الجدول المشار إليه.

شركة vernal الصناعية
حسابات العمليات التشغيلية
١٩٩٧/١٢/٣١

الحساب	بالأستاذ العام ٩٦/١٢/٣١	بالأستاذ العام ٩٧/١٢/٣١	التغير: القيمة	التغير: النسبة	تفسيرات العميل
المبيعات	٨٤٦٧٣١٩	٩٨٤٥٢٣١	١٣٧٧٩١٩	١٦,٣	- زادت المبيعات لوجود
مردودات ومسموحات المبيعات	(٦٤٨٩٥)	(٢٤٣٥٦١)	(١٧٨٦٦٦)	٢٧٥,٣	عمليين جديدين يتعاملان
أرباح بيع الأصول	٤٣٢٢٢	(١٤٣٢٠٠)	(١٨٦١٢٢)	٤٣١,٣-	بـ٢٪ من حجم المبيعات.
الدخل من الفائدة	١١٣	٢٢٣	(٢٠)	٨,٢-	وترجع قيمة المردودات
دخل متنوع	٦٣٦٥	٢٥١٧٨	١٩١١٣	٣٠٠,٣	الكبيرة لضرورة تقوية
	٨٤٥٢٢٤٧	٩٤٨٤١٧١	١٠٣١٩٢٤	١٢,٢	العلاقة مع هذين العميلين
تكلفة البضاعة المباعة:					تم مبادلة العديد من
مخزون أول المدة	١٤٨٧٦٦٦	١٣٨٩٠٣٤	(٩٨٦٣٢)	٦,٦-	عربات البيع التي يجب
المشتريات	٣٥٦٤٤٥١	٣٤٣٠٨٦٥	٨٦٦٤١٤	٢٣,٨	الإحلال محلها
النقل للداخل	٤٥٣٣٦	٦٥٧٨٢	٢٠٤٥٠	٤٥,١	
مردودات المشتريات	(٧٦٣١٠)	(٥٧٦٤٣)	١٨٦٦٧	٢٤,٥	ترجع الزيادة في هذه
أجور بالمصنع	٩٨٩٧٥٥	١١٤٥٤٦٧	١٥٨٧١٢	١٦,١	الحسابات إلى حجم التعامل
المنافع بالمصنع	١٩٧٦٥٦	١٠١٣٤٣	٣٦٩١	١,٩	مع العميلين الجديدين كما
التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٧٨٦٥٩	٤٩٠٧٦٥	١٢١٠٦	٦,٥	سبق التوضيح أعلاه
الإهلاك بالمصنع	٣٤١١١٢	٣١٤٥٥٣	(٩٩٥٥٩)	٨,٦-	
مخزون آخر المدة	(١٣٨٩٠٣٤)	(٢٠٥٦٠٠٣)	(٧٦٦٩٦٩)	٥٥,٢	تم الإحتفاظ بمخزون للعميلين
	٤٦٣٩٢٨٣	٤٨٩٤١٩٣	١٨٤٨٨٠	٤	الجديدين

*منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

مصروفات البيع، المصروفات العامة والإدارية:					
مرتبات الإدارة	١٦٧٩٥٩	١٧٤٩٩٢	٧١٠٣	٤,٢	زيادة عادية في المرتبات
مزايا الإدارة	٣٢٣٢١	٣٤٤٨٨	٢١٧٦	٦,٧	
مرتبات مكتبية	٩٥٩٧٥	٩٨٥٤٠	٢٨٦٥	٣	
مزايا مكتبية	١٩٨٨٨	٢١٧٧٨	١٨٩٠	٩,٥	
السفر والترفيه	٥٦٨٤٥	٧٥٥٨٣	١٨٧٣٨	٣٣	توجد زيادة في المصروفات البيعية والترويج في محاولة للحصول على عملاء رئيسيين. تم الحصول على الثمن والبرنامج معلن.
الإعلان	١٣٠٨٧٨	١٥٩٦٨٠	٢٥٨٠٩	١٩,٧	
مصروفات بيعية أخرى	٢٤٨٨٠	٤٣٣٧٤	٧١٥٤	٢٠,٤	
أدوات مكتبية ونوريدات	٢٨٢٢١	٢١٥٥٤	(١٦٩٩٧)	٤٣,٦-	غالباً سبب سوء التصنيف، سيتم التقدين
البريد	١٤٦٠٧	١٨٧٥٦	٤٠٩٩	٢٨	زيادة عادية
التليفون	٢٦٥٥١	٩٧٨٢٦	٣١٢٧١	٨٥,٩	زيادة عالية
إشتراكات وعضوية	٢٦٤٤	٤٥٩٢	٨٧٨	٦٤,١	زيادة عادية
الإيجار	١٥٦٠٧	١٥٦٠٧	صفر	صفر	
أتعاب فنية	١١٠٥٤	٣٥٤٦٠	٢١٣٠٦	١٥٠,٥	توقيت سداد فواتير الأتعاب
أتعاب محاسبية	١٦٧٠٠	١٨٦٥٠	١٩٥٠	١١,٧	زيادة عادية
الإهلاك	٧٣٤٥٠	٦٩٥٠٠	(٣٩٥٠)	٥,٤-	تقدير عددي
مصروف الديون المدومة	١٦٦٤٥١	١٤٣٨٧١	(٢٢٥٨٣)	١٣,٦	لم يتم الفحص بعد للسنة الحالية
التأمين	٤٤٣٢١	٤٥٧٠٢	١٣٨١	٣,١	تغير عادي
مصروف الفائدة	١٢٠٤٣٢	١٣٧٩٢٩	١٧٤٩٠	١٤,٥	تغير عادي
مصروفات أخرى	٥٤٥٥	٢٨٧٦٢	٢٣٣٠٧	٤٧٧,٣	القيمة تتسم بالأهمية النسبية
	١٠٨٧٥٩٢	١٢١٢٠٩٣	١٢٤٥٠١	١١,٤	
	٥٧٢٦٨٧٥	٦٠٣٩٢٥٩	٣٠٩٣٨١	٥,٤	
الدخل قبل الضرائب	٢٧٢٥٣٧٢	٣٤٤٧٩١٥	٧٢٢٥٢٢	٢٦,٥	
ضرائب الدخل	٩٢٦١٢٩	١٠٢٠٦٠٠	٩٣٩٧٤	١٠,١	
صافي الدخل	١٧٩٨٧٤٩	٢٤٢٧٣١٥	٦٢٨٥٩٩	٣٤,٩	ترجع الزيادة إلى زيادة الدخل قبل الضرائب

المطلوب

أ- فحص الجدول الذي تم إعداده بواسطة المراجعين الذين يعملون تحت إشرافك وكتابة مذكرة للمسئول عن عملية المراجعة تتضمن الإنتقادات والأمور الهامة حول إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والمشكلات التي يجب أن يقوم المسئول عن المراجعة بحلها.

ب- تقيم تفسيرات الإنحرافات التي قدمها أفراد العميل. أذكر أية تفسيرات بديلة لما تم تقديمه.

جـ- وضح الإنحرافات ذات الأهمية الخاصة في المراجعة وكيف يتم التعامل معها في رأيك من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

الفصل التاسع عشر:

الفصل التاسع عشر: مراجعة دائرة المخزون والمستودعات

Audit of inventory and warehousing cycle

لا تتجاهل الأعلام الحمراء

تعمل منشأة المراجعة Packard,Packard and Dodge (PP& D) كمنشأة إقليمية في الغرب الأوسط. وكجزء من نظام رقابة الجودة بها، بدأت PP &D بإستخدام قائمة إستقصاء التقدير البيئي في كل عملية مراجعة. تنبه هذه القائمة للإستقصاء المراجع عن وجود أعلام حمراء محتملة يمكن أن تشير إلى غش محتمل للإدارة يتسم بالأهمية النسبية. وتتكون القائمة من عدةأقسام عن النشاط، الإدارة، والعمليات التشغيلية. وفي نهاية كل قسم وفي نهاية قائمة الإستقصاء بأكملها، يقوم المراجع بكتابة تقدير عن خطر غش الإدارة المحتمل الذي يتسم بالأهمية النسبية بناء على أية أعلام حمراء تشير إلي ذلك.

و تمثلت الفرصة الأولي لمنشأة PP&D لإستخدام قائمة الإستقصاء في مراجعة شركة Farago. وشركة Farago شركة تمويل تجاري يمتلكها تاجر كبير للمعدات في مدينة Chicago. وعندما يتم بيع المعدات على الحساب من قبل التاجر، يتم تمويل العملية المالية بواسطة شركة Farago. كما تقوم شركة Farago بعمليات مالية للإقراض لحسابها. وقامت PP&D بمراجعة شركة Farago لمدة سبع سنوات منذ إنشائها.

وكـــان Jerry Bills مدير المراجعة في السنوات السبع الماضية. وكان يتعامل على أنه أحد أفراد العائلة مع العاملين في مكاتب شركة Farago. وفي السنة الأولى تم فيها إستخدام قائمة الإستقصاء الحديدة في المراجعـــة، طلب Jerry من المراجع المتمـــرس Rich Haney أن يقـوم بإستيفـاء النموذج. وتعرف Rich على عديد من الأعلام الحمراء:

- يوجد بالشركة إدارة محاسبيةصغيرة، مما يصعب من إجراءفصل بين الوجبات.
- تتوقف مكافآت الإدارة ورواتبها بشكل كبير على النتائج المالية.
- تتسم إتجاهات الإدارة بالتشدد بشأن السياسات المحاسبية ويبدو تماماً أنها تهتم بالأرباح.
- يمر نشاط التمويل التجاري ببعض المشكلات في السنوات الأخيرة.

وقام Rich بمناقشة نتائج الإستقصاء مع Jerry. وكان Rich مهتماً بإحتمال وجود أخطار بشركة Farago وعلي الأقل في مستوى متوسط من الأخطار في رأية. وكان لـJerry رأي آخر "أنظر Rich، لقد كنت في مراجعة هذه الشركة في كل عام، ولا تختلف الأمور الآن عما سبق. يتمثل الشئ الوحيد الذي تغير فقط في أنه يجب علينا الآن إستيفاء هذا النموذج. دعنا نذكر أن مستوي الخطر منخفض ونثبت ذلك في أوراق العمل".

وتم تنفيذ المراجعة بشركة Farago بنفس الطريقة التي تم تنفيذها في الماضي. وكان أحد الجوانب المراجعة وهو تقييم مخزون المعدات الذي تم إعادة حيازته. وعند تحديد مدي وجود مخزون المعدات الذي تم إعادة حيازته، كانت PP&D تعتمد دائماً على التقارير الداخلية من مديري الفرع الذي توجد

المعدات فيه. وبناء على العمل بالسنة السابقة، إستنتج Rich أن الفحص الفعلي لايعد أمراً ضرورياً. ولتحديد قيمة المخزون من المعدات، اعتمد Rich على المناقشة مع الإدارة، كما حدث في العام الماضي. وكما حدث في الماضي، لم تحصل الإدارة على تقدير لقيمة المعدات، وأشار أفراد الإدارة إلى أن خبرتهم بالنشاط تسمح لهم بالتوصل إلى تقديرات مناسبة. وقبل المراجعون ذلك دون إجراء أية إختبارات. وبناء على عدم وجود إستثناءات، أصدرت PP&D تقريراً نظيفاً.

وعندما قامت PP&D بإجراء المراجعة بشركة Parago في العام التالي، كان JerryBliss قد ترك المنشأة وتم تعيين مدير جديد. وزادت الأمور في نشاط التمويل التجاري سواء خلال العام، وزادت قيمة المخزون الذي يتم إعادة حيازته بشكل كبير. وشملت قائمة المعدات التي تم إعادة حيازتها العديد من العناصر التي سبق إدراجها في العام السابق. وأصر المدير الجديد على إجراء فحص فعلي للعناصر الكبيرة التي تم إعادة حيازتها. وكان نتيجة تنفيذ هذا الإجراء إكتشاف عدم وجود العناصر. وأظهر الفحص أنه تم تسجيل الإيرادات كطرف مقابل لمخصص القروض غير القابلة للتحصيل، والذي وجد به تخفيض أيضاً. واتضح أيضاً أنه تم إتباع هذه الممارسة على الأقل في السنتين أو الثلاث سنوات الماضية.

* * * *

يأخذ المخزون أشكالاً متعددة، بناء على طبيعة العمل. ففي تجارة التجزئة أو الجملة، يتمثل معظم المخزون في السلع المملوكة والمتاحة للبيع. أما في المستشفيات فيشمل المخزون الأغذية، الأدوية، المعدات الطبية. ويوجد بالشركة الصناعية كل من المواد الخام، الأجزاء التي تم شرائها، والتوريدات التي تستخدم في الإنتاج، المنتجات تحت التشغيل التي يتم تصنيعها، والبضاعة التامة المتاحة للبيع. وإخترنا للعرض في هذا الكتاب المخزون في الشركة الصناعية. ومع ذلك فإن معظم المبادئ التي سيتم مناقشتها يمكن تطبيقها على الأنواع الآخرى من الأعمال أيضاً.

وتعد مراجعة المخزون أمراً معقداً وتستغرق الكثير من الوقت للأسباب التالية:

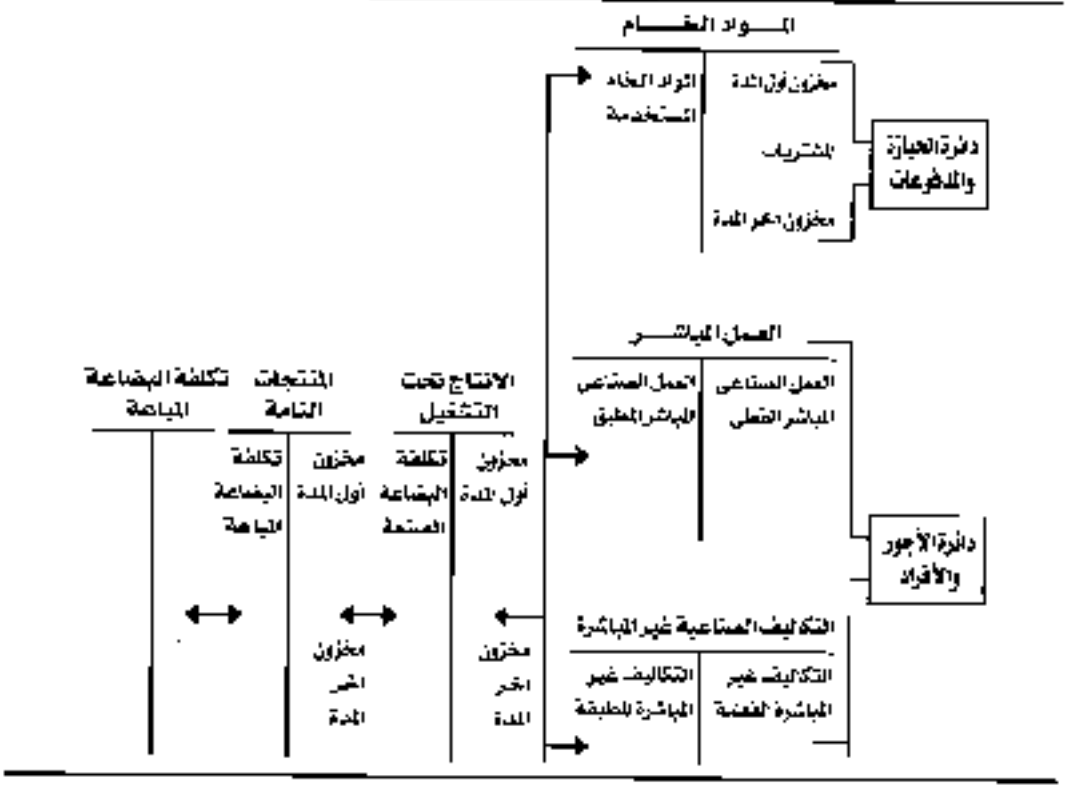
- يعد المخزون بوجه عام عنصراً هاماً في قائمة المركز المالي، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل.
- يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي. ويجب أن تمكن الشركة العاملين بها من الحصول على المخزون حتى يتم التصنيع على نحو كفء، ولكن يوجد مثل هذا الإنتشار صعوبات هامة في المراجعة.
- يسبب التنوع في العناصر بالمخزون صعوبات للمراجع. حيث تمثل عناصر مثل المجوهرات، الكيماويات، والأجزاء الإلكترونية مشاكل في ملاحظتها وتقييمها.
- يعد تقييم المخزون أمراً صعباً أيضاً في ضوء وجود عوامل مثل التقادم وضرورة توزيع التكاليف الصناعية على المخزون.
- وجود العديد من طرق تقييم المخزون المقبولة، ولكن يجب أن يطبق العميل الطريقة على نحو متسق من عام لآخر. وأكثر من ذلك، قد تفضل المنظمة إستخدام طرق مختلفة للتقييم للأجزاء المختلفة من ذلك، وهو ما يعد أمراً معقولاً في ظل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويوضح ميزان المراجعة بشركة Hillsburg Hardware Co. بالفصل الخامس تأثر حسابين فقط بدائرة المخزون والمستودعات، وهما المخزون وتكلفة البضاعة المباعة. ومع ذلك، يتسم هذان الحسابان بأهمية نسبية مرتفعة. وفي الشركة الصناعية، يتأثر عدد أكبر من الحسابات لأن كل من العمل حيازة المواد الخام، وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤثر في المخزون.

ويوضح الشكل ١٩ -١ التدفق الفعلي للتكاليف في دائرة المخزون والمستودعات بشركة صناعية. ويمكن ملاحظة الصلة المباشرة وبين دائره المخزون والمستودعات وكل من دائره الخيازه والمدفوعات ودائره الأجور والأفراد عن طريق فحص الدبونية في كل من حسابات المواد الخام، العمل المباشر، والتكاليف غير المباشرة. ويحدث الإرتباط المباشر مع دائرة المبيعات والتحصيل في النقطة التي يتم فيها الإفراج عن البضاعة النامة(جعلها طرف دائن)والتحميل على تكلفة البضاعة. وتعد هذه العلاقات المباشرة مع دوائر العمليات المالية الأخرى في المنظمة الصناعية خاصية أساسية عند مراجعة دائرة المخزون والمستودعات.

الشكل ١٩-١

تدفق المخزون والتكاليف



الوظائف في الدائرة والرقابة الداخلية
Functions In The Cycle and internal controls

الهدف التعليمي ١٩-١:وصف دائرة المخزون والمستودعات والوظائف، المستندات، والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة

تتكون دائرة المخزون والمستودعات من نظامين ولكنهما يرتبطان معا على نحو وثيق. ويشمل احد النظامين التدفق الفعلي للبضاعة ويشمل النظام الثاني التكاليف المرتبطة. وحيثما ينتقل المخزون خلال الشركة، يجب أن توجد رقابة كافية على كل من الانتقال الطبيعي للبضاعة و التكاليف المرتبطة بها. وسيساعد تقديم إختيار موجز للوظائف الست التي تشكل دائرة المخزون والمستودعات، الطلاب على فهم هذه الرقابة وأدلة المراجعة الضرورية لاختبار مدى فعاليتها.

تشغيل أوامر الشراء Process Purchase Orders

يتم إستخدام طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون. ويتم

إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدما بواسطة أفراد المخازن أو الحاسب الإلكتروني ، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازمة لإنتاج أوامر العملاء ، أوقد يتم إصدار الأوامر وفقاً للجرد الدوري للمخزون بواسطة شخص مسئول . وبغض النظر عن الطريقة التي يتم إتباعها ، يتم تقييم واختبار الرقابة على طلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة بها كجزء من الحيازة والمدفوعات .

إستلام المواد الخام Receive New Materials

يعد إستلام المواد الخام التي تم طلبها جزء من دائرة الحيازة والمدفوعات أيضاً . ويجب فحص المواد الخام التي تم إستلامها للتعرف على الكمية والجودة . وتصدر إدارة الإستلام تقرير الإستلام الذي يصبح جزءاً أساسياً من التوثيق قبل إتمام الدفع . وبعد الفحص ، يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن ، ويتم عادة إرسال مستندات الإستلام إلى إدارة الشراء ، المخزن ، إدارة الدائنين . ويجب وجود رقابة ومحاسبة على كافة المستندات التي يتم نقلها .

تخزين المواد الخام Store Raw Materials

عندما يتم إستلام المواد الخام ، يتم تخزينها في المخازن حتى يتم الإحتياج إليها في الإنتاج . ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناء على تقديم أطلب للمواد الخام مصدق عليه من شخص مناسب في موقع مسئول ، أمر عمل ، أو مستند مماثل يتم فيه توضيح نوع و كمية المواد الخام المطلوبة . ويتم إستخدام مستندات الطلب في تحديث الملف الرئيسي للمخزون المستمر و في إجراء النقل الدفتري من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل .

تشغيل البضاعة Process The Goods

يتنوع جزء التشغيل في دائرة المخزون والمستودعات بشكل كبير من شركة لأخرى ، ويتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بوجه عام بناء على أوامر محددة من العملاء ، تنبؤات المبيعات ، مستويات المخزون من الإنتاج التام ، ودورات الإنتاج الإقتصادية . وعادة مايتم تخصيص إدارة منفصلة لمراقبة الإنتاج لتحمل مسئولية تحديد نوع وكميات الإنتاج . وفي حالة وجود إدارات مختلفة للإنتاج ، يجب الإحتياط عند المحاسبة عن الكميات المنتجة ، الرقابة على النفاية ، رقابة الجودة ، والحماية الفعلية على الإنتاج تحت التشغيل . ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنفاية حتى تعكس المحاسبة حركات المواد الخام في الدفاتر ويتم تحديد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق .

وفي أي شركة صناعية ، يعد توفير نظام مناسب لمحاسبة التكاليف جزءاً هاماً من وظيفة تشغيل البضائع . ويعد مثل هذا النظام أمراً ضرورياً لتوضيح المقدرة النسبية على تحقيق أرباح في مختلف المنتجات حتى تتمكن الإدارة من التخطيط والرقابة ويتم تقييم المخزون للعرض في القوائم المالية . ويوجد نوعان من نظم التكاليف ، على الرغم من وجود إمكانية للتباين والدمج بين هذين النظامين ، ويتمثل النظامان في نظام تكلفة الأمر Job Cost ونظام تكلفة المرحلة Process Cost . ويتمثل الفرق الأساسي في ما إذا كان يتم تجميع التكاليف وفقاً للأوامر الفردية عندما يتم إصدار المواد الخام وتحمل تكاليف العمل (تكلفة الأمر) ، أو ما إذا كان يتم تجميع التكاليف وفقاً للمرحلة ، حيث يتم تخفيض تكاليف الوحدة في كل مرحلة إلى المنتج الذي يمر بالمرحلة (تكلفة المرحلة) .

ويشمل السجلات المحاسبية لتكلفة كل من الملف الرئيسي ، أوراق العمل ، والتقارير الخاصة بتجميع المواد الخام ، العمل ، والتكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً للأمر أو المرحلة في ضوء التكاليف التي يتم

إنفاقها. وعند إستكمال الأوامر أو المنتجات، يتم تحويل التكاليف المرتبطة من الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام وفقاً لتقارير إدارة الإنتاج.

تخزين الإنتاج التام Store Finish Good

عندما يتم إستكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج، يتم وضعها في المخزن إنتظاراً لشحنها. وفي الشركات التي يوجد بها رقابة داخلية جيدة، يتم وضع الإنتاج التام تحت رقابة طبيعية في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد التعامل معها في أشخاص محددين. وتعد الرقابة على الإنتاج التام جزءاً من دائرة المبيعات والتحصيل.

شحن المنتجات التامة Ship Finshed Goods

يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدائرة المبيعات والتحصيل. ويجب الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند شحن تم التصديق عليه بشكل مناسب. وتم فعلاً مناقشة الرقابة على الشحن في الفصول السابقة.

الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master Files

تعد الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات التي يتم إستخدامها للمخزون والتي سبق الإشارة إليها سابقاً. ويتم عادة الإحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات التامة. ولا تستخدم معظم الشركات سجلات مستمرة للإنتاج تحت التشغيل.

وتحتوي الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر فقط على المعلومات الخاصة بإقتناء وحدات المخزون، الوحدات المباعة، الوحدات بالمخزن، وقد تحتوي هذه الملفات أيضاً على معلومات عن تكاليف الوحدة. وتعد المعلومة الأخيرة من الأمور الهامة في النظم المصممة بشكل جيد بالحاسب الإلكتروني.

وفيما يتعلق بحيازة المواد الخام، يتم تحديث الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر تلقائياً عندما يتم اقتناء المخزون كجزء من تسجيل الحيازة. وعلى سبيل المثال، عندما يتم الإدخال في نظام الحاسب الإلكتروني لكل من عدد الوحدات وتكلفة الوحدة في كل نوع من المواد الخام التي تم إقتنائها. يتم استخدام هذه المعلومات في تحديث كل من الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر ويومية الحيازة والملف الرئيسي للدائنين. وتم تقديم وصف لتسجيل العمليات المالية للحيازة في الفصل السابع عشر.

ويجب إدخال نقل المواد الخام من المخازن بشكل منفصل إلى الحاسب الإلكتروني لتحديث السجلات المستمرة. وعادة، يجب إدخال عدد الوحدات التي تم نقلها فقط لأن الحاسب الإلكتروني يستطيع أن يحدد تكاليف الوحدة من الملف الرئيسي. ويحتوي الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من المواد الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد الخام على: عدد الوحدات أول وآخر المدة، عدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية حيازة، وعدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية نقل إلى الإنتاج.

ويحتوي الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من الإنتاج التام على نفس المعلومات التي توجد بالملف الرئيسي للمخزون من المواد الخام، ولكنه يعد أكثر تعقيداً إذا تم إدراج التكاليف بالإضافة إلى عدد الوحدات. وتشمل تكاليف الإنتاج التام كل من المواد الخام، العمل المباشر، التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي ما تتطلب عادة إجراء عمليات للتوزيع والاحتفاظ بسجلات تفصيلية. وعندما يحتوي الملف الرئيسي للمخزون المستمر من الإنتاج التام على تكاليف الوحدة، فإنه يجب إجراء تكامل بين سجلات محاسبة التكاليف ونظام الحاسب الإلكتروني.

ملخص لتوثيق المخزون Summary Of Inventory Documentation

يوضح الشكل ١٩-٢ التحركات الفعلية والتوثيق المرتبط بها في دائرة المخزون والمستودعات. ويعيد الشكل التأكيد على نقطة هامة تتمثل في ضرورة توافق تسجيل تكاليف وتحركات المخزون كما هو مذكور بالدفاتر مع التحركات والتشغيل الفعليين.

أجزاء مراجعة المخزون Parts of The Audit of Inventory

الهدف التعليمي١٩-٢:تفسير أهمية الأجزاء الخمسة في دائرة المخزون والمستودعات للمراجع

يتمثل الهدف العام من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في تحديد مدى عدالة عرض كل من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام، وتكلفة البضاعة المباعة بالقوائم المالية. ويمكن تقسيم دائرة المخزون والمستودعات إلى خمسة أجزاء متميزة.

إقتناء وتشغيل المواد الخام، العمل، والمصروفات غير المباشرة

Acquire And Recod Raw Material,Labor,And Overhead

يشمل هذا الجزء من دائرة المخزون والمستودعات الثلاثة وظائف الأولى بالشكل ١٩ ٢: تشغيل أوامر الشراء، إستلام المواد الخام وتخزين المواد الخام. ويتم في البداية فهم الرقابة الداخلية على هذه الوظائف الثلاث، وبعد ذلك يتم إختيارها كجزء من تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في كل من دائرة الخزانة والمدفوعات ودائرة الأجور والأفراد.

الشكل ١٩-٢
الوظائف في دائرة المخزون والمستودعات



* يتم إجراء الجرد للمخزون وإجراء مقارنة مع القيم الدفترية والمسجلة في أي مرحلة من الدائرة. ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان الفاصل الزمني لتسجيل المستندات يتوافق مع المكان الفعلي للعناصر. ويجب إجراء الجرد مرة واحدة في السنة. فإذا كان نظام جرد المخزون المستمر يعمل جيداً، فيمكن إجراء هذا من خلال إنحاء الدائرة كأساس طوال العام.

** تتضمن معلومات عن التكاليف لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات غير المباشرة

وعند الإنتهاء من دائرة الحيازة والمدفوعات، من المحتمل أن يقتنع المراجع بأن حيازة المواد الخام والتكاليف الصناعية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ويجب تصميم عينة للتأكد من أن هذه النظم قد تم إختبارها على نحو كاف. وبالمثل، عندما يكون العمل جزءاً هاماً من المخزون، يجب أن تؤدى إختبارات دائرة الأجور والأفراد إلى التحقق من وجود محاسبة مناسبة على هذه التكاليف.

نقل الأصول والتكاليف Transfer Asset And Cost

يشمل النقل الداخلي الوظيفتين الرابعة والخامسة في شكل ١٩-٢، وهما تشغيل وتخزين الإنتاج التام. ولا يرتبط هذين النشاطين بدوائر العمليات المالية الأخرى وبالتالى يجب إختبارهما ودراستهما كجزء من دائرة المخزون والمستودعات. وتتمثل السجلات المحاسبية لهذه الوظائف في سجلات محاسبة التكاليف.

شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف Ship Goods And Record Revenue And Costs

يمثل تسجيل عمليات الشحن وما يرتبط بها من تكاليف الوظيفة الأخيرة بالشكل ١٩-٢، وهما جزء من دائرة المبيعات والتحصيل. وهكذا، يتم فهم الرقابة الداخلية على هذه الوظيفة وإختبارها كجزء من مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل. ويجب أن تشمل إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إجراءات للتحقق من الدقة في الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر.

ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون Physically Observe Inventory

يعد ملاحظة الجرد الفعلي الذي يقوم به العميل أمراً ضرورياً لتحديد ما إذا كان المخزون المسجل موجود فعلاً في تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وإنه تم حرده على النحو الملائم بواسطة العميل. ويعد المخزون جانب المراجعة الأول الذي يكون فيه الإختبار الفعلى نوعاً أساسياً من الأدلة التي يتم إستخدامها للتحقق من الرصيد بالحساب. وسيتم دراسة الملاحظة الفعلية في هذا الفصل.

تسعير وتجميع المخزون Price And Compile Inventory

يجب إختبار التكاليف المستخدمة في تقييم المخزون الفعلي لتحديد ما إذا كان العميل قد إتبع بشكل صحيح طريقة تقوم المخزون بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإن هذه الطريقة قد تم إتباعها بشكل متسق مع السنوات السابقة. ويشار إلى إجراءات المراجعة التي يتم إستخدامها للتحقق من هذه التكاليف بإختبارات التسعير. أضف إلى ذلك، يجب أن يتحقق المراجع من ما إذا كان الجرد الفعلى قد تم تلخيصه بشكل صحيح، وأن العمليات الحسابية لضرب الكميات والأسعار بالمخزون قد تم إجرائها بشكل صحيح، كما يجب التحقق من أن نتائج العمليات الحسابية للضرب قد تم تجميعها للتوصل إلى القيمة الصحيحة لعناصر المخزون. ويطلق على هذه الإختبارات إختبارات التجميع Compilation Tests.

ويلخص الشكل ١٩-٣ الأجزاء الخمس من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات ويوضح الدائرة التي يتم مراجعة كل جزء فيها. وقد سبق دراسة الجزئين الأول والثالث من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في ضوء إرتباطهما بالدوائر الأخرى. ويجب أن يتم أخذ أهمية إختبار هذه الدوائر الأخرى في الإعتبار خلال قراءة الأقسام المتبقية بهذا الفصل.

الشكل ١٩-٣
مراجعة المخزون

الدورة التي يتم إختبارها	جزء من المراجعة
الميزانية والمدفوعات والأجور والأفراد	إقتناء وتسجيل المواد الخام، العمل، مصروفات غير مباشرة
المخزون والمستودعات	النقل الداخلي للأصول والتكاليف
المبيعات والتحصيل	شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف
المخزون والمستودعات	الملاحظة الفعلية للمخزون
المخزون والمستودعات	تسعير وإجراء العمليات الحسابية

مراجعة المحاسبة عن التكاليف Audit Of Cost Accounting

الهدف التعليمي١٩-٣: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للمحاسبة عن التكاليف

يختلف كل من نظم محاسبة التكاليف والرقابة عليها في الشركات المختلفة على نحو أكثر من أي جانب آخر نتيجة التنوع الواسع لعناصر المخزون ومستوى التعقد المرغوب فيه من قبل الإدارة. وعلى سبيل المثال، سيتواجد بالشركة التي تصنع كافة الآلات الزراعية أنواعاً مختلفة من سجلات التكاليف والرقابة الداخلية عن مصنع صغير للصلب يقوم بصناعة وتجهيز خزائن الصلب وفقاً للطلب. ولا يجب الإندهاش أيضاً إذا علمنا أن الشركات الصغرى التي يشارك الملاك فيها في العمليات التصنيعية بشكل كبير يوجد بها سجلات أقل تعقيداً من الشركات التي تقوم بإنتاج العديد من المنتجات.

الرقابة على محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls

ترتبط الرقابة على محاسبة التكاليف بالمخزون الفعلي والتكاليف المتعلقة به من النقطة التي فيها يتم فيها إعادة طلب المواد الخام إلى النقطة التي يتم فيها إستكمال تصنيع المنتج ونقله إلى المخازن. ومن الملائم أن يتم تقسيم هذه الأنواع من الرقابة إلى فئات كبيرة: (١) الرقابة الفعلية على المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمخزون من الإنتاج التام، (٢) الرقابة على التكاليف المرتبطة.

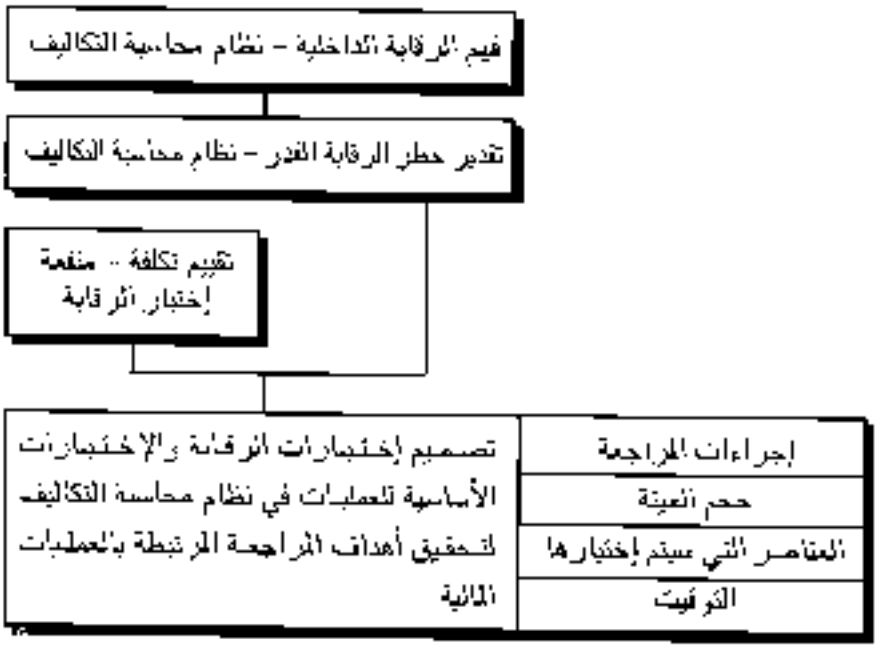
وتقريباً تكون كافة الشركات بحاجة إلى رقابة فعلية على أصولها لمنع وقوع خسائر بسبب سوء الإستخدام والسرقة. ويعد إستخدام كل من الفصل الفعلي، قصر التعامل مع مناطق تخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل على أفراد معينين، والرقابة على الإنتاج التام أحد أنواع الرقابة الرئيسية لحماية الأصول. وفي بعض الحالات، قد يكون من الضروري أن يتم تخصيص حماية المخزون إلى أفراد مسئولين لحماية الأصول بشكل مناسب. كما يجب أيضاً إستخدام مستندات سابقة الترقيم مصدق عليها عند الترخيص بنقل المخزون لتوفير الحماية على الأصول من سوء الإستخدام. ويجب إرسال صور من هذه المستندات مباشرة إلى إدارة المحاسبة بواسطة الأشخاص الذين يقومون بإصدارها، وبشكل غير مباشر من الأفراد الذين يتحملون مسئولية حماية الأصول. ومن أمثلة المستندات الفعالة من هذا النوع طلب المواد الخام الذي تم التصديق عليه للحصول على المواد الخام الجديدة من المخزون.

ويتم الإحتفاظ بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر بواسطة أشخاص لايحق لهم حماية الأصول أولا يتوافر لهم إمكانية التوصل إلى الأصول لعدة أسباب: توفر هذة الملفات سجلاً عن العناصر الموجودة فعلاً والتي يتم إستخدامها لبدء الأنتاج أو في إقتناء مواد خام أو بضائع إضافية، توفر هذة الملفات سجلاً لإستخدام المواد الخام الجديدة ومبيعات الإنتاج التام والذى يمكن فحصه للتعرف على العناصر المتقادمة أوالتي تتحرك ببطء، وتوفر هذة الملفات سجلاً يمكن إستخدامة لتحديد المسئولية بدقة عن حماية الأصول كجزء من فحص الفروق بين الجرد الفعلي والقيمة الموضحة بالسجلات.

ومن الإعتبارات الهامة الأخرى في محاسبة التكاليف أن يتوافر رقابة داخلية كافية تعمل على إجراء تكامل بين الإنتاج والسجلات المحاسبية بغرض التوصل إلى تحديد دقيق للتكاليف في كافة المنتجات. ويعد وجود سجلات تكاليف كافية أمراً هاماً للإدارة للمساعدة في التسعير، ورقابة التكاليف، وتحديد تكلفة المخزون.

إختبارات محاسبة التكاليف Tests Of Cost Accounting

لاتختلف مفاهيم مراجعة محاسبة التكاليف عما سبق مناقشته في أية دائرة أخرى للعمليات المالية. ويوضح الشكل ١٩-٤ المنهجية التي يجب أن يتبعها المراجع لتقرير الإختبارات التي سيقوم بتنفيذها. وعند مراجعة محاسبة التكاليف، يهتم المراجع بأربعة جوانب: الرقابة الفعلية على المخزون؛ المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون، الملفات الرئيسية للمخزون المستمر؛ وسجلات تكلفة الوحدة.



الشكل ١٩ - ٤
منهجية تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في محاسبة التكاليف

الرقابة الفعلية. يجب تقييد إختبارات المراجع عن مدى كفاية الرقابة الفعلية على المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام في الملاحظة الشخصية والإستفسار. وعلى سبيل المثال، يستطيع المراجع أن يختبر منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان هناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الإستخدام عن طريق وجود غرف تخزين محكمة الإغلاق. ويؤدي وجود غرف تخزين ملائمة مع شخص كفء يتحمل مسئوليتها أيضاً إلى وجود تخزين منظم لعناصر المخزون. فإذا إستنتج المراجع ان الرقابة الداخلية غير كافية على الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد، يجب أن يوسع المراجع من ملاحظته لاختبارات المخزون الفعلي من مدى ملائمة تنفيذ خطوات الجرد.

المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون. تتمثل الإهتمامات الرئيسية للمراجع عند التحقق من نقل المخزون من موقع لأخر في: تم تسجيل عمليات النقل التي حدثت فعلاً، عمليات النقل التي حدثت فعلاً تم تسجيلها، وان هناك تحديد دقيق للكميات، الموصفات والتاريخ في كافة عمليات النقل التي تم تسجلها. أولاً، من الضروري أن يتم فهم الرقابة الداخلية لدى العميل على تسجيل عمليات النقل قبل تنفيذ الإختبارات المناسبة. وبمجرد فهم الرقابة الداخلية، يمكن بسهولة تنفيذ الإختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات. وعلى سبيل المثال، يتمثل الإجراء الذي يمكن من خلاله إختبار وجود ودقة نقل البضائع من غرف تخزين المواد الخام إلى خط التجميع للتصنيع في المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام، فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الطلبات، ومقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام. وبالمثل يمكن مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلاً إلى غرفة تخزين البضاعة التامة.

الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر. يؤثر وجود ملف رئيسي كاف للمخزون المستمر بشكل كبير على توقيت ومدى فحص المراجع الفعلي للمخزون. فعندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر، يكون من المعتاد أن يتم توفير إمكانيه لاختبار المخزون الفعلي قبل تاريخ إصدار القوائم المالية. ويمكن أن ينتج عن الجرد الفعلي للمخزون قبل تاريخ إصدار قائمة المركز المالي توفير كبير في التكلفة لكل من المراجع والعميل، ويمكن أن يحصل العميل على مراجعة القوائم المالية في وقت مبكر. ويمكن وجود ملفات رئيسية لجرد المخزون المستمر المراجع أيضاً من تخفيض مدي إختبارات المخزون الفعلي عندما يتم تقدير خطر الرقابة المرتبط بالملاحظة الفعلية للمخزون في مستوى منخفض.

ويتم تنفيذ إختبارات الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بهدف تخفيض إختبارات الجرد الفعلي أو تغير توقيتها عن طريق إستخدام التوثيق. حيث يمكن فحص المستندات للتحقق من إقتناء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات الحيازة كجزء من إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات. ويتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المواد الخام لإستخدامه في الإنتاج وزيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنتجات التامة كجزء من إختبارات سجلات محاسبة التكاليف بالطريقة التي سبق مناقشتها في القسم السابق. ويتم عادة إختبار المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيع المنتجات إلى العملاء كجزء من دائرة المبيعات والتحصيل. وعادة ما يكون من السهل نسبياً إختبار دقة الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بعدما يحدد المراجع مدى قوة تصميم الرقابة الداخلية والدرجة التي يجب أن يتم تخفيض خطر الرقابة المقدر إليها.

سجلات تكلفة الوحدة. يعد التوصل إلى بيانات دقيقة للتكلفة لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة أمراً أساسياً في محاسبة التكاليف. ويجب أن يوجد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل من سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتى

يمكن التوصل إلى تكاليف دقيقة لكافة المنتجات. وتعد سجلات محاسبة التكاليف أمراً هاماً للمراجع عند تقييم رصيد المخزون في أخر المدة بناء على التصميم والإستخدام الجيد لهذه السجلات.

وعند إختيار سجلات تكلفة المخزون، يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم الرقابة الداخلية أولاً، ويستغرق ذلك عادة وقتاً كبيراً لأن تدفق التكاليف يتكامل عادة مع السجلات المحاسبية الأخرى، وقد لا يكون واضحاً كيف يتم توفير رقابة داخلية على الإنتقالات الداخلية للمواد الخام وعلى العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة عندما يتم تنفيذ الإنتاج.

وبمجرد ما يتفهم المراجع الرقابة الداخلية، يتضمن منهج التحقق الداخلي نفس المفاهيم التي سبق مناقشتها للتحقق من العمليات المالية للمبيعات والحيازة. وعندما يكون ممكناً، يكون من المرغوب فيه إختبار سجلات محاسبة التكاليف كجزء من إختبارات الحيازة، الأجور، والمبيعات لتجنب اختبار هذه السجلات لأكثر من مرة. وعلى سبيل المثال، عندما يختبر المراجع العمليات المالية للحيازة كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات، يكون من المرغوب فيه تتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصة بالمواد الخام إلى الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف. وبالمثل، عندما يتم الإحتفاظ ببيانات تكاليف الأجور الخاصة بالوظائف المختلفة، يكون من المرغوب فيه أن يتم التتبع من ملخص الأجور مباشرة إلى سجلات تكاليف الوظائف كجزء من إختبار دائرة الأجور والأفراد.

وتتمثل الصعوبة الرئيسية في التحقق من سجلات تكلفة المخزون في تحديد مدى منطقية تخصيصات التكلفة. وعلى سبيل المثال، يستلزم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات الفردية وجود عديد من الإفتراضات التي يمكن أن تؤثر بشكل معنوي في تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالي مدى عدالة تقييم المخزون. وعند تقييم هذه التخصيصات، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره مدى منطقية كل من البسط والمقام الذين ينتج عنهما تحديد تكاليف الوحدة. وعلى سبيل المثال، عند إختبار المصروفات غير المباشرة التي تم تخصيصها للمخزون على أساس القيمة النقدية للعمل المباشر، يجب أن يتم التوصل الى معدل المصروفات الصناعية غير المباشرة عن طريق تقريب ناتج قسمة إجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة على القيمة النقدية للعمل المباشر. ونظراً لأنه يتم اختبار اجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة كجزء من اختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات، ولأنه يتم إختبار العمل المباشر كجزء من دائرة الأجور والأفراد، لايعد تحديد مدى منطقية المعدل أمراً صعباً. ومع ذلك، إذا تم تطبيق المصروفات الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات عمل الآلة، يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من مدى منطقية ساعات عمل الآلة عن طريق إختبارات منفصلة لسجلات الآلات لدى العميل. وتتمثل الإعتبارات الرئيسية التي يجب مراعاتها عند تقييم مدى منطقية كافة توزيعات التكاليف، بما في ذلك المصروفات الصناعية غير المباشرة، في الإلتزام بمبادئه المحاسبية المتعارف عليها والإتساق مع ما تم بالسنوات السابقة.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedure

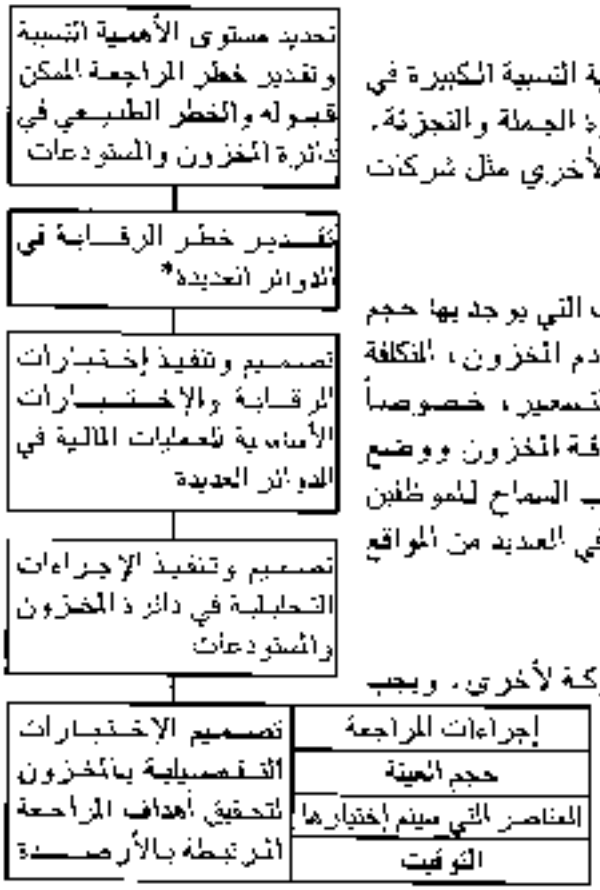
الهدف التعليمي ١٩-٤: تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات في دائرة المخزون والمستودعات

تعد الإجراءات التحليلية جانباً هاماً في مراجعة المخزون والمستودعات كما في مراجعة الدوائر الأخرى. ويحتوى الجدول ١٩-١٠ على الصور العديدة المتعارف عليها للإجراءات التحليلية والتحريفات التي يمكن الإشارة إليها في حالة وجود تقلبات. كما تم إدراج العديد من هذه الصور في الإجراءات التحليلية أيضاً في الدوائر الأخرى. وعلى سبيل المثال نسبة إجمالي الهامش.

الجدول ١٩-١
الإجراءات التحليلية في دائرة المخزون والمستودعات

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
مقارنة نسبة إجمالي الهامش مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	الزيادة أو التخفيض بالمخزون وتكلفة البضاعة المباعة
مقارنة دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون) بما يقابلها بالسنوات السابقة	- تقادم المخزون الذي يؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة - الزيادة أو التخفيض في المخزون
مقارنة تكاليف الوحدة بالمخزون مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	الزيادة أو التخفيض في تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة
مقارنة عمليات الضرب للتوصل إلى قيمة المخزون مع المقابل بالسنوات السابقة	التحريف في التجميع، تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة
مقارنة التكاليف الصناعية للسنة الحالية مع مايقابلها بالسنوات السابقة (يجب تسوية التكاليف المتغيرة في ضوء التغيرات في الحجم)	التحريف في تكاليف الوحدة بالمخزون، خصوصاً العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة، والتي تؤثر في المخزون وتكلفة الوحدة المباعة

الشكل ١٩ – ٥
منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة المخزون



إعتبارات الأهمية النسبية

يعد المخزون عادة من العناصر التي تتسم بالأهمية النسبية الكبيرة في القوائم المالية بالشركات الصناعية وشركات تجارة الجملة والتجزئة. وغالباً لايوجد مخزون في العديد من الشركات الأخرى مثل شركات الخدمات المالية

إعتبارات الخطر الطبيعي

يتسم الخطر الطبيعي عادة بالإرتفاع في الشركات التي يوجد بها حجم كبير من المخزون. وعادة مايهتم المراجعون بتقادم المخزون، التكلفة أو السوق أيهما أقل، والأمور الأخرى المتعلقة بالتسعير، خصوصاً المخزون الصناعي. كما يوجد أيضاً إحتمال سرقة المخزون ووضع المخزون في مكان غير صحيح لأنه يتم في الغالب السماح للموظفين والعملاء بالتوصل للمخزون وأحياناً يتم ذلك في العديد من المواقع المختلفة.

إعتبارات خطر الرقابة

تختلف أنواع الرقابة الداخلية بشكل كبير من شركة لأخرى. ويجب أن يهتم المراجعون بشكل خاص بالرقابة الداخلية على السجلات المستمرة، الرقابة الفعلية، جرد المخزون، وتسعير المخزون.

* تشمل الدوائر التي تؤثر في إختبارات الأرصدة بالمخزون كل من: دائرة المخزون والمستودعات (نظام محاسبة التكاليف)، دائرة المبيعات والتحصيل (المبيعات فقط)، دائرة الحيازة والمدفوعات (الحيازة فقط)، ودائرة الأجور والأفراد.

الإختبارات التفصيلية للمخزون Test Of Details For Inventory

تتماثل منهجية تحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة في المخزون والمستودعات مع تلك التي تم مناقشتها لكل من المدينين، الدائنين وباقي حسابات قائمة المركز المالي. ويوضح الشكل هذه المنهجية. ويجب ملاحظة أن نتائج الإختبارات في الدوائر الأخرى بالإضافة إلى تلك الخاصة بدائرة المخزون والمستودعات تؤثر في الإختبارات التفصيلية لأرصدة المخزون.

ونظراً لتعقد مراجعة المخزون، سيتم مناقشة جانبين من الإختبارات التفصيلية للأرصدة على نحو منفصل، وهما: (١) الملاحظة الفعلية و (٢) التسعير وإجراء العمليات الحسابية. وسيتم دراسة هذين الموضوعين في القسمين التاليين.

الملاحظة الفعلية للمخزون Physical Observation Of Inventory

الهدف التعليمي ١٩-٥: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للملاحظة الفعلية للمخزون

قبل نهاية الثلاثينات، كان المراجعون يتجنبون بوجة عام تحمل مسئولية الوجود الفعلي للمخزون أو الدقة في جرد المخزون. وكان يتم عادة تقييد أدلة المراجعة الخاصة بكميات المخزون في الحصول على شهادة من الإدارة تتعلق بصحة القيمة الخاصة بالمخزون. وفي عام ١٩٣٨ أدى إكتشاف وجود غش كبير في شركة Mckesson & Robbins إلى إجراء مهنة المحاسبة إعادة تقييم لمسئولياتها عن مراجعة المخزون. وبإختصار أظهرت القوائم المالية التي تم إصدارها في ٣١ ديسمبر ١٩٣٧ لشركة Mckesson & Robbins والتي تم مراجعتها بواسطة منشأة كبرى للمحاسبة أن هناك أصولاً موجودة تبلغ قيمتها الإجمالية ٨٧ مليون دولار. ومن هذه القيمة تم تحديد مايقدر من ١٩ مليون دولار تقريباً كأصول لاوجود لها: ١٠ مليون بالمخزون و٩ مليون بالمدينين. وفي ضوء إلتزامها الأساسي بالممارسة المتعارف عليها للمراجعة في ذلك الوقت، لم يتم تحميل منشأة المراجعة المسئولية المباشرة للغش في المخزون. ومع ذلك، لوحظ أنه إذا تم تنفيذ إجراءات معينة، مثل ملاحظة جرد المخزون، كان يمكن أن يوجد إحتمال لإكتشاف الغش. وجاء بالنشرة رقم ١ من نشرات معايير المراجعة المطلب التالي للملاحظة المخزون:

"... من الضرورات المعتادة أن يتواجد المراجع المحايد في الوقت الذي يتم فيه الجرد، وعن طريق الملاحظة المناسبة، والإختبارات والإستفسارات يمكن أن يقنع المراجع نفسه بفعاليةطرق الجرد وأن يقيس مدى الإعتماد على مايقدمه العميل من معلومات بشأن الكميات والحالة الطبيعيةللعناصر بالمخزون.

وتتمثل النقطة الأساسية في النشرة رقم ١ من نشرات معايير المراجعة في التمييز بين ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون ومسئولية القيام بالجرد. حيث تقع على العميل مسئولية وضع الإجراءات الخاصة بالتوصل إلي جرد دقيق للمخزون الفعلي وتنفيذ وتسجيل الجرد فعلاً. أما المراجع، فتقع عليه مسئولية تقييم وملاحظة الإجراءات الفعلية لدى العميل والتوصل إلى إستنتاجات بشأن مدى كفاية المخزون الفعلي.

ولايعد متطلب الإختبار الفعلي للمخزون قابلاً للتطبيق في حالة المخزون بالمستودع العام. ويمكن تلخيص موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين من المخزون في المستودع العام والذي ورد في نفس القسم من المعيار على النحو التالي:

• في حالة تواجد المخزون الذي يمثل عنصراً من عناصر العمل المعتادة بالشركة في مستودعات عامة أو في أيه مخازن خارجية أخرى، يعد الحصول على مصادقة مباشرة في صورة كتابية من الشخص المسئول عن حماية المستودع أوالمخزن أمراً مقبولاً، فإذا كانت قيمة المخزون تمثل نسبة معنوية من الأصول المتداولة أوإجمالي الأصول، يتم تقديم إستفسارات إضافية حتى يقتنع المراجع المحايد بصدق القيمة للمخزون بالمستودع العام أو في المخزن الخارجي.

وجاء بنشرات معايير المراجعة أن الإستفسارات الإضافية تشمل الخطوات التالية، وفقاً للمدى الذي يراه المراجع ضرورياً في ظل الظروف التي يتعامل معها:

-المناقشة مع المالك بشأن أساليب الرقابة المتبعة في فحص ما يقوم الشخص المسئول عن المستودع والإختبارات المرتبطة للحصول على الأدلة.

-فحص أساليب الرقابة التي يتبعها المالك بشأن أداء الشخص المسئول عن المستودع والإختبارات

المرتبطة للحصول على الأدلة.

-ملاحظة الجرد الفعلي للبضائع عندما يكون ذلك عملياً ومناسباً.

-عندما يتم تقديم إيصالات المستودع كضمان للرهن، يتم إجراء مصادقة (وفقاً لأساس إختباري عندما يكون ذلك ملائماً) من المقرضين بشأن تفاصيل الرهن الذي تم الحصول عليه.

أساليب الرقابة Controls

بغض النظر عن الوسائل التي يتبعها العميل في تسجيل المخزون، يجب إجراء جرد فعلي دوري لعناصر المخزون الموجودة بالشركة. ويمكن أن يجري العميل الجرد الفعلي للمخزون في أو قرب تاريخ إصدار قائمة المركز المالي؛ أو في تاريخ سابق على ذلك، أو وفقاً للدائرة كأساس طوال العام. وبعد استخدام المنهجين الأخيرين مناسبين فقط في حالة كفاية الملفات الرئيسية للمخزون المستمر.

ويرتبط بالجرد الفعلي للمخزون لدى العميل أن يتوافر أساليب رقابة تشمل تعليمات مناسبة بشأن: الجرد الفعلي، إشراف أفراد مسئولين، تحقق داخلي محايد على الجرد، تسوية محايدة للجرد الفعلي مع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر، ووجود رقابة كافية على قوائم أو بطاقات الجرد.

ويتمثل الجانب الهام من فهم المراجع لأساليب الرقابة على الجرد الفعلي للمخزون لدى العميل في مدى إلمام المراجع بهذه الأساليب من الرقابة قبل بدء الجرد، وبعد ذلك أمراً ضرورياً لتقييم فعالية الإجراءات لدى العميل، كما أنه يمكن المراجع أيضاً من تقديم مقترحات بناءه مسبقاً. فإذا لم توفر تعليمات جرد المخزون أنواع كافية من الرقابة، يجب أن يمضي المراجع وقتاً أطول في التأكد من دقة الجرد الفعلي.

قرارات المراجعة Audit Decisions

تقسم قرارات المراجع في مجال الملاحظة الفعلية للمخزون بنفس الطبيعة العامة للجوانب الأخرى بالمراجعة، وتتمثل في: إجراءات المراجعة، التوقيت، تحديد حجم العينة، وإختيار العناصر التي سيتم إختبارها. وتم مناقشة إختيار إجراءات المراجعة طوال هذا القسم؛ وسيتم الآن مناقشة القرارات الثلاث الأخرى على نحو موجز.

التوقيت. يعتمد قرار المراجع بما إذا كان يمكن إجراء الجرد الفعلي قبل نهاية العام بصفة أساسية على الدقة في الملفات الرئيسية للمخزون المستمر. وعندما يتم السماح بإجراء الجرد الفعلي قبل تاريخ إصدار قائمة المركز المالي، يقوم المراجع بملاحظة وقت إجراءه كما يقوم أيضاً بإجراء إختبارات للملفات الرئيسية للمخزون المستمر بشأن العمليات المالية التي تم القيام بها بين تاريخ الجرد ونهاية العام. وفي حالة إنسام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالدقة، لاتوجد ضرورة لقيام العميل بجرد المخزون كل عام. وبدلاً من ذلك، يمكن أن يقارن المراجع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر مع القيمة الفعلية للمخزون من خلال إستخدام عينة في وقت ملائم. وفي حالة عدم وجود ملفات رئيسية للمخزون المستمر وإنسام المخزون بالأهمية النسبية، يجب إجراء جرد كامل للمخزون بواسطة العميل قرب نهاية الفترة المحاسبية مع قيام المراجع بإختبار ذلك في نفس الوقت.

حجم العينة. لايكون ممكناً أن يتم تحديد حجم العينة في الملاحظة الشخصية عادة في ضوء عدد العناصر بالمخزون، حيث يكون التركيز خلال الإختبارات على ملاحظة الإجراءات التي يقوم بها العميل بدلاً من إختيار عناصر لإجراء الإختبارات عليها. ويتمثل الأسلوب الأمثل في النظر إلى حجم العينة في الملاحظة الشخصية في ضوء عدد الساعات الإجمالية التي يتم قضاءها وليس عدد عناصر

المخزون التي يتم جردها، وتشمل أهم المحددات الرئيسية لحجم الوقت المطلوب لإختبار المخزون في مدى كفاية الرقابة الداخلية على الجرد الفعلي، الدقة في الملفات الرئيسية للمخزون المستمر، إجمالي القيمة النقدية ونوع المخزون، عدد مواقع المخزون الرئيسية المختلفة، والأخطار الطبيعية الأخرى. وفي بعض الحالات يمثل المخزون عنصراً كبيراً لدرجة ضرورة وجود عدد من المراجعين لملاحظة الجرد الفعلي. بينما في بعض الحالات الأخرى، يمكن أن يقوم فرد واحد بإكمال الملاحظة في وقت صغير. ويجب تحري الحذر عند ملاحظة المخزون بسبب صعوبة توسيع حجم العينة أو إعادة تنفيذ الإختبارات بعد إجراء الجرد الفعلي للمخزون.

إختيار العناصر . بعد إختيار العناصر التي سيتم إختبارها جانباً هاماً من قرار المراجعة في ملاحظة المخزون. ويجب توخي الحذر عند ملاحظة الجرد بالعناصر الأكثر أهمية وفي إختيار العينة التي تمثل عناصر المخزون النموذجية، حتى يتم الإستفسار عن العناصر التي من المحتمل أن تتقادم أو يحدث بها أضرار، وحتى يتم إجراء مناقشة مع الإدارة بشأن أسباب إستبعاد أية عناصر تتسم بالأهمية النسبية.

إختبارات الملاحظة الفعلية Physical Observation Tests

توفر نفس أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها في الأقسام السابقة لإجراء الإختبارات التفصيلية للأرصدة إطاراً لمناقشة إختبارات الملاحظة الشخصية. ومع ذلك، وقبل مناقشة الأهداف، يكون من المناسب الإشارة إلى بعض التعليقات عن كافة الأهداف.

الغش في شركة Crazy Eddie , Inc.

كانت شركة Crazy Eddie,Inc التي تعمل في مجال تجارة التجزئة في مجال الإلكترونيات تتعامل مع ٤٣ مستهلك، وكانت المبيعات تبلغ ٣٥٠ مليون دولار، وصافي الدخل قبل الضرائب يبلغ ٢١ مليون دولار، وكانت القيمة السوقية تبلغ مايزيد عن ٥٠٠ مليون دولار. وفي نهاية ١٩٨٩، تم إعلان إفلاس الشركة، وإغلاق كافة المتاجر، وتم تحويل كافة الأصول إلى نقدية مقابل تحمل المستثمرون لخسائر ضخمة.

وإكتشف المحققون من الأجهزة التنظيمية وجود مخالفات مالية كبيرة، وكانت أكبر المخالفات مبلغ ٦٥ مليون تمثل زيادة في قيمة المخزون. وتم رفع عدد كبير من الدعاوي القضائية ضد العديد من الأطراف، بما في ذلك العضو المنتدب الذي تم إدانته لإرتكاب الغش وحكم عليه بالسجن.

وكان السؤال الطبيعي هو لماذا فشل المراجعون في إكتشاف الغش خلال المراجعة السنوية. وأظهر الدفاع الذي إستخدمه المراجع صعوبة إكتشاف صور الغش التي تبدو مقنعة. وتمثلت الأطراف المشتركة في إرتكاب الغش أو التي كانت على علم به في كل من القائم بإعمال المدير المالي، مدير إدارة المراجعة الداخلية، ومدير إدارة الدائنين. ومن صور الغش، إرسال فاتورة الشحن عن متجر لآخر بالشركة قبل وصول المراجع إجراء الجرد بالمخزون. وتمثلت صورة أخرى في إتلاف المستندات لإخفاء النقص بالمخزون في مواقع مختلفة. وأشار المراجع إلى أنه من غير الممكن أن يتم كشف الغش عندما يوجد تواطؤ كبير. ويتم تسوية الدعوى المرفوعة ضد منشأة المحاسبة وباقي المتهمين خارج المحكمة في عام ١٩٩٣.

المصـــــدر: Michael C.Knapp,Contemporary Auditing,Issues And Cases, 2nd Edition.West Publishing,1996,PP.96-78

وينمثل أهم جانب في الملاحظة الشخصية للمخزون في تحديد ما إذا كان قد تم إجراء الجرد الفعلي بما يتفق مع تعليمات العميل. وحتي يتم إجراء ذلك على نحو فعال، من الضروري أن يكون المراجع حاضراً في الوقت الذي يتم في إجراء الجرد. فإذا لم يتبع العاملون التعليمات الخاصة بالمخزون، يجب أن يقوم المراجع إما بالإتصال بالمشرف لتصحيح الوضع أو تعديل إجراءات الملاحظة الفعلية. وعلي سبيل المثال، إذا كانت الإجراءات تتطلب وجود فريق لإجراء الجرد ووجود فريق أخر يقوم بإعادة العد لإختبار الدقة، يجب أن يقوم المراجع بإبلاغ الإدارة إذا لاحظ أن كلا الفريقان يقومان بالعد في نفس الوقت معاً.

وبعد التوصل إلى فهم كاف عن النشاط الذي يمارسة العميل أمراً أكثر أهمية عند إجراء الملاحظة الشخصية للمخزون عن معظم جوانب المراجعة لأن المخزون يتنوع بشكل كبير بين الشركات المختلفة. ويؤدي الفهم الصحيح للنشاط الذي يمارسة العميل والمجال الذي يعمل فية إلى تمكين المراجع من توجية أسئلة ومناقشة مشكلات مثل: تقييم المخزون، التقادم المحتمل، ومدي وجود مخزون من بضاعة الأمانة تم مزجة مع المخزون الذي تمتلكه الشركة. وتتمثل نقطة البداية في فهم طبيعة المخزون لدى العميل في قيام المراجع بزيارة التسهيلات لدى العميل ويشمل ذلك جوانب الإستلام، التخزين، الإنتاج، التخطيط، وإمساك الدفاتر. ويجب أن يرافق المراجع في هذه الزيارة المشرف الذي يستطيع الإجابة على أسئلة المراجع بخصوص الإنتاج، وعلي وجه الخصوص بشأن أية تغيرات عن السنة السابقة.

ويوضح الجدول ١٩-٢ إجراءات المراجعة المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية في إطار الملاحظة الفعلية للمخزون. ولم يتم إدراج كل من هدفي الإرتباط بين التفصيلات والعرض والإفصاح من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في هذه الجداول. ويوجد إفتراض أن هناك بطاقات سابقة الترقيم لتسجيل المخزون لدى العميل في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

الجدول ١٩ - ٢

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة للملاحظة الفعلية للمخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها لملاحظة المخزون	تعليقات
المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلاً (الوجود)	- إختيار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي ملاحظة ما إذا كان هنالك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد	يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون
تم جرد المخزون الموجود فعلاً وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء مطابقة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الإكتمال)	- فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد - الإستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية	- يجب توجيه إهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون - يجب القيام بهذا الإختبار عند الإنتهاء من الجرد الفعلي - يجب القيام بهذا الإختبار عند الإنتهاء من الجرد الفعلي
تم جرد المخزون على نحو دقيق (الدقة)	- إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضاً فحص المواصفات ووحدة الجرد مثل الدستة أو الإجمالي) - مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر - تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء إختبارات تالية	تسجيل الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في أوراق العمل بقائمة جرد المخزون. ويتم ذلك لسببين: للتوصل إلى توافق بإتمام الجرد الفعلي على نحو مناسب، ولإختبار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع المتركة
تم تصنيف المخزون على نحو ملائم في البطاقات (التبويب)	- فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة - تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات للإنتاج تحت التشغيل	يجب إتمام هذه الإختبارات كجزء من الإجراء الأول تهدف الدقة
الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة (الفاصل الزمني)	- التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام - التأكد من المخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم إستبعاده من الجرد الفعلي - فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج والذي تم بقد إدراجه ضمن الجرد - التعديل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الإستلام الأخير المستخدم في نهاية العام - التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور في النقطة السابقة قد تم إدراجه في الجرد الفعلي - فحص المنطقة الخاصة بالإستلام في المخزون لإدراج مابوجد بها من مخزون في الجرد الفعلي	الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمني للمبيعات والمشتريات يعد جانباً حيوياً في ملاحظة المخزون. وسبق مناقشة الإختبارات الملائمة التي يتم تنفيذها خلال العمل الميداني التي تتعلق بالمبيعات في الفصل الحادي عشر وفيما يتعلق بالحيازة في الفصل السابع عشر

إستبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لايتم إستخدامه أو الإشارة إليها (القيمة القابلة للتحقق)	إجراء إختبار للمخزون المتقادم عن طريق الإستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والإنتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر، والتي يوجد بها صدأ أو يكون عليها غبار، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة	
تعميق حق على المخزون المسجل في البطاقات (الحقوق)	- الإستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص مستهلكين ويوجد بالمخزن الخاص بالشركة - الإنتباه للمخزون الذي توضع في جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم إمتلاك هذا المخزون	

وبالإضافة إلى الإجراءات التفصيلية المدرجة بالجدول ١٩ ٢ ، يجب أن يسير المراجع في كافة المناطق التي تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها في البطاقات. وفي حالة وجود مخزون داخل صناديق أو أية حاويات أخرى، يجب أن يتم فتحها خلال إختبار الجرد. ومن المرغوب فيه أن يتم مقارنة المخزون والقيمة النقدية الكبيرة بالجرد في السنة السابقة . الملفات الرئيسية للمخزون كإختبار للمنطقية. ولايجب القيام بهذين الإجرائين حتى ينتهي العميل من إستكمال الجرد الفعلي .

مراجعة التسعير وتجميع المخزون Audit Of Pricing And Compilation

الهدف التعليمي ١٩-٦: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للتسعير والتجميع للمخزون

يمثل جانب هام في مراجعة المخزون في تنفيذ كافة الإجراءات الضرورية للتأكد من أن الجرد الفعلي أو الكميات المسجلة بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر قد تم تسعيرها وإجراء التجميع لها نحو ملائم . ويتضمن التسعير كافة الإختيارات لأسعار الوحدات لدي العميل لتحديد مدى صحتها . أما التجميع، فيشمل إختبارات تلخيص الكميات الفعلية، ضرب الأسعار في الكميات، جمع ملخص المخزون، وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام .

الرقابة على التسعير والتجميع Pricing And Compilation Controls

يعد وجود رقابة كافية على تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة على الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى أمراً هاماً للتأكد من إستخدام أرقام تكاليف ملائمة لتقييم مخزون آخر المدة . ومن أهم صور الرقابة الداخلية في هذا الإطار إستخدام سجلات التكلفة المعيارية Standard Cost Records والتي توضح الإنحراف في تكاليف المواد، العمل، المصروفات غير المباشرة، ويمكن إستخدامها في تقييم الأنتاج . وعندما يتم إستخدام التكلفة المعيارية، يجب إتباع إجراءات للمحافظة على تحديث المعايير وفقاً للتغيرات في تشغيل وتكاليف الإنتاج . ومن المفيد أيضاً أن يتم إجراء فحص لتكاليف الوحدة لتحديد مدى سلطتها بواسطة شخص محايد عن الإدارة المسئولة عن تحديد التكاليف بما يؤدى إلى تحقيق رقابة على التقييم .

كما يجب تصميم رقابة داخلية لمنع الزيادة في قيمة المخزون من خلال إدراج المخزون المتقادم، ويمكن القيام بذلك من خلال فحص رسمي والتقرير عن ذلك الفحص لكل من عناصر المخزون المتقادمة، بطيئة الحركة، التي يوجد بها ضرر وأيضاً التي توجد زيادة في قيمتها . ويجب إتمام الفحص بواسطة شخص كفء، يقوم بفحص الملفات الرئيسية للمخزون المستمر للتعرف على دوران المخزون وإجراء مناقشات مع كل من المهندسين أو الأفراد الذين يقومون بالإنتاج .

ويجب تواجد رقابة داخلية على تجميع المخزون لتوفير وسائل للتأكد من أن الجرد الفعلي للمخزون قد تم تلخيصه على نحو مناسب، وأن سعر الوحدة هو نفس السعر المسجل، وأنه تم إجراء عمليات الضرب والجمع بشكل صحيح، وتم إدراج ذلك بالقيمة المناسبة في الأستاذ العام. وتشمل الأنواع الهامة من الرقابة الداخلية على التجميع في وجود مستندات وسجلات مناسبة لإجراء الجرد الفعلي وفي وجود تحقق داخلي مناسب، وإذا تم إجراء الجرد الفعلي باستخدام بطاقات سابقة الترقيم وتم فحصها بعناية قبل السماح للأفراد المشتركين في الجرد الفعلي بالخروج من المخازن، سيوجد خطر ضئيل لحدوث تحريفات عند تلخيص البطاقات. وبالتالي يتمثل النوع الأهم من الرقابة الداخلية للتوصل إلى تحديد دقيق للأسعار وعمليات الضرب والجمع في القيام بتحقق داخلي بواسطة شخص كفء ومحايد.

إجراءات التسعير والتجميع Pricing And Compilation Procedures

من المفيد أيضاً أن يتم أيضاً التعرض لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للإختبارات التفصيلية للأرصدة عند مناقشة إجراءات التسعير والتجميع. ويوضح الجدول ١٩-٣ الأهداف والإختبارات المتعلقة بها فيما عدا هدف الفاصل الزمني. حيث تعد الملاحظة الشخصية والتي سبق مناقشتها مصدراً رئيسياً للمعلومات الخاصة بالفاصل الزمني لكل من المبيعات والمشتريات. ويتم تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني بالدفاتر المحاسبية كجزء من مراجعة المبيعات (دائرة المبيعات والتحصيل) ومراجعة الحيازة (دائرة الحيازة والمدفوعات).

ويشمل الإطار المرجعي لتطبيق هذه الأهداف في الحصول على قائمة للمخزون من العميل، وتشمل وصف كل عنصر بالمخزون، الكمية، سعر الوحدة، والقيمة. ويتم ترتيب القائمة وفقاً لوصف كل عنصر بالمخزون بحيث يتم فصل كل من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. ويجب أن يساوي الإجمالي للرصيد في الأستاذ العام.

الجدول ١٩-٣

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعلقة بتسعير وتجميع المخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها لملاحظة المخزون	تعليقات
يتفق المخزون المدون في جدول المخزون مع الجرد الفعلي للمخزون، ثم إجراء عمليات الضرب بشكل صحيح، وتم الجمع للتوصل إلى الإجمالي بشكل صحيح، وبتفق ذلك مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات)	- تنفيذ إختبارات التصنيف (أنظر أهداف الوجود، الإكتمال، والدقة) - جمع الجداول بقائمة المخزون التي تتعلق بالمواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة - تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام - ضرب الكميات في الأسعار لعناصر مختارة	- ما لم يوجد قصور في أنواع الرقابة يجب تقييد إختبارات الضرب والجمع
عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون موجودة فعلاً (الوجود)	تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على مدى الوجود والوصف	تأثر الأهداف الست التالية بنتائج الملاحظة الفعلية للمخزون. ويتم تتبع أرقام البطاقات وما تم حذفه والتحقق منه كجزء من الملاحظة الفعلية للمخزون إلى جدول المخزون كجزء من هذه الإختبارات

عناصر المخزون الموجودة فعلا تم إدراجها بجدول المخزون (الإكتمال)	- المحاسبة عن أرقام البطاقات غير المستخدمة والتي أظهرتها أوراق عمل المراجع للتأكد من عدم إضافة بطاقات - التتبع من بطاقات المخزون إلى المدرج في جدول المخزون والتأكد من إدراج المخزون المسجل في البطاقات - المحاسبة عن أرقام البطاقات للتأكد من عدم حذف أحدها	
تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون على نحو دقيق (الدقة)	- تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على الكميات والمواصفات - تنفيذ إختبارات الأسعار للمخزون. أنظر التصفحات بإختبار الأسعار في هذا الكتاب	
تم تصنيف عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون بشكل مناسب (التبويب)	مقارنة التبويب إلى مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، ومنتجات تامة عن طريق مقارنة المواصفات ببطاقات المخزون وسجلات المراجع لتجرد الفعلي مع جدول المخزون	
تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون وفقاً للقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق)	تنفيذ إختبار التكلفة أو السوق أيهما أقل، إختبار السعر والعناصر المتقادمة	
يوجد للعميل حق على عناصر المخزون المدرجة في جدول المخزون (الحقوق)	- تتبع بطاقات المخزون التي تم تحديدها للمخزون غير المملوك للشركة خلال إجراء الملاحظة الفعلية إلى جدول المخزون للتحقق من عدم إدراجها بالجدول فحص العقود مع الموردين والعملاء والإستفسار من الإدارة عن إمكانية إدراج بضاعة الأمانة أو مخزون غير مملوك للشركة، أو إمكانية إستبعاد مخزون مملوك للشركة وعدم إدراجه	
تم عرض المخزون والحسابات المرتبطة بدورة المخزون والمستودعات والإفصاح عنها بشكل مناسب (العرض والإفصاح)	- فحص مدى ملائمة العرض والإفصاح بالقوائم المالية، يشمل ذلك: • الإفصاح بشكل منفصل عن المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. • وصف مناسب لطريقة تقييم تكلفة المخزون • وصف مدى وجود رهن لعناصر المخزون بما يتضمن عمليات البيع الكبيرة وعمليات الشراء الكبيرة التي يتم الإلتزام بها	عادة مايتم كشف رهن عناصر المخزون والإلتزام بعمليات معينة للمبيعات والمشتريات كجزء من تنفيذ إختبارات المراجعة الأخرى

تقييم المخزون Valuation of Inventory

يعد تقييم المخزون (التسعير) على نحو ملائم أحد أهم أجزاء المراجعة وأكثرها استغراقاً للوقت دائماً. وعند تنفيذ إختيارات التسعير، يوجد ثلاثة أمور تتم بدرجة مرتفعة من الأهمية بشأن الطرق التي يستخدمها العميل في التسعير، وهي: يجب أن تتفق طريقة التسعير المستخدمة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب أن يتم تطبيق الطريقة المستخدمة بثبات من عام إلى آخر، ويجب أخذ كل من التكلفة وسعر السوق (التكلفة الإستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق في الإعتبار). ونظراً لأن طريقة التحقق من تسعير المخزون تتوقف على ما إذا كانت عناصر المخزون يتم إقتنائها أو تصنيعها، سيتم مناقشة هاتين الفئتين بشكل منفصل.

تسعير المخزون الذي يتم شراؤه. تتمثل أنواع المخزون الرئيسية التي تتضمنها هذه الفئة في المواد الخام، الأجزاء التي تم شراؤها، والتوريدات. وتتمثل الخطوة الأولى في التحقق من تقييم المخزون الذي تم شراؤه في ضرورة التصرف بوضوح عما إذا كان يتم إستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً، الوارد أولاً يصرف أولاً، المتوسط المرجح، أو أية طريقة أخرى في تقييم المخزون. ومن الضروري أن يتم أيضاً تحديد التكاليف التي يجب إدراجها في تقييم كل عنصر بالمخزون. وعلى سبيل المثال، يجب أن يكتشف المراجع ما إذا كان سيتم إدراج تكاليف الشحن، التخزين، الخصم أو أية تكاليف أخرى مع مقارنة النتائج بما تم في السنة السابقة وسجل في أوراق العمل بالمراجعة للتأكد من تطبيق الطرق.

وعند إختبار عناصر معينة من المخزون للتسعير، يجب التركيز على القيم النقدية الكبيرة وعلى المنتجات التي يكون معلوماً عنها وجود تقلبات كبيرة في أسعارها، كما يجب أن يتم أيضاً سحب عينة ممثلة لكافة أنواع المخزون والأقسام. ومن المعتاد إستخدام معاينة المتغيرات الطبقية أو معاينة الوحدة النقدية في هذه الإختبارات.

ويجب أن يعد المراجع قائمة بعناصر المخزون التي يرغب في التحقق من تسعيرها وأن يطلب من العميل أن يوفر فواتير الموردين الملائمة. ومن المهم ان يتم فحص عدد كاف من الفواتير للمحاسبة عن إجمالي كمية المخزون من كل عنصر يتم اختياره، خاصة إذا كان يتم إستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في التقييم. ويعد فحص العدد الكاف من الفواتير أمراً مفيداً لإكتشاف المواقف التي يقيم العميل فيها قيمة المخزون من خلال إستخدام أحدث فاتورة فقط تم إستلامها كأساس، وفي بعض الحالات، يعد ذلك أمراً مفيداً لإكتشاف المخزون القادم. وللتوضيح، يفرض أن العميل قام بتقييم عنصر المخزون بقيمة ١٢ دولار للوحدة لوحدات يبلغ عددها ١٠٠٠ وحدة، بإستخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. في هذه الحالة يجب أن يفحص المراجع أحدث فواتير الحيازة لهذا العنصر من المخزون خلال السنة التي تتم المراجعة فيها حتى يتم الإنتهاء من تقييم كافة الوحدات التي يبلغ عددها ١٠٠٠ وحدة والمحاسبة عنها. فإذا بلغ عدد الوحدات في أحدث عملية حيازة لهذا العنصر من المخزون ٧٠٠ وحدة بسعر ١٢ دولار للوحدة، وكانت عملية الحيازة السابقة عليها مباشرة هي شراء ٦٠٠ وحدة بسعر ١١,٣ دولار للوحدة، سيوجد زيادة في هذا العنصر للمخزون قدرها ٢١٠ دولار (٣٠٠×٧٠).

وعندما يحتفظ العميل بملفات رئيسية للمخزون المستمر تحتوي على تكلفة الوحدة في عمليات الحيازة، يكون من المرغوب فيه عادة إجراء إختبار التسعير عن طريق تتبع تكلفة الوحدة إلى الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بدلاً من فواتير الموردين. وفي معظم الحالات يتمثل الأثر في تخفيض تكلفة التحقق من تقييم المخزون بشكل كبير. ومن الطبيعي، عندما يتم إستخدام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر في التحقق من تكاليف الوحدة، أن توجد ضرورة لإختبار تكاليف الوحدة في الملفات

الرئيسية بالمخزون المستمر من خلال القيمة في فواتير الموردين كجزء من الإختبارات في دائرة الخزينة والمدفوعات.

تسعير المخزون الذي تم تصنيفه. يجب أن يأخذ المراجع في إعتبارة تكلفة المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة عند تسعير كل من الإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة. وأثرت ضرورة التحقق من كل تكلفة في هذة الحوائب الثلاثة في زيادة تعقد مراجعة المخزون من الأنتاج تحت التشغيل والمخزون من المنتجات التامة على نحو أكبر من مراجعة المخزون الذي تم شرائه. وعلى الرغم من ذلك، يمكن أيضاً تطبيق إعتبارات مثل إختبار العناصر التي سيتم إختبارها، إجراء إختبار التعرف على التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، وتقييم إمكانية التقادم بالمخزون.

وعند تسعير المواد الخام في المنتجات الصناعية، من الضروري أن يتم أخذ كل من تكلفة الوحدة من المواد الخام وعدد الوحدات التي يجب إستخدامها في تصنيع الوحدة من المخرجات في الإعتبار. ويمكن التحقق من تكلفة الوحده بنفس الطريقة التي تم إستخدامها في المخزون الذي تم شراؤه عن طريق فحص فواتير الموردين أو الملفات الرئيسية للمخزون المستمر. وبعد ذلك يكون من الضروري فحص المواصفات الهندسية، فحص المنتج التام، أو البحث عن طريقة مماثلة لتحديد عدد الوحدات التي يتم إستخدامها لتصنيع المنتج.

وبالمثل يجب التحقق من تكاليف الساعات من العمل المباشر وعدد التي يستغرقها تصنيع وحدة واحدة من المخرجات خلال إختبار العمل المباشر. ويمكن التحقق من تكاليف ساعات العمل من خلال إجراء مقارنة مع أجور العاملين أو العقود النقابية. ويمكن أن يتم تحديد عدد الساعات التي يجب العمل فيها لتصنيع المنتج من خلال المواصفات الهندسية أو المصادر المماثلة.

وتتوقف القيمة المناسبة من المصروفات غير المباشرة في كل من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام على المنهج الذي يستخدمه العميل. ومن الضروري أن يتم تقييم مدى ثبات ومنطقية الطريقة المستخدمة وأن يتم أيضاً إعادة حساب التكاليف لتحديد مدى صحة المصروفات غير المباشرة. وعلى سبيل المثال، إذا كان المعدل يقوم على أساس القيمة النقدية للعمل المباشر، يمكن للمراجع أن يقسم إجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة على إجمالي القيمة النقدية للعمل المباشر لتحديد المعدل الفعلي للمصروفات غير المباشرة، ويمكن بعد ذلك أن يتم مقارنتة بمعدل المصروفات الصناعية غير المباشره الذي تم إستخدامة بواسطة العميل لتحديد تكاليف الوحدة.

وعندما يتوافر سجلات للتكاليف المعيارية لدى العميل، يمكن استخدام طريقة مفيدة وتتسم بالكفاءة لإجراء التقييم عن طريق فحص وتحليل الإنحرافات. فإذا كان هناك إنحرافات صغيرة في المواد الخام، والمصروفات الصناعية غير المباشرة، يعني ذلك وجود دليل على توافر سجلات تكاليف يمكن الإعتماد عليها.

التكلفة أو السوق. عند تسعير المخزون، من الضروري أن يتم التعرف على ماإذا كانت التكلفة الإستبدالية أو صافي القيمة القابلة لتحقق تقل عن التكلفة التاريخية. وبالنسبة للمنتجات التامة المشتراه والمواد والمنتجات الخام المشتراه، يعد إستخدام تكلفة أحدث عنصر بالمخزن كما يتضح ذلك من فاتورة المواد بالفقرة التالية أمراً مفيداً لإختبار التكلفة الإستبدالية. ويجب أن يتم أخذ كافة التكاليف الصناعية في الإعتبار فيما يتعلق بالمخزون الذي تم تصنيعة سواء في الإنتاج تحت التشغيل أو المنتجات التامة. ومن الضروري أيضاً أن يتم أخذ القيمة البيعية لعناصر المخزون والأثر الممكن للتقلب السريع في الأسعار بالإعتبار لتحديد صافي القيمة القابلة للتحقق. وأخيراً، من الضروري أن يتم أخذ إمكانية التقادم في الإعتبار خلال عملية التقييم.

تكامل الإختبارات Integration Of The Tests

الهدف التعليمي ١٩-٧: تفسير كيف يمكن إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دائرة المخزون والمستودعات

يتمثل الجزء الأكثر صعوبة في فهم مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في إدراك العلاقة المتشابكة بين العديد من الإختبارات المختلفة التي يستخدمها المراجع في تقييم ما إذا كان كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تم إدراجها بشكل عادل. ويوضح الشكل ١٩-٦ والمناقشة التالية إطار يساعد القارئ على إدراك مراجعة دائرة المخزون والمستودعات كسلسلة من الإختبارات المتكاملة.

إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات. عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات الحيازة كجزء من إختبارات دائرة الحيازة والمدفوعات، يتم التوصل إلى أدلة عن دقة المواد الخام التي تم حيازتها وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة عدا العمل. وتتدفق تكاليف الحيازة هذه مباشرة إلى تكلفة البضاعة المباعة أو تصبح الجزء الأكثر أهمية في المخزون آخر المدة من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات التامة. وعند إجراء المراجعة في الحالات التي يوجد بها ملفات رئيسية للمخزون المستمر، يكون من المعارف عليه أن يتم إختبار هذه الملفات كجزء من إجراءات إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الحيازة والمدفوعات. وبالمثل، إذا كان يتم تخصيص التكاليف الصناعية على أوامر أو مراحل فردية، يجب إختبارها عادة كجزء من نفس الدائرة.

إختبارات دائرة الأفراد والأجور. عندما يقوم المراجع بالتحقق من تكاليف الأجور، يتم تطبيق نفس التعليقات السابق ذكرها عن عمليات الحيازة. وفي معظم الحالات، يتم إختبار سجلات محاسبة التكاليف للعمل المباشر والعمل غير المباشر كجزء من مراجعة دائرة الأجور والأفراد إذا كان هناك تخطيط مسبق ملائم.

إختبارات دائرة المبيعات والتحصيل. على الرغم من عدم قوة العلاقة بين دائرة المبيعات والتحصيل ودائرة المخزون والمستودعات بنفس القدر الذي سبق مناقشته مع الدائرتين السابقتين، إلا أن هذه العلاقة تتسم بالأهمية. حيث يتم إجراء معظم إختبارات المراجعة الخاصة بتخزين المنتجات التامة و أيضاً الخاصة بشحن وتسجيل المبيعات عند فحص دائرة المبيعات والتحصيل. أضف إلى ذلك، إذا كان يتم إستخدام سجلات التكلفة المعيارية، يكون من الممكن أن يتم إختبار التكلفة المعيارية للبضاعة المباعة في الوقت الذي يتم فيه تنفيذ إختبارات المبيعات.

إختبارات محاسبة التكاليف. يقصد بإختبارات محاسبة التكاليف ان يتم التحقق من أنواع الرقابة التي تؤثر في المخزون ولم يتم التحقق منها كجزء من الدوائر الثلاث التي سبق مناقشتها. حيث يتم إختبار أنواع الرقابة الفعلية، إنتقال تكاليف المواد الخام إلى الإنتاج تحت التشغيل، إنتقال تكاليف الإنتاج التام إلى المنتجات التامة، الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر، وسجلات تكلفة الوحدة.

الجرد الفعلي، التجميع، والتسعير. يتمثل الإفتراض الأساسي في معظم عمليات المراجعة عند مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في أن تكلفة البضاعة المباعة تمثل ناتج مخزون أول المدة بعد إضافة المواد الخام التي تم حيازتها، العمل المباشر، والتكاليف الصناعية الأخرى مع طرح مخزون آخر المدة. وعندم يتم تنفيذ منهج مراجعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة من خلال أخذ ذلك في الاعتبار، تتضح أهمية مخزون اخر المدة. وتتساوى أهمية الجرد الفعلي، التجميع، والتسعير في المراجعة لأن وجود تحريف في أحدها يؤدي إلى التحريف في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة.

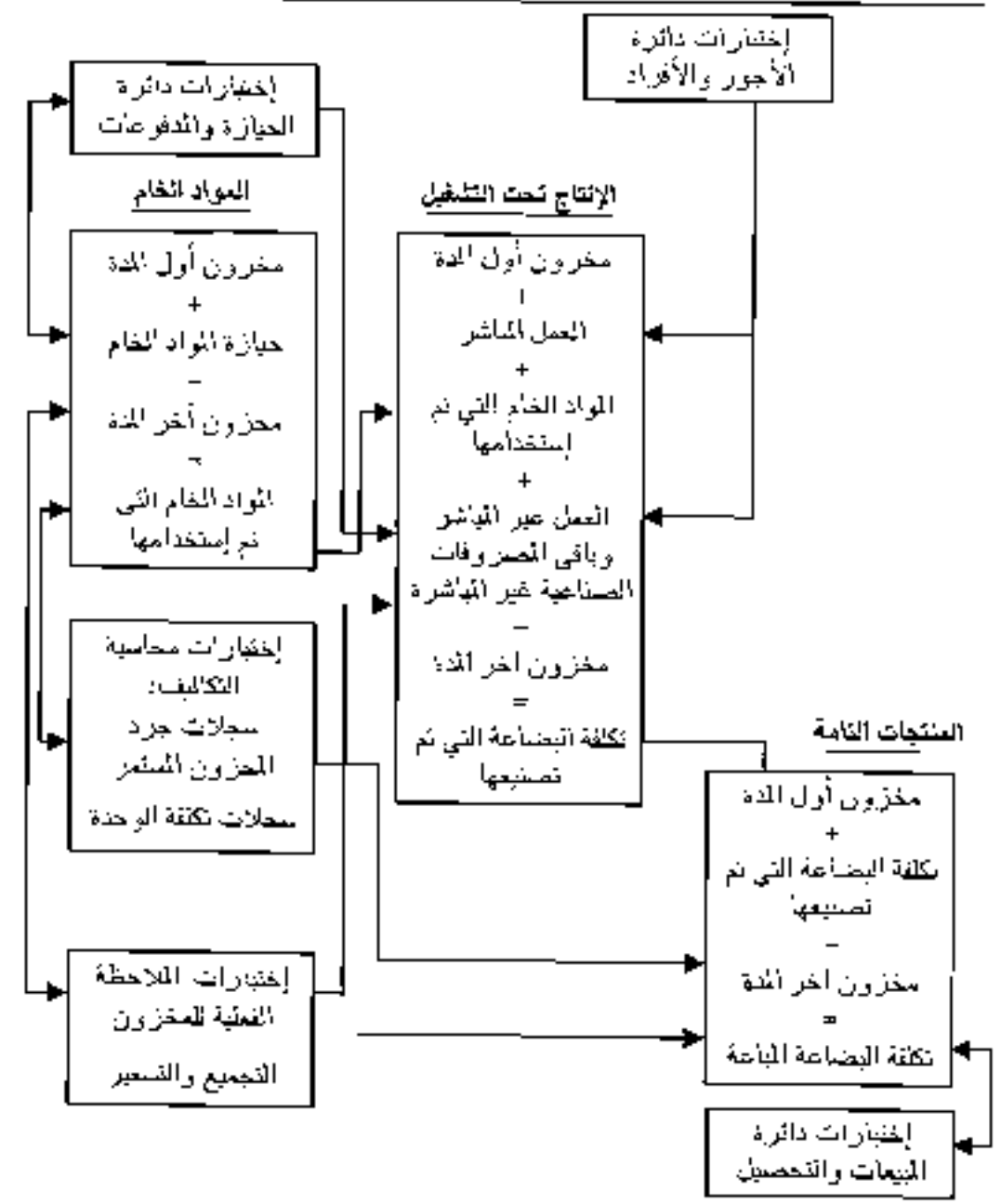
وعند إختبار الجرد الفعلي، من الممكن أن يتم الأعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر إذا سبق إختبارها كجزء من واحد أو أكثر من الإختبارات التي سبق مناقشتها. وفي الواقع، إذا تم

إعتبار الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر ملفات يمكن الإعتماد عليها، يمكن أن يقوم المراجع بملاحظة وأختبار الجرد الفعلي في وقت ما خلال العام والإعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر للإحتفاظ بسجلات كافية للكميات.

وعند إختبار تكاليف الوحدة، من الممكن أن يتم الأعتماد أيضاً إلى درجة ما على إختبارات سجلات التكاليف التي يتم تنفيذها خلال الأختبارات الأساسية للعمليات. ويعد وجود سجلات للتكلفة المعيارية أمراً مفيداً أيضاً بهدف إجراء مقارنة مع تكاليف الوحدة الفعلية. فإذا كان يتم إستخدام التكلفة المعيارية لتمثل التكلفة التاريخية، فإنه يجب إختبارها لتحديد مدى الأعتماد عليها.

الشكل ١٩-٦

العلاقة المتشابكة بين إختبارات المراجعة المختلفة



المصطلحات الرئيسية

إختبارات تجميع المخزون Inventory Compilation Tests. إجراءات للمراجعة يتم أستخدامها للتحقق من ما إذا كان الجرد الفعلي للمخزون قد تم تلخيصه على نحو صحيح، وما إذا كانت عمليات ضرب الأسعار في الكميات قد تمت بشكل صحيح، وما إذا كانت عمليات الجمع التالية لعمليات الضرب قد تمت بشكل صحيح.

الرقابة عن محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls. الرقابة على المخزون الفعلي والتكاليف المرتبطة به من نقطة إعادة طلب المواد الخام إلى نقطة الإنتهاء من تصنيع المنتجات التامة ونقلها إلى المخزن للتخزين.

سجلات محاسبة التكاليف Cost Accounting Records. سجلات محاسبية تتعلق بتصنيع وتشغيل البضاعة وتخزين المنتجات التامة.

دائرة المخزون والمستودعات Investory of Warehousing Cycle. دائرة للعمليات التالية التي تتضمن التدفق الفعلي للبضاعة خلال المنظمة وأيضاً تدفق التكاليف المرتبطة بها.

نظام تكلفة الأمر Job Cost System. نظام لمحاسبة التكاليف يتم فيه تجميع التكاليف وفقاً للأوامر الفردية عندما يتم تحمل تكاليف كل من المواد الخام والعمل.

الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master File. سجلات للحاسب الإلكتروني يتم تحديثها بإستمرار لعناصر المخزون المشتراه، المباعة، والسلع التي بحوزة المنشأة، والمواد الخام، والمنتجات التامة.

إختبار تسعير المخزون Inventory Price Tests. إجراءات للمراجعة يتم إستخدامها للتحقق من التكاليف التي يتم إستخدامها في تسعير المخزون.

نظام تكلفة المرحلة Process Cost System. نظام لمحاسبة التكاليف يتم فيه تجميع التكاليف وفقاً لكل مرحلة، بحيث يتم تخصيص تكاليف الوحدات الخاصة بكل مرحلة على المنتجات التي تمر بالمرحلة.

سجلات التكلفة المعيارية Standard Cost Records. سجلات توضح الإنحرافات بين التكاليف المخططة للمواد، العمل، والمصروفات غير المباشرة والتكاليف الفعلية.

أسئلة للمراجعة

١٩-١(الهدف ١٩-١) أذكر الأسباب التي تجعل المخزون دائماً من أكثر العناصر صعوبة وإستغراقاً للوقت في معظم عمليات المراجعة.

١٩-٢(الهدفان ١٩-١، ١٩-٧) أشرح العلاقة بين دائرة الحيازة والمدفوعات ودائرة المخزون والمستودعات في مراجعة شركة صناعية. أذكر خمسة إجراءات للمراجعة في دائرة الحيازة والمدفوعات تدعم الشرح من الذي ستقدمه.

١٩-٣(الهدف ١٩-١) أذكر المقصود بسجلات محاسبة التكاليف وإشرح أهميتها عند إجراء المراجعة.

١٩-٤(الهدفان ١٩-٢، ١٩-٣) يؤكد عديد من المراجعين أن يتم تخفيض إختبارات معينة للمراجعة لدى العملاء الذين يتوافر لديهم سجلات مستمرة تحتوى على كل من بيانات التكلفة وعدد الوحدات. ما هي

أكثر الإختبارات أهمية للسجلات المستمرة التي يجب أن ينفذها المراجع قبل أن يقوم بتخفيض خطر الرقابة المقدر، وبافتراض أنه تم التعرف على دقة السجلات المستمرة، ما هي الإختبارات التي يمكن تخفيضها.

١٩ ٥ **(الهدف ١٩-٥)** قبل أن يتم تنفيذ الجرد الفعلي، يقوم المراجع بالحصول على التعليمات الخاصة بالمخزون لدى العميل وفحصها بالإشتراك مع المدير المالي. وللتوصل إلى فهم عن إجراءات المخزون في شركة صناعية صغيرة، تم التعرف على أوجه القصور التالية: لا يتم التوقف بشكل كامل عن عمليات الشحن خلال إجراء الجرد الفعلي، لا يوجد تحقق محايد عن الجرد الأصلي بواسطة فريق آخر يقوم بالجرد. قيم مدى أهمية أوجه القصور هذه وأذكر أثرها على ملاحظة المراجع للمخزون.

