الفهرس

المقدمة 11

القسم الاول

الناحية النظرية في تدقيق الحسابات

الفصل الأول

مقدمة في تدقيق الحسابات والتطور التاريخي للمهنة

أولاً: مفهوم وتعريف تدقيق الحسابات 15
ثانياً: الفرق بين المحاسبة والتدقيق. 15
ثالثاً: أنواع التدقيق. 16
رابعاً: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات. 18
خامساً: المنظمات المهنية العربية والدولية ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات. .. 20
سادساً: قواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات. 23
سابعاً: مسؤولية مدقق الحسابات. 27

الفصل الثاني

العلاقة بين الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية في المنشأة. 41
ثانياً: أنواع ومجالات الرقابة الداخلية. 41
ثالثاً: أدوات الرقابة..... 52
رابعاً: عناصر الرقابة الداخلية. 55
خامساً: تقدير خطر الرقابة الداخلية..... 57
سادساً: فحص واختبار الرقابة الداخلية..... 59
سابعاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التدقيق..... 62

الفصل الثالث

أدلة الاثبات في التدقيق

أولاً: مفهوم أدلة التدقيق. 67
ثانياً: القرارات الأربعة المتعلقة بأدلة التدقيق..... 67.
ثالثاً: خصائص أدلة التدقيق. 68
رابعاً: الفحص المادي كأحد انواع أدلة التدقيق. 71
خامساً: المصادقات كأحد انواع أدلة التدقيق..... 71
سادساً: التوثيق كأحد انواع أدلة التدقيق. 73
سابعاً: الإجراءات التحليلية كأحد انواع أدلة التدقيق. 73
ثامناً: الملاحظة كأحد انواع أدلة التدقيق. 76
تاسعاً: إعادة التشغيل كأحد انواع أدلة التدقيق. 76
عاشراً: الإستفسار من العميل كأحد انواع أدلة التدقيق. 77
أحد عشر: قواعد الحكم على أدلة الاثبات في التدقيق الأكثر مصداقية. 77
اثنا عشرة: أدلة التدقيق الإلكترونية. 79

الفصل الرابع

التخطيط وبرنامج التدقيق وأوراق العمل

أولاً: مفهوم التخطيط لعملية التدقيق وأهميته..... 85
ثانياً: خطوات التخطيط لعملية التدقيق..... 87
ثالثاً: خطة التدقيق..... 88
رابعاً: الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط. 88
خامساً: برنامج التدقيق..... 89
سادساً: أنواع برامج التدقيق..... 89
سابعاً: إعتبارات إعداد برنامج التدقيق. 91
ثامناً: أوراق العمل وتوثيق عملية التدقيق..... 93
تاسعاً: شكل ومحتوى وثائق أوراق العمل..... 94
عاشراً: مفهوم خطر المراجعة والأهمية النسبية. 97

الفصل الخامس

إستخدام العينات والمعاينة الإحصائية في التدقيق

أولاً: أهمية استخدام العينات في التدقيق. 105
ثانياً: مخاطر استخدام العينات في التدقيق (مخاطر المعاينة) 107
ثالثاً: طرق المعاينة في التدقيق 108
رابعاً: أسلوب معاينة الصفات أو الخصائص (لأغراض إختبارات
الرقابة الداخلية). 110
خامساً: أسلوب المعاينة النقدية أو معاينة المتغيرات (لأغراض
الإختبارات التفصيلية للأرصدة). 118
سادساً: أمثلة عن المعاينة في التدقيق. 125

الفصل السادس

تقرير المدقق

أولاً: عناصر التقرير. 129
ثانياً: التقرير القياسي النظيف. 130
ثالثاً: التقرير النظيف مع فقرة توضيحية. 132
رابعاً: الرأي المتحفظ أو المقيد. 133
خامساً: الرأي السلبي في التقرير. 134
سادساً: الإمتناع عن إبداء الرأي في التقرير. 135

الفصل السابع

معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS

أولاً: أهمية معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS. 139
ثانياً: المعايير العامة أو الشخصية. 140
ثالثاً: معايير العمل الميداني 141
رابعاً: معايير التقرير. 142

القسم الثاني
تطبيقات تدقيق الحسابات على دوائر العمليات في المنشأة

الفصل الثامن
تدقيق دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل)

أولاً: مفهوم دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل). 151
ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل). 151
ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل) .. 154
رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة الإيرادات
(المبيعات والتحصيل). 158
خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها لدورة الإيرادات
(المبيعات والتحصيل). 160

الفصل التاسع
تدقيق دورة المشتريات والمدفوعات

أولاً: مفهوم دورة المشتريات والمدفوعات. 167
ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة المشتريات والمدفوعات..... 167
ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة المشتريات والمدفوعات.....168
رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة
المشتريات والمدفوعات..... 169
خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها لدورة
دورة المشتريات والمدفوعات..... 171

الفصل العاشر
تدقيق دورة الرواتب والأجور

أولاً: مفهوم دورة الرواتب والأجور. 178
ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة الرواتب والأجور..... 178
ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة الرواتب والأجور. 179
رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة

الرواتب والأجور..... 181
خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها دورة
الرواتب والأجور..... 184

الفصل الحادي عشر

تدقيق دورة المخزون والمستودعات

أولاً: مفهوم دورة المخزون والمستودعات..... 190
ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة المخزون والمستودعات. 191
ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة المخزون والمستودعات. 192
رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة
المخزون والمستودعات. 194

الفصل الثاني عشر

إجراءات تدقيق الأصول الرأسمالية والمتداولة والاستثمارات المالية

أولاً: إجراءات تدقيق النقدية..... 205
ثانياً: إجراءات تدقيق الأصول الثابتة..... 209
ثالثاً: إجراءات تدقيق الإستثمارات المالية. 211
رابعاً: إجراءات تدقيق الزبائن وأوراق القبض. 213
خامساً: إجراءات تدقيق الأصول غير الملموسة..... 216
سادساً: إجراءات تدقيق المصروفات المدفوعة مقدماً، والمصروفات
الإيرادية المؤجـلة 220
سابعاً: إجراءات تدقيق المخصصات..... 222

الفصل الثالث عشر

إجراءات تدقيق الإلتزامات وحقوق الملكية

أولاً: إجراءات تدقيق الإلتزامات..... 227
ثانياً: إجراءات تدقيق حقوق الملكية. 236

الفصل الرابع عشر

التدقيق في ظل استخدام الحاسب الالكتروني والانترنت

أولاً: أثر استخدم الحاسبات الالكتروني على التدقيق. 243
ثانياً: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات 250
ثالثاً: المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات 255
رابعاً: أثر شبكات المعلومات (الانترنت) على التدقيق. 262

الفصل الخامس عشر

أمثلة وحالات تطبيقية

أمثلة وحالات تطبيقية وأسئلة امتحان CPA, ACPA 273
المصطلحات في المحاسبة والتدقيق باللغة الإنكليزية..... 309
المراجع والمصادر. 312

المقدمة

إن أهمية تدقيق التقارير المالية المنشورة للشركات، وإعطاء رأي فني مهني محايد والتقرير عنها لا يقتصر على كونه أداة لإتخاذ القرار لدى المساهمين بل شملت أطرافاً أخرى ذات علاقة وثيقة بالشركة المساهمة كالأسواق المالية التي تهتم بتداول أسهم الشركات المساهمة، والتي أصبحت تشترط تبني مبادئ معينة للقياس والإفصاح المحاسبي لتقبل إدراج الشركة المساهمة مع الشركات المدرجة في السوق المالي، حماية للمستثمرين ولتمكينهم من المقارنة بين القوائم المالية للشركات المدرجة في الأسواق المالية. كذلك تبرز أهمية التدقيق واضحة وجلية بالنسبة للمصارف والمؤسسات المالية لما تقدمه المصارف من قروض لهذه الشركات. حيث أن الاطمئنان على قابلية استرداد أموالهم من الشركات المقترضة يتوقف على دراستهم للقوائم المالية التي تفقد مصداقيتها إذا لم تفحص وتدقق من قبل منشأة مهنية مستقلة، ومؤهلة تعطي رأياً فنياً محايداً حول عدالة القوائم المالية للشركة.

بناءً على ما تقدم لذا كان لابد من مدقق حسابات مستقل ينتمي إلى مهنة تنظمها أدبيات للسلوك المهني، ويتبع أصول وقواعد فنية ومهنية للتدقيق، ومن هنا جاء هذا الكتاب كمحاولة لإثراء الفكر المحاسبي والتدقيقي بالأصول والإجراءات والقواعد الفنية والمهنية التي يجب اتباعها من قبل مدقق الحسابات أثناء تأدية مهنته، فبعد أن يعرض الكتاب الأسس والقواعد والإجراءات المتبعة عند تدقيق التقارير المالية يقوم بتناول كل دائرة من دوائر العمليات والانشطة بالمنشأة ويوضح كيفية تطبيق هذه الأصول والإجراءات على كل دائرة بدءً من عرض الأنشطة والحسابات

المتأثرة لكل دائرة من دوائر العمليات وصولاً لفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء اختبارات الرقابة الداخلية حتى إجراء الإختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة التفصيلية لتحقيق اهداف التدقيق في كل دورة من دوائر العمليات، ويحتوي الكتاب في الصفحات الأخير مجموعة من أسئلة اختبار ال CPA و ال ACPA ومجموعة أخرى من الأسئلة العامة التي تغطي أهم المواضيع ويحتوي أيضاًعلى قائمة من أهم مصطلحات التدقيق باللغة الإنكليزية ومقابلها باللغة العربية.

المؤلف

د. تامر الرفاعي



1

الفصل الأول

تعريف البحث العلمي

وتحديد ماهيته

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم وتعريف تدقيق الحسابات.

ثانياً: الفرق بين المحاسبة والتدقيق.

ثالثاً: أنواع التدقيق.

رابعاً: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات.

خامساً: المنظمات المهنية العربية والدولية ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات.

سادساً: قواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات.

سابعاً: مسؤولية مدقق الحسابات

أولاً: مفهوم وتعريف تدقيق الحسابات.

هناك العديد من التعاريق لتدقيق الحسابات أهمها تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA

"عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"

أما تعريف هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي بأنه " فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما.

ويمكن أيضاً تعريف " تدقيق الحسابات " بأنه: فحص يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة او المنشأة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية.

ثانياً: الفرق بين المحاسبة والتدقيق.

على الرغم من التداخل والترابط بين التدقيق والمحاسبة ولكن الفرق واسع بينهما ويمكن تلخيص الفوارق بين التدقيق والمحاسبة بما يلي:

- ان المحاسبة عبارة عن عملية تسجيل في الدفاتر وتبويب العمليات المختلفة التي يجريها المشروع ويكون لها تأثير على المركز المالي في صورة نقدية ثم تصوير القوائم المالية التي تبين نتائج اعمال المشروع من الربح او الخسارة خلال فترة معينة وتحديد المركز المالي في نهاية هذه الفترة . اما التدقيق فهو عملية فحص السجلات والمستندات للتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة اعمال المشروع ومركزه المالي اى ان المدقق يبدأ عمله من حيث ينتهي المحاسب .

-المحاسبة عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تسجل بمقتضاها العمليات التي تتم في المنشأة واعداد القوائم والحسابات الختامية. أما التدقيق هو عبارة عن الإجراءات والقواعد والمبادئ التي تنظم فحص وتدقيق هذه العمليات بعد تسجيلها في الدفاتر ثم إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية الختامية.

- ان المحاسبة علم انشائي يبدأ بالعديد من العمليات التي يجريها المشروع واثباتها في الدفاتر معتمدا على المستندات المؤيدة له . اما التدقيق فهو علم تحليلي يبدأ من النقطة التي تنتهي عندها المحاسبة حيث يبدأ بالقوائم المالية ويعود الى البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها وذلك لاجل التاكد من صحتها .

ثالثاً: أنواع التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

1. التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.
2. التدقيق الإختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.

أما التدقيق من حيث مدى الفحص(حجم الإختبارات) فيقسم إلى نوعين:

1. تدقيق شامل (تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما بإستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

2 . تدقيق إختباري: يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .

أما التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق فينقسم إلى نوعين:

1. تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.

2. تدقيق نهائي: يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

أما التدقيق من حيث النطاق فيقسم إلى:

1. تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقريرالمدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء.

2. تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

أما التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق فيقسم إلى:

1. تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

2. تدقيق خارجي: هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات

والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

رابعاً: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات.

نشأت مهنة تدقيق الحسابات نتيجة للحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكلمة تدقيق الحسابات (Auditing) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audire)والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بداياتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما أجري من قيود لاثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاءً لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيودا غير سليمة ولا يمكن تبريرها. وكان لظهور الثورة الصناعية وازدهارها وانتعاش التجارة الداخلية اثر كبير على نمو المشروعات التجارية واتساع نشاطها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وأيضاً

زيادة رؤوس الأموال في المشروعات التجارية سبب في ظهور الملكية الجماعية في صورة شركات فردية أو مساهمة فكان من الضروري إسناد إدارة المشروع إلى مجموعة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة ويساعدهم مجموعة من العاملين ونتيجة لذلك كان من الصعب على أصحاب رأس المال متابعة هؤلاء الإداريين ومحاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها مما اوجب على المؤسسة او المنشأة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي تسمح بإبلاغ كل المتعاملين مع المشروع بكل التصرفات المالية والادارية داخل المشروع وكذا النشاطات التي تقوم بها.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في فنيسيا عام 1581 حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرًا في مهنة المحاسبة، وفي عام 1773 أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها. وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 واستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911، وتتابعت بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة تدقيق الحسابات، وعلى هذا الأساس نشأت مهنة المراجعة "تدقيق الحسابات" لمساعدة المنشاة أو المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات في كثير من الدول.

خامساً: المنظمات المهنية العربية والدولية ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات.

هناك منظمات مهمية على مستوى عالمي وهناك منظمات مهنية على مستوى عربي ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:

1. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC).
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
4. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
5. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

فيمايلي لمحة موجزة عن هذه المنظمات:

1. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق: (IAPC)

تقوم اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين . ويتم تعيين أعضاء اللجنة من قبل منظمات تمثل دُولاً يختارها مجلس الاتحاد، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالإنجليزية، ويعطى وقت كاف لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة.

2.الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC)

نشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973، وتم اعتمادها رسميًا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق

الربح وغير حكومي. ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة، وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 113 دولة، وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم.

3.مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى:

1. تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية.
2. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير.
3. تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

4. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب:

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين) المدققين) العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستنضم إليه.
ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمدققين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاوليها.

5. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين سنة 1984 من عدد من المحاسبين العرب كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية تهدف إلى اإلرتقاء بعلم المحاسبة واإلدارة والمواضيع األلخرى ذات العالقة على نطاق الدول األلعضاء في جامعة الدول العربية، باإلضافة إلى المحافظة على اإلستقاللية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير االشراف المهني عليهم كوسيلة لإلرتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق.كما وتهدف أيضا إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات واإلجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية باإلضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني، اكتسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، ومن منطلق رسالته بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقا ألعلى المستويات المهنية الدولية فقد بدأ المجمع منذ نشأته بمراقبة القوانين والتشريعات المتعلقة بهاتين المهنتين باحثاً عن دور للمحاسبين العرب في المنتديات الدولية، ويعمل المجمع على رفد الوطن العربي بالمحاسبين العرب ذوي المؤهالت العلمية والعملية التي ال تقل بمستواها عن المؤهالت الدولية المعروفة باإلضافة إلى المواكبة المستمرة لأحداث اإلقتصادية وتطوير ونشر األلفكار والمفاهيم الجديدة والحديثة في عالم المال واألعمال من أجل إكساب أعضائه ومنتسبيه لقدرة والوسيلة على مجاراة التطور واإلبداع في مهنتي المحاسبة والتدقيق. تتمثل أهداف المجمع ب:

1. الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجاالت األلخرى ذات العالقة المطبقة والمتبعة في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجاالت بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمة العامة على نطاق العالم العربي .
2. المحافظة على اإلستقاللية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير اإلشراف المهني عليهم كوسيلة لإلرتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق .

3. تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والإجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني.

سادساً: قواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات.

تدقيق الحسابات هو مهنة، وأي مهنة يجب أن تتميز بمجموعة من المبادئ الأخلاقية، فمهنة الطب مثلاً هناك قواعد اخلاقية وإلا فنتائج الممارسة ستكون كارثية على المجتمع بحال عد وجود أخلاق، كذلك مهنة المحاماة وغيرها، وكذلك مهنة التدقيق فالمدقق مؤتمن تجاه المجتمع المالي المكون من المستثمرين ولمقرضين وحملة الأسهم والأسواق المالية، فهو مؤتمن وعليه تقديم فحص وتقييم عادل يشكل أساساً لبناء قرار استثماري صحيح.

في عام 1990 قامت لجنة المحاسبة الفدرالية الدولية (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك (مجموعة قواعد مهنة المحاسبة) وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني أذا أن ممارسة المهنة يتطلب الالتزام بقواعد سلوك مهني. ومن هنا تتضح مسؤولية النقابات المهنية تجاه أعضائها الحاليين والمستقبليين. وأيضاً لمهنة التدقيق آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم هذه المعاهد والنقابات أعضاءها وجوب مراعاتها بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم بالبعض الأخر وعلاقاتهم مع الجمهور بشكل عام، حيث أن الهدف من وضع هذه القواعد مايلي:

1- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

2- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

3- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

4- تكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

سنعرض أهم المبادئ الأخلاقية والتي تسمى قواعد السلوك المهني للتدقيق فيمايلي:

1. الامانة:

على المدققين أن:

1. يؤدوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية.
2. أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة.
3. ألا يتعمدوا أن يكونوا طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأي أفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو إلى المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
4. أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للمؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.

2. الموضوعيه والاستقلال:

يتحتم على المراجع أن يكون موضوعيا لا يسمح للاهواء الشخصيه أو التحيز أن تؤثر على موضوعيته، ويجب أن يتسم سلوكة بالحياد والاستقلال وأن يتجنب ما قد يثير الشك فى نزاهته وموضوعيته واستقلاله وفيما يلى بعض المواقف التى تؤثر على الموضوعيه والاستقلال الفعلى أو الظاهرى للمراجع وتعطى أسبابا للريبه والشك فى حياده واستقلاله:

- ان يكون للمراجع مصلحه ماليه مع العميل أو فى أنشطه العميل.
- أن يحتل المراجع أو أحد شركاءه أو العاملين لديه منصباً وظيفيا فى نفس الشركة التى يقوم بمراجعه حساباتها أو تكلفه بأعمال استشاريه فى الفتره السابقه مباشره على القيام بهذه المهمه .
- عندما يقوم المراجع بأداء خدمات أخرى للعميل بجانب مهمه مراجعه حسابات العميل.
- طريقة تحديد الاتعاب ومدى إرتباطها بأعمال معينه أو أعمال دوريه قد تؤثر فى استقلال وموضوعيه المراجع.
- قبول الهدايا من السلع والخدمات يؤثر على درجة استقلال المراجع .
- ملكيه رأس المال فى مكتب المراجعه .

3. الحفاظ على سريه المعلومات:

يجب على المراجع أن يحافظ على سريه المعلومات التى يحصل عليها أثناء أدائه لعمله، ويجب أن لا يستخدم أو يكشف أو يذيع أى من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد من العميل ، أو أن يكون هناك الزام قانونى أو مهنى يقتضى الكشف عنها.

4. المهاره والكفاءه المهنية:

يجب على المراجع عند القيام بعمليه المراجعه واعداد التقرير عنها أن يلتزم بالعنايه المهنيه اللازمه . وعند الاستعانه بمساعدين يجب أن يكونوا قد حصلوا على التدريب اللازم ولديهم الخبره والكفاءه المناسبه فى المراجعه .

5. السلوك المهني:

يجب أن يتصف سلوك المحاسب بالصفات التى تتفق مع السمعه الطبيه للمهنه وفى بعض الاحيان يواجه المراجع مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح ولذلك يجب

على المراجع أن يكون على وعى بإستمرار وإنتباه للعوامل التى تؤدى الى تعارض فى المصالح واتخاذ الاجراءات اللازمه والملائمه لكل حاله على حده .

6. الاعلان والدعاية:

من المرغوب فيه أن يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات التى يقدمها المحاسب والمراجع، ومن ثم لا يوجد إعتراض على قيام المنظمات والهيئات المحاسبيه التى تعمل على المحافظه على كيان المهنه وتطويرها بتوصيل مثل هذه المعلومات للجمهور بصوره سليمة لا تسىء الى المهنه .

7.الاتعاب والعمولات:

يجب ان تكون الاتعاب إنعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذى قام به المراجع لحساب العميل

مع الاخذ فى الاعتبار العوامل التالي:

- المهاره والمعرفة اللازمتان لنوع العمل
- مستوى التدريب والخبره للافراد الذين يقومون بالعمل
- الوقت المطلوب للقيام بالعمل
- درجة المسئوليه التى ينطوى عليها العمل .

ويفضل أن يكون تحديد الاتعاب مسبقا بعد أخذ العوامل السابقه فى الاعتبار مع ملاحظه الا يقدم المراجع عرض بتقديم خدمات معينه فى المستقبل مقابل أتعاب ثابته إذا كان من المتوقع أن تزيد الاتعاب بصوره كبيره . أيضاً يجب أن لا تكون قيمة أتعاب المراجع معلقه على شرط معين أو مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

سابعاً: مسؤولية مدقق الحسابات

إن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشاة وعلى نتيجة أعمالها . فالمدقق يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس علمي وعملي سليم . ونستنتج مما سبق أن المدقق يجب عليه أن يبذل الجهد والعناية المهنية المعقولة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه المهني في البيانات المالية . ولكي يتحقق المدقق من كل بيان من هذه البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية يجب عليه القيام بالخطوات التالية :

1. تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها.
2. تقديم هذه البيانات من حيث أهميتها.
3. جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عنها.
4. تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدمها وكذلك من حيث مدى ملاءمتها وارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه وتدقيقه وأيضا من حيث موثوقيتها.
5. إصدار المدقق لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه البيانات المالية وإيضاحاتها

لا شك إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال بترتيب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها بما يلي :

المسؤولية الأدبية :

إن الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي ، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال , وبالتالي فان سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة ، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا

المدقق الخارجي،بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب ، ولا يخفى على الجميع ما لهذا الأمر من آثار سلبية حالية ومستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات .

المسؤولية المهنية :

إن القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم ، وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة ، إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونهم أعضاءا في تلك المنظمة المهنية.

المسؤولية القانونية المدنية:

وتصنف إلى نوعين أحدهما هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله ، ويترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل . أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين ، التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق.

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية ، عقدية أكانت أو تقصيرية تشترط توافر أركان هي:

الضرر:

يعد الضرر ركنا أساسيا في المسؤولية المدنية بشقيها العقدية أو التقصيرية ، سواء أكان هذا الضرر ماديا أو أدبيا علما أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في تقرير المدقق ويمكن التعبير عن الضرر

بخسارة مالية عانى منها احد مستخدمي القوائم المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية المهنية اللازمة. \

وهنا يجب على المدعي أن يثبت أن البيانات المالية كانت مضللة بشكل جوهري أو أن نصيحة المدقق لم تكن صحيحة ، إذا كانت العلاقة التعاقدية لا تتضمن تدقيق إلزامي , بل تتضمن تقديم النصح حول خدمة استشارية قدمت للإدارة مثلا. كذلك على المدعي أن يثبت انه اعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراته بالإضافة إلى ذلك عليه أن يثبت ما يلي :

1. إن هذا الاعتماد هو سبب خسارته.
2. إن المدقق كان مهملا إهمالا جسيما أو أنه سلك مسلكا غير نظامي أو مخادع.
3. إن المدقق قد توقع الضرر أثناء تقريره، ويفيد هذا المعيار في تحديد المسؤولية التقصيرية تجاه تلك الأطراف التي يتوقع المدقق أن تعتمد على تقريره . وبخاصة إزاء التقارير ذات الأغراض الخاصة غير المنشورة والتي يستعملها العميل لأغراض قد تختلف عن الهدف الأساسي من إعدادها.

أما بالنسبة للتقرير العام المنشور مع البيانات المالية ، فان المدقق يعلم سلفا ما هي الأضرار التي يتوقع أن تصيب أيا من الأطراف التي تعتمد عليه إذا كان تقريره مضللا أو بمعنى آخر يتستر على البيانات المالية المضللة.

الخطأ :

والقاعدة العامة ألا يسال المدقق مدنيا ، إلا في حدود ما ارتكبه من خطا، أما حيث ينتفي الخطأ فلا مجال لمساءلته وهنا يمكن وضع معيارين للخطأ :

المعيار الأول هو معيار مادي : يتعلق بمستوى الخطأ أو نسبته الذي يستوجب مسؤولية المدقق وهو الخطأ الجسيم ، ويذهب بعضهم إلى محاولة تصنيف الأخطاء بحسب علاقتها بالمركز المالي، أو بالرقابة الداخلية، أو أهميتها النسبية، بحيث تستوجب

مسائلة مدقق الحسابات عنها. أما الأخطاء غير المثبتة بالدفاتر أو العمليات النادرة أو تلك المحبوكة جيدا فان المدقق غير مسئول عنها .

المعيار الثاني هو معيار ذاتي : يتعلق ببذل المدقق للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالتدقيق وإذا ما تم إثبات أن المدقق لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة. وفي الوقت نفسه إذا تمكن المدقق من إثبات أن فحصا معقولا قد أنجز فإنه عندئذ لا يعتبر مسئولا عن الضرر الحاصل.

العلاقة السببية بين الخطأ والضرر :

لا يكفي لقيام مسؤولية المدقق المدنية توفر خطأ في جانبه وحدوث ضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر ، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للخطأ فإذا حصل وقام أحد المستثمرين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المدقق ، فان المدقق غير مسئول عن الخسائر التي قد يمنى بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر بصورة عامة. كذلك لو اشترى احد المستثمرين أسهما من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المدقق عنها فان العلاقة السببية غير موجودة.

المسؤولية الجنائية :

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل مجرما بموجب نص قانوني ساري يقوم به مدقق الحسابات أثناء ممارسة عمله ، بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية ، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وليست أضرارا فردية محدودة.

المسئولية القانونية لمدقق الحسابات تجاه عملائه :

إن مراجع الحسابات يعتبر مسئولا من الناحية القانونية تجاه عميله أي الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، ويتحمل المراجع مسئولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات وخاصة

فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه ويعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد له الحدود التي سيعمل المراجع في إطارها (مسئولية عقدية)

المسئولية القانونية لمدقق الحسابات للطرف الثالث :

كما أن مدقق الحسابات يعتبر مسئولا تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه (مسئولية تقصيرية).

ولكي تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقائدية أو التقصيرية ضد مراجع الحسابات يجب أن تتوافر أركان هي :

1. حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية.
2. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.
3. رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات.

المسئولية المهنية لمدقق الحسابات :

يتوقف تقييم وتقدير كل الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة لمراجع الحسابات على قدرته على تحمل مسئوليته وكلما كان المراجع قادرا على تحمل مسؤوليته زاد احترام هذه الجهات له.

إن مراجع الحسابات يعرض على الشركات والمنشآت (عملائه) وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية والبيانات المالية خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسئولية فضلا عن حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسئولية عنصرا

مهما بالنسبة لمراجع الحسابات نظرا لآن قيامه بمسئولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله.

مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش :

*المراجع غير مسئول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية.

وكما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشاة حول اكتشاف أي خطا جسيم أو غش بالحسابات.

وبالإضافة إلى نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام بإجراءات الرقابة المحددة من قبل العاملين بالمنشأة فأن الظروف أو الأحداث التي تزيد من خطورة الخطأ أو الغش ما يلي :

1. تساؤلات حول استقامة أو كفاءة الإدارة.
2. ضغوط غير عادية في نطاق المنشاة.
3. عمليات غير عادية.
4. صعوبات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

ويجب على المراجع استنادا إلى تقييم المخاطر أن يضع إجراءات مراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول بان التحريف الناتج عن الخطأ والغش والذي يكون ماديا بالنسبة للقوائم المالية ككل سيتم اكتشافه.

وبناء على ذلك يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول عدم وقوع خطأ وغش لهما تأثير مادي على القوائم المالية أو في حالة وقوعهما ،

إظهار الغش بصورة مناسبة في تلك القوائم وتصحيح الخطأ.
ونظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة فان هناك مخاطر لا يمكن تجنبها بأن تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن الغش ، وبدرجة أقل ناتج عن الخطأ أو غش وقع خلال الفترة التي يغطيها تقرير المراجع لا يدل على أن المراجع قد فشل في الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية في عملية المراجعة . إن السؤال عما إذا كان المراجع قد التزم بتلك المبادئ والإجراءات أم لا ، وان هذا الأمر تحدده كفاية إجراءات المراجعة المتخذة حسب مقتضيات الأحوال ومدى ملائمة تقرير المراجع استنادا إلى نتائج هذه الإجراءات.