١٩-٦ **(الهدف ١٩-٥)** عند الإنتهاء من ملاحظة المخزون، طلب المدير المالي من المراجع نسخة من كافة إختبارات الجرد التي تم تنفيذها بما يسهل من تصحيح أوجه التعارض بين الجرد الفعلي الذي قام به العميل وما قام به المراجع. هل يجب أن يستجيب المراجع لهذا الطلب؟ لماذا؟

١٩-٧ **(الهدف ١٩-٥)** ما هي إجراءات المراجعة الرئيسية التي يتم تنفيذها لإختبار ملكية المخزون خلال ملاحظة الجرد الفعلي والتي ينظر إليها على أنها تمثل جزءاً من إختبارات التقييم التالية؟

١٩-٨ **(الأهداف ١٩ ٤، ١٩ ٥، ١٩-٦)** عن التحقق من قيمة المخزون، تتمثل إحدى إهتمامات المراجع في تحديد عناصر المخزون ذات الحركة البطيئة وعناصر المخزون المتقادمة. أذكر إجراءات المراجعة التي يمكن إستخدامها في تحديد ما إذا كانت العناصر بطيئة الحركة أو العناصر المتقادمة قد تم إدراجها بالمخزون.

١٩-٩ **(الهدف ١٩-٥)** خلال القيام بالجرد الفعلي، لم يمكن المدير المالي الموظفين المسئولين عن القيام بالجرد من الحصول على العديد من بطاقات المخزون بشكل متعمد. وبعدما غادر المراجع مقر الشركة عند الإنتهاء من ملاحظة المخزون، سجل المدير المالي مخزون لا وجود له بالبطاقات وأدى ذلك إلى وجود زيادة في الأرباح. كيف يمكن للمراجع أن يكتشف التحريف بإفتراض عدم وجود سجلات مستمرة؟

١٩ ١٠ **(الهدف ١٩-٥)** إشرح كيف يتوقف تحديد الفاصل الزمني لكل من المشتريات والمبيعات بشكل أساسي على ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون. ما هي المعلومات التي يجب الحصول عليها خلال جرد المخزون للتأكد من صحة الفاصل الزمني؟

١٩-١١ **(الهدف ١٩-٦)** عرف المقصود بإختبارات التجميع. أذكر أمثلة عديدة لإجراءات المراجعة للتحقق من التجميع.

١٩-١٢ **(الهدف ١٩-٤)** أذكر أهم الإجراءات التحليلية التي يتم إستخدامها لإختبار المنطقية العامة للمخزون. وفي كل إختبار، إشرح نوع التحريف الذي يمكن تعريفه.

١٩-١٣ **(الهدف ١٩-٦)** تم إدراج ٢٦٠٠ من أغلفة التجليد الفاخرة التي تقدر قيمتها ٥٩٠٢ لار في المخزون في ٣١ ديسمبر بشركة Wholeridge Supply. وبفحص أحدث عمليات الحيازة من الأغلفة، إتضح مايلي: ٢٣٠٠ غلاف في ٢٦ يناير ١٩٩٧ بسعر ٢,٤٢ لكل غلاف، ١٩٠٠ في ٦ ديسمبر ١٩٩٦ بسعر ٢,٢٨ لكل غلاف، ٢٤٠٠ غلاف في ٢٩ نوفمبر ١٩٩٦ بسعر ٢,٠٧ لكل غلاف. ما هو التحريف في تقويم المخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بإفتراض أنه يتم إستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا في تقويم المخزون؟ ما هي إجابتك إذا كانت قد تم إقتناء ٢٣٠٠ غلاف في ٢٦ يناير ١٩٩٧ بسعر ٢,١٢ لكل غلاف؟

١٩-١٤ **(الهدف ١٩-٦، ١٩-٧)** تقوم شركة Ruswell الصناعية بتطبيق المصروفات الصناعية غير المباشرة على المخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ على أساس ٣,٤٧ دولار لكل ساعة عمل مباشرة.

أشرح كيف تقيم منطقية الساعات الإجمالية للعمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة بمخزون آخر المدة من المنتجات التامة.

١٩-١٥(الهدف ١٩-٧) تستخدم شركة Geddjng الصناعية طريقة أوامر التكلفة في تحديد تكاليف المخزون، ويجب على كل عامل بالشركة أن يقوم بتسوية إجمالي الساعات التي قام بالعمل فيها مع ساعات العمل بكل أمر للتكلفة من خلال إستخدام القائمة الزمنية للأمر وقت إعداد البطاقات الزمنية للأجور كل أسبوع. أشرح كيف تختبر القيمة النقدية للعمل المباشر والتي تم إدراجها بالمخزون كجزء من الإختبارات الخاصة بالأجور والأفراد.

١٩-١٦ (الهدف ١٩-٥) بإفتراض أن المراجع قام بإكتشاف وجود توثيق ملائم لأرقام تقارير الإستلام كجزء من إجراءات ملاحظة الجرد الفعلي، أشرح كيف يتحقق المراجع من مدى وجود فاصل زمني مناسب للمشتريات، بما يتضمنه ذلك من تنفيذ إختبارات للتعرف على إمكانية وجود مواد مشتراه في الطريق، في وقت لاحق في عملية المراجعة.

أسئلة الإختبارات المتعددةمن إختبار CPA

١٩-٧(الهدف ١٩-١) تتعلق الأسئلة التالية بالرقابة الداخلية في دائرة المخزون والمشتريات، أختر الإجابة الأمثل.

أ-شركة تقوم بالتعامل في عدد كبير من المواد الخام والتجهيزات، يجب ظهور قصور مؤثر في متطلبات الرقابة إذا:

(١)لم يتم الإحتفاظ بملف رئيسي للمخزون المستمر للعناصر ذات القيمة الصغيرة.

(٢) وجود دمج بين وظائف المخزون والإنتاج ومسك الدفاتر.

(٣)إستخدام الدائرة كأساس لجرد المخزون.

(٤) يتم إستنفاد قدر ضئيل من عناصر التوريدات عند إقتنائها.

ب- فيما يتعلق بالرقابة، يمكن حذف كميات المواد التي تم الأمر بها من نسخة أمر الشراء الذي يتم:

(١) تصديره إلى إدارة المحاسبة. (٢)الإحتفاظ به في ملفات إدارة المشتريات.

(٣)رده إلى من قام بالطلب. (٤)تصديره إلى إدارة الإستلام.

حـ- أي من الإجراءات التالية يمكن بشكل أفضل من إكتشاف سرقة العناصر الثمينة من المخزون الذي يحتوي على مئات من العناصر المختلفة التي يتم بيعها بسعر يتراوح بين دولار واحد وعشرة دولارات للوحدة الواحدة وعدد قليل من العناصر التي يتم بيع الوحدة الواحدة منها بمئات الدولارات؟

(١) الإحتفاظ بملف رئيسي للمخزون المستمر للعناصر الثمينة فقط مع إجراء تحقق دوري بشكل مستمر من مدى صلاحية هذا الملف.

(٢) إعداد منشأة محاسبية محايدة لتقرير عن الرقابة الداخلية يتعلق بوجه خاص بمدى فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية على المخزون.

(٣)تحديد مساحة خاصة بالمخزن للعناصر الثمينة مع وضع بطاقات مرقمة على نحو متسلسل عليها.

(٤) ضرورة أن يوجد توقيع مدير مرخص له بذلك على كافة طلبات الحيازة من العناصر الثمينة جداً.

١٩-١٨(الهدفان ١٩-١، ١٩-٣)تتعلق الأسئلة التالية بإختبار الرقابة الداخلية لدى العميل على دائرة المخزن والمستودعات. أختر الإجابة الأمثل.

أ-عندما يقوم المراجع بإختبارات لسجلات محاسبة التكاليف لدى العميل، يتم تصميم إختبارات المراجع بصفة أساسية لتحديد ما إذا كان:

(١) قد تم حساب كميات المخزون بما يتفق مع أساليب محاسبة التكاليف المتعارف عليها على نحو يقترب بشكل مناسب من كميات المخزون الفعلية.

(٢) يوجد إتفاق كبير بين الجرد الفعلي للمخزون والمخزون المدرج بالدفاتر.

(٣) هناك إتفاق بين الرقابة الداخلية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويتم تنفيذها كما هو مخطط لها.

(٤) تم تخصيص التكاليف بشكل ملائم إلي المنتجات التامة ،الإنتاج تحت التشغيل، وتكلفة البضاعة المباعة.

ب-يمكن التحقق جزئياً من ملفات المخزون المستمر الرئيسية عن طريق مقارنة سجلات المخزون المستمر مع:

(١) طلبات الشراء. (٢) تقارير الإستلام.

(٣) أوامر الشراء. (٤) انسداد إلي المورد.

حـ-عند تقييم الفصل بين الواجبات بالرقابة الداخلية، يجب أن يقوم المراجع على الأقل ب:

(١) فحص المستندات.

(٢) القيام بالإستفسارات.

(٣) ملاحظة الإجراءات.

(٤) أخذ كل من كتيبات السياسات والإجراءات في الإعتبار.

١٩-١٩ (الأهداف ١٩-١، ١٩-٤، ١٩-٥، ١٩-٦) تتعلق الأسئلة التالية بالإختبارات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليليةللمخزون. أختر الإجابة الأفضل.

أ- يمكن للمراجع أن يعلم بوجود عناصر ذات حركة بطيئة بالمخزون بشكل أكثر إحتمالاً من خلال:

(١) الإستفسار من الأفراد في إدارة المبيعات.

(٢)الإستفسار من الأفراد في إدارة المخازن.

(٣) الملاحظة الفعلية للمخزون.

(٤) فحص الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر.

ب- يعد تحليل دوران المخزون أمراً مفيداً للمراجع، لأنه يؤدي إلي كشف:

(١)عدم ملائمة تسعير المخزون.

(٢)وسائل تجنب تكاليف الممتلكات الحكومية.

(٣) نقاط إعادة الطلب التلقائية المثلى.

(٤) وجود تقادم في السلع.

حـ- يمكن تطبيق معاينة الصفات بواسطة المراجع الذي يراجع المخزون للتوصل إلى تقدير عن:

(١) السعر المتوسط لعناصر المخزون. (٢) النسبة المئوية لعناصر المخزون بطيئة الحركة.

(٣) القيمة النقدية للمخزون. (٤) الكمية الفعلية لعناصر المخزون.

أسئلة وحالات للمناقشة

١٩-٢(الأهداف ١٩-١، ١٩-٣، ١٩-٤، ١٩-٥، ١٩-٦) تمثل العناصر من ١ إلى ٨ عن أسئلة مختارة من الأسئلة التي تتواجد بشكل رئيسي في قوائم الإستقصاء التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية بدائرة المخزون والمستودعات. وعند إستخدام قائمة الإستقصاء لدى العميل، تشير الإجابة بنعم إلى وجود رقابة داخلية، بينما تشير الإجابة بلا إلى وجود قصور في الرقابة الداخلية.

١- هل تقوم إدارة الإستلام بإعداد تقارير إستلام سابقة الترقيم والمحاسبة عن الأرقام بشكل دوري في كافة عناصر المخزون التي يتم إستلامها بما يؤدي إلى إظهار مواصفات وكمية المواد الخام؟

٢- هل يتم تخزين المخزون تحت رقابة الأشخاص المكلفين بحماية المخزون في المناطق التي يكون حق الدخول إليها مقصوراً على عدد محدد من الأفراد؟

٣- هل يتم إجراء كافة عمليات الشحن إلى العملاء عن طريق إستخدام مستندات شحن مرخصة سابقة الترقيم؟

٤- هل يتم الإحتفاظ بملف رئيسي لجرد المخزون المستمر يتم فيه بشكل مفصل تسجيل المخزون من المواد الخام؟

٥- هل يقوم شخص أخر بخلاف أمناء المخازن والمسئولين عن الإحتفاظ بالملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر بإجراء الجرد الفعلي للمخزون؟

٦- هل يتم إستخدام سجلات التكلفة المعيارية لكل من المواد الخام، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية غير المباشرة؟

٧- هل توجد سياسات محددة لمعايير شطب البضائع المتقادمة والبضائع بطيئة الحركة؟

٨ هل يقوم شخص محايد بخلاف الأفراد المسئولين عن إعداد التجميع النهائي للمخزون بالتحقق من الدقة الكتابية للتجميع؟

المطلوب

أ- أذكر الغرض من كل نوع من أنواع الرقابة الداخلية في كل سؤال مما سبق.

ب- في كل نوع من أنواع الرقابة، أذكر إختبار الرقابة الذي يختبر فعاليتة.

حـ- في كل سؤال مما سبق، عرف طبيعة التحريفات المحتملة في حالة عدم فعالية الرقابة.

د- في كل تحريف محتمل بالجزء "جـ"، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يحدد مدى وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية.

١٩-٢١(الهدف ١٩-٣) تعد سجلات محاسبة التكاليف دائماً أمراً أساسياً في مراجعة الشركات الصناعية أو شركات المقاولات.

المطلوب

ا- لماذا يعد من الأمور المهمة أن يتم فحص سجلات محاسبة التكاليف وإختبار مدى دقتها؟

ب عند مراجعة سجلات محاسبة التكاليف المعيارية التي تحتوى على ٣٥ جزء يتم تصنيعها، أشرح كيف تحدد ما إذا كان كل مما يلى مناسب للجزء رقم ٢١:

(١) ساعات العمل المباشر المعيارية.

(٢)معدل المصروفات الإضافية المباشرة المعيارية.

(٣)معدل المصروفات غير المباشرة المعيارية.

(٤) الوحدات المعياريةللمواد الخام.

(٥) التكلفة المعيارية للوحدة من المواد الخام.

(٦) التكلفة المعيارية الإجمالية.

١٩-٢٢ (الأهداف ١٩-١، ١٩-٥، ١٩-٦) فيما يلى إجراءات المراجعة التى يتم تنفيذها بشكل متكرر فى دائرة المخزون والمستودعات بشركة صناعية:

١-مقارنة الجرد الفعلي للمخزون الذى يتم لدى العميل في تاريخ فترى مع الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر.

٢-تتبع المراجع للإختبارات الخاصة بالجرد المسجلة في أوراق العمل إلى التجميع النهائي للمخزون وإجراء مقارنة بكل من رقم البطاقة، المواصفات، والكمية.

٣-مقارنة سعر الوحدة بالملخص النهائي مع فواتير الموردين.

٤-قراءة تعليمات الجرد الفعلى للمخزون وملاحظة ما إذا كان قد تم إتباعها بواسطة المسئولين عن إجراء الجرد.

٥-المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام وفحص مدى وجود موافقة للترخيص بكل طلب.

٦-تتبع الإضافات المسجلة بالملف الرئيسي للمخزون المستمر من المنتجات التامة إلى سجلات الإنتاج التام.

٧ المحاسبة عن تسلسل بطاقات المخزون وتتبع كل بطاقة إلى المخزون الطبيعى للتأكد من وجوده الفعلى.

المطلوب

أ- حدد ما إذا كان كل إجراء مما سبق يمثل إختبارا للرقابة أو إختباراً أساسياً.

ب- أذكر الغرض من أوأغراض كل إجراء من الإجراءات السابقة.

١٩-٢٣(الأهداف ١٩-١، ١٩-٥، ١٩-٦) توجد التحريفات التالية في المخزون والسجلات المرتبطة به الشركة Wesbox الصناعية:

١- تم تسعير عنصر المخزون بسعر ١٢ دولار للوحدة بدلاً من سعر التكلفة الصحيح الذى يمثل ١٢ دولار للدستة

٢- عند إجراء الجرد الفعلى، تم إستبعاد الشحنات الأخيرة بيوم الجرد من المخزون ولم يتم إدراجها كمبيعات إلا في بداية السنة التالية.

٣- قام المسجل المسئول عن الملف الرئيسي للمخزون المستمر بتعديل الكمية في بطاقة المخزون لتغطية عجز المخزون الذي تسبب فيه خلال العام.

٤- بعدما ترك المراجع مقر الشركة التي يقوم بمراجعتها، اتضح فقدان العديد من بطاقات المخزون وعدم إدراجها في الملخص النهائي للمخزون.

٥- عند تسجيل حيازة المواد الخام، تم إدراج سعر غير ملائم للوحدة في الملف الرئيسي للمخزون المستمر. لذلك، يوجد تحريف بتقييم المخزون لأنه تم إجراء التسعير للمخزون الفعلي عن طريق الرجوع إلى السجلات المستمرة.

٦- خلال الجرد الفعلي، تم إدراج العديد من عناصر المخزون المتقادمة.

٧- نظراً لوجود زيادة ملموسة في الحجم خلال السنة الحالية ووجود رقابة ممتازة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، كان معدل المصروفات الصناعية غير المباشرة المطبق على المخزون أكبر بكثير من التكلفة الفعلية.

المطلوب

أ- في كل تحريف، أذكر نوع الرقابة الداخلية الذي يجب منعه من الحدوث.

ب- في كل تحريف، أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يمكن أن يستخدم لكشفه.

١٩-٢٤(الهدف ١٩-٥، ١٩-٩) غالباً ما تعد ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون جانباً هاماً من المراجعة التي يقوم المراجع بتنفيذها للقوائم المالية.

المطلوب

أ- ماهي الأهداف العامة أوالأغراض العامة للملاحظة التي يقوم بها المراجع للجرد الفعلي للمخزون؟(لا تقم بمناقشة الإجراءات أوالأساليب التي يتم من خلالها القيام بالملاحظة).

ب- ماهي الأغراض التي ينتغيها المراجع من إجراء وتسجيل إختبارات لكميات المخزون التي تم جردها خلال ملاحظته الجرد الفعلي للمخزون؟ناقش ذلك.

جـ- تقوم بعض الشركات بإستخدام شركات خدمة خارجية متخصصة في جرد، تسعير، إجراء عمليات الضرب والجمع للمخزون. وعادة ما تقدم شركات الخدمة هذه شهادة بتقييم المخزون.

وبفرض أن شركة للخدمات قامت بجرد المخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي:

(١) ماهو مقدار الإعتماد، إذا وجد، الذي يضعه المراجع في شهادة الشركة الخارجية المتخصصة عن جرد المخزون؟ناقش ذلك.

(٢) ماهو أثر، إذا وجد، شهادة الشركة المتخصصة الخارجية عن المخزون على نوع تقرير المراجع؟ناقش ذلك.

(٣) كيف سيشير المراجع، إذا قام بالإشارة، إلى شهادة الشركة الخارجية المتخصصة في تقريره المختصر؟*

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١٩-٢٥(الهدف ١٩-٥) خلال الجرد الفعلي للمخزون في شركة LANTER SHOE DISTRIBUTOR والذي تم إجراؤه في ٣١ ديسمبر ١٩٧٧ ، واجهتك المواقف التالية:

أ- تحتفظ الشركة بجزء كبير من السلع المتعلقة بالأحذية في ١٠ مستودعات بطول الساحل الشرقي للولايات المتحدة . ويضمن ذلك أن يتم القيام بخدمةسريعة للتوزيع على سلسلة المتاجر الخاصة بها . وتم تكليفك وحدك للملاحظة الجرد الفعلي للمخزون بالمخزن الذي يقع في مدينة بوسطن . وخلال إتمام عملية الجرد ، توقفت عديد من عربات النقل السريع للتحميل . وعلى الرغم من عدم حدوث ذلك بشكل متكرر ، يجب القيام بشحنات النقل السريع فوراً . ونتيجة لذلك ، توقف العاملين عن إجراء الجرد للمساعدةفي تحميل عربات النقل السريع . ماذا يجب أن تفعل؟

ب-(١) يوجد بأحد المخازن ١٠٠٠٠ عنصر للمخزون . وقمت بإختبار الجرد لعدد ٢٠٠ عنصر تتسم بارتفاع قيمتها وعدد ضئيل من العناصر ذات القيمة المنخفضة . ولم يتم إكتشاف أية تحريفات . وكنت قد لاحظت أن العاملين يتبعون التعليمات الخاصة بالمخزون بشكل دقيق جداً . هل تعتقد أنك إختبرت عددكاف من العناصر؟اشرح .

(٢) ماالذي كنت ستقوم به إذا كنت قد جردت ١٥٠ عنصر وتم إكتشاف أخطاء بالجرد لعدد كبير من العناصر؟

جـ- عند ملاحظة المخزون من سائل تلميع الأحذية ، لاحظت وجود قدر من المخزون منذ ٥ سنوات ، وبفحص بعض القوارير من صندوق مفتوح ، لاحظت تجمد السائل في معظم القوارير . ما الذي يجب أن تقوم به؟

د- خلال ملاحظة جرد المخزون في المخزن الرئيسي ، لاحظت أن معظم البطاقات سابقة الترقيم والتي تم كتابتها على نحو خاطئ تم إتلافها وتبديدها . ماهي أهمية هذا الإجراء وما الذي يجب أن نقوم به؟

١٩-٢٦ (الهدف ١٩-٥) يقوم المراجع RAY ABLE بمراجعة القوائم المالية لشركة Knutson Products Co. التي تقوم بتجميع الأجزاءالمصنعة في الولايات المتحدة عن السنة المنتهية في ٣١ مايو ١٩٩٧ . ويقوم RAY بالإشتراك مع المدير المالي لشركة Knutson بوضع خطط للجرد الفعلي للمخزون بمخازن الشركة في ٣١ مايو ١٩٩٧ .

ويتم تخزين المنتجات التامة والأجزاء غير المجمعة والتوريدات في المخزن الذي يقع بجوار مصنع التجميع الذي تملكه الشركة . ويقوم المصنع بالعمل خلال الجرد . وفي ٣٠ مايو يتم نقل بضاعةبكميات مقدرة من الأجزاء غير المجمعة والتوريدات من المخزن إلى المصنع لإستخدامها في الإنتاج في ٣١مايو ، لمواجهةإحتمال وجود طلبية عاجلة يجب تنفيذها في ٣١مايو . وخلال الجرد ، يستمر المخزن في إستلام الأجزاء والتوريدات وشحن المنتجات المجمعة . ومع ذلك ، سيتم الإحتفاظ بالمنتجات المجمعة في ٣١ مايو بالمصنع حتى يتم الإنتهاء من الجرد الفعلي .

المطلوب

ماهي الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الشركة للتأكد من أن الجرد الفعلي للمخزون يشمل كافة العناصر التي يجب إدراجها ولايتم جرد عناصر من المخزون مرتين؟*

١٩-٢٧(الهدف ١٩-٤) فيما يلي بيانات عن المبيعات ، تكلفة المبيعات والمخزون في شركة Addin Product Supply التي تعمل في تجارة الجملة لتوزيع معدات التنظيف . القيم بالمليون دولار .

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين .

المبيعات	٢٣,٢	٢١,٧	١٩,٦	١٧,٤
تكلفة المبيعات	١٧,١	١٦,٨	١٥,٢	١٣,٥
مخزون أول المدة	٢,٣	٢,١	١,٩	١,٥
مخزون اخر المدة	٢,٩	٢,٣	٢,١	١,٩

المطلوب

أ- حساب النسب المالية التالية بإستخدام برنامج الجداول الإلكترونية:

١-إجمالي الهامش كنسبة مئوية من المبيعات. ٢ دوران المخزون

ب- أذكر الأسباب المنطقية العديدة للتغير في كلا النسبتين.

حـ- يفرض أ مبلغ ٥٠٠,٠٠٠دولار يعتبر أمراً يتسم بالأهمية النسبية لأغراض التخطيط لعام ١٩٩٧. هل تشير إحدى التقلبات في النسب المالية المحسوبة إلى إمكانية وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية؟برهن على ذلك بإستخدام برنامج الجداول الإلكترونية لتنفيذ تحليل الحساسية.

د- ماالذى يجب أن يقوم به المراجع للتعرف على السبب الفعلي للتغيرات؟

١٩-٢٨(الهدف ١٩-٥) خلال القيام بالمراجعة السنوية إكتشف وجود العمليات المالية التالية قرب تاريخ إعداد القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦:

١- إستلام بضائع تبلغ تكلفتها ١٨٢٢ دولار في ٣ يناير ١٩٩٧ ،وتم تسجيل فاتورة الحيازة المرتبطة في ٥ يناير . وتظهر الفاتورة أن الشحن تم في ديسمبر ١٩٩٦ والتسليم محل المتشري.

٢- إستلام بضائع تبلغ تكلفتها ٦٢٥ دولار في ٢٨ ديسمبر ١٩٩٦ وتم تسجيل الفاتورة الخاصة بها. وبعد البحث لدى وكيل الشراء إتضح أنها مسجلة لديه كبضاعة أمانة.

٣- يحتوي صندوق مغلف على منتجات تبلغ تكلفتها ٨١٦ دولار وتم ملاحظة وجوده في غرفة الشحن عند إجراء الجرد الفعلي. ولم يتم إدراجه ضمن المخزون لأنه كتب عليه"يتم الإحتفاظ به طبقاً لتعليمات الشحن". وإظهر الفحص الذي قمت به أمر أمر العميل مؤرخ في ١٨ديسمبر ١٩٩٦، ولكن تم شحن الصندوق وفاتورة العميل في ١٠ يناير ١٩٩٧. وكان الصندوق يحتوي على منتجات تمثل عنصراً من المخزون لدى العميل الخاص بك.

٤- تم إدخال البضائع التي استلمت في ٦ يناير ١٩٩٧ بتكلفة قدرها ٧٢٠دولار إلى بومية الحيازة في٧يناير ١٩٩٧. وتظهر الفاتورة أن التسليم كان محل البائع بالمخزن الخاص به في ٣١ ديسمبر ، لم يتم إدراجها ضمن المخزون.

٥- تم تصنيع آله خاصة بناء على أمر من العميل، وتم الإنتهاء منها ووضعها في غرفة الشحن في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتم إرسال الفاتورة إلى العميل في هذا التاريخ وحذف الآلة من المخزون على الرغم من أن الشحن تم في ٤يناير ١٩٩٧.

بإفتراض أن كل قيمة سبق ذكرها تتسم بالأهمية النسبية

المطلوب

ا تحديد ما إذا كانت البضائع يجب إدراجها في المخزون لدى العميل.

ب - ذكر السبب وراء قرارك في كل عنصر*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

١٩-٣٩(الهدف ١٩-٦) كجزء من الإختبارات الكتابية للمخزون في شركة Martin الصناعية، قمت بإختبار مايقرب من ٢٠٪ من العناصر النقدية وإكتشفت الإستثناءات التالية:

١- أخطاء في عمليات الضرب

الوصف	الكمية	السعر	ناتج عمليات الضرب كما هي مسجلة
الخشب	٤٦٥ قدم في اللوح	١٢, دولار للقدم في اللوح	٥,٥٨ دولار
الآت قطع الصلب	٢٢ وحدة	٣٠ دولار للوحدة	٦٧٠ دولار
سائل التخفيف	١٦ برميل	٤٠ دولار للبرميل	٥٢٩ دولار
ورق اسفرة	٣٠٠ ورقة	٩٥, للورقة	٢٥٨ دولار

٢ الفروق الناتجة عن مقارنة التكاليف بقوائم المخزون بالعام الماضي والتكاليف بقوائم المخزون بالعام الحالي لدى العميل:

الوصف	الكمية	التكلفة هذا العام	التكلفة بالعام السابق
مشعل اللحام لإجراء قطع دقيق	١٢ وحدة	٥٠٠ دولار للوحدة	لم يتم العثور عليها
نفاية الالمونيوم	٤٥٠٠ رطل	٥ دولار للطن	٦٥ دولار للطن
زيت التشحيم	٤٠٠ جالون	٦ دولار للجالون	٤,٥ للبرميل

٣-إختبار جوانب الجرد التي لم تستطع أن تتعرف عليها عند التتبع من إختبار جوانب الجرد إلى التصنيف النهائي للمخزون:

رقم البطاقة	الكمية	التكلفة بالعام الحالي	الوصف
٢٩٨٥	١٥ طن	٧٥ دولار للطن	قضبان ملفوفة باردة
٢٦	٢٠٠٠ قدم	٢,٢٥ دولار للقدم	شرائح ألومنيوم بسمك ١ بوصة

٤- إجمالي الصفحة، اخطاء الجمع.

رقم البطاقة	التكلفة بالعام الحالي	الوصف
١٤	١٣٧٥,١٢	١٣٧٥,٠٨
٨٢	٧٢١,١٨	٨٥٢١,١٨

المطلوب

أ- تحديد قيمة التحريف الفعلي في كل إختبار من الإختبارات الأربع. وبالنسبة لأي عنصر لايمكن تحديد قيمة التحريف به من المعلومات المعطاة، أذكر الإعتبارات التي ستؤثر في تقديرك للتحريف.

ب-في ضوء النتائج التي توصلت إليها، ما الذي يجب أن تقوم به بشأن إختبارات الدقة الكتابية للمخزون في العام الحالي؟

جـ- ما هي التغيرات، إذا كان هناك، التي تقترحها في أنوع الرقابة الداخلية والإجراءات التي تقوم بها شركة Martin الصناعية لتقيام بتجميع مخزون العام القادم لمنع كل نوع من أنواع التحريف السابقة؟

١٩-٣(الهدف ١٩-٥) تقوم بمراجعة شركة Z عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وهذه الشركة تعمل في تجارة الجملة للكيماويات وتتبع المنتجات بنسبة ١٢٥٪ من التكلفة.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

وفيما يلي أجزاء من حسابات المبيعات والمشتريات عن العام المالي ١٩٩٧:

المبيعات

التاريخ	الإسناد	القيمة	الرصيد المنقول		
			التاريخ	الإسناد	القيمة
٣١ - ١٢	قيد الإقفال	٦٩٩ ٨٦٠			٦٥٨٣٢٠
			١٢-٢٧	ف* # ٩٦٥	٥١٩٥
			١٢-٢٨	ف # ٩٦٦	١٩٢٧٠
			١٢-٢٨	ف # ٩٦٧	١٣٠٢
			١٢-٣١	ف # ٩٦٩	٥٨٤١
			١٢-٣١	ف # ٩٧٠	٧٩٢٢
			١٢-٣١	ف # ٩٧١	٢٠١٠
		٦٩٩٨٦٠			٦٩٩٨٦٠

* ف = فاتورة البيع.

المشتريات

التاريخ	الإسناد	القيمة	الرصيد المنقول		
			التاريخ	الإسناد	القيمة
٣١ - ١٢	قيد الإقفال	٣٨٥٣٤٦			٣٦٠٣٠٠
			١٢-٢٨	ش* # ١٠٥٩	٣١٠٠
			١٢-٣٠	ش # ١٠٦١	٨٩٦٥
			١٢-٣١	ش # ١٠٦١	٤٨٦١
			١٢-٣١	ش # ١٠٦٣	٨١٢٠
		٣٨٥٣٤٦			٣٨٥٣٤٦

* ش = تقرير الإستلام.

وقمت بملاحظة الجرد الفعلي للبضائع بالمخزن في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، وتوصلت إلى إقتناع بأنه تم إجراؤه على النحو المناسب.

وعند تنفيذ إختبارات الفاصل الزمني للمشتريات والمبيعات، إكتشفت أن رقم تقرير الإستلام الأخير يوم ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ يحمل الرقم ١٠٦٣ وأنه لا توجد عمليات شحن تم إنمامها عن أي فاتورة بيع تحمل رقم يزيد عن الرقم ٩٦٨. وتوصلت ايضاً للمعلومات الإضافية التالية:

١- يوجد ضمن المخزون الفعلي بالمخزن في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ مواد كيماوية تم حيازتها وإستلامها بتقرير إستلام يحمل الرقم ١٠٦٠ ولكن لم يتم الحصول على الفاتورة حتى ١٩٨٨. وتبلغ التكلفة مبلغ ٢١٨٣.

٢- يوجد بالمخزون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ بضائع تم بيعها وتحصيل قيمتها من العميل ولكن لم يتم شحنها حتي ١٩٩٨. وتم البيع من خلال فاتورة البيع رقم ٩٦٥ ولم يتم جردها.

٣- في مساء ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، كان هناك سيارتان خارج مبنى شركة Z:

(أ) سيارة رقم "أ ر ٣٨١٦٢" تم تفريغ حمولتها في ٢ يناير ١٩٩٨، وتم إعداد تقرير الإستلام رقم ١٠٦٣ الإستلام البضاعة. وقام العميل بسداد رسوم الشحن.

(ب) سيارة رقم "ب أس ٧٤١٢٣" وتم تحميلها وحزم البضائع بها في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ، وتم توجيهها إلى خارج الشركة في ٢ يناير ١٩٩٨ . وبلغ سعر البيع ١٢٧٠٠ وتم سداد رسوم الشحن بواسطة العميل . ويحمل هذا الأمر للبيع فاتورة للبيع رقم ٩٦٨ .

٤- في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ توقفت على نحو مؤقت بجوار خطوط السكك الحديدية سيارتان تحملان مواد كيماوية كانتا في الطريق إلى شركة Zpulp And Paper Co . وكانت هذه المواد الكيماوية قد تم بيعها وفقاً لفاتورة البيع رقم ٩٦٦ وكانت شروط التسليم محل المشترى .

٥- في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ، كان هناك في الطريق إلى شركة Y عربة نقل محملة بمواد خام ، وتم إستلامها بتقرير الإستلام رقم ١٠٦٤ . وكانت شروط التسلم محل المشترى ، ودفعت شركة Y رسوم الشحن المقدرة بمبلغ ٧٥ دولار . ومع ذلك ، تم خصم رسوم الشحن من سعر الشراء الذى يبلغ ٩٧٥ دولار .

٦- يوجد ضمن المخزون الفعلى مواد كيماوية تعرضت للأمطار وبالتالى أصبحت متقادمة خلال نقلها إلى الشركة . وتبلغ تكلفة الفاتورة ١٢٥٠ دولار . ورسوم الشحن ٣٥٠ وقد تم دفعها .

المطلوب

أ- حساب التسوية التى يجب القيام بها للمخزون الفعلى للعميل فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .

ب-إعداد قائمة عمل بقيود التسوية التى يجب القيام بها فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧*.

١٩-٣١(الهدف ١٩-٦) كلفت بالقيام باختبار ملخص وتكلفة المخزون من المواد الخام والأجزاء المشتراة كجزء من مراجعة شركة Rubber Product And Supply . ويوجد بالمخزون ٢٠٠٠ عنصر ، ويبلغ إجمالى القيمة المسجلة للمخزون ٦٤٨٥٠٠ دولار

ويجب أن تتضمن إختبارات المراجعة التى تقوم بها الموصفات والأعداد المسجلة مع قائمة المخزون النهائية ، مقارنة تكاليف الوحدات مع فواتير الموردين ، وإجراء عمليات ضرب لتكاليف الوحدات والكميات . . وسيعرف التحريف فى أى من هذه الإختبارات بالفرق . ويجب أن تخطط لإستخدام معاينة تقدير الفرق .

وتوصلت إلى القرارات التالية بشأن مراجعة المخزون:

التحريف المحتمل أو المقبول	١٦٠٠٠ دولار
التقدير بنقطة	٤٠٠٠
الخطر المقبول للقبول غير الصحيح	٥٪
الإنحراف المعيارى المقرر	٣٠

(بناء على البيانات المذكورة فى أوراق العمل بالسنة السابقة)

المطلوب

أ-ماهى مميزات إستخدام معاينة تقدير الفرق بالمقارنة مع المعاينة غير الإحصائية؟

ب-ما هو حجم العينة الضرورى للتوصل إلى تحقيق هدفك بإستخدام تقدير الفرق؟

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين .

جـ - بغض النظر عن إجابتك في الجزء ب، افترض أنه تم إختيار عينه من ٦٠ عنصر وإنه تم التعرف على الفرق التالية بين القيم الدفترية والقيم التي تم مراجعتها (القيم التي يوجد بها تخفيض تم وضعها بين أقواس).

علماً بأنه لاتوجد فروق بين القيم الدفترية والقيم التي تم مراجعتها للعناصر الواحد والخمسين الأخرى بالعينة.

وبناء على هذه العينة، أحسب الحد الأعلى للثقة لقيمة التحريف في المجتمع عند الخطر المقبول للقبول غير الصحيح.

د- في ضوء حجم العينة بالجزء "ب"، أشرح لماذا يظل حدى الثقة داخل مجال التحريف المحتمل.

رقم العنصر	الفـــرق
١	١٩
٢	١١
٣	(١٩)
٤	٤٠
٥	٩٠
٦	٣٨
٧	(٩٠)
٨	٧٠
٩	(٨٥)
الإجمالي	٧٤ دولار

حـــالات عمـلـية

١٩-٣٢(الهـدف ١٩-٦) كلفت بمراجعة شركة Sea Gull Airfranes Inc. في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتقوم هذه الشركة بتصميم وتصنيع مكونات أجزاء الطائرات وهيكلها، وقمت بملاحظة المخزون الفعلي في ٣٠ ديسمبر وتوافر لديك إقتناع بأن الجرد الفعلي للمخزون قد تم على نحو مناسب. وقد قام العميل في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بتسعير المخزون، إجراء عمليات الضرب والتوصل للقيم الإجمالية. ويتكون المخزون من ٥٠٠٠ عنصر بقيمة إجمالية ٨٢٧٥٠٠٠ دولار. وعند القيام بتنفيذ إختبارات تسعير المخزون، قررت إستخدام الطبقات في إختبارك. واستنتجت أنك يجب أن تستخدم طبقتين: العناصر التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار والعناصر التي تقل عن ٥٠٠٠ دولار. وتتمثل القيم الدفترية في مايلي:

	عدد العناصر	القيمة الإجمالية
العناصر التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٥٠٠	٤١٥٠٠٠٠
العناصر التي تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٤٥٠٠	٤١٢٥٠٠٠
	٥٠٠٠	٨٢٧٥٠٠٠

وعند تنفيذ إختباراتك للأسعار وعمليات الضرب، قررت إختبار ما يقرب من ٥٠ عنصراً من المخزون بشكل تفصيلي. وقد إختارت ٤٠ عنصراً من العناصر التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار و ١٠ عناصر من العناصر التي تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار، وقد تم الإختيار عشوائياً من المجتمع. ووجدت أن كافة العناصر تتسم بالصحة عدا العناصر من أ إلى ز والتي سيتم ذكرها لاحقاً والتي تعتقد أنها تحتوى على التحريف. وحتى هذه النقطة كنت قد أجريت إختبار للعناصر النائية بالإضافة إلى العناصر من أ إلى ز.

	عدد العناصر	القيمة الإجمالية
العناصر التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٣٦	٢٦٠٠٠٠
العناصر التي تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار	٧	٢٦٠٠

وتستخدم شركة Sea Gull Air Frames نظام المخزون المستمر وفقاً للتكلفة (التي يتم التوصل إليها من خلال طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً) أو سعر السوق أيهما أقل. وقد إستطعت التوصل إلى كافة الفواتير التي تحتاج إليها في تنفيذ الإختبارات. ويوضح الجدول السابق مباشرة عناصر المخزون السبعة التي تعتقد أنها محرفة بالعينة، ويوضح الجدول التالي البيانات المرتبطة للتحرف على مدى ملائمة التقييم.

عناصر المخزون التي يحتمل أن يوجد بها تحريف

	الوصف	الكمية	السعر	الإجمالي*
أ	أجزاء جانبية في جناح الطائرة	٣٠٠٠ متر	٨ دولار للمتر	٢٤٠٠٠
ب	المكونات المعدنية	١٠٠٠٠ بوصة	١,٢ دولار للقدم	١٢٠٠٠
جـ	الدعامات المعدنية	١٥٠٠ يادرة	١٠ دولار للياردة	١٥٠٠٠
د	دعامات ضغط	١٠٠٠ قدم	٨ دولار للقدم	٨٠٠٠
هـ	ثاقب اليد الصناعي	٤٥ وحدة	٢٠ دولار للبوصة	٩٠٠
و	لفائف رفائق الصلب	٤٠ زوج	٦٩ دولار لكل رفاقة	٢٧٦
ز	أدوات التثبيت	٥,٥ دستة	١٠ دولار للدستة	٥٥

* ملحوظة: القيم كما هي مذكورة بالمخزن لدى العميل

معلومات التسعير من واقع الفواتير (Sea Gull Airframes)

رقم المستند	تاريخ المستند	تاريخ السداد	الشروط	تاريخ تقرير الاستلام	المواصفات بالفاتورة
٦٨-٧	٩١/٨/١	٩١/٨/٢٦	التسليم محل المشترى	٩١/٨/١	أدوات تثبيت بسعر ١٠ دولار للاستة
٨١-١١	٩٦/١٠/١٦	٩٦/١١/١٥	التسليم محل المشترى	٩٦/١٠/١٨	١١٠٠ ياردة من الدعامات المعدنية بسعر ٩,٥ لليارده، ٢٠٠٠ قدم من دعامات الضغط بسعر ٨,٣ للقدم
٦-١٢	٩٦/١٢/٨	٩٦/١٢/٣٠	٢/١٠، ٣٠، التسليم محل البائع	٩٦/١٢/١٠	١٨٠ لفافة من رقائق الصنب بسعر ٦٩ دولار للفافة
٩-١٢	٩٦/١٢/١٠	٩٦/١٢/١٨	التسليم محل المشترى	٩٦/١٢/١١	٤٥ ثاقب يد صناعي بسعر ٢٠ دولار للثاقب، مع ضمان لمدة ٤ سنوات
١٨-١٢	٩٦/١٢/١٧	٩٦/١٢/٢٧	٢/١٠، ٣٠، التسليم محل البائع	٩٦/١٢/٢١	٤٢٠٠ متر من الأجزاء الجانبية لأجنحة الطائرات بسعر ٨ دولار للمتر
٢٣-١٢	٩١/١٢/٢٤	٩٧/١/٣	٢/١٠، ٣٠، التسليم محل المشترى	٩٦/١٢/٢٦	١٢٨٠٠ بوصة من الكوبات المعدنية بسعر ١,٢ للقدم
٦٠-٢	٩٦/١٢/٢٩	٩٧/١/٨	التسليم محل المشترى	٩٦/١٢/٢٩	١٠٠٠ ياردة من الدعامات المعدنية بسعر ١٠ دولار لليارده، ٨٠٠ قدم من دعامات الضغط بسعر ٨ دولار للقدم
٨١-١٢	٩٦/١٢/٣١	٩٧/١/٢٠	التسليم محل المشترى	٩٧/١/٦	٢٠٠٠ متر من الأجزاء الجانبية لأجنحة الطائرات بسعر ٧,٥ دولار للمتر، ٢٠٠٠ ياردة من الدعامات المعدنية بسعر ١٠ دولار لليارده

أضف إلى ذلك، بلغت فاتورة الشحن للمستند ٢٣-١٢ مبلغ ٢٠٠ دولار. وتم إدخال هذه الفاتورة في حساب النقل إلى الداخل. وعمليا تتعلق كافة رسوم الشحن بالمكونات المعدنية. وهذه هي المرة الأولى التي تقوم منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعة شركة Sea Gull Air Frames.

المطلوب

أ- فحص كافة المعلومات وتحديد مدى وجود تحريفات بالعناصر السبع بالمخزون التي يتم التعامل معها حالياً. أذكر الإفتراضات التي ترى ضرورتها لتحديد قيمة التحريفات.

ب- إعداد جدول لورقة العمل التي تلخص النتائج التي توصلت إليها. إستخدم الحاسب الإلكتروني في إعداد الجدول.

١٩-٣٠ (**الهدف ١٩-٥، ١٩-٩**) تقوم حالياً بملاحظة المخزون كجزء من المراجعة عن السنة السابقة المنتهية في ٣١ أغسطس بشركة Engin Warehouse Supply. وتعمل هذه الشركة في تجارة التجزئة وتجارة الجملة لأجزاء المحركات. ويحتوي المخزون على عدد كبير من الأجزاء المتنوعة والتي تشمل مسامير التثبيت صغيرة الحجم وعناصر كبيرة الحجم مثل المحركات الكبيرة لمعدات حرث الأرض.

وخلال الجرد الفعلي، تقوم الشركة بإيقاف عمليات التشغيل عدا إستلام البضائع من الموردين وإجراء عمليات الشحن إلى تجار الجملة الأساسيين الذين تتعامل الشركة معهم. وفي صباح يوم السبت ٢ سبتمبر الذي تم إجراء الجرد الفعلي فيه، قمت بتسجيل كل من رقم مستند الشحن الأخير ورقم تقرير الإستلام الأخير الذين تم إصدارهما في اليوم السابق في أوراق العمل وكان الرقمان ١٩٣١٤ و ٤١٦٨٢ على الترتيب.

وقمت بملاحظة إجراءات الجرد لدى العميل، وإختبرت بنفسك عناصر مختارة من المخزون. وتوصلت إلى إستنتاج مؤداه دقة الجرد والمواصفات. وقبل أن تترك المخزن في نهاية اليوم بعد الإنتهاء من الجرد، قمت بعمل عدد من الأشياء:

١- فحص دفتر تقارير الإستلام. كان أخر رقم تم إستلامه ٤١٦٨٥. وأبلغت مسجل الإستلام أكافة البضائع التي تم إستلامها في يوم ٢ سبتمبر قد تم الإحتفاظ بها في إدارة الإستلام مع كافة البضائع الأخرى التي تم إستلامها في اليومين الأخرين أو الأيام الثلاثة الأخيرة.

٢- فحص دفتر مستندات الشحن. كان أخر رقم تم إستخدامه ١٠٩٣١٧. وأبلغت إدارة الشحن أن هناك ثلاث عمليات شحن قد تم القيام بها قبل الظهر، وأن هناك عمليتين للشحن قد تم القيام بهما بعد الظهر، ومازال هناك عملية شحن في إدارة الشحن.

٣- بعد أن طلبت من إدارة الإستلام أن تحدد كافة البضائع التي تم إستلامها في ١ ديسمبر، أشار المسؤل إلى أنه تم إستخدام تقارير الإستلام المرقمة من ٤١٦٨٠ إلى ٤١٦٨٢ للتعبير عن إستلام بضائع في ١ سبتمبر.

٤ بعد أن طلبت من إدارة الشحن أن تحدد كافة البضائع التي تم شحنها أوبيعها نقداً في ١ سبتمبر. أشار المسؤل إلى إستخدام مستندات الشحن التي تحمل أرقام بين ١٠٩٣١١ و١٠٩٣١٣. وأوضح أن هناك ما يقرب من ٢٠٠ إيصال بيع في ١ سبتمبر للمبيعات النقدية. وبلغت مبيعات التجزئة في ١ سبتمبر ١٢٦٩٠ كرقم إجمالي ولكن لم يتم إدراج ذلك في مبيعات شهر أغسطس.

٥- فحص جرد المخزون الفعلي كما هو مثبت في إدارة الإستلام. وتم جرد المخزون لتقارير الإستلام التي تتراوح أرقامها بين ٤١٦٧٤، ٤١٦٨٤ فقط.

٦- فحص الجرد الفعلي للمخزون كما هو مثبت في إدارة الشحن. وتم جرد المخزون فقط عن مستندات الشحن التي تحمل أرقاماً تتراوح بين الرقمين ١٠٩٣١٦ و١٠٩٣١٧. وأظهر الفحص الإضافي الذي تم القيام به أن عناصر المخزون الخاص بكافة عمليات الشحن التي تم تنفيذها في ٢ سبتمبر قد تم إدراجها بالجرد الذي تم تنفيذه بالإدارة التي يتواجد المخزون فيها.

وحصلت على المعلومات التالية خلال القيام بعمل المراجعة في نهاية العام والتي تتعلق بأسعار البيع، التكاليف، شروط التسليم، والبيانات المسجلة لكل عملية إستلام أو شحن:

المطلوب

بفرض أن المعلومات التي توصلت إليها من إدارتي الشحن والإستلام بشأن عمليات الشحن والإستلام التي تم تنفيذها في ١ سبتمبر تتسم بالدقة.

أ- إعداد كافة التسويات المتعلقة بتحريفات الفاصل الزمني بالدائنين بإفتراض عدم وجود عمليات حيازة نقدية.

حيازة المخزون

رقم تقرير الاستلام	تاريخ الشحن	تاريخ الاستلام	القيمة النقدية للحيازة	الإدراج أو عدم الإدراج في يومية الحيازة	شروط التسليم
٤١٦٧٩	٨-٢٩	٨-٣١	٨٦٠ دولار	مدرج	محل المشتري
٤١٦٨٠	٨-٢٧	٩-١	١٢١١	مدرج	محل البائع
٤١٦٨١	٨-٢٠	٩-١	١٩٣	مدرج	محل البائع
٤١٦٨٢	٨-٢٧	٩-١	٤٦٧٤	مدرج	محل المشتري
٤١٦٨٣	٨-٣٠	٩-٢	٤٥٠	غير مدرج	محل المشتري
٤١٦٨٤	٨-٣٠	٩-٢	١٠٦	غير مدرج	محل البائع
٤١٦٨٥	٩ ٢	٩-٢	٢٨٠٠	غير مدرج	محل البائع
٤١٦٨٦	٨-٣٠	٩-٢	٦٨٦	غير مدرج	محل المشتري

شحن المخزون

رقم مستند الشحن	تاريخ الشحن	القيمة النقدية للمبيعات	الإدراج أو عدم الإدراج في يومية الحيازة
١٠٩٣١٠	٨-٣١	٨٦٠ دولار	مدرج
١٠٩٣١١	٩-١	٥٦	مدرج
١٠٩٣١٢	٩-١	٣١٩٤	مدرج
١٠٩٣١٣	٩-١	١٣٥	مدرج
١٠٩٣١٤	٩-١	١٩٣	مدرج
١٠٩٣١٥	٩-٠٢	١٦٢١	غير مدرج
١٠٩٣١٦	٩-٢	٩٤٥	غير مدرج
١٠٩٣١٧	٩-٢	٧٨	غير مدرج
١٠٩٣١٨	٩-٢	٣٦١١	غير مدرج

ب- إعداد كافة التسويات للتحريفات في المبيعات.

حـ- ماهي قيمة التحريف بالمخزون لدى العميل، بافتراض إتباع طريقة جرد المخزون الدوري، وعدم تأثر التسويات في الجزء "أ" أو الجزء "ب" على المخزون؟ وبالنسبة لمبيعات النجزئة، إفترض أن نسبة إجمالي الهامش تبلغ ٣٠٪.

د- كيف يمكن أن تحدد ما إذا كانت إدارتي الإستلام والشحن قد وفرتا معلومات دقيقة لك عن عمليات شحن البضائع وإستلامها في يوم ٣١ ديسمبر؟

الفصل العشرون:

مراجعة دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع

Audit of the Capital Acquisition and Repayment Cycle

سيحصل العميل غير الأمين على أفضل ما لدى المراجع في كل مرة تقريباً

تعاقدت شركة المقاولات Able Construction على القيام بتنفيذ عقد مقاولات طويل الأجل، وسيتم التعرف على الإيراد بإستخدام الطريقة المحاسبية المسماه بنسبة الإتمام أو الإنجاز. وتتطلب هذه الطريقة، ضمن أشياء أخرى، وجود إتفاق محدد بدقة: شروط إلتزام يتم وضعها موضع التنفيذ، طريقة موثوق بها لتقدير التكاليف الخاصة بإتمام العقد. والتعرف على الخسائر في الوقت الذي يتم فيه التعرف عليها. وكجزء من مراجعة شركة المقاولات Able، قام المراجعون بقراءة كافة عقود المشروعات تحت التشغيل، إختبار التكاليف التي تم إنفاقها حتى الآن وتقدير القدرة على تحقيق الربح في نهاية العقد، وإجراء مناقشة مع أفراد الإدارة بشأن هذه الأمور. ومن الأجراء الهامة التي يتم تنفيذها للتحقق من الدخل في ظل طريقة نسبة الإتمام أن يتم مراجعة التكاليف التي تم إنفاقها.

وفي العام الحالي، أوضحت سجلات الإدارة وجداول المشروعات أن كافة المشروعات سينتج عنها أرباح. ويوجد لكل مشروع جدول منفصل يظهر الإيراد المقدر الإجمالي من المشروع، التكلفة التي يتم إنفاقها في الفترة الحالية، التكاليف التي تم إنفاقها حتى الآن، إجمالي التكاليف المقدرة، نسبة الإتمام، والربح الذي تم التعرف عليه في الفترة الحالية. وقام المراجع بمناقشة كل مشروع مع أفراد الإدارة، تنفيذ إختبارات المراجعة لدعم الجدول، والتوصل إلى إستنتاج عن مدى صدق كل من الإيراد والمصروف والربح. وسمح الدخل الذي تم التقرير عنه لشركة Able بمقابلة إلتزاماتها والحصول على مشروع كبير جديد.

وفي الواقع لقد تحملت شركة Able خسارة كبيرة في أحد مشروعاتها الرئيسية. حيث تعاقدت مع مقاول من الباطن للقيام بعمل إنشائي لم يكن متوقعاً في العقد الأصلي للمقاولة. وعند التعاقد على هذه المقاولة من الباطن، إتفقت شركة Able مع المقاول الفرعي على أنه لن يتم الدفع إلا بعد الإنتهاء من المراجعة. وأخفت الإدارة قوائم المقاول من الباطن عن المراجعين عندما تم إستلامها. وخلال العام التالي، تعرفت الإدارة على الخسارة، ولكنها عالجت القوائم على أنها تمثل تكلفة إضافية غير متوقعة تم دفعها خلال العام، وأن القوائم المالية بالعام الماضي كانت صحيحة.

وبعد مرور عدة سنوات تالية تم إكتشاف وجود غش بالقوائم المالية عندما أفلست شركة Able وتم مقاضاة منشأة المحاسبة نتيجة القيام بمراجعة غير كافية. وفي النهاية ثبت عدم مسئولية منشأة المراجعة، ولكن بعد إنقضاء قدر كبير من الوقت وإنفاق قدر كبير من الأموال في الدفاع عن المراجعة التي قامت بها.

الهدف التعليمي ٢٠-١: التعرف على الحسابات و الخصائص المميزة لها في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع

ترتبط الدائرة الأخيرة من دوائر العمليات المالية التي سيتم مناقشتها في هذا الكتاب بحيازة مصادر رأس المال في صورة قروض يتم الحصول عليها مقابل دفع فائدة وحقوق الملكية وإعادة دفع رأس

المال. وتشمل دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع أيضاً الفائدة التي يتم دفعها وتوزيعات الأرباح. وتتمثل الحسابات الرئيسية بهذه الدورة في:

- أوراق الدفع
- العقود المستحقة
- الرهونات المستحقة
- السندات
- مصروف الفائدة
- الفائدة المستحقة
- النقدية في البنك
- أسهم رأس المال العادية
- أسهم رأس المال الممتازة
- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية
- رأس المال الممنوح
- الأرباح المحتجزة
- الأرباح المحتجزة المقيدة
- أسهم الخزانة
- التوزيعات المعلن عنها
- التوزيعات المستحقة
- رأس المال - مالك المنشأة
- رأس المال – الشركاء المتضامنون

وتؤثر أربعة خصائص بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل كبير على مراجعة هذه الحسابات. وتتمثل هذه الخصائص في:

١ – **يؤثر عدد قليل من العمليات المالية في أرصدة الحسابات، ولكن غالباً ما تتسم قيمة كل عملية مالية بمستوى مرتفع من الأهمية النسبية.** وعلى سبيل المثال، يتم إصدار السندات على نحو غير متكرر في معظم الشركات، ولكن عادة ما يتم إصدار السند بقيمة مالية مرتفع. وفي ضوء حجم كل عملية مالية، يكون من المتعارف عليه أن يتم التحقق من كل عملية مالية تحدث في هذه الدائرة بالعام بأكمله كجزء من التحقق من حسابات قائمة المركز المالي. ولن يكون من غير المعتاد أن نجد في أوراق العمل للمراجعة ما يشير إلى رصيد أول المدة الخاص بكل حساب بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وتوثيق لكل عملية مالية حدثت خلال العام.

٢– **يكون لعدم إدراج عملية مالية واحدة أثر يتسم بالأهمية النسبية في حد ذاته.** في ضوء الأثر المتعلق بالتخفيض في قيم الإلتزامات وحق الملكية والذي سبق مناقشته بالفصل السابع عشر، يعد إغفال العمليات المالية أمراً ينير إهتماماً كبيراً لدى المراجع.

٣– **توجد علاقة قانونية بين منشأة العميل وحامل السهم، حامل السند أو أي مستند اخر للملكية.** عند مراجعة العمليات المالية والقيم بالدائرة، يجب أن يتوخى المراجع الحذر للتأكد من أن الإلتزامات القانونية الأساسية التي تؤثر في القوائم المالية قد تم أدائها على نحو مناسب وانه قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مناسب.

٤– **توجد علاقة طردية بين حسابات الفائدة وتوزيعات الأرباح وبين الدين وحق الملكية.** عند مراجعة الديون التي يجب دفع فوائد عنها، يكون من المرغوب فيه أن يتم التحقق على نحو متزامن كل من مصروف الفائدة المرتبط والفائدة التي يجب دفعها. ويسري ذلك أيضاً على حق الملكية والتوزيعات التي تم الإعلان عنها والتوزيعات التي يجب دفعها.

ويمكن فهم إجراءات مراجعة العديد من الحسابات في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على نحو أفضل عن طريق دراسة حسابات مختارة ممثلة للحسابات بالدائرة. ولذلك، سيتم في هذا الفصل مناقشة: (١) مراجعة أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصروف الفائدة ومبلغ الفائدة المستحق لتوضيح رأس المال الذي يترتب على الحصول عليه دفع فائدة عنه (٢) الأسهم العادية، رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية، والأرباح المحتجزة، والتوزيعات.

إعتبارات الأهمية النسبية

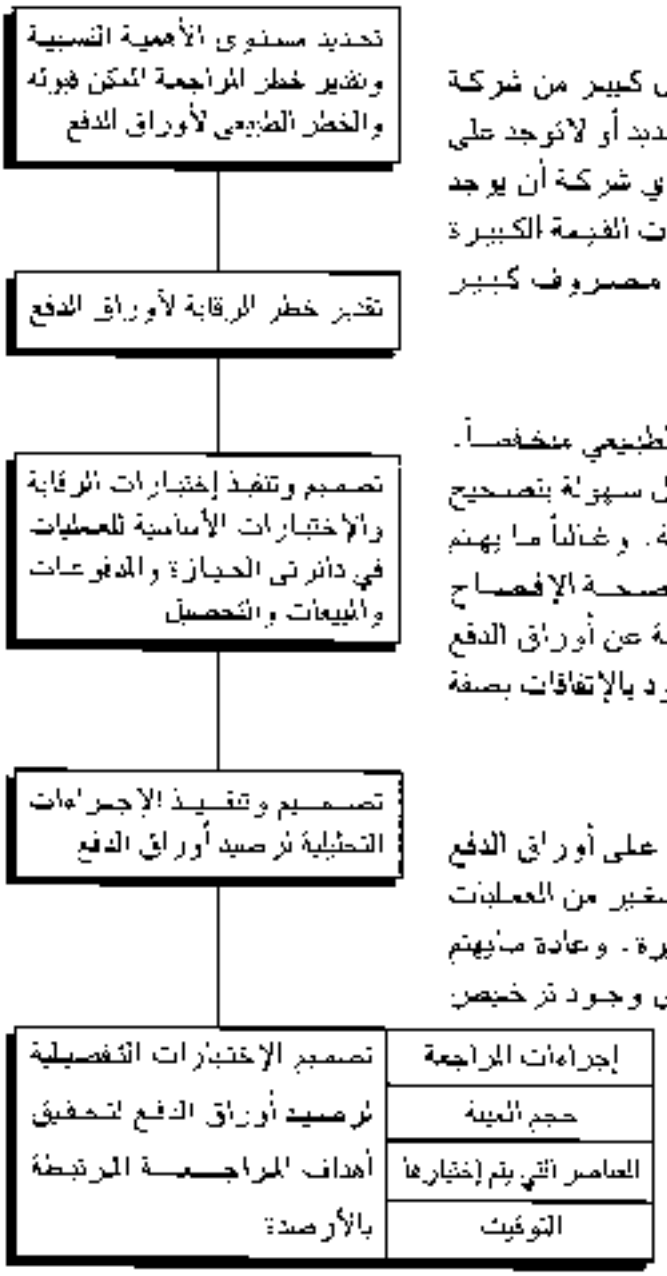
تختلف طبيعة أوراق الدفع بشكل كبير من شركة لأخرى، حيث قد تتسم بالكبر الشديد أو لاتوجد على الإطلاق. ومن غير المعتاد في أي شركة أن يوجد عدد صغير من أوراق الدفع ذات القيمة الكبيرة والتي يترتب عليها أن يتم دفع مصروف كبير للفائدة.

إعتبارات الخطر الطبيعي

عادة ما يكون مستوى الخطر الطبيعي منخفضاً. حيث يمكن أن تقوم الشركات بكل سهولة بتصحيح القيمة وإدراجها بالقوائم المالية. وغالباً ما يهتم المراجعون على نحو أكبر بصحة الإفصاح بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية عن أوراق الدفع وما يرتبط بها من ضمانات والقيود بالإتفاقات بصفة خاصة.

إعتبارات خطر الرقابة

عادة ما تتسم الرقابة الداخلية على أوراق الدفع بالجودة في ضوء وجود عدد صغير من العمليات المالية والأرصدة ذات القيم الكبيرة. وعادة مايهتم المراجعون بصفة خاصة بمدى وجود ترخيص مناسب لأوراق الدفع وأنواع الرقابة على كل من إسداد القيمة وسداد الأصل والفائدة.



الشكل ٢٠ – ١
منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية لأرصدة أوراق الدفع

وتتماثل منهجية تحديد الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بحسابات الخيازة الرأسمالية مع تلك المتبعة لكافة الحسابات الأخرى. وعلى سبيل المثال، يوضح الشكل ٢٠-١ المنهجية الخاصة بأوراق الدفع.

أوراق الدفـــع Notes Payable

الهدف التعليمي ٢٠-٢: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لأوراق الدفع والعمليات المالية المرتبطة

تمثل أوراق الدفع إلتزاماً قانونياً قبل الدائن، وقد يكون هذا الإلتزام مرهوناً أو غير مرهون بالأصول. وعادة ما يتم إصدار أوراق الدفع لفترة تتراوح بين شهر وسنة، ولكن يوجد أيضاً أوراق دفع طويلة الأجل تزيد مدتها عن العام. ويتم إصدار هذه الأوراق لتحقيق أغراض مختلفة، كما يشمل رهن الممتلكات إستخدام أصول متنوعة مثل الأسهم، المخزون، والأصول الثابتة. ويجب أن يتم دفع الأصل والفوائد على الأوراق بما يتفق مع شروط إتفاق الحصول على القرض. وبالنسبة للقروض قصيرة الأجل، يتم عادة المطالبة بسداد الأصل والفائدة مرة واحدة عندما يحل موعد إستحقاق القرض. ولكن بالنسبة للقروض التي يزيد موعد إستحقاقها عن ٩٠ يوماً، عادة ما يتم دفع الفائدة شهرياً أو كل ربع سنة.

استعراض عام للحسابات Overview of Accounts

يوضح الشكل ٢٠-٢ الحسابات المتعلقة بأوراق الدفع والفائدة المرتبطة بها. ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج إختبارات للمدفوعات من الأصل والفائدة كجزء من مراجعة دائرة الخيازة والمدفوعات لأنه يتم تسجيل المدفوعات في يومية المدفوعات النقدية. ولكن في ضوء عدم التكرار النسبي، لايتم في العديد من الحالات إدراج العمليات المالية الرأسمالية ضمن إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية التي يتم تنفيذها على عينة من العمليات المالية. ولذلك، يكون من الطبيعي أيضاً إختبار هذه العمليات المالية كجزء من دورة الخيازة الرأسمالية وإعادة الدفع.

الأهـــداف Objectives

تشمل أهداف مراجعة أوراق الدفع في تحديد ما إذا كانت:

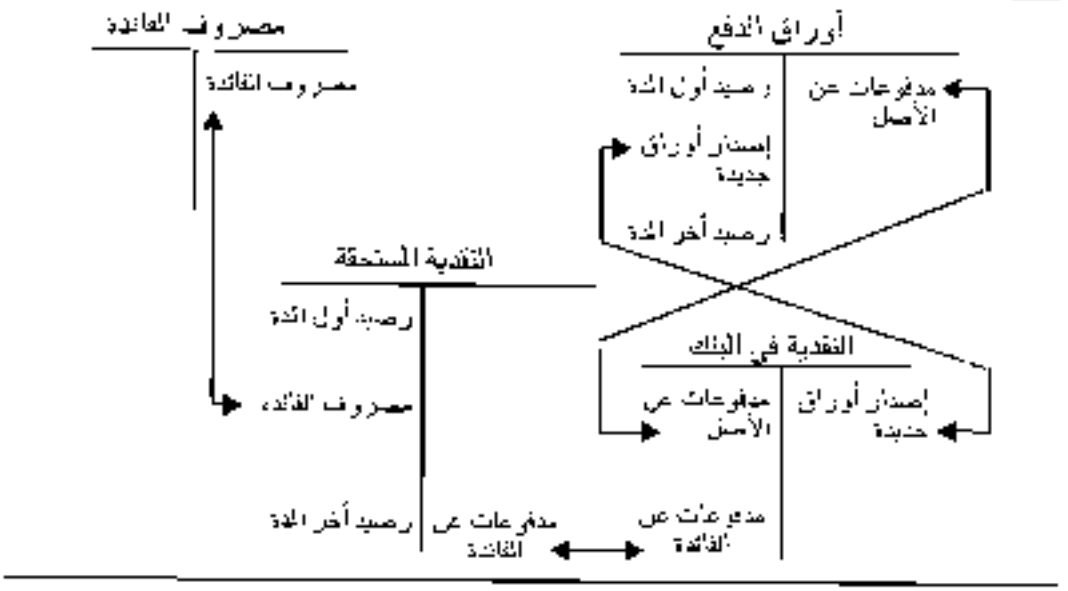
- الرقابة الداخلية على أوراق الدفع تتسم بالكفاية.
- العمليات المالية للأصل والفائدة المتعلقة بأوراق الدفع قد تم الترخيص بها على نحو مناسب وتم تسجيلها كما يتطلب ذلك تعريف أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية.
- الإلتزامات الناشئة عن أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصروفات للفائدة وإلتزامات مستحقة قد تم تحديدها على نحو مناسب بما يتفق مع أهداف المراجعة الثمانية المرتبطة بالأرصدة (لا يعد هدف القيمة القابلة للتحقق قابلاً للتطبيق في حسابات الإلتزامات) من أصل الأهداف التسع.

الرقابة الداخلية Internal Controls

توجد أربعة أنواع هامة للرقابة على أوراق الدفع:

- **الترخيص الملائم لإصدار أوراق دفع جديدة.** يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق الدفع الجديدة إلى مجلس الإدارة أو إلى المستوى الأعلى من أفراد الإدارة. وبوجه عام يجب توافر توقيعين لإنتهاء

الشكل ٢٠ ـ ٢
أوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها



من المسئولين الذين لهم الحق بالترخص على كافة إتفاقيات الحصول على القروض، وتعد كل من: قيمة القرض، معدل الفائدة، شروط الدفع، والأصول التي سيتم رهنها أجزاء من الإتفاقية التي يتم الموافقة عليها. وعندما يتم تجديد أوراق الدفع، يجب أن تخضع أوراق الدفع المجددة لنفس إجراءات الترخيص التي يتم إتباعها للأوراق التي يتم إصدارها لأول مرة.

• **وجود رقابة كافية على إعادة دفع الأصل والفائدة.** يجب رقابة السداد الدوري للفائدة والأصل كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات. وفي الوقت الذي يتم فيه إصدار أوراق الدفع، يجب أن تحصل إدارة الحاسبة على نسخة بنفس الطريقة التي يتم إتباعها عند إستلامها لفواتير الموردين وتقارير الإستلام. ويجب أن تصدر إدارة الدائنين بشكل تلقائي الشيكات المتعلقة بأوراق الدفع عندما يحل موعد الإستحقاق، ويتم ذلك أيضاً بنفس الطريقة التي يتم من خلالها إعداد الشيكات المتعلقة بحيازة البضائع والخدمات. وتمثل النسخة من أوراق الدفع توثيقاً داعماً للسداد.

• **المستندات والسجلات الملائمة.** ويشمل ذلك الإحتفاظ بسجلات فرعية وسجلات مراقبة على أوراق الدفع الفارعة والتي تم سدادها قيمتها بواسطة شخص مسئول. ويجب إلغاء أوراق الدفع المدفوعة والإحتفاظ بها لدى شخص مسئول مرخص له بذلك.

• **التحقق الدوري المحايد.** يجب أن يتم دورياً تسوية السجلات التفصيلية لأوراق الدفع مع الأستاذ العام ومقارنة ذلك مع سجلات حامل ورقة الدفع بواسطة شخص تم يعهد إليه بمسئولية الإحتفاظ بالسجلات التفصيلية. وفي نفس الوقت، يجب أن يقوم شخص محايد بإعادة حساب مصروف الفائدة على أوراق الدفع لإختبار دقة وملائمة إمساك الدفاتر.

إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات Tests of Controls and Substantive Tests of Transaction

تتضمن إختبارات العمليات المالية لأوراق الدفع كل من إصدار الأوراق وإعادة دفع الأصل والفائدة. وتمثل إختبارات المراجعة هذه جزءاً من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة (الفصل الحادي عشر) والمدفوعات النقدية (الفصل السابع عشر). وعادة ما يتم

تنفيذ إختبارات إضافية للرقابة ولإختبارات الأساسية للعمليات كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة نظراً للأهمية النسبية للعمليات المالية الفردية.

ويجب أن تركز إختبارات الرقابة في إطار أوراق الدفع والفائدة المرتبطة بها على اختبار جوانب الرقابة الأربعة الهامة التي تم مناقشتها بالقسم السابق. أضف إلى ذلك، يجب التركيز على دقة تسجيل المتحصلات من أوراق الدفع عند الحصول على القرض ودقة سداد كل من الأصل والفائدة.

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يعد تنفيذ الإجراءات التحليلية أمراً أساسياً عند مراجعة أوراق الدفع نظراً لأنه يتم إلغاء الإختبارات التفصيلية لمصروف الفائدة والفائدة المستحقة على نحو متكرر عندما تتوافر نتائج مرضية. ويوضح الجدول ٢٠-١ الإجراءات التحليلية النموذجية لأوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها.

الجدول ٢٠ - ١
الإجراءات التحليلية لأوراق الدفع

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
إعادة حساب مصروف الفائدة على نحو تقريبي على أساس متوسطات معدلات الفائدة وكافة أوراق الدفع الشهرية	التحريف في مصروف الفائدة والفائدة المستحقة، إغفال أوراق دفع بالشركة محل المراجعة
مقارنة أوراق الدفع الفردية مع تلك الخاصة بالعام السابق	إغفال أو التحريف في أوراق الدفع
مقارنة الترصيد الإجمالي لأوراق الدفع، مصروف الفائدة المستحقة مع المقابل بالعام السابق	التحريف في مصروف الفائدة المستحقة أو أوراق الدفع

ويقوم المراجع بالتوصل إلى تقرير محايد عن مصروف الفائدة، باستخدام متوسط أوراق الدفع التي بالشركة محل المراجعة فعلاً، ومتوسط معدلات الفائدة حتى يمكن أن يقوم بإختبار لمدى معقولية مصروف الفائدة، كما يمكن أن يقوم أيضاً باختبارات للتعرف على مدى وجود إغفال لأوراق الدفع. وسبق تقديم توضيح لأوراق عمل المراجعة لإظهار تنفيذ الإجراءات التحليلية بالشكل ٦-٣٠ لمصروف الفائدة. فإذا كانت هناك زيادة تتسم بالأهمية النسبية بمصروف الفائدة الفعلي عن تقدير المراجع، قد يتمثل السبب في سداد الفائدة أو عدم تسجيل أوراق الدفع.

الإختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of details of Balances

تتمثل نقطة البداية العادية في مراجعة أوراق الدفع في جدول أوراق الدفع والفائدة المستحقة الذي يتم الحصول عليه من العميل. ويوضح الشكل ٢٠-٣ الجدول النموذجي. ويحتوي الجدول المعتاد على معلومات تفصيلية عن كافة العمليات المالية التي تتم في إجمالي العام للأصل والفائدة، أرصدة أول المدة وآخر المدة لأوراق الدفع والفائدة المستحقة، ومعلومات وصفية عن أوراق الدفع مثل تاريخ الإستحقاق، معدل الفائدة، والأصول التي تم تقديمها كضمان.

وفي حالة وجود عمليات مالية كثيرة لأوراق الدفع خلال العام، قد لايكون أمراً عملياً أن يتم الحصول على جدول من النوع الموضح في الشكل ٢٠-٣. وفي هذه الحالة، يكون من المحتمل أن يطلب المراجع أن يعد العميل جدولا يحتوى فقط على أوراق الدفع ذات الأرصدة غير المدفوعة في

نهاية العام. وسيتم في هذا الجدول إظهار وصفاً لكل ورقة دفع، يشمل رصيد آخر المدة الخاص بها والفائدة المستحقة عنها في نهاية العام، مع إدراج كل من الضمان ومعدل الفائدة.

ويلخص الجدول ٢٠-٢ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجراءات المراجعة المتعارف عليها. ولم يتم إدراج القيمة القابلة للتحقق بالجدول لأنه يعد هدفاً غير قابل للتطبيق على أوراق الدفع. ويمثل جدول أوراق الدفع إطاراً مرجعياً للإجراءات. ومرة أخرى، تتوقف كمية الإختبارات بشكل كبير على الأهمية النسبية لأوراق الدفع وفعالية الرقابة الداخلية.

وتتمثل أهم ثلاثة أهداف من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في إطار أوراق الدفع في:

- تم إدراج أوراق الدفع الموجودة فعلاً (الإكتمال).
- تم تسجيل أوراق الدفع بالجدول على نحو دقيق (الدقة).
- تم عرض والإفصاح عن أوراق الدفع على نحو ملائم (العرض والإفصاح).

ويتسم الهدفان الأول والثاني بأهمية أكبر لأن التحريف قد يتسم بالأهمية النسبية، إذا تم إغفال ورقة دفع واحدة أو التعامل معها على نحو غير صحيح. كما يتسم العرض والإفصاح بأهمية كبيرة لأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تتطلب أن يوجد بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية وصفاً ملائماً لشروط أوراق الدفع الموجودة فعلاً والأصول التي تم رهنها كضمان على القروض. وإذا كان هناك قيوداً مؤثرة على أنشطة الشركة للحصول على القروض، مثل مخصصات رصيد المكافآت والمرتبات أو القيود على دفع التوزيعات، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

ملخص Summary

يوضح الشكل ٢٠ – ٥ الحسابات الرئيسية المرتبطة بأوراق الدفع في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وأنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في مراجعة هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً كيف يرتبط نموذج خطر المراجعة الذي تم مناقشته في الفصل الثامن بمراجعة هذه الحسابات بالدورة.

حـق المـلكية Owner's Equity

الهدف التعليمي ٢٠-٣: وصف الإعتبارات الأساسية لتصميم وتنفيذ مراجعة العمليات المالية لحق الملكية

يجب أن يتم التمييز بين الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام وتلك المغلقة عند مراجعة حق الملكية. حيث يوجد عدد ضئيل من العمليات المالية، إن كان هناك عمليات مالية، في معظم الشركات المغلقة طوال العام تتعلق بحسابات رأس المال، كما يوجد في العادة عدد ضئيل من المساهمين. ومن المحتمل أن تتمثل العمليات المالية الخاصة بحق الملكية فقط في التغير بحق الملكية الذي ينتج عن الأرباح أو الخسائر السنوية والإعلان عن التوزيعات، إذا كان هناك توزيعات. فنادراً ما تدفع الشركات المغلقة توزيعات. وعادة ما يتسم الوقت الذي يمضيه المراجع في التحقق من حق الملكية بالصغر، حتى إذا كان يجب عليه أن يحضر سجلات الشركة الفعلية بالشركات المغلقة.

أما الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام، يكون التحقق من حق الملكية أكثر تعقيداً في ضوء العدد الكبير من المساهمين والتغيرات المتكررة في التوزيعات لحاملي الأسهم. وسيتم في هذا القسم مناقشة الإختبارات الملائمة للتحقق من الحسابات الرئيسية في شركات المساهمة التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام، وتتمثل هذه الحسابات في أسهم رأس المال العادية والممتازة، رأس المال المدفوع

الشكل ٢٠ -٣

جدول أوراق الدفع والفوائد المستحقة

ب ب ح

شركة ABC
أوراق الدفع
٩٦/١٢/٣١

جدول: أأ ٤
أعد بواسطة: محمود رأفت
صدق عليه بواسطة: عمار درويش

تاريخ
٩٧/١/٢
٩٧/١/١٦

المستفيد	التاريخ: الإصدار	التاريخ: الإستحقاق	القيمة الإسمية للورقة	الضمان: الوصف	الضمان: القيمة	رصيد أول المدة	أوراق الدفع: إضافات	أوراق الدفع: مدفوعات	أوراق الدفع: رصيد آخر المدة	أوراق الدفع: المعدل	أوراق الدفع: الدفع عند	الفائدة: المستحق في أول المدة	الفائدة: المصروف	الفائدة: المدفوع	الفائدة: المستحق في آخر المدة
البنك الوطني	٩٥/٩/٣٠	٩٦/٩/٣٠	١٠٠٠٠	استثمارات	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠		(٣) ١٠٠٠٠	(٤) صفر	(٤) ٩,٥٪	الاستحقاق	٢٣٨	(٦) ٧١٢	(٣) ٩٥٠	صفر
البنك العربي	٩٦/٩/٣٠	٩٧/٩/٣٠	١٠٠٠٠	استثمارات	١٦٠٠٠		(٣) ١٠٠٠٠		(٤) ١٠٠٠٠	(٤) ١٠٪	الاستحقاق		(٦) ٢٥٠		٢٥
البنك الخليجي	٩٦/١٠/٣١	٩٧/١٠/٣١	١٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٢٠٠٠		(٣) ١٠٠٠٠		(٤) ١٠٠٠٠	(٤) ١٠٪	الاستحقاق		(٦) ١٦٧		١٦٧
			٣٠٠٠٠		٥٣٠٠٠	(١) ١٠٠٠٠ ف	٢٠٠٠٠ ف	١٠٠٠٠ ف	٢٠٠٠٠ ف ج			(١) ٢٣٨ ف	١١٢٩ ف	٩٥٠	٤١٧ ف ج

١- التتبع لأوراق العمل بمراجعة العام السابق.
٢- الحصول على نسخة من الورقة التي تم إدراجها في الملف الدائم.
٣- فحص الورقة التي تم إلغائها أو الشيك الذي تم إلغائه.
٤- الإتفاق مع المصادقة التي تم إستلامها من البنك.
٥- التتبع للأستاذ العام.
٦- تم إعادة حساب المصروف، لم يتم إكتشاف فروق.

ف = الجمع
ح = الجمع العكسي

بالزيادة عن القيمة الإسمية، الأرباح المحتجزة، والتوزيعات. ويمكن التحقق من باقي حسابات حق الملكيه بنفس الطريقة التي يتم إتباعها لهذه الحسابات.

استعراض عام للحسابات Overview of Accounts

يوضح الشكل ٢٠-٦ رؤية عامة للحسابات الخاصة بحق الملكية والتي سيتم مناقشتها في هذا القسم.

الجدول ٢٠ – ٢

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لأوراق الدفع والفوائد

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
إتفاق أوراق الدفع المسجلة في جدول أوراق الدفع مع سجل أوراق الدفع لدى العميل أو الملف الرئيسي. وتم الجمع على نحو صحيح والإجمالي يتفق مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات)	– جمع أوراق الدفع والفائدة المستحقة في قائمة أوراق الدفع – تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام – تتبع أوراق الدفع الفردية إلى الملف الرئيسي	– عادة، يتم هذا على أساس ١٠٠٪ نظراً لصغر حجم المجتمع
أوراق الدفع المدرجة بالجدول موجودة بالفعل (الوجود)	– مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع – فحص نسخ من أوراق الدفع للتحقق من الترخيص – فحص محاضر الشركة المساهمة للتحقق من الموافقة على القرض	– لا يعد هدف الوجود من الأهداف الهامة مثل الإكتمال أو الدقة
أوراق الدفع الموجودة فعلاً تم إدراجها في جدول أوراق الدفع (الإكتمال)	– فض أوراق الدفع التي تم سدادها بعد إنتهاء السنة لتحديد ما إذا كانت تمثل التزامات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي – الحصول على مصادقة معيارية من البنك تحتوي على ما يشير إلى وجود أوراق الدفع من كافة البنوك التي يتعامل العميل معها (سيتم مناقشة مصادقات البنك بالتفصيل في الفصل الحادي والعشرين) فحص تسوية البنك للأوراق الجديدة التي تم تسجيل البنك فيها كطرف دائن على نحو مباشر في حساب البنك بواسطة البنك (سيتم أيضاً مناقشة تسويات البنك في الفصل الحادي والعشرين بالتفصيل) – الحصول على مصادقات من الدائنين الذين لديهم أوراق دفع تخص العميل في الماضي ولم يتم إدراجهم في جدول أوراق الدفع. ويعرف هذا المفهوم على أنه مماثل للرصيد الصفري عند مصادقة الدائنين – الحصول على مصادقة معيارية لأوراق الدفع التي يوجد ضمان لها طبقاً للميثاق التجاري الموحد. يوضح الشكل ٢٠-٤ مثالاً لهذا النوع من المصادقة. – تحليل مصروف الفائدة لكشف السداد لدائن لم يتم إدراجه بجدول أوراق الدفع. ويتم تنفيذ هذا الإجراء على نحو تلقائي إذا كان الجدول مماثلاً للجدول الموضح في الشكل ٢٠-٣ نظراً لأنه يتم تسوية كافة المدفوعات من الفائدة مع الأستاذ العام. – فحص أوراق الدفع المسددة للتعرف على أنها لم تعد من الأوراق المستحق سدادها وأنه تم إلغائها. ويجب أن يتم الإحتفاظ بها في ملفات العميل – فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على مدى وجود أوراق دفع مرخص بها ولم يتم تسجيلها	يعد هدفاً هاماً لكشف الأخطاء والمخالفات. يتم تنفيذ الإجراءات الثلاث الأولى في معظم عمليات المراجعة. ويتم تنفيذ باقي الإجراءات عادة في حالة ضعف الرقابة الداخلية فقط

تم إدراج أوراق الدفع والفوائد المستحقة بالجدول على نحو دقيق (الدقة)	- فحص نسخ أوراق الدفع للتعرف على قيم الأصل ومعدلات الفائدة - المصادقة عن أوراق الدفع، معدلات الفائدة، آخر تاريخ تم سداد الفائدة فيه، ويتم إرسال المصادقة إلى المستفيد - إعادة حساب الفائدة المستحقة	في بعض الحالات، قد يكون من الضروري أن يتم الحساب وفقا لأساليب القيمة الحالية لمعدلات الفائدة المرتبطة أو القيمة الأعدل في الورقة. ومن أمثلة ذلك إنشاء إحدى المعدات مقابل ورقة دفع
تم تبويب أوراق الدفع المدرجة بالجدول على نحو مناسب (التبويب)	- فحص تواريخ الاستحقاق على نسخ أوراق الدفع المحددة ما إذا كانت كافة أو بعض أوراق الدفع تمثل التزامات غير متداولة - فحص أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان كل منها يمثل أوراق دفع إلى إحدى الوحدات المرتبطة أو إلى الدائنين	
تم إدراج أوراق الدفع في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني)	- فحص نسخ من أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان تاريخ متعاقد فيه أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي	يجب إدراج أوراق الدفع في الفترة كالتزامات متداولة عندما يكون تاريخها متعاقدا فيه أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز التالي
يوجد التزام على الشركة لسداد أوراق الدفع (الالتزامات)	- فحص أوراق الدفع لتحديد مدى وجود التزامات على الشركة للسداد	
تم عرض كل من أوراق الدفع، مصروف الفائدة، والفوائد المستحقة والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	- فحص نسخ أوراق الدفع - مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع - فحص القيود الموجودة في أوراق الدفع، محاضر الاجتماعات، مصادقات البنك - فحص قائمة المركز المالي للتعرف على مدى وجود عرض وإفصاح ملائمين لكل من الأقساط غير المتداولة بقائمة المركز المالي، الوحدات المرتبطة، الأصول المرهونة كضمان مقابل الحصول على أوراق دفع، والقيود الناتجة عن الحصول على أوراق الدفع	يجب وجود عرض ملائم بالفوائد الدائنة بما في ذلك الإفصاح في الملاحظات المرفقة بها أمراً هاماً فيما يتعلق بأوراق الدفع

الأهداف Objectives

تتمثل أهداف مراجعة حق الملكية في تحديد ما إذا كانت:

- الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بها تتسم بالكفاية والمناسبة.
- العمليات المالية لحق الملكية قد تم تسجيلها على نحو ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية.
- الأرصدة الخاصة بحق الملكية قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات حق الملكية (الحقوق / الالتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق).

الشكل ٢٠ - ٤

المصادقة النموذجية

الميثاق التجاري الموحد - طلب معلومات أو نسخ - النموذج UCC - 11
هام - يجب قراءة التعليمات بالخلف قبل ملء النموذج

طلب نسخ أو معلومات . يقدم للحصول على نسخة إلى الموظف الذي يقوم بالحفظ

١- المدين (الاسم الأخير أولاً والعنوان)	الجهة التي ترغب في الحصول على المعلومات (الاسم والعنوان)	خاص بالموظف الذي يقوم بالحفظ . تاريخ ، الوقت : رقم - المكتب الذي يتم فيه حفظ الملف

☐ طلب معلومات ☐ طلب نسخة

برجاء أن يقوم الموظف المسئول عن حفظ الملف بتقديم شهادة تظهر ما إذا كان بالملف في ، ـــ ١٩ عند ـــــــ ، أية بيانات تمويل تسري حالية باسم المدين السابق الإشارة إليه وأية كشوف يتم تخصيصها لذلك ، وما إذا كان هناك في ضوء تاريخ وساعة حفظ كل كشف الاسم والعنوان لكل طرف ضامن . وقد تم إرفاق الرسوم التي يتطلبها التشريع .

برجاء أن يقوم الموظف المسئول عن حفظ الملف بإعداد نسخة من كل صفحة لبيانات التمويل وكشوف التخصيص التي تم ذكرها بأسفل والتي تم حفظها في المكتب الذي يعمل فيه . ومرفق مبلغ ـــــــ رسوم الحصول على النسخة . في حالة وجود كشف يحتوي على أكثر من صفحة يوافق الموقع أدناه على دفع الرسوم التشريعية على كل صفحة إضافية مقدماً .

التاريخ ـــــــ (توقيع الطرف الطالب) ـــــــ

رقم الملف	تاريخ وساعة الحفظ	إسم وعنوان الأطراف الضامنة والمستفيدة

شهادة : يشهد الموظف المسئول عن الحفظ بأن:

☐ ما تم تسجيله بأعلى يمثل سجلاً لبيانات التمويل السارية وكشوف التخصيص بإسم المدين السابق الإشارة إليه والتي تم حفظها في المكتب الذي أعمل به في ـــــــ ، ـــ ١٩ عند ـــــــ

☐ مرفق ـــ صفحة تمثل نسخة حقيقية ودقيقة عن كافة بيانات التمويل الممنوحة وكشوف التخصيص المذكورة بأعلى هذا الطلب .

التاريخ ـــــــ توقيع الموظف الذي يقوم بالحفظ ـــــــ ـــــــ

صورة رقم ١
النموذج المعياري للنموذج UCC-11 بولاية نيويورك

صدق عليه بواسطة سكرتير ولاية نيويورك

أساليب الرقابة الداخلية Internal Controls

عند مراجعة حق الملكية يهتم المراجع الحاسب بالعديد من أساليب الرقابة الداخلية الهامة، مثل: وجود ترخيص ملائم على العمليات المالية، ووجود تسجيل ملائم للعمليات المالية، الفصل الملائم للواجبات بين من يحتفظ بسجلات حق الملكية ومن يتعامل مع النقدية وشهادات الأسهم، وإستخدام سجل محايد و وكيل مستقل لتحويل الأسهم.

الترخيص الملائم للعمليات المالية. نظراً لأن كل عملية مالية تتعلق بحق الملكية تتسم عادة بالأهمية النسبية يجب أن يوافق مجلس الإدارة على العديد من هذه العمليات المالية. وتتطلب عادة أنواع العمليات المالية التالية التي تتعلق بحق الملكية ترخيصاً محدداً.

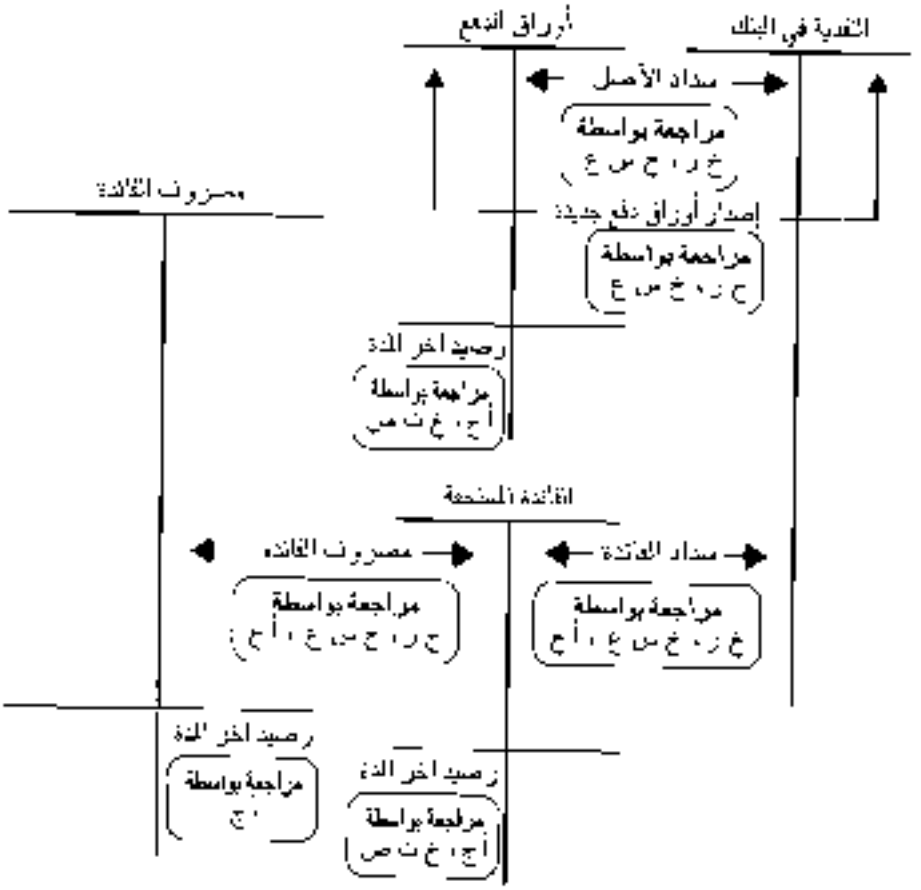
إصدار أسهم رأس المال. يتضمن الترخيص نوع أسهم رأس المال التي سيتم إصدارها (مثل الأسهم العادية والأسهم الممتازة)، عدد الأسهم التي سيتم إصدارها، القيمة الأسمية للسهم، جوانب الإمتياز لأية أسهم بخلاف الأسهم العادية، وتاريخ الإصدار.

شراء أسهم رأس المال. يجب أن يوافق مجلس الإدارة على شراء الأسهم العادية والأسهم الممتازة، توقيت الشراء، والقيمة التي سيتم دفعها للشراء.

إعلان التوزيعات. يجب أن يقرر مجلس الإدارة شكل التوزيع (توزيع نقدي أو في صورة أسهم)، قيمة التوزيع لكل سهم، وتاريخ تسجيل التوزيعات وتاريخ سداد التوزيعات.

الشكل ٢٠-٥

أنواع إختبارات المراجعة بدائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع - أوراق الدفع (أنظر الشكل ٢٠-٢ للتعرف على الحسابات)

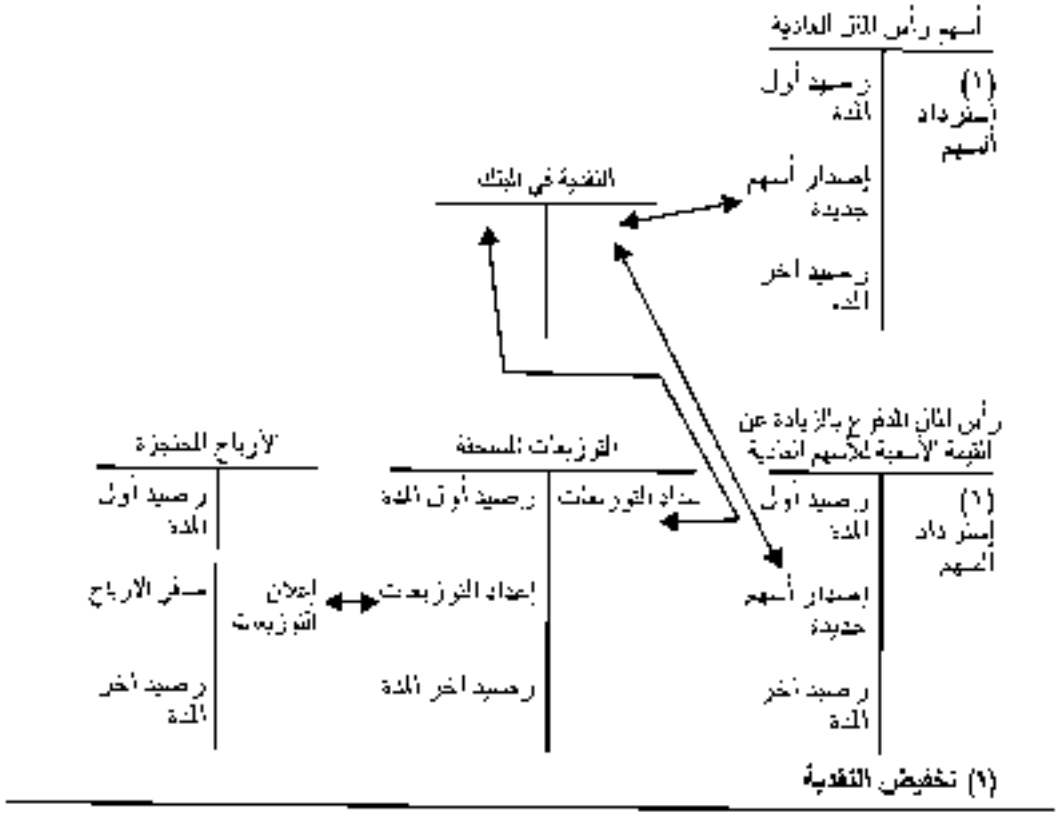


أدلة مراجعة كافية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها	=	الإختبارات التفصيلية للأرصدة «خ ت ص»	+	الإجراءات التحليلية «أ ح»	+	الإختبارات الأساسية للعمليات «خ م ع»	+	اختبارات الرقابة (تتضمن إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) «خ ر»

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة فى نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{ح ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

الشكل ٢٠-٦
حسابات حق الملكية والتوزيعات



تسجيل العمليات المالية على نحو ملائم والفصل بين الواجبات. عندما تحتفظ الشركة بسجلات خاصة للعمليات المالية التي تخص الأسهم والأسهم بحوزة المساهمين فعلاً، يجب وجود رقابة داخلية كافية للتأكد من انه تم تعريف الملاك الفعليين في سجلات الشركة، ثم سداد التوزيعات إلى حاملي الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات بشكل دقيق، ثم تخفيض إمكانية إرتكاب العاملين الغش إلى الحد الأدنى. ويعد كل من التخصيص الملائم للأفراد وإجراءات مسك الدفاتر الملائمة أنواعاً عقيدة من الرقابة لتحقيق هذه الأغراض.

وتتمثل أهم الإجراءات التي يمكن أن تمنع حدوث تحريفات في حق الملكية في: (١) سياسات محددة بدقة لإعداد شهادات الأسهم وتسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال و(٢) التحقق الداخلي المستقل من المعلومات في السجلات. ويجب أن يؤكد العمل عند إصدار وتسجيل أسهم رأس المال من أنه قد تم الإلتزام بالقوانين التي تحكم الشركات المساهمة بالولاية ومتطلبات النظام الأساسي للشركة. وعلى سجيل المثال، يؤثر كل من القيمة الأسمية للسهم، عدد الأسهم المرخص للشركة المساهمة بإصدارها، ومدى وجود ضرائب تستحقها الولاية عند إصدار أسهم رأس المال في كل من الإصدار والتسجيل.

وتتمثل الرقابة التي تستخدمها معظم الشركات على أسهم رأس المال في الإحتفاظ بدفاتر لشهادات الأسهم وملف رئيسي لحملة أسهم رأس المال. ويمثل دفتر شهادات أسهم رأس المال Capital Stock Certificate Book سجلاً لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال طوال حياة الشركة المساهمة.

ويحتوي دفتر العمليات المالية لأسهم رأس المال على معلومات مثل رقم الشهادة، عدد الأسهم التي تم إصدارها، اسم الشخص الذي سيتم إصدار الأسهم إليه، وتاريخ الإصدار. وعندما يتم إعادة شراء الأسهم، يجب أن يحتوي دفتر شهادات أسهم رأس المال على الشهادات المتلغاة وتاريخ الإلغاء. أما الملف الرئيسي لحملة أسهم رأس المال Shareholders' Capital Stock Master File : فيمثل سجلاً للأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في وقت معين. ويعمل هذا الملف بمثابة فحص للدقة في دفتر شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية بالأستاذ العام. كما أنه يستخدم أيضاً كأساس لسداد التوزيعات.

ويجب مراقبة الإنفاق النقدي من خلال سداد التوزيعات بنفس الطريقة التي تم وضعها في الفصل السادس عشر عند إعداد كشف الأجور وسداد الأجور. ويجب أن تعد شيكات التوزيعات من واقع دفتر شهادات أسهم رأس المال بواسطة شخص آخر لايكون مسئولاً عن الإحتفاظ بسجلات أسهم رأس المال. وبعد الإنتهاء من إعداد الشيكات، يكون من المرغوب فيه اجراء تحقق داخلي لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات وتسوية القيمة الإجمالية لشيكات التوزيعات مع إجمالي التوزيعات المصرح به في محاضر الإجتماعات. ويعد إستخدام حساب سلفة التوزيعات Imprest Dividend Account كحساب منفصل أمراً مرغوباً فيه لمنع سداد مبلغ أكبر من التوزيعات عن مانم الترخيص به.