تنطوي عملية المراجعة على مخاطر لا يمكن تجنبها بعدم اكتشاف التحريف في القوائم المالية رغم القيام بالتخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.
إن مخاطر عدم اكتشاف التحريف المادي الناتج عن الغش أعلى من مخاطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن الخطأ لأن الغش عادة ينطوي على تصرفات مصممة لإخفائه مثل التآمر والتزوير والتعمد في عدم تسجيل العمليات أو التعمد في إعطاء المراجع معلومات غير صحيحة، وإذا لم تكتشف المراجعة دليل يثبت العكس فأن المراجع من حقه أن يقبل الإقرارات باعتبارها صادقة وأن يقبل السجلات والمستندات على أنها حقيقية، على أنه وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (200) "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية " يتطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني وان يدرك بأنه قد تظهر ظروف أو أحداث تشير إلى احتمال وجود خطأ أو غش.

*ومع أن وجود أنظمة محاسبية ورقابية داخلية فعالة تقلل من احتمال وجود تحريف في القوائم المالية يكون ناتجا عن الخطأ والغش ، إلا أن هناك مخاطر مستمرة في عدم استطاعة الضوابط الداخلية المحاسبية والإدارية قد يكون عديم الفعالية تجاه الغش الذي ينطوي على تآمر بين الموظفين أو الغش الذي ترتكبه إدارة المنشاة وهي في مستوى إداري يسمح لها بتجاوز الضوابط التي قد تمنع من ارتكاب غش مشابه من

قبل موظفين آخرين، وعلى سبيل المثال يمكن توجيه أمر إلى مرؤوسيهم بتسجيل عمليات بصورة غير صحيحة أو يطلبوا منهم إخفاؤها أو إخفاء معلومات متعلقة بها

وعندما يدل تطبيق إجراءات المراجعة المصممة وفقا لتقييم المخاطر على احتمال وجود خطا أو غش، على المراجع أن ينظر في تأثيرها المحتمل على القوائم المالية، وإذا اعتقد أن هذا الخطأ أو الغش قد يكون له تأثير مادي على تلك القوائم , فعليه بتطبيق إجراءات مراجعة معدلة أو إضافية مناسبة.

ويعتمد مدى هذه الإجراءات الإضافية أو المعدلة على حكم المراجع بالنسبة لما يلي :

1. أنواع الخطأ أو الغش المحتملة.
2. احتمالات وقوع الخطأ أو الغش .
3. احتمال وجود تأثير مادي على القوائم المالية لنوع معين من الخطأ والغش

إن القيام بإجراءات معدلة أو إضافية يساعد المراجع عادة في تأكيد أو استبعاد الشك بوجود خطا أو غش، وعندما لا يتم استبعاد الشك بوجود خطأ أو كغش نتيجة للإجراءات المعدلة أو الإضافية، فعلى المراجع مناقشة هذا الأمر مع إدارة المنشأة وأن ينظر فيما إذا تم إظهاره بصورة مناسبة أو تصحيحه في القوائم المالية ، كما أن على المراجع أن يأخذ في الاعتبار التأثير المحتمل على تقرير المراجعة.

الإبلاغ عن الخطأ أو الغش :

(1)إبلاغ إدارة المنشاة :

يجب على المراجع أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم توصله إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية :

أ- إذا كان يشك من احتمال وجود غش حتى ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي .

ب- إذا كان الغش والخطأ الجسيم موجود فعلا.

كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد مستوى مندوب المنشأة المناسب الذي يبلغه بحالات الغش والخطأ الجسيم المحتمل أو الفعلي ، وفيما يتعلق بالغش على المراجع تقدير احتمالات اشتراك الإدارة العليا في ذلك في معظم الحالات المتعلقة بالغش ،ويكون من المناسب إبلاغ المسألة إلى مستوى وظيفي في الهيكل التنظيمي للمنشأة يكون أعلى من المسئول عن الأشخاص الذين يعتقد بأنهم متورطين به، وعندما يكون الشك محيطا بأولئك الأشخاص الذين يتحملون مسئولية كاملة من الإدارة الشاملة فإن المراجع يسعى عادة إلى الحصول على استشارة قانونية تساعده في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها.

(2)إبلاغ مستخدمي القوائم المالية :

إذا تبين لمراجع الحسابات أن الخطأ والغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم، فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا (معاكسا)

كما أنه في حالة منع المراجع من قبل إدارة المنشاة من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم فيما إذا وقع أو من المحتمل وقوع خطأ أو غش له تأثير مادي على القوائم المالية، فعلى المراجع أن يصدر رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم نتيجة لوجود قيود على عملية المراجعة.

وإذا لم يتمكن المراجع من تحديد ما إذا كان هناك غش أو خطا بسبب قيود مفروضة عليه من قبل الظروف وليس من قبل المنشأة فعلى المراجع النظر في تأثير ذلك في تقرير المراجعة.

(3)إبلاغ السلطات الإشرافية العليا :

إن التزام المراجع بمبدأ " السرية" يمنعه عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ لأطراف ثالثة ، على انه في حالات معينة تتجاوز القوانين أو المحاكم مبدأ السرية (على سبيل

المثال تطلب بعض الدول من المراجع الإبلاغ عن الخطأ والغش في المنشآت المالية إلى السلطات الإشرافية العليا التي يخضع المشروع لسلطتها) وقد يحتاج المراجع في مثل هذه الحالات الحصول على استشارة قانونية أخذا في الاعتبار مسئولية تجاه المصلحة العامة.

(4)الانسحاب من عملية التدقيق:

قد يرى المراجع انه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المنشأة إجراءات تجاه الخطأ والغش والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن للخطأ أو الغش تأثير مادي على القوائم المالية .ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المنشاة والذي من شانه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة المراجع بالمنشأة الذي يسعى المراجع عادة للحصول على استشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار.

كما تقضيه قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه عندما يستلم المراجع الحالي استفسارا من المراجع المقترح فعلى المراجع الحالي إعلام المراجع المقترح فيما إذا كان هناك أسباب مهنية تمنعه من قبول المهمة.

مدى مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقريره

لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره ، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء وغش جوهرية ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي

1. أن يطلب من إدارة المنشاة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية.

2. القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش التي تم اكتشافها.

3. إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلا من إصدار قوائم مالية معدلة كما ورد في البند (2)

4. وأخيرا يجب على مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات التي يرى ضرورتها للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة. ولكن في حالة رفض إدارة المنشاة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المنشاة بالإفصاح المطلوب، فان المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلا وهي :

1. إخطار إدارة المنشاة بأنه لايجب من الآن فصاعدا الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية.
2. إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشاة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلا.
3. إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلا.

مسئولية إدارة المنشاة عن وجود خطا وغش بالقوائم المالية :

لقد أبدت سائر التشريعات المعمول بها في دول العالم سواء المحلية والإقليمية والدولية أن إدارة المنشأة هي المسئولة عن الأخطاء والغش والتلاعب الموجودة بالقوائم المالية، كما أنها تضمن خلوها من الأخطاء والغش المادية وغير المادية، كما تضمن دقتها وعدالتها وصحة الحسابات التي تحتويها القوائم المالية.

مسؤولية المدقق تجاه مقدرة المنشأةعلى الاستمرار كالتالي:

1. تقييم مدى جوهرية المعلومات المعاكسة والظروف التي تسببت فيها وأثرها على مقدرة المنشأة على الاستمرار.
2. تقييم العوامل المخففة من الشكل في مقدرة المنشأة على الاستمرار مثل إمكانية التصرف في الأصول أو الحصول على قرض.
3. فحص وتقييم خطط الإدارة للتغلب على الظروف التي تهدد استمرارية المنشأة.
4. إذا استمر شك المراجع في مقدرة المنشأة على الاستمرار فيجب عليه تقييم مدى إمكانية تغطية قيم الأصول وسداد الإلتزامات عند استحقاقها.



2

الفصل الثاني
العلاقة بين الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية في المنشأة.

ثانياً: أنواع ومجالات الرقابة الداخلية.

ثالثاً: أدوات الرقابة

رابعاً: عناصر الرقابة الداخلية.

خامساً: تقدير خطر الرقابة الداخلية.

سادساً: فحص واختبار الرقابة الداخلية.

سابعاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التدقيق.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية في المنشأة.

هناك عدة تعاريف للرقابة الداخلية أهمها:

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى.

تعريف منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA بأنها مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات.

أما لجنة دعم المنظمات COSO عرفت الرقابة الداخلية بأنها: جميع السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة في التأكد من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة اكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلوما مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب.

أما المفهوم المحاسبي للرقابة المالية هو الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة للبيانات المحاسبية المنبثقة من الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها.

ثانياً: أنواع الرقابة الداخلية ومجالاتها.

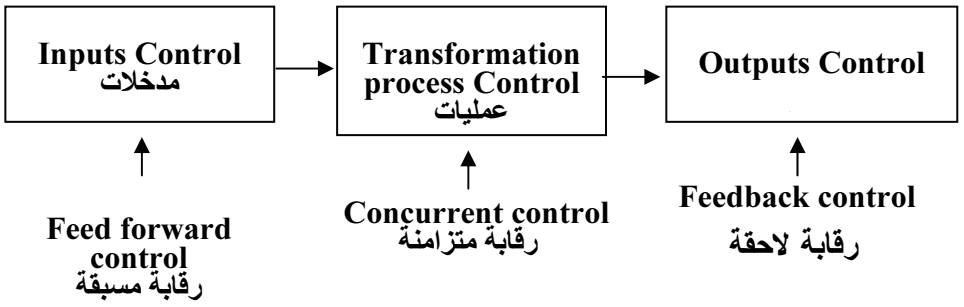
التصنيف الأول : أنواع الرقابة حسب المدى الزمني :

الرقابة المسبقة :

وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدير في تحديد واكتشاف أي عوامل قد تحد من نجاح العملية الإدارية وبصورة مبكرة مما يؤدي إلى تجنب ظهور أية مشاكل ومراقبة أية تغييرات . فعلى المستوى التشغيلي operational level فإن الرقابة المسبقة تتطلب من المدير تركيز

جهوده نحو اختيار المدخلات والسياسات والإجراءات بعناية كاملة للحد قدر الإمكان من أية مشاكل محتملة .

أما المستوى الاستراتيجي strategic level فإن الرقابة المسبقة قد صممت لتنبيه وتحذير المدير من أية تغييرات بيئية من شأنها التأثير على تحقيق الأهداف التنظيمية الطويلة الأجل Long-term objectives.



الرقابة المتزامنة : Concurrent Control

وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات والترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات أثناء تنفيذ الأنشطة خصوصاً أثناء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات والتأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعة ، والرقابة المتزامنة على المستوى التنفيذي تسعى للتأكد من أن النشاط الذي يتم ممارسته أثناء عملية التحويل يؤدي بدقة وموضوعية كما خطط له ولم يشير إلى أي انحراف فالمشرف التنفيذي مثلاً يقضي معظم وقته كل مساء في الحركة بين المحاسبين والزبون وقاعة الطعام والمطبخ لمتابعة عملية تقديم الخدمات والتأكد من رضى الزبون.

أما على المستوى الاستراتيجي فتتمثل الرقابة المتزامنة على النتائج الشهرية ومن ثم الفصلية وكذلك الأحداث والمراحل الهامة للتعرف على طبيعة التقدم التنظيمي والعمل على اتخاذ التعديلات الضرورية .

الرقابة اللاحقة : Feedback Control

وهي مجموعة الأساليب والإجراءات والتعريفات التي تركز على مخرجات الأنشطة التنظيمية بعد انتهاء عملية التشغيل والإنتاج أي أن الرقابة اللاحقة تركز جهودها على المنتج النهائي وعلى سبيل المثال تقوم شركة General Electric بتفتيش دقيق للثلاجات بعد تجميعها.

وتلعب الرقابة اللاحقة على المستوى الشغيلي ثلاث أدوار رئيسية :

1. تزود المدير التنفيذي بالمعلومات التي يحتاجها وذلك لتقييم فعالية الأنشطة التنظيمية التي تقع تحت سيطرتهم .
2. تستخدم الرقابة اللاحقة كأداة التقييم ومكافأة Rewarding الموظفين .
3. تحذير وتنبيه المسئولين عن الحاجة لإدخال تعديلات على المدخلات أو العملية الإنتاجية نفسها .

أما على المستوى الاستراتيجي فإن الرقابة اللاحقة تزود الإدارة العليا Top Management بالمعلومات التي تستخدم في عملية تغيير وتعديل خطط المنشأة المستقبلية Future Plans .

التصنيف الثاني : أنواع الرقابة حسب أهدافها أو موضوعها

الرقابة الإيجابية : positive control

وتهدف الرقابة الإيجابية إلى التأكد من أن الأنشطة والإجراءات والتصرفات تسير وفق الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بالمنشأة لتجنب الوقوع في المخالفات والأخطاء بما يكفل تحقيق الأهداف.

الرقابة السلبية :negative control

وتهدف إلى اكتشاف الانحرافات والأخطاء بطريقة يقصد بها تصيد المسئولين عن تلك الأخطاء دون توجيه انتباههم إلى أوجه القوة والضعف أثناء عملية التنسيق ودون تقديم الافتراضات والحلول لمعالجة المشكلة القائمة وتلافي

تكرار حدوثها وهذا النوع من الرقابة غير بناء لأنه يعني الخوف والإرهاب في نفوس أفراد الشركة .

والفرق بين الرقابة الإيجابية والرقابة السلبية هو أن الرقابة الإيجابية تهدف إلى ضمان حسن سير العمل وليس تصيد الأخطاء كما تهدف الرقابة السلبية .

التصنيف الثالث : الرقابة حسب التخصص والأنشطة :

وهناك عدة أنواع من الرقابة حسب النشاطات يمكن تلخيصها :

الرقابة على الأعمال الإدارية:

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حسن استخدام الموارد البشرية والمادية من خلال متابعة وتقييم جميع الأنشطة الإدارية المختلفة في المنظمة بما فيها الخدمات المقدمة وتمتد لتشمل المستويات الإدارية المختلفة، الهيكل التنظيمي، طرق العمل شئون الأفراد والنواحي المالية الفنية فهي تشمل مكاتب البريد والأحوال المدنية والجامعات والمؤسسات الحكومية والوزارات والبلديات وجميع المرافق التابعة لها.

ومن الأجهزة الحكومية المسئولة عن مراقبة الأعمال الإدارية الحكومية في فلسطين هو هيئة الرقابة العامة .

الرقابة المالية (المحاسبية) على عمل الجهاز التنفيذي :

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأموال من خلال التأكد من حجة التصرفات المالية بعد مراجعة المتحصل من الإيرادات والمتصرف من النفقات وأنها تمت وفق للقوانين والتعليمات والقواعد العامة للميزانية ومن أمثلة الأجهزة الحكومية المركزية التي تقوم بهذه المهمات وزارة المالية ،سلطة النقد الفلسطينية ، هيئة الرقابة العامة.

الرقابة الفنية :

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التركيز على المشرفين الفنيين في المجالات المهنية المختلفة كالأعمال الهندسية والتصميم الإنتاجية والفنية والقانونية وتقوم هيئات التفتيش الفني على مثل هذا النوع من الرقابة .

الرقابة على الأنشطة الروتينية :

ويتركز هذا النوع من الرقابة على مجموعة الأعمال والأنشطة والمعاملات المتكررة وقد تكون يومية وتتمثل هذه الأنشطة في إجراءات أو أساليب أو مراحل العمل ومن أمثلتها إجازة الموظفين، مشتريات الأثاث، البريد الوارد والصادر، حفظ السجلات والوثائق.

وتتمثل طرق الرقابة الإدارية المستخدمة في إطار تلك الإجراءات الروتينية على ما يلي: خريطة سجل الآلة وتوضح كمية العمل الذي تؤديه كل آله،و بيان الوقت الضائع دون استخدام وذلك على هيئة شكل بياني يظهر عدد الساعات التي اشتغلتها الآلة الواحدة كل يوم من أيام العمل و ما أنتجته من وحدات سلعية خلال تلك الساعات. أما سجل العامل فالغرض منه التوصل إلي معرفة الوقت الذي يستغرقه العامل في عمله ومقدار الإنتاج الذي حققه في ذلك الوقت و الغرض من هذا السجل هو التعرف على مدى إنجاز العامل لواجباته خلال الوقت المقرر. أما خريطة التصميم فهي توضح طريقة سير العمل وفقا لتسلسل العمليات و مراحلها و تختلف عن خريطة سجل العامل في أنها توضح العمليات التي تتأخر عن موعدها . أما خريطة تقدم العمل فهي توضح مركز العمليات من حيث ما هو مطلوب عمله مثلا في أوامر التشغيل التي أعهد بها إلى الآلات و ما تم إنجازه .

التصنيف الرابع: الرقابة الاقتصادية على المشروعات العامة :

عادة ما يشمل المشروع على مجموعة من المراحل وغالبا ما تكون هذه المراحل بمثابة مجالات تمارس فيها الرقابة الإدارية بغرض التأكد من أن

التصرفات والإجراءات تسير وفقا للوائح والقوانين والأنظمة بما يكفل تحقيق أهداف المشروع والتنبؤ بالأخطاء والانحرافات المحتملة .

ويشتمل المشروع في العادة على عدة مراحل ،وأهمها ما يلي :

- مرحلة تحديد الأهداف .
- مرحلة جمع المعلومات الأولية .
- مرحلة تحليل المعلومات ودراسة المشروع .
- مرحلة إعداد الخطة الفعلية للمشروع .
- مرحلة إقرار خطة المشروع .
- مرحلة تنفيذ المشروع .
- مرحلة تقييم عملية التنفيذ .
- وأخيراً مرحلة تعديل المشروع إذا اقتضى الأمر ذلك .

ومن الأساليب التي تستخدم في مراقبة المشروعات التقارير الدورية الشهرية وأسلوب جانت (جدول الموازنة اليومية) gant controlوأسلوب بيرت (أسلوب تقييم ومراجعة البرامج) pert .

التصنيف الخامس: الرقابة حسب كمية العمل ونوعيته:

الرقابة حسب كمية العمل :

ويركز هذا النوع من الرقابة على كمية العمل من حيث عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل ، عدد الآلات المستخدمة ، عدد الوحدات المباعة كل ذلك يهدف إلى معرفة مدى الزيادة أو النقصان والعمل على معالجة الانحرافات إن وجدت .

الرقابة حسب نوعية العمل :

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدى مطابقة السلعة للمواصفات والمعايير المطلوبة والمحددة مسبقاً أو تلك الخاصة بالرقابة على جودة السلعة من حيث الشكل واللون والحجم والتكلفة والدقة والضمانة.

التصنيف السادس: أنواع الرقابة حسب مصدرها (الجهة التي تقوم بالرقابة)

الرقابة الخارجية : external control

وفيها عدة أشكال:

أ. رقابة الجمهور والصحافة : public and press control

ويمارس هذا النوع من الرقابة من قبل المنظمات والأحزاب والنقابات والصحافة وجماعات الضغط .

وقد تستخدم هذه المنظمات أساليب إيجابية تتمثل في مؤازرة ومناصرة وتأييد والتضامن مع المؤسسات أو تستخدم أساليب سلبية تتمثل في المظاهرات والشكاوي وأعمال الشغب .

ب. رقابة السلطة التشريعية :

ويمثلها أعضاء البرلمان أو المجلس التشريعي أو مجلس النواب ولجانه المنبثقة عنه سواء كانت دائمة أو مؤقتة ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى مناقشة ومتابعة القوانين والسياسات والتشريعات العامة الخاصة سواء بمنظمات القطاع الخاص أو العام وحق السؤال واستجواب أعضاء وموظفي الهيئات والمؤسسات والوزارات الحكومية بما فيهم رئيس الدولة.

ج. رقابة السلطة القضائية : judicial control

وتمثلها بعض المحاكم الإدارية المتخصصة والتي تهتم في الحكم على المخالفات والقضايا والانحرافات التي ترفع من قبل الجهات المعنية سواء كانت فرد أو مؤسسة .

والجدير ذكره أن الرقابة الخارجية عادة ما تتبع رئاسة الجهاز التنفيذي أو رئيس الدولة لمنحها سلطات ومكانة رسمية وشعبية قادرة على تذليل العقبات من طريقها .

د. رقابة النائب العام : control of ombudsman

وهو نوع آخر من الرقابة التشريعية على عمل الجهاز التنفيذي في الدولة وهو موظف يعين من قبل المجلس التشريعي أو البرلمان في وظيفة قضائية عليا ويتمتع بسلطة البحث والتحري في أي عمل إداري في الأجهزة الحكومية ويتلقى الشكاوي و التظلمات من الموظفين الرسميين أو الجمهور أو الصحافة أو وسائل الإعلام وأعضاء البرلمان فيقوم بالبحث والتحري ومن ثم يقدم هو ومعاونيه توصياته للإدارة المعنية ويقدم تقرير سنوي بالأعمال التي قام بالتحقيق فيها وتوصياته في تجسين وتطوير العمل الإداري في الأجهزة الحكومية.

الرقابة الداخلية : internal control

ويتمثل هذا النوع من الرقابة فيما يلي :

أ. الرقابة الذاتية : self control

ويقصد بها الرقابة التي تمارسها المنظمة بنفسها على عملياتها وأنشطتها كما يقصد بها مراقبة الموظف على نفسه مراقبة ذاتية دون تدخل من أحد .

ب. رقابة متخصصة : specialized control

وتقوم عليها إدارة خاصة بالرقابة أو وحدة إدارية أو لجنة رقابية أو أشخاص من داخل المؤسسة ومن الأمثلة على مثل هذه الأجهزة المتخصصة وحدة الحسابات ،وحدة شئون الأفراد ، وحدة الرقابة المالية، وحدة التفتيش العام .

ج. رقابة رئاسية (هرمية) hierarchical control

وأساسها طبيعة التدرج الرئاسي ووظيفته والمستويات الإدارية المختلفة بمعني أنها تمارس من قبل كل موظف في مستوى إداري أعلى على موظف تابع لوحدته الإدارية ولكن في مستوى إداري أدنى .

ويهدف هذا النوع من الإدارة إلى التأكد من حسن سير العمل في الوحدات الإدارية المختلفة كما انه مسئول عن التأكد من تعليماته وتوجيهاته وكذلك توجيهات وتعليمات رؤسائه الصادرة إن كانت منفذة بصورة مرضية .

أنواع رقابية أخرى : various types of control

1. رقابة شاملة overall control: ويتم ممارستها على جميع الأعمال والأنشطة أو النتائج الكلية المكلف بها فرد أو مجموعة من الأفراد أو مؤسسة.
2. رقابة جزئية particle control : ويتم ممارستها على أنشطة معينة ومحدودة.
3. رقابة مفاجئة : وتمارس على شكل جولات تفتيشية مفاجئة .
4. الرقابة الدورية : ويقصد بها الإشراف الدوري على الأنشطة المختلفة أو على النتائج باستخدام جولات تفتيشية ميدانية أو تقارير دورية سواء كانت يومية أو أسبوعية أو شهرية أو فصلية .

مجالات الرقابة : space of control

تتم الرقابة في المجالات التالية :

1. الرقابة في مجال المشتريات purchasing

حيث يتم مراقبة السجلات الخاصة بأسعار الشراء وانتظام عملية التوريد وكمية المخزون وقيمة المخزون وشروط الشراء ومواعيد الاستلام والفحص الدقيق والعرض الظاهري .

2. الرقابة في مجال الإنتاج production

حيث يتم التأكد من مدي مطابقة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة لمجموعة المواصفات والمعايير الموضوعة من حيث وقت الإنتاج وجودته وتكلفته وكميته والتصميم والطاقة الإنتاجية الحالية والمستقبلية.

3. الرقابة في مجال التسويق marketing

ويتم فيها مراقبة حجم المبيعات وتكلفة المبيعات وحجم المبيعات المرتدة والشكاوي المتعلقة بالعملاء بالإضافة إلى قياس اتجاهات المستهلكين ومدي رضاهم ومتابعة منافذ التسويق ومراقبة رجال البيع والتعرف على الظروف والعوامل الخارجية بالمنافسين والتطورات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية والثقافية .

4. الرقابة في مجال التمويل financing

ويتطلب مراقبة عملية تدبير الأموال ومصادرها وتكلفتها ومراقبة الإيرادات والنفقات -والأحوال والأصول والسيولة النقدية والمتحصلات النقدية كي تضمن سلامة المركز المالي للمنشأة وتعتبر النسب المالية المعايير المالية التي يستخدمها التحليل المالي في عملية الرقابة المالية وتتمثل في النقاط التالية:

أ. نسبة السيولة : liquidity ratios

وتنقسم إلى :

1. نسبة التداول = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة .
2. نسبة التداول السريعة = الأصول المتداولة – المخزون / الخصوم المتداولة .

وتقيس هذه النسبة مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية القصيرة الأجل .

ب. نسب الربحية : profitability ratios

وتقيس مدي كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها المالية متمثلة في معدل الأرباح وهناك نوعان من نسب الربحية العلاقة بين الربحية والمبيعات والعلاقة بين الربحية واستثمارات المنشأة .

1. معدل الربحية =الأرباح / المبيعات ×100
2. معدل العائد على الاستثمار=الأرباح/ الاستثمار

ج. نسب النشاط : activity ratios

وتقيس مدي كفاءة المنشأة في إدارة واستغلال الموارد المتاحة لها وإدارة الموجودات ،وتقاس فاعلية استغلال الموجودات بمستوي المبيعات وتقيس نسبة النشاط العلاقة بين الموجودات والمبيعات وتعرف نسب النشاط أيضا بمعدل الدوران لأنها توضح مدي السرعة التي يتم بها تحويل أو تدبير الموجودات إلى المبيعات .

1. معدل دوران البضاعة = تكلفة المبيعات/ متوسط قيمة البضاعة.
2. معدل دوران المال المستمر= المبيعات/ المال المستمر.

د. نسبة المديونية ورأس المال : leverage and capital ratios

تقيس هذه النسبة مدي مساهمة أموال كل من أصحاب المنشأة وأموال الدائنين في نشاطها فكلما كانت أموال أصحاب المنشأة كبيرة كلما كانت أكثر ضماناً وراحة للدائنين وكلما كانت ربحية المنشأة أكثر فوائد القروض كلما كان هناك عائد جيد .

وتوضح هذه النسبة أيضاً قدرة الشركة على تسديد ديونها والتزاماتها الطويلة مثل القروض .

نسبة المديونية = مجموع الخصوم/ مجموع حقوق الملكية ×100

5. في مجال الأفراد:human resource

يتطلب من المسئولين التأكد من طاقة الإجراءات والسياسات المتعلقة بعملية جذب واستقطاب واختيار وتعيين العاملين وتقييم الأداء ونظم الأجور والحوافز والمكافآت وسياسات الترفيع والترقية والنقل ومراعاة وضع الرجل المناسب في المكان المناسب .

ثالثاً: أدوات الرقابة

تستخدم الإدارة عدداً من الوسائل والأدوات وتختلف هذه الوسائل والأدوات اختلاف حجم وظروف المشروع وحاجاته . بالإضافة إلى ملاءمتها مع المعايير التي تم وضعها مسبقاً ومن أهم هذه الأدوات الملاحظة الشخصية ، الموازنات التخطيطية ، التقارير والسجلات . البيانات الإحصائية والرسوم البيانية بالإضافة إلى الخرائط الرقابية .

1. الرقابة بالملاحظة الشخصية: Personal Observation

هذه الوسيلة تتطلب ذهاب المدير مباشرة إلى موقع التنفيذ ليقوم بنفسه بالاطلاع على سير العمل ونتائج التنفيذ وتقييم الأداء والكشف عن الانحرافات بغرض تصحيحها ، من المعروف أن المدير الذي ينأى نفسه عن الاطلاع على

سير العمل في موقعه فإنه يضع بذور الانحرافات، فقد لا يفهم المرؤوسين ابتعاد رئيسهم وربما يفسرونه عدم اهتمام بالعمل.

كما أن استخدام الطرق الأخرى في الرقابة دون اللجوء إلى الملاحظة الشخصية إطلاقاً يعني أن المدير لا يؤدي عملاً رقابياً متكاملاً. كما أن المغالاة في استخدام هذه الطريقة قد يؤدي إلى نتائج عكسية وذلك بسبب المضايقات التي ربما تسببها الملاحظة الشخصية للمرؤوسين مما يدفعهم لتفسيرها على أنها عدم ثقة بهم وتقل بالتالي فعالية الأداء.

كما أن الاعتماد الكامل على الملاحظة الشخصية يؤدي إلى إهدار وقت المدير في التفاصيل على حساب الأعمال الهامة الأخرى. والمدير الذي يعتمد على الملاحظة الشخصية اعتماداً كلياً يحتمل أن يفقد النظرة الشاملة للأعمال من جراء اهتمامه بالتفاصيل الدقيقة ، كما أن المدير يمكث في مكتبه واضعاً كل وقته المخصص لأعمال الرقابة في قراءة وتحليل الأداء لا يمكن أن يؤدي عملاً رقابياً متكاملاً.

2. الموازنات التقديرية : Budgetary Control

وهي خطة رقابية مالية رقمية توضح النتائج المستوفية لفترة زمنية مستقبلية عادة ما تكون سنة ولكي تعتبر الموازنة أداة من أدوات الرقابة ينبغي أن يراعى في إعدادها الأسس السليمة والمتمثلة في اشتراك معظم المعنيين بالنشاط وأن تعتبر عن الفترات الزمنية بدقة ويفضل أن يقسم إلى فترات زمنية قد تكون نصف أو ربع سنوياً وتعتبر هذه الوسائل من أكثر الوسائل انتشاراً واستخداماً في القطاعين العام والخاص ويمكن تقسيم الموازنة إلى الأنواع التالية:

موازنة المبيعات : Sales Budget

وتعتبر حجر الأساس في الموازنة التقديرية الشاملة لأن التخطيط للوصول إلى حجم معين من المبيعات يساهم إسهاماً مباشراً في تحديد الموازنات التقديرية الأخرى كالإنتاج ، التسويق ، التكاليف ، الصناعة الغير مباشرة ، الميزانية النقدية ... الخ .

موازنة الإنتاج : Production Budget

وفيها أيضاً يتم استخدام الوحدات المادية والوحدات النقدية وهي تضم مجموعة من الموازنات مثل موازنة العمل المباشر ، سواء بالساعة، موازنة الآلة بالساعة ، وموازنة المادة الخام بالطن أو الكيلو، موازنة المساحة بالأقدام، ومن ثم موازنة الإنتاج بالوحدات المنتجة والقيمة .

موازنة الدخل والنفقات : Revenue and Expense Budget

وتعتمد هذه الموازنة اعتماداً كلياً على موازنة المبيعات من خلال التنبؤ بحجم المبيعات المتوقعة ومن ثم التعرف على التكاليف التي تكبدتها المنشأة من جراء بيع هذه الكمية .

موازنة نفقات رأس المال : Capital Expenditure

وتوضح هذه الأداة كيفية إنفاق رأس المال بين المباني والأراضي والآلات والأثاث والمخزون سواء كانت في الأجل القصير أو الطويل.

الموازنات النقدية : Cash Budget

ومن خلالها يتم التنبؤ بحركة النقود لديها من مقبوضات ومدفوعات لأخذ الوقت الكافي للتخطيط لتغطية أي عجز متوقع في النقد أو الاستثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن . ولعل أهم أغراض الموازنة التقديرية هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية حيث يجب على الشركة أن تكون قادرة على تأمين السيولة النقدية واللازمة لمواجهة الالتزامات والمصروفات التي لا تحتمل التأخير .

أ. التقارير : Reports

ومن خلالها يتعرف المدير على مستوى الكفاءة في التنفيذ وبمقارنة هذا المستوى بالمعيار يحدد الأداء المطلوب وتمكين المدير من تحديد الانحرافات ونقاط الضعف ويحبذ المديرون التقارير المكتوبة حتى بالنسبة للموضوعات التي سبق وأن تلقوا فيها تقارير شفهية . ويشترط في التقرير أن يكون دقيقاً وصادقاً والتقارير قد تكون تنفيذية أي توضح مسار العمل وقد تكون استشارية حيث تساعد المدير على اتخاذ القرارات ومن أنواعها التقارير الدورية بعد انتهاء كل مرحلة من مراحل المشروع وقد تكون

يومية ، أسبوعية، شهرية، فصلية، وتقارير الفحص، تقارير قياس كفاءة الموظفين، تقارير التوصية وهدفها الأساسي المساعدة في حل بعض المشكلات من خلال عملية تحديد وتقييم البيانات، والمذكرات وهي عبارة عن رسائل متبادلة بين الأقسام والوحدات المختلفة في المنشأة، والتقارير الخاصة وتركز على بنود مالية وغير مالية ويعتمد هذا النوع من التقارير على نماذج رقابية معينة .

ب. البيانات الإحصائية والرسوم البيانية : Statistical Data

وتستخدم في النشاطات التي لا يتيسر تسجيل نتائجها أو توضيحها مالياً أو محاسبياً مثل ما يتعلق بالتطور التاريخي ، التنبؤات ، المقارنات على أساس السلاسل الزمنية ، سير العمليات الجارية . وإذا عرضت تلك البيانات على هيئة أشكال أو خرائط أو رسوم بيانية حيث يمكن إجراء مقارنات بين مختلف النتائج بالنظرة السريعة.

ت. الخرائط الرقابية :

حيث كان لهنري جانت الفضل في ابتكار الخرائط الرقابية التي لا زال العمل الرقابي يسير على أساسها في الكثير من النواحي ، ومن أهم هذه الخرائط سجل الآلة ، سجل العامل ، خريطة التصميم ، خريطة تقدم العمل ، ولقد تم الإشارة إليها عند الحديث عن الرقابة على الأعمال الإدارية .

رابعاً: عناصر الرقابة الداخلية.

يشمل أي نظام رقابي على خمس مكونات أساسية لابد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم وتنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية، وتشتمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على:

1. بيئة الرقابة.
2. تقييم المخاطر.
3. الأنشطة الرقابية أو إجراءات الرقابة.
4. المعلومات والاتصال.
5. المتابعة.

أولا : بيئة الرقابة

تعريف بيئة الرقابة بأنها الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشاة وتتكون بيئة الرقابة من:

- أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له.
- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.
- الهيكل التنظيمي للمنشاة وإناطة الصلاحيات والمسؤوليات.
- نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة التدقيق الداخلية، والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات وفصل المهام.

ثانيا : تقييم المخاطر

يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشاة، والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

ثالثا : إجراءات الرقابة :

تعني كل السياسات والإجراءات التي اعتمدتها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة ، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة للمنشاة، ومن أهم الأمثلة علة نظام اجراءات الرقابة:

- تقديم التقارير واختبار وتأييد المطابقات.
- فحص الدقة الحسابية للسجلات.
- السيطرة على تطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب، مثلا تأسيس ضوابط على : التغيير في برامج الحاسوب. حرية الوصول إلى ملفات المعلومات.
- حفظ ومراجعة الحسابات الإجمالية وموازين المراجعة.
- الموافقة والرقابة على المستندات.
- مقارنة المعلومات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات.

- مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون مع السجلات المحاسبية.
- تحديد حرية الوصول الفعلي المباشر إلى الأصول والسجلات.
- مقارنة وتحليل النتائج المالية مع مبالغ الموازنات التقديرية.

رابعا: المعلومات والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المنشاة، والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمنشاة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

خامسا: المتابعة

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية. ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.

وفقا لتقرير لجنة دعم المنظمات COSO فان هذه المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، كما أنها تتضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمنشات، وأشار إلى أن ذلك الإرشاد التطبيقي لا يتضمن قائمة شاملة بكل تلك العوامل، وانه مجرد نقطة بداية، وان بعض تلك العوامل غير موضوعية بدرجة عالية وتتطلب ممارسة درجة كبير ة من التقدير الشخصي.

خامساً: تقدير خطر الرقابة الداخلية.

تعرف المخاطر الرقابية بأنها المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات ، قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، بمعنى أن المخاطر الرقابية قياس لتقديرات المراجع الاحتمالية أن الأخطاء (التحريفات) الزائدة عن المقدار المقبول في دورة أو جزء من المعاملات لن تمنع أو تكتشف بواسطة الرقابة الداخلية للعميل.

ويعتبر هذا الخطر دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا الهيكل أو كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل، ونظرا للحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر.

وعموما فإن تحديد المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمراجع ، ويعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقدير مرتفع لمخاطر المراجعة بأنه غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة ، والتي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم انتظام في القوائم المالية ، وتتحدد الأهمية النسبية لهذا الخطر بمقدار أثره على القوائم. ويترتب على ذلك ضرورة قيام المراجع بتحديد احتمال حدوث خطأ أو أوجه عدم انتظام لا تكتشف في الوقت المناسب وتؤثر جوهريا على عناصر القوائم المالية .

عرفت معايير التدقيق الدولية خطر الرقابة بأنه "خطر وجود تحريف في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات، وقد يكون هذا التحريف جوهرياً سواء وجد منفرداً أو وجد مع تحريفات في أرصدة أو عمليات أخرى، ولا يمكن منع هذا التحريف أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من خلال نظم الرقابة الداخلية في المنشأة يطلق على خطر الرقابة مع الخطر الحتمي CR*IR خطر الشركة محل التدقيق " Risk Auditee" أو خطر الحدوث" Risk Occurrence" انطلاقاً من أنهما يمثلان خطر وجود تحريف قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أي تحكم بهما، إلا أنه يقدرهما في سبيل تحديد مستوى خطر التدقيق ،حيث يعتمد نموذج خطر التدقيق بشكل أساسي على فكرة أن خطر الاكتشاف الذي يقدره المدقق يتأثر بالخطر الحتمي وخطر الرقابة، بينما ينجم كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة عن الشركة محل التدقيق، في حين يتعلق خطر الاكتشاف بالمدقق فقط، فالخطر الحتمي يعود لأنشطة الشركة محل التدقيق، متأثراً بعوامل خارجية، وخطر الرقابة هو داخلي بشكل كامل، فهو ينشأ عن قرارات الإدارة حول الرقابة الداخلية المطلوبة، ولا يستطيع المدقق التأثير على هذين الخطرين ولكنه يقوم فقط بتقديرهما، من أجل تحديد حجم وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المطلوبة لتخفيض خطر الاكتشاف للمستوى المقبول.

ويعرف تقييم خطر الرقابة الداخلية بأنه توقع المدقق لمدى قدرة الرقابة الداخلية على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أصلاً، أو قدرتها على اكتشاف تلك التحريفات وتصويبها في حال حدوثها وعلى المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه وكيفية تطبيقه، وذلك ليقوم بعملية تقدير أولية لخطر الرقابة كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية، حيث أن المدقق يقوم باستخدام هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة في التخطيط لعملية التدقيق، وهذا ما يتم بالتأكيد بعد التأكد من أن المنشاة صالحة للتدقيق، وإن فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل التالية:

1. فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق.
2. تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات الهدف حيث يكون (مرتفع، متوسط، منخفض).
3. التخطيط ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر، ومراجعة مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر.
4. تقدير خطر الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى.

سادساً: فحص واختبار الرقابة الداخلية.

يتوقف تقدير المدقق لمخاطر الرقابة الداخلية على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة، ومن هنا فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضا على قوة اختبارات مدى الالتزام ، وعلى نتيجة تلك الاختبارات. فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية يقل ، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية سوف يرتفع. ولكن ما هي الاجراءاتالتي يقوم بها المدقق لتنفيذ

اختبارات الرقابة؟ فيما يلي بعض الطرق والاجراءات الرقابية التي ينفذها المدقق عن اختبار الرقابة الداخلية:

- استفسار الموظفين في مجالات عملهم.
- فحص المستندات(الأدلة المستندية).
- ملاحظة الموظفين من خلال تنفيذهم للسياسات و إجراءات الرقابة.
- إعادة تنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية بمعرفة المدقق.

وتتم دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في بإتباع أحد الأساليب الآتية:

أولاً: الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية:

يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية. ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداة كل عملية توضح خط سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية. ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب. ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية الهامة. لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول.

ثانياً: خرائط التدفق:

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنه على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أمد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات

التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطى لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضا على قائمة الاستبيان

ويعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقت طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.
- إذا لم تكن الخرائط واضحة تماما يمكن إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح.
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) والجهة التي يرسل إليها.

ثالثاً: قائمة الاستبيان:

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط.

وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا عديدة أهمها :

- إمكانية تخطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
- يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم.

ومع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام، وبالرغم من هذه العيوب، فلا زال استخدامها يلقى قبولا عاما في كل مكان.

رابعاً: طريقة الملخص الكتابي:

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة.

سابعاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التدقيق.

يقوم المدقق في ضوء نتائج اختبارات الرقابة التي يقوم بها بتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقق التفصيلية، ففي حالة تخفيض مستوى خطر الرقابة أي بحالة كانت بنية الرقابة الداخلية متينة فيمكن للمدقق تخفيض الاختبارات الأخرى،فنطاق الاختبارات يمكن تخفيضه عن طريق اختيار عينة أصغر. وعليه يمكن أن نقول أن هناك علاقة عكسية بين مستوى مخاطر الرقابة ومخاطر اكتشاف الأخطاء والغش والتحريف وسوء العرض، وعندما تكون مخاطر الرقابة المتعلقة بنوع معين من تأكيد القوائم المالية عند الحد الأقصى فإن المراجع مطالب بتوثيق تلك التأكيدات، بمعنى آخر إذا قررت الإدارة قبول هذه المخاطر الرقابية دون وضع إجراءات رقابية لتقليلها بسبب اعتبارات التكلفة أو أي اعتبارات أخرى، فإن المدقق، سوف يقوم

بتقدير مخاطر الرقابة عند أعلى مستوى، ويترتب على ذلك توسيع نطاق الفحص وزيادة اختبارات التحقق التفصيلية. أما إذا قامت الإدارة بوضع إجراءات رقابية بهدف تقليل احتمال وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية، فإن المدقق، سوف يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عند مستوى منخفض، وبالتالي يمكن تضييق نطاق الفحص وتقليل اختبارات التحقق التفصيلية.



3

الفصل الثالث

أدلة الإثبات في التدقيق

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم أدلة التدقيق.

ثانياً: القرارات الأربعة المتعلقة بأدلة التدقيق.

ثالثاً: خصائص أدلة التدقيق.

رابعاً: الفحص المادي كأحد انواع أدلة التدقيق.

خامساً: المصادقات كأحد انواع أدلة التدقيق.

سادساً: التوثيق كأحد انواع أدلة التدقيق.

سابعاً: الإجراءات التحليلية كأحد انواع أدلة التدقيق.

ثامناً: الملاحظة كأحد انواع أدلة التدقيق.

تاسعاً: إعادة التشغيل كأحد انواع أدلة التدقيق.

عاشراً: الإستفسار من العميل كأحد انواع أدلة التدقيق.

أحد عشر: قواعد الحكم على أدلة الاثبات في التدقيق الأكثر مصداقية.

اثنا عشرة: أدلة التدقيق الإلكترونية.

أولاً: مفهوم أدلة التدقيق.

أدلة الإثبات في التدقيق هي فى كافة المعلومات التى يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التى تمكنه من ابداء رأيه وتشتمل هذه المعلومات على المعلومات المدرجة فى السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى، ويتم الحصول عليها من خلالإجراءات المراجعة التي يقوم بها المدقق، وتتأثر كمية أدلة التدقيق التى يحتاجها المدقق بأمرين هما : خطر التحريف حيث يزداد احتمال طلب أدلة تدقيق إضافية فى حالة زيادة خطر التحريف، وجودة الأدلة حيث تقل الحاجة إلى الأدلة الاضافية كلما زادت جودة الأدلة.

ثانياً: القرارات الأربعة المتعلقة بأدلة التدقيق.

هناك أربعة قرارات هامة يجب على المدقق اتخاذها فيما يتعلق بإختيار كمية وطبيعة أدلة الإثبات ، وهذه القرارات الأربعة هي:

1. اختيار إجراءات التدقيق الملائمة:

يجب على المراجع اختيار إجراءات تتلائم مع البند موضوع التدقيق بما يمكن من الحصول على دليل ملائم، فمثلاً من المناسب استخدام أسلوب الفحص المادي لبنود المخزون، واستخدام المصادقات للتأكد من أرصدة الزبائن، كما أن توقيت اجراء الدليل يجب ان يكون ملائمة أيضاً لتكوين رأي. ويلعب التقدير الشخصي للمراجع دوراً هاما في تحديد طبيعة وتوقيت الدليل الملائم.

2. اختيار التوقيت المناسب لإجراءات التدقيق:

على الرغم من أن تدقيق القوائم المالية يغطي عادة فترة زمنية هي السنة، ولا يتم الإنتهاء من التدقيق إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ إصدار القوائم المالية وتسمى بفترة الأحداث اللاحقة، وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات المراجعة من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد انتهائها، إلا أنه قد يكون هناك توقيت أفضل لتدقيق بند معين، مثلاً تدقيق بند المخزون يفضل أن

يتم بالفترة الحدية وهي الفترة التي تمتد قبل نهاية العام بشهر وبعد نهاية العام بشهر، نظراً لأن التحريفات في هذا البند يتوقع أن تتم بهذه الفترة.

3. اختيار حجم العينة المناسب:

يتوقف حجم العينة التي يختارها المدقق لإجراء الفحص على عدة اعتبارات أهمها مثلاً بنية الرقابة الداخلية لدى العميل، فإذا كان هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية يتطلب زيادة في إجراءات المراجعة الواجبة الإتباع وبالتالي زيادة حجم العينة الإحصائية التي ستطبق عليها هذه الإجراءات.

4. اختيار مفردات العينة الإحصائية التي ستخضع للتدقيق:

بعد تحديد حجم العينة الخاص بإجراءات المراجعة ، يجب تحديد العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع، فإذا قرر المدقق مثلا اختيار 300 شيك من الشيكات الملغاة من مجتمع مكون من 700 شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية ، يمكن استخدام وسائل مختلفة لإختيار الشيكات المحددة التي سيتم اختبارها، ويمكن للمراجع اختيار أسبوع ما وفحص الشيكات المائتين الأولى ، أو اختيار 200 شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة ، أو اختيار الشيكات على نحو عشوائي ، أو اختيار الشيكات التي يعتقد المراجع وجود احتمال أكبر للأخطاء فيها ، أو اختيار مزيج من هذه الوسائل.

ثالثاً: خصائص أدلة التدقيق.

يجب أن تتمتع أدلة التدقيق المستخدمة بالخصائص الآتية:

أولاً : كفاية الأدلة

ويتعلق ذلك بكمية الأدلة التي يتم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية ، وترتبط كمية الأدلة بتقدير المدقق لها وبحكمه المهني ولكن من خلال مجموعة من العوامل هي :

1. توقعات المدقق عن التحريفات في البيانات المالية : وهذه التوقعات تتكون نتيجة للاختبارات الأولية قبل وخلال عملية التخطيط وفي حال وجود توقعات عن وقوع تحريفات يتم جمع أدلة أكثر ليتم كشف هذه الإنحرافات
2. قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للعميل : فالعلاقة عكسية بين قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية وحجم الأدلة التي يجمعها المدقق في الاختبارات التفصيلية ، وهذه العلاقة نفسها بين نظام الرقابة وحجم الاختبارات التفصيلية
3. المادية ومستوى المادية : وترتبط المادية بالأهمية النسبية للعنصر فالعنصر ذو الأهمية النسبية يحتاج لأدلة أكثر فالعلاقة بينهما طردية ، ويرتبط مستوى المادية بمعدل الانحراف المقبول من قبل المدقق فإذا كان معدل الانحراف المقبول مرتفع كان مستوى المادية مرتفع ومن ثم يحتاج المدقق لأدلة أقل والعكس صحيح .
4. طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم المدقق بتدقيقه والمخاطر المتوارثة له : فالعلاقة بين طبيعة البند والمخاطر المرتبطة به من جهة وحجم الأدلة علاقة طردية
5. العوامل الاقتصادية : فالوقت والتكلفة عوامل مهمة في عمل المدقق وتؤثر بهذه المهمة.
6. حجم وخصائص المجتمع: فالمجتمع الكبير عادة يحتاج لأدلة أكثر من المجتمع الصغير

ثانياً: الموثوقية أو المصداقية للأدلة

وتتعلق المصداقية بجودة الأدلة ونوعيتها فكلما كانت الأدلة على درجة عالية من الجودة توفرت لها مصداقية أعلى وتتوفر المصداقية بتوفر العوامل التالية :

وتتعلق المصداقية بجودة الأدلة ونوعيتها فكلما كانت الأدلة على درجة عالية من الجودة توفرت لها مصداقية أعلى وتتوفر المصداقية بتوفر العوامل التالية :

1. استقلالية مصدر الدليل: فالعلاقة بين المصداقية والاستقلالية في الأدلة علاقة طردية وتصنف الأدلة إلى أربع أنواع من حيث الاستقلالية وهي تنازلياً :
   - الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة بنفسه كالملاحظة أو الفحص
   - الأدلة التي يحصل عليها المدقق من مصدر خارجي مباشرة مثل المصادقات
   - الأدلة التي يحصل عليها المدقق من العميل ولكن مصدرها خارج منشأة العميل مثل
     فواتير الشراء.
   - الأدلة التي يحصل عليها المدقق من العميل ولكن مصدرها من منشأة العميل مثل
     فواتير البيع
2. وقت الحصول على الدليل : فالأدلة التي يتم جمعها بخصوص الميزانية يتطلب تجميعها في نهاية السنة وقرب تاريخ إعداد الميزانية لتقييم مدى عدالة الأرصدة في لحظة معينة ، أما بنود قائمة الدخل فالأدلة تكون خلال الفترة وتكون الأدلة التي يتم جمعها من عينة خلال الفترة أكثر مصداقية من الأدلة التي تكون عن فترة معينة أو جزء من العينة
3. الموضوعية : فالعلاقة بين المصداقية والموضوعية طردية ، وعادة ما تعتبر الأدلة الخارجية أكثر موضوعية من أدلة العميل الداخلية .
4. . فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل : فقوة نظام الرقابة الداخلية تعني مخاطر أقل ومن ثم أدلة موثوقة أكثر
5. كفاءة الأفراد الذين يزودون المدقق بالمعلومات: فالاستقلالية ودقة المعلومات ترتبط بكفاءة الأفراد الذين يقومون بالعمل .
6. المعرفة المباشرة لدى المدقق : فكلما كانت الأدلة تم جمعها بمعرفة المدقق أو فريق العمل كانت أكثر مصداقية مما لو تم الحصول عليها من خلال موظفي المنشأة

ثالثاً: مناسبة الأدلة

أي مدى ارتباط الأدلة بهدف التدقيق للحصول على استنتاج مناسب حول البند الذي يتم تدقيقه مثل هدف التحقق من الوجود فالدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة وعدم مناسبة الدليل قد يؤدي إلى تكلفة ووقت غير ضروريين مثال إذا كان الهدف هو التحقق من اكتمال إعداد فواتير المبيعات المتعلقة بمستندات الشحن التي يتم إعدادها فعلى المدقق أن يبدأ من مستندات الشحن ويتحقق من أن كل مستند شحن يقابله فاتورة بيع ، ولكن إذا بدأ المدقق من فواتير البيع لمقابلتها مع مستندات الشحن فإنه يحقق هدف الحدوث.

رابعاً: الفحص المادي كأحد انواع أدلة التدقيق.

يتمثل فى الفحص المادى للأصول وذلك للتأكد من كمية ووصف الأصول والحصول على أدلة حول وجود الأصل وملكية ودقة هذه الأصول وكذلك فيما يتعلق بتقييم هذه الاصول، وغالباً ما يتم فحص بنود المخزون من خلال ملاحظة جرد المخزون، ويعتبر الجرد الفعلي للأصول من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق ، كما يعتبر الجرد أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والمفيدة.

خامساً: المصادقات كأحد انواع أدلة التدقيق.

المصادقات هي نوع محدد من الاستفسار بغرض الحصول أو التأكد من معلومات محددة، ويتم استخدام المصادقات فيما يتعلق بما يلى :

أ- أرصدة الحسابات ومكوناتها مثل حسابات الزبائن والموردين او أرصدة العميل لدى البنوك.

ب- شروط الاتفاقات والمعاملات مع الغير.

وتكون المصادقات على شكل وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقية معينة أو تأكيدها من قبل جهة من داخل أو من خارج المنشأة لتدعيم الفحص الذي قام به ، وتعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات

في عملية التدقيق، وغالبا ما تستخدم للتحقق من أرصدة حسابات العملاء المدينين ، والشهادات الواردة من البنوك والتي تتضمن أرصدة المنشأة لديها.

أنواع المصادقات:

هناك عدة أنواع للمصادقات: أولاً: مصادقات إيجابية حيث تطلب المنشأة من العميل الرد على عنوان المدقق مباشرة بالمصادقة على صحة رصيده أو عدمه مع بيان الأسباب، ثانياً: مصادقات سلبية حيث يطلب من العميل الرد في حالة وجود اعتراض على صحة رصيده لدى المنشأة ، ثالثاً: المصادقات العمياء يطلب فيها من العميل إفادة المدقق برصيده لدى المنشأة ، ولكن يجب أن تتوافر في المصادقات شروط معينة لإمكانية الاعتماد عليها بالتحقق من أرصدة العملاء وهي أن يتم إعداد المصادقات من قبل إدارة المنشأة على أن تتم مراجعتها بواسطة المدقق، ويكون الرد على عنوان المدقق مباشرة دون معرفة العميل بالرد، ثم يقوم المدقق بفحص الردود وتلخيص النتائج.

فيمايلي نموذج عن مصادقة مرسلة لأحد العملاء:

الأردن – عمان31/ 12/ 2016

شركة XXX

مصـــادقة رصيـــــد

السـادة / الشركة الحديثة للصناعات الغذائية

تحيـة طيبـة وبعـد،،،،،،،

نتشـرف بإفـادتكـم بان رصيـد حسـابكـم طبقـا لدفـاتـرنا حتـى شهـر كانون الأول 2016 مدين بمبلـغ :

16,000.04	دينار أردني
فقط ستة عشرة ألف دينار اردني واربعة قروش	

وذلك عـن مبيعات الشركة حتـى شهـــر كانون الأول 2016.

برجاء التكرم بموافاتنا بردكم على صحة هذا الرصيد فى موعد اقصاه 15 يوم (خمسة عشر) يوما من تاريخ استلام المصادقة وذلك على عنوان مدقق الحسابات المذكور، علما بانة اذا لم يصلنا ردكم خلال الفترة المذكورة يعتبر رصيد حسابكم الدائن فى هذة المصادقة صحيحا.

شاكـــريـن لسيـادتكـم حسـن تعـاونكـم معنـا،،،،،

شركة XXX – عمان الأردن

عنوان مدقق الحسابات: .....

سادساً: التوثيق كأحد انواع أدلة التدقيق.

يقوم المدقق بتوثيق الأمور الهامة التى ساعدت على توفير أدلة تدعم رأيه في التقرير، و تؤيد أداء مهمة التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة من الأدلة المكتوبة الهامة التي تحدد مسوؤلية مدقق الحسابات وتسمى عادة هذه السجلات بأوراق العمل حيث يحتفظ بها المدقق لبيان إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها أثناء عملية التدقيق ، ولتحديد الاختبارات التي قام بأدائها على القوائم المالية طبقا لما تقضي به معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما ، ولإثبات المعلومات التي حصل عليها نتيجة قيامه بتنفيذ عملية التدقيق التي رأي ضرورة القيام بها حسب الظروف المحيطة بالعملية ، وكذلك إثبات نتيجة تطبيق الاختبارات المختلفة للتأكد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ودقة البيانات المحاسبية وصحتها في السجلات والدفاتر، وذلك بالإضافة إلى بيان أحكامه النهائية على عملية المراجعة التي تمثل الأساس لكتابة تقرير المدقق.

سابعاً: الإجراءات التحليلية كأحد انواع أدلة التدقيق.

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما ، اي بمعنى آخر تتمثل الإجراءات التحليلية فى تقييم المعلومات من خلال دراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية، حيث يقوم مدقق الحسابات باستخدام التحليل المالي كإحدى وسائل التدقيق

التي يلجأ إليها للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة، ويسمى هذا الأسلوب بالإجراءات التحليلية ويعتمد المدقق في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، فمثلا إذا كانت العلاقة بين صافي الربح والمبيعات 25٪ كربح لكل عملية بيع فإن كل زيادة في حجم المبيعات يجب أن يقابلها زيادة أيضا في الأرباح بنفس النسبة تقريبا ، وفي حالة ظهور أية انحرافات في القيم الفعلية عن القيم المتوقعة فإن هذا يستدعي من المدقق أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها. وكمثال آخر يمكن أن يقوم المدقق بمقارنة مصروف الصيانة الإجمالي للفترة الحالية مع نفس المصروف للفترة السابقة وفحص الفرق ، فإذا كان معنويا يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.