المسجل المحايد والوكيل المستقل لتحويل الأسهم. يجب على أية شركة مسجلة في هيئة سوق المال أن تعين مسجل محايد كوسيلة للرقابة لمنع إصدار شهادات الأسهم على نحو غير مناسب.

وتتمثل مسئولية المسجل في التأكد من أن الأسهم قد تم إصدارها بواسطة الشركة المساهمة بما يتفق مع الشروط المذكورة في النظام الأساسي للشركة وبترخيص من مجلس الإدارة. ويكون المسجل مسئولا عن التوقيع على شهادات الأسهم الجديدة والتأكد من أن الشهادات القديمة قد تم إستلامها وإلغائها قبل أن يتم إصدار الشهادات الجديدة في حالة وجود تغيير في ملكية الأسهم.

وتوظف معظم شركات المساهمة الكبرى وكيلاً لتحويل الأسهم Stock Transfer Agent بهدف الإحتفاظ بسجلات حملة الأسهم، وتتضمن هذه السجلات مستندات تحويل ملكية الأسهم. ولايعد توظيف وكيلا للتحويل بمثابة وسيلة رقابة فقط على سجلات الأسهم من خلال وضعها بين أيدى شركات محايدة ولكن يؤدى ذلك أيضاً إلى تخفيض تكلفة مسك الدفاتر عن طريق إستخدام متخصصين. كما تقوم العديد من الشركات ايضاً بتوظيف وكيل تحويل لتوزيع التوزيعات النقدية على حملة الأسهم بما يؤدى إلى تحسين إضافى بالرقابة الداخلية.

مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع
Audit of Capital Stock and Paid in Capital

الهدف التقييمي ٢٠-٤: تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإختبارات التفصيلية للأرصدة لأسهم رأس المال والأرباح المحتجزة

توجد أربعة إهتمامات رئيسية عند مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية، وهي:

- العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها فعلاً (الإكتمال).
- العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق (الوجود والدقة).
- تم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق (الدقة).

• تم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم (العرض والإفصاح).

ويتضمن العنصران الأول والثاني إختبارات للرقابة وإختبارات أساسية للعمليات ، بينما يتعلق العنصران الثالث والرابع بالإختبارات التفصيلية للأرصدة.

العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها فعلاً. يمكن تحقيق هذا الهدف بسهولة عندما يتم إستخدام مسجل أو وكيل تحويل. ويستطيع المراجع عن طريق مصادقاتهما تحديد مدى حدوث أية عمليات مالية تتعلق بأسهم رأس المال ومدى دقة العمليات الفعلية. ويعد فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وبصفة خاصة التي يتم عقدها قرب تاريخ إصدار قائمة المركز المالي، وفحص دفاتر سجلات أسهم رأس المال لدى العميل أمراً مفيداً لكشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال.

العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق. يتطلب كل من: إصدار أسهم جديدة من رأس المال مقابل الحصول على نقدية، الإندماج مع شركة أخرى من خلال تبادل أسهم رأس المال، الأسهم الخزانة الممنوحة، شراء أسهم مراجعة مكثفة. وبغض النظر عن الرقابة على الوجود، يعد من الممارسات العادية أن يتم التحقق من كافة العمليات المالية لأسهم رأس المال نظراً لأهميتها النسبية واستمراريتها في السجلات. ويمكن عادة إختبار الوجود عن طريق فحص مدى وجود الترخيص الملائم في محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

ويمكن التحقق من مدى دقة تسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال بسهولة عن طريق مصادقة وكيل التحويل بشأن القيمة وتتبع قيمة العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال مع النقدية المحصلة (في حالة أسهم الخزانة، يتم تتبع القيم إلى يومية المدفوعات النقدية). أضف إلى ذلك ، يجب ان يتحقق من ما إذا كانت القيم الصحيحة قد سجلت كطرف دائن امام كل من اسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية عن طريق الرجوع إلى النظام الأساسي للشركة لتحديد القيمة الأسمية لأسهم رأس المال.

وعندما تتضمن العمليات المالية لأسهم رأس المال كل من: توزيعات الأسهم، الإندماج، أو أية تحويلات غير نقدية، قد يكون التحقق من القيم أمراً أكثر صعوبة. وفيما يتعلق بهذه الأنواع من العمليات المالية، يجب أن يتحقق المراجع من أن العميل قد حسب بشكل صحيح قيم أسهم رأس المال الذي تم إصدارها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وعلى سبيل المثال، عند مراجعة عملية مالية رئيسية للإندماج، يجب أن يقيم المراجع ما إذا كانت العملية المالية تمثل عملية شراء أو تجميع للمصالح. وعادة، يجب إجراء فحص متعمق لتحديد مدى صحة المعالجة المحاسبية بالظروف الحالية. وبعدما يصل المراجع إلى إستنتاج مؤداه ملائمة الأسلوب المتبع، يجب أن يتم التحقق من صحة حساب القيم.

تم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق. يتم التحقق من رصيد آخر المدة لحسابات أسهم رأس المال أولاً من خلال تحديد عدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في تاريخ إصدار قائمة المركز المالي. وبعد استلام مصادقة من وكيل التحويل أبسط وسيلة للحصول على هذه المعلومة. وفي حالة عدم وجود وكيل تحويل، يجب أن يعتمد المراجع على فحص سجلات الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً والمدونة في دفاتر شهادات الأسهم، فحص الشهادات الملغاة، والمحاسبة عن الشهادات الفارغة. وبعدما يقتنع المراجع بصحة عدد الشهادات التي بحوزة المساهمين فعلاً، يمكن التحقق من القيمة الأسمية المسجلة في حساب رأس المال عن طريق ضرب عدد الأسهم في القيمة الأسمية للسهم. وتعد قيمة رصيد اخر المدة في حساب رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة

الأسمية قيمة مستنتجة. ويمكن مراجعتها عن طريق التحقق من قيمة العمليات المالية المسجلة خلال العام وإضافة هذه القيم إلى أو طرحها من رصيد أول المدة للحساب.

ويتمثل الاهتمام الرئيسي للتعرف على مدى دقة أسهم رأس المال في التحقق من ما إذا كان عدد الأسهم المستخدم في حساب ربح السهم يتسم بالدقة. ومن السهل أن يتم تحديد العدد الصحيح للأسهم الذي سيتم إستخدامه في الحساب عندما توجد فئة واحدة من أسهم رأس المال وعدد صغير من العمليات المالية لأسهم رأس المال. وتصبح المشكلة أكثر تعقيداً في حالة وجود أسهم قابلة للتحويل، إختيارات للأسهم، أو أسهم ذات ضمان. ويعد فهم النشرة APB 15 على نحو متعمق أمراً هاماً قبل أن يتم التحقق من عدد الأسهم الأساسية والأسهم المجزأة بالكامل.

تم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم. تتمثل مصادر المعلومات الأكثر أهمية التي يتم إستخدامها في تحديد مدى العرض والإفصاح الملائمين في النظام الأساسي للشركة المساهمة، محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، وتحليل المراجع للعمليات المالية لأسهم رأس المال. ويجب أن يحدد المراجع ما إذا كان هناك وصفاً ملائماً لكل فئة من الأسهم بما في ذلك المعلومات عن عدد الأسهم التي تم اصدارها وعدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً وأية حقوق خاصة للفئات الفردية. ويجب أيضاً أن يتم التحقق من مدى مناسبة العرض والإفصاح عن إختيارات الأسهم، الأسهم ذات الضمان، والأسهم القابلة للتحويل من خلال فحص المستندات القانونية أو أية أدلة تتعلق بشروط هذه الإتفاقيات.

مراجعة التوزيعات Audit of Dividends

يتمثل التركيز في مراجعة التوزيعات على العمليات المالية وليس رصيد اخر المدة. ويوجد إستثناء يتمثل في حالة التوزيعات المستحقة.

وتتلائم أهداف المراجعة التست المرتبطة بالعمليات المالية مع التوزيعات. ولكن عادة مايتم مراجعة التوزيعات بنسبة ١٠٠٪ وعادة مانوجد مشكلات قليلة في هذا الإطار. وفيما يلي أكثر الأهداف أهمية، بما في ذلك الأهداف الخاصة بالتوزيعات المستحقة:

- التوزيعات المسجلة موجودة فعلاً (الوجود).
- التوزيعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال).
- تم تسجيل التوزيعات على نحو دقيق (الدقة).
- تم سداد التوزيعات إلى حملة الأسهم الفعلين (الوجود).
- تم تسجيل التوزيعات المستحقة (الإكتمال).
- تم تسجيل التوزيعات المستحقة على نحو دقيق (الدقة).

ويمكن فحص مدى وجود التوزيعات المسجلة عن طريق إختبار محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على القيمة المصرح بها للتوزيع على السهم الواحد وتاريخ التوزيع. وعندما يفحص المراجع محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على الإعلان عن التوزيعات، يجب أن ينتبه المراجع لإمكانية عدم تسجيل التوزيعات التي تم الإعلان عنها، وخاصة إذا تم ذلك قبل وقت قصير من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويتمثل إجراء المراجعة الذي يرتبط بذلك على نحو وثيق في فحص الملف الدائم لأوراق عمل المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك قيود على دفع التوزيعات في إتفاقيات السندات أو شروط الأسهم الممتازة.

ويمكن مراجعة مدى الدقة في التوزيعات المعلن عنها عن طريق إعادة حساب القيمة على أساس التوزيع لكل سهم وعدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً. فإذا إستخدم العميل وكيلاً للتحويل لسداد قيمة التوزيعات، يمكن تتبع الإجمالي للقيد في يومية المدفوعات النقدية بشأن المدفوع للوكيل وأيضاً يمكن مصادقة الوكيل.

وعندما يحتفظ العميل بسجلات التوزيعات ويقوم بسدادها بنفسه، يمكن أن يتحقق المراجع من القيمة الإجمالية للتوزيعات عن طريق إعادة الحساب والرجوع إلى النقدية التي تم سدادها. أضف إلى ذلك، من الضروري أن يتم التحقق من ما إذا كانت المدفوعات قد تمت لحملة الأسهم الذين يمتلكون الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات. ويمكن للمراجع أن يختبر ذلك من خلال إختبار عينة من التوزيعات المسددة التي تم تسجيلها وتتبع اسم المدفوع له بالشيك المُلغى إلى سجلات التوزيعات للتأكد من أن من تم الدفع إليه يستحق الحصول على التوزيعات. وفي نفس الوقت، يمكن التحقق من قيمة ومدى صحة شيك التوزيعات.

ويجب أن يتم تنفيذ إختبارات التوزيعات المستحقة بشكل موحد مع إختبارات التوزيعات المعلن عنها. ويجب إدراج أية توزيعات غير مدفوعة ضمن الإلتزامات.

مراجع الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تشمل العمليات المالية التي تتعلق بالأرباح المحتجزة في معظم الشركات في صافي الربح والتوزيعات المعلن عنها. ولكن قد يوجد أيضاً تصحيح لصافي الربح بالعام السابق، تسويات بالفترة السابقة عن المبالغ التي تم تحميلها أو تسجيلها كطرف دائن مباشرة بالأرباح المحتجزة، وتخصيص أو رفع القيود على الأرباح المحتجزة.

وتشمل نقطة البداية في مراجعة الأرباح المحتجزة في تحليل الأرباح المحتجزة عن إجمالي العام. ويحتوي جدول المراجعة الذي يظهر هذا التحليل كجزء من الملف الدائم على وصف لكل عملية مالية تؤثر في حساب الأرباح المحتجزة.

ويتم مراجعة الجانب الدائن بالأرباح المحتجزة الذي يتعلق بصافي الربح عن العام (أو الجانب المدين الذي يتعلق بالخسارة) بمباشرة عن طريق تتبع القيد الخاص بالأرباح المحتجزة إلى رقم صافي الربح بقائمة الدخل. ويجب أن يتم تنفيذ هذا الإجراء بالطبع في وقت متأخر من المراجعة بعد إجراء كافة قيود التسوية التي تؤثر في صافي الربح.

ويتمثل الإعتبار الأهم في مراجعة الجانبين المدين والدائن بالأرباح المحتجزة بخلاف كل من صافي الربح والتوزيعات في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إدراجها. وعلى سبيل المثال، يمكن إدراج تسويات الفترة السابقة بالأرباح المحتجزة فقط إذا كانت تتفق مع متطلبات نشرات APB ونشرات FASB.

وبعدما يقتنع المراجع بأن العمليات المالية المسجلة قد تم تبويبها على نحو ملائم كعمليات مالية للأرباح المحتجزة، تشمل الخطوة الثانية في ما إذا كان تسجيل هذه العمليات قد تم بشكل صحيح. وتتوقف أدلة المراجعة الأساسية لتحديد مدى الدقة على طبيعة العمليات المالية. فإذا كان هناك متطلبات لتقييد الأرباح المحتجزة عن طريق تخصيص جانب من الأموال لايتم التصرف فيها، فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للقيود عن طريق فحص إتفاقية السند. فإذا كان هناك خسارة تم تحميلها على الأرباح المحتجزة بسبب التخلي غير المتكرر الذي يتسم بالأهمية النسبية عن مصنع، قد تتعلق الأدلة الضرورية لتحديد قيمة الخسارة في عدد مؤثر من المستندات والسجلات الخاصة بالمصنع.

وينمثل إعتبار هام اخر عند مراجعة الأرباح المحتجزة في تقييم ما إذا كان هناك عمليات مالية يجب إدراجها ولكن لم يتم إدراجها. فإذا تم الإعلان عن توزيعات للأسهم، مثلاً فإنه يجب رسملة القيمة النقدية للأسهم المصدرة بجعل الأرباح المحتجزة طرفاً مديناً وأسهم رأس المال طرفاً دائناً. وبالمثل، إذا تم تصميم قيود على الأرباح المحتجزة بالقوائم المالية، يجب أن يقيم المراجع ما إذا كان لايزال أمراً ضرورياً أن توجد القيود في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وكمثال: يجب حذف القيد على الأرباح المحتجزة من خلال تخصيص جانب من الأموال لايتم التصرف فيها عن طريق جعل الأرباح المحتجزة طرفاً دائناً بعد سداد قيمة السندات.

وينمثل الإهتمام الرئيسي في تحديد ما إذا كانت الأرباح المحتجزة قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية على نحو دقيق في مدى وجود أية قيود على سداد التوزيعات. وعادة: تحظر الإتفاقيات مع رجال البنوك، المساهمين، والدائنين الاخرين أو تحدد قيمة التوزيعات التي يمكن أن يدفعها العميل. ويجب الإفصاح عن هذه القيود في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

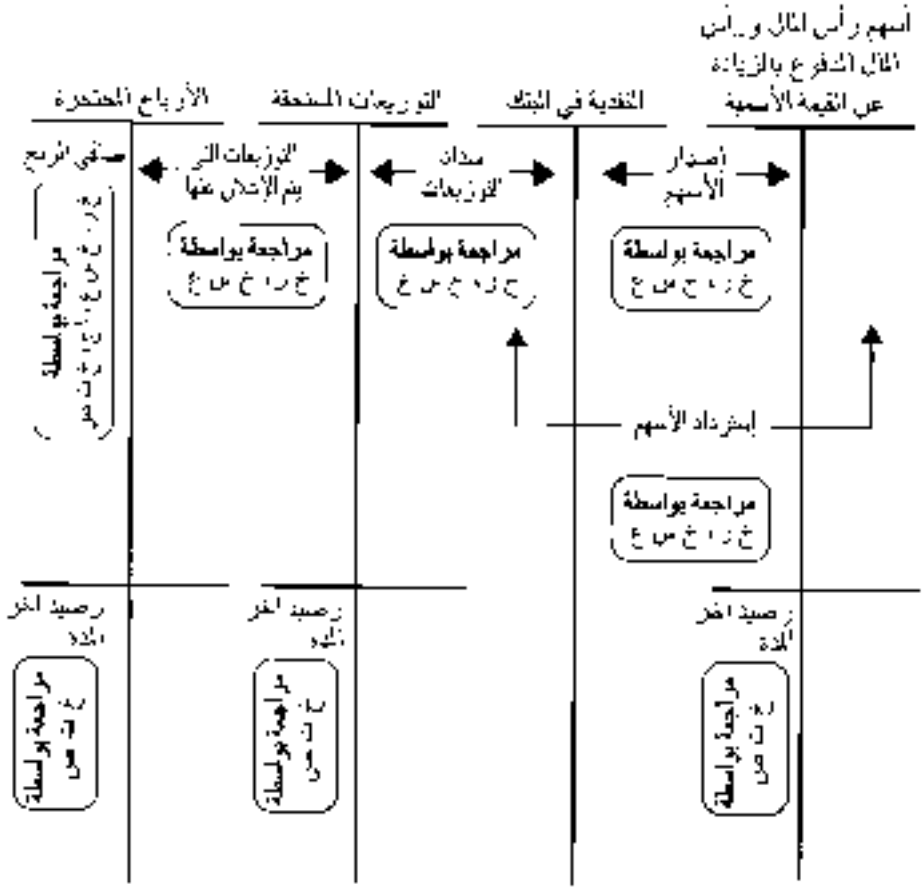
ملخص Summary

يوضح الشكل ٢٠-٧ الحسابات الرئيسية المتعلقة بحق الملكية في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وأنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها لمراجعة هذه الحسابات. ويوضح هذا الشكل أيضاً كيف يرتبط نموذج خطر المراجعة الذي تم مناقشته في الفصل الثامن بمراجعة هذه الحسابات بالدائرة.

الشكل ٢٠-٧

أنواع إختبارات المراجعة بدائرة الخيازة الرأسمالية وإعادة الدفع – حق الملكية

(أنظر الشكل ٢٠-٦ للتعرف على المحسابات)



أدلة مراجعة كافية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها	=	الإختبارات التفصيلية للأرصدة «خ ت ص»	+	الإجراءات التحليلية «أ ج»	+	الإختبارات الأساسية لتعاملات «خ ص ع»	+	إختبارات الرقابة (تشمل إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية) «خ ر»

يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المحتمل أو المقبول و « خ ك » ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{خ ر} \times \text{خ ط}}$$

المصطلحات الأساسية

دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع Capital Acquisition & Repayment Cycle. دائرة للعمليات المالية تتضمن حيازة مصادر رأس المال في صورة قروض محملة بالفائدة وحق الملكية وإعادة دفع رأس المال.

دفتر شهادات أسهم رأس المال Capital Stock Certificate Book. سجل لأسهم رأس المال التي يتم إصدارها والتي يتم شرائها طوال حياة الشركة المساهمة.

الشركة المساهمة المغلقة Closely Hold Corporation. شركة لا يتم تداول أسهمها في سوق رأس المال، ويوجد بها عدد قليل من حملة الأسهم وعمليات مالية ضئيلة، إن وجدت، لأسهم رأس المال طوال العام.

المسجل المحايد Indpendent Registar. شخص خارجي يعين من قبل الشركة المساهمة للتأكد من أن أسهمها قد تم إصدارها بما يتفق مع شروط أسهم رأس المال الموجود في النظام الأساسي بالشركة وتم الترخيص بها من قبل مجلس الإدارة، وبما يتفق مع متطلبات هيئة سوق المال الخاصة بالشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام.

أوراق الدفع Note Payable. إلتزام قانوني تجاه الدائنين، وقد يوجد ضمان لها متمثلاً في أصول أو قد لا يوجد ضمان لها.

شركة المساهمة العامة Publicly Hold Corporation. شركة تطرح أسهمها للإكتتاب العام، يوجد بها عدد كبير من حملة الأسهم وتغييرات متكررة في ملكية الأسهم.

وكيل تحويل الأسهم Stock Transfer agent. شخص خارجي يتم تكلفه من قبل الشركة المساهمة للإحتفاظ بسجلات لحملة الأسهم وعادة ما يقوم بتوزيع التوزيعات النقدية.

أسئلة للمراجعة

٢٠-١ (**الهدف ٢٠-١**) أذكر أربعة أمثلة لحسابات الإلتزامات المحملة بالفائدة التي من المتعارف عليه أن توجد بقائمة المركز المالي. ماهي الخصائص التي تتصف بها كافة هذه الإلتزامات؟ ماهو الإختلاف بينهما؟

٢٠-٢ (**الهدفين ٢٠-١، ٢٠-٢**) لماذا يتم مراجعة حسابات الإلتزامات المدرجة في دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل مختلف عن الدائنين؟

٢٠-٣ (**الهدف ٢٠-٢**) من الممارسات المتعارف عليها أن يتم مراجعة رصيد أوراق الدفع بشكل موحد مع مراجعة مصروف الفائدة والفائدة المستحقة. أشرح مزايا هذا المنهج.

٢٠-٤ (**الهدف ٢٠-٢**) ما هي أنواع الرقابة الداخلية التي يوليها المراجع إهتماما أكبر عند مراجعة أوراق الدفع؟ أشرح أهمية كل منها.

٢٠-٥ (**الهدف ٢٠-٢**) ماهي الإجراءات التحليلية الأكثر أهمية عند التحقق من أوراق الدفع؟ ماهي أنواع التحريفات التي يمكن أن يكتشفها المراجع عن طريق إستخدام هذه الإختبارات؟

٢٠-٦ (**الهدف ٢٠-٢**) لماذا يعد من الجوانب الأكثر أهمية أن يتم إجراء بحث عن أوراق الدفع غير المسجلة بالمقارنة مع أوراق القبض غير المسجلة؟ أذكر إجراءات المراجعة العديدة التي يمكن أن يستخدمها المراجع لكشف أوراق الدفع غير المسجلة.

٢٠-٧ (**الهدف ٢٠-٢**) ما هو الغرض الأساسي من تحليل مصروف الفائدة؟ وفي ضوء هذا الغرض، ماهي الإعتبارات الأساسية التي يجب أن يأخذها المراجع في إعتباره عند إجراء هذا التحليل؟

٢٠-٨ (**الهدف ٢٠-٢**) فرق بين (أ) إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات و(ب) الإختبارات التفصيلية للأرصدة لحسابات الإلتزامات في دائرة الخزينة الرأسمالية وإعادة الدفع.

٢٠-٩ (**الهدف ٢٠-٢**) أذكر نوعي القيود طويلة الأجل التي يفرضها الدائنون عادة على الشركات عند منح قروض إليهم. كيف يمكن للمراجع أن يتعرف على هذه القيود؟

٢٠-١٠ (**الهدف ٢٠-٣**) ماهي الأهداف الرئيسية لمراجعة حسابات حق الملكية؟

٢٠-١١ (**الهدفان ٢٠-٣، ٢٠-٤**) قيم العبارة التالية «بعد عقد الشركة والنظام الأساسي لها مستندات قانونية، ولذلك، لايجب أن يفحصها المراجع. فإذا مارغب المراجع في الحصول على معلومات عند هذه المستندات، يجب إستشارة محامي».

٢٠-١٢ (**الهدف ٢٠-٣**) ماهي أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية على حق الملكية؟

٢٠-١٣ (**الهدف ٢٠-٣**) كيف تختلف مراجعة حق الملكية بشركات المساهمة المغلقة عن شركات المساهمة التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام؟ ماهي الجوانب التي لايوجد فيها فروق معنوية؟

٢٠-١٤ (**الهدف ٢٠-٣**) صف واجبات كل من مسجل أسهم رأس المال ووكيل التحويل. كيف يؤثر الإستفادة من خدماتهما في الرقابة الداخلية لدى العميل؟

٢٠-١٥ (**الهدف ٢٠-٣**) ماهي أنواع المعلومات التي يمكن مصادقتها من خلال وكيل التحويل؟

٢٠-١٦ (**الهدف ٢٠-٤**) قيم العبارة التالية «تتمثل أهم إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها للتحقق من التوزيعات عن العام في مقارنة عينة عشوائية من شيكات التوزيع المنفذة مع قائمة التوزيعات التي تم إعدادها من قبل الإدارة في تاريخ تسجيل التوزيعات».

٢٠-١٧ (**الهدف ٢٠-٤**) إذا قام وكيل التحويل بتوزيع التوزيعات بالنيابة عن العميل، أشرح كيف تتأثر مراجعة التوزيعات المعلن عنها والتوزيعات المدفوعة بذلك. ماهي إجراءات المراجعة الضرورية للتحقق من التوزيعات المدفوعة عندما يتم إستخدام وكيل للتحويل؟

٢٠-١٨ (**الهدف ٢٠-٤**) ما الذي يجب التركيز عليه بشكل أساسي عند مراجعة حساب الأرباح المحتجزة؟ فسر إجابتك.

٢٠-١٩ (**الهدفان ٢٠-٣، ٢٠-٤**) أشرح العلاقة بين مراجعة حق الملكية وحساب ربحية السهم. ماهي إعتبارات المراجعة الرئيسية الخاصة بالتحقق من رقم ربح السهم؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٠-٢٠ (الهدف ٢٠-٢) تتعلق أسئلة الإختيار المتعدد التالية بالإلتزامات المحملة بالفائدة. أختر الإجابة الأمثل:

أ - يجب أن يتضمن برنامج مراجعة الديون طويلة الأجل خطوات تمكن المراجع من:

(١) التحقق من وجود حملة السندات. (٢) فحص أية وثيقة لضمان السند.

(٣) فحص الملف الرئيسي للدائنين. (٤) فحص الجانب الدائن في حساب فائدة السند.

ب - خلال السنة التي تتم المراجعة عنها، أصدرت الشركة سندات خاصة بقيمة نقدية كبيرة. أي من الإجراءات التالية يمثل الخطوة الأهم في برنامج المراجع الذي يهدف إلى مراجعة السندات؟

(١) مصادقة من أصدر السندات بشأن قيمة السندات المصدرة.

(٢) التتبع من النقدية المحصلة نتيجة الإصدار إلى السجلات المحاسبية.

(٣) فحص سجلات السندات التي يتم الإحتفاظ بها لدى وكيل التحويل.

(٤) إعادة حساب تكلفة الفائدة السنوية والعائد الفعلي.

جـ - منذ عدة سنوات مضت، ضمنت شركة Conway, Inc قرضاً برهن عقار. أي من إجراءات المراجعة التالية يتم تنفيذه على نحو أكثر إحتمالاً بواسطة المراجع الذي يقوم بمراجعة رصيد الرهن؟

(١) فحص الشيكات الملغاة بالعام الحالي.

(٢) فحص جدول إستهلاك الرهن.

(٣) فحص السجلات العامة لحق الحجز على الأرصدة.

(٤) إعادة حساب مصروف فائدة الرهن.

٢٠-٢١ (الأهداف ٢٠-٢، ٢٠-٣، ٢٠-٤) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة الحسابات في دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع. أختر الإجابة الأمثل.

أ - خلال مراجعة شركة طرحت أسهمها للإكتتاب العام، حصل المراجع على مصادقة كتابية بشأن العمليات المالية للسندات من:

(١) حملة السندات. (٢) محامي العميل.

(٣) المراجعون الداخليون. (٤) أمناء الإستثمار.

ب - يجب أن يحتوي برنامج مراجعة حساب الأرباح المحتجزة على خطوة للتحقق من:

(١) القيمة السوقية المستخدمة لتحميل حساب الأرباح المحتجزة بتجزئة الأسهم بنسبة ٢ لكل سهم واحد.

(٢) الموافقة على تسوية رصيد أول المدة نتيجة تخفيض رصيد المدينين.

(٣) الترخيص بكل من التوزيعات النقدية وتوزيعات الأسهم.

(٤) الربح أو الخسارة الناتجة عن التخلي عن أسهم الخزانة.

حـ - عندما لا يتم توظيف وكيل محايد لتحويل الأسهم وتقوم الشركة المساهمة بنفسها بإصدار الأسهم والإحتفاظ بسجلات الأسهم، يجب أن يتم ما يلي لشهادات الأسهم الملغاة.

(١) الشطب لمنع إعادة إصدارها وإرفاقها مع الوصولات المتعلقة بها.

(٢) عدم الشطب، ولكن يتم فصلها عن شهادات الأسهم الأخرى والإحتفاظ بها في ملف الشهادات الملغاة.

(٣) إتلافها لمنع إعادة إصدار شهادات مزورة.

(٤) شطبها وإرسالها إلى سكرتير الولاية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٢٠-٢٢ (**الهدف -٢-٢**) عادة ماتوجد الأسئلة من ١ إلى ٦ في قائمة الإستقصاء المعيارية للرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية على أوراق الدفع. وعندما يتم إستخدام القائمة لدى العميل، تشير الإجابة بنعم إلى إمكانية وجود الرقابة، بينما تشير الإجابة بلا إلى إحتمال وجود قصور بالرقابة الداخلية.

١ - هل يتم التعرف على الإلتزامات الخاصة بأوراق الدفع فقط بعدما يوجد ترخيص كتابي من مسئول مناسب بالشركة؟

٢- هل يتم الإحتفاظ بملف رئيسي لأوراق الدفع؟

٣- هل يقوم شخص اخر بخلاف من يوافق على إصدار أوراق الدفع الجديدة أو بالتعامل مع النقدية بالإحتفاظ بالملف الرئيسي لأوراق الدفع؟

٤- هل يتم إلغاء والإحتفاظ بأوراق الدفع التي يتم سداد قيمتها في ملفات الشركة؟

٥- هل يتم إجراء تسوية دورية للملف الرئيسي لأوراق الدفع مع أوراق الدفع الفعلية بواسطة شخص اخر بخلاف من يحتفظ بالملف الرئيسي؟

٦ هل يتم إعادة حساب كل من مصروف الفائدة والفائدة المستحقة بصفة دورية بواسطة شخص لايقوم بتسجيل العمليات المالية للفائدة؟

المطلوب

أ - أذكر الغرض من كل نوع للرقابة في كل سؤال مما سبق.

ب في كل سؤال مما سبق، عرف نوع التحريف بالقوائم المالية الذي يمكن أن يحدث في حالة عدم فعالية الرقابة.

حـ - في كل تحريف محتمل بالجزء «ب»، أذكر إجراء المراجعة الذي يمكن أن يستخدم لتحديد مدى وجود التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية.

٢٠-٣ (الهدف ٢٠-٢) فيما يلي إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها على نحو متكرر للتحقق من السندات التي تم اصدارها في السنوات السابقة:

١ الحصول على نسخة من إتفاقية السندات وفحص الشروط الهامة بها.

٢ – تحديد مدى تنفيذ كل شرط في إتفاقية السندات.

٣ – تحليل الحسابات التالية بالأستاذ العام: مصروف الفائدة، السندات، علاوة إصدار السندات التي لم يتم إهلاكها أو خصم اصدار السندات الذي لم يتم إهلاكه.

٤ – إختبار العمليات الحسابية التي أجراها العميل لكل من مصروف الفائدة، علاوة إصدار السندات التي لم يتم إهلاكها أو خصم إصدار السندات الذي تم يتم إهلاكه، الفائدة المستحقة، والسندات.

٥ الحصول على مصادقة من حامل السند.

المطلوب

أ – تحديد الهدف من كل إجراء من إجراءات المراجعة السابقة.

ب ذكر الشروط التي يجب أن ينتبه المراجع إليها عند فحص إتفاقية السندات.

جـ – في كل شرط من الشروط المذكورة بالجزء «ب»، كيف يستطيع المراجع أن يحدد مدى تحقق الشرط.

د – أشرح لم يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من خصم إصدار السندات الذي لم يتم إهلاكه أو علاوة إصدار السندات التي لم يتم إهلاكها.

هـ – أذكر المعلومات التي يجب طلبها عند إرسال مصادقة إلى حامل السند.

٢٠-٢٤ (الهدف ٢٠-٢) عند إجراء المراجعة في شركة مساهمة قامت بإصدار سندات، تم فحص عقد ضمان السند و الحصول على مصادقة من أمين الإستثمار.

المطلوب

أذكر ثمانية جوانب تهم المراجع ويمكن له أن يكتشفها إما في العقد أو من خلال المصادقة التي يحصل عليها من أمين الاستثمار. أشرح باختصار السبب وراء اهتمام المراجع بكل عنصر من هذه العناصر*.

٢٠ ٢٥ (الهدف ٢٠-٢) تعد شركة Fox عميلاً من الشركات الصناعية متوسطة الحجم التي تقوم منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعتها لعدة سنوات. ويتمثل الدين الوحيد المحمل بالفائدة في شركة Fox في أوراق دفع قيمتها ٢٠٠٠٠٠ وهي موجودة لدى البنك وتمثل إلتزاما طويل الأجل. وتم إصدار أوراق الدفع منذ ٣ سنوات مضت وسيحل موعد إستحقاقها بعد ٦ سنوات أخرى. وشركة Fox شركة رابحة جداً، ولاتحتاج بشدة إلى تمويل إضافي، ويوجد بها رقابة داخلية ممتازة على تسجيل العمليات المالية للقروض وتكاليف الفائدة المرتبطة بها.

المطلوب

أ – صف المراجعة التي تعتقد بأنها ضرورية لحسابات أوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها في مثل هذه الظروف.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

ب- كيف يمكن أن تختلف إجابتك إذا لم تكن شركة Fox رابحة، وتحتاج بشدة لتمويل إضافي ويوجد بها رقابة داخلية ضعيفة؟

٢٠ ٢٦ (الهدف ٢٠-٢) يتكون رصيد آخر المدة بالاستاذ العام لأوراق الدفع الذي يبلغ ١٨٦٠٠٠ دولار بشركة Sterling الصناعية من ٢٠ ورقة دفع تخص ثمانية مستفيدين مختلفين.

وتتراوح فترة بقاء أوراق الدفع من ٣٠ يوماً إلى سنتين، وتتراوح القيم بها من ١٠٠٠ دولار إلى ١٠٠٠٠ دولار. وفي بعض الحالات تم إصدار أوراق الدفع مقابل الحصول على قروض نقدية، كما تم إصدارها في حالات أخرى مباشرة إلى الموردين لحيازة مخزون أو معدات. ويعد إستخدام التمويل قصير الأجل نسبياً أمراً ضرورياً لأن كافة الممتلكات الموجودة حالياً قد تم رهنها للحصول على رهن. وبالرغم من ذلك، مازال هناك عجز خطير في النقدية.

وتتسم إجراءات مسك الدفاتر الخاصة بأوراق الدفع بعدم الجودة، مع الأخذ في الإعتبار العدد الكبير من العمليات المالية الخاصة بالقروض. ولايوجد ملف رئيسي لأوراق الدفع أو تحقق داخلي لأرصدة آخر المدة. ومع ذلك، يتم الاحتفاظ بسجلات أوراق الدفع بواسطة سكريتر لايحق له ان يتعامل مع النقدية.

ويتم تنفيذ المراجعة بواسطة نفس منشأة المراجعة لعدة سنوات. وفي العام الحالي، تم تنفيذ الإجراءات التالية للتحقق من أوراق الدفع:

١- الحصول على قائمة بأوراق الدفع من العميل، جمع أرصدة أوراق الدفع بالقائمة، وتتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام.
٢- فحص الصورة المزدوجة من كافة أوراق الدفع المدرجة بالقائمة. وإجراء مقارنة لأسم المقرض، القيمة، وتاريخ الاستحقاق في الصور مع ماهو مدرج بالقائمة.
٣- الحصول على مصادقات من كافة المقرضين الذين تخصهم أوراق دفع بالقائمة. ويجب أن تحتوي القائمة على تاريخ إستحقاق القرض، القيمة، والفائدة المستحقة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
٤- إعادة حساب الفائدة المستحقة لكافة أوراق الدفع بالقائمة. ويتم الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد مدى صحة الفائدة المستحقة من الصورة المزدوجة لورقة الدفع. ويتم بعد ذلك جمع قيم الفائدة المستحقة وتتبعها إلى الرصيد في الاستاذ العام.

المطلوب

أ- ما الذي يجب أن يتم التركيز عليه عند التحقق من أوراق الدفع في مثل هذا الموقف؟ أشرح.

ب- أذكر الغرض من كل إجراء من إجراءات المراجعة السابق ذكرها.

جـ- تقييم ما إذا كان هناك ضرورة لتنفيذ كل إجراء من إجراءات المراجعة الأربعة السابق ذكرها. فيم حجم العينة لكل إجراء.

د- أذكر إجراءات المراجعة الأخرى التي يجب تنفيذها لمراجعة أوراق الدفع في هذه الظروف.

٢٠-١٧ (الهدف ٢٠ - ٢) تم إستخلاص الجوانب التالية من إتفاقية إصدار السندات. وتتضمن الإتفاقية أن عدم الإلتزام بأي شرط من شروط الإتفاقية سيؤدي تلقائياً إلى تقديم تاريخ الإستحقاق الخاص بالقرض إلى التاريخ الذي حدث فيه عدم الإلتزام (التاريخ المعتاد ٢٠ عاماً). أذكر أية خطوات

للمراجعة أو متطلبات للتقرير التي ترى أنه يجب تطبيقها أو تتعلق بكل جانب مما يلي:

أ - ستسعى الشركة المدينة إلى الإحتفاظ بنسبة رأس المال العامل لتكون ٢ إلى ١ في كل الأوقات، وإذا حدث في أي عام مالي أن قلت الشركة في الإحتفاظ بالنسبة المذكورة، سيتم تقييد مايحصل عليه أعضاء الإدارة في العام المالي التالي إلى مبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار كإجمالي. والمقصود برجال الإدارة كل من رئيس مجلس الإدارة، الرئيس، كافة نواب الرئيس وأمين الصندوق.

ب - يجب أن تؤمن الشركة المدينة على كافة الممتلكات المقدمة كضمان للحصول على الدين ضد الحريق وفقاً لنسبة ١٠٠٪ من قيمتها الفعلية. ويجب أن يتم حفظ بوالص التأمين الخاصة بهذا النوع من الحماية لدى أمين الاستثمار.

حـ- يجب أن تقوم الشركة المدينة بسداد كافة الضرائب القانونية المقدرة على الممتلكات المقدمة كضمان للحصول على القرض في الحدود الزمنية التي قررها القانون للسداد بدون توقيع عقوبات، كما يجب أن تودع الشركة المدينة فواتير الضرائب التي تم إستلامها أو أي دليل معادل لها على السداد لدى نفس أمين الاستثمار.

د - يجب إيداع مبلغ من المال يتم تحديده بواسطة الشركة المدينة لدى أمين الإستثمار وفقاً لدفعات نصف سنوية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار، ويقوم أمين الإستثمار وفقاً لإختياره بشراء سندات من هذا الإصدار من المبلغ الذي تم إيداعه لديه.*

٢٠ - ٨ (**الهدف ٢٠ - ٢**) حصلت شركة Redford على قرض بمبلغ ٢٦٠٠٠٠٠ دولار في ١٥ يونيو ١٩٩٧ عن طريق تقديم مبنى المصنع الوحيد الذي تملكه الشركة والأرض التي يقف عليها المبنى كضمان، وسيتم رهن المبنى والأرض لمدة ٢٠ عاماً. وفي كل شهر تال للحصول على القرض ورهن المبنى والأرض، سيتم سداد مبلغ ٢٠٠٠٠ دولار إلى المقترض. وأنت الآن المسئول عن مراجعة السنة الحالية لدى شركة Redford، وسيتم إصدار قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وسبق أن قامت منشأة المحاسبة التي تعمل فيها بمراجعة هذه الشركة، ولكن هذه هي المرة الأولى التي ترهن فيها شركة Redford أحد ممتلكاتها.

المطلوب

أ - أشرح لماذا يكون من المرغوب فيه أن يتم إعداد ورقة عمل بالملف الدائم بخصوص الرهن. ماهو نوع المعلومات التي يجب إدراجها في ورقة العمل؟

ب - إشرح لماذا يجب أن يتم مراجعة كل مايلي معا: القروض مقابل الرهن، مصروف الفائدة، والفائدة المستحقة.

حـ- أذكر إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها عادة للتحقق من رهن الممتلكات للحصول على قرض، ورصيد حسابات القرض المقدم مقابل رهن الممتلكات والفائدة المستحقة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، ورصيد مصروف الفائدة عن سنة ١٩٩٧.

٢٠ - ٢٩ (**الهدفان ٢٠ - ٣، ٢٠-٤**) تمثل العناصر من ١ إلى ٦ الأسئلة المتعارف عليها في قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية التي يستخدمها المراجعون للتوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية على حق الملكية. وعندما يتم إستخدام قائمة الإستقصاء لدى العميل، تشير الإجابة بنعم إلى إمكانية وجود

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الرقابة الداخلية، بينما تشير الإجابة بلا إلى إمكانية وجود القصور في الرقابة الداخلية:

١ – هل تستخدم الشركة خدمات مسجل مستقل أو وكيل تحويل؟
٢ – هل يتم الترخيص بإصدار الأسهم وإلغائها من قبل مجلس الإدارة؟
٣ – في حالة عدم إستخدام مسجل محايد أو وكيل تحويل:
(أ) هل توجد رقابة مناسبة على الشهادات التي لم يتم إصدارها؟
(ب) هل يتم إتلاف الشهادات الملغاة لمنع إعادة إستخدامها؟
٤ – هل يتم تسوية كل من الملفات الرئيسية للأسهم العادية ودفاتر شهادات الأسهم بصفة دورية مع الأستاذ العام بواسطة شخص مستقل؟
٥ هل يتم إستخدام وكيل تحويل محايد لتوزيع التوزيعات؟ إذا لم يكن يتم ذلك، هل يتم الإحتفاظ بحساب سلفة للتوزيعات؟
٦ هل يتم الترخيص بإجراء كافة القيود التي تؤثر على حسابات حق الملكية من قبل مسئول ملائم بالشركة؟

المطلوب

أ - في كل سؤال مما سبق، أذكر الهدف من الرقابة.

ب - في كل سؤال مما سبق، عرف التحريفات التي يحتمل وقوعها بالقوائم المالية في حالة عدم فعالية الرقابة.

حـ – في كل تحريف من التحريفات المحتملة أو المقبولة بالجزء «ب»، أذكر إجراء المراجعة الذي يمكن أن يستخدمه المراجع لتحديد ما إذا كان هناك تحريف يتسم بالأهمية النسبية قد وقع فعلاً.

٢٠ – ٣٠ (الهدفان ٢٠–٣، ٢٠–٤) يتم تنفيذ إجراءات المراجعة التالية على نحو متكرر بواسطة المراجعين للتحقق من حق الملكية:

١ – فحص عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها للتعرف على الجوانب التي تتعلق بحق الملكية.
٢ – فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة عن السنة للتعرف على الموافقات التي تتعلق بحق الملكية.
٣ – تحليل كافة حسابات حق الملكية عن السنة وتوثيق طبيعة أية تغيرات تم سجلها في كل حساب.
٤ – المحاسبة عن كافة أرقام الشهادات في دفتر أسهم رأس المال والخاصة بكافة الأسهم التي يحوزة المساهمين فعلاً.
٥ – فحص دفتر شهادات الأسهم للتعرف علي الأسهم التي تم إلغائها.
٦ إعادة حساب ربح السهم.
٧ – فحص شروط الدين والشهادات التي تتعلق بأفضلية السيولة، التوزيعات المتأخرة، والقيود على سداد التوزيعات أو إصدار الأسهم.

المطلوب

أ – ذكر الهدف من كل إجراء من إجراءات المراجعة السبع السابقة.
ب – ذكر نوع التحريفات التي يمكن أن يكتشفها المراجع عن طريق إستخدام كل إجراء من إجراءات

المراجعة السابقة.

٢٠ - ٣١ (**الهدف ٢٠-٣، ٢٠-٤**) تقوم الآن بمراجعة شركة مساهمة لم يتم مراجعة دفاترها من قبل بواسطتك. ويتوافر للشركة سجل مستقل ووكيل تحويل محايد للتعامل مع أسهم رأس المال الخاصة بها. ويحتفظ وكيل التحويل بسجل لحملة الأسهم ويتحقق السجل من عدم وجود إصدارات زائدة للأسهم. ويجب أن يوقع الإثنان حتى تصبح الشهادات صالحة.

واقترح أن يتم الحصول على مصادقات من كل من وكيل التحويل والسجل للتعرف على عدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. فإذا إتفقت هاتين المصادقتين مع الدفاتر، لا يتم تنفيذ أي عمل إضافي يتعلق برأس المال.

إذا كنت توافق على أن الحصول على المصادقات كما هو مقترح يعد كافياً في هذه الحالة، فلم تبرير الذي يتناسب مع موقفك. وإذا كنت لا ترى ذلك، أذكر بالتحديد كافة الخطوات الإضافية التي ستقوم بها وأشرح أسباب قيامك بذلك.*

٢٠ ٣٢ (**الهدف ٢٠-٤**) شركة Rico هي شركة مساهمة متوسطة الحجم لتجارة الجملة في مجال منتجات النفاثة، يوجد بها ٤٠٠٠ سهم بحوزة المساهمين فعلاً الذين يبلغ عددهم ٢٥ مساهم تقريباً. ونظراً لكون التي يمر بها عدد كبير من المساهمين المتقاعدين ونجاح الشركة؛ قررت الإدارة أن يتم سداد التوزيعات ست مرات في السنة. وتتنوع قيمة التوزيع لكل سهم الذي يتم سداده كل شهرين بناء على الأرباح، ولكن عادة ما تبلغ القيمة مابين ٥ دولار و٧ دولار للسهم. ويعد رئيس إدارة المحاسبة مساهماً أيضاً، ويقوم بإعداد شيكات التوزيعات، تسجيل الشيكات في يومية التوزيعات، وتسوية حساب البنك. وتتمثل أنواع الرقابة الهامة في التوقيع على الشيكات يدوياً من قبل الرئيس وإستخدام حساب سلفة البنك للتوزيع.

ويتحقق المراجع من التوزيعات عن طريق الإحتفاظ بجدول يحتوي على الأسهم الإجمالية لأسهم رأس المال والأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً بأوراق العمل الدائمة. ويتم ضرب القيمة الإجمالية للأسهم التي بحوزة المساهمين فعلاً في التوزيع المرخص به للسهم الواحد في محاضر الإجتماعات للتوصل إلى إجمالي التوزيع الحالي. ويتم مقارنة هذا التوزيع مع مبالغ إيداعه في حساب سلفة التوزيع. ونظراً لأنه لا يتم تحويل الأسهم على نحو متكرر، فإنه من الممكن أن يتم التحقق من التوزيعات المسددة عن إجمالي العام في وقت قصير نسبياً.

المطلوب

أ - تقييم منفعة المنهج الذي اتبعه المراجع للتحقق من التوزيعات في هذا الموقف. يجب أن يتضمن تقييمك أوجه القوة وأوجه الضعف في المنهج المستخدم.

ب - أذكر إجراءات المراجعة الأخرى التي يجب تنفيذها للتحقق من التوزيعات في هذا الموقف. أشرح الغرض من كل إجراء.

٢٠ - ٣٣ (**الهدف ٢٠-٤**) كلفت بالقيام بمراجعة القوائم المالية لشركة Pate عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. ولم يتم مراجعة القوائم المالية ودفاتر هذه الشركة من قبل أي مراجع في السنوات السابقة.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

وظهرت عناصر حق الملكية في قائمة المركز المالي لشركة Pure في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ على النحو التالي:

حق الملكية	
أسهم رأس المال - ١٠٠٠٠٠ سهم مرخص بها بقيمة إسمية ١٠ دولار	
للسهم؛ تم إصدار ٥٠٠٠٠ سهم بحوزة المساهمين فعلاً	٥٠٠٠٠٠
رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية للأسهم	٣٢٥٨٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٧٣٢٠٠
إجمالي حق الملكية	١٢٩٩٠٠٠

وكان قد تم تأسيس شركة Pure في عام ١٩٨٨. ويوجد بالشركة عشرة مساهمين وتقوم الشركة نفسها بمهام السجل و وكيل التحويل. ولاتوجد عقود سارية للإكتتاب في رأس المال.

المطلوب

أ – إعداد برنامج مراجعة تفصيلي لمراجعة الحسابات الثلاث الظاهرة في قسم حق الملكية بقائمة المركز المالي بشركة Pure (لاتضمن التحقق من نتائج العمليات التشغيلية الخاصة بهذا العام في برنامج المراجعة).

ب – بعدما تتم مراجعة كافة الأرقام الأخرى في قائمة المركز المالي، قد يتضح أن رقم الأرباح المحتجزة يمثل رقماً يؤدي إلى وجود التوازن ولايتطلب إجراء تحقق إضافي. لماذا يقوم المراجع بالتحقق من الأرباح المحتجزة كما يقوم بالتحقق من الأرقام الأخرى في قائمة المركز المالي؟ ناقش ذلك. *

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

الفصل الحادي والعشرون:
مراجعة الأرصدة النقدية
Audit of Cash Balances

يتوقع المجتمع الكثير من المراجعين

كان Bert Sampson يشغل موقع المدير المالي في شركة Pardoe الصناعية، في الفترة من ١٩٨٩ إلى ١٩٩٤ حصل Bert لنفسه على علاوة إضافية قدرها ٢ مليون دولار، وقام بذلك عن طريق تحويل أموال من الحساب العام، كتابة شيكات لنفسه من حساب الأجور، إتلاف الشيكات عندما يتم إستلامها من البنك، وإجراء قيود على نحو مباشر بملفات الحاسب الإلكتروني بالشركة لتغطية السرقة. وكان Bert قادراً على القيام بذلك لأنه كان مكلفا بكافة إجراءات الرقابة على التشغيل المحاسبي للشركة تقريبا.

وكان المراجع Jack Baker الذي يعمل في شركة المحاسبة Tramenier And Baker يقوم بمهام شريك المراجعة المسئول عن مراجعةشركة Pardoe منذ أن بدأت الشركة في العمل. وعلى الرغم من الصغر النسبي للشركة ومحدودية الفصل بين الواجبات، إكتشف Baker أن بالشركة بيئة جيدة للرقابة في ضوء وجود إدارة قوية، أفراد أكفاء، نظام جيد للموازنة والتقرير، وإجراء تسويات ضئيلة طوال تاريخ المراجعة بالشركة. وبالتالي، قام Baker بتقييم خطر الرقابة عند الحد الأقصى واستخدم منهج الإختبارات الأساسية في المراجعة. وقام Baker بتطبيق الإختبارات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية على القوائم المالية في نهاية العام. ولم يستخدم إختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية للعمليات.

ونظرا لفقد Sampson لمبلغ ٢ مليون دولار لعدم وجود تأمين بشركة Pardoe ضد خيانة الأمانة، رفعت شركة Pardoe دعوى ضد منشأة المحاسبة Tramenier and Baker، بسبب الخسارة مع الأدعاء بأن منشأة المحاسبة إنتهكت العقد. ودافع Baker بأنه أدى المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

وقامت المحاكمة بناء على شهادة إثنين من الخبراء. وأشار الشاهد الخاص بالشركة الى أنه على الرغم من إتباع المراجعين لمنهج الإختبارات الأساسية في المراجعة، إلا أنهم كانوا يستطيعون إدراك أن الفرصة توافرت للمدير المالي Sampson لإرتكاب السرقة، وكانو يستطيعون توسيع المراجعة وإكتشاف ذلك.

وأشار شاهد الدفاع إلى أن منهج بناء على الإختبارات الأساسية مسموح به من قبل معايير المراجعة المتعارف عليها. وإلى أن Sampson قام بالتلاعب في الدفاتر بشكل جيد لدرجة أن الإجراءات الأساسية بحسابات الأجور المختلفة لم توضح وقوع السرقة. ونظرا لعدم وجود مؤشرات تنمش في "أعلام حمراء" تدعوا المراجعين إلى تمديد إختباراتهم، فإنه تم تنفيذ المراجعة بوضوح على نحو مرضي.

وخلال الشهادة، أشار كلا الخبيرين إلى فقرات من معايير المراجعة المتعارف عليها. وفي بعض الحالات كان الخبيران يستعينان بنفس الفقرات لتدعيم وجهات النظر المتعارضة. وبالإضافة إلى شهادة الخبيرين، شهد العديد من هيئة المراجعين أيضا خلال المحاكمة. وكانوا جميعا على قدر كبير من التعليم، الذكاء، المعرفة، ومثيرين للإعجاب.

وأدان المحلفون المراجعين، وتم مطالبة منشأة المحاسبة بسداد ما يقرب من ٢,٣ مليون دولار نتيجة الضرر. وعندما سئل المحلفون عن قرارهم هذا، أشاروا إلى أنهم غير ملمين تماما بالطبيعة الفنية للجدال الذي سار بين الخبيرين عند تقديمها للشهادة، ولكن كان واضحا لهم أن الأفراد الذين قاموا بأداء المراجعة يتسمون بالذكاء الشديد والكفاءة العالية. وبالتالي، شعر أعضاء هيئة المحلفين أن المراجعين تتوافر لديهم بالتأكيد القدرة على اكتشاف السرقة وأن الحقيقة تتمثل في أنهم لم يقصدوا أن المراجعين لم يقوموا بعملهم على الوجه الملائم.

* * * *

تعد مراجعة الأرصدة النقدية الجانب الأخير الذي يتم دراسته في المراجعة لأن الأدلة التي يتم تجميعها عن الأرصدة النقدية تعتمد بشكل كبير على نتائج الإختبارات في كافة دوائر العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، إذا توفر لدى المراجع بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتنفيذ كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات في دائرة الخزانة والمدفوعات إعتقاد بأنه من الملائم أن يتم تخفيض خطر الرقابة إلى مستوى أدنى، يمكن للمراجع أن يخفض الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالنقدية. وإذا توصل المراجع إلى إعتقاد بأنه يجب رفع خطر الرقابة، يجب القيام بإختبار مكثف في نهاية العام.

أنـــواع حســـابات النقـــدية Types Of Cash Accounts

من الضروري أن يتم التعرف على الأنواع المختلفة من حسابات النقدية لإختلاف منهج المراجعة الذي سيتم تطبيقه على كل منها. وفيما يلي الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية.

الهدف ١٢-١ : وصف الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية بالوحدات الإقتصادية

حساب النقدية العام General Cash Account

يعد الحساب العام هو النقطة المحورية للنقدية بكافة المنظمات، حيث تمر به من الوجهة العملية كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية. وعادة ما يتم سداد كافة المدفوعات النقدية الخاصة بدائرة الخزانة والمدفوعات من هذا الحساب، ويتم إيداع كافة المتحصيلات النقدية من دائرة المبيعات والتحصيل في هذا الحساب. أضف إلى ذلك، يتم إجراء كافة الإيداعات والمدفوعات المتعلقة بكافة الحسابات النقدية الأخرى من خلال حساب النقدية العام. ويوجد بمعظم الشركات الصغرى حساب واحد فقط للبنك وهو حساب النقدية العام.

حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account

كوسيلة لتحسين الرقابة الداخلية، تخصص معظم الشركات حسابا منفصلا لسلفة البنك عند سداد الأجور للعاملين. ويتم الإحتفاظ في حساب سلفة الأجور برصيد ثابت مثل ١٠٠٠ دولار في حساب منفصل بالبنك. وقبل أن يتم حلول كل فترة للسداد مباشرة، يتم سحب شيك واحد على حساب النقدية العام لإيداع القيمة الإجمالية لصافي الأجور في حساب الأجور. وبعدما يتم صرف كافة شيكات الأجور المدرجة في حساب سلفة الأجور، يجب أن يبلغ الرصيد في حساب البنك ١٠٠٠ دولار. وبذلك تتمثل الإيداعات في هذا الحساب في الأجور الأسبوعية أو الأجور التي يتم دفعها مرتين شهريا فقط، بينما تتمثل المدفوعات في الشيكات المدفوعة إلى العاملين. وبالتالي يمكن أن يؤدي إستخدام حساب سلفة الأجور بالشركات التي يوجد بها عدد كبير من العاملين إلى تحسين الرقابة الداخلية وتخفيض الوقت الذي يجب أن يتم فيه تسوية حسابات البنك.

حساب البنك بالفروع Branch Bank Account

في حالة وجود شركة لها فروع في مواقع متعددة، فإنه من المعتاد أن يتم تخصيص حساب بنك منفصل في كل فرع. ويعد وجود حسابات البنك بالفروع أمرا مفيدا في بناء علاقات عامة مع المجتمعات المحلية كما أنها تمكن من تركز العمليات التشغيلية على مستوى الفرع.

وفي معظم الشركات، يتم تخصيص حساب منفصل للبنك لكل من الإيداعات والمدفوعات الخاصة بكل فرع، ويتم ارسال الزيادة في النقدية دوريا إلى الحساب العام للبنك في المقر الرئيسي وفي هذه الحالة يشبه الحساب في الفرع الحساب العام، ولكنه يعد على مستوى الفرع.

كما يوجد نوع آخر مختلف من حساب الفرع يتكون من حساب للبنك للمتحصيلات وآخر منفصل للمدفوعات. ويتم إيداع كافة المتحصلات في حساب البنك ويتم تحويل الإجمالي دوريا إلى الحساب العام. ويتم التعامل مع حساب المدفوعات على أساس السلفة، ولكن بشكل مختلف عن حساب سلفة الأجور. ويتم الإحتفاظ برصيد ثابت في حساب السلفة، ويستخدم أفراد الفرع المرخص لهم بذلك هذه الأموال وفقا لإختيارهم طالما يتم الدفع في إطار سياسة الشركة. وعندما يتم إستنفاد الرصيد النقدي، يتم مخاطبة المركز الرئيسي ويتم التعويض إلى حساب الفرع من الحساب العام بعد إقرار الموافقة على النفقات. ويؤدي إستخدام حساب سلفة بنك الفرع إلى تحسين الرقابة على المتحصيلات والمدفوعات.

صندوق سلفة النقدية النثرية Imprest Petty Cash Fund

لايمثل صندوق النقدية النثرية من الوجهة الفعلية حسابا للبنك، ولكنه يشبه إلى حد بعيد الإيداع النقدي لتحقيق غرض خاص. حيث يتم إستخدامه في عمليات الحيازة التي يتم دفع مبالغ نقدية صغيرة بها على نحو مريح وسريع بدلا من إستخدام الشيكات، أو يتم إستخدامه لسداد شيكات الأجور نقدا أو دفع مبالغ نقدية للأفراد بالشركة على نحو أكثر راحة. ويتم التعامل مع حساب السلفة النقدية وفق نفس الأسس الخاص بحساب سلفة بنك الفرع، ولكن تتسم عادةقيم النفقات بالصغر الشديد. وتمثل المصروفات التي يتم عادة دفعها من هذا الصندوق في توريدات مكتبية ذات قيمة ضئيلة، طوابع، والمساهمات الصغيرة إلى الجهات الخيرية المحلية. وعادة لا يجاوز حساب النقدية النثرية بضع مئات من الدولارات وقد لا يتم إستعاضة الرصيد أكثر من مرة واحدة أو مرتين في كل شهر.

العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents

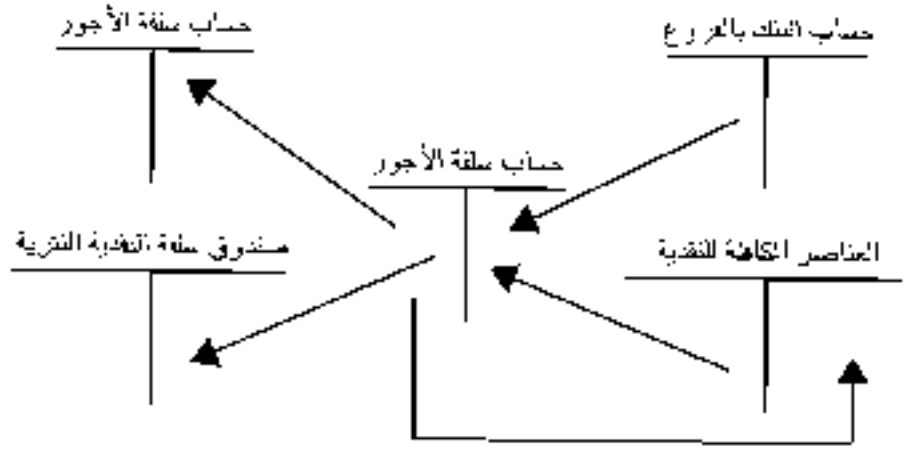
يتم عادة إستثمار الزيادة في النقدية المتجمعة خلال أجزاء معينه في دائرة التشغيل والتي ستظهر الحاجة إليها على نحو مناسب في المستقبل القريب في عناصر مكافئة للنقدية المائلة تتسم بقصر الأجل. وتشمل الأمثلة كل من الودائع الرسمية، شهادات الإيداع، وصناديق سوق المال. ويتم إدراج العناصر المكافئة للنقدية، التي تتسم قد بالأهمية النسبية المرتفعة، بالقوائم المالية كجزء من حساب النقدية فقط إذا كانت تمثل إستثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة إلى قيم معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة مع وجود خطر ضئيل للتغير في القيمة نتيجة التغيرات في معدل الفائدة. ولا تعد كل من الأسهم القابلة للتداول والإستثمارات المحملة بالفائدة جزءا من العناصر المكافئة للنقدية.

ملخص. يوضح الشكل ٢-١ العلاقة بين حساب النقدية العام وباقي حسابات النقدية. وتنشأ كافة التعاملات النقدية عن أو يتم إيداعها في حساب النقدية العامة. وسيركز هذا الفصل على ثلاثة أنواع من الحسابات: حساب النقدية العام، حساب سلفة البنك للأجور، وصندوق سلفة النقدية النثرية. وتتشابه الحسابات الأخرى مع هذه الحسابات الثلاثة وبالتالي لا توجد ضرورة لمناقشتها.

النقدية في البنك ودوائر العمليات
Cash In The Bank And Transaction Cycles

الهدف التعليمي ٢١-٢ : وصف العلاقة بين النقدية في البنك ودوائر العمليات المختلفة

الشكل ٢١ - ١
العلاقة بين حساب النقدية العام وحسابات النقدية الأخرى



ستؤدي المناقشة الموجزة للعلاقة بين النقدية في البنك ودوائر العمليات المالية الأخرى إلى تحقيق وظيفتين مزدوجتين: ستوضح أولا أهمية الإختبارات التي يتم تنفيذها في دوائر العمليات المالية المختلفة في مراجعة النقدية، وستساعد هذه المناقشة ثانيا على ان يتم التوصل إلى فهم أكثر عن التكامل بين دوائر العمليات المختلفة. ويوضح الشكل ٢١-٢ العلاقات بين دوائر العمليات المالية المختلفة مع التركيز على الدور المحوري لحساب النقدية العام.

ويوضح التدفيق في الشكل ٢١-٢ أهمية حساب النقدية العام في كافة عمليات المراجعة حتى في حالة عدم الأهمية النسبية لرصيد أخر المدة به. ويتميز قيمة التدفق النقدي من و إلى حساب النقدية العام على متكرر بالكبر بالمقارنة مع أي حساب أخر بالقوائم المالية. وأكثر من ذلك، تزيد إمكانية حدوث إختلاس للنقدية عن باقي أنواع الأصول الأخرى، لأن معظم الأنواع الأخرى من الأصول يجب تحويلها إلى نقدية حتى يمكن إستخدامها.

عند مراجعة النقدية، يجب أن يتم التمييز بين التحقق من تسوية العميل للرصيد يكشف البنك والرصيد بالإستاذ العام وبين التحقق من أنه تم تسجيل النقدية بالأستاذ العام على نحو صحيح بما يعكس كافة العمليات المالية النقدية التي حدثت خلال العام. ومن السهل نسبيا أن يتم التحقق من تسوية العميل للرصيد في حساب البنك مع الأستاذ العام، والذي سيمثل الموضوع الرئيسي بهذا الفصل، ولكن يستفاد التحقق من مدى تسجيل العمليات المالية على نحو مناسب جانبا كبيرا من إجمالي وقت المراجعة بالشركة محل المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد ينتج كل تحريف من التحريفات التالية بسبب السداد على نحو غير مناسب أو عدم تحصيل النقدية، ولا يتم عادة إكتشاف أحدها كجزء من مراجعة تسوية البنك.

- عدم إرسال الفاتورة إلى العميل.

الشكل ٢١ -٢
العلاقات بين النقدية في البنك ودوائر العمليات

- إرسال الفاتورة للعميل مع تدوين سعر أقل مما تقرر بسياسة الشركة.
- إختلاس النقدية عن طريق التعرض للمتحصلات النقدية من العملاء قبل تسجيلها، وبتم شطب الحساب كدين معدوم.
- سداد فاتورة المورد مرتين.
- السداد غير الملائم مقابل نفقات شخصية لأحد رجال الإدارة.
- سداد مقابل مواد خام لم يتم إستلامها.
- سداد أجر لعامل وفق عدد ساعات أكبر مما قام بالعمل فيها فعلا.
- سداد فائدة إلى أحد الوحدات المرتبطة بقيمة تزيد عن المعدل الموجود بالسوق.

وحتى يمكن إكتشاف هذه التحريفات خلال إجراءات المراجعة، فإن ذلك يجب أن يحدث من خلال تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي سبق مناقشتها بالفصول السابقة. ويمكن إكتشاف الثلاثة تحريفات الأولى كجزء من مراجعة دائرة المبيعات والتحصيل، والثلاث التالية في مراجعة الحيازة والمدفوعات، أما التحريفات الأخيرة، فيمكن إكتشافها عند مراجعة كل من دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على الترتيب.

ويتم عادة إكتشاف أنواع مختلفة تماماً من التحريفات كجزء من إختبارات تسوية البنك. وعلى سبيل المثال، يمكن إكتشاف:

- عدم إدراج شيك لم يتم صرفه من البنك بعد ضمن قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها، حتى إذا تم تسجيله ضمن يومية المدفوعات النقدية.
- تحصيل النقدية في تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالي مع تسجيلها كنقدية محصلة في العام الحالي.
- الإيداعات المسجلة كنقدية محصلة قرب نهاية العام، ويتم إيداعها بالبنك في نفس الشهر، ويتم إدراجها في تسوية البنك على إنها إيداعات بالطريق.
- سداد أوراق الدفع التي تكون مدينة مباشرة لرصيد حساب البنك بواسطة البنك ولكن لم يتم إدراجها ضمن دفاتر العميل.

وسيتم التعرض للطريقة الملائمة لإكتشاف التحريفات السابقة من خلال إختبار تسوية البنك لدى العميل بشكل أكثر وضوحاً كلما تقدمنا في عرض هذا الفصل. وفي النقطة الحالية سيكون من المهم فقط أن يستطيع القارئ التمييز بين الإختبارات الأساسية للعمليات التي نرتبط بحساب النقدية وبين الإختبارات التي تحدد ما إذا كان قد تم تسوية الرصيد بالدفاتر مع الرصيد بالبنك.

مراجعة حساب النقدية العام Audit Of The General Cash Account

الهدف ٢١-٣ : تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لحساب النقدية العام

يوجد بميزان المراجعة الخاص بشركة Hillsborg Hardware Co والذي تم عرضه بالفصل الخامس حساباً واحداً للنقدية. ومع ذلك، يلاحظ أن كافة الدوائر عدا المخزون والمستودعات تؤثر على حساب النقدية في البنك.

وعند اختبار رصيد أخر في حساب النقدية العام، يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية لتقييم ما إذا كانت النقدية كما هي مدرجة بقائمة المركز المالي قد تم عرضها بشكل صحيح والإفصاح عنها على نحو مناسب بما يتفق مع ستة أهداف من أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة والتي يتم

إستخدامها في كافة الإختبارات التفصيلية للأرصدة. ولا توجد مشاكل تتعلق بكل من الحقوق على النقدية بالشركة، تبويبها بقائمة المركز المالي، أو القيمة القابلة للتحقق للنقدية.

وتتماثل منهجية مراجعة النقدية أخر العام بشكل أساسي مع المنهجية الخاصة بكافة الحسابات بقائمة المركز المالي. ويوضح الشكل ٢١-٣ المنهجية على النحو التالي.

الشكل ٢١ – ٣

منهجية تصميم الإختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالنقدية في البنك



إعتبارات الأهمية النسبية

يتسم الرصيد بعدم الأهمية النسبية في معظم عمليات المراجعة، ولكن تتسم العمليات المالية للنقدية التي تؤثر في الرصيد بأهمية نسبية قصوى. ولذلك يوجد دائماً إحتمال لوجود تحريفات تتسم بالأهمية النسبية في النقدية.

إعتبارات الخطر الطبيعي

نظراً لأن النقدية قابلة للسرقة بقدر أكبر من الأصول الأخرى، يوجد خطر طبيعي مرتفع فيما يتعلق بهدف الوجود. ويتم التركيز على هذا الهدف عادة عند مراجعة الأرصدة النقدية. وعادة، يتسم الخطر الطبيعي بالإنخفاض لكافة الأهداف الأخرى.

إعتبارات خطر الرقابة

- تختلف فعالية الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية على نحو كبير بين الشركات المختلفة. ويتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية في التسويات المحايدة للبنك.
- تعد الرقابة الداخلية على المتحصلات والمدفوعات النقدية في غاية الأهمية في المراجعة، وقد سبق مناقشة ذلك في الفصول السابقة.

* تشمل الدوائر التي تتأثر كل من دائرة المبيعات والتحصيل، دائرة الخزانة والدفع، دائرة الأجور والأفراد، دائرة الخزانة الرأسمالية وإعادة الدفع

أساليب الرقابة الداخلية Internal Controls

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية في نهاية العام بالحساب العام إلى فئتين هما: الرقابة على دوائر العمليات التي تؤثر في تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية والتسويات المحايدة بحساب البنك.

وسبق مناقشة أساليب الرقابة على تسجيل العمليات في الفصول السابقة. وعلى سبيل المثال، في دائرة الخزانة والمدفوعات، تشمل الأنواع الرئيسية للرقابة الفصل الملائم بين الواجبات بين من يوقع على الشيك ومن يقوم بالوظائف الخاصة بالدائنين، توقيع الشيكات بواسطة الشخص المرخص له

بذلك فقط : إستخدام شيكات سابقة الترقيم والمطبوعة على ورق خاص ، الرقابة الملائمة على الشيكات الفارغة والمفقودة ، الفحص الجيد للتوقيع الداعم بواسطة الموقع على الشيكات قبل أن يقوم بالتوقيع ، ووجود تحقق داخلي ملائم . فإذا كانت الرقابة التي تؤثر في العمليات المرتبطة بالنقدية تسم بالملائمة ، فإنه من الممكن أن يتم تحقيق إختبارات المراجعة لتسوية البنك في نهاية العام .

ويجب أن يتم إجراء تسوية لحساب البنك شهريا من خلال الحساب العام للبنك في توقيت معين بواسطة شخص مستقل عن التعامل في أو تسجيل المتحصيلات والمدفوعات النقدية لتحقيق رقابة أساسية على رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية للنقدية . وتعد التسوية أمرا هاما للتأكد من أن الدفاتر تعكس رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية للنقدية في البنك بعد أن يتم أخذ عناصر التسوية في الإعتبار ، ولكن يتمثل الأمر الأكثر أهمية في أن التسوية الجايدة توفر فرصة ممتازة للتحقق الداخلي من العمليات المالية للتحصيلات والمدفوعات النقدية . فإذا تم إستلام كشوف البنك في ظرف مغلق ولم يتم فضها حتى تصل للشخص الذي يقوم بالتسوية في ظل وجود رقابة فعلية على الكشوف حتى يتم الإنتهاء من إجراء التسويات ، يمكن فحص الشيكات الملغاة ، إيصالات الإيداع المزدوجة ، وباقي المستندات الأخرى المدرجة بالقائمة بدون أن يوجد إحتمال للتبديل ، الإلغاء ، أو الإضافة . وتتضمن التسوية الجيدة لحساب البنك التي يقوم بها فرد كفء لدى العميل في :

- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية لتحديد التاريخ والمدفوع له والقيمة .
- فحص التوقيع ، التظهير ، والإلغاء بالشيكات الملغاة .
- مقارنة الودائع لدى البنك مع المتحصلات النقدية المسجلة لتحديد التاريخ ، العميل ، والقيمة .
- المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات وإجراء فحص للشيكات المفقودة .
- تسوية كافة العناصر التي تسبب وجود فروق بين رصيد البنك بالدفاتر ورصيد البنك والتحقق من مدى ملائمة الفروق .
- تسوية الإجماليات المدينة في كشف البنك مع الإجماليات في يومية المدفوعات النقدية .
- تسوية الإجماليات الدائنة بكشف البنك مع الإجماليات في يومية المتحصلات النقدية .
- فحص مدى ملائمة التحويلات بين حسابات البنوك في نهاية الشهر ومدى تسجيلها على نحو مناسب .
- متابعة الشيكات التي لم يتم صرفها وإشعارات إيقاف الصرف .

وترتبط الإجراءات الأربعة الأولى لتسوية حساب البنك بشكل مباشر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التي سبق مناقشتها في الفصول السابقة . أما الإجراءات الخمس الأخيرة فترتبط مباشرة بتسوية كل من رصيد حساب البنك الدفتري ورصيد الحساب بالبنك وسيتم مناقشتها على نحو أكثر تفصيلاً لاحقاً .

ونظراً لأهمية إجراء تسوية شهرية لحسابات البنوك ، تقوم العديد من الشركات بإجراء نوع آخر من الرقابة يتم تنفيذه على نحو متعارف عليه ، ويتمثل في تكليف عامل مسئول بفحص التسوية الشهرية بسرعة قدر الإمكان بعد الإنتهاء منها .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

في العديد من عمليات المراجعة ، يتم التحقق من تسوية حساب البنك في نهاية العام على أساس ١٠٠٪ من كافة العناصر التي يتم التسوية لها . وبالتالي بعد إختبار مدى فعالية الرصيد النقدي أمراً

أقل أهمية بالمقارنة بمعظم جوانب المراجعة الأخرى.

ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يتم مقارنة: رصيد آخر المدة في تسوية حساب البنك، الودائع بالطريق، الشيكات التي لم يتم صرفها، وباقي عناصر التسوية الأخرى مع مايقابلها في التسوية التي تم تنفيذها بالعام السابق. وبالمثل، عادة مايقارن المراجعون رصيد النقدية في آخر المدة مع أرصدة الشهور السابقة. وقد يؤدي تنفيذ هذه الإجراءات التحليلية إلى كشف التحريفات في النقدية.

إجراءات المراجعة لرصيد النقدية في آخر العام Audit Procedures For - end Cash

يتمثل الاهتمام الرئيسي في مراجعة رصيد النقدية العام في وجود الغش. ويجب أن يوسع المراجع الإجراءات التي يقوم بها في مراجعة النقدية في نهاية العام لتحديد مدى إحتمال وجود غش يتسم بالأهمية النسبية في عدم كفاية الرقابة الداخلية، خاصة إذا كان هناك فصل غير ملائم للواجبات بين التعامل مع النقدية وتسجيل العمليات للنقدية في دفاتر اليومية. وتفترض دراسة النقدية التي سيتم التعرض إليها في القسم التالي أن هناك رقابة داخلية كافية على النقدية، وبالتالي لن يتم التركيز على إكتشاف الغش. وعند الإنتهاء من إستكمال دراسة إجراءات المراجعة العادية التي يتم تنفيذها للتحقق من النقدية في نهاية العام، سيتم التعرض للإجراءات التي تصمم بصفة أساسية لإكتشاف الغش.

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من رصيد حساب البنك العام في الحصول على تسوية حساب البنك من العميل حتى يتم إدراجه في أوراق عمل المراجع. ويوضح الشكل ٢١-٤ تسوية حساب البنك بعد إجراء التعديلات. ويلاحظ أنه تم في أسفل الشكل إيضاح الرصيد الذي تم تعديله في الأستاذ العام ضمن ورقة العمل.

ويتمثل الإطار المرجعي لإختبارات المراجعة في تسوية حساب البنك، ويوضح الجدول ٢١-١ أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها. وكما في كافة جوانب المراجعة الأخرى، تتوقف إجراءات المراجعة الفعلية على الإعتبارات السابق مناقشتها في الفصول السابقة.

الشكل ٢١ – ٤
ورقة العمل لتسوية حسابات البنك

ب ب ج

شركة ABC
تسوية حساب البنك
٩٦/١٢/٣١

الجدول : أ ٢	التاريخ
أعد بواسطة: حسن محمد	٩٧/١/١٠
صدق عليه بواسطة: حسين شاكر	٩٧/١/١٨

الحساب ١٠١ – الحساب العام، البنك الوطني الأول

الرصيد بالبنك :		١٠٩٧١٣	أ – ١/٢
يضاف (١)			
	١٢/٣٠	١٠٠١٧	
	١٢/٣١	١١١٠٠	
		٢١١١٧	
يطرح			
شيكات لم يتم صرفها (٢)			
# ٧٩٩٣	١٢/١٦	٣٠٦٨	
٨٠٠٧	١٢/١٦	٩٧٦٣	
٨٠١٢	١٢/٢٣	١١٩١٦	
٨٠١٣	١٢/٢٣	١٤٧١٧	
٨٠٢٩	١٢/٢٤	٣٧٩٩٨	
٨٠٣٨	١٢/٣٠	١٠٠٠٠	(٨٧٤٦٢) أ – ٣
عناصر التسوية الأخرى: خطأ البنك			
الإيداع لحساب الأجور يجعل حساب النقدية العام دائنا بالخطأ بواسطة البنك			(٢٥٢٠٠)
الرصيد في البنك، بعد التعديل		ف	٢٨١٦٨ ٧/ب
الرصيد بالدفاتر قبل التعديلات			٣٢٥٨٤ أ – ١
التعديلات:			
مقابل خدمة البنك غير المسجل		٢١٦	أ – ٣
الشيكات التي رد عنها البنك لعدم كفاية الرصيد، لم يتم تحصيلها من العملاء		٤٢٠٠	(٤٤١٦) هـ – ١/٣
الرصيد بالدفاتر، بعد التعديل			٢٨١٦٨ أ – ١
			ف

(١) إجراءات الفاصل الزمني لكشف البنك تم تنفيذها بواسطة حسن محمد في ٩٧/١/١٠.
(٢) تم تنفيذ التحقق من الفاصل الزمني للمظاريف التي تحتوي على مردودات إلى العميل تضمنها كشف البنك بواسطة شريف يس في ٩٧/١/١٢.
ف = المجموع

وأيضاً، تم دمج كل من وجود النقدية المسجلة في حساب البنك، الدفة، إدراج النقدية الموجودة فعلاً (الإكتمال) في الجدول ٢١-١ لوجود علاقة قوية بينهما عند مراجعة النقدية في نهاية العام. وتعد هذه الأهداف الثلاثة هي الأهداف الأكثر أهمية للنقدية وبالتالي فإنها تحتل إهتماماً كبيراً. ويجدر الإشارة إلى الإجراءات الثلاثة الإضافية التالية في ضوء أهميتها وتعقدها.

إستلام مصادقة البنك Receipt Of a Bank Confirmation

يعد الحصول على مصادقة بشكل مباشر من البنك أو أي منشأة مالية أخرى يتعامل معها العميل أمراً ضرورياً في كل عملية مراجعة عدا الحالة التي يوجد بها عدد كبير من الحسابات التي لا يتم التعامل من خلالها بشكل نشط. فإذا لم يستجب البنك لطلب المصادقة، يجب أن يرسل المراجع طلباً ثانياً للمصادقة أو أن يطلب من العميل التحدث تليفونياً إلى البنك. وحتى يتم تنفيذ ذلك على نحو ملائم لكل من المراجعين ورجال البنوك الذين يطلب منهم ملء المصادقات، أقر المعهد الأمريكي للمحاسبين إستخدام نموذج قياسي للمصادقة. ويقدم الشكل ٢١-٥ توضيحاً للمصادقة القياسية الكاملة. وكما يوضح الشكل ٢١-٥، يشار إلى هذا النموذج القياسي لمصادقة معلومات رصيد الحساب مع المؤسسات المالية. وقد وافق كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين والمؤسسة الأمريكية لرجال البنوك على هذا النموذج القياسي.

الجدول ٢١-١

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لحساب النقدية العام بالبنك

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها	تعليقات
تم جمع النقدية في البنك كما هي مدرجة بالتسوية على نحو صحيح وتتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات)	- جمع قيمة الشيكات بقائمة الشيكات التي لم يتم صرفها وجمع قيمة الودائع المرسلة للبنك - التحقق من تسوية البنك فيما يتعلق بكل من الإضافات والحذف التي تخص كافة عناصر التسوية - تتبع الرصيد الدفتري للتسوية إلى الأستاذ العام	يتم تنفيذ هذه الإختبارات بالكامل على تسوية البنك، بدون الرجوع إلى المستندات أو أية دفاتر اخرى عدا الأستاذ العام
النقدية في البنك كما هي مدرجة بالتسوية موجود فعلاً (الوجود) النقدية الفعلية بالبنك تم تسجيلها (الإكتمال) تم تسجيل النقدية بالبنك كما هي مدرجة بالتسوية على نحو دقيق (الدقة)	(أنظر المناقشة الموسعة لكل مما يلي) - إستلام وإختبار تسوية البنك - إستلام وإختبار الفاصل الزمني لكشف البنك -اختبارات تسوية البنك - اختبارات موسعة لتسوية البنك - يرهان النقدية - إختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك	تمثل هذه الأهداف في الأهداف الأكثر أهمية للنقدية في البنك. ويتم تجميع الإجراءات معاً لإعتمادها على بعضها البعض بشكل وثيق. ويجب تنفيذ الإجراءات الثلاثة الأخيرة فقط في حالة ضعف الرقابة الداخلية

تم تسجيل العمليات المالية للتحصلات والمدفوعات النقدية في الفترة الملائمة (انفاصل الزمني)	**التحصلات النقدية** عند النقدية الموجودة فعلاً في أول يوم بالعام وتتبع الإيداعات المرسلة للبنك ويومية التحصلات النقدية. – تتبع الإيداعات المرسلة للبنك إلى كشف البنك بالفترة التالية (كشف انفاصل الزمني للبنك) **المدفوعات النقدية:** – تسجيل رقم اخر شيك تم إستخدامه في اخر يوم بالعام واجراء تتبع تالى للشيكات التي لم يتم صرفها ويومية المدفوعات النقدية – تتبع الشيكات التي لم يتم صرفها إلى كشف البنك بالفترة التالية	– عندما يتم إدراج النقدية المحصلة التي تم إستلامها بعد نهاية العام في دفتر اليومية، يتم إظهار قيمة أفضل للنقدية عن ماهو موجود فعلا. ويطلق على ذلك التوسع في الإستلاك بيومية التحصلات النقدية. ويؤدى التوسع في المستحقات في يومية المدفوعات النقدية إلى تخفيض الدائنين وعادة ما يترتب زيادة نسبة التداول – يتطلب تنفيذ الاجراء الأول في اختبارات الفاصل الزمني بكل من التحصلات والمدفوعات وجود المراجع في مقر شركة العميل في نهاية اليوم الأخير من العام.
تم عرض النقدية في البنك والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	.. فحص محاضر الاجتماعات، إتفاقات القروض والحصول على معلومات عن القيود على استخدام النقدية والأرصدة المكافئة بالبنك – فحص القوائم المالية للتأكد من أن: (أ) حسابات الأدخار ذات الأهمية النسبية وشهادات الايداع قد تم الافصاح عنها بشكل منفصل عن النقدية في البنك. (ب) تم الإفصاح عن القيود على النقدية التي يتم استخدامها لأغراض معينة والقيود على الأرصدة المكافئة بالبنك على نحو ملائم. **(جـ)** إدراج السحب على المكشوف من البنك ضمن الإلتزامات المتداولة	من أمثلة القيود على استخدام النقدية أن يتم ايداع النقدية لدى أمين استثمار لسداد فائدة للحصول على قرض مقابل رهن الأصول والضمانات على الإيرادات لقرض العقارى. ويمثل الرصيد المكافئ في إتفاق العميل مع البنك على الاحتفاظ بحد ادنى بالحساب الجارى.

وتتجاوز أهمية المصادقات مع البنوك خلال تنفيذ المراجعة لمجرد التحقق من الرصيد النقدى الفعلى. حيث أنه من الطبيعى أن يصادق البنك على المعلومات الخاصة بالقروض والأرصدة البنكية فى نفس النموذج. ويحتوى الشكل ٢١-٥ على ثلاثة قروض لانزال سارية. وعادة ما تتمثل المعلومات الخاصة بالإلتزامات قبل التى تتعلق بأوراق الدفع، الرهونات، وباقى العناصر المدينة في قيمة القرض، تاريخ القرض، تاريخ الإستحقاق، معدل الفائدة، والضمان الذي تم تقديمه وعدى وجوده.

ولا يعد البنك مسئولا عن إجراء بحث فى الدفاتر الخاصةبه للتعرف على الأرصدة البنكية الخاصة بالقروض بأكثر من القدر المذكور في النموذج الذى يقدمه العميل الذى يتم مراجعة القوائم المالية له من قبل منشأة المحاسبة، وتلزم الجملة التى تم إدراجها بالنموذج قرب نهاية النموذج البنوك بإبلاغ منشأة المحاسبة بأية قروض لم يتم إدرجها بالمصادقة عندما يتوافر للبنك علم بها. ويتمثل الهدف من هذه المسئولية المحدودة فى مطالبة المراجع بأن يقنع نفسه فيما يتعلق بهدف الإكتمال للأرصدة البنكية التى لم يتم تسجيلها والقروض التى تم الحصول عليها من البنك بطريق أخر. وبالمثل لا يتوقع أن

الشكل ٢١ – ٥

المصادقة النموذجية للحصول على معلومات عن رصيد الحساب بالمنشأة المالية

النموذج القياسي للمصادقة للحصول على معلومات عن رصيد الحساب من المنشأة المالية

اسم وعنوان المنشأة المالية

شركة ABC
اسم العميل

[ ]

البنك الوطني الأول
٢٠٠ شارع أوك
ميدفال، ٤٠٠٩٣، ولاية ألبنوى

[ ]

فضلا بإبلاغ المحاسب الخاص بنا المعلومات التالية في نهاية العام في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بشأن "الإيداعات وأرصدة القروض" من فضلك المصادقة على دقة المعلومات، وترضيح أية استثناءات على المعلومات التي تم إبلاغها. إذا لم تكن الأرصدة بالبنك، نرجاء إستكمال هذا النموذج من خلال توضيح الرصيد في الساحة المناسبة بأسفل. وعلى الرغم من أننا لانطلب او لانتوقع قيامكم بإجراء فحص تفصيلي شامل لملفاتكم لديكم؛ إذا توافر لديكم خلال استكمالكم هذا النموذج للمصادقة معلومات إضافة عن إيداعات أخرى وحسابات أخرى للقروض تم التعامل بها معكم من قبلنا، نرجاء ادراج هذه المعلومات أسفل النموذج. نرجاء إستخدام المظروف المرفق لإرسال النموذج إلى المحاسب الخاص بنا مباشرة.

١- عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه، توضح السجلات أرصدة الإيداعات التالية

اسم الحساب	رقم الحساب	معدل الفائدة	الرصيد*
الحساب العام	٩٧٤ – ١٩٧٥١	لا يوجد	١٠,٩٧١٣,١١
حساب الأجور	٩٨٩ – ١٩٧٥١	لا يوجد	١٠٠٠

٢- يوجد إلتزام مباشر علينا قبل المنشأة المالية عن القروض عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه كما يلي:

نوع الحساب/الوصف	الرصيد*	تاريخ الإستحقاق	معدل الفائدة	التاريخ الذي سيتم دفع الفائدة به	وصف الضمان
غير قابل للتطبيق	٥٠٠٠٠	٩٧/١/٩	١٠٪	غير قابل للتطبيق	عام
غير قابل للتطبيق	٩٠٠٠٠	٩٧/١/٩	١٠٪	غير قابل للتطبيق	أسهم
غير قابل للتطبيق	٦٠٠٠٠	٩٧/١/٢٣	١١٪	غير قابل للتطبيق	الإنذاق

سيد أنور
(التوقيع المرخص به لدى المصرف)

١ يناير ١٩٩٧
(التاريخ)

تتفق المعلومات المعروضة أعلاه مع السجلات لدينا. وعلى الرغم من أننا لم نقم بإجراء بحث شامل وتفصيلي لسجلاتنا، لايوجد حسابات أخرى للإيداعات أو القروض، فيما عدا المذكور أعلاه.

أحمد عمر
(التوقيع المرخص به بالمنشأة المالية)

١٠ يناير ١٩٩٧
(التاريخ)

الرئيس
(الوظيفة)

الإستثناءات و/أو التعليقات
لا يوجد

من فضلك رد هذا النموذج إلى المحاسب الخاص بنا

منشأة المحاسبة Jones and smith
(١١) الشارع الأول
ديترويت، ٤٨٧١٢ ولاية ميتشجان

* عادة، تترك الأرصدة الباقية فارغة بشكل متعمد إذا لم تكن متاحة في وقت إعداد النموذج

تم الموافقة على هذا النموذج عام ١٩٩٠ من قبل كل من جمعية رجال البنوك الأمريكية، المعهد الأمريكي للمحاسبين، ومعهد الإدارة البنكية. يمكن الحصول على نماذج إضافية من المعهد الأمريكي للمحاسبين

تقوم البنوك بإبلاغ المراجعين بأمور مثل خطوط الإئتمان المفتوحة، متطلبات الأرصدة المكافئة، أو الإلتزامات المشروطة لصالح الغروض من الأخرين. فإذا رغب المراجع في مصادقة هذا النوع من المعلومات، يجب الحصول على مصادقة منفصلة من المنشأة المالية.

وبعد ما يتم إستلام مصادقة البنك، يجب تتبع الرصيد في حساب البنك الذي تم مصادقته بواسطةالبنك إلى القيمة المدرجة في تسوية حساب البنك. وبالمثل، يجب تتبع كافة المعلومات الأخرى في التسوية إلى أوراق عمل المراجعة المناسبة. وفي عديد من الحالات، إذا لم يحدث إتفاق بين المعلومات، يجب إجراء فحص للفرق.

إستلام كشف البنك الفترى Receipt Of Cutoff Bank Statement

يمثل كشف البنك الفترى كشفا للبنك يعد في فترة محددة ويحتوى على مايرتبط بالفترة من شيكات ملغاة، إيصالات إيداع مزدوجة، وباقي المستندات الأخرى التي يتم إدراجها في كشوف البنك، ويتم إرساله مباشرة بالبريد بواسطة البنك إلى مكتب منشأة المحاسبة. ويتمثل الغرض من كشف البنك الفترى في التحقق من العناصر التي تم تسويتها في تسوية حساب البنك في نهاية العام لدى العميل من خلال الأدلة التي يتعذر الحصول عليها لدى العميل. ولتحقيق ذلك، يطلب المراجع من العميل أن يخاطب البنك ليرسل للمراجع كشفا في غضون فترة تتراوح بين ٧ و ١٠ أيام تالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ويستخدم العديد من المراجعين كشف البنك بالفترة التالية كدليل إذا لم يتسلموا الكشف الفترى مباشرة من البنك. ويتمثل الهدف من هذا الدليل في إختبار ما إذا كان العاملين لدى العميل قدقاموا بإغفال، إضافة، أو تعديل أي من المستندات المصاحبة للكشف. وبذلك فإنه يمثل على نحو واضح اختبارا لإرتكاب التحريفات المتعمدة. ويقوم المراجع بإستخدام هذا الدليل في الشهر التالي لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي من خلال (١) جمع فيم كافة الشيكات الملغاة، الإشعارات المدينه، الإيداعات، والإشعارات الدائنة. (٢) فحص ما إذا كانت الأرصده المدرجة بكشف البنك عند تجميع الإجماليات قد تم إستخدامها، و(٣) فحص ما إذا كانت العناصر المدرجة في عمليات الجمع للتأكد من أنه تم إلغائها بواسطة البنك في الفترة الملائمة وأنه لا يوجد بها أي محو أو تبديل.

أعتبارات تسوية حساب البنك. يتمثل الهدف من إختبار تسوية حساب البنك في التحقق من ما إذا كان رصيد البنك المسجل لدى العميل يبلغ نفس القيمة للنقدية الفعلية بالبنك عدا الإيداعات المرسلة إلى البنك، الشيكات التي لم يتم صرفها، وباقي عناصر التسوية. وعند إختبار التسوية، يوفر كشف البنك الفترى معلومات يتم من خلالها تنفيذ الإختبارات. ويوجد عدد من الإجراءات الرئيسية:

- التحقق من الدقة الحسابية لتسوية حساب البنك لدى العميل.
- تتبع الرصيد في الكشف الفترى (و/أو مصادقة البنك) إلى الرصيد الخاص بالبنك في تسوية حساب البنك، لا يمكن إتمام التسوية حتى يتساوى الإثنان.
- تتبع الشيكات المدرجة في كشف البنك الفترى إلى قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها في تسوية حساب البنك و إلى يومية المدفوعات النقدية. ويجب أن تدرج كافة الشيكات التي صرفها البنك بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتم إدراجها في يومية المدفوعات النقدية في قائمةالشيكات التي لم يتم صرفها أيضا. فإذا تم إدراج شيك في يومية المدفوعات النقدية، فيجب ان يدرج كشيك لم يتم صرفه إذا لم يكن قد تم صرفه قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. وبالمثل، إذا تم صرف شيك من قبل البنك قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، فلا يجب أن يدرج ضمن تسوية حساب البنك.

● فحص كافة الشيكات المؤرخة المدرجة في قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها والتي وردت بالكشف الفترى كشيكات لم يتم صرفها من قبل البنك. ويجب أن تتمثل الخطوة الأولى للفحص في تتبع قيمة أية عناصر لم يتم صرفها إلى يومية المدفوعات النقدية. ويجب مناقشة سبب عدم صرف الشيك مع العميل، وإذا كان المراجع مهتما بإمكانية وجود الغش، يجب أن يتم مصادقة رصيد المورد لتحديد ما إذا كان المورد قدتعرف على النقدية في الدفاتر الخاصة به. أضف إلى ذلك، يجب فحص الشيك الملغى قبل اليوم الأخير من المراجعة إذا كان ذلك متاحا.

● تتبع الإيداعات المرسلة للبنك إلى كشف البنك للفترة التالية. ويجب تتبع كافة المتحصلات النقدية التي لم يتم إيداعها بالبنك في نهاية العام إلى كشف البنك الفترى للتأكد من انه تم إيداعها بعد بداية العام الجديد بوقت قليل.

● المحاسبة عن كافة عناصر التسوية الأخرى في كشف البنك وتسوية حساب البنك. وتشمل هذه العناصر مقابل خدمات البنك، أخطاء وتصحيحات البنك، والإشعارات غير المسجلةعن العمليات المالية والتي تتعلق بالجانب المدين أو الجانب الدائن لحساب البنك بواسطة البنك. وهذه العناصر الخاصة بالتسوية يجب أن يتم بعناية للتأكد من أنه قد تم معالجتها على نحو ملائم بواسطة العميل.

ملخص لإختبارات المراجعة لحساب النقدية العام

Summry Of Audit Tests For The General Cash Account

يوضح الشكل ٢١-٦ أنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في مراجعة حساب النقدية العام. ويوضح هذا الشكل ايضا كيف يرتبط نموذج خطر المراجعة الذى سبق مناقشته بالفصل الثامن بمراجعة حساب النقدية العام.

الإجراءات الخاصة بالغش Fraud - Oriented Procedures

الهدف التعليمي ٢١-٤: تعريف متى يتم توسيع إختبارات المراجعة لحساب النقدية العام لإجراء إختبارات إضافية عن مدى وجود غش يتسم بالأهمية النسبية

من الضروري أن يقوم المراجعون على نحو متكرر بتوسيع إجراءات المراجعة التي يقومون بتنفيذها في نهاية العام لإجراء إختبار مكثف لإمكانية وجود غش يتسم بالأهمية النسبية في حالة وجود قصور شديد في الرقابة الداخلية. ومن الصعب إن لم يكن من المستحيل أن يتم كشف العديد من الأنشطة التي تنطوي على الغش، ومع ذلك تقع على المراجعين مسئولية بذل جهد مناسب لكشف الغش عندمايوجد سبب يدفعهم للإعتقاد بوجوده. وسيتم في هذا القسم مناقشة الإجراءات التالية الخاصة بكشف الغش: توسيع إختبارات تسوية حساب البنك، برهان النقدية، وإختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك.

توسيع إختبارات تسوية حساب البنك. عندما يعتقد المراجع أن تسوية حساب البنك في أخر العام يوجد بها تحريف متعمد، يكون من الملائم أن يتم توسيع إختبارات تسوية حساب البنك في أخر العام. ويتمثل الغرض من توسيع الإجراءات في التحقق من ما إذا كانت كافة العمليات المالية قد تم إدراجها في دفاتر اليومية بالشهر الأخير من العام قد تم إدراجها في أو إستبعادها من تسوية حساب البنك بشكل صحيح وفي التحقق من مدى إدراج كافة العناصر بتسوية حساب البنك على نحو صحيح. دعنا نفترض أن هناك قصور شديد في الرقابة الداخلية وأن السنة المالية لدى العميل تنتهي في ٣١ ديسمبر. سيمثل النهج المتعارف عليه في بدء تسوية البنك من شهر نوفمبر ومقارنة كافة عناصر التسويةمع

الشيكات الملغاة وباقى المستندات الأخرى فى كشف البنك لشهر ديسمبر . أضف إلى ذلك يجب مقارنة كافة الشيكات الملغاة الباقية وإيصالات الإيداع فى كشف البنك لشهر ديسمبر مع دفاتر يومية المدفوعات والمتحصيلات النقدية لشهر ديسمبر . ويجب إدراج كافة العناصر التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر وفى دفاتر اليومية لشهر ديسمبر الخاصة بالمدفوعات والمتحصلات النقدية فى تسوية حساب البنك لدى العميل فى ٣١ ديسمبر . وبالمثل ، يجب أن تشمل كافة عناصر التسوية فى تسوية حساب البنك فى ٣١ ديسمبر فى العناصر التى يتم صرفها وإضافتها من قبل البنك بعد والمدرجة فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر ودفاتر اليومية لشهر ديسمبر .

وبالإضافة إلى الإختبارات التى تم وصفها الآن ، يجب أن ينفذ المراجع أيضا إجراءات بالفترة التى تلى نهاية العام عن طريق إستخدام كشف البنك الفترى . ويتم تنفيذهذه الإختبارات على نفس النحو الذى سبق مناقشته .

التحقق من النقدية Proof Of Cash . يقوم المراجعون أحيانا بالتحقق من النقدية عندما يوجد قصور شديد بالرقابة الداخلية على النقدية . ويشمل التحقق من النقدية ما يلى :

- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى بداية فترة التحقق من النقدية .
- تسوية المتحصيلات النقدية التى تم إيداعها مع يومية المتحصلات النقدية لفترة محددة .
- تسوية الشيكات الملغاة التى تم صرفها من البنك مع يومية المدفوعات النقدية لفترة محددة .
- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى نهاية فترة التحقق من النقدية . ويشار إلى هذه الطبيعة للتحقق من النقدية وفق ما هو متعارف عليه نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة – يتم إستخدام عمود لكل نوع من المعلومات المذكورة سابقا . ويمكن التوصل إلى التحقق من النقدية لفترة من الشهور أو أكثر من فترة للشهور ، وإجمالى العام ، أو الشهر الأخير من العام . ويوضح الشكل ٢١ ٧ كيفية التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لفترة من الشهور .

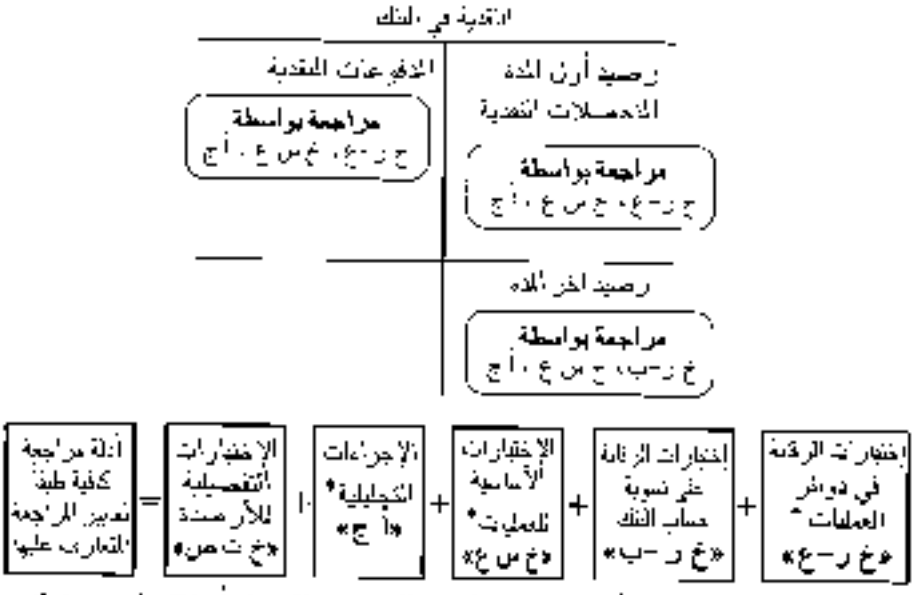
ويستخدم المراجع التحقق من النقدية لتحديد ما إذا كان .

- كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها .
- كافة الإيداعات فى البنك قد تم تسجيلها فى الدفاتر المحاسبية .
- كافة المدفوعات النقدية المسجلة قد تم سدادها بواسطة البنك .
- كافة القيم التى تم سدادها من قبل البنك قد تم تسجيلها .

ولا يكون محل الإهتمام عند التحقق من النقدية للفترة التى التى تحتوى على عدة شهور تعديل أرصدة الحسابات ، ولكن تسوية القيم فى كل من الدفاتر والبنك .

وعندما يحصل المراجع على التحقق من النقدية المتحصلات ، فإنه يدمج كل من الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة . وعلى سبيل المثال ، قد يتمثل التحقق من المتحصلات النقدية فى إختبار العمليات المالية المسجلة ، بينما تتمثل تسوية حساب البنك فى إختبار رصيد النقدية فى نقطة زمنية معينة . ويعد التحقق من النقدية أسلوبا ممتازا لمقارنة المتحصلات والمدفوعات النقدية المسجلة فى حساب البنك وفى تسوية حساب البنك . ومع ذلك ، يجب أن يعلم المراجع أن التحقق من المدفوعات النقدية لايعد أسلوبا فعالا لإكتشاف التقيم الكتوبة على نحو غير ملائم بالشيكات ، الشيكات التى تنطوى على الغش ، أو أية تحريفات أخرى تكون القيم النقدية الخاصة بها

الشكل ٢١ - ٦
أنواع إختبارات المراجعة التي يتم إستخدامها في مراجعة النقدية العامة



يتحدد مدى الإختبارات الأساسية عن طريق التحريف المتحمل أو المقبول و «خ ك» ويتأثر خ ك بالعوامل الموجودة في نموذج خطر المراجعة على النحو التالي:

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م م}}{\text{ج ر} \times \text{خ ط}}$$

* يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية في دوائر العمليات الأربعة المذكورة في الشكل ٢١-٢. وتتمثل الإختبارات الرئيسية لرصيد النقدية في آخر المدة في الاختبارات التفصيلية للأرصدة.

والمدرجة في سجلات المدفوعات النقدية تتسم بعدم الصحة. وبالمثل، قد يكون التحقق من التحصيلات النقدية أسلوباً مفيداً في كشف سرقة التحصيلات النقدية أو للتعرف على مدى وجود تسجيل للقيم النقدية وإيداعها على نحو غير ملائم.

إختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك. يقوم المختلس أحياناً بتغطية إختلاس النقدية بإتباع سياسة التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك Kiting؛ وتتمثل في تحويل الأموال من بنك إلى آخر مع تسجيل العمليات المالية على نحو غير ملائم. وعند إقتراب إقتراب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي يتم سحب شيك على أحد البنوك وإيداعه مباشرة في حساب ببنك آخر كرصيد دائن قبل نهاية الفترة المحاسبية. وحتى يمكن القيام بهذا التحويل، يتبع المختلس الحذر للتأكد من أن الشيك قد تم إيداعه في تاريخ متأخر بشكل كاف حتى لا يقوم البنك الأول بصرفه إلا مع إنتهاء الفترة المالية. فإذا لم يتم تسجيل التحويل البنكي إلا بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، يتم تحويل قيمة التحويل كأصل لدى البنكين. وعلى الرغم من وجود سبل أخرى لإرتكاب هذا النوع من الغش، فإن كافة السبل تتضمن العمل على زيادة رصيد البنك لتغطية العجز الناتج عن إستخدام التحويلات البنكية.

ويتمثل المنهج المفيد في إكتشاف التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك، وأيضاً إكتشاف الأخطاء غير المتعمدة في تسجيل التحويلات البنكية، في إعداد قائمة بكافة التحويلات البنكية التي تمت في

الأيام القليلة السابقة والتالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي وفي تتبع كل عملية تحويل إلى السجلات المحاسبية للتعرف على مدى تسجيلها على نحو ملائم. ويوضح الشكل ٢١-٨ مثالاً على جدول التحويل البنكي. وتظهر ورقة العمل أن هناك أربعة تحويلات بنكية تمت قبل وبعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي بوقت وجيز.

ويوجد العديد من الأشياء التي يجب مراجعتها في جدول التحويل البنكي:

- **يجب التحقق من دقة المعلومات في جدول التحويل البنكي** يجب أن يقارن المراجع المعلومات الخاصة بالمدفوعات والتحصيلات النقدية في الجدول مع دفاتر يومية المدفوعات النقدية والتحصيلات النقدية للتحقق من الدقة. وبالمثل، يجب مقارنة التواريخ بالجدول عن التحويلات التي تم إستلامها وصرفها مع كشف البنك. وأخيرا يجب فحص دفاتر يومية التحصيلات والمدفوعات النقدية للتأكد من إدراج كافة التحويلات التي تمت في الأيام القليلة السابقة والتالية لإعداد قائمة المركز المالي بالجدول. ويوجد بالشكل ٢١ ٨ علامات مميزة للتفسيرات في ورقة العمل بما يشير إلى تنفيذ هذه الخطوات.

- **يجب تسجيل التحويلات في البنك المحول منه والبنك المحول إليه.** إذا كان هناك على سبيل المثال تحويل من البنك أ إلى البنك ب بمبلغ ١٠٠٠ دولار، وتم تسجيل المدفوعات فقط (في حساب البنك المحول منه)، يعد ذلك دليلا على محاولة إختفاء سرقة النقدية.

- **يجب أن يقع تاريخ تسجيل المدفوعات والمتحصلات الخاص بكل عملية تحويل داخل نفس السنة المالية.** يوضح محتوى الشكل ٢١-٨ أن تاريخي، التسجيل في الدفاتر (العمودين رقمي ٤، ٧) يقعان في نفس الفترة لكل عملية تحويل، وبالتالي، يعد ذلك أمرا صحيحا. فإذا تم تسجيل المدفوعات النقدية في السنة المالية الحالية، وتسجيل التحصلات في السنة المالية التالية، فقد يمثل ذلك محاولة لتغطية العجز بالنقدية.

- **يجب أن يتم إدراج أوإستبعادالمدفوعات المذكورة في جدولا التحويل البنكي في أو من تسويات حسابات البنوك في نهاية العام كشيكات لم يتم صرفها بشكل صحيح.** ففي الشكل ٢١-٨، يجب ان تحتوى تسوية حساب البنك في ٣١-١٢-٩٦على الشيكات التي لم يتم صرفهاعن العمليتين المثلثين الثانية و الثالثة ويجب أن يتم إستبعاد العمليتين المثلثين الأخريتين (قارن التواريخ في العمودين الرابع والخامس). ويشير التخفيض في الشيكات التي لم يتم صرفها في تسوية حسابات البنك إلى إمكانية وجود تلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك.

- **يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المتحصلات المذكورة في جدول التحويل البنكي في أو من تسويات حسابات البنوك في نهايةالعام كإيداعات مرسلة للبنك.** ففي الشكل ٢١-٨، يجب أن تشير التسويةفي ٣١-١٢-٩٦ إلى وجود إيداعات مرسلة للبنك في التحويل الثالث، ولكن لا يكون الأمر كذلك في التحويلات الأخرى (قارن التواريخ الخاصة بكل عملية تحويل في العمودين الأخريين). وتشير الزيادةفي الودائع المرسلة للبنك بتسوية البنك إلى إمكانية وجود تلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك.

وعلى الرغم من أن إختبارات المراجعة الخاصة بالتحويلات البنكية تتعلق عادة بالغش، فإنه يتم عادة تنفيذها في عمليات المراجعة التي يوجد بها تحويلات بنكية كثيرة بغض النظر عن هيكل الرقابةالداخلية. فعندما توجد تحويلات عديدة داخل الشركة، سيكون من الصعب التأكد من أنه تم معالجة كل منها بشكل صحيح ما لم يتم إعداد جدول للتحويلات التي حدثت قرب نهاية العام مع تتبع كل عملية تحويل إلى السجلات المحاسبيةوكشوف البنك. وبالأضافة إلى إمكانية حدوث تلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك، قد ينتج عن المعالجة غير الدقيقة خطأ في التبويب بين النقدية والدائنين.

الشكل ٢١ - ٧
التحقق الفتري من النقدية

شركة ABC
التحقق الفتري من النقدية
٩٦/١٢/٣١

جدول : أ - ٥
أعد بواسطة: سعد أبو النور
التاريخ ٩٦/٧/١٥
صدق عليه بواسطة: مجدي شرف ٩٦/٧/١٧

الحساب ١٠١ : الحساب العام ، البنك الوطني الأول

		٩٦/٥/٣١	التحصلات	المدفوعات	٩٦/٦/٣٠
الرصيد في البنك	(١)	١٢١٧٨٢,١٢	٩٢٧٨٩٥,٢	٩٣١١١١,٩٩	١١٨٥٦٥,٣٦
الإيداعات المرسلة للبنك:					
٥/٣١	(٢)	٢١٧٢٠	٢١٧٢٠,٠		
٦/٣٠	(٢)		١٦٥٩٢,٣١		١٦٥٩٢,٣١
الشيكات التي لم يتم صرفها:					
٥/٣١	(٣)	٣٦٢٩٦,٥		٣٦٢٩٦,٥	
٦/٣٠	(٣)			١٤٨٠٠,١	(١٤٨٠٠,١)
-الشيكات التي لا رصيد لها:	(٤)		(٤٥٦٠,٠)	٤٥٦٠,٠	
يسمح بأثر المدفوعات النقدية المسجلة كعنصر دائن في يومية التحصلات النقدية			٨٥٠,٠	٨٥٠,٠	
		١٠٧١٠٥,٦٢	٦٦٦٧٠٧,٥٦	٦١٢١٥٥,٥٦	١٢٠٣٥٧,٦٢
الرصيد بالدفاتر ، قبل التعديل		١٠٧١٠٥,٦٢	٦٦٦٧٠٧,٥٦	٦١٤٩٥٧,٠٤	١١٨٨٥٦,١٤
إشعارات البنك المدينة	(٥)			١٢٠,٠	(١٢٠,٠)
شيكات الأجور التي تم تسجيلها خطأ في يومية المدفوعات العامة	(٦)			١٢٢١,١٨	(١٢٢١,١٨)
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل		١٠٧١٠٥,٦٢	٦٦٦٧٠٧,٥٦	٦١٣٤٥٥,٥٦	١٢٠٣٥٧,٦٢

(١) في تاريخ ٩٦/٦/٣٠ بكشف البنك .
(٢) يوجد أدناه قائمة مفصلة ، يتم التتبع إلى كشوف البنك التالية .
(٣) توجد أدناه قائمة بالشيكات التي لم يتم صرفها ، يتم فحص الشيكات اللاحقة .
(٤) يوجد أدناه قائمة مفصلة ، تم إيداع كافة مبالغ الشيكات التي لا رصيد لها وصرفت في ٩٦/٧/١٥ .
(٥) إيجار خزائن الأمان ، التتبع إلى التسجيل عن طريق القيد اليومية ، ثم طلب قائمة بمحتويات خزائن الأمان .
(٦) التتبع للقيد اليومية الذي تم فيه تصحيح الخطأ .

الشكل ٢١ – ٨
ورقة العمل للتمويل البنكي

ب ب ج

شركة ABC
جدول التحويلات البنكية
٣١ ديسمبر ١٩٩٦

جدول : أ – ٧ التاريخ
أعد بواسطة: ممدوح شاكر ٩٧/١/١٠
صدق عليه بواسطة: علي همام ٩٧/١/١٨

رقم الشيك (١)	المدفوعات: البنك (٢)	القيمة (٣)	تاريخ التسجيل في الدفاتر (٤)	تاريخ السداد بواسطة البنك (٥)	المتحصلات: البنك (٦)	تاريخ التسجيل في الدفاتر (٧)	تاريخ الإستلام لدى البنك (٨)
٣٦٠٩	الوطني	٢٠٦٤٢ ✓	٩٦/١٢/٢٦ ⊗	٩٦/١٢/٢٨ □	العربي	٩٦/١٢/٢٨ ⊗	٩٦/١٢/٢٨ □ ⊗
٢٩١٠	الوطني	١٢٠٠٠ ✓	٩٦/١٢/٢٨ ✓	٩٧/١/١ □	الخليجي	٩٦/١٢/٣٠ ⊗	٩٦/١٢/٣٠ □ ⊗
٢٣١٤	الوطني	١٠٠٠٠ ✓	٩٦/١٢/٣١ ✓	٩٧/١/١ □	الخليجي	٩٦/١٢/٣١ ⊗	٩٧/١/٦ □ ⊗
٣٠١١	الوطني	٢٣٧٢١ ✓	٩٧/١/٣ ⊗	٩٧/١/٥ □	العربي	٩٧/١/٤ ⊗	٩٧/١/٥ □ ⊗

✓ التتبع إلى يمية المدفوعات النقدية
⊗ التتبع إلى يومية المتحصلات النقدية
✓ تم إدراج الشيك في تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه
⊗ لم يتم إدراج الشيك في تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه
⊗ تم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة إلى البنك
□ التتبع إلى كشف البنك
⊗ لم يتم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة إلى البنك

ملحوظة: تم إختبار كل من يومي المدفوعات النقدية ويومية المتحصلات النقدية للتعرف على الشيكات التي تم سحبها من وإضافتها إلى حسابات البنوك. ولا يوجد غير الشيكات المذكورة أعلاه.

ويرى العديد من المراجعين في ضوء الأهمية النسبية للتحويلات والسهولة النسبية لتنفيذ الإختبارات أنه يجب دائما إجراء هذه الإختبارات.

ملخص للإجراءات الخاصة بالغش . عند تصميم إجراءات المراجعة لكشف الغش، يجب توخي الحذر لطبيعة القصور في الرقابة الداخلية، نوع الغش الذي يحتمل وقوعه نتيجة القصور في الرقابة الداخلية، الأهمية النسبية المحتملة للغش، وإجراءات المراجعة الأكثر فعالية في كشف التحريف وعندما يقوم المراجعون بإجراء إختبارات خاصة بالغش، عليهم التذكر بأن إجراءات المراجعة الأخرى بخلاف الإختبارات التفصيلية للأرصدة النقدية يمكن أيضا إستخدامها بشكل مفيد. وتتضمن أمثلة الإجراءات التي يمكن أن تكشف الغش في الجانب الخاص بالمتحصلات النقدية في مصادقة المدينين، إختبارات لإكتشاف الإختلاس المرحلي من المدينين، فحص القيود المرحلة إلى حساب النقدية بالأستاذ العام عن العناصر غير العادية، التتبع من أوامر العملاء إلى المبيعات والمتحصلات النقدية التالية، وفحص الموافقات والمستندات الداعمة الخاصة بكل من الديون المعدومة ومردودات ومسموحات المبيعات. ويمكن تنفيذ إختبارات مماثلة لإختبار إمكانية وجود غش في المدفوعات النقدية.

تحويل النقدية إلكترونياً

تستخدم العديد من الشركات التحويل الإلكتروني عند تحويل النقدية بين البنوك، التحصيل من العملاء، والسداد إلى الموردين. وفي ظل هذه النظم، يتم تحويل النقدية فوراً. وعلى سبيل المثال، عندما تحصل شركة «س» من شركة «ص» يتم تحويل النقدية فوراً من حساب البنك الخاص لشركة «ص» إلى حساب البنك الخاص بشركة «س». وبالتالي لا يوجد شيكات.

ويعمل التحويل الإلكتروني على تحسين الرقابة الداخلية، حيث لا يتم التعامل مع النقود بواسطة العاملين. ومع ذلك، يوجد خطر محتمل لسرقة النقدية من خلال التحويلات النقدية غير الملائمة. وبذلك من الضروري أن توجد وسائل ممتازة للرقابة الداخلية على التحويلات الإلكترونية.

مراجعة حساب البنك الخاص بالأجور Audit Of The Payroll Bank Account

الهدف التعليمي ٢١-٥: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة لحساب البنك الخاص بالأجور

يجب أن تستغرق الإختبارات المتعلقة بتسوية حساب البنك الخاص بالأجور دقائق معدودة فقط إذا كان هناك حساباً لسلفة الأجور وكان يتم إجراء تسوية محايدة لحساب البنك على النحو الذي تم وصفه للحساب العام. وعادة، تتمثل عناصر التسوية فقط في الشيكات التي لم يتم صرفها، وفي معظم عمليات المراجعة يتم صرف الأغلبية العظمى منها بعد وقت قليل من إصدار الشيكات. وعند إختبار أرصدة حسابات البنوك الخاصة بالأجور، يكون من الضروري الحصول على تسوية حساب البنك، ومصادقة البنك، كشف البنك المقترن. ويتم تنفيذ إجراءات التسوية على نفس النحو الذي سبق تقديمه للنقدية العامة. ومن الطبيعي أن يتم تنفيذ إجراءات موسعة كأمر ضروري في حالة عدم ملائمة الرقابة أو إذا كان حساب البنك لم يتم تسويته مع رصيد السلفة النقدية بالأستاذ العام.

ولا يجب تفسير المناقشة التي تم عرضها في الفقرة السابقة على أنها تشير إلى عدم أهمية مراجعة الأجور. ويجب أن يتذكر القارئ عند مراجعة الفصل السادس عشر أن معظم إجراءات المراجعة الهامة للتحقق من الأجور تتمثل في كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. و سيتم إكتشاف التحريفات الأكثر إحتمالاً بالأجور من خلال هذين النوعين من الإجراءات وليس من خلال فحص رصيد حساب السلفة بالبنك.

مراجعة النقدية النثرية Audit Of Petty Cash

الهدف التعليمي ٢١-٦: تصميم وتنفيذ إختبارات المراجعة للنقدية النثرية

يعد حساب النقدية النثرية حساباً متميزاً لأنه يوجد به بإستمرار قيمة نقدية لاتتسم بالأهمية النسبية، وبنم الآن التحقق من كافة عمليات المراجعة. ويتم التحقق من هذا الحساب بصفة أساسية لإحتمال وقوع إختلاس ولتوقع العميل بأن يتم فحصه من خلال المراجعة حتى مع عدم الأهمية النسبية للقيمة النقدية به.

الرقابة الداخلية على النقدية النثرية Internal Controls Over Petty Cash

تتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية على النقدية النثريةفي إستخدام صندوق السلفة يعهد به فرد واحد ليكون مسئولا عنه. أضف إلى ذلك، لا يجب أن تمتزج صناديق النقدية النثرية مع المتحصلات الأخرى، كما يجب فصل الصندوق عن كافة الأنشطة الأخرى. ويجب أيضاً أن توجد حدود على قيمة أية مدفوعات من النقدية النثرية وأيضا على القيمة الإجمالية للصندوق. ويجب أن يتم تحديد نوع

الإنفاق الذي يمكن القيام به من خلال العمليات المالية للنقدية النثرية بشكل واضح في سياسة الشركة.

وعندما يتم الإنفاق من النقدية النثرية، تتطلب أساليب الرقابة الداخلية المناسبة وجود موافقة من أحد رجال الإدارة المسئولين على نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية. ويجب أن يتساوى إجمالي النقدية الفعلية والشيكات بالصندوق بالإضافة إلى نماذج النقدية النثرية التي لم يتم إستعاضتها مرة أخرى والتي تمثل مدفوعات فعلية مع القيمة الإجمالية لصندوق النقدية النثرية المدرجة بالأستاذ العام. ويجب أن يتم دورياً إجراء جرد مفاجئ وتسوية مفاجئة لصندوق النقدية النثرية من قبل المراجع الداخلي أو أي رجل مسئول من الإدارة.

وعندما يتجه رصيد للنقدية النثرية إلى الإنخفاض، يجب أن يتم كتابة شيك إلى المسئول عن النقدية النثرية ويدرج ضمن حساب النقدية العام لإستعاضة النقدية النثرية. ويجب أن تتساوى قيمة الشيك تماماً مع المستندات سابقة الترقيم التي يتم تقديمها كأدلة على حدوث النفقات الفعلية. ويجب أن يتحقق مسجل الدائنين من هذه المستندات وإتلافها لمنع إعادة إستخدامها مرة أخرى.

إختبارات المراجعة النقدية النثرية Audit Tests For Petty Cash

يجب أن يتم التركيز عند التحقق من النقدية النثرية على إختبارات الرقابة على العمليات النقدية النثرية بدلاً من رصيد آخر المدة في هذا الحساب. وحتى إذا كانت القيمة النقدية في صندوق النقدية النثرية تتسم بالصغر، فإنه يوجد إحتمال لحدوث عمليات مالية غير ملائمة إذا كان يتم الإستعاضة بالصندوق على نحو متكرر.

ويتمثل الجانب الأهم عند إختبار النقدية النثرية في القيام أولاً بتحديد إجراءات العميل الخاصة بالتعامل مع الصندوق من خلال مناقشة الرقابة الداخلية مع المسئول عن الصندوق وفحص المستندات لعدد محدد من العمليات المالية. وكجزء من التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، فإنه من الضروري أن يتم التعرف على أساليب الرقابة الداخلية وأوجه القصور بها. وعلى الرغم من عدم إتسام معظم نظم النقدية النثرية بالتعقد؛ إلا أنه من المرغوب عادة إستخدام كل من خريطة التدفق وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، وذلك حتى يتم التوثيق في عمليات المراجعة التالية بصفة أساسية.

وتتوقف كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات على عدد وحجم مرات إستعاضة النقدية النثرية وتقدير المراجع لخطر الرقابة. وعندما يتم تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض وتوجد مرات ضئيلة لإستعاضة المدفوعات خلال العام، فإنه من المتعارف عليه بين المراجعين عدم إجراء إختبارات أخرى نظراً لعدم الأهمية النسبية. وعندما يقرر المراجع إختبار النقدية النثرية، يتمثل الإجرائين المتعارف عليهما على نحو أكثر من غيرهما في جرد رصيد النقدية النثرية وتنفيذ الإختبارات التفصيلية على عملية مالية أو إثنين من عمليات الإستعاضة. وفي هذه الحالة، تشمل الإجراءات الأساسية جمع مستندات النقدية النثرية الداعمة لقيمة الإستعاضة، المحاسبة عن تسلسل مستندات النقدية النثرية، فحص الترخيص بمستندات النقدية النثرية وإلغائها، وفحص التوثيق المرفق للتعرف على مدى منطقيته. ويشمل التوثيق الداعم عادة شرائط تسجيل النقدية، الفواتير، الإيصالات.

ويمكن عادة تنفيذ إختبارات النقدية النثرية بأي وقت خلال العام، ولكن حتى يتوافر الإقتناع بصحة العمليات المالية للنقدية النثرية، يتم تنفيذها في كل فترة بالعام المالي. فإذا تم إعتبار رصيد صندوق النقدية النثرية متسماً بالأهمية النسبية، وهي حالة نادرة، فيجب أن يتم إجراء جرد في نهاية العام. ويجب فحص النفقات التي لم يتم إستعاضتها كجزء من الجرد لتحديد ما إذا كانت قيمة المصروفات غير المسجلة تتسم بالأهمية النسبية.

المصطلحات الأساسية

تسوية حساب البنك Bank Reconcilation . تسوية شهرية، يقوم عادة أفراد العميل بإعدادها، عن الفروق بين الرصيد النقدي المسجل بالأستاذ العام والقيمة بحساب البنك.

حساب البنك بالفرع Branch Bank Account. حساب منفصل للبنك يتم الإحتفاظ به ببنك محلي بواسطة فرع للشركة.

العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents . الزيادة في النقدية التي يتم إستثمارها في إستثمارات قصيرة الأجل تتسم بالسيولة المرتفعة مثل الودائع الزمنية، شهادات الإيداع، وصناديق سوق المال.

كشف البنك الفتري Cutoff Bank Statement . كشف للبنك يعد في فترة محددة ويحتوى على ما يرتبط بالفترة من شيكات مسحوبة، إيصالات إيداع مزدوجة، وباقي المستندات الأخرى التي يتم إدراجها في كشوف البنك، ويتم مباشرة بالبريد بواسطة البنك إلى المراجع. ويستخدم المراجع هذا الكشف للتحقق من عناصر التسوية في التسوية التي يقوم بها المراجع في نهاية العام.

حساب النقدية العام General Cash Account . حساب البنك الرئيسي في كافة الشركات، وعادة ما تتدفق كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال هذا الحساب في وقت ما.

حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account . حساب للبنك يتم تحويل قيمة الأجور الفعلية التي سيتم سدادها إليه بشيك من حساب النقدية العام بواسطة الموظف المسئول.

صندوق سلفة النقدية النثرية Imprest Petty Cash Fund . صندوق للنقدية تحتفظ به الشركة لعمليات الحيازة النقدية الصغيرة أو لسداد الشيكات النقدية للعاملين، ويتسم الرصيد الثابت بالصندوق بالصغر النسبي ويتم إستعاضة النقدية دوريا.

التلاعب في الحسابات بالبنوك Kitting . تحويل المال من حساب بأحد البنوك إلى حساب ببنك أخر مع التسجيل غير الملائم لتسجيل التحويل لدرجة أنه يتم تسجيل القيمة كأصل في كلا الحسابين، ويتم إستخدام هذه الممارسة من قبل المختلس لتغطية إختلاس النقدية.

التحقق من النقدية Proof Of Cash . ورقة عمل تتكون من أربعة أعمدة يقوم المراجع بإعدادها لتسوية ما تم تسجيله لدى البنك ويتعلق برصيد أول المدة، الإيداعات النقدية، الشيكات التي تم صرفها ورصيد أخر المدة عن الفترة المحاسبية مع ما تم تسجيله في سجلات العميل.

نموذج مصادقة البنك النموذجي Standard Bank Confirmation Form . نموذج تم إقراره من قبل كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين وجمعية رجال البنوك الأمريكيين، ويقوم البنك بإجابة المراجع عن كل من الرصيد لدى البنك والمعلومات المتعلقة بالقروض والتي ورد ذكرها في المصادقة التي أرسلها المراجع.

أسئلة للمراجعة

٢١-١ (**الهدفان ٢١-١ ، ٢١-٢**) أشرح العلاقات بين التقدير الأولى لخطر الرقابة، واختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمتحصلات النقدية، والإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية

٢١-٢ (**الهدفان ٢١-١ ، ٢١-٢**) أشرح العلاقات بين التقدير الأولى لخطر الرقابة، إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للمدفوعات النقدية، والإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية. أذكر

مثالا واحد يمكن أن يعبر عن تأثير الإستنتاجات التى يتم التوصل إليها عن الرقابة الداخلية للمدفوعات النقدية على إختبارات الأرصدة النقدية.

٢١-٣ (الهدف ٢١-٣) لماذا تعد التسوية الشهرية لحساب البنك التى يتم تنفيذها بواسطة شخص مستقل أسلوبا هاما للرقابة الداخلية على أرصدة النقدية؟ من هم الأفراد الذين لا ينظر إليهم على أنهم يتمتعون بالإستقلال لتحمل هذه المسئولية بوجه عام؟

٢١-٤ (الهدف ٢١-٣) قيم مدى فعالية وأذكر أوجه القصور فى إعداد تسوية حساب البنك بواسطة المدير المالى على النحو الموصوف فى الفقرة التالية "عندما أقوم بتسوية حساب البنك، يتمثل أول شئ أقوم به فى تبويب الشيكات طبقا لتسلسلها الرقمى والتعرف على الأرقام المفقوده بها. وبعد ذلك، أقوم بإختبار لتحديد القيمة بالشيكات التى لم يتم صرفها عن طريق الرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية. فإذا تمت تسوية حساب البنك عند هذه النقطة، أكون قد إنتهيت من إتمام التسوية وإذا لم يحدث ذلك، أقوم بفحص الودائع المرسلة للبنك، الشيكات التى لم يتم صرفها بعد من قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى أول المدة، باقى العناصر الأخرى للتسوية، وأخطاء البنك حتى يتم تسويتها، وفى معظم الأحوال، يمكن إتمام التسوية فى غضون ٢٠ دقيقة"

٢١-٥(الهدف ٢١-٣) ما هو الفرق بين المصادقات إلى البنوك والمصادقات الإيجابية لأرصدة المدينين؟ فرق بينهما فى ضوء طبيعة المعلومات التى يتم مصادقتها، حجم العينة، والتصرف اللائم الذى ينبغى القيام به عندما لا يتم إستلام المصادقة بعد طلبها للمرة الثانية. أشرح الأساس المنطقى للفروق بين هذين النوعين للمصادقة.

٢١-٦ (الهدف ٢١-٣) قيم ضرورة الممارسة التالية التى يصفها أحد المراجعين" عند مصادقة حسابات البنوك، اصر على الحصول على إستجابة من كل بنك تعامل العميل معه خلال السنتين الماضيتين حتى ولو كان الحساب الخاص بالبنك حسابا مقفلا فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى"

٢١-٧ (الهدف ٢١-٣) ماهو المقصود بكشف البنك الفترى وما هو الغرض منه.

٢١ ٨ (الهدف ٢١-٣) لماذا يكون إهتمام المراجع أقل عادة بشأن الفاصل الزمنى للمتحصلات النقدية للعميل بالمقارنة مع الفاصل الزمنى للمبيعات؟ أشرح إجراءات إختبار الفاصل الزمنى للمتحصلات النقدية.

٢١-٩ (الهدف ٢١-١) ما هو المقصود بحساب سلفة البنك للعملية التشغيلية للفرع؟ إشرح الغرض من إستخدام هذا النوع من حسابات البنك.

٢١ ١٠ (الهدف ٢١-٤) أشرح الغرض من نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة. أذكر إثنين من أنواع التحريفات التى يهدف أى كشفهما.

٢١-١١ (الهدف ٢١ -٣) عندما يتمكن المراجع من الحصول على كشف البنك الفترى، من المتعارف عليه أن يتم الإثبات من خلال الكشف الإجمالى للشهر الذى لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى. كيف يتم ذلك وما هو الغرض منه.

٢١- ١٢ (الهدف ٢١ ٤) فرق بين الإختلاس المرحلى من المدينين والتلاعب فى حسابات البنوك. صف إجراءات المراجعة التى يمكن إستخدامها لكشف كل منهما.

٢١-١٣ (الهدف ٢١-٥) بفرض أنه توجد رقابة داخلية ممتازة لدى العميل الذى يستخدم سلفة البنك للأجور. أشرح لماذا يستغرق التحقيق من تسوية حساب البنك الخاص بالأجور وقتا أقل عادة من الوقت الذى تستغرقه إختبارات حساب النقدية العام، حتى إذا تجاوز عدد الشيكات العدد المكتوب من

الشيكات التي تخص الحساب العام.

٢١-١٤ (الهـــدف ٢١-٦) فرق بين التحقق من إستعاضة النقدية النثرية والتحقق من الرصيد في الصندوق. إشرح كيف يتم تنفيذ كل منهما. من الأكثر أهمية؟

٢١-١٥ (الهدفان ٢١-٣ و ٢١-٤) لماذا يتم التركيز بشكل أكبر عند إكتشاف الغش على الإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية وليس للأرصدة الأخرى لحسابات قائمة المركز المالي؟ أذكر مثالين محددين لإثبات كيف يؤثر هذا التركيز على تجميع المراجع للأدلة في مراجعة النقدية في نهاية العام.

٢١-١٦ (الهدف ٢١-٣) أشرح لماذا يقوم معظم المراجعون، عند التحقق من تسويات حسابات البنوك، بالتركيز على إمكانية إدراج ودائع مرسلة للبنك لا وجود لها في تسوية حساب البنك وعلى إغفال شيكات لم يتم صرفها من تسوية حساب البنك بلا من إغفال ودائع مرسلة للبنك وإدراج شيكات لم يتم صرفها ولا وجود لها.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبارات CPA

٢١-١٧ (الهدفان ٢١-٣، ٢١ ٤) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة النقدية في نهاية العام. إختر الإجابة الأمثل.

أ- حصل المراجع على كشف البنك الفترى في ١٠ يناير مباشرة من البنك الذى يتعامل العميل معه. وتم صرف عدد قليل من الشيكات بقائمة الشيكات التى لم يتم صرفها والتي تم إدراجها لدى العميل في تسوية حساب البنك في ٣١ ديسمبر خلال فترة الفاصل الزمني. يتمثل السبب المحتمل في ذلك في أن العميل:

(١) قام بالتلاعب في الحسابات بالبنوك.

(٢) قام بإختلاس مرحلي من أرصدة المدينين.

(٣) قام بإرسال الشيكات للمستفيدين بعد نهاية العام.

(٤) قام بزيادة رصيد حساب البنك الخاص به في نهاية العام.

ب-يجب أن يقوم البنك عادة بإرسال طلبات المصادقة بالبريد إلى البنوك التى تعامل معها العميل خلال العام، بغض النظر عن قيمة الرصيد في آخر المدة، نظرا لأن:

(١) يوجد نموذج المصادقة مساحة للمعلومات الخاصة بالمديونية قبل البنك.

(٢) هذا الإجراء يؤدى إلى كشف أنشطة التلاعب في الحسابات بالبنوك التى لا يمكن كشفها بالوسائل الأخرى.

(٣) تلزم معايير المراجعة المتعارف عليها المراجع بإرسال نماذج المصادقة بالبريد إلى هذه البنوك.

(٤) هذا الإجراء يعفي المراجع من أية مسئولية تتعلق بعدم كشف الشيكات المزيفة.

جـ- في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، أعدت إحدى الشركات بطريق الخطأ عملية مالية تتعلق بالدائنين (النقدية كطرف مدين، الدائنون كطرف دائن) لتحويل الأموال بين البنوك. تم سحب الشيك الخاص بالتحويل في ٣ يناير ١٩٩٨. وتمثلت النتيجة في زيادة النقدية والدائنون في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. يتمثل الإجراء الأقل فعالية مما يلي للأفصاح عن هذا التحريف في إجراء فحص لـ:

(١) تسوية الحسابات للبنكين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

(٢) سجل النقدية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .
(٣) ما يدعم الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ .
(٤) جدول التحويلات بين البنوك .

٢١-١٨ (الهدف ٢١-٤) تتعلق الأسئلة التالية باكتشاف الغش في مراجعة النقدية في نهاية العام. إختر الإجابة الأمثل.

أ- أي مما يلي يمثل أسلوبا أفضل للمراجعة لإكتشاف التلاعب في الحسابات بالبنوك؟

(١) فحص مدى صحة إيصالات الإيداع .
(٢) فحص كشوف البنك النهائية والشيكات الملغاة التي يتم إستلامها مباشرة من البنوك .
(٣) إعداد جدول لتحويلات البنوك من واقع دفاتر العميل .
(٤) إعداد تسويات حسابات البنوك في نهاية العام .

ب- قام الصراف في شركة Baker بتغطية العجز في صندوق النقدية العائد الخاص به عن طريق الحصول على نقدية في ٣١ ديسمبر من بنك محلي بصرف شيك غير مسجل تم سحبه على بنك الشركة في نيويورك . يمكن أن يكتشف المراجع هذا التلاعب عن طريق:

(١) إعداد تسويات مستقلة لحسابات البنوك في ٣١ ديسمبر .
(٢) جرد صندوق النقدية العائد في نهاية السنة المالية في ٣١ ديسمبر .
(٣) فحص العناصر المرتجعة مع كشوف الفاصل الزمني للبنوك .
(٤) مصادقة أرصدة البنوك في ٣١ ديسمبر .

جـ- يمكن أن يتم إخفاء العجز النقدي عن طريق تحويل الأموال من موقع لآخر أو تحويل الأصول القابلة للتحول إلى نقدية . وفي ضوء ذلك، أي مما يلي يعد تنفيذه أمرا حيويا:

(١) المصادقات المتزامنة .
(٢) التسويات المتزامنة لحساب البنوك .
(٣) التحقق المتزامن .
(٤) إجراء جرد مفاجئ للنقدية على نحو متزامن .

أسئلة وحالات للمناقشة

٢١-١٩ (الهدفان ٢١-٣، ٢١-٤) فيما يلي المخالفات التي يمكن إكتشافها في رصيد النقدية لدى العميل آخر العام (بفرض أن تاريخ إعداد قائمة المركز المالي هو ٣٠ يونيو).

(١) تم إغفال شيك من قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها في تسوية حساب البنك في ٣٠ يونيو . وتم صرف الشيك من قبل البنك في ٧ يوليو .

(٢) تم إغفال شيك من قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها في تسوية حساب البنك . وتم صرف الشيك من قبل البنك في ٦ سبتمبر .

(٣) تم إدراج المتحصلات النقدية من المدينين عن الفترة من ١ يوليو إلى ٥ يوليو كمتحصلات نقدية في يومي ٢٩، ٣٠ يونيو .

(٤) تم إثبات قرض من البنك في ٢٦ يونيو مباشرة بالجانب الدائن في حساب البنك الخاص بالعميل، ولم يتم إدخال القرض حتى ٣٠ يونيو.

(٥) تم تأريخ شيك في ٢٦ يونيو وصرف في يونيو ولم يتم تسجيله في يومية المدفوعات النقدية، ولكن تم إدراجه كشيك لم يتم صرفه في ٣٠ يونيو.

(٦) تم إدراج تحويل بنكي مسجل في السجلات المحاسبية في ١ يوليو كإيداع مرسل للبنك في ٣٠ يونيو.

(٧) تم جمع الشيكات التي لم يتم صرفها في تسوية حساب البنك في ٣٠ يونيو بأقل من قيمتها بمبلغ ٢٠٠٠ دولار.

المطلوب

أ- بفرض أن كل تحريف مما سبق تم على نحو متعمد، أذكر الدوافع الأكثر إحتمالا للأشخاص المسئولين عنها.

ب- ما هو نوع الرقابة الذي يمكن أن يقلل من إحتمال حدوث كل تحريف مما سبق؟

جـ- أذكر إجراء المراجعة الذي يمكن إستخدامه لكشف كل مخالفة مما سبق.

٢١-٢٠ (الهدفان ٢١-٣ ، ٢١-٤) فيما يلي التحريفات التي قد يكتشفها المراجع خلال تنفيذ الإختبارات الأساسية للعمليات أو الإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية:

(١) لم يقم ماسك الدفتر بتسجيل الشيكات التي تم كتابتها وإرسالها باليريد خلال الشهر الأول من العام في يومية المدفوعات النقدية.

(٢) لم يقم ماسك الدفتر بتسجيل أو إيداع قيمة نقدية تتسم بالأهمية النسبية للمتحصلات النقدية خلال الشهر الأخير من العام. ويتم إعداد قائمة مسبقة للنقدية بواسطة سكرتير رئيس الشركة.

(٣) ظل دفتر يومية المدفوعات النقدية مفتوحا لمدة يومين بعد إنتهاء العام.

(٤) تم سداد شيك المورد عن حمولة شاحنة من المواد الخام لم يتم إستلامها من قبل العميل.

(٥) لم يتم الحصول على خصم من عملية حيازة على الرغم من أن الشيك تم إرساله باليريد قبل إنقضاء فترة الخصم.

(٦) تم تسجيل المتحصلات النقدية لليومين الأخيرين من العام في يومية المتحصلات النقدية بالفترة التالية مع إدراجها كإيداعات مرسلة للبنك في تسوية حساب البنك.

(٧) تم تسجيل شيك مكتوب إلى المورد خلال الشهر الأخير بالعام مرتين في يومية المدفوعات النقدية لتغطية عجز حدث فعلا. وتم صرف الشيك من قبل البنك ولم يظهر في تسوية حساب البنك.

المطلوب

أ - أذكر إجراء المراجعة الأساسي الذي يكشف كل تحريف مما سبق.

ب- في كل إجراء بالجزء "أ" أذكر ما إذا كان يمثل إختبارا تفصيلا لأرصدة النقدية أو إختبارا أساسيا للعمليات.

٢١-٢١ (الهدفان ٢١-٣، ٢١-٤) تتعلق إجراءات المراجعة التالية بالإختبارات التفصيلية لأرصدة النقدية العامة.

(١) مقارنة تواريخ الشيكات الملغاة المؤرخة قبل وبعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي بوقت وجيز.

(٢) تتبع الودائع المرسلة إلى البنك في تسوية حساب البنك إلى كشف البنك الفترى و يومية المتحصلات

النقدية.

(٣) الحصول على نموذج مصادقة البنك النموذجية من كل بنك يتعامل العميل معه.

(٤) مقارنة الرصيد في تسوية حساب البنك الذي تم الحصول عليه من العميل مع مصادقة البنك.

(٥) مقارنة الشيكات الموردة مع كشف البنك المقترى بقائمة الشيكات التي لم يتم صرفها في تسوية حساب البنك.

(٦) إعداد قائمة تحتوى على رقم الشيك، إسم المستفيد والقيمة لكافة الشيكات ذات الأهمية النسبية التي لم يتم ردها مع كشف البنك المقترى.

(٧) فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، إتفاقات القروض، مصادقة البنك بشأن الودائع ذات الفائدة، القيود على المسحوبات من النقدية، وإتفاقات الأرصدة المكافئة.

(٨) إعداد نموذج التحقق من النقدية بالأعمدة الأربعة.

المطلوب

أشرح الهدف من كل ما سبق.

٢١-٢٢ (الهدفان ٢١ -٣، ٢١-٤) تقوم الرقابة الداخلية في شركة Patrick على العمليات المالية للنقدية بالضعف. وفيما يلي الحقائق المتعلقة بالمركز المالي لهذه الشركة في ٣١ نوفمبر ١٩٩٦:

يبلغ رصيد النقدية بالدفاتر ١٨٩٠١,٦٢ والذى يشمل متحصلات لم يتم إيداعها. ولم يظهر مبلغ ١٠٠ دولار بالجانب الدائن في دفاتر البنك ولم يظهر ذلك في دفاتر الشركة. والرصيد في كشف البنك يتمثل في ١٥٥٥٠ دولار. وتتمثل أرقام الشيكات التي لم يتم صرفها والمبالغ الخاصة بها في: الشيك رقم ٦٢ بمبلغ ١١٦,٢٥، الشيك رقم ١٨٣ بمبلغ ١٥٠ دولار والشيك ٢٨٤ بمبلغ ٢٥٣,٢٥، والشيك رقم ٨٦٢١ بمبلغ ١٩٠,٧١، والشيك رقم ٨٦٢٣ بمبلغ ٢٠٦,٨ دولار، والشيك رقم ٨٦٣٢ بمبلغ ١٤٥,٢٨.

وقام أمين الخزينة بسرقة كافة المتحصلات التي لم يتم إيداعها والتي تجاوزت مبلغ ٣٧٩٤,٤١ وأعد التسوية التالية:

الرصيد في الدفاتر في ٣٠ نوفمبر ١٩٩٦		١٨٩٠١,٦٢
يضاف: الشيكات التي لم يتم صرفها		
٨٦٢١	١٩٠,٧١	
٨٦٢٣	٢٠٦,٨٠	
٨٦٣٢	١٤٥,٢٨	
	٤٤٢,٧٩	
	١٩٣٤٤,٤١	
بطرح: المتحصلات التي لم يتم إيداعها		(٣٧٩٤,٤١)
الرصيد في البنك في ٣٠ نوفمبر ١٩٩٦		١٥٥٥٠
يخصم: المبلغ الدائن غير المسجل		(١٠٠)
النقدية الفعلية، ٣٠ نوفمبر ١٩٩٦		١٥٤٥٠

المطلوب

أ- إعداد جدول داعم يظهر كيف قام أمين الخزينة بالسرقة.

ب - كيف حاول أمين الخزينة إخفاء السرقة التي قام بها؟

جـ- في ضوء المعلومات السابقة فقط، حدد جانبين من الرقابة الداخلية التي يبدو أنها لم تتوافر في الشركة.

٢١ - ٢٣ (الهدف ٢١ - ٣) كلفت بالقيام بمراجعة النقدية العامة بشركة Pittsburg Supply عن السنة المالية المنتهية في ٣١ يوليو ١٩٩٧. ولم يقم العميل بإعداد تسوية البنك في ٣١ يوليو. وبعد إجراء مناقشة موجزة مع مالك الشركة وافقت على القيام بإعداد التسوية بمساعدة المسجلين في الشركة. وقد توافرت تلك المعلومات التالية:

	الأستاذ العام	كشف بنك
رصيد أول المدة	٤٦١١ دولار	٥٧٥٣ دولار
الإيداعات يومية التحصيلات النقدية	٢٥٤٥٦	٢٥٠٥٦
الشيكات التي لم يتم صرفها يومية المدفوعات النقدية	(٢١٨١١)	(٢٣٦١٥)
المبالغ الخاصة بخدمات البنك في شهر يوليو		(٨٧)
ورقة دفع مدفوعة مباشرة		(٦١٠٠)
شيكات لا رصيد لها		(٣١١)
رصيد آخر المدة	٨٢٥٦	٦٩٦

تسوية حساب البنك في ٣٠ يونيو
المعلومات في الأستاذ العام وكشف البنك

الرصيد في البنك	٥٧٥٣
الإيداعات المرسلة إلى البنك	٦٠٠
الشيكات التي لم يتم صرفها	١٧٤٢
الرصيد في الدفاتر	٤٦١١

وتم الحصول على المعلومات الإضافية التالية:

١ بلغت قيمة الشيكات التي تم صرفها من الشيكات التي لم يتم صرفها في ٣٠ يونيو ١٦٩٢ دولار.

٢ بلغت القيمة الإجمالية للشيكات التي تم صرفها وسجلت في يومية المدفوعات النقدية ٢٠٤٦٧.

٣- تم صرف شيك بمبلغ ١٠٦٠ من البنك ولكنه لم يسجل في يومية المدفوعات النقدية. وكان يتعلق بجيازة عناصر من المخزون. وتستخدم الشركة طريقة المخزون الدوري.

٤ تم تحميل الشركة شيكا بمبلغ ٣٩٦ دولار وكان مكتوبا لحساب البنك بشركة أخرى.

٥- تشمل الإيداعات مبلغ ٦٠٠ دولار عن شهر يونيو و٢٤٤٥٦ عن شهر يوليو.

٦- حمل البنك حساب الشركة مبلغ ٣١١ عن شيك لا توجد أموال كافية لتغطيته. وإستنتج مدير

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

الإئتمان أن العميل قد أغلق الحساب عمدا وقام المالك بمغادرة المدينة. وتم تسليم الشيك وكالة التحصيل.

٧- تم دفع قيمة ورقة دفع مضافا إليها الفائدة؛ وكانت قيمة الورقة ٥٨٠٠ ؛ مباشرة إلى البنك طبقا لإتفاق تم عقده منذ أربعة أشهر. وتم تسجيل ورقة الدفع في دفاتر الشركة بمبلغ ٥٨٠٠ دولار.

المطلوب

أ إعداد تسوية حساب البنك التي تظهر كل من الرصيد غير المعدل والرصيد المعدل بالدفاتر.

ب- إعداد كافة قيود التسوية.

جـ- ما هي إجراءات المراجعة التي تستخدمها للتحقق من كل عنصر في تسوية حساب البنك؟

٢١-٢٤ (الهدفان ٢١-٣ ، ٢١-٤) عند مراجعة شركة Regional Transport ، وهي تمثل فرعاً كبيراً يحتفظ بحساب بنك خاص به، ويتم تحويل النقدية دورياً إلى الحساب المركزي في Cedar Rapids. وفي الدفاتر الخاصة بحسابات الفرع ؛ تم تسجيل تحويلات النقدية بالجانب المدين لحساب المقاصة الخاص بالمركز الرئيسي وبالجانب الدائن بحساب البنك الخاص للفرع. وبالمثل، يتم تسجيل حساب المركز الرئيسي كطرف مدين لحساب البنك المركزي وطرف دائن لحساب المقاصة الخاص بالفرع. ويعمل Gordon Light رئيساً لماسكي الدفاتر في كل من حساب البنك الرئيسي وحساب البنك الخاص بالفرع. ونظراً لأنه يقوم أيضاً بتسوية حساب البنك ، إهتم المراجع المتمرس Cindy Marinette بأوجه القصور في الرقابة الداخلية.

وكجزء من مراجعة اخر العام لتحويلات البنك طلب المراجع منك إعداد جدول بالتحويلات التي حدثت في الأيام القليلة الأخيرة في ١٩٩٦ والأيام القليلة الأولى في ١٩٩٧. وقد تمت بإعداد القائمة التالية:

قيمة التحويل	التاريخ المسجل في يومية التحصيلات النقدية في المركز الرئيسي	التاريخ المسجل في يومية المدفوعات النقدية في الفرع	تاريخ الإيداع في حساب البنك في المركز الرئيسي	تاريخ سحب البنك على حساب البنك الخاص بالفرع
١٢٠٠٠ دولار	٩٦/١٢/٢٧	٩٦/١٢/٢٩	٩٦/١٢/٢٦	٩٦/١٢/٢٧
٢٦٠٠٠	٩٦/١٢/٢٨	٩٧/١/٢	٩٦/١٢/٢٨	٩٦/١٢/٢٩
١٤٠٠٠	٩٧/١/٢	٩٦/١٢/٣٠	٩٦/١٢/٢٨	٩٦/١٢/٢٩
١١٠٠٠	٩٦/١٢/٢٦	٩٦/١٢/٢٦	٩٦/١٢/٢٨	٩٧/١/٣
١٥٠٠٠	٩٧/١/٢	٩٧/١/٢	٩٦/١٢/٢٨	٩٦/١٢/٣١
٢٨٠٠٠	٩٧/١/٧	٩٧/١/٥	٩٦/١٢/٢٨	٩٧/١/٣
٣٧٠٠٠	٩٧/١/٤	٩٧/١/٦	٩٧/١/٣	٩٧/١/٥

المطلوب

أ - عند التحقق من التحويل البنكي، أذكر اجراءات المراجعة التي يجب القيام بها.

ب - إعداد أية قيود تسوية يجب القيام بها في سجلات المركز الرئيسي.

جـ إعداد أية قيود تسوية يجب القيام بها في سجلات الفرع الخاصة بالبنك.

د - أذكر كيف يمكن إدراج كل تحويل بنكي في تسوية حساب البنك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لحساب المركز الرئيسي بعد قيود التسوية التي تمت في الجزء «ب».

هـ- أذكر كيف يمكن إدراج كل تحويل بنكي في تسوية حساب البنك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لحساب

البنك الخاص بالفرع بعد قيود التسوية التي تمت في الجزء «حـ».

٢١ - ٢٥ (**الهـــدف ٢١ - ٣**) سلسلة متاجر التجزئة Toyco التي تعمل في مجال التجارة الخاص باللعب، منحت سلسلة المتاجر إثنين من البنوك حق إصدار بطاقات إئتمان للقيام بإيداعات يومية للمبيعات بواسطة بطاقات الإئتمان في حساب خاص لبطاقات الإئتمان في كل بنك (البنك أ والبنك ب). وفي كل يوم يقوم العاملون بسلسلة المتاجر بتجهيز كل من: ايصالات البيع عن طريق بطاقات الإئتمان، ايصالات الإيداع في البنك، ومستندات مردودات المبيعات المرخص بها، والبطاقات المثقبة لتشغيل الإلكتروني للبيانات في الإدارة الخاصة بذلك.

ويتم في كل أسبوع إعداد مخرجات تفصيلية مطبوعة لحسابات النقدية الخاصة ببطاقات الإئتمان بالأستاذ العام. وتم توجيه تعليمات للبنوك التي تصدر بطاقات الإئتمان للقيام بتحويل تلقائي أسبوعياً للنقدية إلى حساب البنك العام لسلسلة المتاجر. وتقوم البنوك التي تصدر بطاقات الإئتمان بتحميل سلسلة المتاجر بالإيداعات الخاصة بالمبيعات التي تتم إلى حاملي بطاقات إئتمان مسروقة أو بطاقات إئتمان إنقضى تاريخها.

وحصل المراجع الذي يقوم بالمراجعة في عام ١٩٩٧ للقوائم المالية لسلسلة المتاجر على الصور التالية للمخرجات المطبوعة والتفصيلية لحساب النقدية بالأستاذ العام، وتسويات البنك التي تم إعدادها يدوياً، ملخص لكشوف البنوك، وتتعلق هذه المخرجات جميعها بالأسبوع الذي ينتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧.

سلسلة المتاجر Toyco - مخرجات تفصيلية مطبوعة لحساب النقدية الخاص ببطاقات الإئتمان في الأستاذ العام

	بنك أ مدين أو (دائن)	بنك ب مدين أو (دائن)
- رصيد أول المدة في ٢٤ ديسمبر ١٩٩٧	١٢١٠٠ دولار	٤٢٠٠ دولار
- **الإيداعات**		
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	٢٥٠٠	٥٠٠٠
٢٨ ديسمبر ١٩٩٧	٣٠٠٠	٧٠٠٠
٢٩ ديسمبر ١٩٩٧	صفر	٥٤٠٠
٣٠ ديسمبر ١٩٩٧	١٩٠٠	٤٠٠٠
٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٢٢٠٠	٦٠٠٠
- **تحويل النقدية**		
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	(١٠٧٠٠)	صفر
تحميل على سلسلة المتاجر إنقضاء تاريخ البطاقات	(٣٠٠)	(١٦٠٠)
أخطاء في الإيداعات (تم فعلاً الإيداع في حساب خطأ)	(١٤٠٠)	(٢٠٠٠)
إعادة إيداع للإيداعات التي تمت في الحساب الخاطئ	١٠٠٠	١٤٠٠
مردودات المبيعات عن الأسبوع المنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	(٦٠٠)	(١٢٠٠)
رصيد آخر المدة	٩٧٠٠	٢٩٢٠٠

سلسلة المتاجر Toyco – تسويات حسابات البنوك

رقم الكود	يضاف أو (يخصم)	
	بنك أ	بنك ب
١ – الرصيد في كشف البنك، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٨٦٠٠	صفر
٢ – إيداعات مرسلة للبنك، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٢٢٠٠	٦٠٠٠
٣ – إعادة إيداع لإيداعات تمت في حساب خطأ	١٠٠٠	١٤٠٠
٤ – الفرق في الإيداعات، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	(٢٠٠٠)	(١٠٠)
٥ – مبالغ محصلة من قبل البنك بدون تفسير	٤٠٠	صفر
٦ – تحويل بنكي للنقدية لم يسجل بعد	صفر	٢٢٦٠٠
٧ – مقابل خدمة البنك	صفر	٥٠٠
٨ – تحميل على سلسلة المتاجر لم يسجل، بطاقات مسروقة	١٠٠	صفر
٩ – مردودات مبيعات مسجلة ولكن لم يتم إبلاغ البنك بها	(٦٠٠)	(١٢٠٠)
١٠ – الرصيد بالأستاذ العام، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٩٧٠٠	٢٩٢٠٠

سلسلة المتاجر Toyco - ملخص لكشوف البنك

	(مدين) أو دائن	
	بنك أ	بنك ب
رصيد أول المدة، ٢٤ ديسمبر ١٩٩٧	١٠٠٠٠	صفر
الإيداعات وفقاً للتاريخ في كل منها		
٢٤ ديسمبر ١٩٩٧	٢١٠٠	٤٢٠٠
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	٢٥٠٠	٥٠٠٠
٢٨ ديسمبر ١٩٩٧	٣٠٠٠	٧٠٠٠
٢٩ ديسمبر ١٩٩٧	٢٠٠٠	٥٥٠٠
٣٠ ديسمبر ١٩٩٧	١٩٠٠	٤٠٠٠
التحويلات النقدية إلى حساب النقدية العام		
٢٧ ديسمبر ١٩٩٧	(١٠٧٠٠)	صفر
٣١ ديسمبر ١٩٩٧	صفر	(٢٢٦٠٠)
تحميل على سلسلة المتاجر		
بطاقات مسروقة	(١٠٠)	صفر
بطاقات إنقضى تاريخها	(٣٠٠)	(١٦٠٠)
أخطاء في الإيداع	(١٤٠٠)	(١٠٠٠)
مقابل خدمات البنك	صفر	(٥٠٠)
تحميل من قبل البنك (غير مفسر)	(٤٠٠)	صفر
رصيد آخر المدة، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧	٨٦٠٠	صفر

المطلوب

بناء على فحص تسويات البنوك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والمعلومات المرتبطة المتاحة في المخرجات المطبوعة وملخص كشوف البنوك، صف مايجب أن يقوم به المراجع للتوصل إلى الرضاء عن كل عنصر في تسويات البنوك. إفترض أن كافة القيم تتسم بالأهمية النسبية وكافة العمليات الحسابية تتسم بالدقة. نظم الإجابة كمايلي مستخدماً رقم الكود الملائم لكل عنصر في تسويات البنوك*.

رقم الكود	مايجب أن يقوم به المراجع للتوصل إلى الرضاء
١ -	

٢١ - ٢٦ (**الهدف ٢١-٣**) توافرت إليك المعلومات التالية في إطار المراجعة التي تقوم بها والتي تتمثل في قائمة عمل.

تسوية حساب البنك، ٣١ ديسمبر ١٩٩٦

الرصيد في الأستاذ العام، ٣١ ديسمبر ١٩٩٦		١٧١٧٤,٨٦
يضاف:		
المحصلات النقدية التي تم إستلامها في اليوم الأخير من ديسمبر وتم إضافتها إلى «النقدية في البنك» بالدفاتر ولم يتم إيداعها		٢٦٦٢,٢٥
- الإشعارات المدينة عن شيكات العملاء المرتجعة والتي لم يتم دفعها (تم استلام الشيك ولم يتم إجراء أية قيود في الدفاتر)		٢٠٠
الإشعارات المدينة مقابل خدمات البنك عن شهر ديسمبر		٥,٥
		٢٠١٤٢,٦١
يخصم		
- شيكات تم سحبها ولم يتم البنك بسدادها (أنظر التفاصيل أدناه)	٢٢٦٧,٧٥	
الإشعارات الدائنة عن الإيراد من أوراق القبض التي تركت في البنك للتحصيل ولم يتم تسجيلها عند التحصيل	٤٠٠٠	
- شيك يخص أحد الدائنين تم إدراجه بالدفاتر بمبلغ ٢٤٠,٩ ولكن تم سحبه وسداده من قبل البنك بمبلغ ٤١٩	١٧٨,١	
		(٢٩٤٥,٨٥)
الرصيد المحسوب		١٧١٩٦,٧٦
الفروق غير المحصلة		(٢٠٠)
الرصيد في البنك (يمكن الفحص من خلال المصادقة)		١٦٩٩٦,٧٦

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

الشيكات المسحوبة وتم يتم سدادها من قبل البنك

الرقم	القيمة
٥٧٣	٦٢,٢٧
٧٢٤	٩,٩
٩٠٣	٤٥٦,٦٧
٩٠٧	٣٠٥,٥
٩١١	٤٨٢,٧٥
٩١٣	٥٥٠
٩١٤	٣٦٦,٧٦
٩١٦	١٠
٩١٧	٢١٨,٩
	٢٢٦٧,٧٥

المطلوب

أ - إعداد تسوية صحيحة.

ب إعداد قيود اليومية للعناصر التي يجب تعديلها قبل إقفال الدفاتر*.

٢١ - ٢٧ (**الهـــدف ٢١ -٤**) كلفت بالقيام بمراجعة السنة الأولى في مدرسة مقاطعة Sherman وتم تخصيصك للقيام بمسئولية إعداد نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لشهر أكتوبر ١٩٩٦. وتوافرت لك المعلومات التالية:

١ - الرصيد بالدفاتر	٣٠ سبتمبر	٨١٠٦
	٣١ أكتوبر	٣٨٥٠
٢- الرصيد بالبنك	٣٠ سبتمبر	٥٤١١
	٣١ أكتوبر	٦٧٣٠
٣- الشيكات التي لم يتم صرفها	٣٠ سبتمبر	٩١٦
	٣١ أكتوبر	١٢٧٨
٤- المتحصلات النقدية عن شهر أكتوبر	في البنك	٢٦٥٣٦
	بالدفاتر	١٩٧١١
٥- الإيداعات المرسلة للبنك	٣٠ سبتمبر	٣٦١١
	٣١ أكتوبر	٦٩٣

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

٦ – تم تحميل الفائدة على قرض البنك لشهر أكتوبر بواسطة البنك ولكن لم يتم تسجيلها وتبلغ ٥٩٦.

٧ تم تحصيل قيمة ورقة قبض على شركة Jones بواسطة البنك في ٢٨ أكتوبر ولم يتم إدراجها بالدفاتر:

الأصل	٣٣٠٠
الفائدة	٣٠٧
	٣٦٠٧

٨ – تم في ٢٦ أكتوبر عن طريق الخطأ تحميل شيك بمبلغ ٤٠٧ يخص شركة Billings على حساب المدرسة بواسطة البنك.

٩ – الشيكات التي لا رصيد لها لايتم تسجيلها بالدفاتر ما لم يقوم البنك بعدم صرفها على نحو دائم. ويعالجها البنك كمدفوعات في حالة عدم صرفها وكإيداعات عندما يتم إعادة إيداعها. ويبلغ اجمالي قيمة الشيكات التي لارصيد لها في شهر أكتوبر ٦٠٩. ثم إعادة ايداع ما قيمته ٣٠٠ في شهر أكتوبر وما قيمته ٣٠٩ في شهر نوفمبر.

المطلوب

أ – إعداد نموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لشهر أكتوبر. ويجب أن يتم إظهار كل من قيمة النقدية المعدلة وقيمة النقدية غير المعدلة.

ب – إعداد كافة قيود التسوية*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

حالـة عمليـة

٢١ – ٢٨ (الهـدف ٢١ – ٤) تم التوصل إلى هذه المعلومات عند مراجعة حساب النقدية في شركة Tuck في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وبفرض أن المراجع إقتنع بملائمة برهان النقدية، كشوف البنك، والشيكات المرتجعة عدا مايلي:

١ – قام مامك الدفاتر بإعداد تسوية حساب البنك في ٣٠ نوفمبر ١٩٩٧ كما يلي:

الرصيد في كشف البنك		١٩٤٠٠
يضاف: الودائع المرسلة إلى البنك		١١٠٠
الإجمالي		٢٠٥٠٠
يطرح: شيكات لم يتم صرفها		
رقم ٢٥٤٠	١٤٠	
رقم ١٥٠١	٧٥٠	
رقم ١٥٠٣	٥٨٠	
رقم ١٥٠٤	٨٠٠	
رقم ١٥٠٥	٣٠	
		(٢٣٠٠)
الرصيد بالدفاتر		١٨٢٠٠

٢ – ملخص كشف البنك عن شهر ديسمبر ١٩٩٧

الرصيد المرحل		١٩٤٠٠
الإيداعات		١٤٨٧٠٠
		١٦٨١٠٠
المبالغ المحصلة		(١٣٢٥٠٠)
الرصيد، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧		٣٥٦٠٠

٣ – ملخص للنقدية بالدفاتر لشهر ديسمبر ١٩٩٧ قبل إجراء التعديلات

الرصيد المرحل		١٨٢٠٠
المتحصلات		١٤٩٦٩٠
		١٦٧٨٩٠
المدفوعات		(١٢٤٨٨٥)
الرصيد، ٣١ ديسمبر ١٩٩٧		٤٣٠٠٥

٤ – يوجد بالشيكات الملغاة المرتجعة مع كشف البنك لشهر ديسمبر قائمة الشيكات المرفقة أدناه.

٥ – قامت الشركة بخصم أوراق قبض تستحق بعد ٦٠ يوم وقيمتها ٩٠٠٠ دولار في البنك في ١ ديسمبر ١٩٩٧، وبلغ معدل الخصم ٦٪. وسجل المحاسب ماتم تحصيله كمتحصلات نقدية بالقيمة الأسمية للورقة.

٦ – سجل المحاسب شيكات بدون رصيد تخص العملاء على أنها تخفيض للمتحصلات النقدية. وعندما

يتم إعادة إيداع الشيكات التي لا رصيد لها يتم تسجيلها كمتحصلات نقدية عادية. وتم رد شيكين بدون رصيد بمبلغ ١٨٠ دولار للشيك الأول وبمبلغ ٢٢٠ للشيك الثاني بواسطة البنك خلال شهر ديسمبر. وتم إعادة إيداع الشيكين وتم تسجيلهما بواسطة المحاسب.

٧ – يتم تسجيل الشيكات الملغاة الصادرة من الشركة على أنها تخفيض للمدفوعات النقدية.

٨ – بلغت المبالغ المحصلة من قبل البنك في شهر ديسمبر ٢٠ دولار بالإضافة إلى ١٠ دولار مقابل خدمات تم تقديمها في شهر ديسمبر عن تحصيل حوالة أجنبية في شهر نوفمبر. ولم يتم تسجيل هذه المبالغ بالدفاتر.

٩ – تم إدراج الشيك رقم ٢٥٤٠ ضمن الشيكات التي لم يتم صرفها وكان قد سحب في ١٩٩٥. ونظراً لأن المستفيد لم يتم العثور عليه، فقد وافق رئيس الشركة على ما اقترحه المراجع بإعادة تسجيل قيمة الشيك في الحسابات مرة أخرى من خلال قيد لليومية.

١٠ – بلغت القيمة الإجمالية للشيكات التي لم يتم صرفها في ٣١ ديسمبر ٤٠٠٠ دولار بعد إستبعاد الشيكين اللذين يحملان الأرقام ٢٥٤٠ و ١٥٠٤.

١١ – أوضح كشف البنك الفتري أن البنك سجل إيداع بمبلغ ٢٤٠٠ دولار في ٢ يناير ١٩٩٨. وقام المحاسب بتسجيل هذا الإيداع في الدفاتر بمبلغ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ وبعد ذلك أرسل إلى البنك الشيك باليريد لإيداعه في حساب البنك.

الرقم	تاريخ الشيك	قيمة الشيك	تعليق
١٥٠١	٢٨ نوفمبر ١٩٩٧	٧٥ دولار	تم تحرير الشيك لسداد فاتورة قيمتها ٧٥٠ دولار وتم تسجيله في دفتر النقدية بمبلغ ٧٥٠ دولار.
١٥٠٣	٢٨ نوفمبر ١٩٩٧	٥٨٠	تم تحرير هذا الشيك لسداد فاتورة قيمتها ٥٨٠ وسجل في دفتر النقدية بمبلغ ٥٨٠
١٥٢٣	٥ ديسمبر ١٩٩٧	١٥٠	بفحص هذا الشيك إتضح أنه لم يتم توقيعه، وإتضح من خلال المناقشة مع العميل انه تم إرساله بالبريد من قبل أن يوقع بشكل غير مقصود، وتم تظهير الشيك وإيداعه بواسطة المستفيد وتم تشغيله لدى البنك على الرغم من بطلانه قانونا، وتم تسجيل الشيك في يومية المدفوعات النقدية.
١٥٢٨	١٢ ديسمبر ١٩٩٧	٨٠٠	يحل هذا الشيك محل الشيك رقم ١٥٠٤ والذي قام المستفيد برده لوجود عيب شكلي به، ولم يتم الغاء الشيك رقم ١٥٠٤ من الدفاتر
	١٩ ديسمبر ١٩٩٧	٢٠٠	هذا شيك عكسي تم سحبه على البنك بواسطة رئيس الشركة للحصول مقدما على نقدية مقابل مصروف سفر، وتغاضى الرئيس عن إبلاغ مالك الدفاتر عن الشيك
-	٢٠ ديسمبر ١٩٩٧	٣٠٠	ينتقل ساحب هذا الشيك في شركة Tucker
١٥٣٥	٢٩ ديسمبر ١٩٩٧	٣٥٠	تم التعليم على هذا الشيك على انه بدون رصيد وتم رده الى المستفيد لإعتقاد المسئولين على نحو خاطئ أن الشيك مسحوب على شركة Luck، ونصح المستفيد بإعادة إيداع الشيك
١٥٧٥	٥ يناير ١٩٩٨	١٠٠٠٠	تم تسليم هذا الشيك إلى المستفيد في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٧، كشيك بتاريخ لاحق مع وجود تفهم بإنه لن يتم إيداعه إلا بعد ٥ يناير. ولم يتم تسجيل الشيك في الدفاتر في شهر ديسمبر.

المطلوب

إعداد نموذج التحقق من النقدية بالأعمدة الأربعة لكل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المسجلة في كشف البنك وفي دفاتر الشركة عن شهر ديسمبر ١٩٩٧. ويجب أن تتفق التسوية مع رقم النقدية الذي سيظهر بالقوائم المالية للشركة*.

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

الفصل الثاني والعشرون :

إستكمال المراجعة

Completing the Audit

لايتعادل الفحص الجيد لما قام به المراجعون بشكل كامل مع الأداء السيئ للمراجعة

"يوجد تخفيض في رصيد الدائنين في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بمقدار ٩٥٠٠٠٠ دولار ! كيف حدث ذلك؟ لقد فحصت أوراق العمل هذه بنفسي تفصيليا." وجه Larry Lenape هذا السؤال بالحرف و إرتجت له جدران غرفة هيئة المراجعين في منشأة المحاسبة التي يعمل بها، وأحنى جميع الحاضرين رؤوسهم خوفا مما سيتم لاحقا. وكان Lenape هو شريك المراجعة المسئول عن مراجعة شركة صناعية كبرى تقع خارج مدينة دالاس مباشرة ويطلق عليها Westside Industries والتي تعمل في مجال تصنيع المعدات . وتقوم منشأة المحاسبة Santro , Best & Harmon التي يعمل فيها Lenape بمراجعة الشركة عن العام المنتهى في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . ونحن الآن في نهاية الربع الأول من العام المالي ١٩٩٧، وأتضح أن هناك مشكلة كبرى في القوائم المالية عن عام ١٩٩٦.

ويمثل رصيد الدائنين إلتزاما رئيسيا بالشركات الصناعية، وبالتالي بعد إختبار الفاصل الزمني لأرصدة الدائنين جانبا هاما للمراجعة. وتشمل الإختبارات بصفة أساسية الإلتزام المسجل بواسطة العميل عن طريق فحص المدفوعات التالية للموردين والدائنين الآخرين للتأكد من أنه تم تسجيلها على نحو مناسب.

وكان Clawson Little قد قام بتنفيذ إجراءات المراجعة التفصيلية لمراجعة أرصدة الدائنين وكان Little قد عمل في منشأة المحاسبة منذ وقت قصير، وبعد ذلك غادر المنشأة لأنه قرر أن هناك مستقبلا أفضل للعمل كسمسار في شركة إستثمار. وخلال قيامه بالمراجعة في شركة Westside Industries ، كان قد قرر الرحيل فعلا من منشأة المحاسبة، وأمضى الكثير من وقته في إجراء مكالمات تليفونية تتعلق بخططه المستقبلية للعمل.

وبالرغم من إنهماك Little في شئونه الخاصة، إلا أنه أكمل عمل المراجعة الموكول إليه خلال الوقت المحدد بالموازنة. وأحجم المشرف عليه عن تناول أي شئ يخص Little بشكل سلبي إلى Lenape، ولكنه شعر بالسعادة لعدم عودة Little للعمل في العام التالي.

وعند بدء Lenape في فحص أوراق العمل الخاصة بمراجعة أرصدة الدائنين، كان لديه عميل آخر توجد مشاكل خاصة به في مراجعة أرصدة الدائنين لديه أيضا، ولذلك كان لديه رغبة في التأكد من أن رصيد الدائنين بشركة Westside يتسم بالمنطقية. وكانت الجداول التي شاهدها قد تم إعدادها على نحو جيد، وقام بوضع علامات مميزة وتفسيرات خاصة به توضيح أنه قام بفحص مكثف للبيانات والمستندات الأساسية، ويشير ذلك إلى أن رصيد المدينين لدى العميل قد تم إدراجه بالقوائم المالية على نحو ملائم. وبصفة خاصة، لم يكن هناك مدفوعات تالية للعام المنقضي تتعلق بشراء مخزون تم إستلامه خلال فترة المراجعة بمبالغ لم تكن الشركة مدينة بها.

وعندما ظهرت على السطح مشكلة عدم ملائمة رصيد الدائنين، وافقت منشأة المحاسبة Sandro على إجراء فحص للمشكلة على نفقتها الخاصة. وتم النظر في كافة المستندات الخاصة بالمراجع Little والتي أشار إليها في أوراق العمل على أنه قام بفحصها وكان واضحا للوهلة الأولى، أن Little لم يفحص هذه المستندات أو أنه لم يكن يعمل ما الذي يجب عليه أن يقوم به عند ما كان يفحصها. وكان هناك مستندات بمبالغ تبلغ قيمتها تقريبا مليون دولار تتعلق بفترة المراجعة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ لم يتم إدراجها ضمن الإلتزامات. وسبب ذلك جرحا شديدا لكل من Lenape ومنشأة المحاسبة التي يعمل بها؛ وأوقفت شركة Westside التعامل معهما. ووافقا على إعادة دفع ٥٠٪ من أتعاب المراجعة السنوية. ومن رأي Lenape أن الممارسة دعمت شيئا يعلمه منذ وقت طويل، ويتمثل في كافة عمليات المراجعة التي قام به المراجعون في الميدان لا تتعادل أبدا مع الأداء السيئ للمراجعين في الميدان.

* * * *

بعد ما يستكمل المراجع الإختبارات في جوانب المراجعة المحددة، يكون من الضروري أن يتم تلخيص النتائج وتنفيذ إختبارات إضافية تتسم بطبيعة أكثر عمومية ويتمثل هذا في المرحلة الرابعة والأخيرة من المرحلة كما يتضح من الشكل ١٠-١٠ الذي سبق عرضه بالفصل العاشر. وسيتم تخصيص هذا الفصل لإجراءات المراجعة الأربعة الأولى التي يتم تنفيذها في هذه المرحلة لأستكمال المراجعة. وتتمثل هذه الإجراءات في فحص الإلتزامات المشروطة؛ فحص الأحداث التالية، التجميع النهائي للأدلة، وتقييم النتائج. بالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة الإتصالات مع لجنة المراجعة والإدارة، والاكتشاف التالي لحقائق فعلية في تاريخ إعداد المراجع لتقرير المراجعة.

فحص الإلتزامات المشروطة والتعهدات
Review For Contingent Liabilities and Commitment

الهدف التعليمي ٢٢-١: إجراء فحص للإلتزامات والتعهدات المشروطة

تتمثل الإلتزامات المشروطة Contingent Liabity في خصوم مستقبلية لطرف خارجي بقيمة غير محددة بنتيجة أنشطة تم القيام بها فعلا. ويجب توافر ثلاثة شروط في الإلتزامات المشروطة، وهي:(١) وجود مدفوعات مستقبلية محتملة لطرف خارجي أو وجود تلف في أصل أخر كنتيجة لحالة فعلية، (٢) وجود عدم تأكد بشأن قيمة المدفوعات المستقبلية او التلف، و(٣)سيتم التوصل إلى نتيجة من خلال وقوع حدث أو أحداث مستقبلية. وعلى سبيل المثال، الدعوى القضائية التي تم رفعها ولم يتم الحكم فيها بعد يتحقق فيها كافة هذه الشروط الثلاث.

ويمكن أن يتنوع إحتمال عدم التأكد للمدفوعات المستقبلية من درجة قصوى من الإحتمال إلى درجة قصوى من عدم الإحتمال. ووصفت النشرة رقم ٥ من نشرات معايير المحاسبة المالية ثلاثة مستويات لإحتمال الحدوث والمعالجة الملائمة في القوائم المالية لكل إحتمال. ويلخص الشكل ٢٢-١ هذه المتطلبات.

ويهتم المراجع بأنواع معينة من الإلتزامات المشروطة بشكل خاص:

- الدعاوى القضائية غير المحسومة المتعلقة بإنتهاك براءة الإختراع، الإلتزام عن المنتج أو أية تصرفات أخرى.
- المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.

الجدول ٢٢ -١
إحتمال الحدوث والمعالجة في القوائم المالية

إحتمال حدوث الحدث	المعالجة في القوائم المالية
محتمل (فرصة مقبولة للحدوث)	لا يعد الإفصاح أمراً ضرورياً
ممكن إلى حد معقول (أقل من المحتمل وأكبر من المحتمل)	الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أمر ضروري
مرجح (محتمل الحدوث)	• إذا كان يمكن تقدير القيمة على نحو مناسب، يجب تعديل حسابات القوائم المالية • إذا لم يكن مناسباً تقدير القيمة، لابد الإفصاح أمراً ضرورياً

- عمليات الترخيص بالمنتج.
- خصم أوراق القبض.
- ضمانات يتم تقديمها عن إلتزامات للآخرين.
- الرصيد غير المستخدم من خطابات الإئتمان التي لا تزال سارية.

وأوضحت معايير المراجعة بجلاء أن الإدارة، وليس المراجع، هي المسئولة عن تعريف وتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة للإلتزامات المشروطة. وفي العديد من عمليات المراجعة، يكون من غير العملي للمراجعين أن يقوموا بأكتشاف الإلتزامات المشروطة بدون وجود تعاون من الإدارة.

وتتمثل أهداف المراجع من التحقق من الإلتزامات المشروطة في تقييم المعالجة المحاسبية للإلتزامات المشروطة المعرفة وفي أن يتعرف، في المدى الذي يكون عملياً على أية إلتزامات مشروطة لم يتم تعريفها فعلاً من الإدارة.

إجراءات المراجعة Audit Procedures

يتم التحقق من العديد من هذه الإلتزامات المحتملة عادة كجزء متمم من الجوانب المختلفة في المراجعة بدلاً من إفراد نشاط خاص لها قرب نهاية عملية المراجعة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يتم اختبار الأرصدة غير المستخدمة في بطاقات الإئتمان التي لا تزال سارية كجزء من مصادقة أرصدة البنوك والقروض من البنوك. وبالمثل، يمكن فحص المنازعات الخاصة بضريبة الدخل كجزء من تحليل مصروف ضريبة الدخل، فحص ملف المراسلات العامة، وفحص تقارير فاحصي الضرائب. وحتى إذا تم التحقق من الإلتزامات المشروطة على نحو منفصل، فإنه من المتعارف عليه أن يتم تنفيذ الإختبارات قبل حلول الأيام القليلة التي يتم فيها إستكمال المراجعة للتأكد من أنه تم التحقق منها على نحو مناسب. وتتسم الإختبارات الخاصة بالالتزامات المشروطة التي يتم تنفيذها قرب نهاية عملية المراجعة بأنها تقترب من التحقق مما تم وليس بحثاً يتم تنفيذه منذ البداية.

وتتسم إجراءات المراجعة التي يتم القيام لإختبار الإلتزامات المشروطة بالتحديد غير الدقيق بعكس الإجراءات التي سبق مناقشتها فعلاً في جوانب المراجعة الأخرى لأن الهدف الأساسي في البداية عند تنفيذ هذه الإختبارات يتمثل في تحديد مدى وجود هذه الإلتزامات المشروطة. وكما يعلم القارئ من دراسة جوانب المراجعة الأخرى، من الصعب جداً إكتشاف العمليات المالية أو الأحداث غير المسجلة بالمقارنة مع التحقق من المعلومات المسجلة. وبمجرد ما يدرك المراجع وجود الإلتزامات المشروطة،

ويتطلب التوصل إلى قرار عن المعالجة الملائمة قدر كبيرا من الحكم المهني.

وعندما يتم الإفصاح على نحو ملائم عن الإلتزامات المشروطة ذات الأهمية النسبية من خلال الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، يجب أن يتم في هذه الملاحظات وصف طبيعة الإلتزامات المشروطة إلى مدى يعرفها بوضوح مع ذكر رأي المستشار القانوني أو الأدارة في النتيجة المتوقعة. وفيما يلي توضيحا للملاحظة التي تتناول دعاوى قضائية لم يتم حسمها وضمانات قدمتها الشركة للحصول على دين:

> يوجد عدد من الدعاوى والمطالبات القانونية التي لم تحسم ضد الشركة وفروعها. وترى إدارة الشركة بناء على المعلومات الحالية المتاحة أن الالتزامات النهائية، إذا وجدت، والتي ستنتج عن هذه الدعاوى والمطالبات لن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على المركز المالي الموحد أو على نتائج التشغيل في الشركة وفي فروعها.
>
> وقد وافقت الشركة على ضمان إعادة دفع قرض من البنك تبلغ قيمته ١٤٠٠٠٠٠٠ دولار. وتم تقديم القرض إلى عديد من الشركات التابعة التي تمتلك الشركة أغلبية الأسهم فيها.

يمكن أن يتم تقييم الأهمية النسبية لهل ومتطلبات الإفصاح عنها على نحو مرض.

وفيما يلي بعض إجراءات المراجعة المتعارف على إستخدامها للبحث عن الإلتزامات المشروطة. ولا تتسم القائمة بالشمول ولا يجب تنفيذ كل إجراء في كل عملية مراجعة.

- الإستفسار من الإدارة (شفهيا أو تحريريا) عن إمكانية وجود إلتزامات مشروطة غير مسجلة. ويجب أن يحدد المراجع في هذه الإستفسارات الوصف الخاص بالأنواع المختلفة من الإلتزامات المشروطة التي تتطلب الإفصاح عنها. ومن الطبيعي، لا يعد الإستفسار من الإدارة أمرا مفيدا لكشف عدم الإفصاح المتعمد عن إلتزامات مشروطة موجودة فعلا، ولكن إذا كانت الإدارة قد أغفلت أنواعا معينة من الإلتزامات المشروطة أو لم تدرك بشكل كامل متطلبات الإفصاح المحاسبي، يمكن أن يكون الإستفسار أسلوبا جيدا. وعند الإنتهاء من المراجعة يطلع من المراجع عادة أن يقدم بيانات مكتوبة كجزء من خطاب التمثيل بعدم وجود إلتزامات مشروطة لم يتم الإفصاح عنها.
- فحص تقارير فاحصي الضرائب عن العام الحالي والعام السابق للتعرف على تسويات ضرائب الدخل. ويمكن أن تشير التقارير إلى الجوانب أو المستوات التي يوجد بها خلافات لم يتم تسويتها. وإذا إستمر تنفيذ المراجعة لفترة زمنية طويلة، سيوجد إحتمال متزايد لوجود خلافات ضريبية.
- فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للتعرف على مدى وجود دعاوى قانونية أو أية إلتزامات مشروطة أخرى.
- تحليل المصروفات القانونية للفترة محل المراجعة وفحص الفواتير والكشوف الواردة من المستشار القانوني للتعرف على الإلتزامات المشروطة خاصة الدعاوى القضائية والتقديرات الضريبية التي لم يتم حسمها.
- الحصول على خطاب من كل محامي أدى خدمات قانونية أساسية للعميل للتعرف على الوضع في الدعاوى القضائية التي لم يتم الفصل فيها أو أية إلتزامات مشروطة أخرى. وسيتم مناقشة هذا الإجراء بالتفاصيل على نحو أكثر لا حقا.
- فحص أوراق العمل للتعرف على أية معلومات تشير إلى إحتمال وجود إلتزامات مشروطة.

وعلى سبيل المثال، يمكن أن تشير مصادقة البنك إلى وجود أوراق قبض مخصومة أو ضمانات لقروض.

- فحص خطابات الإئتمان السارية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي والحصول على مصادقة عن الأرصدة المستخدمة والأرصدة غير المستخدمة.

تقييم الإلتزامات المشروطة المعروفة Evaluation Of Known Contingent Liabilities

إذا إستنتج المراجع أن هناك إلتزامات مشروطة، يجب أن يقيم مدي معنوية الإلتزام المحتمل وطبيعة الإفصاح المطلوب بالقوائم المالية. ويمكن أن يكون الإلتزام المحتمل معرفا بدرجة كافية في بعض الحالات حتي يمكن إدراجة في القوائم المالية كإلتزام فعلي. وفي بعض الحالات، قد لايكون الإفصاح ضروريا إذا كانت قيمة الإلتزام المحتمل ضئيلة أو لا يتسم بالأهمية النسبية. ويمكن أن تحصل منشأة المحاسبة على تقييم مستقل للإلتزام المحتمل من المستشار القانوني الخاص بها بدلا من الإعتماد على الإدارة أو المحامي الخاص بالإدارة. حيث عادة ما يكون محامي العميل مدافعا عن وجهة نظر العميل وعادة ما يفتقد إلي منظور موضوعي لتقييم إحتمال الخسارة والقيمة في الحكم المتوقع.

التعهدات Commitments

يرتبط بالإلتزامات المشروطة على نحو وثيق تعهدات شراء المواد الخام أو تسهيلات الإستئجار عند سعر محدد، إتفاقات بيع السلع وفقا لسعر ثابت، خطط العلاوات، خطط المعاشات والمشاركة في الربح، إتفاقات الإمتياز، والعناصر المماثلة. وتتمثل الخاصية الأهم في التعهد في الموافقة على إلزام المنشأة بالتعامل وفق شروط ثابتة في المستقبل بغض النظر عما يحدث للأرباح أو الإقتصاد بالدولة ككل. وفي ظل الإقتصاد الحر، يفترض أن الشركة توافق على الإلتزامات كوسيلة لتعظيم مصالحها، ولكن قد ينقلب الحال إلى الحصول على مزايا أقل أو أكثر مما كان متوقعا. وعادة ما يتم وصف كافة التعهدات معا على نحو منفصل في ملاحظة من الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، أو يتم دمجها في ملاحظة مع الإلتزامات المشروطة.

وعادة ما يتم البحث عن التعهدات غير المعرفة كجزء من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها في كل جانب من جوانب المراجعة. وعلى سبيل المثال، عند التحقق من العمليات المالية للمبيعات، يجب ان ينتبه المراجع إلى التعهدات الخاصة بالمبيعات. وبالمثل، يمكن التعرف على التعهدات الخاصة بمشتريات المواد الخام أو المعدات كجزء من مراجعة كل من هذين الحسابين. ويجب أيضا أن يدرك المراجع إمكانية وجود تعهدات عند قراءته لملفات العقود والمراسلات.

الإستفسار من المحامين الذين يتعامل العميل معهم Inquiry Of Clicant Attorneys

الهدف التعليمي ٢٢-٢: الحصول على وتقييم الخطابات من المحامين الذين يتعامل العميل معهم

يمثل الإجراء الرئيسي الذي يعتمد علية المراجع لتقييم الدعاوي القضائية المرفوعة أو أي إدعاءات ضد العميل والتعرف على الدعاوي و الإدعاءات الإضافية في خطاب من المستشار القانوني للعميل. ويعتمد المراجع على خبرة المحامي ومعرفتة بالشئون القانونية للعميل عند الحصول علي رأي مهني عن النتائج المتوقعة للدعاوى القضائية الحالية والقيمة المحتملة للإلتزام، بما في ذلك تكاليف التقاضي. ومن المحتمل أيضاً أن يعلم المحامي بالقضايا و الإدعاءات التي تم حسمها وقام العميل بإغفالها.

وكجانب من الممارسة العامة، تقوم العديد من منشآت المحاسبة بتحليل المصروفات القانونية للعام بأكملة وأن تطلب من العميل إرسال خطاب معياري للمحامي إلى كل محامي تم التعامل معه بالعام

الحالي أو الماضي بالإضافة إلى أي محامي تعامل المنشأة معه بشكل عرضي. وفي بعض الحالات يشمل ذلك عددا كبيرا من المحامين الذين تم التعامل معهم في جوانب قانونية بعيدة تماما عن الدعاوى القضائية المحتملة.

ويجب أن يشمل الإستفسار المعياري إلى محامي العميل، الذي يتم إعداده عن طريق إستخدام خطاب معنون بإسم العميل وعنوانه وموقع عليه من أحد رجال الإدارة بالشركة، على ما يلي:

- قائمة معدة بواسطة الإدارة تحتوي على الدعاوى القضائية، الإدعاءات، أو التقديرات التي تهدد الشركة وتتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامي دور مؤثر فيها. ويوجد بديل لذلك يتمثل في مطالبة المحامي بأن يقوم هو بإعداد القائمة.
- قائمة معدة بواسطة الإدارة تحتوي على الإدعاءات والتقديرات غير المؤكدة المحتملة والتي تتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامي دور مؤثر فيها.
- مطالبة المحامي بتوفير معلومات عن أو تعليقات تتعلق بالتقدم في كل إدعاء أو تقدير مذكور بالقائمة، التصرف القانوني الذي يعتزم العميل القيام به، إحتمال وجود نتائج غير مرغوب فيها، وتقدير للقيمة أو لمدى الخسارة المحتملة.
- المطالبة بتعريف أية أمور قانونية تم حسمها وتم تدرج بالقائمة أو أية أمور قانونية تهدد الشركة، أو تقديم بيان يشير المحامي فيه بإكتمال قائمة العميل.
- بيان يعد بواسطة العميل يتم فيه إبلاغ المحامي بأن عليه مسئولية إبلاغ الإدارة عندما توجد أمور قانونية يرى المحامي أنه يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية. ويجب ان يتم في خطاب الإستفسار أيضا مطالبة المحامي بالرد مباشرة إلى المراجع الذي يدرك حدود مسئولية المحامي.
- مطالبة المحامي بتعريف ووصف طبيعة أية أسباب تتعلق بأية قيود على إستجابته للخطاب.

ويوضح الشكل ٢٢-١ مثالاً للخطاب النموذجي الذي يتم إرساله إلى المحامي ليقوم بالرد عليه مباشرة إلى المراجع الخاص بالعميل. ويلاحظ أنه جاء بالفقرة الأولى مطالبة المحامي لتوصيل ما يتعلق بالإلتزامات الشرطية حتى تاريخ إعداد المراجع لتقريره على نحو تقريبي.

الشكل ٢٢ - ١

الإستفسار النموذجي من المحامي

شركة Banergee Building Co.
٤٠٩ شارع لين
باتلر، ١٠١٢٦ نيويورك

٢٦ يناير ١٩٩٧

Baldwick & Battle للمحاماه
١١٢٦ شارع رقم ٥
نيويورك، ١٠٠٢٣ نيويورك

السادة المحترمون:

تقوم منشأة المحاسبة التي تتعامل معها (Clarion & Co في ١١٣٤ برود واي، نيويورك، ١٠٠١٩ نيويورك) بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر. وفي ضوء ذلك، أعددنا للمراجعين وصفاً وتقييماً لإلتزامات مشروطة محددة، تتضمن المرفق بهذا الخطاب وتشمل ماتم التعامل فيه معكم وما قمتم بتكرير جهدك فيه بالنيابة عن الشركة من خلال الإستشارات القانونية أو

التمثيل. وفي إطار الموضوع الذي يتعلق به هذا الخطاب، نرى أن كل إلتزام مشروط تتجاوز قيمته ١٠٠٠٠ دولار سيتسم بالأهمية النسبية وأن ما يتسم بالقيمة الإجمالية للإلتزامات المشروطة هو ما يجاوز ٥٠٠٠٠ دولار. ومع ذلك، لايمكن تحديد مستوى الأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل حتى ينتهي المراجعون من المراجعة. ويجب أن تتضمن إستجابتك الأمور الموجودة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ و خلال الفترة المتعاقبة بين هذا التاريخ وتاريخ إنتهاء المراجعون من المراجعة، والذي يتوقع أن يكون أو يقترب من ١٣ فبراير ١٩٩٧.

من فضلك توفير المعلومات التالية للمراجعين:

(١) التفسيرات، إن كان هناك، الضرورية للأحكام التي تم التوصل إليها أو التسويات الموجودة بالقائمة والخاصة بالشركة منذ بداية العام المالي وحتى تاريخ ردك على هذا الخطاب.

(٢) التفسيرات، إن كان هناك، الضرورية لما هو مدرج بالقائمة من دعاوى قضائية محسومة أو لا تزال منظورة، بما في ذلك تفسير الأمور التي تختلف بشأنها وجهةنظرك عما هو مدرج بالقائمة المرفقة: مع تعريف أية دعاوى قضائية محسومة أو لا تزال منظورة تم إغفالها وكذلك الإدعاءات والتقديرات، أو تقديم بيان بإكتمال القائمة المرفقة.

(٣) التفسيرات، إن كان هناك، الضرورية لما هو مدرج من معلومات تتعلق بالإدعاءات والتقديرات غير المؤكدة، بما في ذلك تفسير الأمور التي تختلف بشأنها وجهة نظرك عما هو مدرج بالقائمة المرفقة.

ونحن نعتقد أنه في حالة وجود- في ضوء تقديم خدماتك القانونية لنا في الجوانب التي تعلم بوجود إدعاءات أو تقديرات ممكنة غير مؤكدة والتي تتطلب إفصاحا بالقوائم المالية، وكنت قد توصلت إلى إستنتاج مهني مؤداه أنه يجب الإفصاح عن أو أخذ الإفصاح بالإعتبار عن هذه الإدعاءات أو التقديرات الممكنة في إطار المسئولية القانونية الخاصة بنا- جوانب تتعلق بالمسئولية القانونية لك، إنك ستقدم النصح والمشورة لنا بشأن هذا النوع من الإفصاح بما يتفق مع تطبيق منظمات النشرة رقم ٥ من معايير المحاسبة المالية، من فضلك قدم إلى المراجعين تأكيدا محددا بصحة ما نعتقده.

من فضلك عرف بدقة طبيعة والأسباب وراء أية حدود في ردك.

المخلص

رئيس شركة Banerjee Building

الإستجابة المحددة أو عدم الإستجابة من قبل المحامي Limited Or Nonreponses From Attorneys

يتجه المحامون في السنوات الأخيرة إلى معارضة إمداد معلومات محددة إلى المراجعين في ضوء احتمال تعرضهم إلى المسئولية القانونية لإمداد معلومات غير صحيحة أو سرية. وتقع طبيعة رفض المحامين لإمداد المراجعين بمعلومات كاملة عن الإلتزامات المشروطة في نطاق فئتين هما: رفض الإستجابة لطلبات المراجعين بسبب عدم توافر المعلومات عن الجوانب التي تشملها الإلتزامات المشروطة، ورفض الإفصاح عن المعلومات التي يعتبرها المحامين معلومات سرية. ومن أمثلة النوع الثاني، إدراك المحامي لقيام العميل بإنتهاك إتفاق لبراءة الإختراع مما قد يؤدي إلى إلحاق خسارة بالعميل إذا علم أحد بذلك (إدعاء غير مؤكد). ويمكن أن يسبب إدراج المعلومات في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية إلى تعرض العميل لدعاوى قضائية فعلية وبالتالي يلحق به الضرر.

وفي حالة عدم شمول الممارسة القانونية الطبيعية للمحامي إلتزامات مشروطة، لا يسبب رفض المحامي للإستجابة أية مشاكل للمراجعة. ومن المناسب بالتأكيد ان يرفض المحامي توفير بيان عن الإلتزامات المشروطة في حالة عدم وجود دعاوى قانونية بشأنها أو أية ممارسات قانونية ممثلة تؤثر مباشرة في القوائم المالية.

وتظهر مشكلة كبيرة في المراجعة، مع ذلك، عندرفض المحامي توفير معلومات تقع ضمن نطاق مسئولية المحامي وتؤثر مباشرة على عدالة العرض بالقوائم المالية. فإذا رفض المحامي إمداد المراجع

بمعلومات عن دعاوى قضائية فعلية تتسم بالأهمية النسبية (إدعاءات مؤكدة) أو إدعاءات غير مؤكدة، يمكن أن يعدل المراجع تقرير المراجعة بما يعكس عدم توافر أدلة متاحة. وتطلب النشرة ٦٢ من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بمطالبة الإدارة لإعطاء تصريح للمحاسبين لتوفير المعلومات الخاصة بالإلتزامات المشروطة إلى المراجعين، وتشجيع المحامين على التعاون مع المراجعين للحصول على المعلومات التي تتعلق بالإلتزامات المشروطة.

فحص الأحداث التالية Review For Subsequent Events

الهدف التعليمي ٢٢-٣: إجراء فحص للأحداث التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي

يجب أن يقوم المراجع بفحص العمليات المالية والأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز لتحديد مدى حدوث أمور قد تؤثر في عدالة العرض في القوائم المالية للفترة الحالية. ويشار إلى إجراءات المراجعة التي تطلبها النشرة رقم ١ من معايير المراجعة للتحقق من هذه العمليات المالية والأحداث بفحص الأحداث التالية، أو فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

وعادة ما تكون مسئولية المراجع عن فحص الأحداث التالية محدودة بالفترة التي تبدأ بتاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتنتهي بتاريخ إعداد المراجع لتقريره. ونظرا لأن إعداد المراجع لتقريره يتوافق مع إستكمال إجراءات هامة للمراجعة في موقع العميل، فيجب أن يتم إتمام فحص الأحداث التالية قرب نهاية عملية المراجعة[1]. ويوضح الشكل ٢٢-٢ الفترة التي تغطيها عملية فحص الأحداث التالية وتوقيت عملية الفحص هذه.