ويهتم المدقق عادة بين العلاقات المتداخلة بين كل مايلي ويعطيها أهمية خاصة:

- المبيعات – حسابات المدينين.
- النقدية – حسابات المدينين.
- أوراق القبض – إيرادات الفوائد.
- حسابات المدينين – الديون المعدومة.
- الاستثمارات – إيرادات الاستثمارات.
- المخزون – تكلفة المبيعات.
- الأصول الثابتة – مصروف الاستهلاك.
- حسابات الدائنين – المخزون والمشتريات.
- الفائدة المستحقة – مصروف الفائدة.
- صافي الدخل – مصروف ضرائب الدخل وضرائب الدخل المستحقة.

أساليب الإجراءات التحليلية في التدقيق

يمكن استخدام الإجراءات التحليلية عن طريق استخدام النوعين التاليين:

أ.أسلوب المقارنات للبيانات المالية وغير المالية.

ب.الاسلوب الإحصائي.

بالنسبة لأسلوب مقارنة البيانات يعتبر اختيار واستخدام الإجراءات التحليلية الملائمة أهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الاسلوب، وتوجد خمسة أنواع من الإجراءات التحليلية التي تعتمد على أسلوب المقارنات هي :

- مقارنة القوائم المالية بالقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة (تحليل أفقي).
- مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي والتي سبق تحديدها بواسطة الشركة (الموازنات).
- مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي والتي سبق تحديدها بواسطة المراجع .
- مقارنة المعلومات المالية للشركة بمتوسطات الصناعة او النشاط الاقتصادي القابلة للمقارنة.
- مقارنة بيانات الشركة محل المراجعة بالنتائج المتوقعة باستخدام البيانات المالية.

أما الاسلوب الإحصائي من اكثر الأساليب الإحصائية استخداما في المراجعة التحليلية أسلوب الانحدار الذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته (متغير تابع) ، وبعض الحسابات الأخرى (متغير مستقل).

وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع ان يحكم على ما اذا كان معقولا أم لا . فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها اختلافا كبيرا عن القيمة الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم لمالية ، عندئذ يعرف ان هناك احتمال كبير لوجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب لذلك يقوم بتخصيص جهد اكبر ويتوسع في فحص هذا الحساب. فتحليل الانحدار يقيس التغير في المتغير

التابع نتيجة للتغير في المتغير المستقل. ويمكن التعبير عن المتغير المستقل والتابع بمقاييس مختلفة مثل عدد الوحدات ، عدد الساعات.

أما خطوات تصميم وإجراء الإجراءات التحليلية تتمثل بالآتي:

- تحديد العوامل الرئيسية التي من المحتمل ان تحكم الرقم المحاسبي الذي يتم فحصه.
- تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل ورقم المحاسبي.
- التنبؤ بما يجب ان يكون عليه الرقم الحالي اذا كانت العلاقة المحددة في (ب) لازالت صحيحة.
- مقارنة الرقم الفعلي بالرقم التقديري.
- تقصي أسباب أي اختلافات هامة نسبيا.

ثامناً: الملاحظة كأحد انواع أدلة التدقيق.

يمكن أن يقوم المدقق برؤية وتفقد بعض الإجراءات المالية والتشغيلية لالتي تتم بالمنشأة بنفسه وذلك من اجل تكوين رأي حول موضوع او بند محدد، يسمى هذا الأسلوب بالملاحظة، ومن امثلتها أنه قد يقوم المدقق بملاحظة قيام العاملين بالمنشأة بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء أنشطة الرقابة المختلفة في منشأة العميل، ويمكن استخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعاً معينا بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، ويمكن للمدقق ملاحظة الصدأ على آلة معينة لتقييم ما إذا كان يجب تخريدها أم لا، وأيضا يمكن للمدقق أن يتابع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسئول عن هذه المهام يؤديها كما يجب أم لا.

تاسعاً: إعادة التشغيل كأحد انواع أدلة التدقيق.

تهدف إعادة الحساب فى فحص الدقة الحسابية للمستندات والسجلات، وتتمثل بإجراء إعادة الحساب باستخدام تكنولوجيا المعلومات واستخدام أساليب

التدقيق بالحاسب الآلى، فمثلاً يمكن أخذ عينة من العمليات الحسابية وإعادة فحصها من أجل اختبار الدقة الحسابية لدى العميل.

عاشراً: الإستفسار من العميل كأحد انواع أدلة التدقيق.

الإستفسار هو قيام المدقق بالحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على أسئلة، ومن الأمثلة على الإستفسارات هو الحصول على معلومات حول احتمال تجاوز الإدارة للرقابة، لكن لا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد تحيز لصالح العميل، لذلك غالباً ما يكون مكملاً لأداء إجراءات التدقيق الأخرى، وتتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال الإستفسار على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.

أحد عشر: قواعد الحكم على أدلة الاثبات في التدقيق الأكثر مصداقية.

تتمثل هذه القواعد فيما يلي:

1. أدلة التدقيق التى يتم الحصول عليها من مصدر خارجى مستقل تكون اكثر مصداقية من تلك التي يتم الحصول عليها من منشأة العميل.
2. أدلة التدقيق التى يتم الحصول عليها منمصدر داخلي تكون اكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة بالمنشأة فعالة.
3. أدلة التدقيق التى يتم يحصل عليها المدقق مباشرة اكثر مصداقية من أدلة التدقيق التى يتم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أوعن طريق الاستنتاج.
4. أدلة التدقيق الموثقة ورقياً أو الكترونياً أو بأية وسيلة أخرى اكثر مصداقية من الأدلة الشفهية.
5. أدلة التدقيق التى توفرها المستندات الأصلية اكثر مصداقية من أدلة التدقيق التى توفرها الصور أو النسخ .

ويبين الجدول الآتي قواعد الحكم على أدلة الاثبات في التدقيق ومعايير تحديد درجة الاعتماد على الأدلة.

نوع الأدلة	معايير تحديد درجة الإعتماد				
	إستقلال المصدر	فعالية الرقابة لدى العميل	المعرفة المباشرة للمدقق	تأهيل الأفراد	درجة الموضوعية
الفحص الفعلي	عالية	تتنوع	عالية	عالية	عالية
المصادقات	عالية	لا علاقة بها	منخفضة	تتنوع وعادة عالية	عالية
التوثيق	تتنوع	تتنوع	منخفضة	تتنوع	عالية
الملاحظة	عالية	تتنوع	عالية	عالية عادة	متوسطة
الإستفسار	منخفضة	لا علاقة بها	منخفضة	تتنوع	تتنوع منخفضة إلى عالية
إعادة التشغيل	عالية	تتنوع	عالية	عالية	عالية
الإجراءات التحليلية	عالية أو منخفضة	تتنوع	منخفضة	عالية عادة	تتنوع وعادة منخفضة

اثنا عشرة: أدلة التدقيق الإلكترونية

أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات من ناحية وثورة الاتصالات من ناحية أخرى إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية لدى المنشآت ، الأمر الذي عكس أثره على أساليب وإجراءات المراجعة فعلى الرغم من أن أهداف المراجعة بصفة عامة تعتبر واحدة أيا كانت نوعية التشغيل الخاصة بالبيانات يدوي أو إلكترونية إلا أن إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع في إجراء الاختبارات قد تغيرت تجاوباً مع تغير طبيعة كل من عناصر المدخلات وعمليات تشغيل البيانات وطبيعة عناصر المخرجات .

وقد ترتب على بيئة التشغيل الالكترونية ظهور عدة مشاكل منها مشكلة اختفاء المجموعة الدفترية والمستندية حيث أصبحت تتخذ شكلا جديداً فقد أدمجت عدة مراحل لتظهر كمرحلة واحدة في التشغيل الإلكتروني كما امتد اثر التشغيل الالكتروني للبيانات إلى مكان عملية التشغيل حيث أصبحت تلك العمليات تتم بالكامل داخل المحاسب ذاته ويترتب على ذلك أن أصبح دليل الإثبات غير مرئي في طبيعته بعكس ما أعتاد عليه المراجع في ظل الأنظمة اليدوية .

وتتمثل أدلة الإثبات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات في البرامج والسجلات ونظم التشغيل ونظام التكوين المتبع والتصميم الهندسي لأجهزة الحاسب والبرامج الجاهزة وتفقد أدلة الإثبات قوتها إذا تعرضت لأي من الأخطاء التي يمكن أن تحدث في قيمة العناصر الأولية عند إدخالها في الحاسب أو عند تحديثها أو عند تخزينها أو عند إجراء بعض التعديلات عليها .

كما أن التطورات الهائلة لم تقف عند حد استخدام تقنيات المعلومات وأنظمة الكمبيوتر في جمع المعلومات ومعالجتها ونقلها وحفظها وعرضها وتكيف المراجع مع هذه البيئة ، حيث أدى تقارب تقنية المعلومات مع تكامل أنظمة المعلومات إلى تدفق المعلومات دون الحاجة لخط الاتصال .

وتعتبر بيئة أنظمة المعلومات المتكاملة بيئة خالية من الورق حيث يتم تبادل المعلومات بدون قيود وعوائق المكان فيتم نقلها من تطبيق إلى أخر ومن منشأة إلى

أخرى أو من بلد إلى أخر وذلك عبر الشبكات الإلكترونية وفي هذا السياق يضطر المراجع إلى جمع المعلومات الإلكترونية باعتبارها أدلة إثبات المراجعة .

مفهوم أدلة التدقيق الإلكترونية

أدلة إثبات التدقيق الإلكترونية هي عبارة عن معلومات تم إنشاءها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية ويعتمد عليها المراجع في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقرير المراجعة وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات الماسح الضوئي .....الخ ، وتشتمل أدلة التدقيق الإلكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية والوثائق الالكترونية المتعلقة بالفوتره والتجهيزات والدفع والمصادقات الإلكترونية وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالمراجعة وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكال مختلفة فقد تكون في شكل نصي أو في شكل صوت أو في شكل صور أو في شكل فيدو .....الخ .

أوجه الاختلافات بين أدلة الإثبات الإلكتروني وأدلة الإثبات التقليدية

تختلف أدلة إثبات التدقيق الإلكترونية عن أدلة الإثبات التقليدية في أوجه عديدة والمقارنة التالية توضح أهم الاختلافات بين النوعين :

1. المنشأ

- أدلة الإثبات التقليدية : الدليل على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده .
- أدلة الإثبات الإلكترونية : الدليل على المنشأ م الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الإلكترونية ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران .

2. التبديل

- أدلة الإثبات التقليدية : الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه.
- أدلة الإثبات الإلكترونية : من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة إن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الإلكترونية .

3. التصديق والاعتماد

- أدلة الإثبات التقليدية : المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها .
- أدلة الإثبات الإلكترونية : هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره .

4. الاكتمال والشمولية

- أدلة الإثبات التقليدية : كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند .
- أدلة الإثبات الإلكترونية : المفردات ذات العلاقة غالبا ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة 5. القراءة
- أدلة الإثبات التقليدية : لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة .
- أدلة الإثبات الإلكترونية : تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة (ورد ، أكسل ، أكروبات ...الخ)

5. الصيغة :

أدلة الإثبات التقليدية :جزء متكامل من المستند .

أدلة الإثبات الإلكترونية : منفصل عن البيانات ويمكن تغييره .

6. إتاحة وإمكانية الوصول إليها

- أدلة الإثبات التقليدية : عادة لا تمثل قيد أثناء عملية المراجعة .
- أدلة الإثبات الإلكترونية : مسار المراجعة المتعلق بالبيانات الإلكترونية ربما لا يكون متاح في وقت المراجعة والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة .

7. التوقيع

- أدلة الإثبات التقليدية : يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة ويمكن التحقق من صحته بسهولة .
- أدلة الإثبات الإلكترونية : تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده .

إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات الإلكترونية

عند تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات الإلكترونية التي تم جمعها بغرض مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية ، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية الملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الإلكتروني كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي ، فطباعة مخرجات المعلومات الإلكترونية أو قراءتها من على الشاشة ما هو إلا صيغة واحدة ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة أو صلاحيتها كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات وبالتالي يجب على المراجع أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونية كافية حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات .

ويوجد عدد من المعايير التي يستخدمها المراجع في تقييم مدى الاعتماد على المعلومات الالكترونية كأدلة إثبات في المراجعة وتتمثل هذه المعايير في الأتي :

1. التصديق : هو إمكانية القيام بإجراء مصادقة مع المنشأة أو الشخص الذي أنشأ المعلومات الإلكترونية .
2. الأمانة : تتضمن الشمولية والدقة والطبيعة الحالية والشرعية للمعلومات والأمانة هو التأكيد من أن المعلومات شرعية (قانونية) ولم تتغير بقصد أو بغير قصد أثناء تكوينها أو معالجتها أو نقلها أو حفظها .
3. الصلاحية وسلطة الاعتماد : هو التأكد من أن المعلومات يتم إعدادها ومعالجتها وتعديلها وتصحيحها وإرسالها واستلامها والوصول إليها يتم عن طريق أشخاص مخولين ومسئولين عن ذلك العمل .
4. عدم النكران والإنصاف : هو التأكد من أن الشخص أو المنشأة الذي أرسل أو استلم المعلومة لا يمكنه أن ينكر من مشاركته في تعديل محتوى المعلومات وبالاعتماد على الدليل الذي لا يكن دحضه على منشأ المعلومات الإلكترونية أو استلامها أو محتواها فإنه يجب الاعتراف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها.



4

الفصل الرابع

التخطيط وبرامج التدقيق وأوراق العمل

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم التخطيط لعملية التدقيق وأهميته.

ثانياً: خطوات التخطيط لعملية التدقيق.

ثالثاً: خطة التدقيق.

رابعاً: الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط.

خامساً: برنامج التدقيق.

سادساً: أنواع برامج التدقيق.

سابعاً: إعتبارات إعداد برنامج التدقيق.

ثامناً: أوراق العمل وتوثيق عملية التدقيق.

تاسعاً: شكل ومحتوى وثائق أوراق العمل.

عاشراً: مفهوم خطر المراجعة والأهمية النسبية.

أولاً: مفهوم التخطيط لعملية التدقيق وأهميته.

يتضمن تخطيط عمليه التدقيق وضع استراتيجية عامة وتحديد أهداف ومجال التدقيق والحصول على المعلومات عن المنشأة محل التدقيق وتحديد الانشطه وأساليب الرقابة التى سيتم مراجعتها وتحديد الجهة التى سوف يقدم إليها نتائج عمليه التدقيق، ويجب على االمدقق جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات اللازمة لتدعيم نتائج التدقيق، كما يجب إعداد جميع أوراق العمل.

و يؤثر فى طبيعة ومدى التخطيط لعملية التدقيق حجم وتعقد أنشطة المنشأة وكذلك الخبرة السابقة للمدقق.

وأيضاً يعرف التخطيط أنه هو وضع استراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهائها، وأيضاً متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبناء على ذلك يخطط المدقق أداء عمليات التدقيق بكفاءة مع الإلتزام بالتوقيتات المحددة لإنهائها.

وتعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق إذا ما أريد لها أن تؤدى بكفاءة ومهنية عالية، وكذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة، ويجب على المدقق فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به.

ويمكن تلخيص أهداف التخطيط للتدقيق بمايلي:

1. الحصول على معلومات أولية عن العميل، والتي تؤدي إلى كفاءة وفاعلية المهمة.
2. التعرف على مواضع المشكلات المحتملة، والتي تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء فترة التعاقد.

يقوم المدقق أثناء هذه المرحلة بوضع برنامج للتدقيق يبين تفاصيل الإجراءات المطلوبة لإتمام الخطة.

أهمية التخطيط لعملية التدقيق:

تنبع أهمية تخطيط عملية التدقيق من إعتماد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها مدقق الحسابات إذ يقدم خدمات متنوعة لفئات كثيرة مثل إدارة المنشأة والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين وغيرهم، وكذلك فإن أهمية عملية التخطيط تعد أداه مساعدة للمدقق للحصول على أدلة وذلك لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية إذ أن على مدير فريق التخطيط أن يهتم بعملية التخطيط قبل مباشرة، وتوجد ثلاث أسباب رئيسية تجعل من التخطيط للتدقيق مهماً وذلك لأنه يؤدي إلى:

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

أما من وجهة نظر معيار التدقيق الدولي رقم (300) فإن التخطيط للتدقيق مهم لأنه يمكن من:

- مساعدة المدقق في تولية الإهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وادارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إج ا رؤها بطريقة فاعلة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
- تيسير توجيه وارشاد أعضاء فريق العملية وم ا رجعة عملهم.

ثانياً: خطوات التخطيط لعملية التدقيق.

تتمثل خطوات عملية التخطيط للتدقيق بالآتي:

1. قبول العميل وأداء الأنشطة الأولية.
2. فهم مجال عمل ونشاط العميل.
3. تقييم مخاطر أعمال العميل.
4. أداء الإجراءات التحليلية الأولية.
5. وضع حد ود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله والخطر الملازم.
6. فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
7. جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الإحتيال.
8. وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق

ويتم تنفيذ هذه الخطوات من خلال المرور بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى:

يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة نشاط العميل فهماً كافياً، وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط، كما يجب الحصول على معلومات كافية كاملة عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياساته والإجراءات المحاسبية، وبعد فهم طبيعة نشاط

العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المدقق بتصميم برنامج تدقيق تفصيلي ليلاءم ظروف العملية ويحدد البرنامج الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنياً اجراءات التدقيق.

المرحلة الثانية :

وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج التدقيق وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقويم أدلة الإثبات، ويبدأ تنفيذ برنامج التدقيق عادة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الأرصدة النهائية التي تظهر في القوائم المالية.

المرحلة الثالثة :

وهي مرحلة التوصل إلى النتائج وكتابة التقرير واصداره بشأن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها.

ثالثاً: خطة التدقيق.

تعتبر خطة التدقيق هي الترجمة للإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي

سيتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق وهي تحدد الاجراءات التفصيلية لعملية التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف التدقيق ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة، وتتضمن خطة التدقيق التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمدقق وتتفاوت هذه التفاصيل تبعاً لاختلاف حجم وتعقيد بيئة العميل الخاضعة لعملية التدقيق وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق التدقيق

رابعاً: الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط.

يقوم المدقق بإعادة النظر في حسابات المنشأة بهدف إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية

ومدى قدرتها على تصوير واقع المشروع بشكل صحيح، وباستخدام الاجراءات التحليلية يمكن للمدقق أن يحدد إتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق وذلك بالإعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة، ويهدف المدقق بشكل أساسي إلى الحصول على فهم نشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية، وبالتالي توجيه المدقق إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريفات مادية، ومن أهم أهداف الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تتمثل فيما يلي:

1. تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
2. معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط

العميل والبيئة المحيطة والصناعة.

3. تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
4. توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

خامساً: برنامج التدقيق

يعرف برنامج التدقيق بأنه خطة عمل يتبعها مدقق الحسابات في أداء وتنفيذ المهمة وتحتوي على الخطوات التفصيلية الواجبة الإتباع لتحقيق أو تدقيق بند أو عنصر من عناصر النشاط المالي للمشروع وتعتبر أداه تخطيط وتنسيق لعمليات التدقيق ومتابعة العمل بكل عملية تدقيقية

سادساً: أنواع برامج التدقيق

من غير الممكن وضع برنامج موحد يفي بجميع عمليات التدقيق يحوى الاجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وتناسب كل المنشآت حتى المماثلة منها وذلك لأن كل منشاة لها ظروفها الخاصة من حيث الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري، وهناك ثلاث أنواع من برامج التدقيق هي:

أولا : البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف واجراءات التدقيق الممكن تطبيقها في نوع معين من المنشآت المماثلة، فيضع المدقق برنامج نموذجي يمكنه من التحضير للتدقيق ويمكنه من الحصول على المعلومات، واتخاذ القرارات .ويعاب على هذا البرنامج النموذجي بأنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في المنشاة أو في علم تدقيق الحسابات.

ثانياً : برامج مندرجة

هذا النوع من البرامج يعد أثناء عملية التنفيذ ويقتصر على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق والأهداف الواجب تحقيقها، وتترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات الضرورية لحين البدء في العملية، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق .وميزة هذا النوع من البرامج أنها تمكن الموظفين من إستخدام خبرتهم الفنية في إتباع الخطوات المرغوب القيام بها واختيار الوسائل والأساليب المناسبة والملائمة لظروف الحال، مما يتطلب في المدقق تدريب عملي كبير وخبرة واسعة وتأهيلاً علمياً وعملياً مناسبا

ثالثاً :البرامج الثابتة

وهي القوائم التفصيلية التي تبين الاجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المرجوة وتعد هذه البرامج بعد دراسة تفصيلية دقيقة لظروف المنشأة وبعد تفهم كافة الأوضاع المحيطة بالمنشأة ودرجة كفاية نظام الرقابة الداخلية، ولهذه البرامج مزايا عديدة تساعد على تقسيم العمل بين الأعضاء الفنيين كل حسب كفاءته وخبرته ووظيفته .أهمها:

1. الاطمئنان إلى عدم السهو عند إتخاذ بعض الاجراءات والخطوات الضرورية وعدم تكرارها
2. تعتبر سجلاً لما قام به وأداه المدقق.

ومن ناحية أخرى يمكن تقسيم ب ا رمج التدقيق إلى عدة أنواع كما يلي:

1-برنامج تدقيق نموذجي أو موحد يطبق على جميع العمليات.

2-برنامج يعد خصيصاً لعملية التدقيق.

3- برنامج يعد مقدماً قبل بدء عملية التدقيق.

4-برنامج يعد تدريجياً أثناء القيام بالعملية.

5-برنامج تدقيق يوضع مقدماً يتضمن الأساسيات والأمور المشتركة في جميع عمليات التدقيق ويتم تعديله أثناء تدقيق العملية لأول مرة ليتناسب تماماً مع ظروف هذه العملية.

سابعاً: إعتبارات إعداد برنامج التدقيق

إن تصميم برنامج للتدقيق يتطلب الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

1. إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه القيام به بحيث إذا كان كاملاً يتعين أن يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها، واذا كان جزئياً فيجب أن يعد البرنامج في حدود

ذلك.

2. تحديد مستوى الإختبار وفقاً لنتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية.
3. تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق.
4. إتباع طريقة التدقيق التي تنسجم مع ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي الأسماء الخاصة التي تطلقها المنشأة على الدفاتر والسجلات والتي يجب أن تتفق مع روح البرنامج.
5. الحصول على أكبر قدر من الأدلة وق ا رئن الإثبات عن طريق إستخدام الوسائل المختلفة للفحص والتدقيق.

من ناحية أخرى هناك اعتبارات إضافية يجب أخذها عند تصميم برنامج التدقيق ومن أهمها:

1. التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية.
2. مدى كفاية النظام الداخلي وعلى ضوئه يتحدد نطاق عملية التدقيق.
3. الأهداف التي يرمى إلى تحقيقها.
4. إتباع طرق التدقيق التي تلائم ظروف كل حالة.

فيمايلي مثال لنموذج برنامج التدقيق لأحد مكاتب التدقيق

نموذج برنامج مراجعة

مكتب : ..... اسم العميل : .....

السنة المالية: .....

أعد البرنامج بمعرفة: ..... روجع واعتمد بمعرفة:.....

العملية	الوقت المقدر	تاريخ البدء	تاريخ الانتهاء	الوقت الفعلي	توقيع المدقق المساعد
مراجعة دفتر الصندوق: (أ) الأهداف: ١- التحقق من أن رصيد النقدية الظاهر بدفتر الصندوق مطابق لما هو موجود بالفعل في خزينة المشروع أو طرف البنك. ٢- التحقق من أن رصيد النقدية يمثل ما يجب أن يكون موجوداً بالفعل. (ب) الإجراءات: ١- جرد النقدية في نهاية السنة وعمل محضر بنتيجة الجرد. ٢- الحصول على شهادة من البنك برصيد المشروع لديه في نهاية السنة المالية. ٣- مراجعة حسابية: (أ) مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر الصندوق.					

(ب) مراجعة نقل المجاميع من صفحة إلى أخري. (ج) مراجعة الترحيلات إلى دفتر اليومية العام. (د) مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام. ٤ – مراجعة المستندات: (أ) مراجعة كشف البنك مع أشعارات الخصم والإضافة. (ب) مراجعة مذكرة التسوية . (ج) مراجعة المقبوضات النقدية. (د) مراجعة المدفوعات النقدية.					

ثامناً: أوراق العمل وتوثيق عملية التدقيق

أوراق العمل هي الوسيلة التي يستعملها المدقق لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في التقارير المالية، وقد يتم حفظ أوراق العمل فى صورة ورقية أو الكترونية او فى اى صورة أخرى . والسؤال هنا على ماذا تحتوي أوراق العمل؟ فأهم الأمور التي تحتوي عليها أوراق العمل هي:

- برنامج المراجعة
- التحليل المالى والنسب والمؤشرات .
- المذكرات والملخصات المتعلقة بالموضوعات الهامة .
- خطابات الارتباط .
- خطابات التمثيل .

- قوائم الفحص .
- صور وملخصات من سجلات المنشأة والعقود والاتفاقيات الهامة.

ويتوقف محتوى وحجم وثائق أوراق العمل على الاعتبارات التالية:

- حجم ومدى تعقيد المنشأة.
- طبيعة اجراءات التدقيق التي سيتم أدائها.
- المخاطر المحددة للأخطاء الجوهرية.
- أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- منهجية التدقيق والأدوات المستخدمة.

تاسعاً: شكل ومحتوى وثائق أوراق العمل

أكدت معايير التدقيق الدولية ضرورة أن يحتفظ المدقق بملفات للتدقيق تحتوى على أوراق العمل والمستندات والوثائق لكل الأمور والتى تقيم الدليل على أن التدقيق قد تم طبقاً للمبادىء الأساسية، وحدد اهم ما يمكن أن تتضمنه أوراق العمل ب :

- مستندات تخطيط العمليه وبرنامج التدقيق.
- قوائم استقصاء الانظمة الرقابيه ونماذج تدفق العمليات والملخصات الأخرى.
- الملاحظات والمذكرات الخاصة بالمقابلات الشخصية
- صور الاتفاقات والعقود الهامة.
- نتائج تقييم الانظمه الرقابية.
- تحليلات واختيارات العمليات والاجراءات.
- نتائج اجراءات المراجعه التحليلية.
- تقرير المدقق.
- جميع المكاتبات أو المراسلات المتعلقه بعمليه التدقيق.

ولحفظ هذه المعلومات والبيانات يحتاج المدقق إلى أن يحتفظ بها في ملفين هما: الملف الدائم، والملف الجاري، وأهم ما يجب أن يحتويه الملف الدائم هي البيانات الثابتة والدائمة عن المشروع مثل اسم العميل، نوع الشركة القانوني، طبيعة

النشاط، بيان رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة، نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة، أما الملف الجاري فيحتوي على البيانات المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي وكذلك يحتوي على نسخة من كتاب التعيين وأسماء المدققين، صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق، برنامج التدقيق للعام الحالي والوقت التقديري، ميزان المراجعة، وتحليل المصروفات والايرادات، الموجودات والمطلوبات واحتساب قيمتها، ملخص بقيود التسوية وسجل الملاحظات، محاضر إجتماعات الهيئة العامة، ومحاضر الجرد، صورة عن التقرير النهائي، وفي بعض التقسيمات لأوراق العمل يكون هناك نوع ثالث من الملفات يحتوي على برنامج التدقيق، حيث يبقيه المدقق في ملف منفصل وذلك من أجل تحسين التنسيق والتكامل في كافة أجزاء عملية التدقيق وبالتالي يمكن للمدقق بأن يقوم بفتح ملفات مختلفة للوحدة المكلف بتدقيقها يمكن تلخيصها كمايلي:

الملف الدائم:

ويحتوي على كافة المستندات والبيانات المهمة التي يحتاج إليها باستمرار، ويجب على المدقق إعادة النظر دائماً في هذا الملف لغرض تحديث المعلومات والبيانات الواردة فيه.

مثل البيانات التاريخية والبيانات ذات الطبيعة المستمرة وتوفر هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية التدقيق، وتحتوي على مقتطفات أو نسخ من مستندات الشركة التي يستمر التعامل معها كما تتضمن أيضاً عقد التأسيس، النظام الأساسي، إتفاقيات السندات، والعقود، وتشمل أيضاً تحليل للحسابات ذات الاستمرارية المهمة للمدقق مثل الدين طويل الأجل، حسابات ملكية المساهمين، الشهرة و الأصول الثابتة، ويتم أيضاً ادراج المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة ونتائج الاجراءات التحليلية.

الملف الجاري :

ترفق في هذا الملف جميع الملاحظات التي تواجه المدقق أثناء تنفيذه لعملية التدقيق إذ يجب أن تكون الملاحظات وافية بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة في المستقبل.