الوجهة القانونية

يتوافر لدى المحامي الخبرة في التقاضي، ويتحمل كل من المحامين والمراجعين مسئوليات مختلفة تجاه العملاء مما يؤدي إلى وجود صعوبات متعددة. بينما تتمثل مسئولية المراجعين في تحديد ما إذا كان هناك إفصاح ملائم في ظل النشرة رقم ٥٠ ...، تتمثل مسئولية المحامين في الفوز في الدعوى القضائية. ونظرا لأن المعلومات التي يمكن أن يوفرها المحامون يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على الدعوى القضائية، فقد يحدث التعارض بين المسئوليات.

ويرى العديد من المحامين أنه بزعم قيام العملاء بطلب إمداد المراجعين بالمعلومات، يجب عليهم ألا يفعلوا ذلك بشكل صريح في الخطابات التي يوجهونها إلى المراجعين، حيث يخشى المحامون أن تؤدي إستجاباتهم إلى:

- إنتهاك سرية التعامل بين المحامي والعميل.
- الإفصاح عن سر من أسرار العميل.
- إلحاق الضرر بدفاع العميل في الدعوى القضائية.
- التسليم برأي العميل عن الدعوى القضائية.

وفيما يتعلق بالمعايير الرسمية التي يلتزم بها المحامي ...، يوجد تحذير موجه للمحامين بضرورة الحذر في الإتصال مع المراجعين. وفعلا، تشير النشرة رقم ١ من ABA إلى: بعد الإلتزام بالصالح العام لحماية سرية عمل المحامي أمرا ضروريا.

وجاء بنشرات AIA أيضا أنه يجب على المحامين أن يحجموا عادة عن إبداء الرأي بشأن الحكم في الدعوى القضائية- تحديد إحتمال أو قيمة الخسارة. ويمكن بالتالي أن يحصل المراجعون بوجه عام على

(١) عندما يرتبط اسم المراجع مع القوائم المالية التي يتم تسجيلها طبقاً للقانون الصادر في عام ١٩٣٩، تمتد مسئولياته عن فحص الأحداث التالية إلى ما بعد تاريخ تقرير المراجع وحتى التاريخ الفعلي لتسجيل.

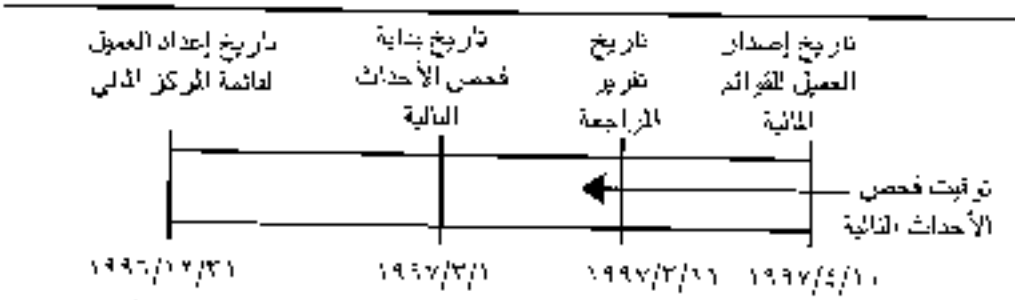
إستجابة كاملة نسبيا بشأن الوجود الفعلي للدعاوى القضائية والتاريخ الذي سيتم فيه الفصل في الدعاوى . . . ولكن يتم توفير إستجابة غير كاملة بشأن إحتمال الحكم على نحو غير مرض والقيمة المحتملة للخسارة.

ويضاف إلى التردد الضمني بتوافر أدلة عن إحتمال وقيمة الخسارة: خصصت نشرات AIA تعاريف للمحامين تتعلق بمصطلحين وردا بالنشرة رقم ٥ على نحو مختلف وهما المضئيل والمحتمل:

- **المضئيل**. جاء بالنشرة AIA أن إحتمال الحكم على نحو غير مرض يتسم بالضآلة إذا لم تقدر التوقعات الخاصة بالعميل والتي لا تلي التقيام بالدفاع بأنها مشكوك فيها على نحو كبير، وكانت التوقعات الخاصة بنجاح المدعي تقدر بأنها طفيفة.
- **المحتمل**. جاء بالنشرة AIA أن هناك إحتمالا بالحكم على نحو غير مرض إذا كانت التوقعات الخاصة بعدم نجاح المدعي قد تم تقديرها بأنها مشكوك فيها على نحو كبير، وكانت التوقعات الخاصة بنجاح العميل في الدفاع عن الدعوى تقدر بأنها طفيفة.

المصـــــدر مقتبس من مقال لـ: Bruce K. Behn And Kurt Pany, "Limitations Of Lawyers' Letters", Journal Of Accountancy, 1995- PP. 62-63.

الشكل ٢٢ - ٢
الفترة التي تغطيها عملية فحص الأحداث التالية



المراجع مسئول عن فحص الأحداث التالية التي تقع بين ١٩٩٦/١٢/٣١ و ١٩٩٧/٣/١٤، ولكنه ليس مسئولاً عما يقع بعد تاريخ تقرير المراجعة. ويتم تنفيذ معظم إجراءات المراجعة التي تتعلق بالأحداث التالية تقريباً بين ١٩٩٧/٣/١ و ١٩٩٧/٣/١١

إنواع الأحداث التالية Types Of Subequent Events

يوجد نوعان من الأحداث التالية يجب أن يكونا محلاً لإهتمام الإدارة ومحلا لتقييم المراجع، ويتمثلان في الأحداث التي لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات، والأحداث التي ليس لها علاقة بالقوائم المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها.

الأحداث التي لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات. تتمثل في الأحداث أو العمليات المالية التي توفر معلومات إضافية للإدارة لتحديد مدى عدالة العرض بأرصدة الحسابات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وتوفر معلومات إضافية إلى المراجعين للتحقق من هذه الأرصدة. وعلى سبيل المثال، إذا وجد المراجع أن هناك صعوبة في تحديد التقييم الصحيح للمخزون بسبب التقادم، سيشير بيع المخزون من المواد على أنه نفاية في الفترة التالية إلى القيمة الصحيحة للمخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

وتتطلب الأحداث التي تتم في الفترة التالية والمتمثلة في ما يلي، إجراء تسويات في أرصدة الحسابات الخاصة بالقوائم المالية للسنة الحالية في حالة إتسام القيم بالأهمية النسبية:

- إعلان إفلاس عميل للشركة محل المراجعة وكان له رصيد مؤثر في حساب المدينين وينتج عن ذلك إلحاق الضرر بالمركز المالي للشركة محل المراجعة.
- تسوية الدعاوى القضائية بقيمة مختلفة عن القيمة المسجلة بالدفاتر.
- التخلص من معدات لا يتم إستخدامها في التشغيل بسعر يقل عن القيمة الدفترية الحالية.
- بيع الإستثمارات بسعر يقل عن سعر التكلفة المسجل.

وعندما يتم إستخدام الأحداث التالية في تقييم القيم المدرجة بالقوائم المالية، يجب توخي الحذر للتفريق بين ماهو مدرج فعلاً بقائمة المركز المالي وما يحدث بعد إنتهاء العام المالي. ولايجب إدماج المعلومات التالية مباشرة في القوائم المالية إذا لم تحدث الحالات التي نتج عنها التغيير حتى نهاية العام المالي. وعلى سبيل المثال، لن يكون بيع النفاية في الفترة التالية مناسباً لتقييم التقادم في المخزون إذا حدث هذا التقادم بعد إنتهاء العام المالي.

الأحداث التي ليس لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها.

يوفر هذا النوع من الأحداث التالية أدلة عن الحالات التي لم تحدث في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي الذي يتم التقرير عنه ولكن يكون لها أثر معنوي يتطلب الإفصاح حتى ولو لم يتطلب حدوثها إجراء تعديلات. وعادة، يمكن الإفصاح عن هذه الأحداث على نحو ملائم عن طريق إستخدام الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. ولكن في بعض المرات قد يكون لأحد هذه الأحداث أثر معنوي بما يتطلب إلحاقاً بالقوائم المالية التاريخية Supplementing The Historical Statement لإدراج الأثر الخاص بالحدث إذا وقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

وفيما يلي أمثلة للأحداث أو العمليات المالية التي تقع في الفترة التالية وتتطلب الإفصاح عنها بدلاً من إجراء تعديلات في القوائم المالية:

- إنخفاض القيمة السوقية للأسهم المملوكة كإستثمار مؤقت أو لإعادة بيعها.
- إصدار مستندات أو أسهم لرأس المال.
- الإنخفاض في القيمة السوقية للمخزون نتيجة وجود قيود حكومية تمنع بيع المزيد من المنتج.
- الخسارة في المخزون نتيجة حريق مع عدم وجود التأمين.

إختبارات المراجعة Audit Tests

يمكن تقسيم إجراءات المراجعة لفحص الأحداث التالية إلى فئتين: إجراءات يتم إجرائها على نحو متكامل مع التحقق من أرصدة الحسابات في نهاية العام والإجراءات التي يتم تنفيذها خصيصاً لإكتشاف الأحداث أو العمليات المالية التي يجب تعريفها كأحداث تالية.

وتشمل الفئة الأولى إختبارات الفاصل الزمني والتقييم التي يتم تنفيذها كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وعلى سبيل المثال، يتم إختبار العمليات المالية للمبيعات والحيازة في الفترة التالية لتحديد مدى دقة الفاصل الزمني. وبالمثل، يتم أيضاً تنفيذ العديد من إختبارات التقييم التي تشمل الأحداث التالية كجزء من التحقق من أرصدة الحسابات. وكمثال، من المتعارف عليه إن يتم إختبار إمكانية تحصيل المدينين عن طريق فحص النقدية المحصلة في الفترة التالية. كما يعد أيضاً من الإجراءات المعتادة للمراجعة أن يتم مقارنة سعر شراء المخزون في الفترة التالية مع التكلفة الدفترية لتحديد السعر الأقل من التكلفة أو سعر السوق. وسيتم مناقشة الإجراءات الخاصة بالفاصل الزمني

والتقييم بشكل كاف في الفصول السابقة ولن يتم تكرار ذلك هنا.

ويتم تنفيذ الفئة الثانية من الإختبارات على نحو خاص للتوصل إلى معلومات يتم دمجها في أرصدة الحسابات بالسنة الحالية أو في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. وتشمل هذه الإختبارات ما يلي:

الإستفسار من الإدارة. تختلف الإستفسارات من عميل لآخر، ولكن عادة يتم القيام بها للتعرف على الإلتزامات أو التعهدات المشروطة، مدى وجود تغيرات معنوية في الأصول أو هيكل رأس المال بالشركة، الوضع الحالي للعناصر التي لم يتم حسمها تماماً في تاريخ قائمة المركز المالي، والتعديلات غير العادية التي تمت في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ويجب توجيه الإستفسارات الخاصة بالأحداث التالية إلى الأفراد المناسبين في الإدارة للتوصل إلى إجابات مفيدة. وعلى سبيل المثال، لا بد من المناسب أن يتم مناقشة الجوانب الضريبية أو الأمور التي المتعلقة بالإتحادات مع المشرف على أرصدة المدينين. ويجب توجيه معظم الإستفسارات إلى المدير المالي، ونائب الرئيس، والرئيس، وفقاً للمعلومات المطلوب الحصول عليها.

مراسلة المحامين. سبق مناقشة المراسلات مع المحامين، ويتم القيام بها كجزء من البحث عن الإلتزامات المشروطة. وعند الحصول على خطابات من المحامين، على المراجع أن يتذكر أنه مسئول عن إختبار الأحداث التالية حتى تاريخ تقرير المراجعة. ويتمثل المنهج المتعارف عليه في هذا الإطار في مطالبة المحامي بكتابة خطاب مؤرخ وإرساله بالبريد في التاريخ المتوقع للإنتهاء من العمل الميداني.

فحص القوائم الداخلية التي يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. يجب أن يتم التركيز في الفحص على (١) التغيرات في الأعمال في ضوء نتائج نفس الفترة من السنة محل المراجعة و(٢) التغيرات التي وقعت بعد نهاية العام المالي. ويجب أن يوجه المراجع إهتماما خاصا إلى التغيرات الرئيسية في بيئة العمل التي يمارس العميل نشاطه فيها. ويجب مناقشة القوائم مع الإدارة لتحديد ما إذا كان قد تم إعدادها وفقا لنفس الأسس التي بناء عليها تم إعداد القوائم بالفترة الحالية. هذا، ويجب الإستفسار عن التغيرات الرئيسية في نتائج التشغيل.

فحص السجلات التي يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. يجب فحص دفاتر اليومية والأستاذ لتحديد مدى وجود وطبيعة العمليات المالية المعنوية التي ترتبط بالعام الحالي. فإذا لم يتم الإحتفاظ بدفاتر يومية بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، يجب فحص المستندات المرتبطة بدفاتر اليومية.

فحص المحاضر التي يتم إصدارها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. يجب فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين في الفترة التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على الأحداث التالية الهامة التي تؤثر في القوائم المالية للفترة الحالية.

الحصول على خطاب التمثيل. يتم كتابة خطاب التمثيل من قبل العميل ويتم توجيهه إلى المراجع لتوضيح ما يراه العميل بشأن الجوانب المختلفة بعملية المراجعة، بما في ذلك المناقشات التي تم إجرائها بشأن الأحداث التالية.

التأريخ المزدوج Dual Dating

أحيانا يلاحظ المراجع وقوع حدث تالي هام بعد الإنتهاء من العمل الميداني، ولكن قبل إصدار تقرير المراجعة. ويمكن أن يتمثل مصدر مثل هذه المعلومات في الإدارة أو الصحافة. وكمثال على إستخدام التواريخ الظاهرة في الشكل ٢٢-٢، حيازة العميل محل المراجعة لشركة أخرى في ٢٣ مارس، بينما إنتهى العمل الميداني في ١١ مارس. وفي مثل هذا الموقف، تتطلب النشرة رقم ١ من

المرجع أن يوسع إختبارات المراجعة للحدث التالي الذي تم إكتشافه لأول مرة للتأكد من أنه تم الإفصاح عنه بشكل صحيح. ويوجد لدى المراجع خيارين يمكن قبولهما على نحو متساوي لتوسيع الإختبارات الخاصة بالأحداث التالية، وهما: توسيع كافة الإختبارات لكافة الأحداث التالية حتى التاريخ الجديد، أو تقييد فحص الأحداث التالية للجوانب المرتبطة بالحدث التالي الجديد. وبالنسبة للخيار الأول، يتم تغيير تاريخ تقرير المراجعة، بينما يتم في الخيار الثاني تأريخ تقرير المراجعة بتاريخ مزدوج. وفي المثال الخاص بالحيازة، بفرض أن المرجع عاد إلى شركة العميل وإستكمال إجراءات المراجعة في ٣١ مارس بشأن عملية الحيازة فقط، سيتم إعداد تقرير المراجعة بتاريخ مزدوج كما يلي: ١١ مارس ١٩٩٧ فيما عدا الملحوظة رقم ١٧ التي يتم تأريخها في ٣١ مارس ١٩٩٧

تجميع الدليل النهائي Final Evidence Accumulation

يقع على عاتق المراجع مسئولية تجميع العديد من الأدلة على نحو نهائي في كافة دوائر العمليات بالأضافة إلي البحث عن الإلتزامات المشروطة وفحص الأحداث التالية. وفيما يلي الأجراءات الأربعة المتعارف عليها. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات في وقت متأخر من المراجعة.

الإجراءات التحليلية النهائية Final Analytical Procedures

سبق تقديم الإجراءات التحليلية في الفصل السادس وتم تطبيقها على نحو محدد في دورات محددة للعمليات في فصول أخرى. وكما سبق القول في الفصل السادس، يتم عادة إستخدام الإجراءات التحليلية كجزء من تخطيط المراجعة، خلال تنفيذ الإختبارات التفصيلية في كل دائرة من دوائر العمليات المالية، وعند الإنتهاء من المراجعة.

الهدف التعليمي ٢٢-٤: تصميم وتنفيذ الخطوات النهائية لتجميع الأدلة في المراجعة

ويعد تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الإنتهاء من المراجعة أمرا مفيدا لإجراء فحص نهائي عن التحريفات ذات الأهمية النسبية أو المشكلات المالية التي لم يتم ملاحظاتها خلال الإختبارات الأخرى ولمساعدة المراجع على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية. ومن المتعارف عليه أن يؤدي الشريك الإجراءات التحليلية خلال الفحص النهائي لأوراق العمل والقوائم المالية. وعادة، يتوافر لدى الشريك فهم جيد عن العميل والنشاط الذي يقوم بسبب العلاقات المتنامية مع العميل. ويساعد دمج المعرفة بمجال العميل مع الإجراءات التحليلية الفعالة على التعرف على الأخطاء الممكنة في المراجعة.

تقييم فرض الإستمرار Evaluate Going Concern Assumption

تتطلب النشرة ٥٩ من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهري عن مقدرة العميل على الإستمرار لمدة سنة على الأقل بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويتم التقدير بشكل مبدئي في مرحلة تخطيط المراجعة، ولكن يتم تعديله في حالة التوصل إلى معلومات جوهرية جديدة. وعلى سبيل المثال، إذا إكتشف المراجع خلال تنفيذ المراجعة أن الشركة لم تتمكن من سداد قيمة قرض، نفدت أحد عملائها الرئيسيين، أو قررت التخلص من أصول أساسية لسداد قروض، يحتاج الأمر لتعديل التقدير المبدئي الإستمرار. ومن المرغوب فيه أن يتم التوصل للتقدير النهائي بعد جمع كافة الأدلة وإقتراح التعديلات الخاصة بالمراجعة والتي يجب إجرائها بالقوائم المالية.

وتعد الإجراءات التحليلية أحد أهم أنواع الأدلة التي يتم من خلالها تقدير الإستمرار. وتعد المناقشات مع الإدارة وفحص الخطط المستقبلية لها أمرا هاما في تقييم الإجراءات التحليلية. وتمثل

المعرفة بمجال العمل الذى يعمل العميل فيه والتي يتم إكتسابها خلال تنفيذ المراجعة معلومات هامة يتم إستخدامها في تقدير إحتمال الفشل المالي في إطار العام القادم.

خطاب التمثيل الخاص بالعميل Client Representation Letter

تتطلب النشرة رقم ١٩ من معايير المراجعة أن يحصل المراجع على خطاب التمثيل Letter Of Representation من العميل يتم فيه توثيق معظم الجوانب الشفهية الهامة المتعلقة بالتعامل مع الإدارة خلال فترة المراجعة. ويتم إعداد خطاب التمثيل الخاص بالعميل بإستخدام ورق الخطابات الرسمي، ويتم توجيهه إلى منشأة المحاسبة ويوقع عليه أعلى فرد في السلم الإداري في شركة العميل وعادة ما يكون الرئيس والمدير المالي.

ويجد هدفان لخطاب التمثيل الذى يعد بواسطة العميل:

- **التأكيد على مسئولية الإدارة عن المزاعم بالقوائم المالية**. على سبيل المثال إذا تضمن خطاب التمثيل إشارة عن رهن الأصول والالتزامات المشروطة، فقد تذكر الإدارة الأمينة بفشلها غير المقصود في الإفصاح عن المعلومات بشكل كاف. ولإنجاز هذا الهدف، يجب أن يكتب خطاب التمثيل بتفصيل كاف للتذكير بمسئولية الإدارة.
- **توثيق إستجابة الإدارة عن الإستفسارات التي تم توجيهها إليها خلال تنفيذ الجوانب المختلفة للمراجعة**. ويوفر ذلك توثيقا كتابيا عن تمثيل العميل في حالة الإختلاف أوجود دعوى قضائية بين المراجع والعميل.

ويجب أن يتم تأريخ الخطاب وفقا للتاريخ المذكور في تقرير المراجع للتأكد من أن هناك إدراج للجوانب المرتبطة بفحص الأحداث التالية. ويتضمن الخطاب ما يفيد بصدوره عن العميل، ولكن من الممارسات المتعارف عليها أن يقوم المراجع بإعداد الخطاب وأن يطلب من العميل القيام بطباعته على الورق الرسمي لخطابات الشركة والتوقيع عليه. ويتطلب رفض العميل لإعداد الخطاب والتوقيع عليه أن يصدر المراجع تقريرا يتضمن رأيا مقيدا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي.

ويوجد بالنشرة رقم ١٩ من معايير المراجعة عدد ا من النقاط المقترحة التى يجب أن يتضمنها الخطاب، عند ما يكون ذلك ممكنا، ومن أمثلتها:

- إعتراف الإدارة بمسئوليتها عن عدالة العرض في كل من قائمة المركز المالي، نتائج تشغيل العمليات، وقائمة التدفقات النقدية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية أسس محاسبية شاملة.
- تم إتاحة كافة السجلات المالية و البيانات المرتبطة بها.
- اكتمال وإتاحة كافة محاضر إجتماعات المساهمين، مجلس الإدارة، واللجان الخاصة بالمديرين.
- المعلومات التي تتعلق بالعمليات المالية للوحدات المرتبطة وما يرتبط بها من قيم مستحقة لكل من القبوضات والمدفوعات.
- الخطط أو ما تم الإعتزام القيام به والتي يمكن أن تؤثر في القيم الدفترية أو التصنيف للأصول أو الإلتزامات.
- الإفصاح عن الأرصدة المكافئة أو أية ترتيبات أخرى تشمل تقييد الأرصدة النقدية، والإفصاح عن خطوط الإئتمان أو الترتيبات المماثلة.

ويعد خطاب التمثيل الخاص بالعميل بيانا مكتوبا من قبل مصدر غير مستقل وبالتالى لاينظر إليه

على أنه دليل يمكن الإعتماد عليه. ويوفر الخطاب وثيقة بأن الإدارة قد تم توجيه أسئلة إليها تتعلق بجوانب محددة للتأكد من أنها تدرك مسئولياتها ولحماية المراجع في حالة وجود إدعاءات ضده من قبل الإدارة.

المعلومات الأخرى في التقارير السنوية Other Information In Annual Reports

تطلب النشرة رقم ٨ من معايير المراجعة أن يقرأ المراجع المعلومات المدرجة بالتقارير السنوية المنشورة التي تتعلق مباشرة بالقوائم المالية. وعلى سبيل المثال، بفرض أن خطاب الرئيس في التقرير السنوي يشير إلى وجود زيادة في ربح السهم من ٢,٠٦ دولار إلى ٢,٩٣ دولار. يجب على المراجع مقارنة هذه المعلومات مع القوائم المالية للتأكد من المطابقة بينهما.

وتتعلق النشرة رقم ٨ من معايير المراجعة فقط بالمعلومات التي لا تعد جزءاً من القوائم المالية ولكنها يتم نشرها معها. وتشمل الأمثلة خطاب الرئيس والتفسيرات الخاصة بأنشطة الشركة والمدرجة بالتقارير السنوية لكافة الشركات التي تطرح أسهمها في الإكتتاب العام. وعادة ما يستغرق الأمر من المراجع دقائق معدودة للتأكد من إتساق كافة المعلومات بالقوائم غير المالية مع القوائم المالية. فإذا إستنتج المراجع وجود تعارض يتسم بالأهمية النسبية، يجب أن يطالب العميل بتغيير المعلومات التي سببت التناقض. فإذا ما رفض العميل، والذي يمثل أمراً غير معتاد، يجب أن يدرج المراجع فقرة تفسيرية في تقرير المراجعة أو ينسحب من المراجعة.

تقييم النتائج Evaluate Results

الهدف ٢٢-٥: إجراء تكامل بين أدلة المراجعة التي تم تجميعها وتقييم النتائج العامة للمراجعة

بعد تنفيذ إجراءات المراجعة في كل جانب بالمراجعة، يجب أن يقوم المراجع بإجراء تكامل للنتائج حتى يتوصل إلى إستنتاج عام. وفي النهاية، يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان قد تم تجميع القدر الكافي من أدلة المراجعة للتوصل إلى أستنتاج مؤداه أن القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وبأن هذه المبادئ قد تم تطبيقها على نحو متسق مع السنة السابقة.

ويوضح الشكل ٢٢-٣ ملخصاً لأجزاء المراجعة التي يجب فحصها لتقييم النتائج. ويتم التركيز على الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال تنفيذ كل من إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية. والإختبارات التفصيلية للأرصدة في كل دائرة من دوائر العمليات المالية الموضحة بالشكل. وسيتم مناقشة خمسة جوانب تتعلق بتقييم النتائج.

كفاية الأدلة Sufficiency Of Evidence

يتم إجراء التقييم النهائي لمدى كفاية الأدلة عن طريق فحص المراجع الإجمالي لعملية المراجعة لتحديد ما إذا كانت كافة الجوانب الهامة قد تم إختبارها بشكل كاف، مع الأخذ في الإعتبار لكافة الظروف الخاصة بعملية المراجعة. وتتمثل الخطوة الرئيسية في هذه العملية في فحص إجمالي برنامج المراجعة للتأكد من أن كافة الإجراء تم الإنتهاء منها على نحو دقيق وتم توثيقها على نحو دقيق وأن كافة أهداف المراجعة قد تم تحقيقها. ويشمل هذا الفحص تقرير ما إذا كان برنامج المراجعة يتسم بالكفاية مع أخذ جوانب المشكلات التي تم التعرف عليها خلال تنفيذ المراجعة في الإعتبار. وعلى سبيل المثال، إذا تم إكتشاف تحريفات خلال إجراء إختبارات المبيعات، قد ينظر إلى الخطط الأولية للإختبارات التفصيلية للمدينين على أنها غير كافية. ويجب أن تقيم عملية الفحص النهائي ما إذا كان

قد تم تعديل برنامج المراجعة على نحو كاف.

ولمساعدته في التوصل إلى إستنتاج عن مدى كفاية أدلة المراجعة، يستخدم المراجعون على نحو متكرر قائمة إختبار إستكمال عملية المراجعة. وتمثل هذه القائمة تذكيرا بجوانب المراجعة التي يجب العناية بها. ويوضح الشكل ٢٢-٤ جانبا من قائمة إستكمال عملية المراجعة.

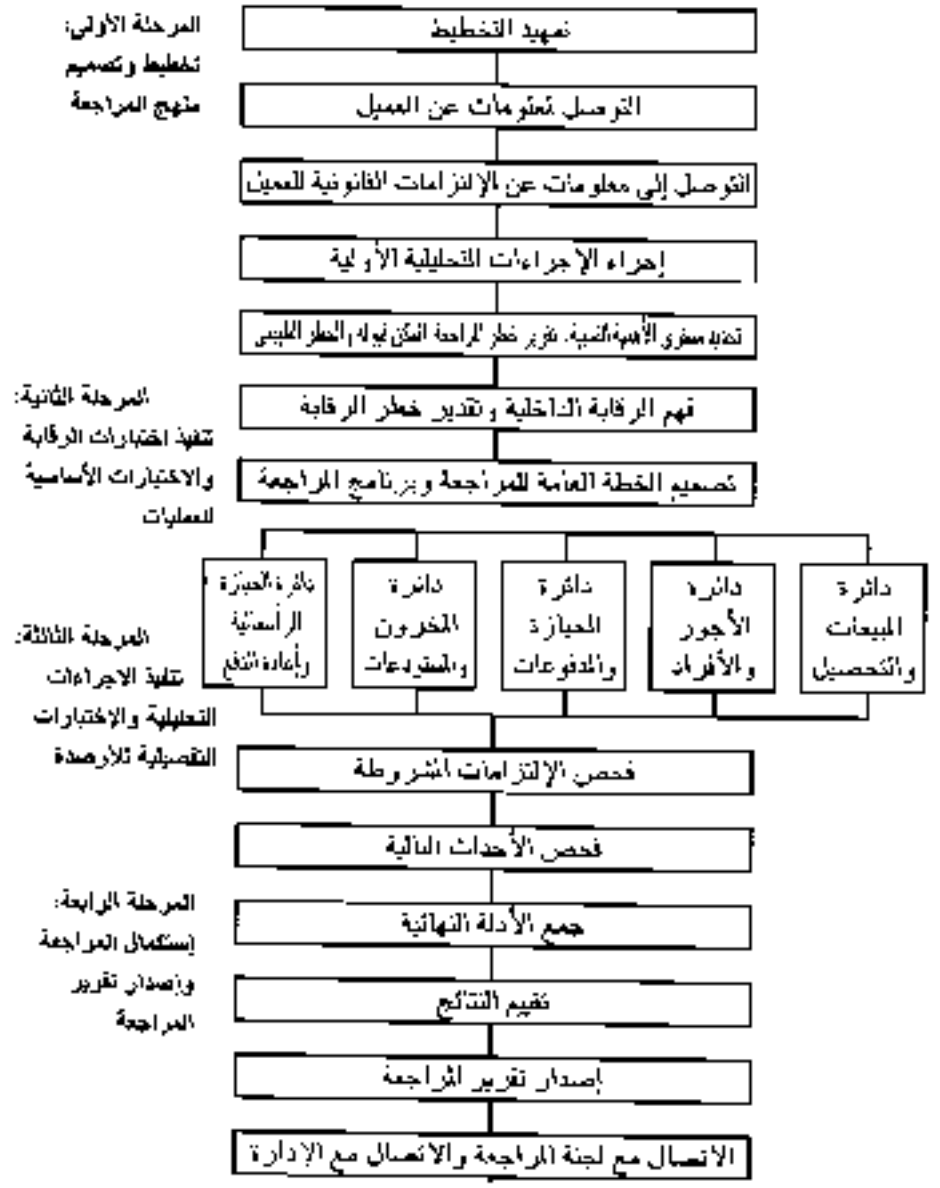
فإذا ما إستنتج المراجع أنه لم يحصل على أدلة كافية للتوصل إلى إستنتاج عن عدالة الجوانب الخاصة بالعميل في إطار القوائم المالية، سيكون للمراجع القيام بإحد خيارين: الحصول على أدلة إضافية، أو إصدار تقرير برأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي في التقرير.

الأدلة التي تدعم رأي المراجع Evidence Supports Auditor's Opinion

يمثل تلخيص التحريفات التي تم إكتشافها خلال تنفيذ المراجعة جانبا هاما لتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض. وعندما يكتشف المراجع التحريفات التي تتسم بحد ذاتها بالأهمية النسبية، يجب إقتراح القيود إلى العميل كي يستخدمها في تصحيح القوائم المالية. وقد يكون من الصعب تحديد القيمة الملائمة للتعديلات لأن القيمة الحقيقية للتحريف قد تكون معلومة، ونقع على المراجع مسئولية تقرير التعديل المطلوب. وبالإضافة إلى التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية، يوجد عادة عدد كبير من التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية والتي يتم إكتشافها ولا يتم تعديلها في الوقت الذي تكتشف فيه. ومن الضروري أن يتم دمج التحريفات الفردية التي لا تتسم بالأهمية النسبية لتقييم ما إذا كانت قيمتها بعد الدمج تتسم بالأهمية النسبية. ويجب ان يتتبع المراجع هذه التحريفات ودمجها وفقا لعدة طرق مختلفة، ولكن يستخدم العديد من المراجعين وسيلة ملائمة تعرف بورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها أو ملخص للتعديلات الممكنة. ومن السهل أن يتم تقييم المعنوية العامة للتحريفات العديدة التي لا تتسم بالأهمية النسبية في هذا النوع من أوراق العمل. ويوضح الشكل ٢٢ ٥ مثالا لورقة عمل التحريفات التي تم يتم تعديلها.

ويوضح الجدول ٢٢-٥ كل من التحريفات المعروفة التي قرر العميل عدم تعديلها والتحريفات المحتملة بما في ذلك خطأ المعاينة. ويلاحظ وجود مقارنة للتعديلات الممكنة والحكم الأولي عن مستوى الأهمية النسبية الذي تم التوصل إليها في أسفل الجزء الأيمن من ورقة العمل.

الشكل ٢٢ – ٣
تقويم النتائج في عملية المراجعة



المشكل ٢٢ – ٤
قائمة إختبار لإستكمال المراجعة

	نعم	لا
١– فحص أوراق العمل بالعام الماضي		
أ–هل تم فحص أوراق العمل والملاحظات الخاصة بالفحص بالعام السابق فيما يتعلق بالجوانب التي يتم التركيز عليها في المراجعة بالعام الحالي؟	——	–
ب– هل تم فحص الملف الدائم للتعرف على العناصر التي تؤثر في العام الحالي؟		—
٢– الرقابة الداخلية		
أ– هل تم التوصل لفهم الرقابة الداخلية بشكل كاف؟		——
ب هل يتسم مجال المراجعة بالكفاية في ضوء خطر الرقابة المقدر؟	——	–
جـ هل تم توجيه خطاب إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العليا يحتوي على كافة أوجه القصور الرئيسية الواردة في خطاب الإدارة والحالات التي يجب التقرير عنها؟	——	——
٣– المستندات العامة		
أ–هل تم فحص وتشخيص ومتابعة كافة المحاضر والقرارات الخاصة بالعام الحالي ؟		——
ب– هل يتم تحديث الملف الدائم؟	——	——
جـ هل تم فحص وتلخيص أو نسخ كافة العقود والإتفاقات الرئيسية للتأكد من إلتزام العميل بكافة المتطلبات القانونية الحالية؟	——	——

فإذا ما إقتنع المراجع بحصوله على أدلة كافية، ولكن على نحو لا يمكنه من تبرير التوصل لإستنتاج بعدالة العرض بالقوائم المالية، يجب عليه أن يختار مجددا بين بديلين: يجب تصحيح القوائم المالية إلى الحد الذى يرضى المراجع، أو إصدار تقرير مفيد أو إصدار تقرير سلبي. ويلاحظ إختلاف الخيارات في الوضع الحالي عن الوضع الذى تم فيه الحصول على أدلة غير كافية.

الإفصاح بالقوائم المالية Financial Statement Disclosures

يمثل جانب أساسي في إستكمال المراجعة في تحديد مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية. وطوال عملية المراجعة، يتم التركيز عادة على التحقق من دقة الأرصدة بالأستاذ العام عن طريق إختبار الحسابات الأكثر أهمية بميزان المراجعة الخاص بالمراجع. كما توجد مهمة أخرى تتسم بالأهمية تتمثل في التأكد من أن أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة قد تم تجميعها والإفصاح عنها بشكل صحيح في القوائم المالية. ومن الطبيعي أن الأفصاح الملائم يشمل كافة القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات المرفقة بها.

ويقوم المراجع فعلا بإعداد القوائم المالية من واقع ميزان المراجعة في العديد من عمليات المراجعة الصغيرة وتقديمها إلى العميل كي يصدق عليها ويقرها. وقد يبدو أن قيام المراجع بذلك يعفي العميل من مسئولية عدالة العرض بالقوائم المالية، ولكن لا يعد الأمر كذلك. حيث يعمل المراجع كمستشار عند إعداد القوائم المالية ولكن تقع على الإدارة المسئولية النهائية للموافقة على إصدار القوائم المالية.

ولا تعد عملية فحص مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية عند إستكمال المراجعة هي المرة الوحيدة التي يهتم المراجع فيها بالإفصاح المناسب. فيما لم ينتبه المراجع على نحو دائم بمشكلات الإفصاح، سيكون من المستحيل إجراء الفحص النهائي للتحقق من كفاية الإفصاح. وعلى سبيل المثال، يجب أن يدرك المراجع كجزء من مراجعة المدينين ضرورة الفصل بين أوراق القبض والقيم المستحقة من الشركات التابعة والعملاء عن التجارة. وبالمثل، يجب إجراء فصل بين المفيوضات المتداولة وغير المتداولة والإفصاح عن العوامل التي تحكم أوراق القبض أو الخصم فيها في كلا النوعين. ويتمثل جانب هام في التحقيق من كافة أرصدة الحسابات في تحديد مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها على نحو مناسب وفق أساس ثابت يتسق مع ما تم بالسنة السابقة. ويجب أن يوثق المراجع بعناية هذه المعلومات في أوراق العمل لتسهيل الفحص النهائي.

وتتطلب العديد من منشآت المحاسبة إستكمال قائمة اختبار للإفصاح بالقوائم المالية كجزء من الفحص النهائي للإفصاح بالقوائم المالية في كل عملية من عمليات المراجعة. ويتم تصميم قائمة الإستقصاء هذه لتذكير المراجع بمشكلات الإفصاح المتعارف عليها التي يتم مواجهتها في المراجعة وأيضا لتسهيل الفحص النهائي لإجمالي عملية المراجعة بواسطة شريك محايد. ويوضح الشكل ٢٢-٦ جانبا من إختبار الإفصاح بالقوائم المالية. ومن الطبيعي أنه لا يكفي الإعتماد على القائمة محل معرفة المراجع بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ففي بعض حالات المراجعة، تتطلب بعض جوانب المراجعة توافر خبرة أكبر في المحاسبة عما توفره قائمة الإختبار.

فحص أوراق العمل Working Paper Review

يوجد ثلاثة أسباب رئيسية تبرر ضرورة فحص أوراق العمل على نحو شامل بواسطة عضو آخر في منشأة المحاسبة عند إستكمال المراجعة. وتتمثل في:

- **تقييم أداء الأفراد الذين لا تتوافر فيهم الخبرة.** يتم تنفيذ جانب مؤثر من المراجعة في معظم عمليات المراجعة بواسطة مراجعين يتوافر لديهم ما يقل عن أربع أو خمس سنوات من الخبرة. وقد يتوافر لدى هؤلاء الأفراد قدر كاف من التدريب المهني لإجراء المراجعة على نحو ملائم، ولكن يؤثر نقص الخبرة لديهم على قدرتهم على التوصل إلى تقديرات مهنية جيدة في المواقف المتعددة.
- **التأكد من إتفاق المراجعة مع معايير الأداء المحدد بواسطة منشأة المحاسبة.** تختلف قدرات جودة الأداء بين العاملين في أية منظمة على نحو كبير، وبالتالي تساعد عملية الفحص الجيدة التي يقوم بها الأفراد في المستوى الأعلى في الحفاظ على جودة موحدة في أداء المراجعة.
- **مواجهة التحيز الذي يتدخل عادة في تقديرات المراجعين.** يجب أن يحافظ المراجعون على محاولة العمل على نحو موضوعي طوال أداء المراجعة، ولكن من الصعب الإحتفاظ برؤية مناسبة في عمليات المراجعة الطويلة عندما توجد مشكلات معقدة يتعين حلها.

وفيما عدا الفحص النهائي المحايد، الذي سبق عرضه على نحو موجز، يجب إجراء فحص لأوراق العمل بواسطة شخص لديه المعرفة بالعميل والجوانب الخاصة بعملية المراجعة. وبالتالي، يتم عادة إجراء الفحص الأولي لأوراق العمل التي يعدها أي مراجع بواسطة المشرف المباشر على هذا المراجع. وعلى سبيل المثال، يتم عادة فحص عمل المراجع الأقل خبرة بواسطة مراجع متمرس. ويقوم الرئيس المباشر على المراجع المتمرس، الذي يتمثل عادة في المشرف أو المدير، بفحص عمل المراجع المتمرس وأيضا بفحص أقل شمولا لأوراق عمل المراجع الأقل خبرة. وأخيرا، يجب أن يقوم المراجع المتمرس المخصص لعملية المراجعة بمراجعة نهائية لكافة أوراق العمل، ولكن

الشكل ٢٢ – ٥

ورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها

شركة ABC
ملخص للتحريفات المكنة
٩٦/١٢/٣١

جدول أ – ٣
أعد بواسطة شريف محمود
صدق عليه بواسطة حسين على

تاريخ
٩٧/١/٢٨
٩٧/١/٣١

التعديلات المكنة – مدين (دائن)

مصدر ورقة العمل		إجمالي القيمة	أصول متداولة	أصول غير متداولة	الخصوم متداولة	إلتزامات غير متداولة	مبيعات وإيرادات	تكاليف ومصروفات	ضريبة الدخل التيدرالية
ب-٣٢	مستندات النقدية الشرية التي لم يتم استعادتها	٤٨٠	(٤٨٠)		٢٤٠			٤٨٠	(٢٤٠)
جـ-٤	إمكانية تكوين مخصص للحسابات غير القابلة للتحصيل (اقل مما يجب	٤٠٠	(٤٠٠)		٢٠٠			٤٠٠	(٢٠٠)
س-٨	تعريضات الفاصل الزمني للمدينين/المبيعات	١٠٠	٦٠٠		(٣٠٠)		(١٠٠)		٣٠
د-٢	الفروق بين أرقام الجرد الفعلي للمخزون والدفاتر	٥٢٠٠	٥٢٠٠		(٢٦٠٠)			(٥٢٠٠)	٢٦٠٠
هـ-٢/٧	إلتزامات لم يتم تسجيلها	(٤٨٥٠)	٢٠٠٠	١٨٥٠	(٤٣٥٠)			١٠٠٠	(٥٠٠)
و-١٠	عناصر مصروفات إصلاح يجب رسملتها	٩٠٠		٩٠٠	(٤٥٠)			(٩٠٠)	٤٥٠
	الإجماليات		٣٣٢٠	٢٧٥٠	(٥٠٦٠)		(١٠٠)	(٦٢٠٠)	٦١٠

الإستنتاجات:

يتمثل صافي الاثار للعناصر السابقة كما يلي:

	الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	التعديلات المكنة
رأس المال العامل	١٠٠٠٠ دولار	(٢١٤٠) دولار
إجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	٦٠٧٠
صافي الدخل	٤٠٠٠	(٦١٠)

لايوجد لأى من هذه العناصر في صورتها الإجمالية أو الفردية أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة أو فيما يتعلق بمكوناتها. وعلى هذا الأساس تم التغاضي عن إجراء تعديل في أى من أو كل هذه العناصر.

مجدى أبو النور
٩٧/١/٢٨

الشكل ٢٢ – ٦

قائمة إختبار الإفصاح بالقوائم المالية : الأصول الثابتة

١– هل تم الإفصاح عن ما يلي بالقوائم المالية أو الملاحظات المرفقة بها (النشرة رقم ١٢ APB ، الفقرة الخامسة).
أ– الأرصدة في الفئات الرئيسية للأصول القابلة للإهلاك (أراضي، مباني، معدات، ... الخ) في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي؟
ب–فحص الإهلاك، لكل فئة أو بالإجمالي، في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي؟
جـ– وصف عام لطرق الإهلاك التي تم إستخدامها في الفئات الرئيسية للأصول الثابتة (النشرة رقم ٢٢ APB ، الفقرة رقم ١٣)؟
د– القيمة الإجمالية لمصروف الإهلاك في كل حساب معروض بقائمة الدخل؟
هـ– أساس التقييم (النشرة رقم ٣٢ من معايير المراجعة).
٢– هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية للممتلكات التي تم رهنها وأعباء الدين الخاصة بها (النشرة رقم ٥ من معايير المحاسبة المالية، الفقرة رقم ١٨) ؟
٣– هل تم الإفصاح عن تفاصيل العمليات المالية الخاصة ببيع الأصول وما تم إستئجاره منها بعد البيع خلال الفترة (النشرة رقم ١٣ من معايير المحاسبة المالية، الفقرات من ٣٢ إلى ٣٤)؟
٤– هل تم فصل القيمة الدفترية للأصول التي لم تعد تمثل جزءاً من المعدات التشغيلية بالمصنع– على سبيل المثال، الأصول التي بها أعطال أو يتم الإحتفاظ بها كإستثمار لإعادة بيعها؟
٥– هل تم أخذ الإفصاح عن القيمة الإجمالية للإهلاك للأصول الرأسمالية التي مازال يتم إستخدامها وللأصول الرأسمالية التي لا يتم إستخدامها حالياً في الإعتبار؟

ملحوظة: تشير المعلومات المعروضة بين الأقواس إلى المعايير المهنية الرسمية.

يقوم الشريك بفحص أكثر شمولا لأوراق العمل المعدة بواسطة المشرف أو المدير بالمقارنة بأوراق العمل التي يعدها الآخرون. وفيما عدا الفحص المحايد النهائي، يتم تنفيذ فحص أوراق العمل في كل جزء من المراجعة عند الإنتهاء منه.

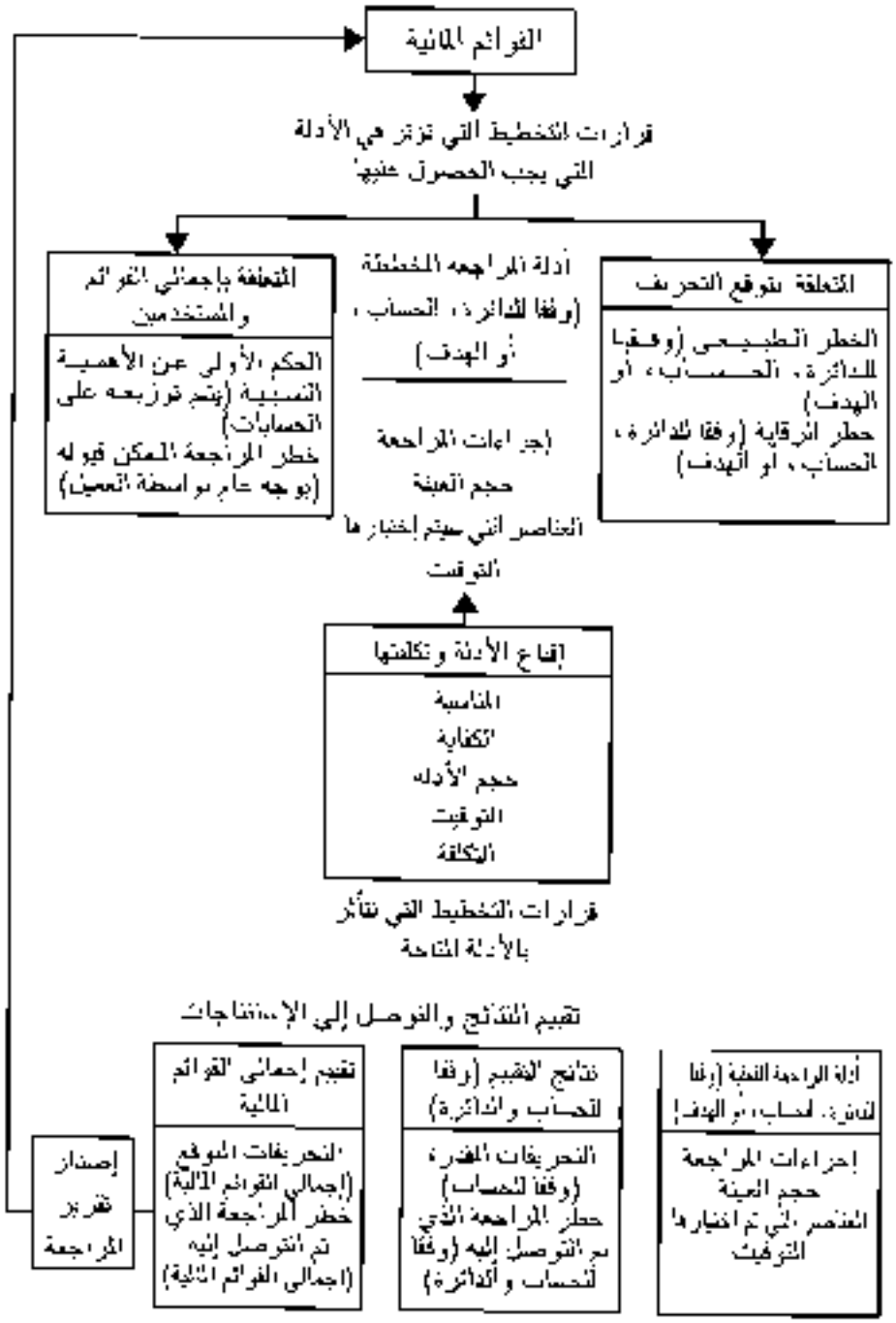
الفحص المحايد Indepedent Review

عند الأنتهاء من عملية المراجعة الكبرى، من المتعارف عليه أن يتم فحص القوائم المالية وكافة أوراق العمل بواسطة فاحص محايد بشكل كامل لم يشارك في القيام بالمراجعة. وتتطلب هيئة سوق المال أن يتم الفحص المحايد في عمليات المراجعة للشركات المسجلة لديها. وعادة ما يأخذ هذا الفاحص موقعا معاكسا للتأكد من أن المراجعة قد تم تنفيذها على نحو كاف. ويجب أن يتمتع فريق المراجعة بالقدرة على تبرير الأدلة التي تم تجميعها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها على أساس الظروف الخاصة بعملية المراجعة.

ملخص لتقييم الأدلة Summary Of Evidence Evaluation

يلخص الشكل ٢٢–٧ كل من تقييم مدى كفاية الأدلة وتقرير مدى تدعيم الأدلة لرأي المراجع. ويظهر الجزء العلوي من الشكل قراءات التخطيط التي تحدد أدلة المراجعة المخططة. وتم نقل هذا الجزء من الشكل ٨–١٠. أما الجزء السفلي فيظهر كيف يقيم المراجع مدى كفاية الأدلة الفعلية عن طريق البدء في تقييم خطر المراجعة الذي تم التوصل إليه، وفقا لكل حساب ولكل دائرة، وبعد ذلك يتم القيام بالتقييم النهائي لإجمالي القوائم المالية. كما يقوم المراجع أيضا بتقييم ما إذا كانت الأدلة تدعم رأي المراجعة عن طريق البدء في تقدير التحريفات في كل حساب وبعد ذلك في إجمالي القوائم

الشكل ٢٢ – ٧
تقييم النتائج والتوصل إلى الإستنتاجات على أساس الأدلة



المالية. وفي الممارسة العملية، يتم تقييم كل من خطر المراجعة الذي تم التوصل إليه والتحريف القدر في ذات الوقت. وبناء على عمليات التقييم هذه يتم إصدار تقرير المراجعة عن القوائم المالية.

الإتصـــــال مـــــع لجـــنـــة المراجـــــــعة والإدارة
Communicate With The Audit Committe And Mangement

الهدف ٢٢-٦: إجراء إتصال فعال مع لجنة المراجعة والإدارة

بعد الإنتهاء من المراجعة، يقوم المراجع بعمليات إتصال متعددة مع الأفراد بالشركة محل المراجعة. ويتم توجيه معظم الإتصالات إلى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا، ولكن من المتعارف عليه أيضا الإتصال بالإدارة التشغيلية.

الإتصال بشأن المخالفات والتصرفات غير القانونية Communicate Irregularities And Illegal Acts

تتطلب كل من نشرتي معايير المراجعة رقمي ٥٣ و ٥٤ أن يبلغ المراجع لجنة المراجعة أو أية مجموعة مماثلة يتم تعيينها بكافة المخالفات و التصرفات غير القانونية بغض النظر عن مستوى الأهمية النسبية. وينطلق الغرض من ذلك في مساعدة لجنة المراجعة على تنفيذ دورها الإشرافي الذي يتعلق بالقوائم المالية التي يتم الإعتماد عليها. ويشير هذا المتطلب إلى زيادة إهتمام المهنة بمسئولية المراجع عن كشف ومنع غش الإدارة.

الإتصال بشأن الحالات التي يجب التقرير عنها Communicate Reportable Conditions

كما سبق المناقشة في الفصل التاسع، يجب أن يقوم المراجع بالإتصال أيضا فيما يتعلق بأوجه القصور الجوهرية بتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية. ويتم في الشركات الكبرى توصيل ذلك إلى لجنة المراجعة، بينما يتم توصيل ذلك في الشركات الصغرى إلى الملاك أو الإدارة العليا. وسبق تناول طبيعة وشكل هذا الإتصال في الفصل التاسع.

عملية الإتصال الأخرى مع لجنة المراجعة Other Communication With Audit Commitee

تتطلب النشرة رقم ٦١ من معايير المراجعة أن يقوم المراجع بتوصيل معلومات إضافية خلال المراجعة لكافة الشركات المسجلة ببيئة سوق المال وعمليات المراجعة التي تتم بالشركات الأخرى إلى لجنة المراجعة أو أي هيئة مماثلة يتم تعيينها. ولا يوجد إلتزام بإتمام هذا الإتصال في معظم الشركات الصغرى التي لا تطرح أسهم للإكتتاب العام. ومثل كافة عمليات الإتصال التي تتم مع لجنة المراجعة. يتمثل الهدف في إبلاغ اللجنة بكافة جوانب المراجعة التي تساعدها على القيام بدورها الإشرافي على القوائم المالية.

وفيما يلي العناصر الرئيسية التي يجب توصيلها إلى لجنة المراجعة أو أية هيئة مماثلة يتم تعيينها طبقا لما أوردته النشرة رقم ٦١ من معايير المراجعة:

- مسئوليات المراجع في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها. بما في ذلك مسئولية تقييم الرقابة الداخلية ومفهوم التأكيد المناسب بدلا من التأكيد المطلق.
- السياسات المحاسبية المختارة والتي تم تطبيقها بالقوائم المالية بما في ذلك أحكام الإدارة وتقديراتها بشأن الجوانب المحاسبية المرتبطة بها.
- التعديلات الجوهرية التي يقترح إجرائها بالقوائم المالية والتي يتم تحديدها خلال المراجعة ومضمون التعديلات التي إختارت الإدارة تسجيلها والتعديلات المقترحة ولم يتم تسجيلها.

- الخلافات مع الإدارة بشأن مجال المراجعة، تطبيق المبادئ المحاسبية، أو صياغة تقرير المراجعة
- الصعوبات التي تم مواجهتها عند تنفيذ المراجعة، مثل عدم تخصيص أفراد من قبل العميل وعدم توفير المعلومات الضرورية.

ويتم عادة إجراء الإتصال مع لجنة المراجعة لأكثر من مرة خلال كل عملية من عمليات المراجعة، ويمكن أن يتم ذلك شفهيا أو كتابيا أو بكلاهما. وعلى سبيل المثال، عادة ما يتم مناقشة الجوانب التي تتعلق بمسئوليات المراجع والسياسات المحاسبية المؤثرة في بداية عملية المراجعة، ويفضل أن يتم ذلك خلال مرحلة التخطيط. ويتم الإتصال بشأن الخلافات مع الإدارة والصعوبات التي يتم مواجهتها عند تنفيذ المراجعة بعد الإنتهاء من المراجعة أو في وقت سابق على ذلك إذا كانت، هناك مشكلات تعيق المراجع من الإنتهاء من المراجعة. ويتم توصيل الأمور الأكثر أهمية كتابة لتقليل سوء الفهم وتتوفير توثيقا في حالة وقوع خلافات بعد ذلك.

خطابات الإدارة Management Letters

يتمثل الهدف من خطابات الإدارة في إبلاغ العميل بتوصيات منشأة المحاسبة لتحسين العمل لدى العميل. ويتم تركيز التوصيات على المقترحات الخاصة بجعل العمليات التشغيلية أكثر كفاءه. حيث يؤدي مزج كل من خبرة المراجع في جوانب الأعمال المختلفة والفهم الشامل الذي توصل إليه من خلال تنفيذ المراجعة إلي وضع المراجع في مركز متميز لإمداد الإدارة بالمساعدة.

ويختلف خطاب الإدارة عن خطاب الحالات التي يتم التقرير عنها والذي سبق مناقشته في الفصل التاسع. ويعد الأخير متطلبا للنشرة رقم ٦ من معايير المراجعة عند وجود حالات يتم التقرير عنها. ويجب إتباع الشكل الموصوف وإرسال الخطاب بما يتفق مع متطلبات نشرات معايير المراجعة. ويعد كتابة خطاب الإدارة أمرا إختياريا ويقصد منه مساعدة العميل على أداء الأعمال لديه على نحو أكثر فعالية. ويكتب المراجعون خطابات الإدارة لتحقيق غرضين: تشجيع وجود علاقة أفضل بين منشأة المحاسبة والإدارة، وإقتراح الخدمات الضريبية والإدارية التي يمكن لمنشأة المحاسبة أن تقدمها.

ولا توجد صيغة نموذجية أو منهج لخطابات الإدارة. ويجب أن يتم صياغة كل خطاب بما يلبي أسلوب عمل المراجع واحتياجات العميل وبما يتسق مع مفهوم منشأة المحاسبة عن خطابات الإدارة. ومن الجدير بالذكر أن العديد من المراجعين يدمجون خطاب الإدارة مع خطاب الحالات التي يمكن التقرير عنها. ومن المتعارف عليه عند مراجعة الشركات الصغرى أن يقوم المراجع بتوصيل الإقتراحات الخاصة بالتشغيل شفهيا بدلا من كتابة خطاب الإدارة.

الإكتشاف التالي للحقائق(٢) Subequent Discovery Of Facts

الهدف التعليمي ٢٢-٧: تعريف مسئولية المراجع عند إكتشاف حقائق تؤثر في تقرير المراجعة بعد إصدارة

إذا أدرك المراجع بعد إصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها أن هناك معلومات قد تم إدراجها بالقوائم المالية تمثل معلومات مضللة وفقا لمفهوم الأهمية النسبية، يقع على عاتق المراجع إلتزام بالتأكد من أنه تم إبلاغ المستخدمين الذين يعتمدون على القوائم المالية بوقوع تحريفات. وتتمثل الحالة الأكثر إحتمالا التي يواجه المراجع فيها مثل هذه المشكلة عندما يتم تحديد وجود تحريفات تتسم بالأهمية النسبية بعد إصدار تقرير نظيف للمراجعة. وقد ترجع بعض الأسباب الممكنة لوقوع

(٢) لا يعد الإكتشاف التالي للحقائق جزءا من إستكمال المراجعة. وتم إدراجه في هذا الفصل لأن الموضوع يسهل فهمه بشكل أكثر عند مقارنة ومقابلته بالأحداث التالية.

التحريفات إلى إدراج مبيعات بقيم تتسم بالأهمية النسبية ولا وجود لها، عدم تطلب المخزون المتقادم، أو إغفال ملاحظة هامة من الملاحظات المزيفة بالقوائم المالية. وبغض النظر عما إذا كان عدم إكتشاف التحريف راجعاً إلى خطأ العميل، تظل مسئولية المراجع كما هي.

ويتمثل المنهج المفضل إتباعه إذا إكتشف المراجع وجود تضليل بالقوائم المالية بعد إصدارها في مطالبة العميل بإصدار تعديل فوري للقوائم المالية يتضمن تفسير الأسباب التعديل. فإذا تم الإنتهاء من القوائم المالية للفترة التالية قبل إصدار القوائم المالية المعدلة، سيكون من المقبول الإفصاح عن التحريفات في القوائم المالية للفترة التالية. وعندما يكون ذلك ملائما، يجب أن يبلغ العميل هيئة سوق المال والأجهزة التنظيمية الأخرى بالتضليل في القوائم المالية. وتقع على عاتق المراجع مسئولية التأكد من أن العميل قد إتخذ الخطوات الملائمة لإبلاغ المستخدمين بالتضليل في القوائم المالية.

فإذا رفض العميل التعاون من خلال الإفصاح عن المعلومات المعدلة، يجب أن يبلغ المراجع مجلس الإدارة بهذه الحقيقة. ويجب أن يبلغ أيضاً الأجهزة التنظيمية التي لها سلطة للتعامل مع العميل؛ وعندما يكون ذلك عمليا، يجب أن يبلغ كل شخص يعتمد على القوائم المالية، بأن القوائم المالية لا تعد قوائم يستحق أن يوثق فيها. فإذا كان يتم التعامل بأسهم الشركة في سوق المال، سيكون من المقبول مطالبة هيئة سوق المال والبورصة بإبلاغ المساهمين.

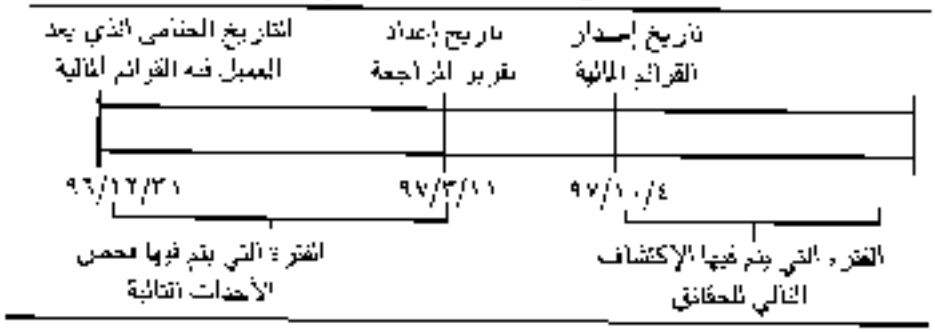
ومن المهم أن نعلم أن الإكتشاف المتأخر للحقائق الذي يتطلب إسترداد أوإعادة إصدار القوائم المالية لا ينشأ عن وقوع أحداث تتعلق بالعمل لدى العميل بعد تاريخ إعداد المراجع لتقريره. وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك إعتقاد بأن رصيد أحد المدينين سيتم تحصيله بعد إجراء فحص كاف للحقائق في تاريخ إعداد تقرير المراجعة، ولكن، أفلس العميل بعد ذلك؛ لا يجب إجراء تعديل للقوائم المالية. ويجب إسترداد القوائم المالية أو إعادة إصدارها فقط في حالة وجود معلومات تشير إلى أن القوائم المالية لا تتسم بعدالة العرض في تاريخ إعداد تقرير المراجعة. وفي المثال السابق، إذا كان قد تم إعلان إفلاس العميل قبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة، سيكون هناك إكتشاف متأخر للحقائق.

وتم في القسم السابق إظهار أن مسئولية المراجع عن فحص الأحداث التالية تبدأ في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتنتهي في تاريخ إنتهاء العمل الميداني. ويمكن إدراج أية معلومات وثيقةالصلة يتم إكتشافها كجزء من عملية الفحص بالقوائم المالية قبل إصدارها. ويلاحظ أن المراجع لا يتحمل أية مسئولية للبحث عن الحقائق التالية ذات الطبيعة التي تم مناقشتها في هذا القسم، ولكن إذا إكتشف المراجع أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو غير ملائم، فيجب عليه أن يتخذ إجراء لتصحيح ذلك. ولا يبدأ مسئولية المراجع للتقرير عن القوائم المالية التي تم إصدارها على نحو غير مناسب إلا في تاريخ إعداد تقرير المراجعة. وعادة، يتم إكتشاف التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية في عملية المراجعة بالسنة التالية، أو قد يقوم العميل بإبلاغ المراجع به.

ويوضح الشكل ٢٢-٨، الذي يحتوي على نفس التواريخ بالشكل ٢٢-٢، الفرق بين الفترة التي يتم فيها فحص الأحداث التالية والفترة المتعلقة بإكتشاف الحقائق بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة. فإذا إكتشف المراجع حقائق تالية بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة، ولكن قبل إصدار القوائم المالية، سيطلب المراجع تصحيح القوائم المالية قبل إصدارها.

الشكل ٢٢ - ٨

فحص الحقائق التالية والإكتشاف التالي للحقائق



المصطلحات الأساسية

التعهدات Commitments . الإتفاقات التي تلزم الوحدة الإقتصادية بشروط ثابتة مثل شراء أو بيع السلع وفقاً لسعر معين في تاريخ مستقبلي بغض النظر عما يحدث للأرباح أو الإقتصاد ككل .

قائمة الإختبار لأستكمال المراجعة Completing The Engayement Chelist قائمة لتذكير المراجع بجوانب المراجعة التي يتعين عليه فحصها .

الإلتزامات المشروطة Contingent Liabilitiesy . إلتزامات محتملة في المستقبل لطرف خارجي بقيمة غير معلومة نتيجة القيام الفعلي بأنشطة خاصة بالشركة محل المراجعة .

تقرير المراجعة ذو التاريخ المزدوج Dual- Dated Audit Report . استخدام التاريخ بتقرير المراجعة لتاريخ الأحداث التالية العادية مع إستخدام تاريخ لاحق لتاريخ حدث أو أحداث تالية يعلم بها المراجع بعد الإنتهاء من العمل الميداني .

قائمة الإختبار للإفصاح بالقوائم المالية Financial Statement Disclosure Cheklist . قائمة إستقصاء لتذكير المراجع بالمشكلات المتعلقة بالإفصاح والتي يتم مواجهتها على نحو متكرر في عمليات المراجعة ولتسهيل الفحص النهائي لإجمالي المراجعة الذي يقوم به شريك محايد .

الفحص المحايد Independent Review . فحص القوائم المالية وكافة أوراق العمل بواسطة فاحص يتمتع بالحياد الكامل والذي يجب أن يقدم أفراد فريق المراجعة إليه تبريرا للأدلة التي تم تجميعها والنتائج التي تم التوصل إليها .

الإستفسار عن المحامين الذين يتعامل العميل معهم Inquiry Of Client's Attorneys . خطاب من المستشار القانوني للعميل يتم فيه إبلاغ المراجع بالدعاوى القضائية التي تم يتم الفصل فيها أو بأية معلومات أخرى يرى المستشار القانوني مناسبتها للإفصاح بالقوائم المالية .

خطاب التمثيل Letter Of Representation . إتصال كتابي من العميل إلى المراجع يحدد فيه العميل ما قام به بشأن الجوانب ذات الصلة الوثيقة بالمراجعة .

المعلومات الأخرى بالتقارير السنوية Other Information In Annual Reports . معلومات لا تشكل جزءاً من القوائم المالية المنشورة ولكنها تنشر على نحو مرفق بها . ويجب أن يقرأ المراجع هذه المعلومات للتعرف على مدى وجود تعارض بينها وبين القوائم المالية .

فحص الأحداث التالية Review For Subsequent Events . إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجعون للتعرف على وتقييم الأحداث التالية .

الأحداث التالية Subsequent Events. العمليات المالية والأحداث الأخرى ذات الصلة التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والتي تؤثر في عدالة العرض أو الإفصاح بالقوائم المالية التي تم مراجعتها.

ورقة عمل التحريفات التي لم يتم تعديلها Unadjusted Misstatment Worksheet. ملخص للتحريفات التي لا تتسم بالأهمية النسبية ولم يتم تعديلها في الوقت الذي تم إكتشافها فيه، ويتم إستخدامها لمساعدة المراجع على تقرير ما إذا كانت القيمة الإجمالية لهذه التحريفات تتسم بالأهمية النسبية، وتعرف أيضاً بملخص التعديلات الممكنة.

الإدعاء غير المؤكد Uasserted Claim. إدعاء قانوني محتمل ضد العميل في حالة وجود الظروف التي تدعوا للقيام بالإدعاء ولكن لم يتم القيام به بعد.

فحص أوراق العمل Working Paper Review. فحص أوراق العمل في عملية المراجعة التي تم الإنتهاء منها يقوم به عضو آخر من منشأة المراجعة للتأكد من الجودة ومواجهة التحيز.

أسئلة للمراجعة

٢٢-١(الهدف ٢٢-١) فرق بين الإلتزامات المشروطة والإلتزامات الفعلية. أذكر ثلاثة أمثلة لكل منها.

٢٢-٢(الهدف ٢٢-١) عند مراجعتك لشركة James Mobly كان إهتمامك منصباً على الإلتزامات المشروطة الناتجة عن الخلافات الخاصة بضريبة الدخل. تاقش الإجراءات التي يمكن أن تستخدمها لإجراء فحص مكثف لهذا الجانب.

٢٢-٣(الهدف ٢٢-٢) أشرح أهمية تحليل المصروفات القانونية في كل عملية مراجعة.

٢٢-٤(الهدفان ٢٢-١ ، ٢٢-٢) خلال قيامه بمراجعة شركة Merrill الصناعية، أدرك المراجع Ralph Pyson أن هناك أربع دعاوى قضائية ضد العميل في ضوء المنافسة التي تم إجراتها مع العميل، قراءة محاضر الإجتماعات في الشركة، وفحص ملفات المراسلات. كيف يمكن لهذا المراجع أن يحدد الأهمية النسبية للدعاوى القضائية ومدى الإفصاح الملائم عنها بالقوائم المالية؟

٢٢-٥(الهدف ٢٢-٢) فرق بين الإدعاء المؤكد والإدعاء غير المؤكد. أشرح لماذا لا يرحب محامي العميل بالكشف عن الإدعاء غير المؤكد.

٢٢-٦(الهدف ٢٢-٢) صف التصرف الذي يجب أن يقوم به المراجع في حالة رفض المحامي إبلاغه بالمعلومات التي تتعلق بالجوانب القانونية للشركة محل المراجعة والتي تؤثر مباشرة في عدالة العرض بالقوائم المالية.

٢٢-٧(الهدف ٢٢-٣) فرق بين النوعين العامين من الأحداث التالية وأشرح مدى الإختلاف بينهما. أذكر مثالين لكل منهما.

٢٢-٨ (الهدفان ٢٢-٢ ، ٢٢-٣) في إطار قيامه بالحصول على خطابات من المحامين، وكان Bill Malone بيدف إلى الحصول على الخطابات مبكراً قدر الإمكان بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. حيث يمكنه ذلك من إستلام خطاب موقع عليه من كل محامي في وقت مناسب لفحص أيه إستثناءات. كما أن ذلك سيؤدي إلى التغلب على مشكلة وجود العديد من الأمور المعلقة قرب نهاية المراجعة. قيم منهج هذا المراجع.

٢٢-٩(الهدف ٢٢-١) أشرح أهمية إهتمام المراجع بالتعهدات المستقبلية للعميل والتي تتعلق بشراء المواد الخام بسعر ثابت.

٢٢-١٠(**الهدف ٢٢-٣**) ماهي أهم الإعتبارات التي يجب على المراجع مراعاتها عند تحديد مدى فحص الأحداث اللاحقة؟

٢٢-١١(**الهدف ٢٢-٣**) أذكر إجراءات المراجعة الخمس التي يتم عادة تنفيذها كجزء من فحص الأحداث اللاحقة.

٢٢-١٢(**الهدفان ٢٢-٣ ، ٢٢-٧**) فرق بين الأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتاريخ إعداد تقرير المراجعة وبين الإكتشاف اللاحق للحقائق بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة. أذكر مثالين لكل منهما وفسر التصرف الملائم الذي يمكن أن يقوم به المراجع في كل حالة.

٢٢-١٣(**الهدف ٢٢-٤**) يرى المراجع «Miles Lawson» أن إعداد الملخص النهائي يمثل الجزء الأسهل من المراجعة إذا تم إتباع تخطيط جيد طوال المراجعة. ويقوم هذا المراجع بالتأكد من أن كل جانب من المراجعة قد استكمل قبل الإنتقال إلى الجزء التالي. وعندما يتم الإنتهاء من الجانب الأخير، يكون قد إنتهى من المراجعة. ويعتقد هذا المراجع أن ذلك قد يستغرق وقتاً أطول قليلاً في كل جانب من المراجعة، ولكن يتم تعويض ذلك في ضوء عدم ضرورة القيام بالتلخيص النهائي. قيم هذا المنهج.

٢٢-١٤(**الهدفان ٢٢-٤ ، ٢٢-٥**) قارن بين تجميع أدلة المراجعة وتقييم مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية. أذكر مثالين يتم فيهما تقرير مدى كفاية الإفصاح بناء على الأدلة التي يتم جمعها بشكل أساسي وأذكر مثالين آخرين لا تؤثر فيهما أدلة المراجعة عادة على كفاية الإفصاح.

٢٢-١٥(**الهدفان ٢٢-٤ ، ٢٢-٦**) فرق بين خطاب العميل المتعلق بالتمثيل وخطاب الإدارة وأذكر الغرض الأساسي لكل منهما. أذكر بعض العناصر التي يتم إدراجها في كل خطاب منهما.

٢٢-١٦(**الهدف ٢٢-٤**) ماهو المقصود بقراءة المعلومات المالية الأخرى في التقارير السنوية؟ أذكر مثالاً لنوع المعلومات التي يقوم المراجع بفحصها.

٢٢-١٧(**الهدف ٢٢-٥**) فرق بين فحص أوراق العمل المعتاد والفحص الحاد وأذكر الغرض من كل منهما. أذكر مثالين لأهم النتائج المحتملة في كل من هذين النوعين من الفحص.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٢-١٨(**الهدف ٢٢-١**) **تتعلق الأسئلة التالية بالإلتزامات المشروطة. أختر الإجابة الأمثل.**

أ- تتمثل خطوة المراجعة الأكثر إحتمالاً لكشف الإلتزامات المشروطة في:

(١) فحص المستندات المدفوعة خلال الشهر التالي لنهاية العام المالي.

(٢) مصادقة الدائنين.

(٣) الإستفسار من المستشار القانوني.

(٤) مصادقة أوراق الدفع المتعلقة برهن الأصول.

ب- عند القيام بالحصول على الأدلة الخاصة بالتقاضي ضد العميل، سيكون المراجع مهتماً بدرجة أقل بتحديد:

(١) تقدير متى سيتم التوصل لحل النزاعات التي أدت للتقاضي.

(٢) الفترة التي حدث فيها السبب الأساسي للتقاضي.

(٣) إحتمال التوصل لأحكام غير مرضية.

(٤) تقدير الخسارة المحتملة.

جـ- عندما يتم التوصل لحل بشأن الالتزامات المشروطة، مباشرة بعد إصدار التقرير الذى كان يتم فيه التعبير عن رأي مقيد يتعلق بالالتزامات المشروطة، يجب على المراجع:

(١) الإصرار على إصدار العميل لقوائم مالية معدلة.

(٢) إبلاغ لجنة المراجعة بأن التقرير لا يمكن الإعتماد عليه.

(٣) عدم إتخاذ أى إجراء بشأن هذا الحدث.

(٤) إبلاغ السلطات الملائمة بإن التقرير لا يمكن الإعتماد عليه.

٢٢-٩ (الهدف ٢٢-٤) تتعلق الأسئلة التالية بخطابات التمثيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ- يتمثل الغرض الأساسى لخطاب التمثيل الذى تصدره الإدارة فى:

(١) إعتباره تعريفاً لكل من الأفراد العاملين بالشركة وتر خيصاً لفحص الدفاتر.

(٢) إعفاء المراجع من المسئولية القانونية عن المراجعة.

(٣) تصديق كتابى لموافقة الإدارة على الحدود على مجال المراجعة.

(٤) تذكير من الإدارة بمسئوليتها الأساسية عن القوائم المالية.

ب- خطاب التمثيل الذى يصدره العميل:

(١) يعد أمراً ضرورياً لإعداد برنامج المراجعة.

(٢) يعد بديلاً عن إجراء الإختبارات.

(٣) لا يقلل من مسئولية المراجع.

(٤) يخفض من مسئولية المراجع فقط إلى الحد الذى يمكن الإعتماد عليه.

جـ- يجب أن يتوافق التاريخ فى خطاب التمثيل الذى تعده الإدارة مع:

(١) التاريخ فى تقرير المراجع.

(٢) تاريخ إعداد قائمة المركز المالى.

(٣) تاريخ الحدث التالى الأخير الذى يشار إليه فى الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

(٤) تاريخ الإتفاق على إجراء المراجعة.

د- يشكل رفض الإدارة لإعداد خطاب كتابى للتمثيل عن الجوانب التى يراها المراجع أموراً ضرورية:

(١) دليل كاف على عدم صدق العرض بالقوائم التالية.

(٢) إنتهاك لقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة.

(٣) حالة كافية من عدم التأكد لايمكن معها إعداد تقرير نظيف للمراجعة.

(٤) قيد كاف على مجال المراجعة لا يمكن معه إعداد تقرير نظيف للمراجعة.

٢٢-١٠ (الهدف ٢٢-٣) تتعلق الأسئلة بفحص الأحداث التالية. إختر الإجابة الأمثل.

أ- تعرف الأحداث التالية عند التقرير عنها على أنها الأحداث التي وقعت بعد:

(١) تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

(٢) تاريخ إعداد تقرير المراجعة.

(٣) تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وقبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة.

(٤) تاريخ إعداد تقرير المراجعة والإلتزامات المشروطة التي لم تعكسها القوائم المالية.

ب- وقع حريق لدى عميل رئيسي للشركة محل المراجعة مباشرة قبل إكتمال العمل الميداني في نهاية العام. ويرى إدارة الشركة محل المراجعة أنه يمكن أن يكون لهذا الحدث أثر معنوي مباشر على القوائم المالية. يجب على المراجع:

(١) أن ينصح الإدارة بالأفصاح عن الحدث في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

(٢) أن يفصح عن الحدث في تقرير المراجعة.

(٣) أن يمسك عن تقديم تقرير المراجعة حتي يعلم مدي الأثر المباشر علي القوائم المالية.

(٤) أن ينصح الإدارة بتعديل القوائم المالية.

جـ- يعبر ما يلي عن مثال يتعلق بحدث وقع في فترة العمل الميداني للمراجع التالية لنهاية العام المالي الذي تتم فيه المراجعة ولا تتطلب عادة الإفصاح في القوائم المالية أو في تقرير المراجع:

(١) الإنخفاض في حجم المبيعات نتيجة كساد في نشاط الأعمال بصفة عامة.

(٢) ضرر خطير وقع بمصنع الشركة نتيجة حدوث فيضان كبير.

(٣) إصدار حملة إعلانية واسعة لإصدار أسهم لرأس المال وفقا لشروط تعاقدية مقيدة.

(٤) تسوية إلتزام كبير بقيمة تقل بنحو كبير عن القيمة المسجلة.

د- فيما يتعلق بإصدار المراجع لتقرير المراجعة الذي يحتوي على تاريخ مزدوج يتعلق بحدث تال وقع بعد إنتهاء العمل الميداني وقبل إصدار تقرير المراجعة، ستتمثل مسئولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد إنتهاء العمل الميداني في:

(١) توسيع المسئولية لتشمل الأحداث التي تقع حتي تاريخ الحدث التالي المشار إليه.

(٢) مسئولية محدودة بشأن الحدث المشار إليه.

(٣) مسئولية محدودة عن كافة الأحداث التي تقع حتي إصدار التقرير.

(٤) توسيع المسئولية لتشمل كافة الأحداث التي تقع حتي تاريخ تقديم التقرير إلي العميل.

و- قام المراجع Karr بمراجعة القوائم المالية لشركة Lurch عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وعلي الرغم من إنتهاء Karr من العمل الميداني في ٢٧ فبراير، إلا أنه تم تاريخ التقرير في ٢٨ فبراير ١٩٩٧ وتم تسليمه إلي إدارة الشركة في ٥ مارس ١٩٩٧. وفي ٤ إبريل طلبت الإدارة من المراجع Karr أن يوافق علي إدراج تقرير المراجعة هذا بالتقرير السنوي إلي المساهمين، وسيتضمن التقرير السنوي قوائم لم يتم مراجعتها عن الربع الأول الذي إنتهي في ٣١ مارس ١٩٩٧. وقد وافق المراجع علي ذلك. وفي هذه الظروف يعد Karr مسئولا عن الإستفسار من الأحداث التالية التي تقع حتي:

(١) ٢٧ فبراير ١٩٩٧.
(٢) ٢٨ فبراير ١٩٩٧.
(٣) ٣١ مارس ١٩٩٧.
(٤) ٤ أبريل ١٩٩٧.

أسئلة وحالات للمناقشة

٢٢-٢١ (الهدف ٢٢-١) أكملت المراجعة Elizabeth Johnson مراجعة أوراق الدفع والإلتزامات الأخرى التي تخص شركة Valley River Electrical Service وتخطط الآن لمراجعة الإلتزامات المشروطة والتعهدات المشروطة.

المطلوب

أ- فرق بين الإلتزامات المشروطة والتعهدات المشروطة وأشرح مدى أهميتها في المراجعة.

ب- عرف إجراءات المراجعة التي يتم من خلالها كشف الإلتزامات المشروطة والتي ستقوم Elizabeth بتنفيذها خلال الأداء العادي للمراجعة، حتى في ظل عدم تحملها مسئولية الكشف عن الإلتزامات المشروطة.

جـ- عرف ثلاثة إجراءات أخرى للمراجعة يحتمل أن تقوم بها Elizabeth بشكل خاص للتعرف على الإلتزامات المشروطة التي لم يتم الإفصاح عنها.

٢٢-٢٢ (الهدف ٢٢-١) عند مراجعة شركة Marco في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، وقعت المواقف التالية. ولم يتم إجراء أية قيود بالدفاتر المحاسبية فيما يتعلق بهذه العناصر.

١- ضمنت شركة Marco سداد فائدة لمدة ١٠ سنوات عن سندات ذات ضمان لشركة Newart وهي إحدى الشركات التابعة لها. وتبلغ قيمة السندات بشركة Newart مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دولار بفائدة مستحقة الدفع بمعدل ٥٪ كل نصف عام في ١ يونيو و١ ديسمبر من كل عام. وقامت شركة Newart بإصدار السندات في ١ ديسمبر، وقامت بدفع كافة الفوائد فيما عدا الفائدة المستحقة في ١ ديسمبر. وأعلنت شركة Marco أنها ستدفع الفائدة التي تم إستحقاقها ولم تدفعها الشركة التابعة إلى حملة السندات في ١٥ يناير ١٩٩٧.

٢- خلال عام ١٩٩٦، رفعت ضد شركة Marco دعوى قضائية عن الضرر من قبل شركة Dalton بسبب إنتهاك التعاقد. وصدر حكم محاكم ضد شركة Marco وحصلت شركة Dalton بمقتضى ذلك على ٤٠٠٠٠ دولار عن الضرر. وفي وقت إجراء المراجعة، كانت القضية ما تزال مرفوعة أمام المحاكمة العليا.

٣- في ٢٣ ديسمبر ١٩٩٦، أعلنت شركة Marco توزيعا للأسهم العادية بواقع ١٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠ دولار، وسيتم السداد في ٢ فبراير ١٩٩٧ إلى المساهمين المسجلين في ٣ ديسمبر ١٩٩٦.

المطلوب

أ- تعريف الإلتزام المشروط.

ب- وصف إجراءات المراجعة التي تستخدمها في كل موقف من المواقف السابقة.

جـ- وصف طبيعة قيود التسوية أو التعديل في الإفصاح، إن كان هناك، الذي يمكن أن تقوم به في كل موقف من المواقف السابقة.*

٢٢-٢٣ (الهدفان ٢٢-٣، ٢٢-٧) تم الإنتهاء من العمل الميداني للمراجعة في شركة Tracy Brewing عن القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧، وتم ذلك في تاريخ ١٩ أغسطس ١٩٩٧. وتم

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

إرسال القوائم المالية المكتملة مع إرفاق تقرير المراجعة بعد التوقيع عليه في ٦ سبتمبر ١٩٩٧ . وفي كل حدث من الأحداث التالية المنفصلة التي تتسم بالأهمية النسبية المرتفعة(من أ إلى ط) أذكر التصرف الملائم (من ١ إلى ٤) للموقف وبرر الإجابة. وفيما يلي التصرفات البديلة.

١- تعديل القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧.

٢-الإفصاح عن المعلومات بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧.

٣- مطالبة العميل باسترداد القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧ للتعديل.

٤- لا يجب القيام بأي تصرف.

وفيما يلي عرض للأحداث.

أ- إكتشف المراجع في ١٤ ديسمبر ١٩٩٧ إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing في ٢ أكتوبر ١٩٩٧ . وتم البيع لهذا العميل في ٥ أبريل ١٩٩٧ ، وكان المبلغ قابلا للتحصيل في ٣٠ يونيو ١٩٩٧ ، وفي ١٩ أغسطس ١٩٩٧ .

ب- في ١٥ أغسطس ١٩٩٧ إكتشف المراجع إفلاس إحدى المدينين لشركة Tracy Brewing في ١ أغسطس ١٩٩٧ . وكانت أحداث واقعة للبيع قد تمت في ٢ إبريل ١٩٩٦ ولم يتم تحصيل أية مبالغ نقدية منذ هذا التاريخ.

جـ- في ١٤ ديسمبر ١٩٩٧ إكتشف المراجع إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing في ١٥ يوليو ١٩٩٧ في ضوء ضعف المركز المالي. وتمت واقعة البيع في ١٥ يناير ١٩٩٧.

د- في ٦ أغسطس ١٩٩٧ ، إكتشف المراجع إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing في ٣٠ يونيو ١٩٩٧ ، ويرجع سبب الإفلاس راجعا إلى خسارة دعوى قضائية أساسية في ١٥ يوليو ١٩٩٧ تم رفعها على نحو غير متوقع من قبل عميل آخر نتيجة العجز غير المناسب في المنتج.

هـ- في ٦ أغسطس ١٩٩٧ إكتشف المراجع إفلاس أحد المدينين لشركة Tracy Brewing في يوليو ١٩٩٧ ، وكانت واقعة البيع قد تمت في ٣٠ يوليو ١٩٩٧ . ويرجع السبب في الإفلاس إلى حريق لدى العميل الذي لم يكن قد قام بالتأمين ضد الحريق في ٢٠ يوليو ١٩٩٧ .

و-في ٣١ مايو ١٩٩٧ إكتشف وجود دعوى قضائية غير مؤمنه ضد شركة Tracy Brewing وقد بدأت إجراءات الدعوى في ٢٨ فبراير ١٩٩٧ .

ز-في ٢٠ يوليو ١٩٩٧ قامت شركة Tracy Brewing بتسوية دعوى قضائية خارج المحكمة بدأت إجراءاتها في ١٩٩٤ ، وهي مسجلة الآن في قائمة الإلتزامات المشروطة.

ح-في ١٤ سبتمبر ١٩٩٧ خسرت شركة Tracy Brewing قضية بدأت إجراءاتها في ١٩٩٦ في تسوية خارج المحكمة بمبلغ مساو للمبلغ الذي تم رفع الدعوى القضائية على أساسه. وجاء بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية في ٣٠ يونيو ١٩٩٧ أن المستشار القانوني يرى وجود إمكانية لتسوية مرضية.

ط- في ٢٠ يوليو ١٩٩٧ ، تم رفع دعوى قضائية ضد شركة Tracy Brewing لإرتكاب تصرف ينتهك حق براءة إختراع ، وتم في الدعوى الزعم بأن ذلك حدث في بداية ١٩٩٧ . ويرى المستشار القانوني أن هناك خطرا من تعرض العميل لخسارة ضخمة.

٢٢-٢٤ (الهدف ٢٢-٥) المراجع Mel Adams يعمل شريكا في منشأة محاسبة متوسطة الحجم ويقوم بدور فعال في تنفيذ كل عملية مراجعة يقوم بالإشراف عليها. ويقوم بإتباع ممارسة مؤداها فحص

أوراق العمل للمرؤوسين كلما كان ملائماً بدلاً من الإنتظار حتي نهاية المراجعة. وعندما تقترب المراجعة من نهايتها، يقوم Adams بفحص أوراق العمل مرة أخرى للتأكد من عدم إغفال أي شئ هام. ونظراً لأنه يقوم بإتخاذ القرارات الرئيسية في المراجعة، لايوجد تقريباً أي شئ يتطلب فحصاً إضافياً. وعند إستكماله للفحص، يقوم بإعداد مسودة للقوائم المالية والحصول على موافقة الإدارة عليها، وبعد ذلك يتم طباعتها وتجميعها في مكتبه بمنشأة المحاسبة. ولا يقوم شريك أخر بفحص أوراق العمل لكون المراجع Adams هو المراجع المسؤل عن التوقيع على تقارير المراجعة.

المطلوب

أ - تقييم ممارسة فحص أوراق العمل التي يعدها المرؤسين على أساس مستمر بدلاً من القيام بذلك في نهاية المراجعة.

ب- هل من المقبول أن يقوم المراجع Adams بإعداد القوائم المالية بدلاً من ترك العميل ليقوم بتحمل هذه المسئولية؟

حـ- قيم ممارسة عدم قيام شريك أخر في منشأة المحاسبة بفحص أوراق العمل.

٢٢-٢٥(الهدف ٢٢-٤) أعد المراجع Leslie Morgan خطاب التمثيل كي يوقع عليه الرئيس والمدير المالي، ويحتوي على إشارة للعناصر التالية:

١- تم إدراج المخزون بصدق وفقاً للتكلفة أوالسوق أيهما أقل ولايوجد به أية عناصر متقادمة.

٢- كافة الإلتزامات الفعلية والمشروطة تم إدراجها على نحو مناسب بالقوائم المالية.

٣- تم الإفصاح عن كافة الأحداث التالية التي تناسب القوائم المالية.

المطلوب

أ - لماذا يعد أمراً مرغوباً أن يتم الحصول على خطاب التمثيل من العميل بشأن الجوانب المذكورة أعلاه عندما يتم تجميع الأدلة خلال المراجعة بقصد التحقق من نفس المعلومات؟

ب- إلى أي مدى يعد خطاب التمثيل أمراً مفيداً كدليل للمراجعة؟ أشرح.

حـ- أذكر أنواع المعلومات العديدة المتعارف عليها إدراجها في خطاب التمثيل.

٢٢ ٢٦(الهدف ٢٢-٦) قام المراجع Jerry Schwartz بإبلاغ إدارة شركة Cline لتجارة الجملة في خطاب الإدارة بأوجه القصور لديها في الرقابة على المخزون. وقد شرح بالتفصيل كيف يمكن أن ينتج عن أوجه القصور هذه تحريف جوهري بالمخزون بسبب الفشل في التعرف على العناصر القطعية المتقادمة. أضف إلى ذلك، قدم المراجع Schwarts توصياته لتحسين الرقابة الداخلية ولتوفير الوقت الكتابي من خلال تجهيز نظام للحاسب الالكتروني عند التعامل مع سجلات المخزون المستمر بالشركة. وأقرت الإدارة التوصيات وقامت بتجهيز النظام تحت إشراف المراجع Schwarts ، وتم العمل بالنظام لعدة شهور على خير ما يرام ولكن حدث مشاكل غير متوقعة عند محو الملف الرئيسي، فقد بلغت تكلفة إعادة إنتاج وتشغيل سجلات المخزون المتعلقة بتصحيح الخطأ قدراً مؤثراً، وقررت الإدارة إلغاء المشروع برمته. وقامت الشركة بمقاضاة المراجع Schwarts لفشله في التوصل لتقدير مهني ملائم عند تقديم التوصيات.

المطلوب

أ – ماهي المسئولية القانونية والمهنية للمراجع Schwarts عند إصداره لخطابات الإدارة؟

ب – ناقش الإعتبارات الرئيسية التي تحدد ما إذا كان المراجع Schwarts مسئولاً عن هذا الموقف.

٢٢-٢٧(الهدف ٢٢-٣) خلال مراجعتك للقوائم المالية لشركة Olars الصناعية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ ، فحصت بفحص الأحداث التالية:

١ – في ٣ يناير ١٩٩٧: أقرت الحكومة خطة لإنشاء طريق عام سريع. ونتج عن الخطة مصادرة جزء من الأرض التي تملكها شركة Olars . وستبدأ الإنشاءات في نهاية ١٩٩٧ . ولايوجد تقدير للمقابل الذي سيتم الحصول عليه بسبب المصادرة.

٢ – في ٤ يناير ١٩٩٧: قدم السيد Olars رئيس الشركة مبلغ ٢٥٠٠٠ دولار قيمة قرض عقده مع الشركة في ١٥ يوليو ١٩٩٦ ،وكان قد حصل على قرض بضمان بوليصة التأمين على حياته. وتم تسجيل القرض في حساب «قرض من رجال الإدارة». ولم يتم الإفصاح في الدفاتر عن مصدر المال المقدم من الرئيس. هذا، وتقوم الشركة بسداد أقساط بوليصة التأمين التي تستفيد منها زوجة الرئيس.

٣ – في ٧ يناير ١٩٩٧ : كان هناك شحنة لحاوية معدنية من المعادن النفيسة، تحددت بنسبة ٧٢٪ في الطريق في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . وتم تسجيل الشحنة في نهاية العام على أساس تقدير محتوى الحاوية بـ ٥٠٪ بقيد كان طرفه المدين مخزون المواد الخام وطرفه الدائن الدائنين والقيمة ٢٠٦٠٠ دولار. وسيتم تحديد القيمة النهائية للإلتزام تجاه البائع بناء على المحتوى الفعلي للحاوية المعدنية التي تم شحنها.

٤ – في ١٥ يناير ١٩٩٧ : بلغ الخلاف الشخصي قمته بين كل من الرئيس Olars وروج شقيقة أمين الصندوق والذي قدم إستقالته فعلياً فوراً في ظل إتفاق تقوم الشركة بموجبة بشراء ١٠٪ من الإسهم التي يمتلكها بالقيمة الدفترية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . وسيتم السداد في دفعتين متساويتين القيمة نقدا في ١ أبريل و ١ أكتوبر ١٩٩٧ . وتم طلاق أمين الصندوق من شقيقة الرئيس في شهر ديسمبر.

٥ – ٣١ يناير ١٩٩٧ : نتيجة للإنخفاض في المبيعات، تم تقليص الإنتاج في منتصف يناير وتم تسريح بعض العمال. وفي ٥ فبراير ١٩٩٧ أضرب كافة العمال الباقين. ولم يتم تسوية الإضراب حتى الآن.

٦ – ١٠ فبراير ١٩٩٧: تم توقيع عقد تقوم بمقتضاه شركة Mammoth Enterprise بشراء كافة الأصول الثابتة الحديثة (بما فيها حقوق إستلام أية عوائد بسبب مصادرة الممتلكات) ، وعناصر المخزون، وحق القيام بالأعمال في ظل إسم قسم Olar الصناعي. وتم تحديد التاريخ الفعلي للتحويل في ١ مارس ١٩٩٧ . ويبلغ السعر ٥٠٠٠٠٠ دولار وهو قابل للتعديل بعد إجراء جرد للمخزون. وترجع العوامل الهامة التي ساهمت في قرار إتمام التعاقد إلى سياسة مجلس إدارة شركة Mam-moth Industries بتنويع الأنشطة التي تقوم بها ووجود تقرير لمنشأة تعمل في مجال التأمين عن إستطلاع أجرى بواسطتها كمنشأة محايدة أظهر إنكماش الطلب في السوق على منتجات شركة Olars.

المطلوب

بفرض علمك بالعناصر المذكورة أعلاه قبل إستكمالك لعمل المراجعة في ١٥ فبراير ١٩٩٧ ، فيما يخص كل عنصر:

أ أذكر إجراءات المراجعة، إن كان هناك، التي يمكن أن تقوم بها للعناصر التي إسترعت إنتباهك، وضح مصادر المعلومات الإخرى التي يمكن أن تظهر هذه العناصر.

ب- نا قش الإفصاح الذي توصي به لكل عنصر مع ذكر كافة التفاصيل التي تقترح أنه يجب الإفصاح عنها. وضح العناصر أو التفاصيل، إن وجدت، التي لا يجب الإفصاح عنها. وضح أسباب التوصية بالإفصاح أو عدم الإفصاح عن العناصر أو التفاصيل. *

٢٢-٢٨ (الهـــدف ٢٢-٣) حدثت الأحداث المنفصلة التالية بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وقبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة:

١- الزيادة في الموافقة على السداد المرتجع.

٢- فرض الحكومة الفيدرالية لضريبة إضافية على الدخل تستحق عن العام الماضي.

٣- رفع دعوى قضائية من قبل الحكومة الفيدرالية لخيانة الأمانة.

٤- الإعلان عن توزيع أسهم.

٥- بيع أصول ثابتة بربح كبير.

المطلوب

أ- تفسير كيف يعلم المراجع بكل عنصر مما سبق.

ب- ناقش مسئولية المراجع بشأن التعرف على كل عنصر مما سبق ومدى إرتباطه بتقرير المراجعة. *

٢٢ ٢٩ (الهدف ٢٢-٣) تتمثل فلسفة المراجع Irene Hatton في التركيز في المراجعة على العمليات المالية التي وقعت خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها مع تجاهل العمليات المالية التالية. ويعتقد المراجع أن كل سنه مالية تمثل كيانا منفصلا ويجب أن تتم المراجعة للعمليات المالية التي وقعت بها فقط. وطبقاً للمراجع Hatton " إذا تم مراجعةالعمليات التالية المسجلة بالفترة التالية خلال الفترة الحالية، يعني ذلك أنه تم التحقق منها مرتين-الأولى هذا العام، والثانية في العام التالي. وبعد ذلك إزدواجا في الجهد وتضيعا للوقت"

المطلوب

أ - توضيح الخطأ في مقولة المراجع Hatton.

ب إذكر ٦ أمثلة محددة عن المعلومات التي يتم التوصل إليها عن طريق فحص الأحداث التاليةالتي ترتبط بصفة أساسية بفترة المراجعة الحالية.

٢٢-٣ (الهـدف ٢٢-٢) عند تحليل المصروفات القانونية في شركة Boasman Bottle قامت المراجعة Mary Little بملاحظة أن الشركة دفعت أتعاب قانونية إلى ثلاثة منشآت قانونية مختلفة خلال العام الحالي. وفي ضوء ممارسة التشغيل العادية التي تتبعهامنشأة المحاسبة التي تعمل فيها Mary ، طالبت

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

Mary المحامين الثلاثة بكتابة خطابات المحامين النموذجية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ولاحظت Mary في اليوم الأخير من العمل الميداني أنها لم تتسلم خطاب أحد المحامين الثلاثة. وتضمنت المطالبة الثانية بيانا عن أثر رفض المنشأة القانونية التي تتعامل بشكل محدد في تسجيل براءات الإختراع على التعليق على أية دعوى قضائية أو أية جوانب قانونية أخرى للعميل. وجاء في خطاب المحامي الثالث أن هناك فاتورة غير مدفوعة مستحقه على العميل، وأشار إلى وجود دعاوى قضائية محتملة تتسم بالأهمية النسبية ضد العميل، ولكنه رفض التعليق على نحو أكثر تفصيلا لحماية الحقوق القانونية للعميل.

المطلوب

أ- تقييم المنهج الذي إتبعته Mary Little لإرسال الخطابات إلى المحامين الثلاثة ومتابعتها للإستجابات.

ب- ماذا يجب أن تفعله Mary Little بشأن كل خطاب من الخطابات الثلاثة.