وتشمل الملفات الجارية كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها اجراء التدقيق، وتشمل برنامج التدقيق، المعلومات العامة مثل مذكرات التخطيط وملخصات أو نسخ محاضر إجتماعات مجلس الإدارة وأي ملخصات للعقود أو الإتفاقيات التي لم يتم ادراجها في الملفات الدائمة والملاحظات حول المناقشات التي تمت مع العميل، وتحتوي الملفات الجارية على ميزان المراجعة، وقيود التسوية والتبويب.

فيمايلي جدول يبين شكل ومحتوى أوراق العمل:

ملف التدقيق (الدائم)	ملف التدقيق (الجاري)
يستخدم في حفظ الأوراق والمستندات والمذكرات الدائمة والتي تتضمن: ١) عرض موجز عن تاريخ المشروع وتطوره وطبيعة نشاطه. ٢) ملخص العقد الابتدائي والقانون النظامي للشركة. ٣) الهيكل التنظيمي للمشروع. ٤) كشف بأسماء العاملين ومدي مسئولية كل منهم ، مع بيان صورة من توقيعاتهم. ٥) مكونات النظام المحاسبي المطبق من دليل حسابات ، ومجموعة مستندية ، ومجموعة دفترية . ٦) صور من الحسابات الختامية	يستخدم هذا الملف لحفظ المعلومات التي تخص السنة محل المراجعةويتضمن: ١) صورة من قرار الجمعية العامة الخاصة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه. ٢) تقرير المراجع عن تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق. ٣) برنامج المراجعة. ٤) ميزان المراجعة عن العام الحالي. ٥) الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي عن العام الحالي. ٦) ملخص لما ورد بسجل الملاحظات مع إبراز الملاحظات التي لم يتم استيفائها من قبل إدارة المشروع محل المراجعة. ٧) كشوف التسويات الجردية.

وقائمة المركز المالي وذلك لعدة سنوات سابقة . ٧) ملخص لقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة ومردود هذه القرارات علي القوائم المالية	٨) محاضر الجرد ٩) المصادقات التي تتعلق بالسنة الحالية. ١٠) كشوف تحليلية للإيرادات والمصروفات. ١١) الكشوف التحليلية لبنود ومفردات الميزانية. ١٢) صورة من التقرير النهائي عن عملية المراجعة.

عاشراً: مفهوم خطر المراجعة والأهمية النسبية.

يعرف خطر المراجعة بأنه ذلك الحدث الذي يفشل بسببه المراجع في أن يصيغ تقرير المراجعة عندما تكون القوائم المالية بها أخطاء مادية جوهرية.

كما يعرف بأنه المخاطر التي تشير إلي أن المراجعين قد يعطون رأي مراجعة غير ملائم علي القوائم المالية ويكون ذلك من خلال صورتين:

(أ) مخاطر ألفا A Risk: وهي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد بعير عن رأي متحفظ عن قوائم مالية غير محرفة جوهريا.

(ب) مخاطر بيتا B Risk: وهي المخاطر الخاصة بأن المراجع قد يعبر عن رأي غير متحفظ عن قوائم مالية محرفة مادياً.

وفيما يلي مكونات خطر المراجعة:

أولا : مخاطر حدوث خطأ مادي:

ترجع مخاطر حدوث خطأ مادي بالقوائم المالية إلى عاملين هما:

- المخاطر الكامنة.
- مخاطر الرقابة الداخلية.

المخاطر الكامنة

يعرف الخطر الكامن : "بأنه ذلك الخطر الناتج عن عدم وجود إجراءات رقابية محددة تمنع حدوث الأخطاء او تبرزها عند حدوثها، ويشير هذا التعريف إلى احتمالية وجود خطأ مادي وهو

يصنف ضمن مخاطر غير قابلة للرقابة نتيجة عدم وجود أو ضعف ضوابط الرقابة الداخلية ، وقد تنتج هذه المخاطر الكامنة كنتيجة لعدم أمانة إدارة المنظمة موضع المراجعة فتلجأ إلى التحريف في القوائم المالية بدافع إظهار المنظمة في صورة مغايرة للواقع بهدف إنجاح عزمها علي زيادة رأس المال وطرح أسهم جديدة ، أو نتيجة لمحاولة جذب مستثمر إستراتيجي للاستحواذ على حصة حاكمة فيها ، وهو ما يدفعها على إظهار معلومات لا تعكس واقع المنظمة، وقد يتجه التحريف في بنود القوائم المالية إلى التقديرات المحاسبية مثل المخصصات ، والإهلاكات ، وتقييم مخزون آخر المدة.

مخاطر الرقابة الداخلية

من المؤكد أن وجود حزمة من الضوابط والإجراءات الوقائية في نظام الرقابة الداخلية الذي تقوم بوضعه إدارة المنظمة لضمان الحفاظ وحماية الأصول، وكذلك لضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية فإن ذلك ينعكس علي تخفيض احتمالات حدوث أخطاء جوهرية أو حالات غش إلى أدني حد ممكن ، لذلك فإن المراجع في سبيله إلى مواجهة مخاطر الرقابة الداخلية فإنه يقوم بإجراءات التحقق من مدي الالتزام، وإجراءات التحقق الجوهرية.

ثانيا :مخاطر الفشل في اكتشاف خطأ مادي:

وهذا النوع من المخاطر يمكن الرقابة عليه ، ويتضمن عاملين هما:

- مخاطر رقابة الجودة.
- مخاطر المعاينة.

مخاطر رقابة الجودة

وهذه المخاطر تنتج من القصور في جمع أدلة إثبات وتقييمها بموضوعية على نحو صحيح، وقد يرجع ذلك إلى بعض البنود التي تتضمنها القوائم المالية ، مثل التقديرات المحاسبية والتي تستند إلى التقدير الشخصي، لذلك فمن الضروري العناية بالتأهيل السلوكي للمراجعين من خلال النشرات المهنية الإلزامية والتي تستهدف الارتقاء بجودة الحكم المهني للمراجع في إطار الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمهنة ، فضلا عن حرص المراجع عن عدم التعرض للأخطار الناتجة عن مخالفة دستور المهنة حتى لا يقع تحت طائلة الإخلال بالمسئولية التأديبية أو المسؤولية المدنية، أو المسؤولية الجنائية، وهو ما يتطلب أن يتصف المراجع بالنزاهة والاستقامة، والكفاءة والموضوعية خاصة، وأن المراجع وهو في سبيله لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية ومدي عدالتها ، فإنه يقوم بتجميع أدلة إثبات كافية وملائمة وتقييمها على نحو صحيح بعيدا عن أي هوي قد يتحكم فيه الحكم الشخصي للمراجع نتيجة فشله في اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية بسبب عدم كفاءة وفعالية تجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها، وهو ما يعكس مخاطر الرقابة علي جودة القوائم المالية سواء كان الخطأ المهني للمراجع بقصد أو دون قصد، وعلى ذلك فإن العمل علي مواجهة مخاطر الجودة يتطلب المراجع العمل علي التحسين المستمر لمستوي الأداء المهني لفريق المراجعة المعاون له، حيث يتم تأسيس معايير جودة تتضمن سياسات وإجراءات لتحقيق جودة العمل ومتابعة نتائج عمل المراجعة للتأكد من أنه نتاج التوجيه والإشراف الدقيق ، وأنه تم بطريقة توفر تأكيد معقول بأن العمل قد تم أدائه بشكل يتسم بالكفاءة والفعالية.

مخاطر المعاينة

تنقسم هذه المخاطر إلي نوعين:

(أ) الخطر الناتج عن استخدام العينات الإحصائية.

(ب) الخطر الناتج عن استخدام العينات غير الإحصائية.

ويرجع احتمال حدوث الخطر في كلا من العينات الاحصائيه وغير الإحصائية إلى أن كلا النوعين من العينات تستند في اختيارها وتقييمها إلى التقدير الشخصي للمراجع، وجدير بالذكر أن المراجعين يختلفون في درجه قبولهم للخطر ، فالبعض لديهم الاستعداد لتقبل درجه خطر عالية ، في حين أن الآخرين يفضلون سياسة الحيطة والحذر في قبول الخطر ، وذلك في ضوء رقم الأعمال للوحدة محل المراجعة.

والخطر الناتج عن استخدام أسلوب العينات ، حيث تتحدد حجم العينة في ضوء اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبق ، فهذا الخطر يعكس فشل المراجع في الوقوف على حقيقة الأخطار الجوهرية، حيث تكون العينة المختارة غير ممثلة للمجتمع، وبالتالي تحدث العديد من المخاطر منها:

1. خطر الرفض غير الصحيح للعينة.
2. خطر القبول غير الصحيح لعينة بها أخطار.
3. خطر انخفاض أو زيادة الثقة.

حيث تعني الثقة احتمال وقوع تقدير العينة خلال حدود الدقة الموضوعة أو المتوقعة ، ويعبر عن الثقة في شكل مدي ثقة وهذا المدي يتوقف علي الخبرة المهنية للمراجع في تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص مثل المخاطرة والأهمية النسبية وتجدر الإشارة إلي أن المراجع يقترب من مستوي الدقة ومستوي الثقة في ضوء سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنظمة.

وعلي ذلك فإن مفهوم خطر المراجعة يمثل إستنتاجا منطقيا مستمد من الفرض الثاني لنظرية المراجعة والسابق بيانه والذي يقضي. "بان وجود نظام للرقابة الداخلية يتسم بالكفاءة والفعالية يكون مؤشراً ذو دلاله موضوعية علي سلامة ودقة مخرجات نظام المعلومات الذي تعتمد عليه إدارة المنظمة والأطراف ذات العلاقة.

مفهوم الأهمية النسبية

يقصد بمفهوم الأهمية النسبية أنه مصطلح يشير إلى نسبية أو أهمية بند معين ضمن مكونات القوائم المالية ، بحيث يعتبر هذا البند ذو أهمية نسبية ، إذا ما كان استبعاده أو تحريفه يشكل تأثيرا جوهرياً على دلالات القوائم

المالية، وما تعكسه من مؤشرات، وهو الأمر الذي يؤثر علي الصورة الذهنية للموقف المالي للمنظمة الذي تعكسه هذه القوائم المالية وبالتالي على مستخدمي وقارئي هذه القوائم من الأطراف الداخلية "إدارة المنظمة" أو الأطراف الخارجية " المساهمين – الدائنين – البنوك." ويعتبر التحريف في القوائم المالية ذو أهمية نسبية علي المستخدم لهذه القوائم ، إذا ما كان من شأن هذا التحريف أن يؤثر سلبا أو إيجابا علي قراره، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ نتيجة التحريف في بند من البنود الواردة بالقوائم المالية.



5

الفصل الخامس

استخدام العينات والمعاينة الإحصائية في التدقيق

محتويات الفصل

أولاً: أهمية استخدام العينات في التدقيق.

ثانياً: مخاطر استخدام العينات في التدقيق (مخاطر المعاينة)

ثالثاً: طرق المعاينة في التدقيق

رابعاً: أسلوب معاينة الصفات أو الخصائص (لأغراض إختبارات الرقابة الداخلية).

خامساً: أسلوب المعاينة النقدية أو معاينة المتغيرات (لأغراض الإختبارات التفصيلية للأرصدة).

سادساً: أمثلة عن المعاينة في التدقيق.

أولاً: أهمية استخدام العينات في التدقيق

نتيجة لكبر حجم الشركات وتوسع أنشطتها وتنوعها أدى ذلك تتعذر القيام بعمليات الفحص الشامل فيها علاوة على ارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل ، أدى لإعتماد المدقق على العينات في التدقيق، حيث أن أسلوب العينة الإحصائية واستخدامه في مجال التدقيق قد وفر إلى حد كبير الوقت والمال دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية لعملية التدقيق ف استخدام طرق محاسبية جديدة كان أساسه الطرق والنظريات الإحصائية في مجال مجموعة العلوم المحاسبية فالفضل يرجع إلى الأساليب الإحصائية والمبادئ والنظريات الحديثة لهذا العلم في تقدم مختلف العلوم المحاسبية حيث أصبحت النظم المحاسبية الحديثة هي التي تعتمد على النظرية الإحصائية في عرض الموضوعات بشكل مبسط غير متحيز، فالتدقيق المستندي يستخدم أسلوب العينات في عمليات التدقيق المختلفة في حدود درجات من الثقة المرتفعة ما يؤدي لتوفير الوقت والجهد والتكاليف، كا أكدت معايير التدقيق الدولية على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته ، فقد بين المعيار رقم 530 من معايير التدقيق الدولية أن عملية اختيار المفردات تكون واحدة من ثلاثة أشكال:

1. التدقيق بنسبة 100 ٪وهذا لا يتناسب مع الإجراءات لاختبارات الرقابة ولكن يتناسب مع الاختبارات الجوهرية خاصة للقيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة.
2. اختبار بعض البنود المحددة وذلك حسب ما يراه المدقق مناسباً.
3. استخدام العينات : والتدقيق باستخدام العينات هو تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100 ٪من مفردات نشاط معين (كنشاط المخزون) أو صنف معين من النشاطات (كعمليات التحصيل) أو صنف معين من العمليات.

ويكمن السبب الرئيس في استخدام العينات إلى تعذر القيام بعمليات الفحص الشامل وذلك يرجع لكبر حجم المشروعات وتعدد العمليات فيها وتنوعها علاوة

على ارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل. وتستخدم أساليب العينة الإحصائية بشكل مفيد لتحقيق المعيار الثاني والثالث من معايير العمل الميداني ، فالمعيار الثاني يتطلب ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم فإن العينة الإحصائية يمكن أن تستخدم بشكل مفيد ونافع في اختبار وتقييم المفردات عند اختيار المدقق عناصر نظام الرقابة الداخلية بغرض التحقق من الالتزام بها ، فأهم إجراءات الرقابة الداخلية للعميل يجب أن تختبر عن طريق استخدام عينة الصفات على سبيل المثال ، كما أن المعيار الثالث يتطلب ضرورة جمع أدلة إثبات ذات كفاية وصلاحية مناسبة من حلال إجراءات الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات لتدعيم أو نفي المزاعم المالية للعميل ، ومن ثم فبعد أن يقرر المدقق مستوى الثقة أو الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية فإنه يكون باستطاعته استخدام أساليب العينة الإحصائية في اختيار أرصدة حسابات معينة بالقوائم المالية كأرصدة حسابات المدينين أو المخزون السلعي أو المبيعات ،أو أية أرصدة أخرى تنتج عن عدد ضخم من العمليات المالية. وعندما يختار المدقق عينة من مجتمع ما بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع ، فإنه من الصعب أن يعرف هل العينة التي قام باختيارها ممثلة للمجتمع أم لا حتى بعد الانتهاء من المعاينة ،ولكن يمكنه زيادة احتمالية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع عن طريق زيادة الحذر عند تصميم واختيار واختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق خصائص المجتمع .

مثال إذا كان المدقق يختبر فواتير المشتريات للتحقق من وجود ختم بعبارة (مدفوع) على كل فاتورة شراء تم دفع قيمتها، وكان مجتمع الفحص يتكون من 200 فاتورة ومشتريات وكان لدينا معلومات بان هذا المجتمع يحتوي 8 فواتير غير مختومة أي ما نسبته 4٪ من المجتمع ، واختار المدقق عينة من 50 مفردة ، وبفرض وجد عدد فاتورتين في العينة غير مختومة (غير مطابقتين)فهذا يعني أن العينة ممثلة تماماً للمجتمع (نسبة الخطأ 4٪) ، أما اذا لم يكتشف أي فاتورة أو اكتشف 3 فواتير غير مختومة فتكون العينة ممثلة للمجتمع تقريباً ، أم بفرض أنه وجد 4 أو 5 أو 6 فواتير فهذا يعني أن العينة غير ممثلة للمجتمع .

ثانياً: مخاطر استخدام العينات في التدقيق (مخاطر المعاينة)

مخاطر المعاينة: هي احتمال أن تكون العينة غير ممثلة للمجتمع بشكل مناسب على الرغم من اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لتكون ممثلة للمجتمع.

يمكن القول بأن عملية استخدام العينات يرافقها مخاطر وهي خطر المعاينة والذي هو ينتج عن احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع .

أنواع مخاطر المعاينة

المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية وهي قسمين:

1. مخاطر الرفض الخاطئ

تعرف بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين محرف مادياً (يحتوي على أخطاء هامة) بينما واقع المجتمع لهذا الرصيد لا يحتوي على تحريفات مادية ، وقد يؤدي ذلك بالمدقق لتوسيع حجم العينة وبالتالي زيادة التكاليف للتدقيق مما يؤدي بالتأثير على كفاءة عملية التدقيق .

2. مخاطر القبول الخاطئ

وهي مخاطر تنشأ عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريفات مادية بينما واقع مجتمع هذا الرصيد فيما لو فُحص فإنه يحتوي على تحريفات مادية ، أي أن المدقق قد يقبل قوائم مالية بها أخطاء أو تحريفات غير مقبولة لأن نتيجة العينة تدعم ذلك القبول.

المخاطر المرتبطة باختبارات الرقابة وهي قسمين

1. مخاطر زيادة الاعتماد

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً وهي ناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك ، معنى ذلك إن الإجراءات الرقابية التي وضعها العميل في نظام الرقابة الداخلية هي إجراءات غير كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المخططة أو المقدرة خلال عملية التخطيط

ولو كانت إجراءات الرقابة التي وضعها العميل كافية فان قرار المراجع بزيادة الاعتماد عليها هو قرار سليم ، وبالطبع النتيجة التي يتوصل لها المراجع في حال عدم كفاية الإجراءات الرقابية ستكون نتيجة تؤثر على فاعلية التدقيق .

2. مخاطر قلة الاعتماد

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل مرتفع جداً وهي ناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى لايؤيد مخاطر الرقابة المخططة (بمستوى يقل) بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك ،بل قد يؤيد مخاطر الرقابة المخططة .

معنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية الذي وضعه العميل فعال بشكل يؤيد المخاطر المخططة وفي هذا النظام من الإجراءات ما يتناسب مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة في عملية التخطيط ، ولو كانت الإجراءات الرقابية الموضوعة غير كافية لكان قرار المراجع بتقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن المستوى المخطط سليماً.

ثالثاً: طرق المعاينة في التدقيق

طرق المعاينة يمكن تقسيمها إلى طريقتين أساسيتين هما :

1. الطريقة الحكمية أو غير الإحصائية
2. الطريقة الإحصائية

إن طريقة المعاينة الحكمية: أو غير الإحصائية تعتمد على حكم المدقق المهني بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها ، لذا من عيوبها أنها لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم النتائج للعينة .

أما المعاينة الإحصائية: فهي تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية ،ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة السابقة ، كما وتمكن المدقق من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي ، وتساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة .

أمثلة على أساليب اختيار العينة غير الإحصائية :

- أن يتم اختيار نسبة من البنود مصادفة .
- اختيار جميع عناصر نشاط معين أو جزء منها على فترة معينة مثلاً مشتريات شهر6 .
- اختيار العناصر المهمة مثل أعلى 10 أرصدة للمدينين .

أمثلة على أساليب اختيار العينة الإحصائية :

توجد مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها وهذه أهمها :

1- الاختيار العشوائي Random Sampling

وهي تعطي فرصة متساوية لجميع المفردات لتكون ضمن مفردات العينة وتعتمد على جداول الأرقام العشوائية .

2- العينة المنتظمة Systematic Sampling

وهي طريقة أخرى من طرق الاختيار العشوائي حيث يقسم حجم المجتمع على حجم العينة ، ويتم اختيار أول مفردة بطريقة عشوائية ثم اختيار باقي المفردات بإضافة المدى (ناتج القسمة) في كل مرة وقد لا تكون مفردات المجتمع مرقمة بل يرقمها المدقق.

3- الاختيار الطبقي Stratified Sampling

وتستخدم اذا كان مجتمع الفحص غير متجانس ، فيقسم المجتمع لطبقات متجانسة مثل المدينين يمكن تقسيمها حسب فئات للأرصدة ، ثم نختار عينة منتظمة من كل طبقة أو بالجداول العشوائية ، وتستخدم هذه الطريقة عادة مع طريقة معاينة المتغيرات ، أما طريقة معاينات الوحدات النقدية فتستخدم لها طريقة تعتمد على الحجم وتسمى الطريقة النسبية للحجم .

4- الاختيار العنقودي Clustering Sampling

حيث يقسم المجتمع الى مجموعات (عناقيد) ويتم اختيار مجموعات تمثل هذه العناقيد ومن ثم تختار عينة من كل مجموعة تم اختيارها ويجري فحص واختبار العينة ،

مثلا اذا كانت مستندات القبض تحفظ في ملفات فيتم اختيار ملف ومن ثم اختيار عينة من هذا الملف .

أساليب المعاينة في التدقيق

هناك أسلوبين أساسين للمعاينة: أسلوب معاينة الصفات يستخدم عند لأغراض إختبارات الرقابة الداخلية، وأسلوب معاينة المتغيرات أو المعاينة النقدية ويستخدم لأغراض الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

رابعاً: أسلوب معاينة الصفات أو الخصائص (لأغراض إختبارات الرقابة الداخلية).

وتهدف لمعرفة مدى وجود أو عدم وجود صفة معينة أو خاصية معينة في المجتمع(بيئة الرقابة الداخلية) أو قياس مدى تكرار حدث معين مثل عدد المرات التي يوجد فيها فواتير بيع غير مرخص بها.

خطوات عملية معاينة الصفات.

تشتمل هذه الخطة على عدة خطوات وهي:

1- تحديد هدف المعاينة : والهدف عادة بشكل عام هو التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة .

مثل : التأكد من أن عملية البيع تتم حسب الأصول ووجود أوامر بيع متسلسلة ومعتمدة ووجود مستندات شحن البضاعة ، والتأكد من أن جميع فواتير المشتريات التي دفعت ختمت بعبارة (مدفوع).

2- تحديد مجتمع الفحص ووحدة المعاينة : مجتمع الفحص هو مجموعة العمليات التي يتم اختبارها والتي تتفق مع هدف التدقيق المحدد ، ففي حالة المشتريات أو المبيعات تكون فواتير الشراء أو البيع هي مجتمع الفحص أما الفاتورة الواحدة من المشتريات أو المبيعات فتكون هي وحدة المعاينة .

3- تحديد الخاصية موضع الاهتمام (أو ما يسمى شروط الانحرافات) : وهذا يشمل تحديد الخاصية التي يبحث عن عدم تحقيقها ، وتحديد معدل الانحراف

الممكن قبوله ومخاطر الرقابة ومستوى الثقة ومعدل الانحراف المتوقع في المجتمع كما يلي :

أ. مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (أو ما يسمى مخاطر زيادة الاعتماد) التي يقبلها المدقق والتي يقابلها نسبة الأمان التي يهدف المدقق للحصول عليها ، وعادة ما تكون هذه المخاطر 5٪ ويقابلها مستوى أمان 95٪ ، إذاً هناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم العينة .

ب. معدل الانحراف المقبول (أو ما يسمى أحياناً بحد الدقة الأعلى المرغوب) فمثلاً إذا قرر المدقق أن معدل الخطأ المتوقع في المجتمع هو 2٪ ، وأن المدقق يقبل بحدود للخطأ مقدارها +1٪ من المتوقع ، فهذا يعني 2٪+1٪ ، وقد يعبر عن هذا المدى بقيم مالية ، مثلاً قد يحدد المدقق الانحراف المقبول بأن يقدر قيمة فواتير البيع الممكن تعرضها للانحراف بدون أن يكون لها تأثير مادي على إجمالي المبيعات ثم يقوم بتحويلها إلى نسبة ، فإذا كان إجمالي المبيعات 1000000 دينار والمدقق يعتقد بأن 10000 دينار من فواتير المبيعات يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير مادي ، فإن معدل الانحراف المقبول هو 10000 ÷ 1000000 = 1٪ .

ت. معدل الانحراف المتوقع في المجتمع (أو معدل الخطأ المتوقع) : ويقدر المدقق ذلك بناء على الخبرة السابقة ويمكن أن يعدل تقديراته التي قام بتحديدها في السنوات السابقة ، وهذا لا يتناقض مع معدل الانحراف المقبول ، فقد يكون معدل الانحراف المقبول أعلى أو أقل من المتوقع، لذلك توجد علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة .

4- تحديد حجم العينة : ويتحدد حجم العينة بناء على العوامل المذكورة في الفقرة السابقة وهي مستوى الدقة المطلوب (معدل الانحراف المقبول) ومستوى الثقة (أو المخاطر) والمعدل المتوقع للانحراف وذلك باستخدام الجداول كما يلي :

أ. يقوم المدقق بتحديد مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً وبالتالي اختيار صفحة الجداول التي تتعلق بهذا التقدير (الجداول الملحقة تبين المخاطر عند مستوى 5٪ ومستوى 10٪).

ب. يحدد المدقق معدل التحريف المقبول حسب الجداول وتراوح هذا المعدل بمدى بين 2 – 15 .

ت. يحدد المدقق معدل التحريف المتوقع في المجتمع كما في الجداول بالطريقة السابقة .

ث. يتم بعد ذلك استخدام الجدول المناسبة والتي تبين حجم العينة بناءً على هذه العوامل (كما في الجدول رقم 1 ، 2) .

المواقع الخالية من الأرقام في الجداول تشير إلى أن حجم العينة يصبح كبير بشكل غير مبرر .

جدول رقم 1

تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر5٪

معدل التحريف المتوقع في المجتمع	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5٪									
	معدلات التحريف المقبول									
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
0	149	99	74	59	49	42	36	32	29	14
0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	22
0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46	22
0.75	*	208	117	93	78	66	58	51	46	22
1	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
1.25	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46	22
1.75	*	*	227	153	103	88	77	51	46	22
2	*	*	*	181	127	88	77	68	46	22

2.25	*	*	208	127	88	77	68	61	22		
2.50	*	*	*	150	109	77	68	61	22		
2.75	*	*	*	173	109	95	68	61	22		
3	*	*	*	195	129	95	84	61	22		
3.25	*	*	*	*	148	112	84	61	22		
3.50	*	*	*	*	167	112	84	76	22		
3.75	*	*	*	*	185	129	100	76	22		
4	*	*	*	*	*	146	100	89	22		
5	*	*	*	*	*	*	158	116	30		
6	*	*	*	*	*	*	*	179	30		
7	*	*	*	*	*	*	*	*	37		

مثال على كيفية استخراج حجم العينة من الجدول :

يقوم المدقق بتنفيذ اختبارات الرقابة الخاصة بدورة المشتريات ، وأراد التحقق من أن كل فاتورة مشتريات تم دفع قيمتها قد تم ختمها بكلمة "مدفوع" ومن أجل تحديد حجم العينة قام المدقق بتحديد الأمور التالية :

1- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً 5٪ .

2- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع 2.5٪ .

3- معدل الانحراف المقبول 6٪ .

بناءً على هذه العوامل يختار المدقق الجدول الذي يتعلق بمخاطر 5٪ (جدول رقم 1) ويقوم بعد ذلك بقابلة بين معدل الانحراف المتوقع والذي تم تقديره 2.5٪ ومعدل الانحراف المقبول والذي تم تقديره ب 6٪ ، وبناءً على ذلك يتبين أن حجم العينة هو 150 فاتورة مشتريات .

جدول رقم 2

تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر10٪

ع.	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5٪
	معدلات التحريف المقبول

		2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
	0	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15
	0.25	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25
	0.50	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25
	0.75	256	129	96	77	64	55	48	42	38	25
	1	*	176	96	77	64	55	48	42	38	25
	1.25	*	221	132	77	64	55	48	42	38	25
	1.50	*	*	132	105	64	55	48	42	38	25
	1.75	*	*	166	105	88	55	48	42	38	25
	2	*	*	198	131	88	75	48	42	38	25
	2.25	*	*	*	132	88	75	65	42	38	25
	2.50	*	*	*	158	110	75	65	58	38	25
	2.75	*	*	*	209	131	94	65	58	52	25
	3	*	*	*	*	132	94	65	58	52	25
	3.25	*	*	*	*	153	113	82	58	52	25
	3.50	*	*	*	*	194	113	82	73	52	25
	3.75	*	*	*	*	*	131	98	73	52	25
	4	*	*	*	*	*	149	98	73	65	25
	4.5	*	*	*	*	*	218	130	87	65	34
	5	*	*	*	*	*	*	160	115	78	34
	5.5	*	*	*	*	*	*	*	142	103	34
	6	*	*	*	*	*	*	*	182	116	45
	7	*	*	*	*	*	*	*	*	199	52
	7.5	*	*	*	*	*	*	*	*	*	52
	8	*	*	*	*	*	*	*	*	*	60
	8.5	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68

بعد تحديد حجم العينة يصبح من الممكن اختيار المفردات وتتم هذه المرحلة بالخطوات التالية :

1. اختيار مفردات العينة بإحدى الطرق المذكورة سابقاً (العشوائية أو المنتظمة أو الطبقية أو العنقودية)
2. تنفيذ إجراءات تدقيق الرقابة على مفردات العينة من اجل تحديد عدد الأخطاء الموجودة بالعينة أو تحديد عدد مرات الانحراف عن إجراء رقابي محدد مسبقاً .
3. تقييم نتائج العينة ، وذلك للخروج بنتيجة فيما إذا كان هناك التزام بالإجراءات الرقابية ، حيث يتم مقارنة معدل الخطأ من العينة بمعدل الخطأ المقبول والذي حدده المدقق مقدما ، ويوجد جداول لتقييم نتائج العينة ، فإذا تبين أن معدل الانحراف حسب العينة أكبر من المعدل المقبول فإن هذا يؤدي

إلى الاستنتاج بأن الصفة الرقابية التي يختبرها المدقق غير ملتزم بها والعكس ، وتستخدم الجداول لتقييم نتائج العينة كما يلي :

1- تبين هذه الجداول مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً وعدد الانحرافات المكتشفة في العينة وحجم العينة التي تم استخراجه من الجداول السابقة

2- بناءً على هذه المعلومات يستخدم المدقق الجدول المناسب لتحديد معدل الخطأ (التحريفات) في المجتمع بناءً على نتيجة المعاينة .