---

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

حـــالات عمـــلية

٢٢-٣١ (الهـــدف ٢٢-٥) عند قيامك بمراجعة شركة Aviary Industries عن العـام المالى ١٩٩٦، إكتشفت عدد من الأمور ترى أنها تمثل مجالا ممكنا لإجراء تعديلات في دفاتر الشركة. وسيتم عرض هذه الأمور فيما يلي. ويوجد إتجاه لدى الإدارة بأنه طالما تم إقفال الدفاتر، فلا يتم إعادة فتحها، بالتالى لا ترغب الإدارة في إجراء أية تعديلات. وتم تحديد مستوى الأهمية النسبية المخطط بالمراجعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ وهو يمثل ٥٪ من الدخل المتوقع قبل الضرائب وبلغ الدخل الفعلى قبل الضرائب المدرج بالقوائم المالية قبل إجراء أية تعديلات ١٦٥٢٨٦٧ دولار.

التعـديـلات الممكـنة

١- تم تشغيل عدد من مذكرات الإئتمان وتسجيلها بعد نهاية العام وتتعلق بالمبيعات والمدينين عن عام ١٩٩٦ بمبلغ إجمالى ٢٣٥٢٩ دولار. وكان هناك عناصر لم يتم تعديلها مماثلة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ بمبلغ ١٤٣٣٣ دولار.

٢- تشير إختبارات الفاصل الزمني للمخزون إلى إستلام مخزون بقيمة ٢٢٣٥٧ دولار فى ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦، وتم تسجيل ذلك في عام ١٩٧٧ بكل من المشتريات والدائنين. وتم إدراج هذه العناصر من المخزون بالجرد في نهاية العام وبالتالي تم إدراجها بالمخزون في آخر المدة.

٣- تشير إختبارات الفاصل الزمني أيضاً إلى وجود عدد من فواتير المبيعات التي تخص بضائع سجلت فى ١٩٩٦ وتم شحنها في بداية عام ١٩٩٧. ولم يتم إدراج البضائع في المخزون وتم عزلها في منطقة خاصة بغرفة الشحن. وتبلغ القيمة الإجمالية للبضاعة التى تم شحنها ٣٦٠٢٢ دولار (تم تجاهل تكلفة المبيعات في هذا العنصر).

٤- حررت الشركة عدد من الشيكات فى نهاية ١٩٩٦ للدائنين ولم يتم إرسالها حتى ١٥ يناير ١٩٩٧ بمبلغ إجمالي ٤٨٣٣٦ وبلغت قيمة كل من النقدية المسجلة ورصيد الدائنين المسجل في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ مبلغي ٢٣٥٦٥٥٣ دولار، ٢٦٦٦٢٩٠ على التوالي.

٥- لم تكون الشركة إحتياطي للمخزون المتقادم. وأشارت الإختبارات التي قامت بها إلى أن القيمة المناسبة لهذا الإحتياطي تقع بين مبلغى ٢٠٠٠٠ دولار و٤٠٠٠٠ دولار.

٦- أشار الفحص الذى قمت به لمخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل إلى إمكانية وجود تخفيض فى قيمة بمبلغ يتراوح بين ٢٥٠٠٠ دولار و٥٠٠٠٠ دولار

المطلوب

أ- تحديد التعـديلات التى ترى أنه يجب إجرائها على القوائم المالية لشركة Aviary حتى يمكن أن تتسم بعدالة العرض. وضح المقيم والحسابات التى ستتأثر بكل تعديل.

ب- لماذا تقاوم إدارة شركة Aviary Industries إجراء هذه التعديلات؟

جـ- أشرح ما تعتقده أنه السبيل الأكثر إيجابية لإقناع أفراد الإدارة بالقيام بتنفيذ التغيرات التى تقترحها.

٢٢-٣٢ (الهدف ٢٢-٦) تقوم بعملك كمراجع متمرس فى مراجعة شركة Dahlstrom الصناعية. وتقوم هذه الشركة بتصنيع أحجام متنوعة من صناديق الورق المقوى. ويتم التصنيع وفقا لطلب العميل سواء فى الحجم أو الطباعة، ويتم إستخدام الصناديق بواسطة المنتجين فى مختلف أنواع تجارة التجزئة للمنتجات الغذائية. وتتمثل المهمة الحالية لك في إعداد مسودة لخطاب المحالات التى يمكن التقرير عنها وخطاب الإدارة إلى الشركة. وتقوم منشأة المحاسبة التى تعمل بإعداد هذين الخطابين من خلال إستخدام الخطوات التشغيلية التالية:

١- في الوقت الذى يتم فيه تنفيذ العمل ، يقوم المراجع الذى يلاحظ الحالة الممكنة التى يمكن التقرير عنها أو عنصر فى خطاب الإدارة بملء نموذج يظهر وصفا للعنصر والتوصية للحل.

٢- يقوم المراجع المتمرس بإعداد مسودة لكل من خطابى الحالات التى يمكن التقرير عنها والإدارة عن طريق إستخدام برنامج الكتابة بالحاسب الإلكترونى والصيغة النموذجية التى تحتفظ بها منشأة المحاسبة على ملف بالحاسب الإلكترونى لإستخدامها عند إعداد هذين الخطابين. وتشمل الصياغة النموذجية:

أ- قسم نموذجى للمقدمة وأخر نموذجى للخاتمة.

ب- ضرورة وجود ثلاث جوانب لكل عنصر: وصف النتائج أو الملاحظة، الاثار المتوقعة إذا لم يتم التوصل لحل بشأن العنصر، ومقترحات للحل.

٣- يتم مراجعة المسودات بوسطة المدير ومناقشتها مع أفراد يحتلون مستوى ملائم لدى العميل. وبعد ذلك يتم كتابتها بشكل نهائي وتسليمها.

وفيما يلى ملخص للحالات التى يمكن التقرير عنها وعناصر خطاب الإدارة التى يقترحها فريق المراجعة وفقا لترتيب توثيق العناصر. ويتم ذكر كل عنصر أولا ثم يتبعه الحل المقترح.

١- عند معاينة فواتير البيع، لوحظ أن هناك أربعة عناصر من العينة التى تشمل ٦٠ عنصر قد تم تسجيلها فى تاريخ مختلف عن التاريخ الذى تم فيه شحن البضائع.

يجب على الشركة أن تجمع الفواتير وفقا لتاريخ الشحن، وأن تقوم بالمحاسبة عن تسلسلها الرقمى، والتأكد من إستخدام تاريخ الشحن عند إدخال الفواتير إلى نظام الحاسب الإلكترونى.

٢- عندما يتم التحقق من الأسعار فى فواتير البيع، لوحظ أن الأسعار التى تم تحميلها تختلف عن الأسعار فى الكتالوج لعدد من الحالات. وتم التوصل بفروق الأسعار هذه بواسطة المديرين الإقليمين للمبيعات وفقا لسياسة الشركة. ومع ذلك حصلنا أيضا على تعليقات عن الإستجابات لمصادقات المدينين والتى تشير إلى وجود منازعات بشأن بعض المبيعات، وأبلغنا مدير الإئتمان أن هناك مشاكل قد ظهرت بسبب فروق التسعير.

يجب أن تقوم الشركة بفحص سياستها الخاصة بالتسعير والممارسات المرتبطة بها.

٣- عند ملاحظة المخزون، لاحظنا أن هناك زيادة كبيرة للإنتاج تحت التشغيل بين عمليات القطع والطباعة. ولوحظ تعطل العمال الذين يقومون بعمليات الثنى واللصق عند إنتظارهم للمخرجات الخاصة بالطباعةحتى يواصلوا عملهم.

يجب أن تقوم الشركة بفحص تصميم خط الإنتاج الخاص بها وخاصة العمليات التشغيلية للطباعة فى ظل وجود مشكلة الإختناق.

٤- عند قيامنا بملاحظة المخزون شاهدنا كمية من مخزون الورق المقوى(المواد الخام للعملية الإنتاجية) لم يتم إستخدامها منذ فترة طويلة. ولا يزال هذا الورق المقوى مربوطا بأحزمة التغليف ومغطى بالورق.

يجب أن يحدد العميل ما إذا كان هذا المخزون سيتم إستخدامه فى الإنتاج، وإذا لم يكن الأمر كذلك يجب تحديد ما إذا كان سيتم بيعه.

٥- عند قيامنا بملاحظة المخزون شاهدنا عديد من طفايات الحريق المعلقة على الحائط المدموغة بتاريخ أنتهاء الصلاحية والذى يسبق تاريخ قيامنا بالملاحظة.

يجب أن يكون كافة طفايات الحريق فى حالة يمكن من خلال إستخدامها.

٦- عند قيامنا بجرد النقدية النثرية في فرع Oakridge إكتشفنا أن الصندوق يحتوي على شيك شخصي بمبلغ ٢٤٠ دولار تم تحريره بواسطة أمين الصندوق. وأخبرنا أمين الصندوق أن هذا الشيك يمثل قرضا مؤقتا. ولا يتفق هذا مع سياسة الشركة. وأخبرنا مدير فرع Oakridge بما إكتشفناه.
يجب أن يقوم مدير فرع Oakridge بفحص سياسة صندوق النقدية النثرية مع أمين الصندوق والتأكد من أنه سيتم الإلتزام بهذه السياسة في المستقبل.

٧- عند فحص حسابات النقدية، لاحظنا أن بعض حسابات البنك الخاصة بالإجور قد تم تسويتها لمدة تزيد عن ٦٠ يوم.
يجب إجراء تسوية شهرية لكافة حسابات البنوك.

٨- أثناء تحدثنا مع مدير فرع Oakridge، أخبرنا أنه يواجه صعوبة في إتخاذ قرارات الإنتاج بسبب التغيرات المستمره في تنبؤات المبيعات التي تصدرها إدارة التسويق. وقال إذا توافر لديه بيانات عن تنبؤات أكثر إستقرارا للمبيعات، سيتمكن من تخفيض التكاليف وأيضا تخفيض المخزون من كل من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل.
يجب أن تفحص الشركة نظام التنبؤ بالمبيعات بهدف توفير معلومات أكثر إستقرارا يتم إجراء تكامل فعال بينهما وبين تخطيط الإنتاج.

المطلـــوب

أ- في كل عنصر من العناصر الثمانية السابقة، حدد ما إذا كان العنصر يتعلق بالحالات التي يمكن إدراجها في خطاب الحالات التي يتم التقرير عنها، أم تتعلق بخطاب الإدارة، أو يكلاهما، أو لا تتعلق بأي منهما. وثق إجابتك.

ب- إعداد مسودة خطاب الحالات التي يتم التقرير عنها لشركة Dahlstrom الصناعية باستخدام برنامج الكتابة الإلكتروني والصيغة النموذجية المذكورة في القرض المرفق مع هذا الكتاب. ويجب أن يتم تنظيم الخطاب على نحو مناسب ويجب كتابته بعناية وفعالية. ضع أية إفتراضات تعتقد أنها منطقية وملائمة.

جـ- إعداد مسودة خطاب الإدارة لشركة Dahlstrom الصناعية باستخدام برنامج الكتابة بالحاسب الإلكتروني والصيغة النموذجية المذكورة في القرض المرفق مع هذا الكتاب. ويلاحظ أن خطاب الإدارة يمكن أن يشير إلى عناصر يتم إدراجها في خطاب الحالات التي يتم التقرير عنها بدون تفصيل. ويجب أن يتم تنظيم الخطاب على نحو مناسب ويجب كتابته بعناية وفعالية. ضع أية إفتراضات تعتقد أنها منطقية وملائمة.

الفصل الثالث والعشرون:

أنواع المراجعة الأخرى: خدمات ابداء الرأى وعمليات الإعداد

Other Audit, Attestation Services, and Compilation Engagements

يتم تطبيق الشك في كافة أنواع العمليات

تعمل شركة Barnhart للإنشاءات كمقاول متخصص لإنشاء المجمعات السكنية في منطقة الغرب الأوسط. والتقى David Barnhart مالك الشركة مع المروج Allon Leonard الذي يقوم ببيع حصص مشاركة محدودة لإنشاء المجمعات السكنية. ويستثمر اصحاب حصص المشاركة المحدودة المبالغ النقدية اللازمة للتأسيس، ويتم بعد ذلك إقتراض أموال إضافية لتمويل مشروعات الإنشاء.

وتوصل Barnhart إلى إتفاق مع Leonard ليعمل كمقاول لثلاثة مشروعات يقوم Leonard بتسويقها حالياً. وسيتسلم Barnhart مبلغاً كبيراً عند الإتفاق، وسيحصل على تكاليف الإنشاء خلال التنفيذ الفعلي، وبعد ذلك سيحصل على القيمة الكبيرة المتبقية عند بيع المشروع. وكان Barnhan يعاني من مشاكل خطيرة بالتدفقات النقدية في الوقت الذي إتصل به فيه Leonard، ولذلك قرر التعاقد معه كوسيلة لحل مشاكله النقدية. وكانت هناك مشكلة تتعلق بأن فترة التعاقد مع أصحاب حصص المشاركة المحدودة تتسم بالمحدودية، وستتوقف أنشطة المشاركة عند العمل إذا تم بيع كافة الوحدات فقط للتعرف على نتائج المشروع.

وتم الإكتتاب بالكامل في عرض المشاركة الأول وتم السداد إلى Barnhart. ولسوء الحظ لم يتم الإكتتاب في العرضين التاليين بالكامل. ولحل هذه المشكلة، قام Barnhart بإقراض مبالغ من الأموال لأقربائه والعاملين الكبار لديه حتى يقوموا بشراء حصص المشاركة الضرورية كي يتم إيقاف أنشطة المشاركة عن العمل والتوصل للنتائج. وبعد ذلك حصل Barnhart على الأموال عند التوزيع.

وعندما تم فحص شركة Barnhan من خلال عملية الفحص التي قام بها Renee Lathrup المحاسب المصرح له والذي يمارس المهنة في مكتبه الخاص، لاحظ المراجع أن بالدفاتر قروضا مستحقة الدفع لشركة الإنشاءات Barnhart لعدد من الأفراد الذين يحملون لقب Barnhan ولعدد من العاملين المقروضين. وتم ملاحظة أن القروض قد تم تقديمها مباشرة قبل توقف أنشطة العمل في مشروعي المشاركة السكنية الثاني والثالث، وتبلغ قيمة القروض حاصل ضرب مبلغ ١٥٠٠٠ دولار قيمة الإكتتاب في كل وحدة من حصص المشاركة المحدودة في عدد الوحدات التي لم يتم الإكتتاب فيها. وطلب المراجع من Barnhart أن يشرح ما حدث فعلاً. وأجاب Barnhart «عندما حصلت على المال من المشروع الأول بعد إنتهاء التنفيذ، رغبت في تقديم معروف لطيف إلى أقربائي والعاملين معي الذين أخلصوا لي لعدة سنوات، وهذا هو أسلوبي في مشاركة أموالي مع الأفراد الذين أحبهم. وبعد تساوى القيم مجرد مصادفة».

وعندما فكر المراجع في مدى منطقية سيناريو الأحداث، إكتشاف صعوبة تصديق ماحدث، أولاً، لقد كان التوقيت غريباً. ثانياً، يبدو إنفاق القيم مصادفة غير عادية. ثالثاً، إذا أراد المالك فعلاً أن يفعل معروفاً للمقربين منه، لماذا لم يقدم لهم شيئاً بدلاً من إقراضهم الأموال؟. وقام المراجع بسؤال المروج

Leonard كي يرسل إليه معلومات مفصلة عن الإكتتاب في كل مشروع من مشروعات المشاركة المكنية. ورفض المروج ذلك، وقال بأنه واقع تحت إلتزام قانوني للمحافظة على سرية المعلومات. وعندما ضغط المراجع على المروج Leonard، رفض إجراء مزيد من التعاون برغم قوله بأنه يمكنه تفسير عدم وجود علاقة بين القروض والإنتهاء من مشروعي المشاركة المكنية حتى يتمكن Barnhart من الحصول على أمواله. وعند هذه النقطة إنسحب المراجع من عملية الفحص.

* * * *

بالإضافة إلى قيامهم بتنفيذ عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، عادة ما يقوم المراجعون بالتعامل مع عدد من المواقف التي تشمل أنواعاً أخرى من المعلومات، مستويات متنوعة من التأكيد، وأنواع أخرى من التقارير. وسيتم تناول هذه الموضوعات في الفصل الحالي والفصل القادم.

ونظراً لأن الشركاء في العديد من منشآت المحاسبة يعتقدون بوجود إحتمال ضئيل نسبياً للنمو في ممارستهم للمراجعة، فإنهم يتطلعون إلى الأنواع الأخرى من الخدمات على نحو متزايد للحصول على إيرادات إضافية. ولاتزال هناك فرص لذلك في مجال خدمات الإعداد والفحص، ولكن يعتقد العديد من الممارسين بأن أداء خدمات إبداء الرأى غير التقليدية سيكون الأمر الأكثر إحتمالاً. وعلى سبيل المثال، يتم إستخدام القوائم المالية التي يتم التنبؤ بها والقوائم المالية المتوقعة على نحو واسع بواسطة المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، ولكن يرغب هؤلاء المستخدمين في الحصول على نوع من التأكيد لدى الإعتماد على المعلومات التي يحصلون عليها. ويتوافر لدى عدد من منشآت المحاسبة مستويات الخبرة التي تمكن من تقديم مثل هذا التأكيد. وبالمثل، تقوم العديد من منشآت المحاسبة على نحو متزايد بأداء عمليات لإجراءات يتفق عليها في أنواع متنوعة من المعلومات لتوفير تأكيد عن إمكانية الإعتماد عليها. ومن أمثلة ذلك، إصدار منشأة المحاسبة للرأى عما إذا كانت شركة تتعامل في الكيماويات قد إتبعت الإجراءات الملائمة لتحقيق متطلبات قانون حماية البيئة الفيدرالي. وعلى الرغم من أن هذه العملية قد لاتبدو مثل المراجعة، فإن العديد من منشآت المحاسبة تقوم الآن بأداء هذا النوع من خدمات أبداء الرأى.

ويلخص الشكل ٢٣-١ أنواع الفئات الست للعمليات التي سيتم مناقشتها في الفصلين الحالي والقادم. ويتمثل الهدف من المناقشة في توفير فهم لطبيعة هذه العمليات وليس تقديم معرفة تفصيلية. وفيما عدا مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، سيتم مناقشة الأنواع الأخرى وفقاً لترتيبها بالجدول ٢٣-١.

الجدول ٢٣-١
أنشطة الرئيسية للمراجعة، عمليات التصديق الأخرى وعمليات الإعداد

نوع العملية	مثال	مصدر الدعم الرسمي
مراجعة القوائم المالية التاريخية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مراجعة القوائم المالية لشركة General Mills	معايير المراجعة
فحص أو إعداد القوائم المالية التاريخية في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	فحص القوائم المالية ربع السنوية لمتجر Ron shoe	معايير خدمات المحاسبة والفحص للشركات غير العامة، معايير المراجعة للشركات العامة
المراجعة أو عمليات التأكيد المحدود بخلاف المراجعة، الفحص، أو الإعداد للقوائم المالية التاريخية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مراجعة رصيد المخزون في آخر المدة بمتجر Ron shoe	معايير المراجعة
عمليات ابداء الرأي في ظل معايير ابداء الرأي	ابداء الرأي في القوائم المالية التي تم التنبؤ بها لشركة General mills	معايير ابداء الرأي
المراجعة التشغيلية	المراجعة التشغيلية التي تتعلق بفعالية إدارة التسويق في شركة General Mill	لا يوجد
المراجعة الحكومية	مراجعة القوائم المالية لمجلس مدينة Redwood	معايير المراجعة ومعايير المراجعة الحكومية

خدمات الفحص والإعداد Review and Compilation Services

الهدف التعليمي ٢٣-١: فهم خدمات الفحص والإعداد التي يمكن أن يتم تقديمها للعميل

يتعامل العديد من منشآت المحاسبة مع شركات غير عامة (لا تطرح أسهم للإكتتاب العام) ولا توجد بها عمليات للمراجعة. وقد ترى هذه الشركات عدم ضرورة المراجعة في ضوء التدخل الفعال من الملاك في العمل، عدم وجود ديون مؤثرة، أو عدم وجود قواعد تنظيمية تلزم الشركة بإجراء المراجعة. ومن الأمثلة المتعارف عليها الشركات الصغرى وشركات المساهمة وشركات التضامن التي تضم الأطباء والمحامين.

وعادة ما تتعاقد المنظمات مع المراجع لتقديم الخدمات الضريبية ولمساعدتها على الإعداد الدقيق للمعلومات المالية بدون إجراء المراجعة. ويعد توفير هذه الخدمات جانباً هاماً من ممارسة منشآت المحاسبة الصغرى. وفي حالة قيام المراجع بتقديم خدمات تتعلق بالقوائم المالية، يجب توافر متطلبات معينة.

وتعرف القوائم المالية الناتجة عن الخدمات المحاسبية المقدمة للعملاء بدون إجراء المراجعة تقليدياً بالقوائم التي لم يتم مراجعتها Unaudited Financial Statements وكانت معايير التقرير والحد الأدنى

من الأداء للقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها في نطاق سلطة مجلس معايير المراجعة حتى عام ١٩٧٩. وخلال أواخر الستينات والسبعينات ثار جدل كبير بشأن القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها، وكان ذلك يرجع إلى سببين. أولاً، تعرض عدد كبير من المراجعين الذين تعاملوا مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للتقاضي. ثانياً، يوجد قدر ملحوظ من الخلافات بشأن الإجراءات التي لا تتعلق بالمراجعة والتي تحتاج إليها منشأة المحاسبة التي تتعامل مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها.

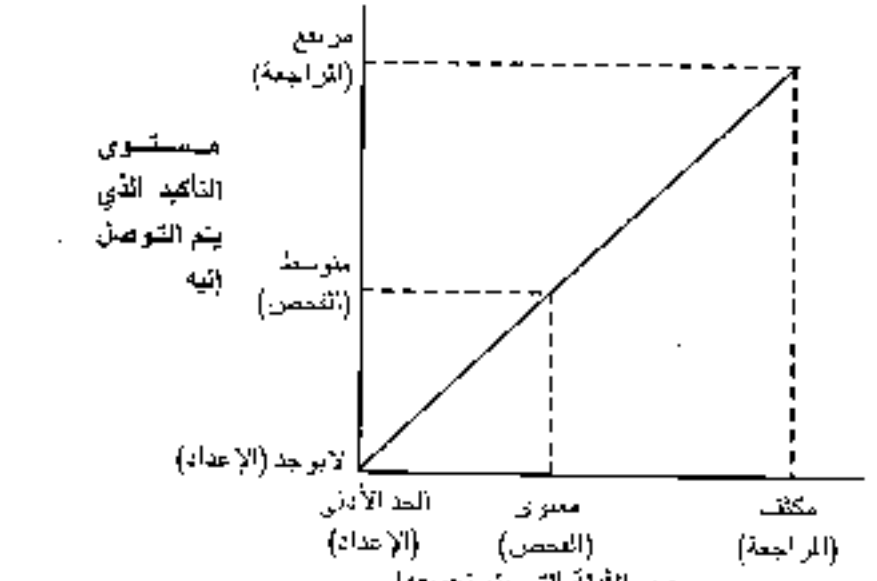
وفي عام ١٩٧٧ أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين لجنة جديدة للتوصل إلى معايير تتعلق بالقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للوحدات الإقتصادية غير العامة. وسميت اللجنة، التي تكافئ مجلس معايير المراجعة، بإسم لجنة خدمات المحاسبة والفحص Accounting and Review Services Committee.

وهذه المعايير، التي دخلت حيز التطبيق الفعلي في عام ١٩٧٩، أطلق عليها نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص Statements on Standards for Accounting and Review Services. وتحكم هذه المعايير المراجع الذي يتعامل مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها لشركات غير العامة (لم تطرح أسهم للإكتتاب العام). ويطلق على نوعي الخدمات التي يتم تقديمها في إطار التعامل مع هذه القوائم المالية كل من مصطلحي فحص القوائم المالية Reviews of Financial Statement وإعداد القوائم المالية Compilations of Financial Statements.

ويعد مستوي التأكيد الذي ينتج عن الفحص والإعداد أقل بشكل ملحوظ من المستوى الذي تقدمه المراجعة، وتقارير الممارسين تهدف إلى الإشارة لهذا الفرق. وبالتالي، يختلف مدي تجميع الأدلة بين هذه الأنواع الثلاث من العمليات. ويوضح الشكل ٢٣-١ الفرق في كل من تجميع الأدلة ومستوى التأكيد الذي يتم تقديمه. ولا يعد قيمة التأكيد ومدى تجميع الأدلة الظاهرين في الشكل ٢٣-١ من الأمور المعرفة بدقة بواسطة المهنة. ويرجع ذلك إلى أن تجميع الأدلة وتحديد مستوى التأكيد من الأمور التي يتم تحديدها بشكل شخصي، حيث يستطيع الممارس الذي يقوم بأداء العملية فقط تقدير مقدار الأدلة الكافي ومستوى التأكيد الذي تم التوصل إليه في ضوء الظروف التي يواجهها.

الشكل ٢٣ - ١

العلاقة بين الأدلة التي يتم تجميعها ومستوى التأكد الذي يتم التوصل إليه



وفى الشركات العامة، يطلق على خدمات القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها القوائم التى لم يتم مراجعتها بدلاً من فحص القوائم التي لم يتم مراجعتها وهي تتطلب الإمتناع عن إبداء مراجعتها وهي تتطلب الإمتناع عن إبداء الرأى طبقاً لمعيار التقرير الرابع. ويمكن فحص القوائم الدفترية للشركات العامة بواسطة محاسب، كما سيتم مناقشة ذلك في القسم التالي من هذا الفصل.

ولاتتعلق نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص بخدمات مثل: إعداد ميزان المراجعة العامل الخاص بالعميل، تقديم المساعدة إلى العميل لتسوية الحسابات، إعداد الإقرارات الضريبية، أو تقديم خدمات تشغيل البيانات المختلفة كتابيا أو عن طريق مسك الدفاتر بواسطة الحاسب الإلكتروني ما تم ينتج عن ذلك مخرجات تتمثل في القوائم المالية.

الفحص Review

تتطلب عملية الفحص أن يؤدى المحاسب كل من الإستفسار والإجراءات التحليلية لتوفير أساس مناسب للتعبير عن تأكيد محدود عن القوائم المالية. ومن الجدير بالذكر أن نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص قد أشارت إلى المارس الذي يؤدى الفحص والإعداد بالمحاسب ولم تستخدم أبدا مصطلح المراجع. وينتج عن الفحص مستوى أقل من التأكيد الذي ينتج عن المراجعة بشكل كبير، ولكن ينتج عن الفحص قدرا أكبر من التأكيد عن الإعداد.

الإجراءات المقترحة للفحص. لم تتضمن نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص الإشارة إلى كل من: التوصل إلى فهم عن الرقابة الداخلية، إختبارات الرقابة، الإختبارات الأساسية للعمليات، المصادقة المحايدة، أو الجرد الفعلى. وتركز الإهتمام في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص على أربعة جوانب عامة، بالإضافة إلى متطلب خامس يتسم بالخصوصية.

- **التوصل إلى معرفة المبادئ والممارسات المحاسبية في مجال النشاط الذي يمارسه العميل**. ويمكن للمحاسب أن يدرس أدلة الأنشطة التى يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين أو أية مصادر اخرى للتوصل إلى المعرفة عن النشاط. ويقل مستوى المعرفة للفحص عن ذلك المطلوب للمراجعة إلى حد ما.

- **التوصل إلى معرفة عن العميل**. ويجب التوصل إلى معلومات عن طبيعة العمليات المالية لدى العميل، الدفاتر المحاسبية والعاملين، وأسس ونماذج ومحتوى القوائم المالية. ويمكن أن يقل مستوى المعرفة عن ذلك المطلوب للمراجعة.

- **القيام بالإستفسار من الإدارة**. ويتمثل الهدف من هذه الإستفسارات في تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض، بإفتراض أن الادارة لاتتوافر لديها النية لخداع المحاسب. ويعد الإستفسار الإجراء الأكثر أهمية في إجراءات الفحص. وفيما يلى أمثلة توضيحية للإستفسار:

- الإستفسار بشأن الإجراءات بالشركة والتي تتعلق بتسجيل، تبويب وتلخيص العمليات المالية، والإفصاح عن المعلومات فى القوائم المالية.

- الإستفسار عن مايتقرر في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة.

- الإستفسار عن الشخص المسئول عن الجوانب المالية والمحاسبية بشأن مدى إعداد القوائم المالية في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتطبيق ذلك بشكل ثابت.

- **تنفيذ الإجراءات التحليلية**. ويقصد من ذلك التعرف على العلاقات والعناصر الفردية غير العادية. ولاتختلف الإجراءات التحليلية المناسبة للفحص عن تلك التي سبق مناقشتها في الفصل

السادس وفي الفصول التي تناولت الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

● يجب على المحاسب أن يحصل على خطاب التمثيل من أعضاء الإدارة الذين يتوافر لديهم إطلاع عن الجوانب المالية.

نموذج التقرير. يوجد شكل واحد للتقرير عن الفحص في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص فحص القوائم المالية ذات الإفصاح الكامل. ويعد التقرير بالشكل ٢٣-٢ تقريراً ملائماً عند قيام المحاسب لفحص مناسب للدفاتر المحاسبية والقوائم المالية والتوصل إلى إستنتاج مؤداه أنها تبدو منطقية.

ويوجد ثلاثة جوانب في التقرير تستحق الذكر:

● فقرة المقدمة تماثل الفقرة الخاصة بالمقدمة في تقرير المراجعة فيما عدا الإشارة إلى خدمة الفحص بدلاً من المراجعة.

● فقرة المجال لوصف ما قام به المحاسب، بما في ذلك الإشارة إلى أن الفحص يتكون أساساً من الإستفسار والإجراءات التحليلية، ويذكر المحاسب بوضوح انه لايتم التعبير عن الرأى. تحتوى الفقرة الأخيرة على تأكيد سلبي من خلال القول «لاشئ لنا إلى علم المحاسب». وتقدم هذه الفقرة بعض التأكيد للمستخدمين.

وفيما يتعلق بالتقرير الذي تطلبته نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص، يجب أيضاً توافر مايلي: التاريخ الذي يدرج في تقرير المحاسب هو تاريخ إنتهاء المحاسب من كل من الإستفسار والإجراءات التحليلية، ويجب أن يكتب على كل صفحة بالقوائم المالية التي تم فحصها بواسطة المحاسب «أنظر تقرير الفحص للمحاسب».

الشكل ٢٣-٢

مثال على تقرير الفحص

قمنا بفحص قائمة المركز المالي المرفقة لشركة ABC الموزخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧، والقوائم المرتبطة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وهي قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية. وتم إجراء هذا الفحص في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وكافة المعلومات المدرجة في هذه القوائم المالية هي مسئولية الإدارة في شركة ABC.

ويشمل الفحص بصفة أساسية الإستفسار من الأفراد بالشركة وتنفيذ الإجراءات التحليلية بالبيانات المالية. ويقل مجال الفحص كثيراً عن المراجعة التي القيام بها في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها بهدف إبداء الرأى في القوائم المالية كوحدة. وبالتالي، نحن لانعبر عن هذا الرأى في هذا التقرير.

وبناء على الفحص الذي قمنا به، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية ينبغى إجرائها على القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

عدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. إذا فشل العميل في إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ينبغي إجراء تعديل في التقرير الذي يعد عن عملية الفحص. ولايجب أن يحدد المراجع أثر الإنحراف إذا لم تقم الإدارة بذلك، ولكن يجب أيضاً الإفصاح عن هذه الحقيقة في التقرير. وعلى سبيل المثال، يجب الإفصاح عن إستخدام التكلفة الإستبدالية بدلاً من الوارد أولاً يصرف أولاً في تقييم المخزون، ولكن لايجب الإفصاح عن أثر الإنحراف على صافى الربح.

ويجب أن يتم الإفصاح في فقرة منفصلة بالتقرير. وفيما يلي مثالين للصياغة المقترحة:

• كما سبق الإفصاح في الملحوظة «س» المرفقة بالقوائم المالية، تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم إدراج قيمة الأراضي بالتكلفة. وقد أخبرتنا الإدارة بأن الشركة أدرجت قيمة الأراضي بسعرها بعد التثمين، وإذا كان قد تم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كان سيوجد تخفيض مقداره ٥٠٠٠٠٠ دولار في حساب الأراضي وأيضاً في حق الملكية للمساهمين.

أو

لم يتم تقديم قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقديم مثل هذه القائمة ضمن القوائم المالية التي تعبر عن كل من المركز المالي ونتائج التشغيل.

الإعـــــداد Compilation

يتمثل الهدف من خدمات الإعداد تمكين منشأة المحاسبة من المنافسة مع منشآت مسك الدفاتر. ومن المتعارف عليه أن تمتلك منشآت المحاسبة الصغرى أجهزة الحاسب الإلكتروني لتقديم خدمات إمساك الدفاتر، إعداد القوائم المالية شهرياً أو ربع سنوياً، وتقديم الخدمات الضريبية للعملاء ذوي الحجم الصغير. وعرفت نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص الإعداد على أنه عرض: في صورة قوائم مالية، للمعلومات التي تمثل الإدارة بدون التعهد بالتعبير عن أي تأكد عن هذه القوائم.

متطلبات الإعداد. لايقصد بالإعداد عدم تحمل المحاسب لأية مسئولية. فالمحاسب مسئول دائماً عن بذل العناية المهنية عند أداء الواجبات التي يكلف بها. وتتطلب نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص نفس الشئ للإعداد. ويجب على من يقوم بإعداد القوائم أن:

• يلم قدراً من المعرفة عن المبادئ والممارسات المحاسبية بالنشاط الذي يعمل العميل فيه.

يتوافر لديه معرفة بالعميل، طبيعة العمليات المالية لأعمال العميل، الدفاتر المحاسبية، العاملين، وأسس ونمط ومحتوى القوائم المالية. ويمثل حجم المعرفة المطلوب عن الحجم الخاص بالفحص.

• الإستفسار لتحديد ما إذا كانت المعلومات المتوافرة لدى العميل مرضية.

• قراءة القوائم المالية المعدة والتنبه إلى أي إغفال واضح أو خطأ بالحسابات الحسابية أو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

• الإفصاح في التقرير عن أية إغفالات أو إنحرافات عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي يكون المحاسب على علم بها. ولاينطبق هذا المتطلب على الإعداد الذي يخلو على نحو جوهري كافة صور الإفصاح.

ولايجب على المحاسب أن يقوم باستفسارات أخرى أو أداء اجراءات أخرى للتحقق من المعلومات التي وفرتها الوحدة الإقتصادية. ولكن يجب أن يدرك المحاسب انه في حالة عدم عدالة العرض بالقوائم المالية، يجب أن يحصل على معلومات إضافية. فإذا رفض العميل توفير المعلومات، يجب أن ينسحب المحاسب من عملية الإعداد.

تقارير الإعداد Compilation Reports

يمكن أن يتم تقديم أحد الصور الثلاث التالية للعميل في مجال الإعداد:

الإعداد من خلال الإفصاح الكامل. يتطلب الإعداد المتعلق بهذا النوع أن يتم الإفصاح طبقاً لمبادئ

المحاسبة المتعارف عليها، على نفس النحو الخاص بكل من القوائم المالية التي تم مراجعتها والفحص. ويوضح الشكل ٢٣-٢ الصياغة المناسبة في هذه الحالة.

الشكل ٢٣ - ٣

تقرير الإعداد من خلال الإفصاح الكامل

قمنا بإعداد قائمة المركز المالي المرفقة لشركة Xyz المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والقوائم المرتبطة بها عن السنة المنتهية في نفس التاريخ، وهي: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية. وتم الإعداد في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

وتقتصر حدود الإعداد على عرض المعلومات بالقوائم التي تمثل ما قامت به الإدارة. لم نقم بمراجعة أو فحص القوائم المالية المرفقة، وبالتالي لانعبر عن رأينا فيها ولانوفر أي شكل من أشكال التأكيد عنها.

إذا إستخدم المحاسب تقرير الإعداد من خلال الإفصاح الكامل ولم يقم العميل بإتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يجب إتباع نفس متطلبات تعديل التقرير التي سبق مناقشتها عند التعرض للفحص.

الإعداد الذي يغفل جوهرياً كافة صور الإفصاح. يعد هذا النوع من الإعداد نوعاً مقبولاً إذا أشار التقرير إلى نقص الإفصاح، وغياب الإفصاح هذا لم يحدث في ضوء معرفة المحاسب نتيجة وجود نية لتضليل المستخدمين. ويتوقع إستخدام هذا النوع من القوائم بصفة أساسية لأغراض الإدارة فقط، ولكنه سيؤثر على كافة القوائم التي سيتم تقديمها إلى المستخدمين الخارجيين.

ويوضح الشكل ٢٣-٤ الصياغة الملائمة عندما يعد المحاسب القوائم المالية بدون إفصاح.

الشكل ٢٣-٤

الإعداد الذي يغفل جوهرياً كافة صور الإفصاح

قمنا بإعداد قائمة المركز المرفقة لشركة Xyz والمؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والقوائم التي ترتبط بها عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، وهي: قائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين المصرح لهم.

وتقتصر حدود الإعداد على عرض المعلومات بالقوائم المالية التي تمثل ما قامت به الإدارة. لم نقم بمراجعة وفحص القوائم المالية المرفقة، وبالتالي لانعبر عن رأينا فيها ولانوفر أي شكل من أشكال التأكيد عنها.

وقد رأت الإدارة إغفال كافة صور الإفصاح على نحو جوهري وأيضا عدم تقديم قائمة التدفقات النقدية التي تعد متطلباً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. فإذا تم إدراج عناصر الإفصاح التي تم إغفالها في القوائم المالية، يمكن أن يؤثر ذلك على إستنتاجات المستخدمين عن كل من المركز المالي للشركة، نتائج التشغيل والتدفقات النقدية. وبالتالي، لم يتم إعداد هذه القوائم حتى يستخدمها هؤلاء الذين لم يتم إبلاغهم بهذه العناصر.

الإعداد بدون إستقلال. يمكن أن تقوم منشأة المحاسبة بإصدار تقرير الإعداد حتى في ظل عدم تمتعها بالإستقلال عن العميل على النحو المعروف في ميثاق السلوك المهني. وفي حالة إفتقاد المحاسب للإستقلال، يجب إدراج مايلي كفقرة أخيرة منفصلة في أي من نوعي التقرير المشار إليهما سابقاً: «نحن لسنا في وضع مستقل عن شركة Xyz».

وفي كل نوع من الأنواع الثلاثة لتقارير الإعداد، يجب الإلتزام أيضا بمايلي: تاريخ تقرير المحاسب هو التاريخ الذي يتم الإنتهاء فيه من الإعداد، ويجب أن يكتب على كل صفحة من القوائم المالية التي أعدها المحاسب «أنظر تقرير المحاسب عن الإعداد».

فحص المعلومات المالية الفترية للشركات التي طرحت أسهم للإكتتاب العام
Review of interim Financial Information for Public Companies

الهدف التعليمي ٢٣-٣ : وصف العمليات الخاصة لفحص المعلومات المالية الفترية للشركات التي طرحت أسهم للإكتتاب العام

يتم فحص المعلومات المالية الفترية لمساعدة الإدارة في الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام على مقابلة مسئولياتها المتعلقة بالتقرير للهيئات التنظيمية. حيث تتطلب هيئة سوق المال وجود معلومات مالية ربع سنوية كجزء من تقارير Q - 10 ربع السنوية. ولايجب مراجعة هذه القوائم، كما لايجب أن يقترن إسم منشأة المحاسبة بالقوائم المالية ربع السنوية.

ومع ذلك، تتطلب هيئة سوق المال أن يتم الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها عن الأرقام ربع السنوية لكل من المبيعات، مجمل الربح، الدخل، ربح السهم للسنتين السابقتين. وعادة يتم عنونة هذه الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية بكلمة لم يتم مراجعتها، ولكن في الحد الأدنى يجب على منشأة المحاسبة أن تؤدي إجراءات الفحص للمعلومات بالقوائم المالية. ولايوجد أي متطلب لأداء إجراءات الفحص على أساس ربع سنوي. ويمكن تنفيذ الفحص كجزء من المراجعة السنوية.

ويتمثل العيب في تنفيذ إجراءات الفحص في الوقت الذي يتم فيه إجراء المراجعة السنوية في إحتمال ظهور تضارب بين المعلومات ربع السنوية بالملاحظة المرفقة بالقوائم المالية السنوية والتقارير ربع السنوية الخاصة بـ Q-10. ولذلك، عادة مايتطلب الإدارة من المراجعين القيام بفحص على نحو ربع سنوي للقوائم المالية لتعظيم إحتمال الثبات بين تقارير Q-10 والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

إجراء الفحص في ظل النشرة ٧١ من معايير المراجعة SAS 71 Reviews

حددت النشرة ٧١ من معايير المراجعة متطلبات فحص المعلومات الفترية للشركات التي تطرح أسهم للإكتتاب العام. وعلى الرغم من هذه النشرة صادرة عن مجلس معايير المراجعة، تتعلق هذه المتطلبات بشكل أكبر بمتطلبات عمليات الفحص للقوائم التي لم يتم مراجعتها والتي تتعامل معها نشرات معايير خدمات المحاسبة والمراجعة بأكثر مما تتعلق بمتطلبات للمراجعة. ويمكن تطبيق المتطلبات الخمس الخاصة بعمليات خدمات الفحص التي سبق التعرض إليها لعمليات الفحص التي تتم في إطار كل من نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص ونشرات معايير المراجعة.

ومثل عمليات الفحص التي تتم في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص، لاتوفر النشرة

رقم ٧١ من معايير المراجعة أساساً للتعبير عن الرأى فى صورة إيجابية. ولا يوجد عادة أية اختبارات للدفاتر المحاسبية، مصادقات محايدة، أو الجرد الفعلي.

ويوجد برغم ذلك بعض الفروق بين نوعي الفحص. أولاً، لأن المراجعة السنوية يتم أيضاً القيام بها لدى العميل الذي يتم تنفيذ الفحص لديه في ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة، يجب أن يحصل المراجع على معلومات كافية عن الرقابة الداخلية لدى العميل على كل من المعلومات المالية السنوية والفترية. وبالمثل، نظراً لأن العميل الذي يتم اجراء الفحص لديه في ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة يتم إجراء المراجعة السنوية لديه، يتم إستخدام معرفة المراجع لنتائج إجراءات المراجعة هذه عند تحديد مجال ونتائج كل من الإستفسار والإجراءات التحليلية الذين تتطلبهما النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة. ثالثاً، في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص، يقوم المراجع بالإستفسار عن القرارات التي تم إتخاذها في اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وفي ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة. ثالثاً، في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص، يقوم المراجع بالإستفسار عن القرارات التي تم اتخاذها في اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وفي ظل النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة يقوم المراجع بقراءة محاضر هذه الاجتماعات.

ويتمثل الهدف من الفحص في ضوء النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة في إمداد المحاسب بأساس يمكنه من اتقرير لكل من الإدارة، مجلس الإدارة، المساهمين، والاخرين بشأن الأمور الجوهرية التي يتم اكتشافها من خلال الإستفسار وتنفيذ الإجراءات التحليلية، ويتم تقديم التقرير عن الفحص مباشره إلى الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة. ومن المعتاد أن يكون هذا التقرير متاحاً للمساهمين والآخرين عن طريق إدراجه في النموذج 10-Q، برغم من أن ذلك يعد متطلبا فقط عندما تذكر الإدارة في النموذج 10-Q أن الفحص قد تم القيام به.

التقرير الفترى القياسي Standard Interim Report

أوصت النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة بإعداد تقرير قياسي عن القوائم المالية الفترية التي تم فحصها (انظر الشكل ٢٣-٥).

الشكل ٢٣ - ٥

مثال على التقرير عن القوائم المالية الفترية للشركة التي تطرح أسهم للإكتتاب العام

قمنا بفحص قائمة المركز المالي الموحدة لشركة Ramco وحداتها التابعة المؤرخة في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٦ والقوائم المرتبطة عن الثلاث أشهر المنتهية في هذا التاريخ، وهي: قائمة الأرباح، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية. وتتحمل الإدارة مسئولية إعداد هذه القوائم المالية.

وقمنا بالفحص بما يتفق مع المعايير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وتتكون عملية فحص المعلومات المالية الفترية أساساً من تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية والإستفسار من الأفراد في موقع المسئولية عن الحسابات المالية والمحاسبية. وتقل حدود مجال الفحص عن مجال المراجعة التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي يتمثل الهدف من إجرائها في إبداء الرأى في القوائم المالية كوحدة. وبالتالى نحن لانعبر عن مثل هذا الرأى.

وبناء على الفحص الذي قمنا به، لانرى أن هناك أية تعديلات تتم بالأهمية النسبية ينبغي اجرائها على القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وتتعلق التعليقات الذاتية بما تم الإشارة إليه في التقرير:

- تتمثل المعايير التي تم الإشارة إليها في الفقرة الثانية في المعايير التي أوردتها النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة.
- تعرف الفقرة الثانية طبيعة العمل الذي تم تنفيذه على نحو أكثر تفصيلاً بالمقارنة بتقرير المراجعة القياسي النظيف.
- جاء بالفقرة الثانية أنه لم يتم أداء المراجعة ولم يتم التعبير عن الرأى في القوائم المالية الفترية.
- تتضمن الفقرة الأخيرة تأكيداً سلبياً Negative Assurance، وهي نفس طريقة الصياغة التي يستخدمها تقرير الفحص الذي يتم إعداده وفقاً لنشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص.

أضف إلى ذلك، يجب التأشير على كل صفحة للمعلومات المالية الفترية بكلمة «لم يتم مراجعتها».

وعندما يتم إدراج المعلومات الفترية في ملحوظة مرفق بالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها بعنوان «لم تتم المراجعة»، لايكون ضروريا أن يدرج المراجع تقريراً منفصلاً. فإذا كان المراجع قد قام بإجراءات الفحص وتم عرض المعلومات على نحو عادل، يكتفي بتقرير المراجعة القياسي.

التعديلات التي يتم إجرائها لعدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Modification for Failure to fellow GAAP

عندما يشير الفحص الذي تم تنفيذه في إطار النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة إلي وجود إنحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح بالقوائم المالية الفترية على نحو يتسم بالأهمية النسبية، يجب إدخال تعديل على التقرير المذكور بالشكل ٢٣-٥. ويتشابه التعديل مع ما يتم استخدامه في الفحص الذي ينفذ في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص فيما عدا أن الفقرة المضافة ستوضح أثر الإنحراف على المعلومات المالية عندما يكون ذلك عملياً. ويوضح الشكل ٢٣-٦ صياغة مثل هذا التعديل.

الشكل ٢٣ ٦

مثال على تقرير الفحص المعدل لعدم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إطار النشرة ٧١ من معايير المراجعة

(فقرة ثالثة منفصلة)

بناء على المعلومات التي قدمتها الإدارة لنا، نعتقد أن الشركة قد إستبعدت بعض الإلتزامات المتعلقة بكل من الإستئجار عن الأصول الثابتة والديون بقائمة المركز المالي المرفقة، والتي يجب رسملتها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشير هذه المعلومات انه إذا تم رسملة هذه الإلتزامات في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٧، ستزيد قيمة الأصول الثابتة بمقدار ١٠٧٠٠٠٠ دولار وستزيد قيمة الديون طويلة الأجل بمقدار ١٠٠٠٠٠٠ دولار وسيحدث إنخفاض في كل من صافي الدخل وربح السهم بمقدار ٥٠٠٠٠ دولار، ٣٠٠٠٠ دولار، ٠٥، دولار، و١٥، دولار على التوالي للثلاثة أشهر والتسعة أشهر المنتهيه في هذا التاريخ.

(فقرة الإستنتاج)

بناء على الفحص الذي قمنا به، باستثناء ما تم وصفه في الفقرة السابقة، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية ينبغي إجرائها على القوائم الماليه المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أنواع المراجعة الأخرى أو عمليات التأكيد المحدود
Other Audits or Limited Assurance Engagements

الهدف التعليمي ٢٣-١: وصف أنواع المراجعة أو عمليات التأكيد المحدود بخلاف مراجعة، فحص، أو إعداد القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها في اطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

عادة ما يتم التعاقد مع المراجعين لتقديم خدمات التأكيد التي تقع في حدود معايير المراجعة ولكنها لاتتمثل في مراجعة القوائم المالية التاريخية التي يتم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتتمثل أهم الأنواع في:

- الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى.
- أجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة.
- المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية.
- خطابات الإلتزام بالدين وتقارير مشابهة.

الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى Other Comprehensive Basis of Accounting

عادة ما يقوم المراجعون بمراجعة قوائم يتم إعدادها وفقاً لأسس أخرى غير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتوفر النشرة رقم ٢ من معايير المراجعة ما يتم تطبيقه من معايير متعارف عليها للمراجعة لعمليات المراجعة هذه، مع إختلاف متطلبات التقرير عن ما تم وصفه في الفصل الثاني إلى حد ما. وفيما يلي أمثلة للأسس المتعارف عليها بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

- **الأساس النقدي**. يتم تسجيل التحصيلات والمدفوعات النقدية فقط. ولايوجد أية مستحقات. عادة ما تستخدم الهيئات الحكومية هذه الطريقة.
- **الأساس النقدي المعدل**. يتم إتباع الأساس النقدي مع إستثناء بعض العناصر مثل تسجيل الأصول الثابتة والإهلاك. ويتبع الاطباء والمحامون هذه الطريقة المحاسبية.
- **الأسس التي يتم إتباعها وفقاً لمتطلبات جهة تنظيمية**. من الأمثلة المتعارف عليها النظام الموحد للحسابات الذي تتطلبه السكك الحديدية، شركات المنافع العامة، وبعض شركات التأمين.
- **أساس ضريبة الدخل**. يتم عادة إتباع نفس قواعد القياس التي تستخدم لملء الاقرارات الضريبية عند إعداد القوائم المالية برغم عدم إتفاق ذلك مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتستخدم العديد من الشركات الصغرى هذه الطريقة.

وفي معظم الأحوال، يتم تنفيذ عمليات المراجعة لهذه القوائم المعدة على أسس اخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفقاً لنفس الطريقة التي يتم إتباعها عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ومن الطبيعي أن يلم المراجع بالأسس المحاسبية التي ينبغي على العميل إتباعها. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة هيئة السكك الحديدية، توجد متطلبات محاسبية معقدة على نحو يجب ان يكون المراجع فيه ملما بمعرفة محاسبية متخصصة لإجراء المراجعة.

ويتمثل العنصر محل الإهتمام عند التقرير عن الأسس الشاملة في التأكد من أن القوائم المالية تشير بوضوح إلى أنه تم إعدادها وفقاً لأسس أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. فإذا تضمنت القوائم أنه تم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يتم تطبيق متطلبات التقرير الوارد ذكرها بالفصل

الثاني. وبالتالي إذا تم إعداد القوائم وفقاً للأساس النقدي، سيجد تجنب مصطلحات مثل قائمة المركز المالي، وقائمة التشغيل وإستخدام عنوان مثل «قائمة الأصول والإلتزامات التي نشأت عن العمليات المالية» بواسطة العميل أمراً مناسباً.

ويمكن أن تتسم بعض الأسس الأخرى بالشمول إذا نتج عنها إتباع إطار محدد من المعايير الأساسية التي تدعمها وتم تطبيقها على كافة العناصر ذات الأهمية النسبية بالقوائم المالية. ومن أمثلة ذلك أسس التكلفة الجارية أو أسس مستويات الأسعار.

وتتضمن متطلبات التقرير لمراجعة هذه الأسس الشاملة مايلي:

فقرة المقدمة. تتكافئ هذه الفقرة مع فقرة المقدمة في التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. حيث يتم التعريف بالقوائم مع الإشارة إلى أنه تم مراجعتها. ويجب أن يتم الإشارة أيضاً في هذه الفقرة على أن إعداد القوائم يمثل مسئولية للإدارة وأن مسئولية المراجع تتمثل في التعبير عن رأيه في القوائم بناء على المراجعة التي قام بها.

فقرة المجال. تتكافئ هذه الفقرة مع فقرة المجال في التقرير العادي. ويتم فيها الإشارة إلى أن المراجعة قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مع تقديم وصف لطبيعة المراجعة.

فقرة متوسطة لتحديد الأساس المحاسبي. تتعلق هذه الفقرة بصفة خاصة بهذا النوع من التقارير. ويتم فيها الإشارة إلى أساس العرض وأيضاً الملاحظة المرفقة بالقوائم المالية التي تصف الأساس المحاسبي الذي تم اتباعه. ويتم في هذه الفقرة التعبير عن أن الأساس المستخدم يمثل أساساً شاملاً للمحاسبة بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وستصف الملحوظة المشار إليها الأساس المتبع ومدى الإختلاف بينه وبين مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولاتوجد ضرورة لذكر أثار الإختلاف كمياً. ومن الضروري أن يتعرف المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية تحتوى على كافة المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها على نحو يتلائم مع الأساس المحاسبي المستخدم.

فقرة الرأي. تناظر فقرة الرأى التي يتم استخدامها في التقرير القياسي. ويتم فيها التعبير عن رأى المراجع فيما يتعلق بمدى إتفاق القوائم مع الأساس المحاسبي الذي تم وضعه.

فقرة القيد على التوزيع. إذا تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع متطلبات هيئة تنظيمية حكومية، يجب إضافة فقره لتقييد توزيع التقرير على هؤلاء الذين يعملون داخل الوحدة الاقتصادية والذين يقومون بالتعامل مع الملف الخاص بالوحدة الاقتصادية والذين يقومون بالتعامل مع الملف الخاص بالوحدة الإقتصادية في الهيئة التنظيمية الحكومية.

ويوضح الشكل ٢٣-٧ مثالاً على التقرير المعد وفقاً لأساس ضريبة الدخل الخاص بالوحدة الإقتصادية.

الشكل ٢٣-٧
مثال على التقرير على أساس ضريبة الدخل

تقـــــرير المراجـــــع المحـــــايـــــد

قمنا بمراجعة القوائم المرفقة للأصول، الإلتزامات، ورأس المال – وفقاً لأساس ضريبة الدخل لشركة التضـــــامن ABC والمؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ و١٩٩٦ وعـابر تط بها من قـوائم: للإيرادات والمصروفات – وفقاً لأساس ضريبة الدخل، وللتغييرات في حسابات رأسمال الشركاء – وفقاً لأساس ضريبة الدخل عن السنتين المنتهيتين في نفس التواريخ. وتقع مسئولية إعداد هذه القوائم المالية على عاتق إدارة شركة التضامن. بينما تتمثل مسئوليتنا في إبداء الرأي في هذه القوائم المالية بناء على المراجعة التي قمنا بها.

وقمنا بتنفيذ المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، وتشمل المراجعة اجراء فحص، على أساس إختباري، للأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية. وتتضمن المراجعة ايضا تقدير المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات التي تم القيام بها من قبل الإدارة، وايضا تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية. ونحن نرى أن المراجعة التي قمنا بها توفر أساسا مناسباً لنا لإبداء الرأي.

وكما تم الوصف في الملحوظة «س»، تم إعداد هذه القوائم وفقا للأساس الذي تستخدمه شركة التضامن لأغراض ضريبة الدخل، وهو ما يمثل أساسا محاسبيا شاملاً بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وفي رأينا، تعرض القوائم المالية المشار إليها بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية الأصول والإلتزامات ورأس المال في شركة التضامن في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ و١٩٩٦، وإيراداتها ومصروفاتها والتغييرات في حسابات رأس مال الشركاء عن السنتين المنتهيتين في هذه التواريخ، من خلال اتباع الأساس المحاسبي الموصوف في الملحوظة «س».

مراجعة أجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة Specified Elements, Accounts, or Items

عادة، يطالب المراجعون بإصدار تقارير عن مراجعتهم لجوانب محددة في القوائم المالية. ومن الأمثلة المتعارف عليها التقرير الخاص بمراجعة مبيعات متجر للتجزئة يعمل داخل مركز للتسوق لإستخدامه كأساس لمبلغ الإيجار الذي يتعين دفعه. وتتضمن الأمثلة الأخرى المتعارف عليها التقرير عن الإمتيازات، المشاركة في الربح، ومخصص ضريبة الدخل. ويمثل المصدر الرسمي لمراجعة الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة في النشرة رقم ٦٢ من معايير المراجعة والتي تحمل عنوان التقارير الخاصة.

ويتمثل نوع العملية الخاص بكل من الحسابات المعينة، الأجزاء المعينة، أو العناصر المعينة عادة في المراجعة. وبالتالي، فهي تشبه المراجعة العادية، ولكن يتم تطبيقها على جزء أقل من إجمالي القوائم المالية. ويوجد إختلافين أساسيين بين مراجعة أجزاء معينة أو حسابات معينة أو عناصر معينة والمراجعة الكاملة للقوائم المالية، وهما:

- يتم تعريف مستوى الأهمية النسبية طبقاً للأجزاء أو الحسابات أو العناصر بدلاً من القوائم المالية ككل. ونتيجة لذلك يجب التوصل إلى قدر أكبر من الأدلة بالمقارنة مع التحقق من العنصر كجزء من أجزاء عديدة تتكون منها القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، إذا تم التقرير عن حساب المبيعات على نحو منفصل، سيعد وجود قدر صغير من التحريف أمراً يتسم بالأهمية النسبية بالمقارنة مع اعتبار حساب المبيعات مجرد حساب واحد يتم التقرير عنه كجزء من المراجعة العادية.
- لا يتم تطبيق المعيار الأول للتقرير من معايير المراجعة المتعارف عليها لأن عرض الأجزاء، الحسابات، أو العناصر لا يمثل قوائم مالية تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أضف إلى ذلك، يجب أن يكون المراجع حذراً في توسيع جهده في المراجعة ليشمل أجزاء أخرى، حسابات أخرى، أو عناصر أخرى ترتبط بتلك التي تكون محلاً للمراجعة. حيث سيؤدي ذلك إلى زيادة الجهد في المراجعة أيضاً.

ويوضح الشكل ٢٣-٨ تقريراً عن الإمتيازات والتي تمثل حساباً خاصاً. وتتماثل صيغة ومحتويات التقرير مع التقرير القياسي لمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وفيما يلي متطلبات التقرير عن أجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة:

- يجب تعريف الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة.
- يجب وصف أساس عرض الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة والإتفاقيات التي تحدد الأساس.
- مصدر التفسيرات الأساسية التي يقدمها العميل بشأن المخصصات المناسبة للإتفاقية يجب الإشارة إليها ووصفها.
- إذا تم عرض الجزء المعين أو الحساب المعين، أو العنصر المعين وفقاً لأساس اخر بخلاف مايتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أي أساس شامل اخر للمحاسبة، يجب اضافة فقرة تفيد توزيع التقرير على العاملين بالوحدة الاقتصادية وأطراف التعاقد أو الإتفاقية.

الشكل ٢٣ - ٨

مثال للتقرير عن الإمتيازات

تقرير المراجع المحايد

قمنا بمراجعة الجدول المرفق عن الإمتيازات لإنتاج محرك بالقسم Q بشركة Xyz عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ في ظل شروط إتفاقية الترخيص المؤرخة في ١٤ مايو ١٩٩٤ بين شركة ABC وشركة Xyz. وتقع مسئولية إعداد الجدول على عاتق إدارة شركة Xyz. وتتمثل مسئوليتنا في التعبير عن رأينا في هذا الجدول بناء على المراجعة التي قمنا بها.

وقمنا بإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عن ما إذا كان لايوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية في جدول الإمتيازات. وتشمل المراجعة، بناء على أساس إختبارات، فحص الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح في الجدول. وتتضمن المراجعة ايضا تقدير المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المعنوية التي قامت بها الإدارة؛ وأيضاً تقييم العرض الإجمالي بالجدول. ونحن نعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر أساساً مناسباً لنا لإبداء الرأي.

ونحن إبلاغنا، في ظل تفسير شركة Xyz للإتفاقية المشار إليها في الفقره الأولى، أن الإمتيازات تتوقف على عدد المحركات التي يتم إنتاجها بعد أن يتم أخذ أثر تخفيض الإنتاج المعيب الذي تحول إلى نفاية في الاعتبار، ولاينم تخفيض الانتاج بالمردودات من العملاء التي تتحول إلى نفاية، وذلك على الرغم من إحلال المحركات المردودة بمحركات جديدة بدون تحميل أية أعباء على العملاء.

وفي رأينا، يعرض جدول الإمتيازات المشار إليه بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عدد المحركات التي تم إنتاجها في القسم Q بشركة Xyz خلال العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بالاضافة إلى قيمة هذه المحركات في ظل إتفاقية الترخيص المشار إليها.

وتم إعداد هذا التقرير بهدف التعبير عن المعلومات التي يتم استخدامها من قبل مجلسي الإدارة وأفراد الإدارة في شركة Xyz وشركة ABC ولايجب أن يستخدم التقرير لأي غرض اخر.

التعديلات في التقرير. من المهم أن يتم إدراك أن الظروف والمتطلبات التي تستدعي التعديل في تقرير المراجعة للقوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمكن تطبيقها على التقارير الخاصة لكل من العناصر المعينة، الأجزاء المعينة، أو الحسابات المعينة والقوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لأسس محاسبية شاملة أخرى. ولاتشمل التعديلات فقط الانحرافات عن التقرير النظيف، ولكن يتم أيضاً إدراج فقرة تفسيرية عندما يكون ذلك ملائماً. وسيماثل نمط التعديلات على نحو أساسي مع ما تم مناقشته في الفصل الثامن.

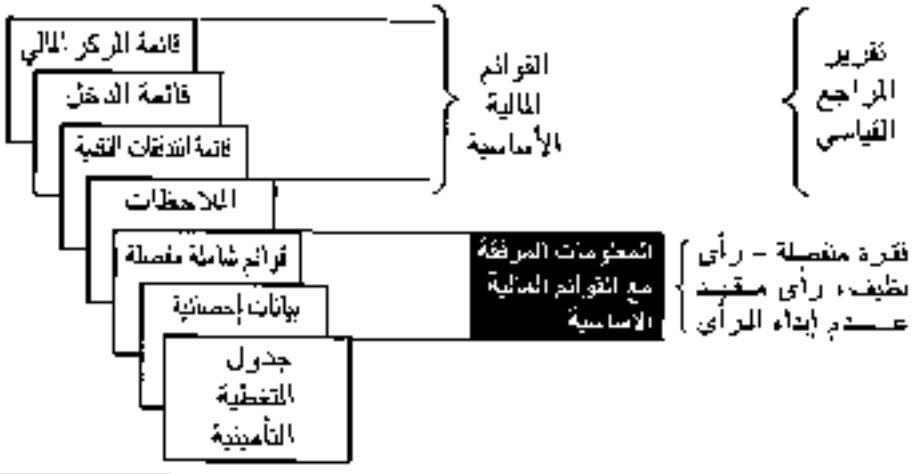
المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية

Information Accompanying Basic Financial Statements

عادة ما يطلب العملاء من المراجعين إدراج معلومات إضافية مع القوائم المالية الأساسية في صورة مواد تعد للإدارة أو لمستخدمين خارجيين. وتشير النشرة ٢٩ من معايير المراجعة إلى هذه «المعلومات الإضافية بالمعلومات المرفقة مع القوائم المالية الأساسية بالمستندات التي يقدمها المراجع». وكان يطلق على هذه المعلومات في الماضي «التقرير المطول». ويوضح الشكل ٢٣-٩ القوائم المالية الأساسية والمعلومات الإضافية.

الشكل ٢٣ - ٩

المعلومات المرفقة مع القوائم المالية الأساسية



وأحجمت المهنة على نحو متعمد عن تعريف أو تقييد المعلومات الإضافية الملائمة التي يتم إدراجها حتى يتمكن المراجعون من تمييز المعلومات على النحو الذي يقابل إحتياجات مستخدمي القوائم المالية. ومع ذلك، من المتعارف عليه إدراج عدد من أنواع المعلومات في قسم المعلومات الإضافية:

- قوائم تفصيلية مقارنة تدعم إجماليات الرقابة بالقوائم المالية الأساسية لحسابات مثل تكلفة البضاعة المباعة، مصروفات التشغيل، والأصول المتنوعة.
- معلومات إضافية يتطلبها مجلس معايير المحاسبة المالية أو هيئة سوق المال.
- بيانات إحصائية للسنوات الماضية في صورة نسب مالية واتجاهات.
- جدول للتغطية التأمينية.
- تعليقات محددة عن التغيرات التي حدثت بالقوائم المالية.

مسئوليات التقرير. من المهم أن يفرق المراجع بوضوح بين مسئولياته عن القوائم المالية الأساسية والمعلومات الإضافية. وعادة، لايقوم المراجع بتنفيذ مراجعة تفصيلية كافية لتبرير الرأى عن المعلومات الإضافية، ولكن في بعض الحالات قد يثق المراجع في عدالة عرض المعلومات. وتتطلب معايير التقرير بالمهنة أن يقدم المراجع بيانا واضحاً عن درجة مسئوليته عن المعلومات الإضافية. وفي الوقت الحالى، مع ذلك، يسمح فقط بنوعين من الآراء: رأى إيجابي يوضح مستوى مرتفع من التأكيد، أو الإمتناع عن الرأى بما يشير إلى عدم وجود أى تأكيد. وعلى سبيل المثال، إذا رأى المراجع انه لم يتم تجميع قدر كاف من الأدلة عن البيانات الإضافية لتبرير الرأى النظيف، تتطلب النشرة ٢٩ من معايير المراجعة انه يجب إضافة فقرة للإمتناع عن الرأى في تقرير المراجعة القياسى، كما يلي:

• تمت المراجعة التي قمنا بها بغرض تكوين رأى عن القوائم المالية الأساسية كوحدة. وتم تقديم المعلومات المرفقة في الصفحات من «س» إلى «ص» بهدف عرض تحليل إضافي وهي ليست جزءاً متطلباً من القوائم المالية الأساسية. ولم يتم تطبيق إجراءات المراجعة على هذه المعلومات عند مراجعة القوائم المالية الأساسية، وبالتالى لانعبر عن رأينا فيها.

وعندما يتم في نفس عملية المراجعة إصدار القوائم المالية الأساسية والمعلومات الإضافية المرفقة لبعض المستخدمين مع إصدار القوائم الأساسية فقط لمستخدمين اخرين، يجب أن يمارس المراجع عناية خاصة حتى يؤكد لنفسه أن المعلومات الإضافية لن يتم من خلالها تقديم دعم للإدعاء بعدم الإفصاح الملائم بالقوائم المالية الأساسية. وعلى سبيل المثال، إذا احتوت المعلومات الإضافية على استثناءات، تحفظات، أو عناصر إفصاح على نحو يتسم بالأهمية النسبية لاتظهر في القوائم المالية الأساسية، قد يشكل ذلك أساساً لإدعاءات قانونية محتملة ضد المراجع لعدم كفاية الإفصاح من قبل المستخدمين الذين حصلوا فقط على القوائم المالية الأساسية.

خطابات الإلتزام بالدين والتقارير المماثلة Debt Compliance letters and Similar Reports

أحياناً يدخل العملاء في اتفاقات قروض تتطلب أن يقدموا لمن يقرضهم تقريراً من محاسب مصرح له يشير فيه إلى وجود أو عدم وجود بعض الحالات. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب إتفاقات الإقتراض أن يتم الحفاظ على قيمة نقدية معينة لرأس المال العامل في أوقات محددة مع تقديم تقرير من محاسب محايد عن مدى الإلتزام بهذا المتطلب.

ويصعب إلى حد ما تعريف هذه العمليات في ضوء إطار عمل الخدمات المتعلقة بإبداء الرأى، ولكن يمكن وصفها كفحص لعنصر يرتبط بشكل وثيق بالقوائم المالية. وتم مناقشة التقارير عن الإلتزام بالديون والعمليات المماثلة في الموقع ٦٢٣ من معايير المراجعة بالفقرات من ١٩ إلى ٢١. ويمكن أن يتم إصدار هذه التقارير كتقارير منفصلة أو كجزء من التقرير الذي يعبر فيه المراجع عن رأيه في القوائم المالية عن طريق إضافة فقرة بعد فقرة الرأى. وفي كلتا الحالتين، تعد الأمور التالية أموراً هامة يجب على المراجع أن يلاحظها في مثل هذه العمليات:

١ - يجب حصر العملية والتقرير في جوانب الإلتزام التي يكون المراجع مؤهلاً لتقييمها. وعادة مايكون المراجع في موقع يمكنه من التحقق من الشروط المذكورة في اتفاقات الإلتزام بالدين مثل ما إذا كان قد تم سداد الأصل والفائدة عن القرض في مواعيد الإستحقاق، ما إذا كان قد تم اجراء التقييد المناسب للحفاظ على قدر معين من التوزيعات أو رأس المال العامل، أو النسب المالية، وما اذا كانت الدفاتر المحاسبية ملائمة لاجراء المراجعة العادية. ومع ذلك، على سبيل المثال، يعد

تحديد ما إذا كان العميل قد قيد على نحو ملائم أنشطة العمل لديه بما يتفق مع متطلبات الاتفاقية أو ما إذا كانت مثل هذه الاتفاقيات ترتب حقوقاً على الممتلكات التي تم رهنها أسئلة قانونية لابعد المراجع مؤهلاً للإجابة عليها. أضف إلى ذلك، يمنع ميثاق السلوك المهني المراجع من ممارسة دور المحامي في مثل هذه الظروف.

٢- يجب على المراجع أن يقدم خطاب الإلتزام بالدين فقط للعميل الذي تم إجراء المراجعة على كافة القوائم المالية الإجمالية لديه. حيث يصعب إعداد خطاب التزام بالدين لأمور مثل مدى وجود نسبة التداول عند مستوى ٢,٥ أو أفضل بدون القيام بمراجعة كاملة.

٣- سيتم التعبير عن رأي المراجع في صورة تأكيد سلبي Negative Assurance. حيث يتم ذكر بأنه لم يتوافر للمراجع مايدفعه إلى الاعتقاد بعدم الإلتزام.

ويوضح الشكل ٢٣-١٠ مثالاً للتقرير المنفصل عن الإلتزام بالدين. ويلاحظ أن هذا التقرير لايتم إرفاقه كتعبير منفصل عن مزاعم طرف مسئول، حيث يعبر المضمون عن ذلك. ويلاحظ أيضاً أن الفقرة الأخيرة تفيد توزيع التقرير إلى الأطراف التي تتأثر على نحو مباشر فقط.

عرض الإلتزامات الأخرى Other Compliance Presentations

على الرغم من أن خطابات الإلتزام بالدين تمثل أمراً متعارفا عليه، إلا أنها تمثل جزءاً من قطاعا كبيراً من التقارير المتعلقة بمتطلبات تعاقدية أو تنظيمية. وتشمل هذه الأنواع من التقارير أيضاً: (١) عرض القوائم المالية التي يتم صياغتها وفقاً لمتطلبات عقد معين أو تنظيم قانوني معين على نحو لا يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أي أساس محاسبي شامل اخر و(٢) أنواع العرض التي تتفق مع احد هذه الأسس ولكن على نحو غير كامل. وتم تناول هذه المواقف في الموضع ٦٢٣ من معايير المراجعة على نفس النحو الذي يتسق مع الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة، أو العناصر المعينة؛ الأسس الشاملة الأخرى للمحاسبة، وخطابات الإلتزام بالدين التي تم مناقشتها.

الشكل ٢٣ - ١

مثال على تقرير الإلتزام بالدين

تقرير المراجع المحايد

قمنا بمراجعة، في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، قائمة المركز المالي لشركة Xyz المؤرخة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦، وما يرتبط بها من قوائم: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، وقمنا بإصدار رأينا عنها بتاريخ ١٦ فبراير ١٩٩٧.

وفيما يتعلق بالمراجعة التي قمنا بها، تم يتوافر لنا ما يشير إلى الاعتقاد بعدم إلتزام الشركة بشروط، عقود، إشتراطات، أو الظروف بالأقسام من «××» إلى «××» المذكورة في الوثيقة الرسمية المؤرخة في ٢١ يوليو ١٩٩٤ والتي تم التعاقد على أساسها مع بنك ABC، فيما يخص كافة الجوانب المحاسبية. ومع ذلك لم نقم بالمراجعة أساسا للتوصل إلى معرفة عن حالات عدم الإلتزام هذه.

وتم إعداد هذا التقرير بهدف التعبير عن المعلومات التي يتم إستخدامها من قبل مجلس الإدارة وأفراد الإدارة في شركة Xyz وبنك ABC ولا يجب أن يستخدم التقرير لأي غرض اخر.

عمليات ابداء الرأى Attestation Engagements

الهدف التعليمي ٢٣-٤: فهم معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين عن ابداء الرأى، ومستويات التأكيد وأنواع العمليات التي يتم تطبيق هذه المعايير فيها

خلال السنوات العشرين الماضية تم مطالبة المراجعين على نحو متزايد بتنفيذ أنواع مختلفة من الخدمات الشبيهة بالمراجعة، أو ابداء الرأى، لأغراض مختلفة. ومن أمثلة ذلك، مطالبة البنك أن يقوم المراجع بالتقرير كتابة عن ما إذا كان عميل المراجعة قد التزام بكافة متطلبات إتفاقية القرض. وكلما اصبحت الطلبات على أنواع محددة أمراً متعارف عليه على نحو أكثر، تم إصدار معايير محددة لتوفر دليلاً للعمل. ويتمثل هذا الدليل عادة في صورة تفسيرية لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولكن، نظراً لأن هذه المعايير تتعلق أساساً بالقوائم المالية التاريخية المعدة في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولأن الخدمات الجديدة عادة ماتتعلق بأنواع أخرى من المعلومات، يصبح من الصعب إجراء صياغة وتوصيل فعالين للدليل بدون تعطيل البناء المنطقي لنشرات معايير المراجعة.

وواجهت المهنة هذه المشكلة حتى تم إصدار نشرات معايير عمليات ابداء الرأى. ويتمثل الهدف الأساسي من النشرات في توفير إطار عمل عام لوضع الحدود المنطقية لوظيفة التصديق بما في ذلك عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية.

وفي السنوات الأخيرة، حاول مجلس معايير المراجعة التفريق بين النقاط التي يتم دراستها من خلال معايير المراجعة والنقاط التي يتم دراستها من خلال معايير ابداء الرأى، على الرغم من أن كلاهما يمثلان نوعان من ابداء الرأى. وبوجه عام، يتم دراسة عمليات ابداء الرأى التي تتعلق بتوفير تأكيد عن القوائم المالية التاريخية، والتي تشمل جزءاً أو أكثر من جزء من هذه القوائم، في إطار معايير المراجعة. وتشمل الأمثلة مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو وفقاً لبعض الأسس المحاسبية الشاملة الأخرى، مراجعة قائمة المركز المالي فقط، ومراجعة الحسابات الفردية. ويتم دراسة كافة الصور الأخرى من ابداء الرأى من خلال معايير التصديق (باستثناء فحص القوائم المالية التاريخية، والتي يتم تناولها في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص). ويقوم مجلس معايير المراجعة بوضع معايير ابداء الرأى عن طريق إتباع نفس مراحل التشغيل المستخدمة لمعايير المراجعة. ويطلق على معايير ابداء الرأى AT بدلاً من AU. وفي تاريخ نشر هذا الكتاب تم إصدار ٦ نشرات من معايير عمليات التصديق.

معايير ابداء الرأى Attestation Standards

في عام ١٩٨٦ أصدر مجلس معايير المراجعة ١١ معياراً لابداء الرأى على نحو موازٍ لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتم عرض هذه المعايير مع معايير المراجعة المتعارف عليها للمقارنة في الجدول ٢٣-٢. وتم عرض معايير ابداء الرأى وفق مصطلحات عامة على نحو كاف لتمكين الممارسين من تطبيقها على أنها عملية لابداء الرأى، بما في ذلك أنواع العمليات الجديدة التي يمكن أن تظهر.

وتتمثل أبرز الفروق بين معايير ابداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها في معياري ابداء الرأى العامين رقمى ٢ و ٣. حيث يتطلب المعيار رقم ٢ أن يتوافر لدى الممارس معرفة كافية عن الجوانب التي يتم ابداء الرأي عنها. وعلى سبيل المثال، إذا أبدى الممارس رأيه في إلتزام الشركة بقوانين حماية البيئة، يجب أن يتوافر للممارس فهم شامل عن قوانين البيئة والوسائل التي تستخدمها الشركات للتأكد من الإلتزام. ويتطلب المعيار رقم ٣ في حالة قيام الممارس بالتأكد من أي نوع من

المزاعم أن تتوافر إمكانية للتقييم من خلال معايير مناسبة وإمكانية للتقدير أو القياس على نحو مناسب. وميزة أخرى من خلال إستخدام مثال قوانين حماية البيئة، قد يكون من الصعب على الممارس أن يستنتج ما إذا كان هناك إلتزام لصعوبة القياس وعدم وجود معايير محددة.

الشكل ٢٣ - ٢

مقارنة معايير ابداء الرأي ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير ابداء الرأي	معايير المراجعة المتعارف عليها
١ - يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية في وظيفة ابداء الرأي	١ - يجب أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص لديهم مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية للعمل كمراجع
٢ - يجب أداء العملية بواسطة ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية في الجوانب التي يتم التصديق عنها	
٣ - يجب أن يؤدى الممارس العملية فقط إذا اعتقد بتوافر الشرطين التاليين: • يمكن تقييم المزاعم في ضوء معايير مناسبة يتم التوصل إليها بواسطة هيئة معترف بها أو تم ذكرها عند عرض المزاعم بوضوح كاف وأسلوب شامل للقارئ الذي يتوافر لديه الإطلاع على نحو يمكنه من الفهم • يمكن تقدير أو قياس المزاعم على نحو متسق ومناسب في ضوء هذه المعايير	
٤ - خلال كافة مراحل تنفيذ العملية يجب أن يتوافر للممارس أو الممارسين اتجاه ذهني للحياد	٢ - خلال كافة مراحل العمل يجب أن يتوافر في المراجع أو في المراجعين اتجاه ذهني للحياد
٥ - يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء العملية	٣ - يجب يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير

معايير العمل الميداني

١ - يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم	١ - يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام للمساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم ٢ - يجب فهم الرقابة الداخلية على نحو كاف لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يجب أدائها
٢ - يجب الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس مناسب للرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير	٣ - يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات لتوفير أساس مناسب للوصول إلى رأي عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة

معايير العمل الميداني

١ - يجب أن يتم تعريف المزاعم التي يتم التقرير عنها وتحديد خصائص عملية ابداء الرأى	١ - يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
٢ - يجب الإشارة في التقرير عن الإستنتاج الذي توصل إليه الممارس عما إذا كانت المزاعم المعروضة تتفق مع المعايير الموضوعة أو المذكورة والتي يمكن من خلالها قياس هذه المزاعم	٢ يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الإتساق في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفترة الحالية والفترة السابقة
٣ يجب أن يذكر في التقرير كافة التحفظات الجوهرية للممارس بشأن عملية ابداء الرأى وعرض المزاعم	٣ - ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة، يعد الإفصاح الإعلامى فى القوائم المالية كافيا
٤ - يجب أن يحتوى التقرير عن العملية التى يتم فيه تقييم المزاعم التي تم إعدادها وفق معايير متفق عليها أو عن العملية التي يتم فيها تنفيذ اجراءات متفق عليها علي بيان يقصر إستخدامه علي الأطراف التي إتفقت على هذه المعايير أو هذه الإجراءات.	٤ - يجب أن يحتوي التقرير على تعبير عن رأى المراجع إجمالاً فى القوائم المالية أو عن بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء الرأى. وعندما لايمكن التعبير عن الرأى العام في القوائم المالية، يجب ذكر الأسباب بالتقرير. وعندما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع طبيعة عمل المراجع ودرجة مسئوليته.

أنواع عمليات ابداء الرأى Types of Attestation Engagements

إتخذ مجلس معايير المراجعة على نحو متعمد قرارا بعدم القيام بمحاولة لتعريف الحدود المحتملة لعمليات إبداء الرأى فيما عدا المصطلحات الفكرية لإحتمال ظهور خدمات جديدة. وعلى سبيل المثال، قامت منشأة المحاسبة Price Waterhouse & co. بإبداء الرأى في الاقتراع في مسابقة ملكة جمال أمريكا لعقود من الزمن، ولكن لم يبدأ التصديق على الإلتزام بقوانين حماية البيئة إلا منذ سنوات قليلة.

وحالياً، تم إصدار معايير محددة لإبداء الرأى في أربعة مجالات فقط: القوائم المالية المرفقة، تقارير عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي، الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، والعمليات ذات الإجراءات المتفق عليها. وتم التوصل إلى المعايير عن هذه الأنواع من عمليات ابداء الرأى لأن الممارسين يقومون بتنفيذ هذه الخدمات بأعداد كبيرة على نحو كاف يبرر ضرورة وجود دليل أكثر تحديداً عما توفره معايير ابداء الرأى العامة. وسيتم مناقشة هذه المعايير الثلاثة لاحقاً. ولايعد عدم وجود معايير محددة لنوع من الخدمة أن هناك قصداً للتعبير عن عدم ملائمة أداء الخدمة.

مستويات الخدمة Levels of Service

تعرف معايير التصديق ثلاثة مستويات من العمليات وصور الإستنتاجات المرتبطة بها: عمليات الإختبار، الفحص، والإجراءات المتفق عليها.

وينتج عن الإختبار إستنتاجاً في صورة إيجابية Positive. وفي هذا النوع من التقرير، يقدم الممارس بياناً مباشراً عن ما إذاكان عرض المزاعم كوحدة يتفق مع المعايير القابلة للتطبيق. وكمثال لذلك، كتابة تقرير للإختبار الذي يتم القيام به في ظل الدليل العام لمعايير ابداء الرأى، بدلاً من المعايير الأكثر تحديداً، كما هو موضوح في الشكل ٢٣-١١. ويتعلق هذا الشكل بعملية يتم فيها تحديد ما إذا كان معدل العائد على محفظة إفتراضية للأوراق المالية، في إطار توصيات أو ردئها منشأة سمسرة عن البيع والشراء، قد تم عرضه بشكل صحيح في المطبوعات الترويجية للشركة.

الشكل ٢٣ -١١
مثال على تقرير الإختبار في ظل معايير ابداء الرأي

إلى إدارة شركة Akron للأسهم

قمنا بإختبار قائمة إحصائيات الأداء الاستثماري المرفقة والمعدة عن محفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ . وقمنا بالاختبارات في ضوء المعايير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم، وبالتالي تم تنفيذ الاجراءات التي الذي انتقى رأيناه ضرورياً في مثل هذه الحالات .

وفي رأينا، تعرض قائمة إحصائيات الأداء الاستثماري المشار إليها الأداء الاستثماري لمحفظة الأوراق المالية لشركة Akron للأسهم عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بما يتفق مع النتائج الفعلية التي يمكن التوصل إليها إذا تم إتباع توصيات الشراء والبيع لمحفظة الأوراق المالية كما هو موصوف في توصيات الشراء والبيع المذكورة في الملحوظة رقم ١

توقيع المحاسب المصرح له
١٢ فبراير ١٩٩٧

ولا توجد قيود على توزيع العميل لتقرير الإختبار بعد إصداره. ويعني ذلك أن العميل يمكنه أن يقدم المعلومات التي تم إختبارها والتقرير المرتبط بها إلى أي فرد.

وفيما يتعلق بالفحص، يقدم المارس إستنتاجه في صورة تأكيد سلبي Negative Assurance. وفي ظل هذه الصورة، يذكر المارس في تقريره ما إذا كان هناك أية معلومات توافرت إلى علم المارس على نحو يوضح أن المزاعم لم يتم عرضها، في ضوء كافة جوانب الأهمية النسبية، على نحو يتفق مع معايير قابلة للتطبيق. ولا يتم أيضاً تقييد تقرير الفحص عند توزيعه. ومن الجدير بالذكر أن عمليات الفحص قد تم حظرها بكافة الأنواع الثلاثة للعمليات بعد أن تم إصدار معايير لابداء الرأي. ويرجع السبب في الحظر إلى صعوبة وضع معايير للتأكيد المحدود الذي يوفره الفحص.

وفيما يتعلق بعمليات الإجراءات المتفق عليها، يتم تنفيذ الإجراءات التي تم الإتفاق عليها بواسطة المارس، حيث يقوم الطرف المسئول بإجراء المزاعم، بينما يوجد أشخاص محددين يمثلون المستخدمين الفعليين لتقرير المارس. وتختلف درجة التأكيد التي يتم نقلها في مثل هذا التقرير وفقاً للإجراءات المحددة التي يتم الإتفاق عليها وتنفيذها. وبالتالي، يتم تقييد توزيع مثل هذه التقارير إلى الأطراف المعنية فقط الذين يملكون معرفة أساسية بشأن هذه الإجراءات ومستوى التأكيد الذي ينتج عنها. ويجب أن يشمل التقرير بياناً عن الإجراءات التي إتفقت عليها الإدارة والمارس والذي إكتشفه المارس عند تنفيذ الإجراءات.

ويوضح الشكل ٢٣ - ١٢ ملخصاً للمناقشة السابقة.

الشكل ٢٣ - ١٢
أنواع العمليات والتقارير المرتبطة بها

نوع العملية	كمية الأدلة	مستوى التأكيد	صورة الإستنتاج	التوزيع
الإختبار	متعمقة	مرتفع	إيجابية	عام
الفحص	معقولة	متوسط	سلبية	عام
الإجراءات المتفق عليها	تنوع	يتنوع	نتائج	مقيد

وسيخصص باقي هذا الفصل لمناقشة أنواع العمليات الأربعة التي تم إصدار معايير ابداء الرأي مفصلة عنها.

القوائم المالية المتوقعة Prospective Financial Statements

الهدف التعليمي ٢٣-٥ : وصف العمليات الخاصة للتصديق على القوائم المالية المتوقعة

كما يتضح من المصطلح، تشير القوائم المالية المتوقعة إلى قوائم مالية تنبؤية لفترة مستقبلية (قائمة الدخل) أو في تاريخ مستقبلي (قائمة المركز المالي) ومن أمثلة ذلك تنبؤات الإدارة لكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بسنة واحدة في المستقبل.

ويرى معظم الممارسين أن هناك فرصاً جوهرية ومخاطر محتملة للمراجعين عند إضفائهم للمصداقية على القوائم المالية المتوقعة. حيث أنه من المعلوم تماماً رغبة المستخدمين في الاعتماد على المعلومات المتوقعة بما يساعدهم في اتخاذهم للقرارات. فإذا تمكن المراجعون من تحسين إمكانية الإعتماد على المعلومات المتوقعة بما يساعدهم في إتخاذهم للقرارات. فإذا تمكن المراجعون من تحسين إمكانية الإعتماد على المعلومات، سيتم تخفيض خطر المعلومات على نفس النحو الموجود في مراجعة القوائم المالية التاريخية. وتنشأ الأخطار نتيجة إختلاف المعلومات المتوقعة عادة عن القوائم المالية التاريخية الفعلية عندما يتم مقارنتهما في تاريخ مستقبلي ما. ويمكن أن يقوم كل من واضعوا القواعد التنظيمية والمستخدمين وآخرين غيرهم بانتقاد ومقاضاة المراجعين، حتى على الرغم من إتمام القوائم المتوقعة بالصدق في ضوء المعلومات المتاحة في الوقت الذي تم فيه إعدادها.

التنبؤات والتصورات Forecasts and Projections

تم إدراج نوعين عامين من القوائم المالية المتوقعة في النشرة رقم ٧ من معايير ابداء الرأي، هما: التنبؤات والتصورات Forecasts and Projections. وتتمثل التنبؤات في القوائم المالية المتوقعة التي تعرض المركز المالي المتوقع، نتائج التشغيل المتوقعة، والتدفقات النقدية المتوقعة للوحدة الإقتصادية وفقاً لأفضل معرفة وإعتقاد متوافرين لشخص مسئول. وهذه القوائم عادة تطلبها البنوك كجزء من الطلبات المقدمة للحصول على القروض. وتتمثل التصورات في القوائم المالية المتوقعة التي تعرض المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية وفقاً لأفضل معرفة وإعتقاد متوافرين لدى شخص مسئول في ضوء إفتراض أو عدة إفتراضات معترضة. ومن الأمثلة، إعداد القوائم المالية المتصورة بافتراض أن الشركة قادرة على زيادة سعر المنتج الأساسي بها بمقدار ١٠٪ بدون حدوث أي تخفيض في الوحدات المباعة.

وعادة ما يتم إعداد نوعي القوائم المالية المتوقعة بواسطة الإدارة، وبدأت منشآت المحاسبة بوضع أسمها على هذه القوائم في السنوات الأخيرة فقط. وتم إعداد قدر ملحوظ من الدراسات لمساعدة الأطراف المسئولة عن إعداد كل من التنبؤات والتصورات. وهذا الدليل، مع الدليل الخاص بالمحاسبين المحايدين، تم عرضه في الدليل الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عن القوائم المالية الموحدة الذي تم إصداره بشكل متزامن مع معايير ابداء الرأي. ويشكل الدليل الخاص بمن يقومون بالإعداد وحدة المعايير الذي تم التوصل إليها والتي يمكن في ضوئها تحديد إطار عمليات ابداء الرأي.

إستخدام القوائم المالية المتوقعة Use of Prospective Financial Statements

قد يكون للقوائم المالية المتوقعة إستخدام عام أو استخدام محدود. ويشار إلى الاستخدام العام عندما يتم استخدامها من قبل طرف ثالث. ومن أمثلة العام، إدراج التنبؤات المالية في النشرة الخاصة ببيع

المستندات الخاصة بإحدى المستثنيات . ويشار إلى الإستخدام المحدود ، إدراج التصورات المالية في مستندات الطلب المقدم لأحد البنوك للحصول على قرض .

ويمكن تقديم التنبؤات لأغراض عامة الإستخدام أو لأغراض محدودة الإستخدام ، بينما ينحصر تقديم التطورات للأغراض محدودة الإستخدام . ويرجع ذلك إلى أن المستخدمين المحدودين يكونون في وضع يمكنهم من التوصل لفهم أفضل عن الفوائم المالية المستقبلية والظروف المرتبطة بها بالمقارنة مع الأطراف البعيدة . وعلى سبيل المثال ، يمكن أن يقوم مستخدم محدود مثل شركة محتملة للإستثمار في رأس المال بسؤال الطرف المسئول عن إفتراض مفترض في التصور ، بينما لايستطيع مستخدم بعيد مثل قارئ النشرة الخاصة ببيع السندات القيام بذلك . ونظراً لأن المستخدمين يواجهون صعوبة في التعامل مع مصممون الإفتراضات المفترضة بدون الحصول على معلومات إضافية ، حظرت المعايير الخاصة بالفوائم المتوقعة في معايير ابداء الرأى الإستخدام العام لها . ويوجد إستثناء من هذه القاعدة يتمثل في التصورات التي يتم إصدارها كملحق للتنبؤات التي يتم تقديمها للإستخدام العام .

أنواع العمليات Types of Engagements

يتطلب المعيار رقم ١ من معايير ابداء الرأى القيام بأحد الأنواع التالية من العمليات بشأن القوائم المالية المتوقعة: الإختبار ، الإعداد ، أو العمليات الخاصة بالإجراءات المتفق عليها . سيتم فقط دراسة الإختبار في هذا الفصل ، وهو ما سيتم التعرض إليه في القسم القادم .

وتم حظر العمليات الخاصة بفحص التنبؤ أو التصور . ويرجع السبب في ذلك إلى أن التنبؤ أو التصور ينتج بصفة أساسية عن التطبيق الميكانيكي لمجموعة من الإفتراضات المؤثرة . ومن السهل نسبياً أن يتم تعريف الإختبار على انه التوصل إلى الرضاء عن إكتمال ومنطقية كافة الإفتراضات . ومن السهل أن يتم تعريف الإعداد على أنه يشمل بصفة أساسية الدقة الحسابية بالفوائم وليس مدى منطقية الإفتراضات . ومن الصعب تعريف أساس وسط يكون له معنى بين الإختبار والإعداد . وعلى سبيل المثال ، لايمكن إقصاء أحد الإفتراضات لإتسامها جميعا بالعنوية . وبالتالى ، القول بالتوصل إلى «رضاء متوسط» عن الإفتراضات ، كما يتمثل مضمون خدمة الفحص في ذلك ، يحتمل أن يربك المستخدمين . وبدلاً من تسبب هذه المشكلة إرباكاً للمستخدمين ، قرر المعهد الأمريكي للمحاسبين في معيار ابداء الرأى رقم ١ السماح فقط بالبدائل الواضحة .

إختبار القوائم المالية المتوقعة Examination of Prospective Financial Statements

أشار المعيار رقم ١ من معايير ابداء الرأى بوضوح إلى أن المراجع لايقوم بابداء الرأى عن الدقة في القوائم المالية المتوقعة . وبدلاً من ذلك ، يتم التركيز على إختبار الإفتراضات الأساسية وإعداد وعرض التنبؤ أو التصور . وبالتالى ، فيما يلي العناصر الأربعة لإختبار التنبؤات والتصورات:

- تقييم إعداد القوائم المالية المتوقعة .
- تقييم الدعم الأساسي للإفتراضات .
- تقييم مدى إتفاق عرض القوائم المالية المتوقعة مع أدلة العرض التى أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين .
- إصدار تقرير الفحص .

وتتوقف هذه العناصر بصفة أساسية على الأدلة التي يتم تجميعها عن مدى إكتمال ومنطقية الإفتراضات الأساسية على النحو الذي تم الإفصاح عنه في القوائم المالية المتوقعة . ويتطلب ذلك أن يكون المحاسب ملماً بعمل العميل والنشاط الذي يمارسه ، ويتعرف على الأمور الجوهرية التى يتوقع أن تتوقف عليها النتائج المستقبلية للوحدة الإقتصادية للعميل (العوامل الرئيسية) ، وتحديد مدى إدراج

الإفتراضات الملائمة المتعلقة بها.

ويجب أن يحتوى تقرير المحاسب عن إختبار القوائم المالية المتوقعة على:

- التعريف بالقوائم المالية المتوقعة التي يتم عرضها.
- بيان أن إختبار القوائم المالية المتوقعة قد تم وفق معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين وتقديم وصف موجز لطبيعة الإختبار.
- رأي المحاسب في مدى إتفاق القوائم المالية المتوقعة المعروضة مع أدلة العرض التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين، ورأى المحاسب في مدى توفير الإفتراضات الأساسية لأساس معقول للتنبؤ أو لأساس معقول للتصور في ضوء الإفتراضات المفترضة.
- توضيح لإحتمال عدم تحقق النتائج المتوقعة.
- بيان عدم مسئولية المحاسب عن تحديث التقرير في ضوء الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ التقرير.

ويوضح الشكل ٢٣-١٣ مثالاً على تقرير إختبار التنبؤ الذي تم فيه إبداء رأي نظيف. ويلاحظ أن تاريخ قائمة المركز المالي التي تم التنبؤ بها يمتد لأكثر من عام عن تاريخ التقرير.

الشكل ٢٣-١٣

مثال للتقرير عن التنبؤ

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة التي تم التنبؤ بها، وقوائم الدخل، الأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية التي تم التنبؤ بها لشركة Allstar, Inc بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ وعن السنة المنتهية في هذا التاريخ. وقمنا بالإختبار بما يتفق مع معايير اختبار التنبؤ الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، وبالتالي تم القيام بالاجراءات على النحو الذي اعتبرناه ضروريا لتقييم كل الإفتراضات المستخدمه بواسطة الإدارة وإعداد وعرض التنبؤ.

وفي رأينا، تم عرض التنبؤ المرفق بما يتفق مع أدلة عرض التنبؤ الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، كما توفر الإفتراضات الأساسية أساسا معقولا لتنبؤ الإدارة. ومع ذلك، سيظل دائماً فروق بين النتائج الفعلية والنتائج المتنبأ بها، ويرجع ذلك إلى أن الأحداث والظروف لاتقع كما هو منتظر، وقد تتسم هذه الفروق بالأهمية النسبية. ولانقع علينا أية مسئولية لتحديث التقرير في ضوء الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ هذا التقرير.

توقيع المحاسب المصرح له
١٥ أكتوبر ١٩٩٧

المسئولية القانونية المحتملة عن القوائم المالية المتوقعة

أشار أحد الشركاء في إحدى منشآت المحاسبة الست الكبرى في إجتماع غير رسمي عقد مؤخرا إلى أنه المنشأة التي يعمل بها قررت عدم القيام بعمليات التأكيد للقوائم المالية المتوقعة بسبب تكاليف التقاضي. وصرح بأن المنشأه التي يعمل بها قامت بحساب اجمالي الإيرادات (الايرادات وليست الأرباح) من كافة عمليات القوائم المالية المتوقعة، كما قامت بحساب كافة التكاليف القانونية أيضاً، بما في ذلك الوقت الذي يستغرقه الشريك والمراجعين في الدفاع ضد الدعاوى القضائية الخاصة بهذه العمليات. ووفقاً لحسابات المنشأة تجاوزت التكاليف القانونية الإيرادات. وقال هذا الشريك «لايجب أن تكون عالماً في مجال الضوابط لتدرك انه إذا زادت التكاليف الخاصة بالتقاضي عن الإيرادات أن العمل بهذا الوضع سيئ، حيث يقوم المستخدمون برفع الدعاوى القضائية عندما تكون النتائج الفعلية للأرباح غير مرضية بنفس الدرجة المذكورة في التصور بغض النظر عن ماهو مدرج في تقرير منشأة المحاسبة».

الرقابة الداخلية على التقرير المالي Internal Cntrol over Financlat Reporting

الهدف التعليمي ٢٣-٦: وصف العمليات الخاصة لابداء الرأى عن الرقابة الداخلية لدى العميل

قد يتم التعاقد مع منشأة المحاسبة للتقرير عن الرقابة الداخلية للعميل. وقد يتم تنفيذ ذلك في المراجعة العادية لدى العميل الذي يرغب في الحصول على مثل هذا التقرير للإستخدام الداخلي، تحقيقاً لمتطلبات هيئة تنظيمية، أو لوحدة اقتصادية مثل مركز خدمة التشغيل الإلكتروني للبيانات حتى يقوم عملائها والمراجعين بها باستخدامه.