مثال : لنفرض بناءً على المعلومات التي تم بيانها في المثال السابق والذي تم تحديد حجم العينة فيه بأنه 150 فاتورة مشتريات ، نفرض أن المدقق اكتشف ثلاث فواتير محرفة (غير مختومة بكلمة مدفوع) ، يقوم المدقق باستخدام الجدول الخاص بمخاطر 5٪ وهي نفس المخاطر التي استخدمها لتحديد حجم العينة ، ومن ثم يقوم بمقابلة حجم العينة الذي تم استخدامه وهو 150 مفردة مع عدد الانحرافات الذي تم اكتشافه في العينة وهو 3 تحريفات (أخطاء) وعند مقابلة هذين المتغيرين يتبين أن من الأرقام التي داخل الجدول أن معدل التحريف الموجود في المجتمع بناءً على نتيجة العينة هو 5.1٪ وبمقارنة هذا المعدل مع معدل التحريف المقبول والذي قام المدقق بتحديده مسبقاً وهو 6٪ نجد أن معدل التحريف في المجتمع أقل من معدل التحريف المقبول.

وهذا يعني أن المجتمع غير محرف تحريف مادي ويعني قبول المجتمع واعتبار الصفة الرقابية متوفرة .

جدول رقم 3

تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر5٪

حجم العينة	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5٪										
	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15	18.3	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18	19.7	*
75	4	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8
100	3	4.7	6.2	7.6	9	10.3	11.5	12.8	14	15.2
125	2.4	3.8	5	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3
150	2	3.2	4.2	5.1	6	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8

جدول رقم 4

تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر10٪

حجم العينة	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 10٪										
	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
20	10.9	18.1	*	*	*	*	*	*	*	*
25	8.8	14.7	19.9	*	*	*	*	*	*	*
30	7.4	12.4	16.8	*	*	*	*	*	*	*
35	6.4	10.7	14.5	18.1	*	*	*	*	*	*
40	5.6	9.4	12.8	16	19	*	*	*	*	*
45	5	8.4	11.4	14.3	17	19.7	*	*	*	*
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*
60	3.8	4.6	8.7	10.8	12.9	15	16.9	18.9	*	*
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.3	16.3	17.9	19.6
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9
120	2	3.3	4.4	5.5	6.6	7.6	8.7	9.7	10.7	11.6
160	1.5	2.5	3.3	4.2	5	5.8	6.5	7.3	8	8.8
200	1.2	2	2.7	3.4	4	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1

خامساً: أسلوب المعاينة النقدية أو معاينة المتغيرات (لأغراض الإختبارات التفصيلية للأرصدة).

تعتبر هذه الطريقة إحدى طرق المعاينة الإحصائية التي طورت لاستخدامها من قبل المدققين بشكل خاص ، ويمكن استخدامها في الاختيارات الجوهرية للأرصدة والعمليات ، ، ويتم استخدام هذه الطريقة في معاينة أرصدة الحسابات المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات المخزون عندما يتوقع وجود اختلافات قليلة وإضافات الأصول الثابتة .

خطوات المعاينة النقدية أو معاينة المتغيرات

خطوات المعاينة النقدية تشمل :

1- تحديد الهدف من المعاينة .

2- تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة .

3- تحديد حجم العينة .

4- تحديد طريقة اختيار مفردات العينة .

5- تنفيذ عملية المعاينة واختيار المفردات واختبارها .

6- تقويم نتائج العينة .

ولا تختلف هذه الخطوات كثيراً عن خطوات معاينة الصفات أو الخصائص ما عدا أن معاينة الصفات تتطلب تحديد الخاصية موضع الاهتمام .

1- **تحديد الهدف من المعاينة** : عادة يكون الهدف في هذا النوع من المعاينة هو الحصول على الأدلة بأن القيمة المسجلة في رصيد معين لا تحتوي على تحريفات مادية ،فعلى سبيل المثال إذا فرض أن رصيد الذمم المدينة مسجل دفترياً بقيمة 800000 دينار ، فالهدف في هذه الحالة التحقق من أن هذه القيمة غير محرفة مادياً.

2- **تعريف مجتمع الفحص ووحدة** المعاينة : مجتمع الفحص عادة إما أن يكون مجموعة العمليات المالية أو رصيد حساب معين ، وفي المثال السابق مجتمع

الفحص هو الذمم المدينة ، وفي العادة قد يحدد المدقق الأرصدة المدينة فقط أو الأرصدة الدائنة فقط أو الأرصدة الصفرية فقط أو جميع أرصدة الذمم المدينة ، وفي هذه الحالة فإن وحدة المعاينة هي الوحدة النقدية الواحدة (الدينار)، فالدينار يمثل وحدة المعاينة لأنه يتم استخدام هذه الوحدة كخطاف يتم عن طريقه سحب الوحدة المنطقية.

حيث أن وحدة المعاينة المنطقية قد تكون حساب معين ، أو مستند معين ، فوحدة المعاينة المنطقية تتكون من مجموعة من الدنانير ، وبالتالي فإن احتمالية ظهور الوحدة المنطقية في العينة يتناسب مع عدد الدنانير في هذه الوحدة ، ومن هنا جاءت تسمية هذا النوع من المعاينة (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) ، حيث أنه كلما زاد عدد الدنانير الخاص بالوحدة المنطقية ، كلما زادت احتمالية اختيارها .

ولا بد من الإشارة هنا إلى ضرورة استثناء الأرصدة السالبة والتي تساوي صفر من عملية المعاينة بهذه الطريقة لأن هذه الأرصدة ليس لها فرصة ظهور في العينة، وفي مثالنا هنا فإن وحدة المعاينة المنطقية هي الذمم المدينة الواحدة .

3- تحديد حجم العينة : في حالة استخدام منهجية معاينة الوحدة النقدية (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) فإن المعادلة التالية تستخدم لحساب حجم العينة وهي :

$$n = \frac{BV \times RF}{TM - (AM \times EF)}$$

حيث أن : n حجم العينة number

BV القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص B00k Value

RE معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ

TM قيمة الانحرافات المقبولة

AM قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع

EF معامل التوسع الخاص بالانحرافات المتوقعة

مثال :

– القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص :

بفرض أن القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص هي قيمة رصيد الذمم المدينة والتي تم اعتبارها 800000 دينار ، ويلاحظ من المعادلة أن لها تأثير مباشر على حجم العينة ، حيث أنه كلما زادت القيمة الدفترية لمجتمع الفحص كلما زاد حجم العينة .

– معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول :

من أجل تحديد مستوى مخاطر القبول الخاطئ لابد من أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار وهي مستوى مخاطر التدقيق المقبولة ، وهو مستوى المخاطر التي يقبلها المدقق ونتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية .

فإذا استنتج المدقق على سبيل المثال بأن نظام الرقابة قوي وكانت نتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية لا تشير إلى وجود تحريفات فإن ذلك يزود المدقق بدرجة عالية من الطمأنينة وبالتالي فإن مخاطر القبول الخاطئ التي يقبل بها المدقق يمكن أن تكون عالية وكذلك العكس .

وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات الثقة

جدول رقم 4

المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم (صفر)

مخاطر القبول الخاطئ	٪1	٪5	٪10	٪15	٪20	٪25	٪30	٪37	٪50
معامل الثقة	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

– قيمة الانحرافات المقبولة (مستوى المادية المقبولة) :

قيمة الانحرافات المقبولة تمثل الحد الأعلى من الانحرافات التي يقبل المدقق بوجودها في الحساب بدون اعتبارها مادية ، وهناك علاقة عكسية بين مستوى المادية وحجم العينة ، فإذا قرر المدقق بأن مستوى المادية فيما يتعلق بتدقيق الذمم المدينة يساوي 5٪ من إجمالي القيمة الدفترية لها ، فإن مستوى المادية يكون 40000 دينار .

– قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع محل الفحص :

يقوم المدقق بتحديد قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع بناءً على خبرته السابقة والاستفسارات التي يقوم بها سواءً من الإدارة أو المدقق السابق أو من المدقق الداخلي.

وعادة يتم استخدام هذا التقدير ليعوض عن مخاطر الرفض الخاطئ ، لأن المدقق في هذه المعاينة معني بشكل رئيس بمخاطر القبول الخاطئ ، أما مخاطر الرفض الخاطئ فبشكل غير مباشر .

وعندما يكون هناك انحرافات متوقعة فإنه يتم استخدام ما يسمى بمعامل التوسع.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ والجدول التالي جزء من تلك الجداول .

جدول رقم 5

معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم (صفر)

مخاطر القبول الخاطئ	٪1	٪5	٪10	٪15	٪20	٪25	٪30	٪37	٪50
عامل التوسع	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

يلاحظ في الجدول وجود علاقة عكسية بين عامل التوسع ومخاطر القبول الخاطئ

حساب حجم العينة :

بناءً على المعطيات السابقة ، حيث تم افتراض القيمة الدفترية للذمم المدينة 800000 دينار ، وقيمة الانحرافات المقبولة 40000 دينار ، وبافتراض أن قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع 10000 دينار ، وأن مخاطر القبول الخاطئ 5٪ (وهذه النسبة الأكثر استخداماً) ، وبالتالي يكون معامل الثقة من الجدول رقم (4) هو 3 ، ومعامل التوسع يكون 1.6 ، لذلك فإن حجم العينة باستخدام المعادلة هو :

$$n = \frac{BV \times RF}{TM - (AM \times EF)}$$

$$n = \frac{800000 \times 3}{40000 - (10000 \times 1.6)} = 100 \text{ مفردة}$$

جدول رقم 6

ويمكن تلخيص العلاقة بين العوامل المختلفة وحجم العينة كما يلي

العامل	العلاقة مع حجم العينة
القيمة الدفترية للمجتمع	مباشرة
مخاطر القبول الخاطئ	عكسية
قيمة الانحرافات المقبولة	عكسية
قيمة الانحرافات المتوقعة	مباشرة
معامل الثقة	مباشرة
معامل التوسع	مباشرة

4- تحديد طريقة اختيار مفردات العينة :

أكثر الطرق استخداماً في معاينة الوحدة النقدية هي طريقة الاختيار المنتظم ، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى فترات متساوية من الوحدات النقدية (الدنانير) ، ويتم

اختيار وحدة المعاينة المنطقية بشكل منتظم من فترة ، وهذا بالتالي يتطلب حساب ما يسمى فترة المعاينة = القيمة الدفترية للمجتمع ÷ حجم العينة

وفي مثالنا السابق تكون فترة المعاينة = 800000 ÷ 100 = 8000 د.

جدول رقم 7 اختيار مفردات العينة المنتظمة

الوحدات المنطقية (رقم العميل)	القيمة الدفترية	الرصيد المتراكم	وحدة الدينار المختارة	القيمة الدفترية لبنود العينة
101	1000 دينار	1000 دينار		
102	7500 دينار	8500 دينار	6000	7500 دينار
103	2500 دينار	10000 دينار	8000+	
104	8500 دينار	18500 دينار	14000	8500 دينار
105	1200 دينار	19700 دينار	8000+	
106	3000 دينار	22700 دينار	22000	3000 دينار
107	6000 دينار	28700 دينار	8000+	
108	2300 دينار	31000 دينار	30000	2300 دينار
وهكذا---	---	---	---	---
الإجمالي	800000			

وتبدأ عملية اختيار مفردات العينة باختيار أول مفردة بشكل عشوائي تقع بين 1 دينار إلى 8000 دينار ، ثم يتم اختيار كل وحدة منطقية تحتوي على الـ8000 دينار التالية حتى يتم اختيار 100 مفردة ، وهذه العملية تتطلب تحديد الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية للوحدات المنطقية ، وهذا يتضح من الجدول رقم 7 السابق .

ويمكن البدء بأي قيمة بشكل عشوائي بحيث لا تزيد عن 8000 دينار ، وبفرض أننا اخترنا القيمة 6000 دينار ، وبالتالي فإن المفردة الأولى التي يتم سحبها هي التي تؤدي إلى جعل الرصيد المتراكم أعلى من القيمة العشوائية الأولى مباشرة وهي القيمة 7500 دينار ثم يتم إضافة قيمة 8000 دينار (فترة المعاينة) في كل مرة والمقارنة مع الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية ، حيث يتم اختيار المفردة التي تجعل الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية أعلى مباشرة من القيمة التي يتم الحصول عليها بإضافة مبلغ الـ8000 دينار .

5- تنفيذ عملية المعاينة واختبار المفردات:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق لتحديد القيمة الفعلية للوحدات المعاينة حيث يقوم المدقق بالحصول على مصادقات تتعلق بوحدات العينة واستخدام إجراءات بديلة في حالة عدم الحصول على استجابة من العملاء ، وإذا تبين وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم التي تم الحصول عليها من العينة يقوم المدقق بتدوين القيم الدفترية والقيم الفعلية والفروقات بينهما في أوراق العمل الخاصة به .

6- تقييم نتائج العينة :

من أجل تقويم نتائج العينة يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة ثم يقوم بمقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة ، فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة أقل من أو يساوي (≥) الانحرافات المقبولة ، فإن نتائج العينة تؤيد بان القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية .

ويتم حساب الحد الأعلى للانحرافات كما يلي :

$$UML = PM + ASR$$

حيث أن : UML الحد الأعلى للانحرافات

PM إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع

ASR الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة

سادساً: أمثلة عن المعاينة في التدقيق.

المثال الأول:

سحب مراجع عينة مكونة من 60 إشعار دائن للتأكد من وجود توقيع الموظف المرخص له باعتماد الخصم الممنوح للعملاء وذلك من واقع الإشعارات الصادرة خلال العام والبالغ عددها 1000 إشعار دائن ، وقد لاحظ المدقق وجود انحرافين في هذه العينة . فإذا علمت أن :

1. خطر المعاينة المخطط: الخطر المخطط لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة هو(5%).
2. المعدل المسموح به للإنحافات هو (8٪)

فالمطلوب تقويم نتائج فحص العينة؟

الإجابة

باستخدام جداول توزيع ذات الحدين نجد أن الحد الأعلى المسموح به للإنحراف الذي يبلغ 8 ٪ أقل من الحد الأعلى للإنحرافات في المجتمع هو 10.2٪ ونظرا لذلك لا يمكن الإعتماد على الإجراءات الرقابية.

المثال الثاني:

افترض نفس المثال السابق لكن حجم العينة 192 مستندا و المعدل المسموح به للإنحراف يبلغ 6 %.

الإجابة

يتضح من الجدول عدم وجود هذا الحجم للعينة ضمن الأحجام الواردة فيه ، فكيف يتم تقويم نتائج العينة احصائيا؟ في هذه الحالة يستخدم المدقق الحجم الأقل مباشرة الذي يظهر بالجدول وهو 150 مستنداً، وتبين نقطة التقاطع بين حجم العينة وعدد الإنحرافات التي تم اكتشافها في العينة الحد الأعلى لمعدل الإنحراف في المجتمع،

فإذا كان المدقق قد اكتشف خطأً واحداً في العينة، يكون الحد الأعلى للإنحراف في المجتمع 2.3 ٪ ، ونظراً لأن الحد الأعلى للإنحراف في المجتمع يقل عن الحد المسموح به والذي يبلغ 6٪ ، فيمكن للمدقق أن يستنتجأنه بمستوى ثقة 95٪ أن الإجراءات الرقابية تنفذ كما ينبغي وأن بنية الرقابة الداخلية متينة.



6

الفصل السادس

تقرير المدقق

محتويات الفصل

أولاً: عناصر التقرير.

ثانياً: التقرير القياسي النظيف.

ثالثاً: التقرير النظيف مع فقرة توضيحية.

رابعاً: الرأي المتحفظ أو المقيد.

خامساً: الرأي السلبي في التقرير.

سادساً: الإمتناع عن إبداء الرأي في التقرير.

أولاً: عناصر التقرير.

يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق التقارير المالية هو تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأى حول عدالة هذه القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعه، ويكون ذلك من خلال قيام المدقق بإعداد تقرير التدقيق حيث يوضح فيه رأيه فيما إذا:

- كانت التقارير المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية مقبولة وإن هذه السياسات ثابتة.
- كانت التقارير المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية.
- كان الشكل العام الذي تظهره التقارير المالية يتماشى مع معلومات مدقق الحسابات عن نشاط الوحدة.
- كان هناك إفصاح مناسب عن النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للتقارير المالية.

المحتويات الأساسية لتقرير المدقق، يجب أن يحتوى تقرير المدقق على البيانات الأساسية التالية:

العنوان

يجب استخدام عنوان مناسب مثل " تقرير مدقق حسابات مستقل"، ويساعد هذا في تعرف القارئ على هذا التقرير وعلى التفرقة بيته وبين أية تقارير أخرى تصدر من آخرين مثل مدير التدقيق الداخليي أو رئيس لجنة التدقيق أو الإدارة مثلاً.

الجهة الموجهة لها التقرير

يجب توجيه التقرير إلى الجهة المطلوب توجيهه إليها طبقاً لظروف التعيين أو القوانين المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة موضوع التدقيق.

تحديد التقارير المالية المدققة.

يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية التي تم تدقيقها ويتضمن هذا اسم المنشأة، والتاريخ، والفترة المغطاة بالقوائم المالية.

مسؤولية كل من المدقق والإدارة

يتم التحديد في هذه الفقرة أنه وفقاً لكتاب الإرتباط الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وأن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي حولة عدالة وواقعية تمثيل التقارير المالية للمركز المالي للمنشأة.

فقرة تشير إلى معايير التدقيق المتبعة من قبل المدقق.

يجب أن يبين التقرير معايير التدقيق أو الأساليب التي اتبعت عند القيام بالتدقيق، هل تم الإعتماد على معايير التدقيق المقبولة عموماً، أم معايير التدقيق الدولية، أم معايير التدقيق المحلية للبلد الموجودة فيه المنشأة.

الرأي حول التقارير المالية.

يجب أن يبين التقرير رأى مدقق الحسابات على مدى تمثيل التقارير المالية لمركز المنشأة المالي وعن نتيجة نشاطها، وتدفقاتها النقدية. والكلمات المقترحة لإبداء رأى مدقق الحسابات هي "تعطى صورة صادقة وعادله عن (أو تعبر بوضوح) وذلك طبقاً (يبين المعايير المتبعة هل هي محلية ام دولية أم أمريكية والدولية).

التوقيع

يجب التوقيع على التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو التوقيع باسم الشخص المدقق أو الاثنان معاً.

عنوان مدقق الحسابات

يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان والذي يكون عادة اسم المدينة التي فيها مكتب مدقق الحسابات.

تاريخ التقرير

يجب تأريخ التقرير وهذا يبين للقارئ أن مدقق الحسابات قد أخذ في اعتباره عند إعداد تقريره الأحداث والمعاملات التي نمت إلى علمه ولها تأثير على التقارير المالية حتى ذلك التاريخ.

ثانياً: التقرير القياسي النظيف.

التقرير الذي يصدر بدون تحفظات يسمى التقرير النظيف وذلك عندما يكون المراجع راضياً أداء إدارة العميل في اتباع المعايير المقررة عند إعداد التقارير المالية التي

تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، عندها يجب أن يوضح تقرير المدقق رضاؤه بطريقة واضحة وإيجابية.

ويقوم المدقق بإصدار رأى بدون تحفظات عند وجود الظروف التالية:

- إذا تم إعداد التقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية المقررة، ومطبقـة بصورة مماثلة للسنة السابقة.
- إذا تم الالتزام بالأنظمة والقوانين المرعية في إعداد التقارير المالية.
- بحالة الاتفاق بين الصورة الإجمالية لعرض التقارير المالية وبين ما يعرفه مدقق الحسابات عن
- طبيعة نشاطات الشركة.
- بحالة كانت الإيضاحات المرفقة تعبر عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضـها فـي البيانـات المالية.
- بحالة تم التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها وتم الإفصاح عن أثر ذلك في التقارير المالية.

نموذج تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية

تقرير مدقق حسابات مستقل

إلى السادة/ مساهمي ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

قمنا بتدقيق التقارير المالية لشركة ..... " شركة مساهمة أردنية "المتمثلة في قائمة المركز المالي كما في فى ٣١ ديسمبر 2016 وكذا قوائم الدخل والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وإن إعداد هذه التقارير المالية منمسؤولية إدارة الشركة، ومسؤوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء تدقيقنا لها.

وقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تتطلب تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد مناسب بأن التقارير المالية لا تحتوى على أخطاء جوهرية مؤثرة،

وتتضمن أعمال التدقيق إجراء فحصاً اختبارياً للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالتقارير المالية ، كما تتضمن أعمال التدقيق أيضاً تقييماً للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به التقارير المالية، وقد حصلنا على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض التدقيق، ونرى أن ما قمنا به من أعمال التدقيق يعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا حول التقارير المالية.

وفي رأينا أن التقارير المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة فى ٣١ ديسمبر 2016 ، وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

مدقق الحسابات: .....

التوقيع: .....

عمان في 28/ 03/ 2017

ثالثاً: التقرير النظيف مع فقرة توضيحية.

قد تتطلب بعض الأمور او الأحداث التركيز عليها ولفت انتباه القارئ لأمر معين و ذكرها في تقرير مدقق الحسابات دون أن تؤثر على رأيه في التقارير، ويتم توضيحها في فقرة خاصة تدعى فقرة إيضاحية وتقع هذه الفقرة بعد فقرة الرأي ويصـدر الرأي إيجابيـاً، فيمايلي بعض الحالات التي قد تتطلب فقرة إيضاحية:

- مشاركة مدققين آخرين بعملية التدقيق والاستعانة بالخبراء.
- وجود دعاوى قضائية لم يتم البت بها وقد ترتب التزامات مالية على المنشأة.
- الشك فى عدم أستمرارية الشركة فى العمل فى الفترات القادمة بسبب الفشل المالي.
- التركيز على الأهمية لبند أو موضوع معين.
- وجود خسائر تشغيلية ، وجود عجز فى رأس المال العامل .
- عدم قدرة الشركة على دفع التزاماتها فى موعد أستحقاقها .

وفيما يلي نموذج لفقرة توضيحية توجه انتباه القارئ موضوع معين يعتقد المدقق أنه من المهم الإشارة إليه، ونرى أنه تليها فقرة الرأي التي لم تتأثر وظلت كما في التقرير النظيف:

على الشركة دعوة قضائية مطالبة بمبالغ تعويضات وغرامات رفعت الشركة دعوى بالمقابـل ولاتزال القضيتين قائمتين في المحاكم ولا يمكن تحديد النتيجة حالياً ولم يتخـذ مخـصص للمطالبـة المحتملة في التقارير المالية .

وفي رأينا أن التقارير المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة فى ٣١ ديسمبر 2016 ، وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

رابعاً: الرأي المتحفظ أو المقيد.

يصدر هذا الرأي عندما تكون التقارير المالية بشكل عام معبرة عـن المركز المـالي ونتيجـة الأعمال، إلا أن هناك فقرات محددة توفرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مـادي محـدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية لا تستدعي رأي سلبي مثل:

- وجود تقييد لنطاق عمل المدقق، مثل عدم تمكنه من الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون، او عدم تمكنه من الإطلاع على بعض دفاتر العميل دفاتر العميل، أو القيام ببعض إجراءا التدقيق.
- وجود اختلاف مع الإدارة بخصوص استخدام بعض السياسات أو التقديرات المحاسبية في التقارير المالية.
- وجود عدم تأكد جوهري يؤثر على التقارير المالية ويتوقف وضوح عدم التأكد هذا على أحداث مستقبلية.

وعند إصدار مدقق الحسابات لتقرير متحفظ يجب أن يتضمن تقريره وصف واضح لكل الأسباب التي دعت لذلك كما يجب عليه إظهار أسباب التحفظ في فقرة

مستقلة قبل فقرة إبداء الرأي، وفقرة الرأي في الرأي المتحفظ يجب أن يبدأ بكلمة " وفيما عدا" أو "ومع الأخذ في الاعتبار" تأثير الموضوعات المتعلقة بالتحفظ، وعبارة " فيما عدا" يجب استخدامها في كل حالة تحفظ متعلقة باختلاف مع الإدارة متعلق بالقوائم المالية.

وفيما يلي مثال عن تقرير برأي متحفظ بسبب تقييد نطاق العمل للمدقق وعد حضوره الجرد الفعلي للمخزون:

1. فقرة المقدمة نفسها كما في التقرير النظيف.
2. فقرة النطاق نفسها كما في التقرير النظيف لكن يضاف عليها مايلي:(لم نحضر الجرد الفعلي للمخزون في ..... حيث إن تاريخ الجرد كان سابقا على تاريخ تعييننا كمدققين لحسابات الشركة، ونظرا لطبيعة السجلات بالشركة، لم نتمكن من القيام بأية إجراءات تدقيق بديلة للتحقق من كميات المخزون.
3. فقرة الرأي: (فيما عدا تأثير التسويات المحتملة والتي كان من الممكن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من الاقتناع بالكميات الفعلية للمخزون، فمن رأينا أن التقارير المالية تعبر بعدالة في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة فى ٣١ ديسمبر 2016 ، وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية)

خامساً: الرأي السلبي في التقرير.

وهو رأي يؤكد فيه المدقق ان التقارير المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عن المركز المالي للشركة. ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة كما ان طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيراً جسيماً على التقارير المالية بحيث يتوصل مدقق الحسابات إلى قناعة بان التحفظ في التقرير ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الاكتمال في التقارير المالية مما يستدعي المدقق إصدار رأي سلبي، وعندما يبدى مدقق الحسابات رأياً سلبياً، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح، وعليه كذلك أن يبرز الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكنا. وتبين هذه

المعلومات في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي، وقد تتضمن إشارة إلى مناقشة تفصيلية للظروف التي استدعت الرأي السلبي.

فيمايلي نموذج عن رأي سلبي: (والسبب خلاف جوهري مع إدارة الشركة حول السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالي)

1. فقرة المقدمة نفسها كما في التقرير النظيف.
2. فقرة النطاق نفسها كما في التقرير النظيف.
3. فقرة إيضاحية تين الاختلاف حول السياسات محاسبية المطبقة.
4. فقرة الرأي: في رأينا، ونظرا للتحفظات والملاحظات المشار إليها أعلاه فإن التقارير الماليـة لا تعبـر بـصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في ٣١ / كانون الأول / ونتـائج نـشاطها وتدفقاتها النقدية بذات التاريخ .

سادساً: الإمتناع عن إبداء الرأي في التقرير.

قد يفرض أحيانا تقييداً لعمل المدقق بواسطة الشركة، وتقوم بمنع المدقق من إجراء بعض إجراءات التدقيق التي يرى ضرورتها، ويكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيمين وشاملين بحيث انه لم يتمكن من الحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسـبة تساعده على إعطاء رأيه في البيانات المالية وعند وجود مثل هذا القيد، فإنه يصدر تقرير يمتنع فيه عن إبداء الرأي.

فيمايلي مثال عن الإمتناع عن إبداء الرأي:

1. فقرة المقدمة : " تم تعيينا لتدقيق قائمة المركز المالي المرفقة لشركة (.....) في ٣١ ديسمبر 2016 وكذلك قائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة.

2. فقرة النطاق: تعدل فقرة نطاق ويذكر فيها تقييد عمل المدقق، وتضاف فقرة القيد على النطاق كالآتي): "لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي بالكامل

وكذلك لم نتمكن من الحصول على مصادقات من المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا بواسطة الشركة".

وعوضاً عن فقرة الرأي نكتب: "ونظراً لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإننا لا نستطيع إبداء رأى حول التقارير المالية للشركة".



7

الفصل السابع

معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS والمعايير الدولية للتدقيق ISA

محتويات الفصل

أولاً: أهمية معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS.

ثانياً: المعايير العامة أو الشخصية.

ثالثاً: معايير العمل الميداني .

رابعاً: معايير التقرير.

خامساً: المعايير الدولية للتدقيق ISA

أولاً: أهمية معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS.

تعتمد مهنة التدقيق على معايير التدقيق المتعارف عليها التي تعرف على أنها: مستويات للأداء المهني الذي يتم بواسطة المدقق وتستخد للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المدقق، وتحدد الكيفية التي تتم بها عملية التدقيق من ناحية أخرى.

يتضح من هذا التعريف وجود هدفين لمعايير التدقيق المتعارف عليها:

1. تحديد طرقة وأسلوب أداء العمل بواسطة المدقق، وتحديد طبيعة ونطاق المعلومات والأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات التدقيق.
2. تقييم الأداء المهني للمدقق بعد أداء عملية التدقيق وتحديد مسؤوليته.

نستنتج بالتالي أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مجموعة من القواعد العامة لإرشاد مدققي الحسابات في أداء عملية التدقيق وتتكون معايير التدقيق المتعارف عليها من ثلاث مجموعات، تتعلق المجموعة الأولى بشخص مدقق الحسابات (المعايير العامة) وتتعلق المجموعة الثانية بإجراءات العمل الميداني لمدقق الحسابات (معايير العمل الميداني) ،كما تتعلق المجموعة الثالثة بتقرير مدقق الحسابات (رأي مدقق الحسابات).

ظهرت معايير التدقيق المقبولة في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة سميت لجنة إجراءات التدقيق، و ذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، ونشرت تلك اللجنة تقريرها في سنة 1954 وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير التدقيق وإجراءاتها، ذلك لان الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة.

ثانياً: المعايير العامة أو الشخصية.

هذا القسم من المعايير يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق، يتطلب المعيار يتوفر لدى مدقق الحسابات مايلي:

- التأهيل العلمي والدراسي.
- الخبرة المهنية .
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.
- القدرة على استمرار التعلم التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية.

المعيار الثاني: معيار الاستقلال

ضرورة توفر استقلالية وحيادية المدقق في إبداء رأيه ويجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

المعيار الثالث: معيار العناية العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وتتوقف على درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

ثالثاً: معايير العمل الميداني

هي المعايير التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانياً أثناء عملية التدقيق وتقسم إلى ثلاثة معايير.

المعيار الأول: معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين.

يتطلب هذا المعيار اختيار المساعدين المؤهلين ثم تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق

المعيار الثاني: معيار فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل.

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر تقييم الرقابة الداخلية بالخطوات الآتية وهي:

- فهم بيئة الرقابة الداخلية: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية: فقد يكون متين نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع وفحص العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة.
- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات وعرض التقارير والقوائم المالية.
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية للقيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق أهدافها.

المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملاءمة أدلة الإثبات والتوثيق

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات. ويجب على المدقق توثيق عمله دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض تدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

رابعاً: معايير التقرير.

هي المعايير أو القواعد التي يجب أن يتبعها المدقق عند إعداد تقرير المدقق، ووتتضمن النقاط الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير، ويمكن تلخيص هذه القواعد بالآتي:

- يجب أن يبين تقرير المدقق ويشير بشكل واضح مدى إتفاق التقارير المالية للعميل مع المبادئ المحاسبية المقرر تطبيقها سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أم الأمريكية أم المعايير المحلية.
- يجب ان يبين التقرير مدى الثبات في استمرارية استخدام وتطبيق نفس المعايير والسياسات المحاسبية من سنة إلى أخرى، وفي حال وجود اختلاف يجب على

مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره وتحديد مدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة.

- مدى كفاية الإفصاح الكافي: يجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت التقارير المالية تحتوي على الإفصاحات الضرورية والكافية، وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي.
- إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية: يجب أن يحتوى تقرير المدقق على رأيه بشكل واضح في التقارير المالية مأخوذة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام بها ، وفي حال أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه التقارير، يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي، ويجب أن يذكر في تقريره أيضاً الأسباب المهنية التي أدت إلى ذلك.

خامساً: المعايير الدولية للتدقيق ISA

إن توجه الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة حتى أصبح الموقعون عليها يزيدون على أربعة أخماس دول العالم قبل نهاية الألفية الثانية بالإضافة إلى تعزيز نقوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسبة لتشمل أصقاع العالم واكتساح ثورة المعلومات وما أدت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والانترنت وشبكات التواصل الإجتماعي وما يحتاج إليه كل ذلك من تدفق للمعلومات الإقتصادية التي تمثل مادة التجارة الدولية وموضوع الصفقات والقرارات المتخذة ...إلخ كل ذلك زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق أكثر إلحاحاً والواقع أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن العشرين حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك الوقت وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية كما تكلفت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية .

لقد استرشدت اللجنة الدولية لمعايير المراجعة التي وضعت هذه المعايير عند تحديد الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية بالمعيار الدولي للمراجعة والتدقيق رقم 200 حيث نصت الفقرة الثانية من هذا المعيار " أن الهدف من تدقيق ومراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع أو المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة ولكن بالرغم من أن رأي المراجع يعزز مصداقية البيانات المالية إلا أن مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد للنمو المستقبلي للمنشأة أو أن هذا الرأي يبين أن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المنشأة بشكل كفؤ وفعال .

كما راعت اللجنة عند وضع المعايير مجموعة من الاعتبارات يمكن تلخيصها في الأتي :

1. تختلف البيانات المالية التي تشتمل عليها القوائم والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقاً لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية في إعدادها .
2. استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة وتدقيق القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت وإلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً .
3. تطبق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي منشأة لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه .
4. أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء .

5. اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره .

مما سبق نرى أن إصدار معايير المراجعة الدولية يعتبر خطوه متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة المراجعة السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والمواءمه بينها وبين المعايير المحلية وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب والظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة وأن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية سيؤدي إلى الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية سواء أكان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي .

وفيما يلي عرض لمعايير المراجعة والتدقيق الدولية والتي تم إصدارها :

المجموعة الأولى من المعايير تتضمن أمور تمهيدية : من المعيار 100 – 199 وتتضمن المعايير الآتية:

100 مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة

110 إطار المصطلحات.

120 إطار المعايير الدولية للتدقيق

المجموعة الثانية من المعايير تتضمن المسؤوليات : من المعيار 200 – 299 وتتضمن المعايير الآتية:

200 الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية

210 شروط التكليف بالتدقيق

220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق

230 التوثيق

240 الاحتيال والخطأ

250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

المجموعة الثالثة من المعايير تتضمن التخطيط : من المعيار 300 – 399 وتتضمن المعايير الآتية:

300 التخطيط

310 معرفة طبيعة عمل المنشأة

320 الأهمية النسبية (المادية)في التدقيق

المجموعة الرابعة من المعايير تتضمن الرقابة الداخلية : من المعيار 400 – 499 وتتضمن المعايير الآتية:

400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية

401 التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب

402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية

المجموعة الخامسة من المعايير تتضمن أدلة الإثبات : من المعيار 500 – 599 وتتضمن المعايير الآتية:

501 أدلة الإثبات: اعتبارات إضافية لبنود محددة

510 التكليف بالتدقيق لأول مرة–الأرصدة الافتتاحية

520 الإجراءات التحليلية

530 عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى

540 تدقيق التقديرات المحاسبية

550 الأطراف ذات العلاقة

560 الأحداث اللاحقة

570 الاستمرارية

580 إقرارات الإدارة

المجموعة السادسة من المعايير تتضمن الاستفادة من عمل الآخرين : من المعيار 600 – 699 وتتضمن المعايير الآتية:

600 الاستفادة من عمل مدقق آخر

610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي

620 الاستفادة من عمل خبير

المجموعة السابعة من المعايير تتضمن استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير: من المعيار 700 – 799 وتتضمن المعايير الآتية:

700 تقرير المدقق حول البيانات المالية

710 المقارنات

720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة

المجموعة الثامنة من المعايير تتضمن مجالات متخصصة: من المعيار 800 – 899 وتتضمن المعايير الآتية:

800 تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة

810 تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

المجموعة التاسعة من المعايير تتضمن الخدمات ذات العلاقة: من المعيار 900 – 999 وتتضمن المعايير الآتية:

910 التكليف بالمراجعة على البيانات المالية

920 التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية

930 التكليف بإعداد المعلومات المالية

المجموعة العاشرة من المعايير الدولية لمهنة التدقيق (التفسيرات): من المعيار 1000 – 1100 وتتضمن المعايير الآتية:

1000 إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف

1001 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة

1002 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب المباشرة

1003 بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة قاعدة البيانات

1004 العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجين

1005 الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشات الصغيرة

1006 تدقيق المصارف التجارية العالمية

1007 الاتصالات مع الإدارة

1008 تقدير المخاطر والضبط الداخلي –خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب

1009 طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب
1010 اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية
1011 مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين
1012 تدقيق الأدوات المالية المشتقة
1013 التجارة الالكترونية وتدقيق الحسابات
1014 تقديم المدقق التقارير حول الامتثال بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

معيار العمليات الدولية للتدقيق (عمليات تدقيق البيانات المالية) 2400

يتطرق هذا المعيار المنقح لمسؤوليات المدقق عند تكليفه بإجراء مراجعة للبيانات المالية التاريخية، عندما لا يكون الممارس هو مدقق البيانات المالية للمنشأة، ولشكل ومحتوى تقرير الممارس حول البيانات المالية.

معيار عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق للبيانات المالية التاريخية 3000

معيار فحص المعلومات المالية المتوقعة 3400

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة: التكليف بإنجاز اجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية 4400

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة: التكليف بإعداد وتحضير المعلومات المالية 4410



8

الفصل الثامن

تدقيق دورة الإيرادات

(المبيعات والتحصيل)

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها لدورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

أولاً: مفهوم دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

تعرف دورة الإيرادات بأنها مجموعة نشاطات الاعمال و عمليات معالجة المعلومات المرتبطه بالايرادات و المتزامنه مع تزويد الزبائن بالسلع و الخدمات و تحصيل الدفعات النقديه المتعلقه بالمبيعات من السلع والخدمات، يعد تدقيق نشاط المبيعات من أهم العمليات التي تؤدي إلى حماية أصول المنشأة من السرقة والغش، حيث يمثل الهدف العام للمدقق من تدقيق دائرة الإيرادات (المبيعات والتحصيل) في تقييم ما اذا كانت ارصدة الحسابات التي تتاثر بالدائرة قد تم عرضها بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المعتمدة من قبل المنشأة.

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل).

فيما يلي أهم الوظائف والنشاطات التي تقوم بها المنشأة بدورة المبيعات والمتحصلات.

5. استقبال واستلام طلبات البيع من الزبائن. Taking Sales Order

تقوم دائرة مختصة باستلام طلبات البيع من الزبائن التي يمكن أن تقدم إما يدوياً وشخصيا من قبل الزبون أو عن طريق الايميل أو موقع الشركة الالكتروني أو نقاط البيع للشركة أو المندوبين.

6. فحص ائتمانية الزبون لإعتماد البيع الآجل له. Check the customer's credit

يتطلب ذلك معرفة رصيد كل زبون وسقفه الإئتماني وتقييم مدى قدرته على الدفع ومعرفة تاريخه بالالتزام بالدفع واتخاذ قرار بذلك للرد على طلب البيع المقد من قبله.

7. فحص توفر المخزون Check inventory availability

يتم التأكد من المخازن من مدى توفر الكميات والأصناف المطلوبة من قبل الزبون.

وللتوضيح : افترض ان الرصيد المدين لاحد عملاء الشركة في 1/ 10/ 2016 يبلغ 500000 دينار ، وكان امر البيع المحرر بتاريخ 2/ 10/ 2016 قيمتة 900000

دينار على الحساب ، وحد الائتمان الاعلى المتفق علية مع العميل والمدين في ملف الرئيسي يبلغ 1000000 دينار عندئد لن يعطي المحاسب الموافقة الفورية على البيع الاجل بهدا المبلغ لان اجمالي المستحق على العميل سيصبح = 500000+900000= 1400000 دينار وهو يتجاوز الحد الاقصى للائتمان لهدا العميل وقيمتة 1000000 دينار ومن السهل ان يضهر المحاسب انة بالامكان البيع الاجل لهدا العميل بمبلغ 500000 دينار فقط.

8. الرد على طلبات البيع للزبائن.

يتم اتخاذ القرار بالموافقة أو عدم الموافقة بناءً على فحص المديونية وفحص توفر المخزون، ويتم ابلاغ الزبون بذلك.

9. التعبئه و التغليف Picking and backing

يتم تغليف البضاعة وتعبئتها بالشكل الملائم تجهيزا لشحنها.

10.شحن البضاعة.Shipping

عند شحن البضاعه للعميل تنتقل ملكية البضاعة المباعة لة . لدرجة ان الكثير من الشركات تعترف بايراد المبيعات عند تمام هده النقطة ، حيث يتم اعداد مستند الشحن يدويا او اليا باستخدام الحاسوب، اعتماد على معلومات امر البيع ومستند الشحن هو اساس اعداد فتورة الشحن من اصل او اكثر من صورة.

11.المحاسبه Billing

يتكون من نشاطين فرعيين : إعداد وإصدار الفاواتير (الفوترة) وتحديث الأرصدة المتأثرة (حسابات المدينين والمبيعات).

الفوترة (أعداد الفاتوره Invoicing)

تتم المحاسبه في الوقت المناسب و الدقه عن البضائع المشحونه ويتم تلخيص أدخالات نشاطات أوامر البيع و نشاطات الشحن وو تتطلب من دائرة المبيعات معلومات عن الاسعار والكميات وأية شورط بيع خاصة أخرى. ويتم من خلال أجراءات المحاسبه انشاء فاتورة البيع Sales invoice التي تشعر الزبون بالمبلغ المطلوب دفعه و أين عليه أرسال هذه المدفوعات .

تحديث حسابات المدينونMaintain accounts receivable

أن و ظيفة حسابات المدينون التي ترفع تقاريرها الى المراقب (مراقب الحسابات) تتكون من مهمتين أساسيتين , فهي تستخدم معلومات فاتورة البيع لزيادة مديونية العميل بقيمتها , و تخفيض مديونية حسابات الزبون بالمبالغ المسدده .

12. تسوية الحسابات Account adjustments an write-offs

تجري بعض التعديلات التي تتطلب أجراءات أستثنائيه أضافيه المعالجه للعمليات الطبيعيه .ففي حالة رد البضاعه من قبل الزبون لوجود عيوب فيها فأنه يقوم مدير الائتمان بأنشأ مذكرة ائتمان credit memo لتخفيض مديونية الزبون و ذلك بعد أدخالها المستودعات .أ ما اذا كان العيب في البضاعه بسيط فأنه قد يتفق على عدم رد البضاعه و تخفيض ثمنها .و في هذه الحاله تبين مذكرة ائتمان لبيان المبلغ الذي سيتم تخفيضه من مديونية الزبون . كما أنه قد يتم أنشاء مذكرة الائتمان في حاله مخالفه لذلك كحالة عدم تحصيل المبالغ المستحقه على الزبون رغم محاولات التحصيل يقوم مدير الائتمان بأنشاء مذكرة أئتمان credit memo لوقف الائتمان الممنوح لهذا الزبون أو تخفيض حده الاعلى.

13. التحصيل النقدي Cash Collections

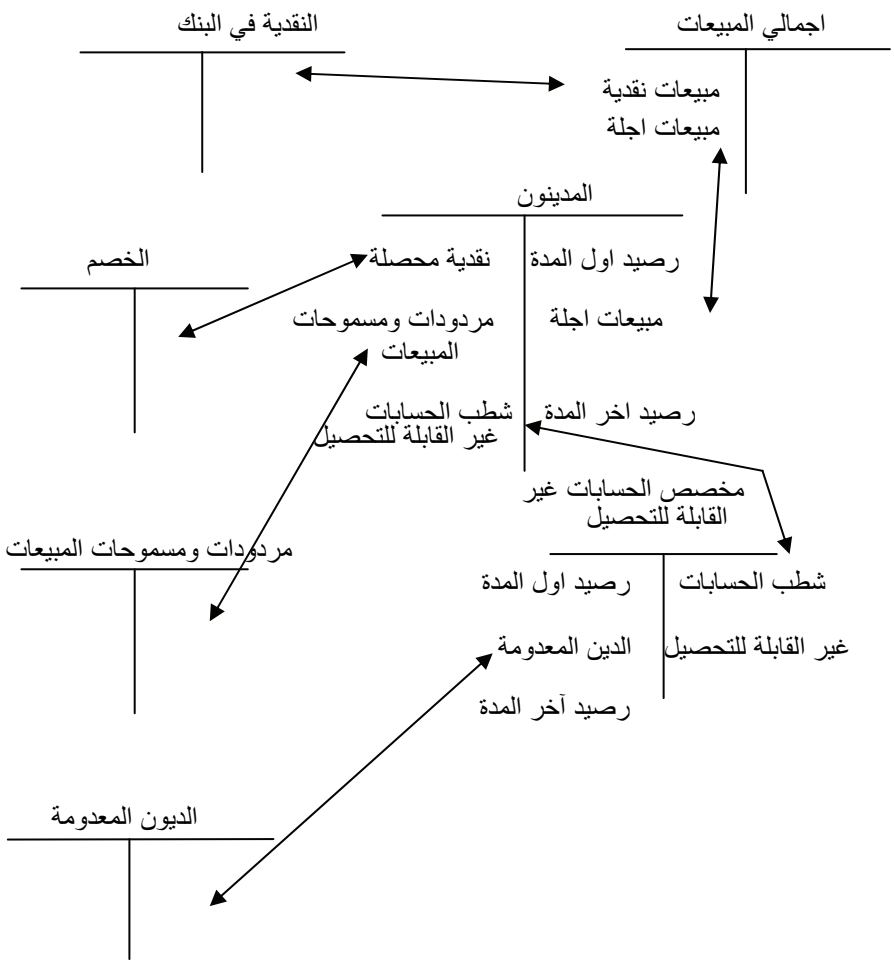
هي الخطوه الاخيره في دورة الايرادات . أمين الصندوق Cashier يستلم التحويلات الماليه و يودعهم بالبنك ,بسبب سهولة سرقة النقد فأنه من المهم أتخاذ مقاييس خاصه لتخفيض مخاطر السرقه. وعليه فأنه يجب فصل أنشطة وظائف حسابات المقبوضات المسؤوله عن تسجيل الحوالات الماليه للزبائن عن أنشطة الاستلام الفعلي للنقود و الشيكات.

ثالثاً: الحسابات والمستندات المتأثرة في دورة الإيرادات.

محاسبياً تؤثر أنشطة ووظائف دورة الإيرادات السابقة على الحسابات الآتية :

1. المبيعات
2. العملاء
3. المخزون
4. النقدية
5. الخصم النقدي المسموح به
6. مردودات و مسموحات المبيعات
7. مصاريف الديون المعدومة
8. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
9. مصاريف الديون المشكوك في تحصيلها
10. تكلفة البضاعة المباعة

يوضح الشكل الآتي ملخصاً لتدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة في دائرة المبيعات والتحصيل عن طريق استخدام الشكل t للتعبير عن الحسابات.


النقدية في البنك
اجمالي المبيعات
مبيعات نقدية
مبيعات اجلة
المدينون
الخصم
نقدية محصلة
رصيد اول المدة
مبيعات اجلة
مردودات ومسموحات المبيعات
شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل
رصيد اخر المدة
مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل
مردودات ومسموحات المبيعات
شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل
رصيد اول المدة
الدين المعدومة
رصيد آخر المدة
الديون المعدومة

مستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات :

ومن اهم المستندات والسجلات المرتبطة بدورة الإيرادت هي:

- طلب البيع.
- أمر البيع
- أمر العميل أو أومر البيع
- مستند الشحن
- فاتورة المبيعات
- تقرير ملخص المبيعات
- الملف الرئيسي للمدينين
- ميزان المراجعة للمدينين
- اشعار تحويل قائمة مسبقة بالنقدبة المحصلة
- يومية النقدية المحصلة .
- سجل المخزون.
- نموذج صلاحية شطب الحسابات غير القابل للتحصيل

ويوضح الشكل الآتي العلاقة والربط بين كل من الأنشطة ووظائف دورة الايرادات والسجلات والحسابات ذات العلاقة:

العمليات – النشاط	الحسابات	وظائف الاعمال	المستندات والدفاتر
المبيعات	المبيعات المدينون	تشغيل اوامر العملاء منح الائتمان شحن البضائع أرسال الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات	أمر العميل أمر البيع أمر العميل أو أومر البيع مستند الشحن فاتورة المبيعات تقرير ملخص المبيعات الملف الرئيسي للمدينين ميزان المراجعة للمدينين القوائم المالية
تحصيل النقدية	النقدية بالبنك (الجانب المدين من النقدية المحصلة) المدينون	تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة	اشعار تحويل قائمة مسبقة بالنقدبة المحصلة يومية النق دية المحصلة .
مردودات ومسموحات المبيعات	مردودات ومسموحات المبيعات المدينون	تشغيل وشسجيل مردودات ومسموحات المبيعات	مذكرة الائتمان يومية مردودات ومسموحات المبيعات
شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل	المدينون مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	شطب المدينين غير القادرين على السداد	نموذج صلاحية شطب الحسابات غير القابل للتحصيل
مصروف الديون المعدومة	مصروف الديون المعدومة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	توفيرالوظائف الخاصة بالديون المعدودمة (تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها)	غير قابل للتطبيق.

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة المبيعات والتحصيل.

يقوم مدقق الحسابات قبل الاختبارات الأساسية للعمليات بفحص وتقييم نظام الرقابة المالية لدورة الإيرادات كأحد معايير العمل الميداني الأساسية المطلوبة وفقاً لمعايير التدقيق المقبول عموماً، وفيما يلي أهم القواعد الرئيسية التييجب أن يتضمنها نظام الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات ويسعى المدقق للتأكد منها خلال عملية التقييم والفحص لنظام الرقابة الداخلية:

1. هل يتم الفصل بين عمليات البيع وتسليم المبيعات وتحصيلها.
2. هل تقوم هذه الإدارة بصفة أساسية بوضع القواعد التي تنظم النشاط البيعي، وإجراءات البيع الخارجية.
3. هل هناك الرقابة على عمليات البيع في مراحلها المختلفة بشكل فعال من قبل الادارة.
4. هل هناك دراسة الأسواق للتعرف على رغبات مستهلكي السلع والخدمات موضوع المتاجرة.
5. هل يوجد دعاية وإعلان وترويج للسلع والخدمات.
6. هل يتم تلقي طلبات العملاء والعمل على تنفيذها بالأسعار وبالشروط وفي الأزمنة المتفق عليها.
7. هل تتم دراسة المراكز المالية للعملاء، ووضع حدود الإئتمان وآجال السداد التي تمنح لهم.
8. هل يتم إمساك السجلات والبطاقات اللازمة لضبط حركة المبيعات ومتابعتها.
9. هل يتم إعداد تقارير دورية عن المبيعات كميةً وقيمةً، موزعة بحسب الأصناف وبحسب المناطق والأسواق المختلفة، ورفعها إلى الإدارة العليا وغيرها من المستويات الإدارية الأخرى يعنيها الأمر.

وفيمايلي جدول يبين الاجراءات الرقابية والاختبارات المقابلة لها والتي يقوم بها المدقق لكل نشاط أو هدف من أهداف دورة الايرادات

أهداف التدقيق المرتبطة بنشاط دورة الايرادات	إجراءات الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة المتعارف عليها
تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيون (الوجود)	• يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء تم الموافقة عليها. • الترخيص بالإئتمان قبل إتمام الشحن. • الترقيم المسبق لفواتير البيع والمحاسبة المناسبة عليها. • يتم فقط قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات في الحاسب الإلكتروني عند الإدخال. • يتم إرسال القوائم الشهرية للعملاء مع إجراء متابعة مستقلة للشكاوي التي يتم استلامها.	• فحص صور فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن وأوامر العملاء. • فحص أوامر العميل للموافقة على الإئتمان. • المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع. • قحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء. • ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها.
العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	• الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها.	المحاسبة عن التتابع الحقيقي لارقام مستندات الشحن المحاسبة عن التتابع الحقيقي لارقام الفواتيرالبيع
تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	الترخيص الملاءم لتحديد السعر الشروط سعر الشحن و مبالغ الخصم التحقق الداخلي من اعداد الفواتير ادخال لاسعر بيع الوحدة مقارنة الكميات الاجمالية مع التقارير الماخصة بالحاسوب	فحص صور البيع للتعرف على مدى وجود ترخيص ملائم فحص تاشير التحقق الدخلي على المستند فحص مخرجات الحاسوب فحص ملف الكميات الاجمالية للتعرف على التوقيعات مسجل

		الرقابة على البيانات و مقارنة الجمالي
التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	استخدام دليل ملائمة الحسابات الفحص والتحقق الداخلي	فحص مدى ملائمة دليل الحسابات فحص تاشيرالتحقق الداخلي على المستندات التى تم التاثير عليها
تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	اتباع احرائات لاعداد الفواتير و تسجيل للمبيعات يوميا في وقت قريب من حدوث البيع التحقق الداخلي	فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها فواتير شحن والمبيعات التي لم يتم تسجيلها فحص تاشيرالتحقق الداخلي على المستندات يتم التاثير عليها
الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)	ارسال القوائم المعتاد عليها شهريا للعملاء التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للمدينين مقارنت الملف الرئيسي للمدينين مع الرصيد بدفتر الاستاد	يلاحظ ما اذا كان قد تم ارسال القوائم للعملاء بالبريد فحص تاشيرات التحقق الداخلي

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية لدورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل) وجمع الأدلة وتقييمها.

إن اختبارات التدقيق الأساسية لدورة الإيرادات يكون الهدف منها التأكد من تحقيق اهداف التدقيق الأساسية لدورة الايرادات الآتية:

- أن كل عمليات دورة الايرادات من مبيعات حتى التحصيل النقدي مصرح بها.
- أن كل عمليات دورة الإيرادات المسجله قد حصلت فعلا.
- أن كل عمليات دورة الإيرادات التي حصلت فعلا قد سجلت.
- أن كل عمليات دورة الإيرادات قد سجلت بدقه.

- أن الاصول (النقد و المخزون و البيانات) محميه من الضياع و السرقه.
- أن نشاطات الاعمال المتعلقه بالايرادات قد تمت بفعاليه و كفاءه.

ولتحقيق الأهداف أعلاه يتم تصميم الاختبارات الأساسية للعمليات من خلال توظيف بعض الإجراءات بناء على مدى ملائمة أنواع الرقابة ونتائج الإختبارات الخاصة بالرقابة. وتتعلق الإختبارات الأساسية للعمليات بأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات في دورة وسيتم عرض إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات وفقا لترتيب أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية للإيرادات بالجدول الآتي، مع ملاحظة أن بعض الإجراءات تحقق أكثر من هدف واحد.

أهداف التدقيق المرتبطة بنشاط دورة الايرادات	الإختبار الأساسية المتعارف عليه للعمليات في دورة الايرادات
تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيون (الوجود)	• فحص يومية المبيعات والأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير العادية. • 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)	• تتبع مستندات الشحن الى فواتير البيع والقيد في اليوميةالمبيعات
تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	اعداد حساب المعلومات في فواتير البيع تتبع القيود في اليومية المبيعات الى فواتير البيع تتبع التفاصيل في فواتير البيع الى مستندات الشحن قائمة السعر التي تم الموافقة عليها
التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التصنيف
تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع توتارخ دفاتر الشحن
الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)	جمع اليوميات و التتابع الى دفتر الاستاد و الملف الرئيسي للمدينين

وفيمايلي توضيح لبعض أهداف التدقيق التي وردت بالجدول أعلاه وإجراءات الاختبارات الأساسية المتعلقة بها في دورة الإيرادات (المبيعات والتحصيل):

- تسجيل المبيعات الفعلية: بالنسبة لهذا الهدف ؛ يهتم المدقق بإحتمال وجود ثلاثة أنواع من التحريفات : تسجيل مبيعات في دفتر اليومية لم يتم شحنها ،

تسجيل المبيعات لأكثر من مرة ، شحن البضائع إلى عملاء لا وجود لهم وتسجيلها كمبيعات. ويمكن أن يحدث النوعين الأوليين من التحريفات بشكل متعمد أو غير متعمد ، أما النوع الثالث فيتم دائما على نحو متعمد وتكون العواقب مؤثرة لأن هذه التحريفات تؤدي إلى زيادة كل من الأصول والدخل.