ويرجع السبب الرئيسي لوضع معيار للتصديق عن الرقابة الداخلية إلى تأكيد كل من الكونجرس والهيئات التنظيمية على أهمية أساليب الرقابة الداخلية. وعلى سبيل المثال، يتطلب القانون الفيدرالي لتحسين شركات الودائع المؤمنة الصادر في ١٩٩١ أن تقدم إدارة المنشآت التي تتعامل مع الودائع الفيدرالية المؤمنة تقريراً عن فعالية الرقابة الداخلية، كما تتطلب ابداء الرأى من منشأة للمحاسبة على هذا التقرير. وتشمل المشروعات القانونية والتنظيمية الأخرى متطلبات مماثلة.

مقارنة مع المتطلبات الخاصة بالمراجعين Comparison to Requirements for Audits

عندما يقوم المراجعون بتنفيذ مراجعة القوائم المالية، فإنهم يتوصلون إلى فهم للرقابة الداخلية في ضوء معيار العمل الميداني الثاني. ويتوقف مجال الدراسة على المدى الذي يخططه المراجع لتخفيض خطر الرقابة المقدر بهدف تحديد طبيعة، توقيت، ومدى الإختبارات الأساسية. وعندما يتم التخطيط لتخفيض خطر الرقابة، يجب أن يأخذ المراجع في إعتباره الرقابة الداخلية الفعلية في إجمالي فترة المراجعة. ولا يتم اختبار جوانب محددة إذا لم يتم التخطيط لتخفيض خطر الرقابة في هذه الجوانب.

وعندما يتم التعاقد مع المدارس للتقرير عن الرقابة الداخلية في ظل معايير ابداء الرأى، وعلى وجه مغاير، يجب إدراج كافة جوانب الرقابة الداخلية ما لم يتم استبعاد جوانب محددة من خلال الإتفاق. وأيضاً، يتم الاتفاق على الفترة الزمنية التي تغطيها عملية ابداء الرأى. ويتم إبرام كافة الإتفاقيات بين المراجع والإدارة، ولكن يجب أخذ متطلبات الهيئة التنظيمية واحتياجات العملاء في الاعتبار.

خطوات التوصل إلى فهم وإختبار أساليب الرقابة

Steps for Obtaining an understanding and Testing Controls

عندما تتعاقد منشأة المحاسبة للتقرير عن الرقابة الداخلية على التقرير المالي، يتم إتباع خمس خطوات تتماثل مع تلك التي يتم إتباعها في عملية المراجعة، وهي:

١- **تخطيط مجال العملية**. يقوم المدارس، العميل والآخرون الذين تتعلق بهم العملية في البداية بالإتفاق على الجوانب التي سيتم تغطيتها وتوقيت الدراسة. وبعد ذلك يتوصل المدارس إلى معلومات عن مجال عمل العميل، متطلبات النشاط الذي يعمل فيه العميل والمتطلبات التنظيمية، وطبيعة العمليات المحاسبية ونظام مسك الدفاتر. وتوفر هذه المعلومات أساساً لتخطيط المنهج الأكثر فعالية لإجراء الخطوات التالية.

٢- **التوصل إلى فهم عن تصميم الرقابة الداخلية**. يحصل المدارس على معلومات مفصلة عن العمليات المالية، تدفقها عبر النظام، أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية، والأنشطة الرقابية التي يتم استخدامها لتحقيق الرقابة. ويتم التوصل إلى تقدير أولي لتحديد أساليب الرقابة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية. وتتماثل الإجراءات التي يتم من خلالها انجاز هذه الخطوة مع تلك التي تم

منافشتها في الفصل التاسع.

٣ - **تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد مدى الإتفاق مع الإجراءات الموصوفة**. يجب أن يتم أداء إجراءات ملائمة للمراجعة لتحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة التي تعمل على تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية قد تم اتباعها. وتتماثل منهجية هذه الإجراءات مع تلك التي تم منافشتها في الفصول التي تناولت كل دائرة من دوائر العمليات المالية.

٤ - **تقييم نتائج فهم وإختبارات الرقابة**. يتم في هذه الخطوة القيام بتقييم نهائي لأساليب الرقابة وأوجه القصور بالرقابة. ويتمثل المعيار الأساسي للتقييم في ما إذا كان هناك أوجه قصور تتسم بالأهمية النسبية على نحو فردي أو جماعي. ويتسم وجه القصور بالأهمية النسبية إذا «نتج عن الحالة خطر منخفض نسبيا على نحو أكثر للأخطاء والمخالفات في القيم التي تتسم بالأهمية النسبية في علاقتها بالقوائم المالية».

٥ - **إعداد التقرير الملائم**. يتوقف نوع التقرير الذي يتم إعداده على الغرض من ومجال العملية والنتائج التي توصل إليها المراجع. وتوجد أنواع مختلفة من تقارير الرقابة الداخلية لتتلائم مع أنواع العمليات والنتائج المختلفة. ويوضح الشكل ٢٣-١٤ التقرير القياسي الذي يتم إعداده عندما يقوم المراجع بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية في وقت محدد ولايكتشف أية أوجه للقصور تتسم بالأهمية النسبية.

وكما يمكن الملاحظة، يحتوى التقرير ٢٣-١٤ على نموذج موجب للرأى وفقاً للنوع الذي يرتبط بعملية الإختبار.

ابداء الرأى عن الإلتزام Compliance Attestation

الهدف التعليمي ٢٣-٧ : وصف العمليات الخاصة لابداء الرأى عن إلتزام العميل مع بالقوانين والقواعد التنظيمية

الشكل ٢٣ - ١٤

مثال على التقرير عن الرقابة الداخلية

توصلنا إلى فهم الرقابة الداخلية المنفذة فعلاً في شركة Xyz في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٦، وقمنا بتنفيذ إختبارات الرقابة. وتوصلنا للفهم وقمنا بالاختبار بما يتفق مع المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

ونقع مسئولية إنشاء الرقابة الداخلية والحفاظ عليها على عاتق إدارة شركة Xyz. وللقيام بهذه المسئولية، قامت الإدارة بالتوصل إلى تقديرات وأحكام على الوجه المطلوب لتقدير النافع المتوقعة والتكاليف المرتبطة بالرقابة الداخلية. وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية في إمداد الإدارة بتأكيد مناسب، وليس مطلق، لحماية الأصول ضد الخسارة عن خسارة غير مرخص بها أو من خلال التخلص منها، وإمداد الإدارة بما يفيد تنفيذ العمليات المالية بما يتفق مع الترخيص الذي تمنحه الإدارة والسجيل الملائم للعمليات المالية بما يسمح بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ونظراً للحدود الطبيعية للرقابة الداخلية، قد تحدث أخطاء أو مخالفات ولاينم إكتشافها. وأيضاً، يرتهن إجراء تصور لأى تقييم للرقابة الداخلية بالفترات المستقبلية بخطر عدم ملائمة الإجراءات نتيجه التغيرات في الظروف أو بسبب الإنخفاض في مستوى الإلتزام بالإجراءات.

وفي رأينا، تتسم الرقابة الداخلية المنفذة بشركة Xyz في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٦ على نحو اجمالي بالكفاية لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه حالياً في ضوء علاقة هذه الأهداف بمنع أو اكتشاف الأخطاء او المخالفات بالحسابات التي قد تتسم بالأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية.

يتمثل الغرض من عمليات ابداء الرأى على الإلتزام في تحديد والتقرير عن ما إذا كانت الوحده الاقتصادية تلتزم بقوانين معينة، قواعد تنظيمية معينة، أو أية متطلبات أخرى. وتم إدراج معايير ابداء الرأى على الإلتزام في معيار ابداء الرأى رقم ٣.

ويوجد قدر واسع من التنوع لعمليات ابداء الرأى على الإلتزامات المحتملة، وهى تتنوع من العمليات البسيطة والمباشرة إلى العمليات شديدة التعقيد. ومن أمثلة عمليات ابداء الرأى على الإلتزام البسيطة تحديد والتقرير عن ما إذا كان العميل قد حقق شرطين محددين في اتفاقية الحصول على قرض ضمانا لاستمرار القرض، وهما: يجب ألا تزيد نسبة إجمالي الدين إلى اجمالي حق الملكية عن ٢ في تاريخ قائمة المركز المالي، ولايجب أن تزيد التوزيعات المعلن عنها عن السنة عن نسبة ٥٠٪ من صافى الدخل بعد الضرائب. وبفرض أن منشأة المحاسبة قد قامت بنفسها بالمراجعة أو رغبت في الإعتماد على القوائم المالية التي تم مراجعتها بواسطة منشأة أخرى للمحاسبة، تتسم هذه العملية من عمليات ابداء الرأى بالبساطة في التنفيذ. وفي الجانب الاخر الذي يمثل النقيض، تتسم عملية ابداء الرأى التالية بالتعقد الشديد: نجاح العميل في الفوز بعقد حكومي فيدرالي في منافسة مع بقاء شرط واحد يتمثل في قيام الإدارة بتقديم دليل محايد عن الإلتزام بكافة الحقوق المدنية والإلتزام بشروط قانون حماية البيئة. وبفرض أن العميل طالب منشأة المحاسبة بالتوصل إلى رأى عن مدى إلتزام الشركة. هل يجب أن توافق منشأة المحاسبة على القيام بهذه العملية؟. سيرغب العديد من الممارسين وسيتوافر لديهم الحماس الشديد للقيام بهذا النوع من ابداء الرأى إذا تم هيكلة العملية بما يضمن ان يتفهم كل فرد مسئوليات منشأة المحاسبة والحدود الضمنية لمثل هذه العمليات.

المقارنة مع المتطلبات الخاصة بعمليات المراجعة Comparison to Requirements for Audits

توجد فروق هامة بين المتطلبات من الممارسين الذين يقومون بتحديد مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية في ظل كل من معايير المراجعة ومعايير ابداء الرأى. ففي مراجعة القوائم المالية التاريخية، يتحمل المراجعون بعض المسئوليات لتحديد ما إذا كان العميل قد إلتزم بالقوانين والقواعد التنظيمية. وسبق مناقشة هذه المسئوليات بالفصل الخامس كجزء من دراسة التصرفات القانونية. وفي مثل هذه العمليات من المراجعة يتم تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتسم بعدالة العرض، ويتمثل الاهتمام الوحيد للمراجعين فيما يتعلق بانتهاكات القوانين والقواعد التنظيمية في مدى تأثر عدالة العرض بالقوائم المالية. أما في مراجعة الإلتزام في ظل معيار ابداء الرأى رقم ٣، يقوم الممارس بتخطيط وتنفيذ العملية بهدف اصدار تقرير عن مدى الإلتزام.

شروط عمليات ابداء الرأى عن الالتزام Conditions for Compliance Attestation

يعد معرفة الشروط المطلوبة لتنفيذ عمليات ابداء الرأى عن الإلتزام أمراً هاماً للممارسين لأنه يمكن أن ينتج عن العديدمن عمليات ابداء الرأى على الإلتزامات المحتملة سوء اتصال جدى بين المراجعين والمستخدمين. وعلى سبيل المثال، إذا طلب عميل يعمل في الصناعة الكيماوية من المراجع أن يقدم رأيه الذي يعبر فيه عن إلتزام الشركة بمتطلبات قانون حماية البيئة، يحتمل أن ينتج ضررا للمجتمع عند تقديم مثل هذا الرأى.

وفيما يلى الشروط الأكثر أهمية التي يجب مراعاتها لقبول عمليات ابداء الرأى عن الإلتزام:

• يجب أن تقدم الإدارة مزاعم مكتوبة حتى يقدم المراجع التأكيد عنها. ويتمثل أساس هذا المتطلب في الإعتقاد بعدم رغبة منشآت المحاسبة في توفير التأكيد ما لم ترغب الإدارة في تقديم بيان كتابى يفيد

إلتزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والقواعد التنظيمية الخاصة.

- يجب أن يتم تقييم مزاعم الإدارة في ضوء معايير مناسبة. وبدون هذه المعايير المناسبة، سيكون من الشكوك فيه تحديد مدى إمكانية التوصل لرأي مناسب.
- إمكانية القيام على نحو مناسب بتقدير أو قياس مزاعم الإدارة باستخدام مثل هذه المعايير.
- قبول الإدارة لمسئولية التزام الوحدة الاقتصادية مع المتطلبات الخاصة.

تنفيذ العملية Engagement Performance

يوجد نوعان من العمليات تم السماح بهما في معايير اداء الرأي رقم ٣، وهما الإختبارات والإجراءات المتفق عليها. ويشجع المعيار استخدام عمليات الإجراءات المتفق عليها في حالة موائمتها مع احتياجات المستخدمين، لأن هناك إحتمالا أقل لسوء فهم رأي المارس.

ويتمثل التحدى الكبير في عملية الإجراءات المتفق عليها في التوصل إلى إتفاق عن الإجراءات التي يرغب المستخدمين في تنفيذها. وقد تتسم الإجراءات المتفق عليها التي يقم بها المارس بالمحدودية أو بالشمول حسب رغبة المستخدمين في ضوء اشتراك المستخدمين في وضع الاجراءات التي سيتم تنفيذها وتحمل مسئولية مدى كفايتها. وحتى يتم التوصل إلى إتفاق، يجب أن يعلم المارس من هم المستخدمين والقيام بمناقشة الإجراءات معهم او ان يجد وسائل اخرى لتحديد الاجراءات التي يتم الاتفاق عليها. ومن أمثلة ذلك: توقيع خطاب تعاقد يفيد تنفيذ منشأة المحاسبة للإجراءات المنصوص عليها في القاعدة التنظيمية الفيدرالية.

وفيما يتعلق بالاختبارات، يجب أن يتعامل المارسون مع كل من مستوى الأهمية النسبية، خطر إبداء الرأي، الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، وخطر الإكتشاف. ويتعلق مستوى الأهمية النسبية والأخطار الأربعة بمفاهيم عمليات ابداء الرأي على الالتزام بنفس المقدر الذي تتعلق فيه مفاهيم عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن يصبح التعامل معها أكثر صعوبة في التطبيق للتنوع في عمليات التصديق على الإلتزام بالمقارنة مع عمليات مراجعة القوائم المالية. وبالمثل، يجب أن يخطط المارس عملية الإلتزام، ويقوم بالحصول على أدلة كافية، ويتوصل إلى رأي عن مزاعم الإدارة. وتعد كل هذه الجوانب تحديات صعبة في عمليات الإلتزام المعقدة إذا لم يتوافر لدى المراجع قدر ملائم من الخبرة.

عمليات الإجراءات المتفق عليها Agreed - upon Procedures Engagements

الهدف التعليمي ٢٣ - ٨: وصف عمليات الإجراءات المتفق عليها

عندما يتفق المراجع مع الإدارة أو مع مستخدم يمثل الطرف الثالث على تحديد المراجعة في إجراءات مراجعة محددة ومعينة، يطلق على ذلك عملية الإجراءات المتفق عليها Agreed - upon procedures Engagements. ويطلق العديد من المارسين على هذه العمليات عمليات الإجراءات والنتائج لأن التقرير يؤكد على إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والنتائج التي تم التوصل إليها عند إكتمال الإجراءات.

ويعمل المارسون بصفة أساسية في عمليات الإجراءات المتفق عليها على أن تقوم الإدارة أو المستخدم الذي يمثل الطرف الثالث بتحديد الإجراءات التي يرغبون في تنفيذها. ويمكن تخيل الصعوبة التي ستواجهها منشأة المحاسبة إذا وافقت على إصدار رأى لعينة فيدرالية عن مدى إلتزام شركة بقوانين التصرف الإيجابي الفيدرالي لمدة عامين في ظل ابداء الرأى عن الإلتزام طبقاً للشروط

رقم ٣ من معايير التصديق على الإلتزام. وبفرض أن هناك رغبة لدى الهيئة الفيدرالية لتحديد عشر إجراءات للمراجعة تقوم منشأة المحاسبة بتنفيذها، على نحو يرضى الهيئة. وكمثال، يتمثل أحد الإجراءات في تحديد عدم الإشارة في طلب التوظف المعيارى بالشركة إلى كل من العمر، الدين، والعرق. وبفرض أن منشأة المحاسبة والهيئة الفيدرالية قد إتفقا على الإجراءات. ستر غب العديد من منشآت المحاسبة في تنفيذ الإجراءات وإصدار تقرير عن النتائج.

ويوجد عدد من المعايير المهنية التى تناول عمليات الإجراءات المتفق عليها، ولكن يتمثل المعيارين الأساسين في النشرة رقم ٧٥ من معايير المراجعة والنشرة رقم ٣ من معايير ابداء الرأى. ويشار إلى الاثنين على أن كل منهما مرآة للأخر نظراً لتماثلهما. ويوجد فرقان رئيسيان بينهما:

- تتعلق نشرة معايير المراجعة بعناصر القوائم المالية، بينما تتعلق نشرة معايير ابداء الرأى بقائمة غير مالية تكون محلاً للإهتمام.

- يجب أن تقدم الإدارة مزاعم كتابية في ظل عملية ابداء الرأى التي تتم في إطار نشرة معايير ابداء الرأى، ولا يعد ذلك منطلبا في ظل العملية التي يتم القيام بها في إطار نشرة معايير المراجعة.

وكمثال على العملية التي يتم تنفيذها في إطار النشرة رقم ٧٥ من معايير المراجعة، يتم القيام بالإجراءات المتفق عليها للتحقق من حساب اجمالي المبيعات في إطار اتفاقية للإستئجار. ويتم عادة تنفيذ هذه الإجراءات فى متاجر التجزئة التي تستأجر ساحات من ملاك المباني على أساس نسبة من إجمالي المبيعات. ويوضح الشكل ٢٣-١٥ التقرير عن مثل هذه العملية، ويتم فيه الإشارة إلى ثلاثة إجراءات تم الإتفاق عليها، وإلى نتيجتين تم التوصل إليهما عند إستكمال الإجراءات.

وتم السماح بالقيام بعمليات الإجراءات المتفق عليها في ظل نشرات معايير ابداء الرأى وتنفيذها على نحو متكرر منذ اصدار معايير ابداء الرأى الأصيلة. وتوفر النشرة رقم ٤ من معايير ابداء الرأى دليلاً إضافياً للممارسين الذين ينفذون هذه العمليات. ومن أمثلة هذه العمليات: تنفيذ الإجراءات المتفق عليها عند التحقق من صندوق للأموال المشتركة، فيما يتعلق بحساب المعدل الداخلي للعائد، خطر بيتا لعدم ثبات القياس؛ وباقى المعلومات المناسبة الأخرى للمستثمرين.

الشكل ٢٣ – ١٥

مثال على التقرير عن الاجراءات المتفق عليها

تقرير المحاسبون المصرح لهم

إلى السادة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة في شركة Morgil:

قمنا بتنفيذ الإجراءات المذكورة أدناه، والتي تم الإتفاق عليها مع أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة في شركة Morgil بهدف مساعدتكم على تحديد قيمة اجمالي المبيعات المعرفة في إتفاقية الإستئجار المؤرخة في ١ سبتمبر ١٩٩٢ بين المؤجر Rucklin, Inc. والمستأجر شركة Morgil، عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وتم تنفيذ هذه العملية من الإجراءات المتفق عليها بما يتفق مع المعايير التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. وتقع مسئولية كفاية هذه الإجراءات على عاتق مجلس إدارة وأعضاء الإدارة في شركة Morgil. وبالتالي، لا نقدم اى عرض عن مدى كفاية الإجراءات الموصوفة أدناه سواء فيما يتعلق بالهدف من طلب هذا التقرير أو بأى هدف اخر.

ويمكن تلخيص الإجراءات التي قمنا بها كما يلي:

١ - حصلنا على جدول قامت الإدارة بإعداده يوضح اجمالي المبيعات على النحو المعرف أعلاه عن السنه المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧. وبلغت القيمة ٣٥٦٧٥٠٠٠ دولار.

٢- حصلنا على تقارير أسبوعية نقدية من مدير المتجر عن السنة. وتظهر هذه التقارير معلومات عن اجمالي المبيعات، قراءات لسجل النقدية، ضرائب المبيعات، والخصم المسموح به ومعلومات اخرى.
٣- قمنا بمقارنة الملخصات الشهرية لهذه التقارير مع جدول اجمالي المبيعات، ومقارنة مايقرب من ٥٪ من صافي النقدية الذي تم تحصيلها يوميا كما هو ظاهر في تقارير النقدية الأسبوعية مع كشوف البنك.
وبناء على القيام بالاجراءات السابقة، تم إكتشاف:
١- يوجد إتفاق بين صافي النقدية التي تم تحصيلها كما هو ظاهر في تقارير النقدية الأسبوعية وكشوف البنك.
٢- يوجد إتفاق بين الملخصات الشهرية وجدول اجمالي المبيعات الذي حصلنا عليه من الإدارة.
ولاتشكل هذه الإجراءات المتفق عليها عملية مراجعة أو فحص للقوائم المالية أو جزء من أي منها والذي يتمثل الهدف منها في التعبير عن الرأي أو عن تأكيد محدود عن القوائم المالية أو جزء منها، وبالتالي لاعبر عن مثل هذا الرأي. وفي حالة قيامنا بتنفيذ اجراءات اضافية، سيتم التقرير اليكم عن اية امور تعلم بها.
وتم تقديم هذا التقرير للاستخدام فقط بواسطة المستخدمين المحددين في التقرير ولايجب استخدامه بواسطة أفراد لم يقوموا بالاتفاق على الإجراءات ولايتحملون المسئولية عن كفاية الاجراءات لاغراض تخصهم.

توفيق المحاسب

المصطلحات الأساسية

عملية الإجراءات المتفق عليها Agreed - upon Procedures Engagement. عملية يتم فيها الإتفاق على الإجراءات التي سيتم تنفيذها بين الممارس، الطرف المسئول عن القيام بإعداد المزاعم، والمستخدمين المستهدفين لتقرير الممارس. ويتم عرض تقرير الممارس في صورة تأكيد سلبي.

المزاعم Assertion. بيان صريح أو ضمني يقدمه طرف ويستخدمه طرف اخر (الطرف الثالث).

عملية ابداء الرأي Attestation engagement. عملية يقوم بها الممارس لإصدار تقرير كتابي يعبر فيه عن النتائج المتعلقة بمدى الاعتماد على المزاعم التي يتحمل مسئوليتها طرف اخر.

عملية الاعداد Compilation Engagement. عملية لاتتعلق بالمراجعة يقوم فيها المحاسب بعرض المعلومات في صورة قوائم مالية تخص الإدارة بدون التعبير عن أي تأكيد عن هذه القوائم.

الإختبار Examination. عملية تصديق ينتج عنها تأكيد ايجابي عن ما إذا كانت المزاعم التي تم اختبارها تتفق مع المعايير التي يمكن تطبيقها.

التنبؤ Forecast. قائمة مالية متوقعة تمثل توقع كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية في فترات مستقبلية وفقاً لأفضل معرفة واعتقاد لطرف مسئول.

التصور Projection. قائمة مالية متوقعة تمثل توقع كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية في فترات مستقبلية وفقاً لأفضل معرفة وإعتقاد لطرف مسئول في ضوء إفتراض يتم إفتراضه أو أكثر.

القائمة المالية المتوقعة Prospective Financial Statement. قائمة مالية تحتوى على بيانات مستقبلية متوقعة وليست بيانات تاريخية.

الفحص Review. عملية للتصديق ينتج عنها تأكيد سلبي لمدى إدراك الممارس لأية معلومات تشير إلى عدم عرض المزاعم بما يتفق مع معايير يمكن تطبيقها.

النشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة المتعلقة بالفحص SAS 71 Review. فحص للمعلومات المالية

الفترية التى لم يتم مراجعتها، ويتم القيام به لمساعدة الشركات العامة على الوفاء بمسئولياتها المتعلقة بالتقرير إلى الهيئات التنظيمية.

نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص SSARS Reviw. فحص للقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها، يتم القيام به لتوفير تأكيد محدود عن عدم وجود ضرورة لإجراء تعديلات تتسم بالأهمية النسبية على القوائم حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إذا كانت قابلة للتطبيق، أو أية أسس شاملة أخرى للمحاسبة.

نشرات معايير ابداء الرأى Statement on attestation Standards. نشرات يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين لتوفير إطار فكرى عن الأنواع المختلفة من خدمات ابداء الرأى.

نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص Statement on Standard for Accounting & Review Services (SSARS). معايير تصدرها لجنة خدمات المحاسبة والفحص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين والتي تحكم تعاملات المحاسبين المعتمدين مع القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها بالشركات غير العامة.

أسئلة للمراجعة

٢٣ - ١ (الهدف ٢٣ - ١) ماهو المقصود بمصطلح مستوى التأكيد؟ كيف يختلف مستوى التأكيد في كل من مراجعة القوائم المالية التاريخية، الفحص، والإعداد؟

٢٣ - ٢ (الهدف ٢٣ - ١) ماهو التأكيد السلبي؟ لماذا يتم إستخدامه فى تقرير عملية الفحص؟

٢٣ - ٣ (الهدف ٢٣ - ١) فرق بين إعداد وفحص القوائم المالية. ماهو مستوى التأكيد في كل منهما؟

٢٣ - ٤ (الهدف ٢٣ - ١) أذكر وفرق بين ثلاثة صور من عمليات الإعداد التي يمكن أن يقدمها المحاسب المصرح له لعملائه.

٢٣ - ٥ (٢٣ - ١) أذكر ثلاثة أمور يجب أن يقوم بها المراجع في ظل نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص عن الإعداد.

٢٣ - ٦ (٢٣ - ١) ما هي الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجعون إذا ادركوا خلال تنفيذ عملية الإعداد أن هناك تضليلاً بالقوائم المالية؟

٢٣ - ٧ (٢٣ - ١) ماهى الإجراءات التي يجب أن يستخدمها المراجع للحصول على المعلومات الضرورية لتوفير مستوى التأكيد المطلوب عن فحص القوائم المالية؟

٢٣ - ٨ (الهدف ٢٣ - ١) ما الذي يجب أن يقوم به المراجعون إذا اكتشفوا عند إجرائهم لفحص القوائم المالية انه لم يتم إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؟

٢٣ - ٩ (الهدفان ٢٣ - ١، ٢٣ - ٢) ماهى الفروق بين نوعى التقرير الذين يتم إصدارهما في ظل كل من نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص والنشرة رقم ٧١ من معايير المراجعة؟

٢٣ - ١٠ (الهدف ٢٣ - ٢) اشرح لماذا يوفر فحص القوائم المالية الفترية مستوى أكبر من التأكيد بالمقارنة مع ما تقدمه عمليات الفحص التي يتم تنفيذها في إطار نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص.

٢٣ - ١١ (الهدف ٢٣ - ٣) ما هو الهدف من عمليات التحقق من اجزاء معينة، حسابات معينة، أو عناصر معينة؟ أذكر المتطلبات الخاصة الأربعة للتقارير عن الأجزاء المعينة، الحسابات المعينة أو العناصر المعينة.

٢٣- ١٢ (**الهـــدف ٢٣ – ٣**) أذكر متطلبات التقرير عن القوائم التي يتم إعدادها وفقاً لأسس أخرى بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢٣ – ١٣ (**الهدف ٢٣ – ٣**) طلبت شركة Absco من المحاسب المصرح له Herb German أن يقدم تقريرا لبنك Northen State عن مدى وجود أو عدم وجود شروط معينة يتطلبها القرض. وتتعلق هذه الشروط بكل من: نسبة رأس المال العامل، التوزيعات عن الأسهم الممتازة، المدى الزمني للمدينين، ومدى كفاءة الإدارة. وهذه هي المرة الأولى التي يتعامل فيها Herb مع شركة Absco. هل يقبل Herb القيام بهذه العملية؟ دعم الإجابة بالدليل.

٢٣ – ١٤ (**الهـــدف ٢٣ – ٣**) أشرح ماهو المقصود بالمعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية. أذكر مثالين لمثل هذه المعلومات.

٢٣ ١٥ (**الهـــدف ٢٣ ٤**) عرف ماهو المقصود بمعايير ابداء الرأى. فرق بين معايير ابداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

٢٣ – ١٦ (**الهـــــدف ٢٣ – ٥**) أشرح ماهو المقصود بالقوائم المالية المتوقعة وفرق بين التنبؤات والتصورات. ما هى الأمور الأربعة التي يختص بها إختبار القوائم المالية المتوقعة؟

٢٣ – ١٧ (**الهدف ٢٣ – ٦**) ماهى طبيعة العملية التى يتم فيها التقرير عن الرقابة الداخلية؟ أشرح كيف تختلف المتطلبات المتعلقة بمسئوليات المراجع عن تلك المقابلة لها عند توصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية وإجراء إختبارات الرقابة خلال عملية المراجعة.

٢٣ – ١٨ (**الهـــدف ٢٣ – ٦**) عرف الخطوات الخمس المتعلقة بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية وأجراء إختبارات الرقابة.

٢٣-١٩ (**الهـــدف ٢٣ – ٧**) قارن بين مسئوليات المراجع المتعلقة بتحديد مدى الإتفاق مع القوانين والقواعد التنظيمية في ظل كل من معايير التصديق ومعايير المراجعة.

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٣ – ٢٠ (**الهدف ٢٣ –١**) **فيما يلى أسئلة متنوعة عن خدمات الإعداد والفحص. إختر الإجابة الأمثل.**

أ – تم التعاقد مع مراجع للقيام بخدمات فحص لدى أحد العملاء. حدد العبارة الصحيحة في كل مما يلي:

(١) يجب أن يؤدى المراجع اجراءات المراجعة الأساسية الضرورية لتحديد مدى إتفاق القوائم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٢) تعد القوائم المالية مسئولية أساسية للمراجع.

(٣) قد يقوم المراجع بإعداد القوائم من الدفاتر ولكنه لايقوم بالمساعدة في تسوية وإقفال الدفاتر.

(٤) يقوم المراجع بتنفيذ خدمة المحاسبة بدلاً من مراجعة القوائم المالية.

ب – من المقبول أن يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية في حالة عدم تمتعه بالحياد عن العميل ويقوم بإصدار تقرير لايتم تعديله على نحو جوهري فيما يتعلق بـ:

(١) المراجعة بالشركات التي تتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(٢) مراجعة الشركات التي تتبع أسس شاملة للمحاسبة بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٣) إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٤) فحص القوائم المالية التي تعد وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

جـ يقوم مراجع بتقديم خدمة الفحص لشركة صناعية صغيرة مغلقة الملكية. وكجزء من متابعة الإنخفاض المؤثر في هامش المساهمة الإجمالي للسنة الحالية، إكتشف المراجع عدم وجود مستندات داعمة لنفقات قيمتها ٤٠٠٠٠ دولار. وأكد المدير المالي أن النفقات تتسم بالمناسبة. ماالذي يجب أن يقوم به المراجع؟

(١) إدراج كافة النفقات التي لاتوجد مستندات لها دون القيام بفحص اضافي بالقوائم المالية على أساس انه لايقوم بإجراء مراجعة.

(٢) تعديل الرأي عن الفحص أو الانسحاب من العملية ما لم يتم الحصول على تفسير مرضي للنفقات التي لايوجد مستندات لها.

(٣) عدم إدراج النفقات التي لايوجد مستندات لها في القوائم.

(٤) الحصول على خطاب تمثيل مكتوب من المدير المالي يشير فيه إلى أن النفقات تتسم بالملائمة ويجب إدراجها في القوائم المالية الحالية.

د أي من الجمل التالية يصف أفضل مسئولية المراجع الخاصة بتنفيذ خدمات الإعداد للشركة؟

(١) يجب أن يفهم المراجع نشاط العميل والطرق المحاسبية التي يتبعها، وأن يقوم بقراءة القوائم المالية للتعرف على مدى منطقيتها.

(٢) يجب أن يقنع المراجع نفسه بأن القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(٣) يجب أن يتوصل المراجع لفهم الرقابة الداخلية ويقوم بإجراء إختبارات الرقابة.

(٤) لايتحمل المراجع أية مسئولية تجاه الأطراف الثالثة.

هـ - قام المراجع Frank الذي ينفذ خدمات الإعداد بإغفال جوهري لكافة صور الإفصاح لدى العميل وأصدر تقريراً ملائماً. وبعد ثلاثة شهور من اصدار القوائم المالية أبلغ العميل المراجع Frank بانه قدم القوائم إلى البنك كضمان لقرض أي من الجمل التالية يعد ملائماً في ظل هذه الظروف؟

(١) يجب أن يعدل المراجع القوائم حتى يتم إدراج الملاحظات مع إرفاق مايفيد التعديل بعدم إبداء الرأي.

(٢) يمكن أن يقدم المراجع القوائم إلى البنك طالما تم إرفاق عدم أبداء المراجع لرأي.

(٣) يجب على العميل أن يعيد كتابة القوائم على ورق أملس ويرسل إلى البنك بدون تقرير المراجع.

(٤) يجب أن يترك العميل المختص بالبنك ليفحص القوائم ويأخذ ملاحظات ولكنه لايجب أن يترك المختص بالبنك نسخة من القوائم.

و - عند القيام بإعداد القوائم المالية بإحدى الوحدات الإقتصادية، رأى المحاسب أن إجراء تعديل في التقرير القياسي لن يعد كافياً لتوضيح أوجه القصور في القوائم المالية كوحدة، وأن العميل

لانتوافر لديه الرغبة في تصحيح القصور . في هذه الحالة يجب أن يقوم المحاسب بـ:

(١) إجراء فحص للقوائم المالية. (٢) إصدار تقرير خاص.
(٣) الإنسحاب من العملية. (٤) التعبير عن رأي سلبي للمراجعة.

٢٣ ٢١ **(الهدف ٢٣ - ٣) تتعلق الأسئلة التالية بالتقارير التي يصدرها المراجعون بخلاف التقارير المتعلقة بالقوائم المالية التاريخية. أختر الإجابة الأمثل.**

أ - أي من معايير المراجعة المتعارف عليها عن التقرير لايتم تطبيقه عادة على التقارير الخاصة مثل القوائم المعدة وفقاً للأساس النقدي؟

(١) المعيار الأول. (٢) المعيار الثاني. (٣) المعيار الثالث. (٤) المعيار الرابع.

ب - يقوم مراجع بالتقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي. يشار إلى هذه القوائم على نحو أفضل في الرأي الذي يصدره وفقاً للوصف في إحدى الجمل التالية، ويتمثل الوصف الأمثل في:

(١) المتحصلات والمدفوعات النقدية والأصول والإلتزامات التي تنشأ من العمليات المالية النقدية.
(٢) المركز المالي ونتائج التشغيل التي تنشأ عن العمليات المالية النقدية.
(٣) قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الناتجة عن العمليات المالية النقدية.
(٤) قائمة المركز المالي النقدية ومصدر وتطبيق الأموال.

جـ - أي من الجمل التالية ينم بالنصحة فيما يتعلق بتقدير المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه في عنصر معين بالقائمة المالية؟

(١) يجب أن يتعلق مستوى الأهمية النسبية بالعنصر المعين بدلاً من القوائم المالية كوحدة.
(٢) يمكن التعبير عن مثل هذا التقرير فقط إذا كلف المراجع بمراجعة القوائم المالية إجمالاً.
(٣) يكون عادة الإهتمام الموجه للعنصر المحدد أقل عما يكون عليه الوضع إذا تم مراجعة القوائم المالية كوحدة.
(٤) لايمكن أن يعبر أبداً المراجع الذي أصدر رأياً سلبياً عن القوائم المالية كوحدة عن عنصر معين في هذه القوائم المالية.

د - عندما يطلب من المراجع أن يقوم بالمراجعة لإبداء الرأي عن واحد أو أكثر من أجزاء محددة، حسابات محددة، أو عناصر محددة بالقوائم المالية، يجب على المراجع:

(١) عدم وصف إجراءات المراجعة المطبقة.
(٢) توجيه النصح للعميل فيما يتعلق باصدار الرأي فقط إذا تم مراجعة القوائم المالية وانصح عدالة العرض بها.
(٣) يفترض انه لايمكن تطبيق المعيار الأول للتقرير فيما يتعلق بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
(٤) يجب أن يستجيب للطلب فقط إذا كانت تشكل جانباً رئيسياً من القوائم المالية التي إمتنع المراجع عن إبداء الرأي عنها بناء على المراجعة التي قام بها.

٢٣ ٢٢ **(الهدف ٢٣ -٣) تتعلق الأسئلة التالية بالمعلومات المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية. أختر الإجابة الأمثل.**

أ – طلب العميل Rainco Corp. من المراجع Ansman أن يقوم بإعداد معلومات إضافية للقوائم المالية الرئيسية عن هذه السنة التي تتم المراجعة عنها. أي مما يلي يعتبر السبب الأفضل لمطالبة العميل بالمعلومات الإضافية؟

(١) توفير الرأي عن المعلومات الإضافية عندما لاتتفق عناصر معينة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(٢) إمداد داخلي الشركة بدرجة أكبر من التأكيد للموقف المالي للشركة.

(٣) إمداد إدارة الشركة بالمعلومات التي تفيد في تحليل القوائم المالية الرئيسية ويتم الحاقها بها.

(٤) توفير التوثيق المطلوب من هيئة سوق المال في إطار طرح أسهم الشركة للإكتتاب العام.

ب – طلب العميل Rainco Corp من المراجع Ansman أن يقوم بإعداد معلومات إضافية يتم إرفاقها بالقوائم المالية الرئيسية عن السنة التي تتم المراجعة عنها. وعند إصدار المعلومات الإضافية يجب أن يتأكد المراجع من:

(١) إصدار تقرير موجز عن نفس العملية.

(٢) إدراج وصف لمجال المراجعة على نحو أكثر تفصيلا عن الوصف الذي تم في التقرير الموجز المعتاد.

(٣) الإشارة إلى مصدر أية معلومات احصائية وإلى أن هذه المعلومات تخضع لنفس اجراءات المراجعة على نفس النحو الذي تم في القوائم المالية الرئيسية.

(٤) الحفاظ على تفريق واضح بين مايتعلق بالإدارة ومايتعلق بالمراجع.

جـ يجب أن تشمل المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية:

(١) إستثناءات أو تحفظات للتقرير القياسي الموجز للمراجع.

(٢) تفاصيل العناصر في القوائم المالية الرئيسية.

(٣) بيانات احصائية.

(٤) تعليقات تفسيرية.

د– أي مما يلي يصف بشكل أفضل الفرق بين المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية والمعلومات المالية الرئيسية؟

(١) يمكن أن تحتوي المعلومات الإضافية على وصف أكثر تفصيلاً لمجال عمل المراجع.

(٢) معلومات إضافية تسمح للمراجع بتفسير الإستثناءات أو التحفظات التي لاتتطلب رأياً مقيداً.

(٣) يقوم المراجع بالتوصل إلى مزاعم فعلية عن درجة التأكد التي لن يكون مناسباً إبدائها في التقرير الموجز.

(٤) يكون إستخدام المعلومات الإضافية محدودا بمواقف خاصة مثل القوائم المعدة على الأساس النقدي، القوائم المعدة وفقاً لأساس الإستحقاق المعدل، أو قوائم المنظمات غير الهادفة للربح.

٢٣ – ٢٣ (الأهداف ٢٣-٤، ٢٣-٥، ٢٣-٦) تتعلق الأسئلة التالية بعمليات إبداء الرأي. (اختر الإجابة الأفضل.

أ – أي من الخدمات المهنية التالية يعد عملية ابداء رأي؟

(١) قيام الإدارة بالتعاقد على عملية إستشارية لتوفير النصح بشأن التشغيل الإلكتروني للبيانات.

(٢) عملية للتقرير عن الإلتزام بالمتطلبات التشريعية.

(٣) عملية تتعلق بضريبة الدخل يتم من خلالها إعداد الإقرارات الضريبية على مستوى الولاية وعلى المستوى الفيدرالي.

(٤) إعداد القوائم المالية من واقع السجلات المحاسبية للعميل.

ب – أي من العبارات التالية يتسم بالصحة بشأن القائمة المالية المتوقعة؟

(١) عادة مايكون التنبؤ المالي فقط ملائماً للإستخدام المحدود.

(٢) عادة مايكون التصور المالي ملائما فقط للإستخدام العام.

(٣) عادة ما يكون أي نوع من القوائم المالية المتوقعة ملائماً للإستخدام المحدود.

(٤) عادة مايكون أي نوع من القوائم المالية المتوقعة ملائماً للإستخدام العام.

حـ – أي من الجمل التالية يصف بشكل أفضل عملية قيام المراجع بالتقرير عن الرقابة الداخلية للوحدة الإقتصادية؟

(١) عملية لابداء الرأى لإختبار والتقرير عن مزاعم كتابية للإدارة بشأن فعالية الرقابة الداخلية لديها.

(٢) عملية المراجعة التى تتم لإبداء الرأى عن الرقابة الداخلية للوحدة الإقتصادية.

(٣) عملية تتعلق بالمستقبل لتصور، لفترة زمنية لاتجاوز سنة واحدة، والتقرير عن منافع متوقعة للرقابة الداخلية للوحدة الإقتصادية.

(٤) عملية إستشارية يتم من خلالها تقديم نصيحة بناءة للوحدة الإقتصادية بشأن الرقابة الداخلية.

أسئلة وحالات للمناقشة

٢٣ – ٢٤ (الهدف ٢٣ – ٣) كجزء من مراجعة شركة Ren Cmld الصناعية، طلبت الإدارة القوائم المالية الرئيسية، وعلى نحو منفصل طلبت نفس القوائم المالية الرئيسية على أن يرفق بها معلومات إضافية. وأبلغت الإدارة بأن الهدف من القوائم المالية الرئيسية هو تقديمها إلى العاملين بالبنك، الدائنون الآخرون، واثنين من الملاك لايشتركون في الإدارة. أما القوائم المالية الرئيسية التى يرفق بها معلومات اضافية فيتم إستخدامها بواسطة الإدارة فقط. وطلبت الإدارة أن يتم تضمين معلومات محددة، ولكنها طلبت من المراجع ألا يقوم بعمل للمراجعة لأبعد مما هو ضرورى للقوائم المالية الرئيسية. وتم طلب مايلي:

١ جدول لبوالص التأمين السارية.

٢ – رأى المراجع عن مدى كفاية التغطية التأمينية.

٣ ملخص لأكثر النسب المالية أهمية بالشركة عن خمس سنوات. ويرجع إلى المراجع تحديد النسب الملائمة.

٤ – جدول لأوراق الدفع يرفق به معدلات الفائدة، الضمان وجدول بالمدفوعات.

٥ ميزان مراجعة زمني للمدينين مع تقييم مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

٦ – ملخص للإضافات على الأصول الثابتة.

٧ – أوجه القصور التي تتسم بالأهمية النسبية في الرقابة الداخلية وتوصيات لتحسين الرقابة الداخلية.

المطلوب

أ – ماهو الفرق بين القوائم المالية الرئيسية والمعلومات الإضافية؟

ب – ماهو الغرض من المعلومات الإضافية التي يتم إرفاقها بالقوائم المالية الرئيسية؟

جـ – فيما يتعلق بالعناصر السابق ذكرها (من ١ إلى ٧)، اذكر أيها يكون ملائماً لإدراجه كمعلومات إضافية. أذكر الأسباب في إجابتك.

د – عرف ثلاث عناصر أخرى يمكن إدراجها على نحو ملائم كمعلومات إضافية.

هـ – بفرض أن إبداء رأى نظيف يتلائم مع التقرير الذي يجب إصداره عن القوائم المالية الرئيسية، ولم يتم إجراء أية اختبارات لأبعد من المطلوب للقوائم المالية الرئيسية حتى يتم إعداد تقرير عنها، وانه تم إدراج المعلومات الملائمة فقط في المعلومات الإضافية. أكتب التقرير المناسب للمراجعة.

٢٣–٢٥ (الهدف ٢٣–٣) طلبت منك إدارة شركة J. L. Lockwood Co. إصدار خطاب الإلتزام بالدين كجزء من مراجعة شركة Taylor لمزارع الفاكهة. وتعد شركة J.L.Lockwood Co. موردا لمعدات الرى. ويتم بيع العديد من المعدات، بما في ذلك التي تم بيعها لشركة Taylor، وفقاً لضمان بأسلس العقد. وتقوم بمراجعة شركة Taylor ولكنك لاتراجع شركة J.L.Lockwood. وبالاضافة للمعدة الحالية أبلغتك شركة Lockwood بانك يجب أن تقيم ما إذا كان يجب بيع معدة أخرى بقيمة ٥٠٠٠٠٠ دولار إلى شركة Tuylor.

وطلب منك أن ترسل إلى شركة Lockwood خطاب الإلتزام بالدين يتم فيه التعرض للعناصر التالية:

١ – تجاوز نسبة التداول لمعدل ٢ في كل ربع سنة بالقوائم المالية التى لم يتم مراجعتها والتي تم إعدادها بواسطة الإدارة وبالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها.

٢ – الزيادة فى حق الملكية بأكثر من ٨٠٠٠٠٠ دولار.

٣ – عدم إنتهاك الشركة لأية متطلبات قانونية بالقواعد التنظيمية لنمو الفاكهة في ولاية كاليفورنيا.

٤ – الإدارة تتسم بالكفاءة وتم إتخاذ قرارات العمل على نحو مناسب في الثلاث سنوات الماضية.

٥ – إختيار الإدارة لشراء أراضي إضافية لزراعة الفاكهة بجوار المزرعة التي تمتلكها الشركة حالياً.

المطلوب

أ – عرف الغرض من خطاب الإلتزام بالدين.

ب – لماذا يعد ضرورياً أن يتم إجراء المراجعة بالشركة قبل أن يكون من المقبول إصدار خطاب الإلتزام بالدين؟

جـ – أي من العناصر الخمس التي تم طلبها يمكن أن تقبلها منشأة المحاسبة لإصدار تقرير الإلتزام بالدين؟ أذكر الأسباب في الإجابة.

٢٣ – ١٦ (الهدف ٢٣ – ٣) عادة ما يعد المحاسبون المصرح لهم نوعين من تقارير المراجع في ضوء مراجعة القوائم المالية: تقرير المراجع عن القوائم المالية التي سيتم نشرها، وتقرير عن المعلومات الإضافية المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية لخدمة الإدارة والأطراف الأخرى.

المطلوب

أ – تحديد في ضوء مصطلحات عامة أنواع مستوى الأهمية النسبية الذي يتم عادة إدراجها في المعلومات الإضافية بخلاف تلك التي يتم إدراجها بالقوائم المالية الرئيسية.

ب – هل يقع على عاتق المراجع نفس درجة المسئولية عن المعلومات الإضافية على نفس النحو الخاص بالعناصر الفردية بالقوائم المالية العادية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية) أذكر الأسباب في الإجابة*.

٢٣ – ٢٧ (الهدف ٢٣ – ١) فيما الفقرة التالية التي تتعلق بالقوائم المالية التي يتم إعدادها «عندما يقترن إسم المراجع بالقوائم المالية التي إعدادها، يكون مسئولاً فقط أمام العميل وتنحصر حدود هذه المسئولية في التلخيص والعرض على نحو ملائم للمعلومات، التي قدمها العميل، بالقوائم المالية. ويذكر في الرأي الذي يقدمه المراجع بوضوح أن المراجع لم يقم بتنفيذ المراجعة ولا يعبر عن رأيه في مدى عدالة العرض بالقوائم المالية. وعندما يعتمد المستخدمون على القوائم المالية المعدة، فإنهم يفعلون ذلك وفقاً لتقديرهم الخاص للخطر ولا يجب أن يحملوا المراجع المسئولية عن عدم ملائمة الأداء. ويجب أن يفسر المستخدمون المعلومات كما لو كان قد تم إعدادها بواسطة الإدارة».

٢٣ – ٢٨ (الهدف ٢٣ –١) تقوم بأداء خدمات الفحص وما يرتبط بها من عمل للضرائب لشركة Re. gency Tools, Inc. التي تعمل في مجال الأدوات وقوالب سك العملات والميداليات، ويبلغ حجم المبيعات فيها ٢٠٠٠٠٠٠ دولار. وتم تسجيل المخزون بقيمة ١٢٥٠٠٠ دولار. وفي القوائم المالية للعام السابق التي لم يتم مراجعتها، والتي عرضتها الشركة بدون مساعدة من أية منشأة للمحاسبة، تم الإفصاح بأن المخزون قد حددت قيمته بناء على التكلفة التاريخية التي قدرتها الإدارة» وتوصلت إلى الحقائق الأربعة التالية:

١ – حدث بالشركة نمو بمعدل ثابت بالسنوات الخمس الأخيرة.

٢ – زادت تكلفة الوحدة للمواد الخام التي تستخدمها الشركة بشكل كبير لعدة سنوات.

٣ – تبلغ تكلفة المخزون تقريباً مبلغ ١٢٥٠٠٠ دولار في السنوات الخمس.

٤ – ترغب الإدارة مرة اخرى في استخدام مبلغ ١٢٥٠٠٠ للقيمة في السنة الحالية.

وعندما ناقشت مع الإدارة ضرورة إجراء جرد فعلي دقيق للمخزون، كانت الإجابة سلبية، ورأت الإدارة ذلك لأن مجال اهتمامها هو الأثر على الملكية وضرائب الدخل إذا تم إتباع وسيلة واقعية لتقييم المخزون. حيث لم يتم أبداً اجراء مراجعة بالشركة وتم اتباع هذه الممارسة لسنوات. وإقتنعت، بناء على الاستفسار وتحليل النسب المالية، أن التقييم المتحفظ للمخزون وفقاً للتكلفة التاريخية مبلغ ٥٠٠٠٠٠ دولار.

المطلوب

أ – ما هي متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتقييم المخزون والإفصاح عنه في القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها؟

---

* منقول عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

ب – عرف المشكلات القانونية والمهنية المحتملة التي يمكن أن تواجهها في هذه الحالة.

جـ – ماهي الإجراءات التي تتبعها عادة في خدمات الفحص عندما تتسم قيمة المخزون بالأهمية النسبية؟ كن محدداً قدر الإمكان.

د – كيف يمكن أن تحل المشكلة في مثل هذا الموقف؟ حدد البدائل وقيم التكاليف والمنافع في كل بديل.

٢٣ – ٢٩ (الهدف ٢٣–١) توفر نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص إجراءات توضيحية للفحص للمحاسبين لاستخدامها كدليل عند القيام بالفحص. وجاء مايلي بالمقدمة الخاصة بتوضيح الإستفسارات:

• تعد الإستفسارات التي يتم تنفيذها عند فحص القوائم المالية أمراً خاضعاً لتقدير المحاسب. وعند تحديد الإستفسارات التي سيتم القيام بها، يجب على المحاسب أن يأخذ في إعتباره: (أ) طبيعة العنصر وأهمية النسبية، (ب) إحتمال التحريف، (جـ) المعرفة التي يتم الحصول عليها بالعمليات الحالية والسابقة، (د) المؤهلات التي يحملها العاملون في إدارة المحاسبة بالوحدة الإقتصادية، (هـ) مدى تأثر عنصر معين بتقدير الإدارة، (و) عدم كفاية البيانات المالية الأساسية بالوحدة الاقتصادية. وتم تقديم القائمة التالية للإستفسارات للتوضيح فقط. ولاتوجد ضرورة للقيام بالإستفسارات في كل عملية، ولايتم تنفيذها بالكامل عند القيام بالإستفسار في إحدى العمليات.

وتشمل إجراءات الإستفسار المدرجة في نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص في دورة المبيعات والتحصيل.

الإيـــــراد

١ – هل تم التعرف على الإيرادات عن بيع المنتجات والخدمات الرئيسية في الفترة الملائمة؟

المقبوضات

١ – هل تم تحديد مخصص كاف للحسابات المشكوك فيها؟

٢ – هل تم شطب المقبوضات التي تم إعتبارها غير قابلة للتحصيل؟

٣ – إذا كان ذلك ملائماً، هل تم أخذ الفائدة في الإعتبار؟

٤ – هل تم تحديد الفاصل الزمني للعمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم؟

٥ – هل توجد مقبوضات من العاملين والأطراف المرتبطة؟

٦ – هل توجد مقبوضات مرهونة أو توجد خصومات أو عمولات للمقبوضات؟

٧ – هل تم التبويب الملائم للمقبوضات المتداولة وغير المتداولة؟

المطلوب

أ – ما هي المعلومات الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المحاسب عن المدينين والإيراد بجانب العناصر السابق ذكرها؟

ب – قارن بين الإجراءات التوضيحية لخدمات الفحص وتلك التعارف على تنفيذها في عمليات المراجعة. ماهي الفروق الرئيسية؟

جـ – من هو الذي يجب أن يقوم المحاسب بالإستفسار منه في شركة صغيرة مغلقة؟

د - ما هي الظروف التي يحتمل فيها أن يتم تنفيذ إجراءات أخرى بخلاف ماسبق ذكره؟ كن محدداً.

هـ - قارن بين التأكيد الذي يتم تحقيقه في كل من خدمات الفحص والمراجعة. هل يكون مستوى التأكيد الذي يتم تحقيقه أكبر في ظل عمليات المراجعة، أو هل مستوى التأكيد بالمراجعة أكبر إلى حد ما، أو تقريباً يعادل مستوى التأكيد في خدمات الفحص؟ أذكر أسباب ذلك في إجابتك.

٢٣ - ٣٠ (الهدف ٢٣ - ٢) أكمل المراجع L. Johnson الذي يعمل في منشأة المحاسبة Johnson and Lacy المراجعة التي يتم تنفيذها للمرة الأولى في شركة Tidwell Publishing Co.، وهي إحدى الشركات العامة، عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦. وطلب منه القيام بفحص القوائم المالية الفترية في ظل نشرة معايير المراجعة رقم ٧١ عن ربع السنة المنتهي في ٣١ مارس ١٩٩٧.

ولم يسبق للمراجع أن قام من قبل بالفحص في ظل نشرة معايير المراجعة رقم ٧١، ولكن قامت المنشأة التي يعمل بها بالكثير من خدمات الإعداد والفحص. وبالتالي سيتوافر لديها الإستعانة بأكثر المساعدين خبرة بمنشأة المحاسبة وهو Fred Blair للقيام بالعمل. وطلبت من Blair أن يتبع معايير منشأة المحاسبة الخاصة بإجراءات خدمات الفحص التي تم التوصل إليها في ضوء نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص المتعلقة بالفحص، وأن يؤدي العمل وفقاً لأعلى مستوى من الجودة نظراً لأن شركة Tidwell تعد عميلاً من الفئة مرتفعة الخطر.

وأكمل Blair فحص القوائم بشركة Tidwell وقام Johnson بفحص العمل الذي قام به Blair بعناية شديدة. ولم يتم إكتشاف أية استثناءات. وتم التأشير على القوائم المالية للعميل بعلامة «تم إجراء الفحص». وتم إصدار التقرير التالي:

إلى هيئة سوق المال

لقد قمنا بفحص قائمة المركز المالي المرفقة لشركة Tidwell Publishing Co. في ٣١ مارس ١٩٩٧ وما يرتبط بها من قوائم: قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين المصرح لهم. وتتحمل إدارة شركة Tidwell Pulbishing Co. مسئولية المعلومات المدرجة بالقوائم المالية المشار إليها.

ويتم الفحص بصفة أساسية من خلال إجراء استفسارات من أفراد الشركة وتطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية. ويقل مجال الفحص بشكل جوهري عن مجال المراجعة التي يتم تنفيذها في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يتمثل الهدف منها في إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة. وبالتالي، نحن لانعبر عن مثل هذا الرأي.

وبناء على الفحص الذي قمنا به، لانرى أن هناك أية تعديلات تتسم بالأهمية النسبية يجب القيام بها في القوائم المالية المرفقة حتى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

توقيع المراجع
٣١ مارس ١٩٩٧

المطلوب

أ - هل من الملائم أن يتم تقديم خدمة الفحص لشركة عامة؟ أشرح.

ب - قيم المنهج الذي اتبعه Johnson و Blair في هذه العملية؟

جـ - قيم التقرير.

٢٣ ٣١ **(الهدف ٢٣-٣)** يقوم المراجعة Bengsten بإجراء المراجعة العادية في شركة Pollution Control Devices, Inc. وبالإضافة لذلك، طلب منه أن يقدم تأكيد سلبي إضافي لدائن رئيسي مقابل رهن أحد الأصول. ويتعلق التقرير الإضافي بالشروط في الإتفاقية التي تم وضعها لمنع العميل عن التأخر في سداد قيمة الدين. ويبلغ اجمالي الأصول ١٤ مليون دولار وقيمة الدين ٤ مليون. تتمثل أهم الشروط في:

١ – يجب أن تظل قيمة نسبة التداول أعلى من ٢,٣ إلى ١.

٢ يجب أن تظل نسبة الدين إلى حق الملكية أقل من ٣.

٣ – يجب أن يجاوز صافي الربح بعد الضرائب التوزيعات المدفوعة على الأقل بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دولار.

المطلوب

أ - أكتب التقرير الإضافي الملائم إذا تم تحقيق كافة الشروط في إتفاقية الدين.

ب – كيف يمكن أن يتغير التقرير الإضافي إذا بلغ صافي الربح بعد الضرائب ١٠١٠٠٠٠ وبلغت التوزيعات المدفوعة ٦٠٠٠٠٠؟

جـ يفرض أن نفس الموقف الذي حدث في الجزء «ب» تكرر، ويفرض أيضاً أن العميل رفض تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عن إنتهاكات شروط إتفاقية الدين على أساس أن القيمة لاتتسم بالأهمية النسبية؟ ماهي طبيعة تقرير المراجع الملائم؟

د – ماهي طبيعة التقرير الإضافي الملائم إذا تم تحقيق كافة شروط إتفاقية الدين، ولكن كان هناك دعوى قضائية ضد الشركة تم الإفصاح عنها بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية؟

٢٣-٣٢ (الهدف ٢٣-٣) تمثل المراجعة ذات الجودة المرتفعة لإختبار CPA إمتيازاً لتقديم المقررات الدراسية لمراجعة إختبار CPA على المستوى القومي للمرشحين لدخول الإختبار. وتقع على المسئولين عن المراجعة ذات الجودة المرتفعة لإختبار CPA مسئولية تقديم كافة المواد، بما في ذلك أشرطة الكاسيت والفيديو، المتعلقة بالدعاية على المستويين المحلي والقومي وتقديم المساعدة لإجراء التنظيم والتشغيل الفعالين للإمتيازات المحلية. ويدفع الفرد ٧٠٠ دولار مقابل الحصول على المقررات الكاملة للإختبار الذي سيتقدم إليه. وتوجد معدلات أقل للمرشحين الذين يختارون بعض الأجزاء من الإختبار. ويحصل امتياز المراجعة ذو الجودة المرتفعة لإختبار CPA ٥٠٪ من الرسوم الإجمالية.

ويقوم امتياز المراجعة ذو الجودة المرتفعة لإختبار CPA بشراء مواد المقررات من المراجع Ronnie Johnson الذي يمثل كاتباً مؤهلاً على أعلى مستوى لمواد المقررات الخاصة بإختبار CPA. ويحصل الإمتياز على نسخة واحدة من هذه المواد من Johnson ويعيد إنتاجها إلى المرشحين. ويجب أن يدفع الإمتياز ٦٠ دولار إلى Johnson مقابل كل حزمة كاملة من المقررات التي يتم استخدامها بالإضافة إلى ١٢٪ من الرسوم التي يدفعها كل مشارك من المرشحين الذين يقومون بشراء بعض المقررات كحقوق تأليف. وينظم العقد الموقع بين Johnson والامتياز أن يقدم القائمون على الامتياز تقريراً من مراجع عن حقوق التأليف المستحقة لـ Johnson. وقد بلغ إجمالي الرسوم المسجلة للمقررات الدراسية عن عام ١٩٩٧ مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دولار.

وقبل أن تبدأ المراجعة، نشأ خلاف بين الطرفين. حيث لا يرغب الإمتياز في سداد حقوق التأليف عن مواد محددة للمقررات. ولم يوافق Johnson على هذا الإستنتاج، ولم يرد بالعقد أي شئ بشأن ذلك. وفيما يلي المبيعات المتنازع عليها والتي رفض القائمون على الإمتياز سداد قيمة حقوق التأليف عنها:

١- مواد المقررات التي يتم إرسالها إلى القائمين بالتدريس للترويج	٣١٠٠٠ دولار
٢- رسوم غير محصلة لإعتبارها ديون معدومة	٦٠٠٠ دولار
٣- المرتجعين الذين لم يسددوا الرسوم لقيامهم بواجبات إدارية خلال تدريس المقررات	١٦٠٠٠ دولار
٤- البائع المردودة للعملاء الذين لم يتحقق لهم الرضاء عن تدريس المقررات	٢٢٠٠٠ دولار
إجمالي	٧٥٠٠٠

المطلوب

أ- بإفتراض انك تقوم بإجراء المراجعة العادية في الإمتياز ومراجعة خاصة للسيد Johnson، ما هي إختبارات المراجعة الإضافية التي تقوم بها بالإضافة للإختبارات العادية لحقوق التأليف في ظل المراجعة الخاصة؟

ب- بفرض أن القوائم المالية بالإمتياز تتسم بعدالة العرض فيما عدا النزاع الذي لم يتم حله مع السيد Johnson. أكتب تقرير المراجعة الملائم.

جـ- اكتب تقريراً عن اجمالي حقوق التأليف للسيد Johnson. بإفتراض صحة كافة المعلومات الواردة في السؤال وأن الخلاف لم يتم حله.

٢٣ - ٣٣ (الهدف ٢٣ -٣) أكمل المراجع Jones المراجعة بشركة Sarack Lumber Supply Co، وقام بإصدار تقرير فباسي نمطي. وبالإضافة للتقرير عن القوائم المالية كوحدة، رغبت الشركة في تقرير خاص للمراجعة لثلاثة حسابات محددة: المبيعات، صافي الأصول الثابتة، والمخزون الذي تم تقييمه وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. وتم اصدار التقرير إلى المؤجر الذي قدم المساحة التي تشغلها شركة Sarack، والذي يقوم بتحديد الإيجار السنوي بناء على هذه الحسابات الثلاث. ولم يكن المراجع يعلم بأنه مطلوب منه تقرير عن الحسابات الثلاث إلا بعد الإنتهاء من المراجعة.

المطلوب

أ- اشرح إحتمال عدم قدرة المراجع Jones على إصدار التقرير عن الحسابات الثلاث إذا لم يتم تنفيذ إختبارات إضافية للمراجعة.

ب- ما هي الإختبارات الإضافية التي يحتمل أن تكون هناك ضرورة لها قبل أن يمكن اصدار التقرير عن الحسابات المحددة؟

جـ- بفرض أن المراجع Jones لديه القدرة على تحقيق كافة المتطلبات الضرورية لإصدار تقرير عن الحسابات الثلاث المحددة، أكتب التقرير. ضع الإفتراضات الضرورية.

٢٣ ٢٤ (الهدف ٢٣ -٥) طلب منك Carl Manson مالك شركة Major Products الصناعية، وهي

شركة صناعية تمثل عميلا قديما للمراجعة، العمل في شركة لإعداد معلومات تنبؤية لفترة ثلاث سنوات، عن السنة التي تنتهي في ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ والسنتين التاليتين. وأبلغك Manson أنه يرغب في إستخدام التنبؤات، بالإضافة إلى القوائم المالية التي تم مراجعتها، للبحث عن تمويل اضافي للتوسع في العمل. ويتوافر لدى Manson قدر ضئيل من المعرفة في إعداد التنبؤ الرسمي، وهو راغب في رأى مدعم من جانب المنشأة التي تعمل بها لأقصى حد ممكن لإضفاء المصداقية على التنبؤ. وأبلغك بانه على استعداد للقيام بأي شئ ضروري لمساعدتك في إعداد التنبؤ.

وهو يرغب أولاً في التوصل إلى تصورات عن المبيعات والإيرادات والأرباح من واقع العمل الحالي، والذي يعتقد بانه يمكنه ان يستمر في تمويله من رأس المال الموجود فعلاً.

وثانياً، عقد العزم على شراء شركة غير ناجحة حالياً تعمل في أعمال وثيقة بالشركة التي يمتلكها. وأشار إلى أنه يرغب في بيع بعض الأصول المستخدمة في تشغيل الأعمال واحلالها بأصول اخرى. وهو يعتقد بأن الشركة ستكون عندئذ في وضع ناجح جداً. وتقدم بعرض في إطار العمل الجديد للحصول على التمويل الملائم. وأبلغك أيضاً بانه تسلم عرضاً بشأن الأصول التي عزم على بيعها.

المطلوب

أ – شرح الحالات التي يمكن أن يتم فيها قبول وعدم قبول القيام بهذه العملية.

ب – لماذا يعد من المهم أن يتفهم السيد Manson طبيعة متطلبات التقرير الخاصة بك قبل القيام بالمهمة؟

جـ – ماهي المعلومات التي يجب أن يوفرها لك السيد Manson قبل أن تنتهي من القوائم التي يتم التنبؤ بها؟ كن محددا قدر الإمكان.

د – ناقش، بشكل محدد قدر الإمكان، طبيعة التقرير الذي ستقوم بإصداره عن التنبؤات، بفرض انك قادر على التوصل إلى التنبؤات بشكل ملائم.

الفصل الرابع والعشرون:

المراجعة المالية الداخلية والحكومية ومراجعة التشغيل

Internal and governmental Financial Auditing and Operational Auditing

ينتج عن المراجعة الجيدة عادة تحسن في التدفقات النقدية

يعمل Sandy Prentiz كمراجع داخلي جديد في المراجعين العاملين داخل شركة Erhardt Freight (EFC)، التي تعمل في مجال شاحنات النقل للمسافات الطويلة، وذلك منذ عام واحد فقط. وقبل تعينه في EFC كان يعمل لمدة ٥ سنوات كمراجع في إحدي منشآت المحاسبة وهو يعمل الآن في المراجعة الداخلية على وظيفة المبيعات والمقبوضات.

ويتمثل مستند العملية المالية للشركة التي تعمل في مجال شاحنات النقل للمسافات الطويلة في فاتورة الشحن التي تعد الدليل على إتمام الشحن للعميل. وتتسم شركة EFC ارتفاع معدل النمو بها، ووصلت إلى الحجم الحالي الذي يتمثل في عدة آلاف عملية شحن باليوم. وتعد المحاسبة عن كافة فواتير الشحن والمقبوضات التي ترتبط بها مشكلة كبرى على مستوى المحاسبة ونظم التشغيل. وتتسم هذه المشكلة بالتعقد الشديد لأن شركة EFC تتعامل يومياً مع عملاء شحن جدد. وقررت شركة EFC أن حل هذه المشكلة المخاصة بمسك الدفاتر يكمن في تصميم وتشغيل نظام معلومات جديد بالحاسب الإلكتروني. وتتعلق أجزاء النظام التي لها أكبر الأثر على المراجعة بالمدى الزمني للمدينين والتقدير الملائم لمخصص الديون المشكوك فيها لفواتير الشحن. وطبقاً للقانون يجب سداد قيم الفواتير خلال ٧ أيام. وقرر Sandy الحصول على نسخة من ملف بيانات المدينين في الشركة EFC، وأن يأخذ عينة إحصائية من فواتير الشحن الفعلية، ويقوم بتقدير المدى الزمني من الفواتير. وحصل على موافقة Martha Harris رئيس إدارة المراجعة الداخلية، وقام بإجراء الترتيبات مع المدير المالي، بشركة EFC، Hal Stenson ليحصل على نسخة من الملف لإستكمال العمل.

وشملت العينة الأولية ٣٠٠ عنصر، تم إختيارها بشكل عشوائي من ٢٠٠٠٠ فاتورة شحن حالية. وتم التوصل إلى المدى الزمني من خلال المعينة وتطبيق المعادلة للتوصل إلى تقدير القيمة الضرورية لمخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها. وعند مقارنة ذلك بالمخصص المسجل بالشركة، واتضح أن القيمة المسجلة قد يوجد بها تخفيض قدره مليون دولار، وهي قيمة تتسم بالأهمية النسبية على نحو واضح.

وعندما أبلغ Sandy رئيس إدارة المراجعة الداخلية بالوضع، دعا رئيس المراجعة الداخلية إلى إجتماع مع المدير المالي Stenson وطلب من Sandy الحضور، وفي الإجتماع، قام Sandy بتفسير النتائج التي توصل إليها بناء على التقدير الإحصائي، حيث تم التوصل بناء على مستوى ثقة ٩٥٪ إلى حد أقصى ١ مليون للثقة وحد أدنى ٢٠٠٠٠٠ دولار فقط والذي لا يمثل قيمة تتسم بالأهمية النسبية. وبعد مناقشة معنى مصطلحات وإجراءات فترة الثقة، قال Stenson " أنا لا أرغب بالتأكيد في إجراء تعديل في الدفاتر بناء على هذا المدى الواسع من التقدير، وأرجو أن توافقا على رأي هذا ".

وأخبر رئيس إدارة المراجعة الداخلية السيد stenson بكلمات محددة بأنه طالما أشار حد الثقة إلى إحتمال وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية، يجب أن توسع EPC العينة حتى يتضح ما إذا كان المخصص يوجد به أولا يوجد به تحريف يتسم بالأهمية النسبية، وبعد مناقشة أخرى، وافق Stenson أخيراً وطلب من Harris أن يقوم بذلك.

وقـــام Sandy بزيادة حجم العينة العام إلى ٦٠٠ عنصر وتوصل تقريباً إلى نفس النتائج. ومع ذلك، وبناء على طلب Harris رئيس إدارة المراجعة الداخلية، تم تحليل العناصر من خلال وجهات نظر كل من الإدارة والمحاسبة. وعندما إلتقى كل من Harris و Sandy معStenson لمناقشة المعلومات التي تم تحديثها، أشار Harris إلى أن المشكلة الحقيقية لا تكمن في المخصص، ولكن في عدم السيطرة على المقبوضات ومواجهة EPC لخطر التوصل إلى خسارة جوهرية بالتدفقات النقدية إذا لم تفعل الإدارة شيئا حيال ذلك. ووافق Stenson على ذلك بشكل سريع وأوضح إلى أنه قام بتعيين فريق من العاملين الموقتين لتحليل المدى الزمني للفواتير الـ ٢٠٠٠٠ الخاصة بالشحن كلها وللقيام بجهد كبير للتحصيل. وقرر أيضاً إجراء تعديل على حساب المخصص بناء على نتائج العينة الثانية. ولم يؤدى التحليل التفصيلي للشركة إلى تحسين التدفقات النقدية فقط، بل أظهر هذا التحليل صحة التقديرات الإحصائية التي قام بها Sandy للتوصل إلى الهدف المرجو منها.

يؤدى المراجعون الداخليون والحكوميون قدر كبيرا من المراجعة المالية على نحو يماثل ما تقوم به منشآت المحاسبة. وتقوم منشآت المحاسبة أيضا بقدر ملحوظ من المراجعة المالية خلال القيام بعمليات المراجعة الحكومية. ويتم تطبيق المفاهيم والمنهجية التي تم مناقشتها طوال هذا الكتاب في عمليات المراجعة التي يقوم بها المراجعون الداخليون والحكوميين وفي عمليات مراجعة الوحدات الحكومية التي يقوم بها منشآت المحاسبة والمراجعون الحكوميين. وسيتم التركيز في الجزء الأول من هذا الفصل على دور المراجعين الداخلين والحكوميين والجوانب الخاصة في مراجعة الوحدات الحكومية.

ويتعلق الجزء التالي من هذا الفصل بمراجعة تنفيذ التشغيل. حيث يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كانت الإجراءات والوسائل المتبعة في التشغيل داخل المنظمة تتسم بالكفاءة والفعالية. ويوجد طلب كبير ومتزايد على عمليات مراجعة تنفيذ التشغيل كأحد الأنشطة التي يقوم بها المراجعون. كما يقوم بها بشكل واسع أيضا مهنيون أخرون مثل المراجعين الداخلين والحكوميين. وسيتناول هذا الجزء من الفصل الفروق بين المراجعة المالية ومراجعة التشغيل وسيتم فيه تقديم رؤية عامة لتنفيذ هذه الأنواع من المراجعة. وسيتم تقديم عدد كبير من الأمثلة للمساعدة على فهم طبيعة هذه العمليات.

المراجعة المالية الداخلية Intarnal Financial Auditing

الهدف التعليمي ٢٤ -١: فهم دور المراجعين الداخلين في المراجعة المالية

كما سبق المناقشة في الفصل الأول، يتم توظيف المراجعين الداخلين من قبل الشركات للقيام بالمراجعة المالية ومراجعة الأداء. وقد زاد دورهم في المراجعة بقدر ملحوظ في العقدين الأخيرين، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى زيادة حجم ودرجة التعقد للعديد من الشركات.

وفي ظل المراجعة المالية، يتحمل المراجعون مسئولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالشركة التي يعملون بها قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال وما إذا كانت القوائم المالية تتسم بالعدالة، حيث يمضي المراجعون الداخليون كافة الوقت الذي يعملون فيه داخل شركة

واحدة، وبالتالي فإن معرفتهم عن التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية بالشركة تزيد بكثير عن معرفة المراجعين الخارجين.

وتم يتم بدقة تعريف أدلة العمل لتنفيذ المراجعة الداخلية بالشركات مثلما الحال للمراجعين الداخلين. ويرجع السبب في ذلك إلى عدم وجود المستخدمين الخارجين، الذين لا يعلمون الإجراءات التي يؤديها المراجعون، والذين يعتمدون على نتائج المراجعة. ويمكن أن يتعرف المراجعون الداخليون على أنواع شديدة التباين من الإستثناءات، التي تقوم بها الشركات المختلفة، والتي تتعلق بالنوع والمدى الموجود في المراجعة المالية. وعلى سبيل المثال، قد تقرر إدارة إحدى الشركات أنه يجب أن يقوم المراجعون الداخليون سنويا بتقييم أساليب الرقابة الداخلية والقوائم المالية في كل قسم، بينما يتم في بعض الشركات الأخرى وفقا لكل ثلاث سنوات، وبعد ذلك أمرا كافيا.

معهد المراجعين الداخلين Institute Of Internal Auditors

بدلا من الإعتماد على أدلة العمل المهنية التي يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم، يعمل المراجعون الداخليون في إطار ما يقرره معهد المراجعين الداخلين. وهو منظمة مماثلة للمعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين المصرح لهم، حيث يقوم بوضع المعايير الأخلاقية ومعايير الممارسة، توفير التعليم، تشجيع الوضع المهني لما يقرب من ٣٥٠٠٠ عضو بالمهنة. ويلعب معهد المراجعين الداخلين دورا رئيسيا في زيادة أهمية المراجعة الداخلية. وعلى سبيل المثال، وضع هذا المعهد برنامج مرتفع الجودة لمنح الشهادات التي ينتج عنها التعرف على المراجع الداخلي المصرح له لمن ينجح في تحقيق متطلبات الإختبار والممارسة.

ويصدر معهد المراجعين الداخلين معايير للممارسة تحتوى على ٥ فئات من أدلة العمل التي تشمل كل من المراجعة المالية ومراجعة الأداء، وهي: الاستقلال، الكفاءة المهنية، مجال العمل، تنفيذ العمل في المراجعة، إدارة قسم المراجعة الداخلية. ويوضح الشكل ٢٤ ـ ١ المعايير المحددة التي تدعم هذه الفئات الخمس. وتوضح مقارنة هذه المعايير مع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم والتي تم إدراجها في الفصل الأول أوجه التشابه والإختلاف بينهما. ويتم أيضا تدعيم كل معيار موضح بالشكل ٢٤ ـ ١ بدليل عمل أكثر تفصيلا يبين كيفية تنفيذ المعيار على النحو المماثل لنشرات معايير المراجعة التي يصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم.

العلاقة بين المراجعين الداخلين والمراجعين الخارجين

Relationship Of Internal And External Auditors

يوجد تشابه وإختلاف بين مسئوليات والطريقة التي يتبعها المراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون. ويتمثل الفرق الرئيسي في مناط مسئولية كل طرف. فالمراجع الخارجي مسئول أمام مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على المراجع لإضفاء المصداقية على القوائم المالية. أما المراجع الداخلي، فيكون مسئولاً أمام الإدارة. وعلى الرغم من هذا الفرق الهام، يوجد العديد من التشابه بين كلا من المجموعتين. حيث يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة كمراجعين وأن يقوموا بالعمل على نحو موضوعي خلال كافة المراحل وعند التقرير عن النتائج. ويتبع كلاهما، على سبيل المثال، نفس المنهجية في تنفيذ عمليات المراجعة، حيث يتم التخطيط وأداء إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية. وعلى نحو مماثل، يستخدم كلاهما نموذج خطر المراجعة ومستوى الأهمية النسبية لتحديد

الشكل ٢٤-١

معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين

ملخص لمعايير المراجعة العامة ومعايير المراجعة المحددة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

١٠٠ **الإستقلال**. يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالإستقلال عن الأنشطة التي يراجعون عليها

١١٠ **الموقع التنظيمي**. يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعاً تنظيمياً يسمح لها بإنجاز مسئوليات المراجعة على نحو كاف.

١٢٠ **الموضوعية**. يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي.

٢٠٠ **الكفاءة المهنية**. يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية مهنية معتادة.

إدارة المراجعة الداخلية

٢١٠ **العاملون**. يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية الفنية والتعليم بما يتلائم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

٢٢٠ **المعرفة، المهارات، والتدريب**. يجب أن يتوافر في إدارة المراجعة الداخلية أويجب أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة، المهارات، والتدريب الضرورية لتحمل مسئوليات القيام بالمراجعة.

٢٣٠ **الإشراف**. يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة الداخلية.

المراجع الداخلي

٢٤٠ **الإلتزام بمعايير السلوك**. يجب أن يعمل المراجعون الداخليون بما يتفق مع معايير السلوك المهني.

٢٥٠ **المعرفة، المهارات، والتدريب**. يجب أن يتوافر في المراجعون الداخليون جوانب المعرفة، المهارات، والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

٢٦٠ **العلاقات والإتصالات الإنسانية**. يجب أن يتوافر في المراجعين الداخليين مهارات التعامل مع الأفراد والإتصال الفعال.

٢٧٠ **التعليم المستمر**. يجب أن يحافظ المراجعون الداخليون على كفائتهم الفنية من خلال التعليم المستمر.

٢٨٠ **بذل العناية المهنية المعتادة**. يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العنايه المهنية المعتادة عند تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.

٣٠٠ **مجال العمل**. يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية إختبار وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء في تنفيذ المسئوليات التي تم تخصيصها.

٣١٠ **مدى الإعتماد على وأمانة المعلومات**. يجب أن يفحص المراجعون الداخليون مدى الإعتماد على وأمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل والوسائل التي إستخدامها في تعريف، قياس، تبويب والتقرير عن هذه المعلومات.

٣٢٠ **الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، والقواعد التنظيمية**. يجب أن يفحص المراجعون الداخليون النظم التي تم وضعها للتأكد من الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، والقواعد التنظيمية التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد ما إذا كانت المنظمة قد إلتزمت بها.

٣٣٠ **حماية الأصول**. يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية الأصول والتحقق على

تحدد ملائم من وجود هذه الأصول.

٣٤٠ **الإستخدام الإقتصادي والكفء للموارد**. يجب أن يقيم المراجعون الداخليون إقتصادية وكفاءة توظيف الموارد.

٣٥٠ **إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج**. يجب أن يفحص المراجعون الداخليون العمليات التشغيلية أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتسق مع الأهداف الموضوعة وتحديد ما إذا كانت العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

٤٠٠ **أداء العمل في المراجعة**. يجب أن يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، توصيل النتائج والمتابعة.

٤١٠ **تخطيط المراجعة**. يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية للمراجعة.

٤٢٠ **فحص وتقييم المعلومات**. يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع، تحليل، تفسير، وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.

٤٣٠ **توصيل النتائج**. يجب أن يقرر المراجعون الداخليون عن نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به

٤٤٠ **المتابعة**. يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكيد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.

٥٠٠ **عملية الإدارة بإدارة المراجعة الداخلية**. يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية.

٥١٠ **الغرض، السلطة، والمسئولية**. يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من والسلطة والمسئولية في إدارة المراجعة الداخلية.

٥٢٠ **التخطيط**. يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية الخطط التي يتم من خلالها القيام بمسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.

٥٣٠ **السياسات والإجراءات**. يجب أن يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليلا لهيئة العاملين.

٥٤٠ **إدارة وتنمية الأفراد**. يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجاً لإختيار وتنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.

٥٥٠ **المراجعين الخارجيون**. يجب أن ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية.

٥٦٠ **تأكيد الجودة**. يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية ويحافظ على برامج لتأكيد الجودة بما يمكن من تقييم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية

المصدر: Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Altamonte Springs, FL: Institute Of Internal Auditors, 1980) pp. 3-4.

مدى الإختبارات وتقييم النتائج. وقد تختلف قرارات كل منهما بشأن الأهمية النسبية والأخطار، مع ذلك، نتيجة لإختلاف إحتياجات كل من المستخدمين الخارجين والإدارة.

ويعتمد المراجعون الخارجيون على المراجعين الداخلين خلال إستخدام نموذج خطر المراجعة. حيث يقوم المراجعون بإجراء تخفيض معتدل لخطر الرقابة وبالتالي تخفيض الإختبارات الأساسية إذا إتسم المراجعين الداخلين بالكفاءة، وتم إجراء تخفيض جوهري عادة في أتعاب المراجع الخارجي إذا كانت هناك إدارة للمراجعة الداخلية تقوم بالعمل على أعلى مستوى من الجودة، ويعتقد المراجعون الخارجيون أن أداء المراجعين الداخلين يتسم بالفعالية في حالة تمتعهم بالإستقلال عن

وحدات التشغيل التي يعملون على تقييمها، وفي حالة تمتعهم بالكفاءة وتوافر التدريب الجيد لهم، مع قيامهم بتنفيذ إختبارات المراجعة المناسبة للرقابة الداخلية والقوائم المالية.

وتسمح النشرة رقم ٦٥ من معايير المراجعة أيضاً للمراجع الخارجي أن يستخدم المساعدة المباشرة للمراجع الداخلي خلال المراجعة. ويعني ذلك أن قد يسمح للمراجعين الخارجين بمعاملة المراجعين الداخليين على أنهم من هيئة المراجعة التي تعمل معهم. ويعد ذلك حافزاً للإدارة كي تخفض أتعاب المراجعة، بينما يعد ذلك حافزاً لمنشأة المحاسبة للاحتفاظ بالعميل. ويواجه المراجع الخارجي خطراً يتعلق بعدم كفاءة الأداء ونقص الإستقلال لدى المراجعين الداخليين. ولذلك، يجب على المراجع الخارجي قبل أن يستخدم المراجعين الداخليين أن يثق في كفائتهم، إستقلالهم، وموضوعيتهم. أضف إلى ذلك: عادة ما يؤدي المراجعون عينة من العمل التي قام به المراجع الداخلي للتأكد من أنه تم تنفيذه بشكل صحيح.

المراجعة الحكومية المالية Governmental Finacial Auditing

الهدف التعليمي ٢٤-٢: فهم طبيعة المراجعة الحكومية المالية

تقوم الحكومة الفيدرالية والحكومات بالولايات بتوظيف هيئة خاصة بها من المراجعين للقيام بمراجعة تشبه كثيراً نفس ما يقوم به المراجعون الداخليون. وتم التعرض في الفصل الأول لمكتب المراجعة العام للولايات المتحدة على نحو موجز. ويوجد في كافة الولايات هيئات مراجعة خاصة بها تشبه مكتب المراجعة العام ولكن على نحو أصغر. أضف إلى ذلك: تقوم منشآت المحاسبة بإجراء قدر ملحوظ من المراجعة المالية بالوحدات الحكومية. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الولايات أن تقوم منشآت المحاسبة العامة بمراجعة القوائم المالية لكافة المدن والمدارس والمقاطعات.

ويتمثل المصدر الأساسي للأصدارات الرسمية لتنفيذ عمليات المراجعة الحكومية في المنشورات الرئيسية الصادرة عن مكتب المراجعة العام، وهي معايير المراجعة الحكومية Government Auditing Standards وهي تمثل مرجعاً يتم إستخدامه على نطاق واسع بين كل من المراجعين الحكوميين والمحاسبين المصرح لهم الذين يؤدون المراجعة الحكومية. وطبقاً للون الغلاف، يشار إلى هذا المراجع بالكتاب الأصفر بدلاً من الأسم الرسمي له.

وتشمل المراجعة المالية في ظل الكتاب الأصفر مراجعة القوائم المالية بالوحدات الحكومية، مراجعة العقود والمنح الحكومية، الرقابة الداخلية، الغش، وبافي عمليات عدم الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية. وتنسم هذه الفئات من المعلومات بالإتساع بالمقارنة مع المراجعة التي تتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها وتشمل أنواع إبداء الرأي التي سبق مناقشتها بالفصل الثالث والعشرين في ظل معايير إبداء الرأي. ولذلك لا يوجد ما يدعو للدهشة، مع ذلك، بأن الوحدات الحكومية تهتم بالإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية بقدر إهتمامها بمدى الإعتماد على القوائم المالية.

قانون المراجعة الوحيد Single Audit Act

قبل ١٩٨٠، كان لكل هيئة مالية فيدرالية متطلبات المراجعة الخاصة بها. وبالتالي، يتم إجراء عمليات مراجعة متعددة في الوحدات التي تتحصل على أموال فيدرالية. حيث يتم إجراء المراجعة لمرات عديدة لنفس التقارير والقوائم الأساسية والعمليات المالية، وغالباً مايتم ذلك بشكل متزامن، بواسطة مراجعين مختلفين. وتم التغلب على هذه المشكلة في عام ١٩٨٤ بإصدار قانون المراجعة الوحيد. حيث يتم من خلال هذا القانون توفير مراجعة موحدة من خلال التنسيق على النحو الذي

يحقق كافة متطلبات كافة هيئات التمويل الفيدرالي ، ويتطلب قانون المراجعة الوحيد والنشرات المرفقة به OMB Circular A -128 ، إتباع معايير الكتاب الأصفر بالإضافة إلى متطلبات محددة للمراجعة.

وهكذا ، عندما تحصل هيئة حكومية على مستوى الولاية أو على المستوى المحلي على منحة مالية فيدرالية، ستخضع لعملية مراجعة في ظل الكتاب الأصفر، قانون المراجعة الوحيد، و OMB Circular A-128 . وتطبق متطلبات المراجعة هذه أيضاً على الوحدات الفرعية التي يتم تقديم منح حكومية لها على مستوى الولاية أو على المستوى المحلي (لا يتضمن ذلك الأفراد الذين يحصلون على المنح). ويمكن تنفيذ عمليات المراجعة هذه بواسطة أي من المراجعين الخارجيين بالولاية أو المراجعين الحكوميين على المستوى المحلي أو بواسطة المحاسبين المصرح لهم الذين يجب أن تتوافر فيهم معايير الكتاب الأصفر الخاصة بالإستقلال والتأهيل.

متطلبات المراجعة والتقرير – الكتاب الأصفر Audit And Reporting Requirements- Yellow Book

تتسق معايير المراجعة بالكتاب الأصفر مع المعايير العشر لمعايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين . ومع ذلك، يوجد بعض الإضافات والتعديلات الهامة ، على النحو التالي:

- **الأهمية النسبية والدلالة**. جاء بالكتاب الأصفر أن الحدود المقبولة بعمليات المراجعة الحكومية لخطر المراجعة والتحريف المحتمل قد تقل عن ما يقابلها في المراجعة بالمنشآت التجارية. ويرجع ذلك إلى حساسية الأنشطة الحكومية و تحمل المسئولية عنها قبل الرأي العام.
- **رقابة الجودة**. يجب أن يتوافر في منشآت المحاسبة والمنظمات الأخرى التي تقوم بمراجعة الوحدات الحكومية في إطار الكتاب الأصفر نظاماً ملائماً للرقابة على الجودة، ويجب عليها أيضاً أن تشارك في برنامج خارجي لفحص رقابة الجودة. ويتوافر المتطلب الأخير فعلاً في بعض منشآت المحاسبة، ولكن يتوافر ذلك المتطلب فقط للأعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين و/أو الذين يقومون بمراجعة الشركات العامة.
- **المتطلبات القانونية والتنظيمية**. جاء بالمعيار الإضافي الثاني الخاص بتخطيط العمل الميداني بالكتاب الأصفر: «يجب إجراء الإختبارات بما يتفق مع القوانين والقواعد التنظيمية المطبقة». ويعد هذا متطلباً لمراجعة الإلتزام. وتتمثل القوانين والقواعد التنظيمية محل الإهتمام الأساسي في تلك التي لها أثر مباشر ويتسم بالأهمية النسبية على القيم المالية. وجاء بالكتاب الأصفر أنه يجب على المراجع أن:

١- يتعرف على القوانين والقواعد التنظيمية ذات الصلة وتحديد أي منها، إذا لم يكن ذلك ملحوظاً، له أثر مباشر ويتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية أو على نتائج المراجعة المالية المرتبطة.

٢- تقدير، في كل متطلب يتسم بالأهمية النسبية، إخطار عدم الإلتزام الذي يتسم بالأهمية النسبية. ويشمل ذلك إعتبار وتقدير الرقابة الداخلية للتأكد من الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية.

٣- تصميم الخطوات والإجراءات بناء على إختبار الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية لتوفير تأكيد مناسب عن إكتشاف كافة الحالات المتعمدة وغير المتعمدة لعدم الإلتزام الذي يتسم بالأهمية النسبية.

- **أوراق العمل**. يحتوي الكتاب الأصفر على معيار يتعلق بتوثيق عمل المراجعة على نحو أكثر تفصيلاً وتوضيحاً.

وتتشابه هذه المتطلبات مع معايير المراجعة المتعارف عليها ذات الصلة بالأخطاء، المخالفات،

والتصرفات غير القانونية. ففي ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، يجب أن يخطط المراجع لإكتشاف التحريفات ذات الأهمية النسبية التي تنشأ عن إنتهاك القوانين والقواعد التنظيمية. وفي الواقع، يتمثل الهدف من معايير الكتاب الأصفر في إمكانية تحقيق هذه المتطلبات عن طريق أداء عملية مراجعة معتادة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ومع ذلك، يجب ربط متطلبات الكتاب الأصفر بالمتطلبات الواسعة لقانون المراجعة الوحيد التي سيتم مناقشتها لاحقاً.

ويظهر الفرق الرئيسي بين الكتاب الأصفر ومعايير المراجعة المتعارف عليها في الجزء الخاص بالتقرير. حيث يصدر المراجع الذي يراجع الوحدة الحكومية تقريراً عن مراجعة القوائم المالية وفقاً لما هو معتاد، ولكن يجب أن يتم تضمين عدد من المتطلبات الإضافية المؤثرة. أولاً، يجب أن يذكر بالتقرير أنه قد تم إجراء المراجعة بما يتفق مع كل من معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الحكومية.

ثانياً، يجب أن يصدر المراجع تقريراً عن إختبارات مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة. ويمكن فصل هذا التقرير عن أو دمجه في تقرير المراجعة عن القوائم المالية. ففي تقرير مدى الإلتزام، يجب توافر تأكيد إيجابي عن العناصر التي تم إختبارها، مع توفير تأكيد سلبي عن تلك العناصر التي لم يتم إختبارها. حيث يجب التقرير عن كافة حالات عدم الإلتزام أو المؤشرات عن التصرفات غير القانونية التي يمكن أن ينتج عنهما التعرض للدعاوى القانونية.

ثالثاً، يجب أن يعد المراجع تقريراً عن فهمه للرقابة الداخلية بالوحدة وتقديره لخطر الرقابة. ويمكن أيضاً فصل أو دمج هذا التقدير في تقرير المراجعة المالية. ويجب أن يشمل التقرير: (١) مجال عمل المراجع للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، (٢) أساليب الرقابة الداخلية المؤثرة في الوحدة بما في ذلك تلك التي تتعلق بالتأكيد عن الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية التي لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على كل من القوائم المالية ونتائج المراجعة المالية، (٣) الحالات التي يمكن التقرير عنها، بما في ذلك التعريف بأوجه القصور التي ظهرت خلال قيام المراجع بتفهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

ولا يتطلب هذا المتطلب الثالث أن يوسع المراجع عمله بالرقابة الداخلية لأبعد مما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها. وهو برغم ذلك يؤدي إلى إضفاء الصفة الرسمية في التقرير عن النتائج. وعلى سبيل المثال، تسمح معايير المراجعة المتعارف عليها بتعريف أوجه القصور، ولكن الكتاب الأصفر يتطلب القيام بذلك.

متطلبات المراجعة والتقرير قانون المراجعة الوحيد و OMB Circular A-128

Audit And Reporting Requirements -Single Audit Act And OMB Circular A -128

يتطلب كل من قانون المراجعة الوحيد و OMB Circular A -128 (سيشار إليهما كوحدة بالقانون) أن تتم مراجعة الوحدة التي تحصل على منح مالية فيدرالية إجمالية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار أو يزيد في أي عام مالي. فإذا حصلت الوحدة على منح تتراوح قيمتها بين ٢٥٠٠٠ دولار و ٣٠٠٠٠٠ دولار، قد يتم إختيار إجراء المراجعة وفقاً لمتطلبات القانون بدلاً من متطلبات برامج منفصلة. أما إذا حصلت الوحدة على مبلغ يقل عن ٢٥٠٠٠، يتم إعفائها من متطلبات المراجعة الفيدرالية.

ويوسع القانون متطلبات الكتاب الأصفر في عدد من الجوانب. أولاً، تم تعريف القوانين والقواعد التنظيمية المطبقة في تلك التي لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على كل برنامج فيدرالي رئيسي لتقديم المنح الحكومية المالية. ووفقاً لتعريف القانون، تتمثل البرامج الرئيسية في تلك البرامج ذات الحجم المعين

في عام محدد. وعلى سبيل المثال، يعد البرنامج ذو الـ ٢٠ مليون دولار برنامجاً رئيسياً عندما تتجاوز النفقات في كافة البرامج مبلغ ٧ بليون دولار.

ثانياً، يتطلب القانون أن تشمل المراجعة إختيار عينة ممثلة من الإعباء في كل برنامج رئيسي لتحديد مدى الإلتزام. ولا تتم متطلبات الكتاب الأصفر بمثل هذا التحديد، حيث تتطلب فقط تعريف العناصر التي سيتم إختبارها. وترك القانون تصميم الإختبارات التي تطلب القيام بها للتقدير المراجع. وبرغم ذلك، يجب أن تحقق هذه الأهداف المحددة:

- ما إذا كانت القيم التي تم التقرير عنها كنفقات تتعلق بخدمات مسموح بها.
- ما إذا كانت السجلات تظهر إستحقاق الذي حصل على الخدمات أو المنافع.
- ما إذا كان قد تم تحقيق متطلبات المقابلة (عندما يتم مقابلة الأموال الفيدرالية بالأموال على مستوى الولاية، مستويات الجهد، والحدود المسموح بها).
- ما إذا كانت التقارير والإدعاءات المالية الفيدرالية عن المقدمات والإستعاضات تحتوي على معلومات مدعمة بالدفاتر والسجلات التي تم إعداد القوائم المالية الأساسية منها.
- ما إذا كانت الحسابات التي تم الإدعاء بها أو إستخدامها في المقابلة قد تم تحديدها بما يتفق مع OMB Circular A-87، مبادئ التكلفة في حكومات الولايات والمحليات و OMB Circular A-120 المتطلبات الموحدة للمنح إلى حكومات الولايات والمحليات.

ثالثاً، يوفر القانون، عبر OMB الخاصة بالالتزام الإضافي، دليلاً عن القوانين والقواعد التنظيمية التي يجب تغطيتها في جوانب المراجعة المتعلقة بمدى الإلتزام. وتحدد OMB الخاصة بالالتزام الإضافي تعريفاً محدداً لمتطلبات الإلتزام العامة وتوفر قائمة بمتطلبات محددة لمختلف البرامج الفيدرالية. وتتعلق المتطلبات العامة بالنشاط السياسي(قانون Hatch والأفراد العاملين بالوحدات الحكومية)، عقود المقاولات (قانون Davis - Bacon)؛ الحقوق المدنية، إدارة النقدية، منح الإخلاء وحيازة الملكية، والتقارير المالية الفيدرالية. وتوفر متطلبات الإلتزام الإضافي أيضا إجراءات مراجعة مقترحة لتحقيق متطلبات الإلتزام العامة. وأخيراً جاء بالقانون متطلبات خاصة للتقرير، وتشمل:

١- تقرير عن مراجعة القوائم المالية، على نحو مماثل لما جاء في معايير المراجعة المتعارف عليها والكتاب الأصفر.

٢ تقرير إجمالي عن الرقابة الداخلية بالوحدة، بناء على العمل الذي تم تنفيذه كجزء من مراجعة القوائم المالية. ويتماثل ذلك مع تقرير الكتاب الأصفر.

٣ تقرير عن مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية التي يمكن أن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية. ويتماثل ذلك مع تقرير الكتاب الأصفر.

٤ تقرير عن الجدول الإضافي لبرامج المنح المالية الفيدرالية المقدمة للوحدة. يتم فيه إظهار النفقات الكلية في كل برنامج. ويعد ذلك متطلبا إضافيا.

٥- تقرير عن مدى الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية يتم فيه تعريف كافة النتائج الخاصة بعدم الإلتزام والتكاليف التي تكون محل الشك. ويتطلب الكتاب الأصفر أن يتم التقرير عن نتائج عدم الإلتزام بناء على مجال أوسع من ذلك. وتتمثل التكاليف التي تكون محلا للشك في النفقات التي يختبرها المراجع ويعتقد أنه لم يتم السماح بها، لم يتم توثيقها، لم يتم الموافقة عليها، أو لا تعد

مناسبة في ضوء الظروف بالوحدة.

٦- تقرير عن أساليب الرقابة الداخلية (المحاسبية والإدارية) التي يتم إستخدامها في إدارة برامج المنح المالية الفيدرالية. ويعد هذا متطلباً إضافياً.

٧- تقرير عن الغش، إساءة الإستخدام، التصرف غير القانوني، أوأية مؤشرات عن هذه الجوانب عندما يتم إكتشافها. وبتشابه ذلك مع ماجاء بكل من معايير المراجعة المتعارف عليها أو الكتاب الأصفر، على الرغم من إختلاف تلتكل في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها.

دليل المراجعين Guidance For Auditors

يتضح من خلال المناقشة السابقة أن الدخول إلى ميدان المراجعة الحكومية يعد أمراً معقداً. حيث يجب أن يلم المراجع بكل من معايير المراجعة المتعارف عليها وسلسلة من وثائق المراجعة الحكومية، القوانين، والقواعد التنظيمية. وهكذا، تتمثل الخطوة الأولى في الإعداد للقيام بمثل هذه العملية في توفير تنمية مهنية متعمقة. وفي الواقع، يتطلب الكتاب الأصفر بأن يحضر المراجع المسئول عن الجوانب الهامة في المراجعة ما لايقل عن ٢٤ ساعة من التعليم بالمراجعة الحكومية خلال عامين سابقين على القيام بالمراجعة.

ولمساعدة المراجعين في هذا الإطار، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين بعض الوثائق المفيدة، ويتمثل أهمها في النشرة رقم ٧٤ من معايير المراجعة بعنوان الإعتبارات الخاصة بمراجعة مدى الإلتزام في عمليات المراجعة بالوحدات التي تحصل على المنح المالية الحكومية. ويتمثل ثاني هذه الوثائق في دليل المحاسبة والمراجعة بالوحدات الحكومية على مستوى الولايات وعلى المستوى المحلي. ويحتوي كل من هذين النوعين من الوثائق على قدر كبير من المعلومات الأساسية المفيدة. فيحتوي الدليل، على سبيل المثال على كل من قانون العمل الموحد و OMB Circular A- 128، كما يتم من خلالها توفير دليلاً عن: تخطيط المراجعة الحكومية، التصميم الملائم للإختبارات، وكتابة التقارير المطلوبة. ويحتوي الدليل على العديد من الأمثلة عن التقارير المطلوبة.

مراجعة التشغيل Operational Auditinng

الهدف التعليمي ٢٤-٣: التفريق بين مراجعة التشغيل والمراجعة الحكومية

على الرغم من أنه من المتعارف عليه أن تكون مراجعة التشغيل تتعلق بالكفاءة والفعالية، يوجد قدر أقل من الإتفاق بشأن إستخدام هذا النوع من المراجعة في ضوء ما كان متوقعاً. ويفضل العديد من الأفراد أن يتم إستخدام مصطلحات المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء بدلاً من مراجعة التشغيل لوصف فحص الكفاءة والفعالية بالمنظمات. ويصف هؤلاء الأفراد عادة مراجعة التشغيل بشكل واسع يشمل تقيم أساليب الرقابة الداخلية وحتى إختبار مدى فعالية هذه الأساليب (إختبارات الرقابة) كجزء من مراجعة التشغيل. ولا يفرق أفراد آخرون بين كل من مصطلحات مراجعة الاداء، المراجعة الإدارية، ومراجعة تنفيذ وتشغيل العمليات.

ونحن نفضل الإستخدام الواسع لمصطلح مراجعة التشغيل التي يتم القيام بها بهدف إجراء إختبار لتحديد مدى الفعالية في أي جانب بالمنظمة. وبالتالي يعد إختبار فعالية أساليب الرقابة الداخلية بواسطة المراجع الداخلي جزءاً من مراجعة التشغيل إذا كان الهدف هو مساعدة المنظمة على تنفيذ العمل بها على نحو أكثر كفاءة أو فعالية. وبالمثل، يعد تحديد ما إذا كان يوجد بالشركة أفراد مدربين على نحو

كاف للعمل بأحد خطوط التجميع من صور مراجعة التشغيل إذا كان الهدف هو تحديد ما إذا كانت الشركة تقوم بإنتاج المنتجات على نحو كفء وفعال.

الفرق بين مراجعة التشغيل و المراجعة المالية

Differences Between Operational And Financial Auditing

يوجد ثلاثة فروق رئيسية بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية، تتمثل في: الهدف من المراجعة، توزيع التقارير، وإدراج الجوانب غير المالية في مراجعة تنفيذ العمليات.

الهدف من المراجعة. يتمثل الفرق الرئيسي بين المراجعة المالية ومراجعة التشغيل في الهدف من إجراء الإختبارات. حيث يتم في المراجعة المالية التركيز على ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها على النحو الصحيح. بينما يتم التركيز في مراجعة التشغيل على الفعالية والكفاءة. وبذلك تتعلق المراجعة المالية بالماضي، بينما يكون الإهتمام في مراجعة التشغيل على الأداء التنفيذي في المستقبل. فقد يقوم مراجع التشغيل، على سبيل المثال، بتقييم ما إذا كان قد تم شراء المواد الخام بتكلفة أقل لتوفير المال عند شراء المواد الخام في المستقبل.

توزيع التقارير. في المراجعة المالية، يتم كتابة التقرير عادة إلى العديد من مستخدمي القوائم المالية مثل المساهمين ورجال البنوك، بينما يتم التقرير في مراجعة التشغيل بصفة أساسية إلى الإدارة. وكما سبق الإشارة في الفصل الثاني، يجب صياغة تقرير المراجعة المالية بعناية شديدة لأن هذا النوع من التقارير يتم توزيعه على نطاق واسع. ونظراً لتوزيع تقرير مراجعة التشغيل في حدود ضيقة وتتنوع طبيعة عمليات مراجعة الكفاءة والفعالية، تختلف تقارير مراجعة التشغيل بشكل كبير من عملية مراجعة لأخرى.

إدراج الجوانب غير المالية، تغطي عمليات مراجعة التشغيل أي جانب بالمنظمة يتعلق بالكفاءة والفعالية وبالتالي يمكن أن تشمل قدراً واسعاً من الأنشطة. وعلى سبيل المثال، فقد فعالية برنامج للإعلان أو كفاءة العاملين بالمصنع جزءاً من مراجعة التشغيل. بينما تنحصر عمليات المراجعة المالية في الجوانب التي تؤثر مباشرة في عدالة العرض بالقوائم المالية.

الفعالية مقابل الكفاءة Effectiveness Versus Efficency

الهدف التعليمي ٢٤-٤: تقديم رؤية عامة عن عمليات مراجعة التشغيل والمراجعين الذين يقومون بها

تتمثل الفعالية بإنجاز الأهداف، بينما تشير الكفاءة إلى المواد المستخدمة في هذه الأهداف. ومن أمثلة الفعالية إنتاج الأجزاء دون عيوب. بينما تتعلق الكفاءة بما إذا كان قد تم إنتاج هذه الأجزاء بالحد الأدنى من التكلفة.

الفعالية. قبل القيام بمراجعة الفعالية في مراجعة التشغيل، يجب أن توجد معايير محددة عن ما هو المقصود بالفعالية Effectiveness. ومن أمثلة الفعالية عند القيام بمراجعة التشغيل أن يتم تقدير ما إذا كانت الهيئة الحكومية قد أنجزت الهدف الموكول إليها والذي يتمثل في تركيب مصعد بالمدينة على نحو آمن. وقبل أن يتوصل المراجع في مراجعة التشغيل إلى إستنتاج عن فعالية الهيئة، يجب وضع معايير لأمان المصعد. وعلى سبيل المثال، هل يتمثل الهدف في فحص كافة المصاعد بالمدينة على الأقل مرة في العام؟، هل يتمثل الهدف في التأكد من عدم وقوع حوادث نتيجة الأعطال بالمصعد، أم أنه لم

تفع أية أعطال؟

الكفاءة مثل الفعالية، يجب أن توجد معايير محددة للمقصود بأداء العمل على نحو أكثر كفاءةقبل أن يكون القيام بمراجعة التشغيل أمرا له معنى. ومن الأيسر عادة وضع معايير للكفاءة بالمقارنة بالفعالية إذا تم تعريف الكفاءة على أنها Efficeency إجراء تخفيض بالتكاليف بدون إجراء تخفيض في الفعالية. وعلى سبيل المثال، إذا كان يمكن إستخدام وسيلتين مختلفتين للإنتاج في تصنيع المنتج بجودة مماثلة، ستعد الوسيلة ذات التكلفة الأقل أكثر كفاءة.

وفيما يلي الأنواع العديدة من صور عدم الكفاءة التي تحدث بشكل متكرر وغالباً ما يتم كشفها خلال القيام بمراجعة التشغيل:

صورة عدم الكفاءة	مثـــــال
• حيازة بضائع وخدمات بتكلفة مرتفعة • عدم توافر المواد الخام للإنتاج عند الحاجة إليها • يوجد إزدواج في الجهد الذي يقوم العاملون به • يتم أداء العمل بدون هدف • يوجد عدد كبير جداً من العاملين	• عدم تطلب إجراء مناقصات لشراء المواد • يجب إيقاف إجمالي خط التجميع لعدم طلب المواد الضرورية • يتم الإحتفاظ بسجلات مطابقة الإنتاج لدى كل من إدارة المحاسبة وإدارة الإنتاج لعدم إدراك كل منهما بالأنشطة الأخرى • يتم إرسال صور من فواتير الموردين وتقارير الإستلام إلى إدارة الإنتاج حيث يتم حفظها بدون إستخدام • يمكن القيام بالعمل الكتبي على نحو فعال بعدد أقل من أفراد السكرتارية

العلاقة بين مراجعة التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية

Relationship Between Operational Auditing And Internal Controls

جاء بالفصل التاسع، أن الإدارة تضع أساليب الرقابة الداخلية لمساعدتها في تحقيق أهدافها. وسبق مناقشة الثلاثة إعتبارات التالية عند تصميم أساليب جيدة للرقابة الداخلية بالفصل التاسع:

- إمكانية الإعتماد على التقرير المالي.
- كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- الإلتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة.

ويرتبط الجانب الثاني من إعتبارات العميل بوضوح بشكل مباشر مع مراجعة التشغيل، ولكن يؤثر الإعتباريين الأخرين أيضاً في الكفاءة والفعالية. وعلى سبيل المثال: يعد توافر معلومات يمكن الإعتماد عليها لمحاسبة التكاليف أمراً هاماً للإدارة لتقرير أمور مثل ما هي المنتجات التي سيستمر إنتاجها وأسعار الفواتير الخاصة بالمنتجات. وعلى نحو مماثل: عدم الإلتزام بقانون مثل قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة يمكن أن يسبب تحميل الشركة بغرامة كبيرة.

ويوجد إختلافين رئيسين بين تقييم وإختبار الرقابة الداخلية في كل من المراجعة المالية ومراجعة التشغيل، يتمثلان في الهدف من تقييم وإختبار أساليب الرقابة الداخلية، والمجال المعتاد لتقييم الرقابة الداخلية.

ويتمثل الهدف الأساسي في تقييم الرقابة الداخلية بالمراجعة المالية في تحديد المدى المطلوب لإختبارات المراجعة الأساسية. بينما يتمثل الهدف من مراجعة التشغيل في تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات إلى الإدارة. ويمكن أن يتم تقييم إجراءات الرقابة بنفس الطريقة في كل

من المراجعة المالية ومراجعة التشغيل، ولكن بنم ذلك لغرض مختلف. وللتوضيح، يمكن أن يتم فى مراجعة التشغيل تحديد ما إذا كانت إجراءات التحقق الداخلي لفواتير البيع المزدوجة تتسم بالفعالية للتأكد من أن الشركة لاتؤذي مشاعر العملاء مع تحصيلها لكافة الأموال التى تخصصها فى نفس الوقت. وعادة يقوم المراجع المالي بتقييم نفس أسلوب الرقابة الداخلية، ولكن بتمثل الغرض الأساسى فى تقليل المصادقات إلى المدينين أو تخفيض الإختبارات الأساسية الأخرى. أما الغرض الثانوى، برغم ذلك، للعديد من عمليات المراجعة المالية فيتمثل فى تقديم توصيات إلى الادارة تتعلق بتنفيذ العمليات.

ويتم تقييد مجال تقييم الرقابة الداخلية فى عمليات المراجعة المالية فى الجوانب التى تؤثر فى عدالة العرض بالقوائم المالية، بينما يكون محل الإهتمام فى مراجعة التشغيل فى أى أسلوب للرقابة يؤثر فى الكفاءة أو الفعالية. ولذلك، على سبيل المثال، قد تم الإهتمام فى مراجعة التشغيل بالسياسات والإجراءات التى تضعها إدارة التسويق لتحديد فعالية الكتالوجات المستخدمة لتسويق المنتجات.

أنواع مراجعة التشغيل **Types Of Operational Audits**

يوجد ثلاثة فئات منسعة من عمليات مراجعة التشغيل: الوظيفة، التنظيمية، والمهام الخاصة. وفى كل حالة، من المحتمل أن يتم الإهتمام فى جزء من المراجعة بتقييم كفاءه وفعالية أساليب الرقابة الداخلية.

المراجعة الوظيفية. تعد الوظائف هى الوسائل التى يتم إستخدامها، فى تصنيف أنشطة العمل وظيفة إعداد الفواتير أو وظيفه الإنتاج. وتوجد عدة طرق مختلفة لتصنيف وتجزئة الوظائف. وعلى سبيل المثال، توجد وظيفة للمحاسبة، ولكن توجد أيضاً وظائف لكل من المدفوعات النقدية، المقبوضات النقدية، والأجور المدفوعة. وتوجد وظيفة للأجور، ولكن أيضاً وظائف للتعيين، تسجيل الوقت ودفع الأجور.

وكما يتضح من الإسم، تتناول المراجعة الوظيفية وظيفة أو أكثر بالمنظمة. وقد يكون محل الإهتمام، على سبيل المثال فى وظيفة الأجور بأحد الأقسام أو بالشركة ككل.

وتسمح المراجعة الوظفية بتوافر ميزة التخصص فى المراجعين. ويمكن لمراجعين محددين فى هيئة المراجعة الداخلية التوصل إلى قدر ملحوظ من الخبرة بأحد الجوانب: مثل هندسة الإنتاج. حيث يمكن أن يقوموا بكفاءة بنمصبة وقت أكبر من وقت المراجعة التى يقومون بها فى هذا الجانب. أما عيب المراجعة الوظيفية، فيتمثل فى الفشل فى تقييم الوظائف المرتبطة مع بعضها البعض. حيث تتفاعل وظيفة هندسة الإنتاج مع الوظائف الصناعية والوظائف الأخرى فى المنظمة.

المراجعة التنظيمية. تتعلق بمراجعة التشغيل بالمنظمة على مستوى الوحدة التنظيمية العامة مثل الإدارة، الفرع، الوحدة التابعة. ويتم فى هذا النوع من المراجعة التركيز على مدى كفاءةوفعالية التفاعل بين الوظائف. ويعد تخطيط المنظمة ووسائل التنسيق بين الأنشطة بها أمراً شديد الأهمية فى هذا النوع من المراجعة.

المهام الخاصة. يتم القيام بمهام خاصة فى المراجعة التشغيلية عند طلب الإدارة ذلك. ويوجد قدر متنوع من عمليات المراجعة هذه. وتشمل الأمثلة تحديد سبب عدم فعالية نظام التشغيل الإلكتروني لبيانات، بحث إمكانية وقوع غش بأحد الأقسام، تقديم التوصيات المتعلقة بتخفيض تكلفة تصنيع المنتج.

من الذى يقوم بمراجعة التشغيل **Who Perform Operational Audits**

عادة يتم تنفيذ عمليات مراجعة التشغيل بواسطة أحد ثلاثة مجموعات: المراجعون الداخليون، المراجعون الحكوميون، أو منشآت المحاسبة.

المراجعون الداخليون. يحتل المراجعون الداخليون موقعاً فريداً بمراجعة التشغيل لدرجة أن بعض الأفراد يستخدمون مصطلحي المراجعة الداخلية ومراجعة التشغيل على نحو مترادف. ومن غير الملائم، مع ذلك، أن يتم الإستنتاج بأن كافة عمليات مراجعة التشغيل يتم القيام بها من قبل المراجعين الداخليين، وأن المراجعين الداخليين يقومون فقط بأداء مراجعة التشغيل. فيقوم العديد من إدارات المراجعة الداخلية بأداء كل من عمليات المراجعة المالية ومراجعة التشغيل. وعادة، ما يتم ذلك بشكل متزامن. وتتمثل المزية من قيام المراجعين الداخليين بأداء مراجعة التشغيل في أنهم يقضون كل وقت العمل داخل الشركة محل المراجعة. وبالتالي تتوافر لهم معرفة ملحوظة بالشركة وأعمالها وهو مايؤدي إلى أداء مراجعة التشغيل بشكل فعال.

وحتى يتم زيادة هذا القدر من الفعالية عند القيام بكل من مراجعة التشغيل والمراجعة المالية، يجب أن ترفع إدارة المراجعة الداخلية التقرير إلى أعضاء مجلس الإدارة أو الرئيس. ويجب أن يتوافر للمراجعين الداخليين إمكانية الإتصال وعلى نحو مستمر مع لجنة المراجعة الخاصة بمجلس الإدارة ويساعد مثل هذا الهيكل التنظيمي المراجعين الداخليين على الحفاظ على إستقلالهم. وعلى سبيل المثال، إذا قدم المراجعون الداخليون التقرير إلى المدير المالي، سيكون من الصعب على المراجع الداخلي أن يقيم بشكل مستقل ويقدم التوصيات المتعلقة بعدم كفاءة العمليات التشغيلية التي قام بها المدير المالي إلى الإدارة العليا.

التغيرات الرئيسية التي تم ملاحظتها في دور المراجعين الداخليين

حدث تغير كبير في بيئة الرقابة بالمنشآت المالية الرئيسية خلال السنوات الخمس الأخيرة في ضوء تعديل القواعد التنظيمية، الأدوات المالية المعقدة، التقدم التكنولوجي، وتعجيل الطلب من قبل العملاء والمساهمين. وأدى وفرح الخسائر الكبيرة الناتجة عن فشل أساليب الرقابة إلى تحفيز التوصل إلى تغيرات جوهرية في وظيفة المراجعة الداخلية. وتتمثل بعض التغيرات الرئيسية في:

التوتر بين الأدوار: تقليدياً، ينظر إلى المراجعين الداخليين على أنهم "الضمير الرقابي بالمنظمة"، ولكنهم الآن مطالبون بتوفير مدخلات إستراتيجية وتشغيلية. وينتج عن هذه الأدوار المتضاربة التي تتعلق بكل من إيجاد القواعد والإلتزام بها قدراً من التوتر الذي يجب إدارته بفعالية. وتتطلب أيضاً هذه الأدوار أنواعاً جديده من المهارات والتي لا تشمل فقط في الخبرة الفنية، ولكن تشمل أيضاً إلى مهارات "حية" مثل التوصل، إتخاذ القرار، وتحليل العمل.

إدارة الخطر. يوجد إتجاهين رئيسين مترابطين فيما يتعلق بإدارة الخطر: (١) ضرورة توجيه إهتمام أكثر في المراجعة إلى رقابة أخطار الأدوات المالية المشتقات. و (٢) التحرك نحو إدارة متكاملة للخطر المالي، وهي تمثل مكونا مركزيا تكون فيه "القيمة عند الخطر" – إحتمال الخسارة من التغيرات المعاكسة في العوامل السوقية في فترة من الوقت وعند مستوى من الثقة.

التجارة الإلكترونية. يتم القيام بالنشاط المالي في بيئة إلكترونية بدون إستخدام الأوراق. وكلما زاد الإعتماد على شبكات الحاسب الإلكتروني، يجب أن تصمم المنشآت وتنفذ نظم الرقابة التي يمكن من خلالها إدارة الخطر على نحو ملائم، وخاصة في جوانب مثل أمن وأمانة البيانات وسد الثغرات. ويعد التنفيذ المبكر للمراجعة الداخلية أمراً هاماً في تصميم وتطوير نظم البيانات الجديدة والمنتجات الجديدة. حيث يسمح ذلك للمنشآت بتصميم أساليب للرقابة الداخلية على المنتجات الجديدة والنظم الجديدة، بدلاً من أن يتم مراقبتها بعد التصميم الفعلي.

المصدر: "Major Changes Seen In Role Of Internal Auditors", Deloitte &Touche Review, Feb-uary 5, 1996, P.2

المراجعون الحكوميون. يؤدى المراجعون الحكوميون المختلفون على المستوى الفيدرالى وعلى مستوى الولايات مراجعة التشغيل، وعادة ما يتم ذلك كجزء من عمليات المراجعة المالية. وكما سبق المناقشة، يعد المراجعون العاملون في مكتب المحاسبة العام هم المجموعة المتعارف عليها على نطاق واسع كمراجعين حكوميين. ويهتم معظم هؤلاء المراجعين بأداء كل من المراجعة المالية ومراجعة التشغيل.

وكان الكتاب الأصفر، على النحو السابق مناقشته، قد عرف ووضع معايير لعمليات مراجعة الأداء التي في جوهرها مراجعة التشغيل. وتشمل مراجعة الأداء ما يلي:

- **عمليات مراجعة الإقتصادية والكفاءة.** ويتمثل الهدف في تحديد (١) ما إذا كانت الوحدة قد قامت بإقتناء وحماية وإستخدام مواردها على نحو إقتصادي وكفء، (٢) أسباب الممارسات التي لا تتسم بالكفاءة والإقتصادية، و (٣) ما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية التي تتعلق بالجوانب الخاصة بالأقتصادية والكفاءة.
- **عمليات مراجعة البرامج.** ويتمثل الهدف في تحديد (١) المدى الذي تم فيه إنجاز النتائج أو المنافع المرغوب فيها التي توخاها المشرع القانوني أو أية جهة رسمية أخرى، (٢) فعالية المنظمات، البرامج، والأنشطة أو الوظائف، (٣) وما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية المتعلقة بالبرنامج.

ويتسم الهدفان الأوليان من كل نوع من هذين النوعين لعمليات مراجعة الأداء بطبيعة تنفيذ العمليات. ويتم الهدف الأخير في كل منهما بطبيعة الإلتزام، وقد سبق مناقشة ذلك.

وفيما يلي ثلاثة أمثلة تم نقلها عن مقال منشور في دورية "المراجع الداخلي" لتوضيح الأنشطة الخاصة بتنفيذ العمليات التي يتم مراجعتها بالوحدات الحكومية على مستوى الولايات، وتناقش هذه الأنشطة مراجعة الإقتصادية والكفاءة:

- مستشفى منفصلة يعمل بها هيئة إدارية خاصة بها تشغل ثلاثة أبنية تم تشييدها على أرض تخص مستشفى أخرى للولاية. وأظهرت المراجعة التي قمنا بها أن عبء العمل المحدد من الأنشطة الإدارية بهذه المستشفى المنفصلة وقربها من مكاتب المستشفى الرئيسي يسمح بتوحيد الوظائف الإدارية بهذين المستشفيين بما يوفر ١٤٥،٠٠٠ دولار.
- تقوم مقاطعة مدرسية محلية بالرقابة على ٢٩ موقع تعليمي مجهز بالتسهيلات. وأظهرت المراجعةالتي قمنا بها أن تسهيلات الفصول غير المستخدمة تبلغ نسبتها ٢٨٪ أو ما يعادل ثماني مدارس وأن معدلات تسجيل الطلاب مستمرة في الإنخفاض. وتوصي بتوحيد وإقفال المواقع الفردية إلى أقصى مدى ممكن. ولن يؤدى ذلك إلى تخفيض التكاليف فقط ولكنه سيؤدى أيضاً إلى توفير مرونة أكبر في أحجام الفصول والمقررات الدراسية التي سيتم تقديمها.
- زادت قيمة أرصدة حسابات المدينين في مستشفى تعليمي من ٧ مليون دولار إلى ١١ مليون دولار خلال فترة تستغرق عامين. وأظهرت المراجعة أن هذا الموقف الخطير قد حدث، جزئياً، بسبب عدم وجود متابعة متشددة، الإشراف غير الكافي، وعدم كفاية العاملين على النحو الذي يمكنهم من التعامل مع الزيادة في عبء العمل(١).

منشآت المحاسبة. عند ما تقوم منشآت المحاسبة بأداء مراجعة التوائم المالية التاريخية، عادة ما يتم في جزء من المراجعة تعريف مشكلات تنفيذ العمليات وتقديم التوصيات التي يمكن أن ينتفع منها العميل محل المراجعة. ويمكن تقديم هذه التوصيات شفهياً، ولكنها عادة ما يتم من خلال إستخدام

(١) منقول عن: Round Table. © 1982 by the institute of Internal Auditors, Inc. 249 Maitland Avenue. Al-: tamonte Springs, Fla 32701. Reprinted with permission.

خطاب الإدارة Management Letter. وقد سبق مناقشة خطاب الإدارة في الفصل الثاني والعشرين.

وتوفر المعرفة الأساسية عن عمل العميل التي يحصل عليها المراجع خلال المراجعة معلومات مفيدة لتقديم توصيات تتعلق بتنفيذ العمليات. وعلى سبيل المثال: بافتراض أن المراجع قد توصل إلى أن معدل دوران المخزون لدى العميل يتسم ببطء ملحوظ خلال العام الحالي، من المحتمل أن يحدد المراجع السبب في الإنخفاض عند تقييم إمكانية تقادم المخزون على نحو يمكن أن يسبب التحريف في القوائم المالية. وتحديد سبب إنخفاض معدل دوران المخزون، قد يتعرف المراجع على أسباب تتعلق بتنفيذ العمليات، مثل عدم فعالية سياسات حيازة المخزون، والتي يمكن لفت نظر الإدارة إليها. ومن المحتمل أن يكون المراجع الذي يمتلك معرفة أساسية واسعة عن العمل وخبرة في الأعمال المتشابهة أكثر فعالية في إمداد العميل بالتوصيات المناسبة عن العمليات بالمقارنة مع الأفراد الذين لا يتوافر لهم هذين العنصرين من الجودة.

ومن المتعارف عليه أيضاً أن يتعاقد العميل مع منشأة محاسبة للقيام بمراجعة التشغيل في جزء محدود أو أكثر من الأعمال. وعادة، يتم مثل هذا التعاقدفقط إذا كانت الشركة لا تملك هيئة للمراجعة الداخلية أو إذا كان العاملون في المراجعة الداخلية يفتقدون الخبرة في جانب محدد. وفي معظم الحالات، يقوم العاملون في مجال الإستشارات الإدارية بمنشأة المحاسبة وليس العاملون في مجال المراجعة بما يأداء هذه الخدمات. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تطلب الشركة من منشأة المحاسبة تقييم كفاءة وفعالية نظم الحاسب الإلكتروني بها.

إستقلال وكفاءة مراجعو العمليات التشغيلية Independence And Competence Of Operational Auditors

يتمثل عنصرا الجودة الأكثر أهمية لمراجع العمليات في الإستقلال والكفاءة.

ومن المهم أن يتم تحديد الشخص الذي سيرفع المراجع التقرير إليه للتأكد من أن الفحص والتوصيات سيتم القيام بهما دونما تحيز. ونادراً ما يكون الإستقلال بمثابة مشكلة للمراجعين في منشأت المحاسبة لأنهم لا يعملون في الشركة التي يقومون بالمراجعة فيها. وكما سبق القول، يتم تدعيم إستقلال المراجعين من خلال قيام إدارة المراجعة الداخلية برفع التقارير إلى أعضاء مجلس الإدارة أو إلى الرئيس. وعلى نحو مماثل يجب أن يرفع المراجعون الحكوميون التقارير إلى مستوى أعلى عن إدارات التنفيذ. فعلى سبيل المثال، يقدم مكتب المحاسبة العام التقارير مباشرة إلى الكونجرس كوسيلة لتدعيم الأستقلال.

ويمكن أيضاً أن تؤثر المسئوليات التي يقوم بها مراجعو العمليات التشغيلية على إستقلالهم. ولا يجب أن يكون المراجع مسئولاً عن القيام بوظائف تشغيل العمليات بالشركة أو عن تصحيح أوجه القصور عند إكتشاف عدم كفاءة أو عدم فعالية العمليات التشغيلية. وعلى سبيل المثال، سيتأثر إستقلال المراجعون سلبياً إذا تم تحميلهم مسئولية تصميم نظام التشغيل الألكتروني للبيانات لعمليات الحيازة أو عن تصحيحه إذا تم إكتشاف أوجه قصور به خلال مراجعة عمليات الحيازة التي تم تنفيذها بواسطة النظام.

ومن المقبول أن يوصي المراجعون بإجراء تغيرات بالعمليات التشغيلية، ولكن يجب أن يظل للأفراد المسئولية عن العمليات التشغيلية سلطة قبول أو رفض التوصيات. فإذا توافرت للمراجع سلطة الإلزام بالتوصيات التي يقدمها، سيكون قد توافر للمراجع فعلاً مسئولية مراجعة عمله الخاص خلال خلال عملية المراجعة التالية، وبالتالي سينخفض قدر إستقلال المراجع. وينظر معهد المراجعين الداخليين إلى إستقلال المراجعين الداخليين نظرة جادة ويعتبره أمراً حيوياً. ووضع قائمة عن المسئوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية تتضمن متطلباً خاصاً عن الإستقلال، كما يلي:

- يجب أن يستقل المراجعون الداخليون عن الأنشطة التي يقومون بمراجعتها. ويتمتع المراجعون الداخليون بالإستقلال عندما يقومون بعملهم بشكل حر موضوعي. ويسمح الإستقلال للمراجعين الداخليين بالتوصل إلى حكم نزيه وغير متحيز يمثل أساساً للقيام بعمليات المراجعة على نحو مناسب. ويتم تنفيذ ذلك خلال كافة الواقع التنظيمية وعلى نحو موضوعي.

ويجب أن يحتل المراجعون الداخليون موقعاً تنظيمياً يمكنهم على نحو كاف من التأكد من القيام بمراجعة تغطي مدى متسعاً. ومن التأكد من توافر الإعتبارات الملائمة للمراجعة ولإتخاذ التصرف الفعال بشأن نتائج المراجعة والتوصيات الخاصة بها.

وتتطلب الموضوعية أن يتوافر في المراجعين الداخليين إتجاهاً ذهنياً للحياد وإعتقاد صادق بصحة العمل الذي يقومون به. ولا يعد القيام بالإجراءات التخطيط وتصميم وتجهيز وتشغيل النظم من وظائف المراجعة. ويفترض أن يؤدي القيام بمثل هذه الأنشطة إلى إلحاق الضرر بموضوعية المراجعة.

وتعد الكفاءة، بالطبع، أمراً ضرورياً لتحديد أسباب المشكلات في العمليات التشغيلية ولتقديم التوصيات الملائمة. ويعد توافر الكفاءة مشكلة رئيسية عندما تتناول المراجعة التشغيلية مدى واسع من مشكلات التشغيل. وعلى سبيل المثال، يمكن تخيل صعوبة إيجاد مراجعين داخليين مؤهلين للقيام بتقييم كل من فعالية برنامج للإعلان وكفاءة الإنتاج في عملية تجميع. ويفترض أن يوجد ضمن هيئة المراجعة الداخلية التي تقوم بمثل هذا النوع من المراجعة التشغيلية بعض الأفراد الذين تتوافر لديهم معلومات عن التسويق وأفراد أخرين تتوافر لديهم معلومات عن الإنتاج.

معايير تقيم الكفاءة والفعالية Criteria For Evaluation Efficiency And Effectiveness

الهدف التعليمي ٢٤-٥: تخطيط وأداء مراجعة التشغيل

تتمثل الصعوبة الرئيسية عند القيام بمراجعة التشغيل في تعيين معايير محددة لتقيم ما إذا كان العمل قد تم تنفيذه بكفاءة وفعالية. ففي المراجعة للقوائم المالية التاريخية، تمثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها معايير متسعة لتقييم عدالة العرض. ويتم إستخدام أهداف المراجعة في وضع معايير أكثر تحديداً لتقرير ما إذا ماكانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد تم إتباعها. أما في مراجعة التشغيل، فلا يوجد مثل هذه المعايير المعرفة على نحو محدد.

ويتمثل أحدى النواحي التي يتم إستخدامها في وضع معايير لمراجعة التشغيل في تحديد الأهداف على أنها تمثل ما إذا كان جانب محدد بالوحدة يمكن القيام به بشكل أكثر فعالية أو أكثر فعالية أوكفاءة مع تقديم توصية بالتحسينات. وقد يتلائم هذا النهج مع المراجعين المتمرسين والذين توافر لهم قدرة من التدريب الجيد، ولكن سيصعب على معظم المراجعين إتباع هذا المنهج غير المحدد.

معايير خاصة. عادة مايتم وصف معايير أكثر تحديداً قبل القيام بمراجعة التشغيل. وعلى سبيل المثال، يفرض أنك تقوم بمراجعة التشغيل على ترتيب المعدات بالمصانع. يمكن إستخدام بعض المعايير الأكثر تحديداً على النحو التالي، تم إدراجها في صورة أسئلة. لتقييم الترتيب بالمصنع:

- هل تم الموافقة على كافة صور ترتيب المعدات بالمصنع من قبل مكتب هندسي في وقت التصميم الأصلي؟
- هل قام المكتب الهندسي بدراسة لإعادة تقييم ترتيب المعدات بالمصنع في الخمسة سنوات الماضية؟
- هل يتم تشغيل كل معدة بمعدل ٦٠٪ من الطاقة أو أكثر لمدة ثلاثة أشهر على الأقل كل عام؟
- هل يسهل هذا الترتيب حركة نقل المواد إلى طابق الإنتاج؟

- هل يسهل هذا الترتيب إنتاج المنتجات التامة؟
- هل يسهل هذا الترتيب حركة نقل المنتجات التامة إلى مراكز التوزيع؟
- هل يتم من خلال الترتيب الحالي إستخدام المعدات على نحو فعال؟
- هل يتعرض أمن العاملين للخطر في ظل ترتيب المعدات الحالي بالمصنع؟

مصادر المعايير

يوجد عدد من المصادر التي يمكن لمراجع العمليات التشغيلية إستخدامها في التوصل إلى معايير محددة للتقييم. وتشمل ما يلي:

الأداء التاريخي. يمكن التوصل إلى مجموعة بسيطة من المعايير بناء على النتائج الفعلية بالفترات السابقة(أو عمليات المراجعة بالفترات السابقة). وتتمثل الفكرة الخاصة باستخدام هذه المعايير في تحديد ماإذا كانت الإمور قد تطورت إلى الأفضل أو إلى الأسوأ عن طريق المقارنة. وتتمثل ميزة إستخدام هذه المعايير في سهولة التوصل إليها، ومع ذلك، هذه المعايير لا توفر رؤية أعمق عن كيف تم الأداء الفعلي بالوحدة محل المراجعة سواء كان ذلك الأداء جيداً أم سيئاً.

- **المقارنة مع أداء الوحدات الأخرى**. لا تتسم العديد من الوحدات الخاضعة لمراجعة التشغيل، بالتفرد، حيث يوجد العديد من الوحدات المماثلة داخل المنظمة أو خارجها. وفي مثل هذه الحالات، تعد بيانات الأداء عن الوحدات المماثلة مصدراً ممتازاً لتطوير معايير للمقارنة مع أداء الوحدات الأخرى. وفيما يتعلق بالوحدات المشابهة بالداخل، عادة ماتتوافر البيانات على نحو سريع. وفي حالة المقارنة مع الوحدات المماثلة بالخارج، ستوجد دائماً رغبة في توفير مثل هذه المعلومات. ويمكن الحصول عليها غالباً من خلال المجموعات بالنشاط والهيئات التنظيمية الحكومية.

- **المعايير الهندسية**. في العديد من أنواع عمليات مراجعة التشغيل، يكون من الممكن والملائم أن يتم التوصل إلى معايير بناء على المقاييس الهندسية. وعلى سبيل المثال، يتم إستخدام دراسات الوقت والحركة لتحديد معدلات مخرجات الإنتاج. وعادة ما يستغرق التوصل إلى هذه المعايير الكثير من الوقت والتكلفة، كما أنها تتطلب قدراً كبيراً من الخبرة. ومع ذلك، يمكن أن تكون فعالة في حل مشاكل تنفيذ العمليات الرئيسية على نحو تستحق معه تحمل تكلفتها المرتفعة. ويمكن أيضاً التوصل إلى بعض المعايير بواسطة المجموعات بالنشاط على نحو يستطيع كافة الأعضاء الإنتفاع به، وبذلك يتم توزيع التكلفة وتخفيضها لدى كل عضو. وقد تتكون هذه المجموعات على مستوى النشاط من كافة الوحدات المماثلة للمنظمة محل المراجعة او يتم تكوينها على مستوى مجموعات وظيفية داخل المنظمة مثل مستخدمي البيانات المشغلة إلكترونياً في المنظمة.

- **المناقشة والإتفاق**. قد يصعب التوصل أحياناً إلى معايير موضوعية أو قد يكون ذلك مكلفاً، ويمكن التوصل إلى المعايير خلال مناقشة بسيطة والإتفاق عليها. ويجب أن يوجد ضمن الأطراف المشاركة في ذلك إدارة الوحدة محل المراجعة، مراجع تنفيذ العمليات والوحدة أو الأطراف الذين سيتم التقرير عن النتائج إليهم.

مراحل مراجعة التشغيل Phases In Operational Auditing

تمر مراجعة التشغيل بثلاثة مراحل: التخطيط، جمع الأدلة والتقييم، والتقرير والمتابعة.

التخطيط. يتشابه التخطيط في مراجعة التشغيل مع الفصول السابق مناقشتها عن مراجعة القوائم المالية التاريخية. ومثل مراجعة القوائم المالية، يجب إن يحدد مراجع العمليات التشغيلية مجال عملية

المراجعة ويقوم بتوصيل ذلك إلى الوحدة التنظيمية. ومن الضروري أيضاً أن يتم تعيين المراجعين المناسبين للقيام بالمراجعة؛ الحصول على معلومات أساسية عن الوحدة التنظيمية، فهم الرقابة الداخلية، تحديد حجم الأدلة المناسب الذي سيتم جمعه.

ويتمثل الفرق الرئيسي بين تخطيط مراجعة التشغيل والمراجعة المالية في التنوع الشديد في عمليات مراجعة التشغيل. ويتم تحديد الأهداف بناء على معايير يتم تحديدها للمراجعة. وكما سبق المناقشة في الأقسام السابقة، سيتوقف ذلك على الظروف الخاصة التي يتم مواجهتها. وعلى سبيل المثال، ستختلف أهداف مراجعة التشغيل عن فعالية أساليب الرقابة الداخلية على التقدية النثرية على نحو جوهري عن القيام بمراجعة التشغيل عن كفاءة إدارة البحوث والتطوير.

ويوجد فرق آخر يتمثل في تعقد هيئة المراجعين في مراجعة التشغيل بالمقارنة مع المراجعة المالية. ويرجع ذلك أيضاً إلى إتساع نطاق العمليات. ولا يرجع ذلك فقط إلى تنوع الجوانب- على سبيل المثال، رقابة الإنتاج، الإعلان، والتخطيط الإستراتيجي- ولكن أيضاً لتنوع الأهداف داخل هذه الجوانب مما يتطلب مهارات فنية خاصة. وعلى سبيل المثال، قد توجد ضرورة لحصول المراجع على معلومات أساسية في الهندسة لتقييم الأداء في مشروع كبير للمقاولات.

وأخيراً، يكون من المهم قضاء وقت أطول مع الأطراف ذات المصلحة في إجراء المراجعة والتي إتفقت على شروط المراجعة ومعايير التقييم في مراجعة التشغيل بالمقارنة مع المراجعة المالية. وكان قد تم الإشارة إلى ذلك في القسم السابق عند التعرض بالمناقشة لكيفية التوصل إلى المعايير من خلال المناقشة. وبغض النظر عن مصدر معايير التقييم، من الضروري أن يوجد إتفاق واضح بين الطرف الخاضع للمراجعة، المراجع، وراعي عملية المراجعة على نحو كامل بشأن الأهداف والمعايير. حيث أن وجود مثل هذا الإتفاق سيسهل من فعالية ونجاح أداء مراجعة تنفيذ العمليات.

جمع وتقييم الأدلة. يتم تطبيق أنواع الأدلة الستة التي سبق مناقشتها بالفصل السادس والتي تم إستخدامها طول هذا الكتاب على نحو مكافئ في مراجعة التشغيل. ونظراً لأن أساليب الرقابة الداخلية وإجراءات التشغيل تمثل جزءاً حيوياً في مراجعة التشغيل، من المتعارف عليه أن يتم على نحو مكثف إستخدام التوثيق، الإستفسار من العميل والملاحظة. بينما يتم إستخدا المصادقات وإعادة التشغيل على نحو أقل عمقاً في عمليات مراجعة التشغيل بالمقارنة مع عمليات المراجعة المالية نظراً لأن الدقة لاتمثل هدفاً في معظم عمليات مراجعة التشغيل.

ولتوضيح كيفية جمع الأدلة في مراجعة التشغيل، سنعود إلى المثال السابق الخاص بتقييم الأمن في مصعد المدينة والذي سبق مناقشته. وبفرض أن هناك إتفاق على أن الهدف هو تحديد ما إذا كان الفحص يتم سنوياً في كل مصعد بالمدينة بواسطة فاحص كفء. ولتحقيق هدف الإكتمال، يجب على المراجع، على سبيل المثال، فحص تصميم الأبنية ومواقع المصاعد في المدينة وتتبعها إلى القائمة الخاصة بالهيئة للتأكد من أن كافة المصاعد قد تم إدراجها بما يتفق مع ما هو مخطط للمجتمع السكاني. وسيكون من الملائم إجراء إختبارات إضافية على المباني التي تم إنشائها حديثاً لتقدير التوقيت الذي يتم فيه تحديث القائمة المركزية.

وبفرض أنه تم تحديث قائمة الهيئة على أنها مكتملة، يمكن أن يختار المراجع عينه من مواقع المصاعد وذلك لجمع الأدلة المتعلقة بتوقيت ومرات الفحص. وقد يرغب المراجع في أن يأخذ في إعتباره الخطر الطبيعي بإدراج عدد أكبر من المصاعد القديمة بالعينة أو إدراج عدد أكبر من المصاعد التي تم إكتشاف عيوب تتعلق بالأمان فيها بالعينة. وقد يرغب المراجع أيضاً في فحص الأدلة لتحديد ما إذا كان الذين يقومون بفحص المصاعد يتمتعون بالكفاءة لتقييم الأمان في المصاعد. وقد يقيم

المراجع، على سبيل المثال، مؤهلات الفاحصين عن طريق فحص المتخصصات، برامج التدريب، إختبارات الكفاءة، وتقارير الأداء.

ومن المحتمل أيضاً أن يرغب المراجع في إعادة تشغيل إجراءات الفحص الخاصة بعينة من المصاعد للتوصل إلى أدلة عن التضارب بين الواقع وما تم التقرير عنه.

ووفقاً لنفس الطريقة التي يتم القيام بها في عمليات المراجعة المالية، يجب على مراجعي العمليات التشغيلية تجميع قدر كاف من من الأدلة للتوصل إلى أساس مناسب من الإستنتاج عن الأهداف التي يتم إختبارها. وفي مثال المصعد، يجب أن يجمع المراجع أدلة كافية عن فحص الأمان بالمصعد. وبعد جمع الأدلة، يجب أن يحدد المراجع ما إذا كان من المناسب التوصل إلى إستنتاج مؤداه أنه تم إجراء فحص سنوي لكل مصعد في المدينة بواسطة فاحص كفء.

التقرير والمتابعة. يوجد إختلافين رئيسين بين تقارير مراجعة التشغيل والمراجعة المالية تؤثر على تقارير مراجعة التشغيل. أولاً في مراجعة التشغيل، يتم عادة إرسال التقرير إلى الإدارة فقط، في نسخة إلى الوحدة محل المراجعة فقط. ويؤدي عدم وجود مستخدمين يمثلون الطرف الثالث إلى تخفيض ضرورة إستخدام صياغة معيارية في تقارير مراجعة التشغيل. ثانياً، يتطلب تنوع عمليات مراجعة التشغيل إعداد تقرير خاص لكل عملية مراجعة يتم فيه تناول مجال المراجعة، ونتائجها والتوصيات الخاصة بها.

وينتج عن تفاعل هذين العاملين الإختلافات الرئيسية في تقرير مراجعة التشغيل ويستغرق كتابة التقرير عادة قدراً ملحوظاً من الوقت حتى يتم توصيل كل من نتائج المراجعة والتوصيات بشكل واضح.

أمثلة على نتائج مراجعة التشغيل Examples Of Operational Audit Findings

يحتوي كل عدد من "المراجع الداخلي"، دورية نصف شهرية تصدر عن معهد المراجعين الداخليين، على العديد من نتائج مراجعة التشغيل يعرضها ممارسين للمراجعة الداخلية. وعند فحص هذا القدر الوافر من النتائج التي تم التقرير عنها، توصل المؤلفان إلى إستنتاج مؤداه أن معظم هذه النتائج تتعلق بالكفاءة وليس الفعالية. ونعتقد أن السبب في ذلك يرجع إلى أن قراء هذه الدورية يرون أن النتائج المتعلقة بالكفاءة تمثل مجالاً أفضل للإهتمام بالمقارنة مع تلك التي تتعلق بالفعالية. وعلى سبيل المثال إذا أشار فرد إلى أن مراجعة التشغيل قد نتج عنها توفير قدره ٦٨٠٠٠ دولار، من المحتمل أن يكون ذلك مثيراً للإهتمام بشكل أكبر بالمقارنة مع التقرير عن تحسين الدقةبالتقرير المالي. وفيما يلي أمثلة من دورية "المراجع الداخلي" تشمل مثالين عن الفعالية، بينما تتعلق الأمثلة الأخرى بالكفاءة.

منشأة النظافة الخارجية توفر ١٦٠٠٠٠ دولار Outside Janitorial Firm Saves $ 160000

قام مراجع داخلي بفحص كفاءة وفعالية خدمات النظافة المختلفة التي يقدمها العاملين بالولاية بالمباني التي تقع في مجمع برلمان الولاية. وجاء بتقرير المراجع أن تكاليف خدمات النظافة تتسم بالإرتفاع عند مقارنتها مع ما يقابلها من الخدمات التي تقدمها المنشآت الخارجية للنظافة. وبالإضافة إلى ذلك، إكتشف المراجع أن العديد من خدمات النظافة لم يتم القيام بها على الوجه المطلوب، مما أدى إلى وجود مستوى غير مقبول من الجودة. وأشارت دراسة لخدمات بديلة للنظافة إلى أنه يمكن الحصول على خدمة مكافئة، أو أفضل بواسطة منشأة خارجية مع توفير ١٣٧٠٠٠ دولار بالعام. وأوصى المراجع أن تقوم الولاية بإجراء مناقصة والتعاقد مع الشركة التي تتقدم بأقل عرض مع تنفيذ كافة المتطلبات وتم توفير ١٦٠٠٠٠ دولار فعلياً عند التعاقد مع الشركة التي تقدمت بأقل عرض، وقد تحسنت جودة عمليات النظافة بشكل ملحوظ.

تشغيل مذكرة الإئتمان يستغرق وقتاً أطول More Timely Credit Memo Processing

● توجد شكوى متكررة إلى المراجع الداخلي بشأن قدر الوقت المثالي فيه المطلوب لتشغيل مذكرات الإئتمان للعملاء. واكتشف المراجع أن لهذه الشكوى ما يبررها لأنه ينقضي متوسط ١٤ يوماً من أيام العمل بين إستلام الطلب وإصدار المذكرة. وفي بعض الحالات، ينقضي ٢١ يوماً من أيام العمل قبل إصدار المذكرة.

وبإستخدام خريطة التدفق التي توضح الزمن، توصل المراجع إلى أن الطلبات لا تتحرك في تدفق خطي كفء. وفي الواقع أظهرت خريطة التدفق الزمنية أن هناك تدفق في صورة تشبه الزجاج مع حالة سنية بالحواف. حيث تنتقل الطلبات من المنشئ لإزالة المستندات الداعمة. وبعد ذلك تعود مرة أخرى إلى إحدى إدارتي التصديق للقيام بالتصنيف، الترميز، وإدراجها في مجموعات. وأخيراً يتم تحويل الطلب إلى الحاسب الإلكتروني لإصدار المذكرة. ويتطلب تنفيذ كل خطوة في مدة تتراوح بين يوم وخمسة أيام عمل بناء على عبء العمل ودرجة تعقد الطلب.

وأوصى المراجع بأن تؤدي كل إدارة من إدارات التصديق كافة الوظائف المطلوبة عند معالجتها للطلب في المرة الأولى مع إحلال إجراءات رقابية محددة بدقة للتعامل مع الحقائق التي تظهر بعد التصديق محل ما يتم قبل التصديق. وتم تبني التوصية، ويتم الآن إصدار مذكرات الإئتمان خلال ٥ أيام من تاريخ إستلام الطلب. ولاحظ المراجع إرتفاع درجة رضاء العملاء وتوقفهم عن الشكوى.

إكتشاف المرجعون القانونيون لزيادة في العبء التأميني قدرها ١١ مليون دولار بالعام
Legislative Auditors Detect $ 11 Million Per Year Overcharge

يوجد في معظم الولايات لجان تأمين تعمل على مراقبة وتنظيم النشاط التأميني، وتقوم هذه اللجان بتقديم التأكيد عن مدى مناسبة أقساط الأمين للتغطية التأمينية التي يتم الحصول عليها.

وإكتشف إثنان من المراجعين القانونيين، عند إجراء مقارنة مع نسب الخسائر على المستوى القومي، أن هناك زيادة كبيرة في المتوسط لما قام حاملو البوالص بسداده للتأمين على الممتلكات والإلتزامات على مستوى الولاية. وفي الواقع، توصل المراجعان إلى أن حاملي البوالص في الولاية قد دفعوا مبالغ زائدة تقترب من ٥٥,١ مليون دولار عن الأقساط خلال فترة الخمس سنوات من ١٩٧٤ إلى ١٩٧٨، بسبب:

● قامت بعض شركات التأمين بالتوصل إلى الأقساط بناء على تقدير المكاتب الإقليمية التي تستخدم إحصائيات الخسارة على المستوى الإقليمي وليس على مستوى الولاية. ويعد تصوير الخسائر بإستخدام هذه الطريقة أعلى عادة مما وقع فعلاً بالولاية.

● في بعض أنواع التأمين على الممتلكات والإلتزامات، لم تكن هناك منافسة كافية لإجبار الشركات على تبني معدلات أكثر تنافسية.

● تم يتم تحليل معدلات الزيادة المطلوبة من العديد من شركات التأمين على نحو ملائم. ونتيجة لذلك، تم زيادة المعدلات في ظل تبرير محل شك.

وأوصى المراجعان بأن تراقب لجنة التأمين بشكل تنظيمي معدلات الأقساط إلى الخسارة مع تبني خطة لكل نوع من التأمين على الممتلكات والإلتزامات للتوصل إلى معدلات الخسارة على مستوى الولاية مع الأخذ في الإعتبار المتوسط على المستوى القومي.

إستخدام الأداء الصحيحة Use The Right Tool

● قامت الشركة باستئجار ٢٥ شاحنة للنقل الثقيل ليستخدمها العاملين الذين يقومون بتجهيز وصيانة ما يقرب من ٢٠٠ آلة للبيع بواسطة وضع النقود في منطقة كبيرة بالعاصمة. وهذه الشاحنات مزودة

جميعها بأبواب رفع هيدروليكية لشحن وتفريغ آلات البيع .

وإكتشف المراجع الداخلى أن عدد ضئيل فقط من الشاحنات قد قام فعلا بتسليم ورفع آلات البيع .

أما معظم الشاحنات ، فقد تم إستخدامها فى خدمة الإستدعاء والتى تتكون من إصلاح مفاتيح العملة فى الموقع أو فى إجراء تعديلات بسيطة أخرى فى أبواب الرفع الهيدروليكى لم يكن مطلوبا أن يتم القيام بها .

• وأوصى المراجع بالإستغناء عن معظم شاحنات النقل الثقيل وإستبدالها بعربات نقل خفيفة عادية . ووافقت الإدارة على ذلك وتم التوصل إلى توفير فى معدلات الإستئجار ومصروفات التشغيل على نحو يقدر بمبلغ ٢٥٠٠٠ دولار فى العام .

يؤدى إستخدام برامج الحاسب الإلكترونى إلى توفير العمل اليدوى

Computer Progorams Save manual Labor

تتطلب ERISA إجراء مراجعة سنوية لخطط مشاركة الأرباح . ولا يقوم هؤلاء المراجعون الداخليون فقط باختبار التمويل ، ولكنهم يقومون أيضاً بأداء فحص لتنفيذ العمليات على النحو الذى يوفر عدد من التوصيات القيمة للإدارة .

وابتكر مراجعو التشغيل الإلكترونى للبيانات عدد من برامج المراجعة القائمة على إستخدام الحاسب الإلكترونى لإختبار الرقابة على الإدراج والحذف من خطة المشاركة فى الربح بالشركة . وتعمل هذه البرامج على التوصل لخفض أكبر بالعمل اليدوى وعلى إكتشاف عدد من النتائج مثل إدراج عاملين بالخطة على نحو أقل مما يجب والذى يتمثل فى تعرضية عام بالخدمة مع حذف عاملين لا يزالون بالخطة . ويمكن أيضاً أن يعمل جزء برنامج المراجعة الذى يتم فيه إستخدام الحاسب الإلكترونى على إكتشاف التضارب بين كل من الملف الرئيسى للأجور والملف الرئيسى لخطة المشاركة بالربح .

وعندما تم إظهار نتائج المراجعة ، قامت الإدارة بتصحيح كافة المشاكل وقررت وضع أساليب إضافية للرقابة لمنع المشكلات فى المستقبل . وتتمثل أساليب الرقابة الإضافية فى ... حسناً ، خمن . وهى تطلب من مراجعى التشغيل الألكترونى للبيانات ترك برامج الحاسب الإلكترونى الخاصة بهم فى الآلة . ويستخدم مدير خطة المشاركة فى الربح البرامج دورياً كأسلوب للرقابة يمكن من خلاله كشف أخطاء الإدراج .

توقيت الإيداع Timely Depositing

عند فحصه للنقدية ، إكتشف المراجع الداخلى أن الإيداعات بالبنك لا يتم إجرائها إلا بعد مرور عدة أيام على تاريخ إستلامها النقدية والشيكات . ويرجع السبب فى ذلك إلى تعقد التشغيل الخاص بالتسوية / التوزيع على نحو يتطلب من ثلاثة إلى خمسة عشر يوماً للإنتهاء منها .

ووافقت الإدارة على القيام بإيداع مباشر أو تحويل إلكترونى للأموال وبتنفيذ التشغيل الخاص بالتسوية / التوزيع بعد أن يتم إيداع الأموال . وتقدر الفائدة الإضافية المقدرة لمثل هذا النظام الذى تبنته الإدارة بما يقرب من ١٢٠٠٠٠ بالعام(٢) .

(٢) المرجع السابق .

المصطلحات الأساسية

مراجعة الإلتزام Compliance Audit - (١) القيام بفحص للسجلات المالية للمنظمة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع إجراءات أو قواعد محددة تم وضعها من قبل سلطة عليا، (٢) مراجعة يتم القيام بها لتحديد ما إذا كانت الوحدة التي تحصل على منحة مالية من الحكومة الفيدرالية قد إلتزمت بقوانين وقواعد تنظيمية محددة.

مراجعة الإقتصادية والكفاءة Economy & Efficiency Audit - مراجعة حكومية يتم القيام بها لتحديد ما إذا كانت الوحدة قد حازت مواردها وتقوم بحمايتها وإستخدامها على نحو إقتصادي وكفء، أسباب أية ممارسات لا تتسم بالكفاءة أو الإقتصادية، وما إذا كانت الوحدة تلتزم بالقوانين والقواعد التنظيمية المتعلقة بجوانب الإقتصادية والكفاءة.

الفعالية Effetiveness - الدرجة التي من خلالها إنجاز أهداف المنظمة.

الكفاءة Efficiency - الدرجة التي يتم من خلالها تخفيض التكاليف بدون اجراء تخفيض في الفعالية.

المراجعة الوظيفية Functional Audit - مراجعة لتنفيذ العمليات تتعلق بوظيفة محددة أوأكثر داخل المنظمة، مثل وظيفة الأجور أو وظيفة هندسة الإنتاج.

معايير المراجعة الحكومية Governmental Auditing Standards (G A S) - انظر الكتاب الأصفر.

المراجعة الحكومية Government Audit - مراجعة مالية أو مراجعة لتنفيذ العمليات في هيئة حكومية أو في منشأة يتم إدارتها من قبل الولاية.

معهد المراجعين الداخلين (I I A) Institute Of Internal Auditors - منظمة للمراجعين الداخلين تضع معايير أخلاقية ومعايير للممارسة، وتقدم أدوات تعليمية وتعزز الوضع المهني للأعضاء بها.

المراجعة التشغيل Operational Auditing - فحص للكفاء والفعالية في منظمة ما. وعادة ما يتم إستخدام المصطلحات التالية كمترادفات: المراجعة الإدارية، مراجعة الأداء، ومراجعة التشغيل.

المراجعة التنظيمية Organizational Audit - مراجعة تشغيلية تتعلق بمستوى الوحدة التنظيمية العامة، مثل الإدارة، الفرع، الوحدة التابعة، لتحديد مدى تفاعل الوظائف على نحو كفء وفعال.

مراجعة البرنامج Prgram Audit - مراجعة حكومية يتم فيها تحديد مدى تنفيذ النتائج أو المنافع المرغوب فيها التي تم وضعها من قبل المشرع أو أي جهاز آخر يمتلك السلطة، مدى فعالية المنظمات، مدى فعالية البرامج، مدى فعالية الأنشطة، أو مدى فعالية الوظائف، وما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية التي يتم تطبيقها على البرنامج.

قانون المراجعة الوحيد Single Audit Act - تشريع فيدرالي يعمل على إجراء مراجعة موحدة قائمة على التنسيق لتحقيق متطلبات المراجعة لكافة الهيئات الفيدرالية التي قدمت الأموال.

المهام الخاصة Special Assignment - طلب من الإدارة للقيام بمراجعة التشغيل لعرض محدد، مثل الفحص عن إمكانية وجود الغش في قسم ما أو تقديم التوصيات عن تخفيض تكلفة منتج صناعي.

معايير ممارسة المراجعة الداخلية Standards For The Prectice Of Internal Auditing - دليل يقوم بإصداره معهد المراجعين الداخلين لتغطية الأنشطة والأداء الذي يقوم به المراجعون الداخليون.

الكتاب الأصفر Yellow Book - كتاب أصدره مكتب المحاسبة العام يتم إستخدامه على نطاق واسع كمرجع للمراجعين الحكوميون ومنشأت المحاسبة التي تقوم بأداء المراجعة الحكومية. ويتمثل الإسم الرسمي له في معايير المراجعة الحكومية.

أسئلة للمراجعة

٢٤-١(**الهدف ٢٤-١**) أشرح دور المراجعين الداخليين في المراجعة المالية. كيف يختلف أو يتشابه مع ما يقوم به المراجعون الخارجيون؟

٢٤-٢(**الهدف ٢٤-١**) ما هي الأجزاء الخمسة لمجال عمل المراجع الداخلي في ضوء ما أصدره معهد المراجعين الداخليين من معايير لممارسة المراجعة الداخلية؟

٢٤-٣(**الهدف ٢٤-١**) أشرح الفرق بين إستقلال المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. كيف يمكن أن يحقق المراجعون الداخليون الإستقلال في أفضل صورة؟

٢٤-٤ (**الهدف ٢٤-٢**) أشرح أوجه الإختلاف والتشابه بين المراجعة الحكومية المالية ومراجعة الشركات التجارية. من الذي يقوم بالمراجعة الحكومية؟

٢٤-٥(**الهدف ٢٤-٢**) أشرح المقصود بقانون المراجعة الوحيد. ماهو الغرض منه؟

٢٤-٦ (**الهدف ٢٤-٢**) ما هي أوجه الإتفاق بين الكتاب الأصفر ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما هي الإضافات والتعديلات؟

٢٤-٧(**الهدف ٢٤-٢**) عرف الأهداف الرئيسية المحددة التي يجب إدراجها في تصميم إختبارات المراجعة في ظل قانون المراجعة الوحيد.؟

٢٤-٨ (**الهدف ٢٤-٢**) عرف التقارير الرئيسية المطلوبة في ظل قانون المراجعة الوحيد؟

٢٤-٩ (**الهدف ٢٤-٣**) صف المقصود بمراجعة التشغيل؟

٢٤-١٠(**الهدف ٢٤-٣**) عرف الإختلافات الثلاثة الرئيسية بين المراجعة المالية ومراجعة التشغيل.

٢٤-١١ (**الهدف٢٤-٤**) فرق بين الكفاءة والفعالية في مراجعة التشغيل. أذكر مثالاً واحداً لمراجعة التشغيل يفسر الكفاءة ويفسر الفعالية.؟

٢٤-١٢(**الهدف٢٤-٤**) فرق بين الأنواع التالية من مراجعة التشغيل: المراجعة الوظيفية، المراجعة التنظيمية، والمهام الخاصة. أذكر مثالاً لكل منها في مستشفى لا تهدف للربح.

٢٤-١٣(**الهدف٢٤-٤**) أشرح لماذا يعتقد العديد من الأفراد أن المراجعين الداخليين هم المجموعة المسئولة عن القيام بمراجعة التشغيل.

٢٤-١٤(**الهدف ٢٤-٤**) أشرح دور المراجعين الحكوميين في مراجعة التشغيل. ما هي أوجه الإختلاف والتشابه بين الدور وما يقوم به المراجعون الداخليون؟

٢٤-١٥(**الهدف ٢٤-٤**) ما هي الحالات التي يحتمل أن يقوم فيها المراجعون بأداء مراجعة التشغيل؟ أذكر مثالا واحد لقيام منشأة محاسبة بأداء مراجعة التشغيل.

٢٤-١٦ (**الهدف ٢٤-٥**) أشرح المقصود بمعايير تقييم الكفاءة والفعالية. أذكر خمسة معايير محددة يمكن إستخدامها في تقييم كفاءة نظم التشغيل الإلكتروني لبيانات الأجور.

٢٤-١٧(**الهدف ٢٤-٥**) عرف المراحل الثلاث لمراجعة التشغيل.

٢٤-١٨ (**الهدف ٢٤-٥**) أشرح أوجه الإختلاف والتشابه في التخطيط بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية.

٢٤-١٩ (**الهدف ٢٤-٥**) ما هي الإختلافات الرئيسية عند التقرير بين مراجعة التشغيل والمراجعة المالية؟

أسئلة الإختيار المتعدد من إختبار CPA

٢٤-٢٠(الهدف ٢٤-١ ، ٢٤-٤) تتعلق الأسئلة التالية باستقلال المراجعين. إختر الإجابة الأمثل.

أ-من المحتمل على نحو أكبر أن يكون إستقلال المراجع الذي يقوم بمراجعة التشغيل عرضة للخطر إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية مسئولة مباشرة أمام:

١-نائب الرئيس لشئون التمويل. ٢-الرئيس.

٣-المدير المالي. ٤-نائب الرئيس التنفيذي.

٥-لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة.

ب-من المحتمل أن يتأكد إستقلال إداره المراجعة الداخلية على نحو أكبر إذا كانت تقوم برفع التقارير إلى:

١-الرئيس. ٢-المدير المالي.

٣-أمين الخزينة. ٤-لجنة المراجعة المشكلة من مجلس الإداره.

٥ - نائب الرئيس لشئون التمويل.

جـ أي مما يلي يمكن أن يعرض إستقلال المراجع الداخلي للخطر ؟

(١) فحص نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات قبل إستخدامه فعلياً.

(٢) تنفيذ المراجعة في جوانب كان المراجع يتحمل فيها مسئوليات تنفيذية منذ وقت قريب.

(٣) عدم مراجعة تقرير المراجعة مع المسئولين بالوحدة محل المراجعة قبل توزيعه

(٤) متابعة الإجراء التصحيحي في ضوء نتائج المراجعة.

د-أي مما يلي يمكن أن يساهم على الأقل في إستقلال إدارة المراجعة الداخلية؟

(١) تقديم مدير إداره المراجعة الداخلية للتقارير مباشرة إلى المسئول الأول عن التشغيل بالمنظمة.

(٢) مطالبة هيئة المراجعة الداخلية بالحصول على وإمتلاك مجموعة من المعارف والمهارات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية بالمنظمة.

(٣) السماح لمدير إدارة المراجعة الداخلية بالتعامل المباشر وعند الضرورة مع لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة بدون حضور أفراد الإدارة.

(٤) إلزام كل من أفراد الإدارة ومجلس الإدارة بمراجعة والموافقة على عقد رسمي مكتوب لإدارة المراجعة الداخلية.

(٥) مطالبة مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقارير دورية عن الأنشطة، يتم فيها إلقاء الضوء على النتائج والتوصيات الهامة وأيضاً الإنحرافات الهامة عن جداول المراجعة التي تم التصديق عليها إلى كل من أفراد الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.

هـ-يجب أن تتوافر الموضوعية في المراجعين الداخليين عند أداء عمليات المراجعة. أي من المواقف التالية ينتهك المعايير التي تتعلق بالموضوعية؟

(١) كان المراجع الذي يفحص أرصدة الدائنين قد تلقى تدريباً في هذه الإدارة لمدة ثلاثة شهور منذ عامين.

(٢) يقوم المراجع بفحص إحدى الإدارات التي إستمرت في إستخدام الإجراءات التي أوصى بها هذا المراجع عندما تم إنشاء هذه الإدارة.

(٣) يقوم المراجع بفحص نفس الإدارة لمدة سنتين متواليتين.

(٤) يقوم المراجع بفحص الإدارة التي يتحمل فيها مسئولية التوقيع المشترك على الشيكات.

٢٤ ٢١(الأهداف ٢٤-٣ ، ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) تتعلق الأسئلة التالية بمراجعة التشغيل. أختر الإجابة الأمثل.

أ- أي من العبارات التالية يصف بشكل أفضل مراجعة التشغيل؟

(١) تتطلب فحصاً ثابتاً من قبل المراجعين الداخليين لأساليب الرقابة الإدارية التي ترتبط بالعمليات التشغيلية داخل الشركة.

(٢) يتم فيها التركيز على تنفيذ أساليب الرقابة المالية والمحاسبة بالشركات التي يتم تكوينها حديثاً.

(٣) تهدف من خلال تصميمها إلى التحقق من صدق العرض في نتائج العمليات التشغيلية بالشركة.

(٤) يتم فيها التركيز على البحث عن جوانب العمليات التشغيلية التي يمكن أن يتم فيها تخفيض الفاقد عن طريق إقتراح أساليب للرقابة.

ب- يجب أن يؤدي تقييم عمل المراجع الميداني في الوحدة التي يتم فيها تنفيذ العمليات إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

١- ماهي الأسباب وراء التوصل للنتائج؟

٢- كيف يمكن تحسين الأداء؟

٣- ما هي النتائج التي تم التوصل إليها؟

ماهو الترتيب الزمني لهذه الأسئلة التي يجب الإجابة عنها؟

(١) ٣-١-٢ (٢) ١-٣ ٢ (٣) ٣-٢-١

(٤) ١-٢-٣ (٥) ٢-٣-١

جـ- يقوم مراجع بأداء مراجعة التشغيل عن إجراءات تشغيل بيانات الموازنة. أي من الإجراءات التالية من المحتمل تنفيذه على نحو أقل؟

(١) فحص المدى الذي تعرف فيه الموازنة النفقات التي يمكن التحكم فيها.

(٢) فحص الموازنة النقدية الإجمالية ومقارنتها مع مايقابلها بالفترات السابقة.

(٣) مقارنة معدلات الفواتير التي تم تحميلها على المستخدمين مع تلك المعدلات التي تم الموافقة عليها في مستويات محددة من الخدمة.

(٤) تسوية الإهلاك الخاص بالحاسب الإلكتروني مع دفتر أستاذ الممتلكات.

د- تم إستلام شكاوى من الأفراد بشأن طلبات الحصول على رخصة سيارة في إدارة الولاية للسيارات. وتم تكليفك من قبل المراجع القانوني لفحص هذه العملية. أي مماياتي يجب أن يمثل خطوة المراجعة الأولى؟

(١) إرسال قوائم إستقصاء للحاصلين على الرخصة حديثاً.

(٢) إختبار النظام عن طريق التقدم للحصول على رخصة لسيارة.

(٣) مناقشة طبيعة الشكاوى مع رئيس مكتب التراخيص.

(٤) مناقشة طبيعة الشكاوى مع العديد من الكتاب في مكتب التراخيص.

(٥) مناقشة طبيعة الشكاوى مع مدير إدارات السيارة بالولاية.

هـ- يجب أن تتمثل الخطوة الأولى التي يقوم بها مراجع العمليات التشغيلية عند إجراء دراسة للإدارة لمساعدة مدير التسويق على تحديد التخصص الأمثل لموازنة الإعلان عن منتجات الشركةفي:

(١) تحليل تكاليف الإعلان في الأعوام السابقة.
(٢) إجراء مناقشة مع الأفراد العاملين في وسائل الإعلام.
(٣) تحديد ومناقشة الأهداف الرئيسية للدراسة مع المدير.
(٤) تحديد قيمة المبيعات المتوقعة بهدف التوصل إلى موازنة مقترحة للمبيعات.
(٥) القيام بـ (١) و (٢).

و- تم إجراء مسح أولي للموارد البشرية في وظيفة تشغيل البيانات، ويتضمن فحصاً لسجلات وممارسات الأفراد. وبينما يتمثل هدف المراجعة في التحقق من إقتصادية عملية تشغيل وظيفة تشغيل البيانات، يقوم المراجع الداخلي بالبحث عن الأدلة التي تتعلق بـ:

(١) إجراء تعاقب تخصيص الوظائف.
(٢) إستراتيجية الإجراءات المرتبطة بالحالات المرضية، وعدم القدرة، والتقاعد.
(٣) مدى ملائمة إجراءات نشر المعلومات بالشركة فيما يتعلق بسياسات الأفراد.
(٤) تخصيص المهام على الأفراد بما يتلائم مع التعليم والتدريب الذي حصلوا عليه.
(٥) إتفاق برامج التدريب مع السياسات والإجراءات بالشركة.

٢٤-٢٢ (الأهداف ٢٤-١، ٢٤-٤، ٢٤-٥) تتعلق الأسئلة التالية بإدارات المراجعة الداخلية ومسئولياتها. أختر الإجابة الأمثل.

أ- أي مما يلي يعد بوجه عام السبب الرئيسي لإنشاء وظيفة المراجعة الداخلية:

(١) لإعفاء الإدارة المحملة بالأعباء من مسئولية وضع نظم فعالة للرقابة الداخلية.
(٢) للتأكد من أن الأنشطة التشغيلية يتم القيام بها في ضوء الإلتزام بالسياسات، الخطط والإجراءات التي وضعتها الإدارة.
(٣) لحماية المواد الودعة كأمانة لدى المنظمة.
(٤) للتأكد من دقة وإمكانية الإعتماد على، وتوقيت البيانات المالية وبيانات التشغيل التي تستخدمها الإدارة في إتخاذ القرارات.
(٥) لمساعدة أعضاء المنظمة على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية الموضوعة.

ب- أي مما يلي يعد بوجه عام الهدف الأساسي لتقييم المراجع الداخلي لمدى كفاية الرقابة الداخلية؟

(١) تحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية الموضوعة يتم تنفيذها على النحو الذي قامت الإدارة بتصميمه.
(٢) تحديد مدى إعتماد المراجع الداخلي على أساليب الرقابة الداخلية الموضوعة في عملية تقييم القوائم المالية التي قامت المنظمة بإعدادها.
(٣) تحديد ما إذا كانت كافة الأخطار والأمور الأخرى التي تتعرض لها الشركة قد تم تخفيضها أو إزالتها من خلال أساليب الرقابة الداخلية الموضوعة.
(٤) تحديد ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية توفر تأكيداً مناسباً عن تحقق أهداف المنظمة على نحو كفء وإقتصادي.

جـ- فيما يتعلق بالأجراء التصحيحي لما تظهره نتائج المراجعة، أي مما يلي لا يمثل عنصرا من مسئولية المراجع الداخلي؟

(١) العمل على إستبداء مقترحات الوحدة محل المراجعة عن الإجراءات التصحيحية.

(٢) التوصية بالبدائل الممكنة للإجراءات التصحيحية.

(٣) توجيه الإجراءات التصحيحية.

(٤) تحديد ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية يتم القيام بها إستجابة لنتائج المراجعة.

(٥) تقييم نتائج قوائم السياسات الحديثة لتحديد ماإذا كانت تتناول الحالات غير المرضية التى تم الإفصاح عنها فى نتائج المراجعة.

حـــالات عملـــية

٢٤-٢٣(الأهداف ٢٤-٣، ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) يوجد فى مستشفى Saint Gabriel التى تتبع إحدى جامعات الغرب الأوسط الكبرى إدارة بحوث تتسم بالسمعة الجيدة يعمل بها عدد من العلماء المشهورين. ويتم العمل فى إدارة البحوث بناء على أساس يتمثل فى كل مشروع يتم العمل فيه. وتتكون الإدارة من عدد من العلماء والفنيين الذين يتم إستدعائهم للمشاركة فى مشروع محدد. ويتم تخصيص المهام طوال فترة تنفيذ المشروع ، ويتحمل مدير المشروع مسئولية العمل.

ويجب الموافقة على كافة المشروعات الرئيسية التى تنفذها إدارة البحوث من قبل مجلس إدارة المستشفى. ويتم الحصول على الموافقة من خلال تقديم مشروع مقترح إلى المجلس يتم فيه تحديد : الإطار العام للمشروع ، الوقت المتوقع فيه إكمال العمل بالمشروع ، والنتائج المتوقعة. ويجب أن يتم أيضا إبلاغ المجلس بالمشروعات الرئيسية التى تم إنهائها نتيجة الفشل المحتمل أو التغيرات التكنولوجية التى وقعت الموافقة على المشروع. ويتم سنويا تقديم رؤية عامة عن الوضع فى المشروعات التى يتم العمل فيها إلى المجلس.

وفى العديد من الحالات ، يتم تطبيق أساليب التوصل للربح التى تستخدمها منشآت الأعمال على إدارة البحوث . وعلى سبيل المثال ، تقوم الإدارة بإجراء عمل تمهيدى على المشروعات الرئيسية المحتملة التى يتم إختيارها قبل التقدم بطلب إلى المجلس للموافقة على المشروع والإلتزام بقدر كبير من الوقت والمال. كما تقوم الإدارة أيضاً بتقدير إحتمالات المنح والإيرادات المستقبلية للمشروع. ويتم دوريا إعداد التقارير المالية للإدارة وكل مشروع يتم مراجعتها مع مجلس الإدارة.

وتمثل العمالة ٧٥ ٪ من تكلفة التشغيل بالإدارة. أما باقى التكاليف فتتعلق بالمواد المستخدمة خلال إجراء البحوث. ويتم شراء المواد الخاصة بإجراء التجارب بواسطة الإدارة المركزية للمشتريات بالمستشفى. وبمجرد تسليمها، تتحمل إدارة البحوث مسئولية التخزين ، الإستخدام، وتخصيص التكلفة على المشروعات.

وحتى يتم حماية حقوق المستشفى على ما يتم إكتشافه من قبل إدارة البحوث، يطلب من أعضاء هيئة الإدارة توقيع عقود تنازل فى وقت التعيين وفى فترات محددة بعد ذلك. وتتضمن العقود إقرار الأفراد بتنازلهم عن حقوق براءات الإختراع وأتعاب مقابل إستخدام المبتكرات التى تم التوصل إليها فى العمل بالمستشفى.

وترجع السمعة الطيبة للمستشفى على نحو جزئي إلى نجاح إدارة البحوث. وأنتجت إدارة البحوث مجموعة من البحوث مرتفعة الجودة فى مجال الرعاية الصحية، وأنما ما تتوافر لها القدرة على توليد أرباح تجاوز التكاليف. ويعتقد أعضاء مجلس إدارة المستشفى أن الشهرة المستمرة للمستشفى تتوقف على وجود إدارة قوية للبحوث. ولذلك تقدم المجلس بطلب إلى الجامعة لتقوم المراجع الداخلى

بالجامعة بإجراء مراجعة لتنفيذ العمليات فى إدارة البحوث. وكجزء من الطلب الذى تم تقديمه لإجراء مراجعة تنفيذ العمليات، عرض المجلس الأهداف التالية والتى يجب أن تحققها المراجعة الداخلية.

يجب القيام بمراجعة تنفيذ العمليات من قبل إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة لتوفير تأكيد عن:

- قيام إدارة البحوث بتقدير جوانب الإيرادات والتكلفة فى كل مشروع للتأكد من تساوى الإيراد المحتمل أو زيادته عن التكاليف المقدرة.
- وجود أساليب ملائمة للرقابة بما يوفر وسائل لقياس مدى التقدم بالمشروعات وتحديد ما إذا كان يجب القيام بإجراءات تصحيحية.
- تعكس التقارير المالية المعدة من قبل إدارة البحوث للعرض على مجلس الإدارة على نحو ملائم كافة الإيرادات(الخاصة بكل من المنح التى يتم الحصول عليها والموارد الناتجة عن مشروعات الإدارة والأموال الملائمة التى يتم الحصول عليها) وكافة التكاليف.

المطلوب

أ- تقييم الأهداف التى حددها مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية بالجامعة من حيث مدى ملائمتها كأهداف مراجعة التشغيل. تأقش على نحو شامل:

(١) قوة الأهداف.

(٢) التعديلات و/أو الأضافات الضرورية لتحسين الأهداف.

ب - حدد بشكل عام الإجراءات المناسبة للقيام بمراجعة إدارة البحوث.

جـ- عرف ثلاثة مستندات يتوقع أن يقوم أعضاء هيئة المراجعة الداخلية بالجامعة بفحصها خلال المراجعة، وصف الهدف الذى يتحقق من فحص كل مستند عند أداء المراجعة*.

٢٤ ٤ (الهدفان ٢٤-١، ٢٤-٤) يوجد بشركة Lajod إدارة للمراجعة الداخلية تتكون من المدير وثلاثة مراجعين. ويقوم مدير الإدارة بدوره برفع التقارير إلى المدير المالى. وبتم إرسال صور من تقارير المراجعة على نحو روتينى إلى لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة فضلاً عن المدير المالى والشخص المسئول عن الجانب أو النشاط الذى تم مراجعته. ويدرك مدير إدارة المراجعة الداخلية أن المراجعين الخارجين كانو يعتمدون على وظيفة المراجعة الداخلية إلى درجة كبيرة فى الماضى. ومع ذلك، فى الشهور الأخيرة، أشار المراجعون الداخليون إلى إحتمال وجود مشكلة تتعلق بموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية. وقد ينتج عن هذه المشكلة أن يقوم المراجعون الخارجيون بإجراء إختبارات وتحليلات أكثر عمقاً.

ويهتم المراجعون الخارجيون بقدر العمل الخاص الذى لا يتعلق بالمراجعة الذى يتم القيام به من قبل إدارة المراجعة الداخلية. فقد زادت نسبة العمل الذى لا يتعلق بالمراجعة الذى يتم القيام به من قبل المراجعين الداخليين فى السنوات الأخيرة إلى مايقرب من ٢٥٪ من إجمالى ساعات العمل التى يقومون بها.

وفيما يلى عينة تشمل ٥ أنشطة لا تتعلق بالمراجعة والتى تم القيام بها حديثاً:

١- يقوم أحد المراجعين الداخليين بالمساعدة فى قوائم السياسات الخاصة بالرقابة الداخلية. وتشمل هذه القوائم تتعلق بالسياسات الخاصة بحسابية المدفوعات ومعايير الرقابة الخاصة بأساليب الرقابة الداخلية.

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

٢- يتم تسوية كشوف البنوك بالشركة في كل شهر بحيث يمثل ذلك مهمة معتادة لأحد المراجعين الداخليين. ويعتقد المدير المالي للشركة أن ذلك يقوى من أساليب الرقابة الداخلية لكون المراجع الداخلي لا يشارك في تحصيل أو سداد النقدية.

٣- تم مطالبة المراجعين الداخليين بفحص بيانات الموازنة في كل جانب بكل عام للتعرف على مدى المناسبة والمتطيفة قبل أن يتم الموافقة على الموازنة. أضف إلى ذلك، يقوم المراجع الداخلي بفحص الإنحرافات شهريا مع التفسيرات المتعلقة بها. ويتم إعداد تحليل لهذه الإنحرافات بواسطة العاملين مع المدير المالي بالشركة بعد إستشارة الأفراد المرتبطين بذلك.

٤- شارك أحد المراجعين الداخليين مؤخرا في تصميم، تركيب، والتشغيل الأولي لنظام المحاسب الإلكتروني الجديد. وكان إهتمام المراجع منصبا بصفة أساسية على تصميم وتنفيذ أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية وأساليب الرقابة التصبيقية بالمحاسب الإلكتروني للنظام الجديد. ويقوم المراجع أيضا بإختبار أساليب الرقابة خلال دورات الإختبار.

٥- يطلب من المراجعين الداخليين على نحو متكرر القيام بإجراء قيود محاسبية للعمليات المالية المعقدة قبل أن يتم تسجيل العمليات الماليه. حيث لم يحصل العاملين في إدارة المحاسبة على التدريب الملائم لمعالجة مثل هذه العمليات المالية. أضف الى ذلك، يعد ذلك وسيلة للحفاظ على الرقابة الداخلية على العمليات المالية المعقدة. ويقوم مدير المراجعة الداخلية دائما ببذل الجهد للحفاظ على الإستقلال عن مكتب المدير المالي بالشركة ويعتقد أن المراجعين الداخليين يتمتعون بالموضوعية والإستقلال في أنشطة المراجعة والأنشطة التي لا تتعلق بالمراجعة.

المطلوب

أ- تعريف الموضوعية في ضوء علاقتها بوظيفة المراجعة الداخلية.

ب- في كل موقف من المواقف الخمسة السابقة، إشرح لماذا أصاب الموضوعية الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية بشركة Lajod ضرر شديد. يجب التعامل مع كل موقف على نحو مستقل.

جـ- يقوم مدير المراجعة بتقديم التقارير إلى المدير المالي بالشركة.

(١) هل ينتج عن علاقة التقرير هذه مشكلة تخص الموضوعية، أشرح إجابتك.

(٢) هل ستتغير إجابتك في أي موقف من المواقف بالمتطلب "ب" إذاكان مدير المراجعة الداخلية يرفع تقارير المراجعة إلى لجنة المراجعة المشكلة من قبل مجلس الإدارة؟ أشرح إجابتك*.

٢٤-٢٥(الأهداف ٢٤-١، ٢٤-٤، ٢٤-٥) لدى شركة Lado إدارة للمراجعة الداخلية تعمل خارج المركز الرئيسي للشركة. ويتم تنفيذ أنواع مختلفة من مهام المراجعة بواسطة الإدارة في ثمانية أقسام بالشركة.

وفيما يلي ما تم التوصل إليه من نتائج بأحدث عمليات المراجعة في القسم الأبيض بالشركة:

١ يبدو أن هناك معدل مرتفع جدا للدوران بأحد الإدارات بالقسم. وعند الفحص، إتضح أن إدارة الأفراد غير قادرة على إيجاد عدد كاف من العاملين الذين تتوافر فيهم مهارات خاصة للعمل في هذه الإدارة. وتم تدريب بعض العاملين على العمل. ويتم تحميل المشرف على الإدارة

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

مسئولية انحراقات الكفاءة عن العمل، ولكنه لا يتوافر لديه عاملين مؤهلين وليس لديه الوقت الكافي لتدريب العاملين على نحو مناسب. وحمل المشرف العاملين مسئولية تحقيق المعايير سابقة التحديد بدءاً من اليوم الذي يعملون فيه. وينتج عن ذلك وجود معدل دوران سريع للعاملين الذين تم تدريبهم ولكنهم لم يتمكنوا بعد من تحقيق المعايير.

٢- شاركت مؤخرا إدارة المراجعة الداخلية في دراسة جدوى تتعلق بالحاسب الإلكتروني تخص هذا القسم. وقدمت النصح وشاركت في شراء وتركيب نظام معين للحاسب الإلكتروني. وعندما تم تشغيل النظام، لم تكن النتائج على المستوى المطلوب. وعلى الرغم من مطابقة الجهاز والبرامج لما سبق تحديده في دراسة الجدوى: يوجد العديد من الوظائف الخاصة بهذا القسم التي لايمكن القيام بها من خلال النظام. فقد ظهرت مشكلة تتعلق بالربط بين اللغات. وعلى سبيل المثال: تم سداد مبالغ إلى موردين عن مواد خام لا تحقق متطلبات الشركة. ولايمكن إجراء تعديلات على البرامج الحالية، وربما يتطلب الحل الدائم لهذه المشكلة إحدي نظام جديد للحاسب الإلكتروني محل النظام الحالي.

٣- تم إعادة تصميم أحد المنتجات التي يقوم القسم بتصميمها مؤخراً لحذف عيب محتمل يتعلق بالأمان. وتم إكتشاف هذا العيب بعد إصابة العديد من المستخدمين. وفي الوقت الحالي: لا توجد دعاوى قضائية محتملة لأنه لا يوجد أحد من الأطراف التي حدثت بها إصابة قد تعرف على أن العيب يكمن في المنتج كسبب للأصابة. ولا يوجد معلومات كافية لتحديد ما إذا كان العيب سيمثل عاملاً مؤثراً.

ويتمثل المسئول عن إدارة المراجعة الداخلية في مساعد المدير المالي ويشمل منصب مدير المراجعة الداخلية، وهو يرفع التقارير إلى المدير المالي بالمركز الرئيسي. ويتم على نحو روتيني إرسال صور من تقارير المراجعة إلى مجلس إدارة الشركة.

المطلوب

أ- تدبير الخطوات الإضافية بالعمل الميداني، إعداد التوصيات، وفحص إدارة التشغيل التي يجب أن يقوم بها المراجعون الداخليون بشركة Lado نتيجة لما تم إكتشافه في المراجعة بالموقف الأول(الزيادة الكبيرة لمعدل الدوران)

ب- مناقشة ما إذا كان هناك مشاكل تتعلق بالموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية بشركة Lado كما إتضح من نتائج المراجعة؟ ضمن في عرضك أية توصيات تتعلق بحذف أو تخفيض أية مشاكل تتعلق بالموضوعية. إن كان هناك اية مشاكل.

جـ- تعد إدارة المراجعة الداخلية جزءا من وظيفة الإدارة المالية بالشركة، ويتم إرسال تقارير المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة.

(١) قيم مدى ملائمة موقع إدارة المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي بشركة Lado.

(٢) من الذي يجب أن ترفع إليه تقارير إدارة المراجعة الداخلية في شركة Lado *.

٢٤-٢٦ (**الهدفان ٢٤-٤، ٢٤-٥**) تم إنشاء شركة Haskin منذ ٤٠ عاماً وهي تمتلك الآن العديد من المصانع في الشمال الشرقي والغرب الأوسط. وأصبح تقييم النفقات الرأسمالية المقترحة محل صعوبة متزايدة للإدارة كلما توسعت الشركة جغرافيا وتنوعت خطوط الإنتاج بها وهكذا، تم تعيين "مجموعة

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

للموازنة الرأسمالية" في عام ١٩٩٥ لفحص كافة مقترحات النفقات الرأسمالية التي تجاوز ٥٠٠٠٠ دولار.

وتقوم مجموعة الموازنة الرأسمالية بعقد إجتماع سنوي للتخطيط والموازنة في شهر سبتمبر من كل عام يتم فيه تناول الموقف في العام المقبل. وحددت المجموعة حداً أدنى للعائد على الإستثمارات (معدل يمثل حاجز) ويقوم بتقدير مستوى مستهدف للنفقات الرأسمالية بالعام المقادم بناء على توقع الأموال المتاحة. وبعد ذلك تقوم المجموعة بفحص مقترحات النفقات الرأسمالية التي تم تقديمها من قبل فروع التشغيل المختلفة. ويتم الموافقة على المقترحات التي تحقق إما معيار العائد على الإستثمار أو معيار الحاجة الحيوي وفقاً لدى الأموال المتاحة. وتجتمع مجموعة الموازنة الرأسمالية شهرياً، عند الضرورة، للتعامل مع المشروعات ذات الطبيعة الحيوية التي لم يتم توقعها أو طلبها في فحص الموازنة السنوي. وتسمح هذه الإجتماعات الشهرية لمجموعة الموازنة الرأسمالية إجراء التعديلات خلال العام كلما حدث تطور جديد.

وفي السنتين الأخيرتين إنخفضت أرباح الشركة بشكل طفيف على الرغم من وجود نمو صغير ولكنه يتسم بالثبات في المبيعات. ويتوقع أن يستمر نمو المبيعات حتى ١٩٩٧ . ونتيجة لركود الربح، ركزت الإدارة العليا على رقابة التكلفة. وتم فحص كافة جوانب العمليات التشغيلية بالشركة للتعرف على خفض التكلفة.

وشاركت إدارة المراجعة الداخلية بالشركة في الجهود الخاصة بخفض التكلفة على مستوى الشركة. وعرفت الإدارة فعلاً جوانب عديدة يمكن أن يتم فيها خفض التكلفة وقد توصيات لتنفيذ الإجراءات الضرورية لتحقيق التوفير بالتكلفة. ويذكر الآن مدير المراجعة الداخلية Tom Warsnn على الأنشطة الخاصة بمجموعة الموازنة الرأسمالية في محاولة لتحديد كفاءة وفعالية تشغيل الموازنةالرأسمالية.

وفي محاولة الحصول على فهم أفضل لتشغيل الموازنة الرأسمالية، قرر Warsnn إختبار تاريخ أحد المشروعات الرأسمالية بالتفصيل. وتم إختيار المقترح الخاص بالنفقات الرأسمالية في مصنع Burlington Plant بشركة Haskin والذي تم الموافقة عليه من قبل مجموعة الموازنة الرأسمالية في عام ١٩٩٧ على نحو عشوائي من مجتمع يضم كافة المقترحات التي وافقت عليها المجموعة في إجتماعي التخطيط والموازنة بعامي ١٩٩٦ و ١٩٩٧ .

ويتكون مقترح Burlington من طلب ٥ آلات تحل محل معدات يبلغ عمرها ٢٠ عاماً والتي أصبح إجراء صيانة وقائية لها أمراً مكلفاً. ومن بين هذه الآلات الخمس يوجد أربع آلات يتم شرائها بغرض الإحلال، بينما يتم شراء الخامسة للتخطيط للزيادة في الطلب. ويتوقع بكل آلة من الآلات الأربع التي يتم إحلالها، أن يحدث توفير في الصيانة السنوية قدره ١٠٠٠٠ دولار. ويتوقع ان يحدث نفس الشئ تماماً في الآلة الخامسة، كما يتوقع لها أن تنتج مساهمة سنوية قدرها ١٥٠٠٠ عن طريق زيادة المخرجات. وستتكلف كل آلة ٥٠٠٠٠ دولار ويقدر العمر الإنتاجي بثماني سنوات.

المطلوب

١- عرف وناقش الجوانب التي يجب أن تدرسها إدارة المراجعة الداخلية بشركة Haskin عند إختبارها وتقييمها لمشروع النفقات الرأسمالية بمصنع Burlington لعام ١٩٩٧ .

٢- تحديد الإجراءات التي يتم إستخدامها من قبل إدارة المراجعة الداخلية بشركة Haskin عن القيام بمراجعة لفحص مشروع النفقات الرأسمالية بمصنع Burlington لعام ١٩٩٧*.

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.

٢٤-٢٧(الأهداف ٢٤-٤، ٢٤-٥) يوجد بشركة Lecimore إدارة شراء مركزية يتم إدارتها بوسطة Joan Jones . وقام هذا المدير بوضع سياسات وإجراءات للإدارة كدليل للعاملين في الأعمال الكتابية وتوكلاء الشراء بشأن العمليات التشغيلية اليومية بالإدارة. ويشعر المدير بالرضاء عن إتفاق هذه السياسات والإجراءات مع أهداف الشركة ويعتقد بعدم وجود عقبات كبرى في العمليات التشغيلية العادية بإدارة الشراء.

وتم تكليف إدارة المراجعة الداخلية في شركة Lecimore بالقيام بالمراجعة التشغيلية بوظيفة الشراء. وتتمثل مهمتهم الأولى في فحص السياسات والإجراءات التي وضعها Jones . وتشمل هذه السياسات والإجراءات فيما يلي:

- يتم شراء كافة المشتريات الهامة بناء على مناقصات تنافسية. ويتم أخذ الجوانب التالية في الإعتبار: وقت التسليم المحتمل، مدى الإعتماد على المورد، وغيرها.
- يتم إبلاغ الموردين بمواصفات تفصيلية للحد الأدنى المقبول من الجوده لكافة البضائع التي يتم شرائها.
- يتحمل مدير المواد الخام في إدارة مراقبة المخزون وليس إدارة الشراء المسئولية عن إلتزام الموردين بمواصفات الجودة. ويقوم مدير المواد الخام بفحص البضائع عند وصولها للتأكد من مطابقة الجوده للحد الأدنى من المعايير وبعد ذلك يتحقق من تمويل البضائع من رصيف الإستلام إلى المخزون.
- يتم إعداد كافة طلبات الشراء من قبل مدير المواد الخام بناء على جدول الإنتاج المعد عن أربعة أشهر.

وبعد قيام العاملين بإدارة المراجعة الداخلية بملاحظة تشغيل العمليات في وظيفة الشراء تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يتم شراء ٩٠٪ من المواد الخام الحيوية من مورد واحد. ويوجد لهذا المورد سجل جيد للتسليم ويمكن الإعتماد عليه. وأكثر من ذلك تتسم عطاءات هذا المورد بأقل الأسعار عبر السنوات القليلة الماضية.
- كما يحدث تغير في خطط الإنتاج، تتقدم إدارة الإنتاج بطلبات سريعة و عاجلة مباشرة إلى إدارة الشراء. ويتم تخزين طلبات المواد الخام الخاصة بدورات الإنتاج الملغاة للإستخدام في المستقبل. وتتحمل إدارة الشراء تكاليف هذه الطلبات الخاصة. ويعتبر Jones أن التكلفة الإضافية التي ترتبط بهذه الطلبات الخاصة بمثابة «تكلفة» عن العضوية في فريق الشركة.
- تقوم إدارة الشراء بإصدار الأوامر الخاصة بالمواد الخام التي يتم من خلالها إنجاز التغيرات الهندسية بسرعة قدر الإمكان بعد قيام الإدارة الهندسية بإجراء هذه التغيرات. ويشعر Jones بالفخر للإستجابة السريعة التي يبديها العاملون بإدارة الشراء للتغيرات في التصميمات. ولا يتم فحص المواد الخام التي يتم إستلامها إلا بعد القيام بإصدار الطلبات.
- يتم قبول الشحنات الجزئية والشحنات المقدمة (أي تلك التي يتم إستلامها قبل حلول تاريخ التسليم المطلوب) من قبل مدير المواد الخام الذي يقوم بإبلاغ إدارة الشراء عن الإستلام. وتكون إدارة الشراء مسئولة عن متابعة عمليات الشحن الجزئي. ولم يتم القيام بأي إجراء لتتبع عمليات الشحن المسبقة.

المطلوب

بناء على السياسات والإجراءات بإدارة الشراء ونتائج هيئة المراجعة الداخلية بشركة Lecimore :

١- تعريف أوجه القصور و/أو عدم الكفاءة في وظيفة الشراء بشركة Lecimore .

٢- تقديم التوصيات بشأن أوجه القصور و/أو عدم الكفاءة التي تعتم بتعريفها*.

* مسئول عن معهد المحاسبين الإداريين.

إستخدم الشكل التالي في إعداد إجابتك:

أوجه القصور / عدم الكفاءة	التوصـــيات
١ -	١ -

٢٤-٢٨(الهدفان ٢٤-٤ ، ٢٤-٥) تقوم شركة Superior بتصنيع أجراء السيارات وبيعها في أسواق السيارات الرئيسية بالولايات المتحدة الأمريكية. وتقوم هيئة المراجعة الداخلية بالشركة بفحص أساليب الرقابة الداخلية على الآلات والمعدات وتقديم التوصيات عن التحسينات عندما يكون ذلك ملائماً.

وحصل المراجعون الداخليون على المعلومات التالية خلال قيامهم بتنفيذ المهام الموكولة لهم:

- تبدأ عادة طلبات شراء الآلات والمعدات بواسطة المشرف الذي يكون بحاجة للأصل. ويقوم المشرف بمناقشة الأصول التي يقترح حيازتها مع مدير المصنع. ويتم تقديم طلب الشراء إلى إدارة الشراء عندما يقتنع مدير المصنع بمنطقية الطلب وإنه لايزال هناك رصيد متبقي في حصة المصنع في الموازنة الإجمالية بالشركة الخاصة بعمليات الحيازة الأسمالية.
- وعند العمل على تنفيذ طلبات شراء الآلات والمعدات التي يتم إستلامها، يبحث مدير إداره المشتريات في السجلات عن المورد الملائم. وبعد ذلك يتم تحرير أمر شراء رسمي وإرسالة بالبريد. وعندما يتم إستلام الآلة أو المعدة، يتم إرسالها مباشرة إلى الإدارة التي ستستخدمها حتي تقوم بتركيبها. وبسمح ذلك بالحصول على المنافع الإقتصادية من عمليات الحيازة على نحو مبكر قدر الإمكان.
- ويتم تدعيم حسابات المراقبة بالأستاذ العام للأصول الثابتة عن طريق تنظيم جداول زمنية إبتداء من السنة التي تم فيها الحيازة. ويتم إستخدام هذه الجداول الزمنية بحساب الإهلاك كوحدة لكافة الأصول ذات النوع الواحد التي تم إقتنائها في نفس العام. ويتم إستخدام معدلات معيارية، طرق معيارية للإهلاك، وقيم معيارية للتفاية لكل نوع رئيسي من الأصول الثابتة. وتم وضع هذه المعدلات والطرق والقيم الخاصة بالتفاية منذ عشر سنوات خلال السنة الأولى لبدء العمليات التشغيلية للشركة.
- وعندما ينتهي عمر الآلة أو المعدة، يقوم مدير المصنع بإبلاغ إداره المحاسبة بذلك حتي يمكن إجراء القيود الملائمة بالدفاتر المحاسبية.
- ثم يتم إجراء تسوية منذ بدء الشركة للعمليات التشغيلية بين الدفاتر المحاسبية والآلات والمعدات الموجودة بالشركة فعلاً.

المطلوب

تعريف أوجه القصور للرقابة الداخلية وتقديم التوصيات عن التحسينات بها والتي يمكن لهيئة المراجعة الداخلية بشركة Superior أن تضمنها في التقرير عن أساليب الرقابة الداخلية التي تم تطبيقها على الأصول الثابتة. إستخدم الشكل التالي في إعداد إجابتك*.

أوجه القصور	التوصـــيات
١ -	١ -

* منقول عن معهد المحاسبين الإداريين.