- تسجيل مبيعات لم يتم شحنها: يمكن أن يقوم المدقق بتتبع قيود مختارة من يومية المبيعات للتحقق من وجود صور مستندات الشحن والمستندات الأخرى المرتبطة بها ؛ فإذا كان المدقق مهتما بإدخال وجود صور مزدوجة مزيفة من مستند الشحن سيكون ضروريا أن يتم تتبع القيم إلى الدفاتر المخزون المستمر لإختبار هل تم تخفيض المخزون ام 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 وعندما تتسم 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 فعلا نقدا أو تم رد بضاعة يعد ذلك مؤشرا على حدوث واقعة البيع ، فإذا كان الإئتمان يتعلق بشطب دين معدوم أو بمذكرة إئتمان أو بحساب لم يتم سداده حتى وقت التدقيق يجب القيام بمتابعة مكثفة لمستندات الشحن وأوامر العملاء ؛ حيث يمكن أن يحتوي كل منها على عمليات مالية غير مناسبة للمبيعات.

- العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها: في العديد من عمليات التدقيق لا يتم تنفيذ إختبارات أساسية للعمليات المالية لهدف الإكتمال على أساس أن الزيادة في قيمة الأصول والدخل ستحتل الإهتمام الأكبر في التدقيق الخاص بالعمليات المالية للمبيعات بدلا من التخفيض في القيم ؛ فإذا كان هناك أنواعا غير ملائمة من الرقابة وسيكون ذلك أمرا محتملا إذا لم يقم العميل بإجراء تتبع داخلي محايد من مستندات الشحن إلى يومية المبيعات سيعد تنفيذ الإختبارات الأساسية أمرا حتميا.

- 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 المدقق واثقا من أن كافة مستندات الشحن قد تم إدراجها بالملف ويمكن التوصل لذلك من خلال القيام بالمحاسبة عن التتابع الرقمي للمستندات.



9

الفصل التاسع

تدقيق دورة

المشتريات والمدفوعات

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم دورة المشتريات والمدفوعات.

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة المشتريات والمدفوعات.

ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة المشتريات والمدفوعات.

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة المشتريات والمدفوعات.

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها لدورة دورة المشتريات والمدفوعات.

أولاً: مفهوم دورة المشتريات والمدفوعات

تشمل دورة المشتريات الأنشطة المتعلقة بالحصول على السلع والخدمات والمدفوعات النقدية وبتدأ 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 .

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة المشتريات والمدفوعات.

تتكون دورة المشتريات والمدفوعات من أربعة وظائف ونشاطات أساسية:

طلب الشراء : يتم طلب البضائع والخدمات من قبل شخص مرخص له القيام بذلك . وقد يتمثل في طبلب شراء بعض المواد يقوم به رئيس العمال أو مشرف المخزن ، او في طلب بعض المستلزمات من الخارج لإصلاح بعض الآلات.

1. وظيفة عملية الشراء ومعالجة أوامر الشراء : يتوقف الشكل الفعلي للطلب والموافقة المطلوبة له على طبيعة البضائع والخدمات وسياسة الشركة وتبدأ بتحديد تحديد قائمة الموردين المعتمدين للتعامل معهم تجنباً لإضافة موردين وهميين ووجود تفويض بإعداد طلب الشراء من قبل جهات محددة فقط وأمر الشراء بناءً على طلب الشراء وتعطى صلاحية ذلك لدائرة المشتريات فقط وتعد هذه الأوامر بناءً على طلبات الشراء المقبولة ووفق سياسة المنشأة، ويتم اصدار أمر شراء يحتوي على وصف تفصيلي للبضائع المطلوبة بما فيها الكميات والأسعار واسم البائع وعنوانه ، وبعدة نسخ وترسل النسخ لكل من البائع وقسم الاستلام وقسم المحاسبة ويحتفظ بنسخة.
2. إستلام البضائع والخدمات Receiving Goods and Services

وهذا يشمل الاستلام والحفظ وإعادة البضائع التي لا تطابق المواصفات للبائع حيث يقوم موظف الاستلام باستلام البضاعة ومطابقة وصف البضاعة مع أمر الشراء (بدون الكميات) ويقوم بعدها وفحصها للتأكد من سلامتها ثم بعد ذلك يعد تقرير الاستلام للبضاعة والذي يكون مرقماً ويؤيد حدوث

عملية الشراء وإثبات الالتزام على المنشأة ، وتتم بعد ذلك عملية خروج البضاعة للدائرة التي طلبتها بمستند صرف بضاعة .

3. وظيفة تسجيل الالتزامات :

وتتم عملية التسجيل من واقع الفاتورة التي تستلم من البائع أو المورد وتتم بعد ذلك عملية المسائلة عن العمليات المسجلة ومتابعتها .

4. تسديد قيمة البضاعة المشتراة :

ويتم ذلك بعد تحضير وإعداد كشف بحسابات الدائنين حسب تاريخ الاستحقاق وإعداد الشيكات للسداد حسب شروط السداد أو الاتفاق مع المورد.

ثالثاً: الحسابات والمستندات المتأثرة في المشتريات والمدفوعات.

محاسبياً تؤثر أنشطة ووظائف دورة المشتريات والمدفوعات على الحسابات الآتية:

1. المشتريات
2. الموردين
3. المخزون
4. النقدية
5. الخصم المكتسب
6. مردودات ومسموحات المشتريات

مستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات:

ومن اهم المستندات والسجلات المرتبطة دورة المشتريات والمدفوعات هي:

- طلب الشراء
- أمر الشراء
- تقرير الاستلام
- فاتورة البائع (المشتريات)
- تقرير ملخص المشتريات
- الملف الرئيسي للدائنين

- ميزان المراجعة للدائنين
- اشعار تحويل قائمة مسبقة بالنقدبة المدفوعة
- يومية النقدية المدفوعة .
- سجل المخزون.
- كشف المورد.

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة المشتريات والمدفوعات.

يقوم مدقق الحسابات قبل الاختبارات الأساسية للعمليات بفحص وتقييم نظام الرقابة المالية لدورة المشتريات والمدفوعات كأحد معايير العمل الميداني الأساسية المطلوبة وفقاً لمعايير التدقيق المقبول عموماً، وفيما يلي أهم القواعد الرئيسية التي يجب أن يتضمنها نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمدفوعات ويسعى المدقق للتأكد منها خلال عملية التقييم والفحص لنظام الرقابة الداخلية:

1. هل كل عمليات الشراء تتوفر لها مستندات استلام موقعة من المفوض بذلك إضافة لأمر الشراء والموقع من المفوض بذلك.
2. هل تمت عملية المحاسبة على جميع الفواتير بشكل سليم.
3. هل عمليات الشراء تتم بتصريح من قبل أشخاص مفوضين.
4. هل يوجد أوامر شراء تزيد عن الحد المسموح به للشراء.
5. هل أرقام الفواتير والموردين متسلسلة.
6. هل يترافق مع كل عملية شراء أومر شراء.
7. هل هناك اختلافات بين تاريخ الحصول على البضاعة وتسجيل المشتريات.
8. هل هناك تكرار في فواتير الموردين.

بعد فحص الرقابة الداخلية يقوم المدقق باختبارات الرقابة بناءً على ما تم وضعة من قبل الإدارة ويسعى للتحقق من فعالية التصميم والتطبيق لهذه الإجراءات لتحقيق الأهداف التي وُضعت من أجلها.

وفيمايلي جدول يبين الاجراءات الرقابية والاختبارات المقابلة لها والتي يقوم بها المدقق لكل نشاط أو هدف من أهداف دورة **المشتريات والمدفوعات**.

أهداف التدقيق المرتبطة بنشاط دورة المشتريات والمدفوعات	إجراءات الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة المتعارف عليها
تم استلام المشتريات المسجلة بالفعل إلى الموردين (الوجود)	• يتم تدعيم تسجيل المشتريات بتقارير الاستلام. • الترخيص بالشراء قبل إتمام الشراء. • الترقيم المسبق لفواتير الشراء والمحاسبة المناسبة عليها. • يتم فقط قبول أرقام الموردين الموجودة بملفات البيانات في الحاسب الإلكتروني عند الإدخال. • يتم استلام المطالبات الشهرية للموردين.	• حص صور فواتير الشراء لتدعيم تقارير الاستلام. • حص أوامر الشراء. • لمحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير الشراء. • حص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام خاصة بالموردين. • لاحظة ما إذا كان قد تم استلام المطالبات بالدفع بالبريد مع فحص ملفات العملاء الموردين بها.
العمليات المالية للمشتريات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	• لترقيم المسبق لتقارير الاستلام وفواتير المشتريات والمحاسبة عنها.	المحاسبة عن التتابع الحقيقي لارقام تقارير الاستلام المحاسبة عن التتابع الحقيقي لارقام فواتير المشتريات
تسجيل المشتريات بقيمة البضاعة التي تم استلامها وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	الترخيص الملاءم لتحديد السعر الشروط سعر الشراء و مبالغ الخصم	فحص أوامر الشراء للتعرف على مدى وجود ترخيص ملائم فحص مخرجات الحاسوب فحص ملف الكميات الاجمالية للتعرف على التوقيعات والمطابقة

التبويب الملائم للعمليات المالية للمشتريات (التبويب)	استخدام دليل ملائمة الحسابات الفحص والتحقق الداخلي	فحص مدى ملائمة دليل الحسابات فحص تاشيرالتحقق الداخلي على المستندات التى تم التاثير عليها
تسجيل المشتريات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	اتباع اجراءات لاعداد الفواتير و تسجيل المشتريات يوميا في وقت قريب من حدوث الشراء التحقق الداخلي	فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها تقارير استلام والمشتريات التي لم يتم تسجيلها فحص تاشيرالتحقق الداخلي على المستندات يتم التاثير عليها
الإدراج الملائم للعمليات المالية للمشتريات في الملف الرئيسي للدائنين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)	التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للموردين مقارنة الملف الرئيسي للموردين مع الرصيد بدفتر الاستاد	فحص تاشيرات التحقق الداخلي

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية لدورة المشتريات والمدفوعات وجمع الأدلة وتقييمها.

إن اختبارات التدقيق الأساسية لدورة المشتريات والمدفوعات يكون الهدف منها التأكد من تحقيق اهداف التدقيق الأساسية لدورة المشتريات والمدفوعات الآتية:

1. أن المشتريات المسجلة هي مشتريات حدثت فعلا : ويتم ذلك بالتأكد من تأييد عمليات الشراء المسجلة بمستندات الاستلام وليست عمليات وهمية غير مؤيدة بمستندات وعدم تكرار عمليات شراء أو تسجيلها أكثر من مرة
2. التحقق من الاكتمال : وهنا يتحقق المدقق من عدم حذف أي عملية شراء بل تم تسجيل جميع العمليات التي حدثت ويبدأ من المستندات بمطابقتها ببعضها ثم يتتبع العمليات وصولاً للدفاتر اليومية والأستاذ وليس العكس

3. التحقق من أن المشتريات مسجلة بشكل دقيق : ويتم ذلك بالتحقق من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء ومطابقتها من حيث الأسعار والكميات والتحقق من أن الأسعار المدرجة هي الأسعار التي تم الاتفاق عليها مع المورد ، والتحقق أيضاً من صحة العمليات الحسابية في المستندات ، والتحقق من صحة التسجيل للقيود بالكميات والمبالغ الصحيحة .

4. التحقق من أن المشتريات مصنفة بشكل سليم (التبويب) : ويتم ذلك بالتأكد من فصل المشتريات النقدية عن الآجلة في حال وجودها والفصل بين مشتريات البضاعة والمشتريات الأخرى كمشتريات الأصول ومشتريات الاستثمارات وهذا الفصل يساعد في حساب النسب والمؤشرات والمقارنات

5. عمليات الشراء في الفترة المناسبة ، والحذر من العمليات التي تسجل خلال الفترة القريبة من الحد الفاصل والتحقق من عدم تضخيم أو تخفيض عمليات الشراء ويتم ذلك بفحص المستندات ومطابقة التواريخ مع الفواتير واليوميات ودفاتر الأستاذ .

6. التحقق من الترحيل والتلخيص : وذلك بترحيل العمليات للحسابات الصحيحة في دفتر الأستاذ المساعد لمتابعتها من أجل السداد ، والتحقق من التلخيص بشكل سليم بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة وتتبع ذلك في الأستاذ العام والمساعد

وسيتم عرض إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات وفقا لترتيب أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية لدورة المشتريات والمدفوعات بالجدول الآتي:

أهداف التدقيق المرتبطة بنشاط دورة المشتريات والمدفوعات	الإختبار الأساسية المتعارف عليه للعمليات في دورة الايرادات
تم استلام المشتريات المسجلة بالفعل من موردين حقيقيون (الوجود)	• فحص يومية المشتريات والأستاذ العام والملف الرئيسي للدائنين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير

	العادية. • تتبع القيود في يومية المشتريات إلى: أوامر الشراء ، فواتير الشراء ، تقارير الاستلام. • تتبع تقارير الاستلام للتأكد من إدراج البضاعة التي تم استلامها في سجلات المخزون. • تتبع قيود الدفع بالملف الرئيسي للموردين مع المستندات المؤيدة للدفع.
العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	• تتبع تقارير الاستلام الى فواتير الشراء والقيد في يومية المشتريات
تسجيل المشتريات بقيمة البضاعة التي تم استلامها مع الإعداد الصحيح لكشف الاستلام وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	اعداد حساب المعلومات في فواتير الشراء تتبع القيود في يومية المشتريات الى فواتير الشراء تتبع التفاصيل في فواتير الشراء الى تقارير الاستلام و قائمة الأسعار التي تم الموافقة عليها
التبويب الملائم للعمليات المالية للمشتريات والمدفوعات (التبويب)	فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات للتعرف على مدى ملائمة التصنيف
تسجيل المشتريات والمدفوعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	مقارنة تواريخ العمليات المالية للمشتريات والمدفوعات مع تواريخ تقارير الاستلام
الإدراج الملائم للعمليات المالية للمشتريات في الملف الرئيسي للدائنين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)	جمع اليوميات و التتابع الى دفتر الاستاد و الملف الرئيسي للدائنين



10

الفصل العاشر

تدقيق دورة

الرواتب والأجور

محتويات الفصل

أولاً: مفهوم دورة الرواتب والأجور.

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة الرواتب والأجور.

ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة الرواتب والأجور.

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة الرواتب والأجور.

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها دورة الرواتب والأجور.

أولاً: مفهوم دورة الرواتب والأجور.

تتضمن دورة الرواتب والأجور العمليات المالية المتعلقة بالحصول على خدمات الأفراد وسداد مقابل هذه الخدمات لهم ، في صورة أجور وما في حكمها من المكافآت التعويضات للعاملين في مختلف أقسام المنشأة، بالإضافة لمصاريف تدريب وتأهيل العاملين والتأمين عليهم، ومصاريف السفر وغيرها من التكاليف المتعلقة بالعنصر البشري، وتؤثر في حسابات الرواتب والأجور، بالإضافة إلى الحوافز والمكافآت والتعويضات وأذونات السفر والضمان الاجتماعي. كما أنها أنها تتوسع لتشمل تخطيط قوة العمل المستخدمة في المشروع وسياسة التعيين وإنهاء الخدمة.

وتختلف حجم وطبيعة هذه الدورة باختلاف حجم الشركة وطبيعة نشاطها فعندما تكون المنشأة تجارية أو خدمية فان نظام محاسبة الرواتب والأجور يتصف عادة بالبساطة ، وبالتالي لا يتطلب تدقيقه ذلك جهداً كبيراً من مدقق الحسابات . وعلى العكس تدقيق دورة الرواتب والأجور في المنشآت الصناعية حيث يتطلب الأمر من المدقق فهم وظيفتي الإنتاج والتسويق ، وبذل الجهد في تفهم ومعرفة نظام محاسبة التكاليف بما في ذلك تحديد أساس دفع الرواتب والأجور سواء كان على مبدأ الزمن أو بشكل مقطوع أو على شكل نسبة من الأرباح لتكون مدخلاً صحيحاً في إجراءات الرقابة عليها.

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة الرواتب والأجور.

تتضمن دورة الرواتب والأجور النشاطات الآتي:

تعيين الأفراد والاستخدام والتدريب personnel and employment

تقوم إدارة الأفراد بإجراء المقابلات وتعين الأفراد المؤهلة. وتقوم بإعداد السجلات الخاصة بذلك من سجلات الأجور التي تتضمن بيانات مثل تاريخ التوظيف ، نتيجة إختيار الأفراد ، معدلات الأجور المدفوعة ، الإستقطاعات المرخص بها ، تقيم الأداء ، وإنهاء العمل، وشروط التعاقد الأخرى لجميع العاملين.

تسجيل الزمن وإعداد الأجور Timekeeping and payroll preparation

تعد هذه الوظيفة من أهم الوظائف في دورة الأجور لأنها تؤثر بشكل مباشر على مصروف الأجر بالفترة. وتتضمن إعداد بطاقات الزمن بواسطة العاملين، وتلخيص وحساب الأجر الإجمالي.

دفع الأجور وإجراء الاستقطاعات المرخص بها

payment of payroll

تقوم بموجب هذا النشاط بإعداد شيكات الأجر. هو شيك يتم كتابته إلى العامل لدفع ما يقابل الخدمات التي قام بأدائها . وتمثل القيمة التي يحرر بها الشيك الأجر الإجمالي بعد خصم كل من الضرائب والاستقطاعات الأخرى. ومن المتعارف عليه الآن أن يتم إيداع الأجر مباشرة في حسابات العاملين بالبنك، بعد الأخذ بعين الاعتبار نموذج الإستقطاعات المرخص بها . هو نموذج لترخيص استقطاعات الأجور ويشمل رقم الإعفاءات من ضرائب الدخل التي يتم احتجازها ، وافتطاعات التأمين والضمان وأية استحقاقات لجهات أخرى كالبنوك ومؤسسات الاقراض الأخرى.

ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة الرواتب والأجور.

1. المستندات

تتضمن دورة الرواتب والأجور السجلات الآتية اللازمة لتنفيذ مهامها ووظائفها:

سجل ذاتية العاملين:

وهو سجل يحتوي على كل معلومات ذاتية العامل من الاسم والمؤهل والدورات المتبعة وتاريخ التعيين والمركز الوضيفي ونتائج الاختبارات وتقييم العمل معدل الأجر الاساسي والاضافي وشروط التعيين الأخرى.

نموذج الإستقطاعات المرخص بها:

هو نموذج لترخيص استقطاعات الأجور ويشمل رقم الإعفاءات من ضرائب الدخل والضمان والتأمين التي يتم احتجازها ، ومستحقات النقابة وغيرها

بطاقات الزمن:

مستند يوضح الوقت الذي بدأ العامل فيه العمل والوقت الذي انتهي فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عمل العامل فيها. ويتم للعديد من العاملين إعداد بطاقة الزمن على نحو تلقائي بواسطة الساعة الزمنية. ويتم عادة تسليم البطاقات الزمنية كل أسبوع.

بطاقة وقت الشغلة:

مستند فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن. ويتم استخدام هذا الشكل عند يقوم العامل بتأدية إعمال مختلفة أو بالعمل في إدارة مختلفة.

ملخص تقرير الأجر:

مستند يتم استخراجه من النظام في الحاسب الإلكتروني ويتم فيه تلخيص الأجر بفترة زمنية في أشكال مختلفة. حيث يتم في أحد الأشكال تلخيص الإجماليات لكل حساب بالأستاذ العام لنفقات الأجور. وهذا الملخص سيساوى الأجر الإجمالي للفترة. كما يوجد ملخص أخر متعارف عليه بالشركة الصناعية ويتمثل في الإجماليات التي يتم تحميلها على الوظائف المختلفة في نظام المحاسبة عن تكاليف الأوامر. وبالمثل ، يتم تلخيص العمولات المستحقة لكل رجل بيع.

الملف الرئيسي للأجور:

هو ملف يتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل موظف والإحتفاظ بإجمالي الأجور المدفوعة للموظف حتى السنة الحالية. ويتضمن سجل كل موظف إجمالي الأجر في كل فترة للأجور. الاستقطاعات من إجمالي الأجر ، صافى الأجر ، رقم الشيك ، والتاريخ . ويتم تحديث الملف الرئيسي من ملفات العمليات المالية للأجور بالحاسب الإلكتروني. ويجب أن يتساوى إجمالي الدخول المستحقة بالملف الرئيسي مع الرصيد الكلي لإجمالي الأجر في الحسابات المختلفة بالأستاذ العام.

2. الحسابات

أما الحسابات المتأثرة بدورة الرواتب الأجور هي الحسابات المتعلقة بعملية سداد واثبات استحقاق أجور العمال عن: السنة المالية والاستقطاعات بأنواعها، والأجور المستحقة، ويمكن تلخيص هذه الحسابات بالآتي:

أ- حساب الأجور (وهو يشمل يشمل حساب الأجور النقدية وحساب المزايا العينية).

ب- حساب الرواتب.

ت- حساب الأجور والرواتب المستحقة.

ث- حساب النقدية.

ج- حسابات الاستقطاعات (وتشمل حساب ضريبة الرواتب والأجور ، حساب الضمان الاجتماعي والتأمين الصحي، حساب الصناديق الخاصة، حساب سلف العاملين .... الخ).

ح- حساب حوافز العاملين.

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة الرواتب والأجور.

يقوم مدقق الحسابات قبل الاختبارات الأساسية للعمليات بفحص وتقييم نظام الرقابة المالية لدورة الرواتب والأجور كأحد معايير العمل الميداني الأساسية المطلوبة وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً، وفيما يلي أهم القواعد الرئيسية التي يجب أن يتضمنها نظام الرقابة الداخلية لدورة الرواتب والأجور ويسعى المدقق للتأكد منها خلال عملية التقييم والفحص لنظام الرقابة الداخلية:

1. هل كل عمليات التعيين مرخصة وتتوفر لها مستندات وسجلات موقعة من المفوض بذلك.
2. هل تمت عملية المحاسبة عن الرواتب والأجور وفقاً لشروط التعاقد مع العامل.
3. هل عمليات دفع شيكات الأجور تتم من قبل أشخاص مفوضين.

4. هل يوجد عمال بشكل يزيد عن جاجة المنشأة.
5. هل أرقام شيكات دفع الأجور متسلسلة.
6. هل هناك فصل بين من يقوم بإحتساب الرواتب والأجور ومن يعد شيكات الدفع للعمال.
7. هل هناك تطابق بين الوقت في بطاقة الوقت مع الأساس المحتسب على أساسه الأجر.
8. هل يتم احتساب واقتطاع الاستقطاعات للجهات ذات العلاقة وفقاً لنموذج الاستقطاعات المعتمد.
9. هل يتم إجراء التسويات اللازمة للأجور المستحقة بشكل دقيق.

بعد فحص الرقابة الداخلية يقوم المدقق باختبارات الرقابة بناءً على ما تم وضعة من قبل الإدارة ويسعى للتحقق من فعالية التصميم والتطبيق لهذه الإجراءات لتحقيق الأهداف التي وُضعت من أجلها.

وفيمايلي جدول يبين الاجراءات الرقابية والاختبارات المقابلة لها والتي يقوم بها المدقق لكل نشاط أو هدف من أهداف دورة الرواتب والأجور.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات الماليةلدورة الرواتب والأجور	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة المتعارف عليها
يتم تسجيل مدفوعات الأجور عنا لعمل المؤدي فعلاً بواسطة العاملين الموجودين (الوجود)	• موافق 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 على الحاسب الإلكتروني.	• 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 رفضتها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام للعاملين+ • فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة الموافقة
العمليات المالية الفعلية للأجور تمت تسجيلها (الإكتمال)	• الترقيم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها • إعداد محايد للتسوية مع البنك	• المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور • إجراء مناقشة مع العاملين وملاحظة التسوية

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها دورة الرواتب والأجور.

إن اختبارات التدقيق الأساسية لدورة الرواتب والأجور يكون الهدف منها التأكد من تحقيق اهداف التدقيق الأساسية لدورة الرواتب والأجور الآتية:

أولاً : الحدوث:

التأكد من أن دفعات الرواتب المسجلة تمثل دفعات مقابل أعمال نفذت من قبل عمال يعملون في المنشأة ويقوم المدقق بالإجراءات التالية :

أ- فحص دفتر يومية الأجور ، الأستاذ العام ، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية.

ب- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور مع يومية الأجور فيما يتعلق بالأسم والقيمة والتاريخ.

ت- فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع.

ث- مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد.

ثانياً: الاكتمال وتعني تسجيل جميع العمليات التي حدثت:

وهنا يتحقق المدقق من عدم حذف أي عملية تعيين أو دفع رواتب بل تم تسجيل جميع العمليات التي حدثت ويبدأ من المستندات بمطابقتها ببعضها ثم يتتبع العمليات وصولاً للدفاتر اليومية والأستاذ ويقوم بمايلي للتأكد من ذلك:

أ- تسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك.

ب- إثبات تسوية البنك وتدقيقها.

التحقق من أن العمليات المالية لدورة الرواتب والأأجور تمت بشكل دقيق : ويتم ذلك بالتحقق من المستندات المؤيدة للعمليات ومطابقتها من حيث معدلات الأجر والوقت والزمن والتحقق من أنها محتسبة وفقاً للاتفاق وشروط

التعاقد مع العمال، والتحقق أيضاً من صحة العمليات الحسابية عند اعداد واحتساب قيود التسوية للرواتب المستحقة.

التحقق من أن الحسابات المتعلقة بدورة الرواتب والأجور مصنفة بشكل سليم (التبويب) :

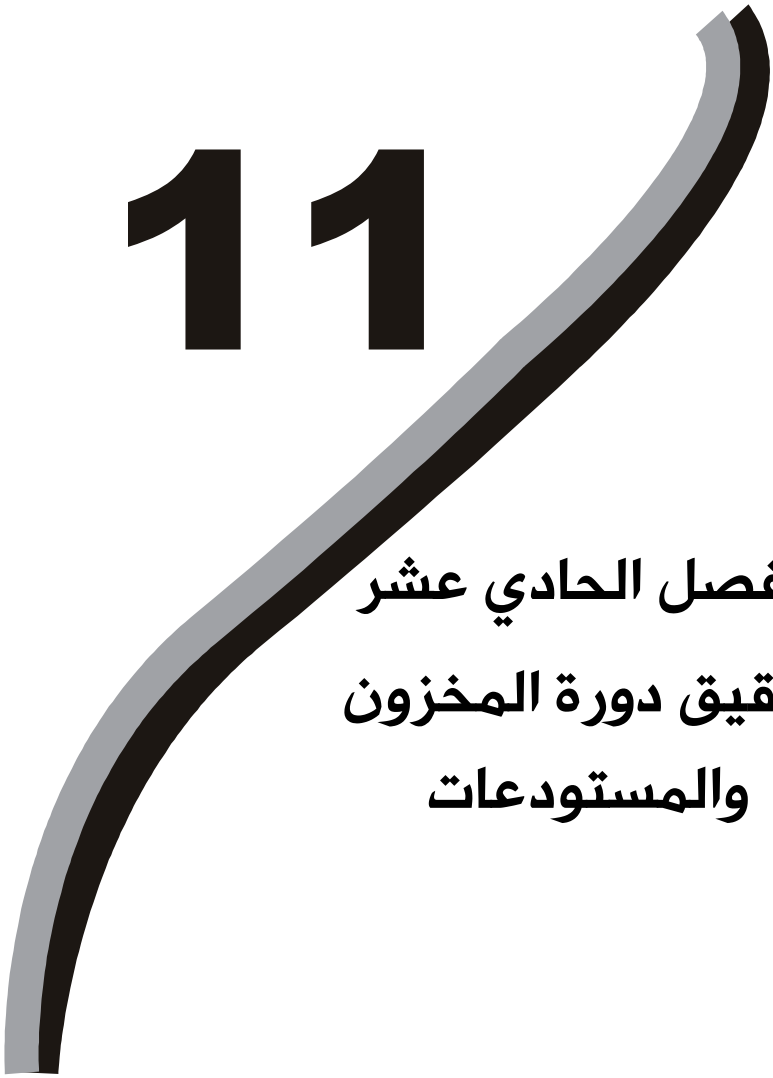
ويتم ذلك بالتأكد من فصل مصروف الأجور عن مصروف الأجور المستحقة، والفصل في قوائم التكاليف بين أجور العمال التشغيلية والانتاجية عن أجور الاداريين.

التحقق من الترحيل والتلخيص :

وذلك بترحيل العمليات للحسابات الصحيحة في دفتر الأستاذ المساعد لمتابعتها من أجل السداد ، والتحقق من التلخيص بشكل سليم بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة وتتبع ذلك في الأستاذ العام والمساعد.

وسيتم عرض إجراءات الإختبارات الأساسية للعمليات وفقا لترتيب أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية لدورة الرواتب والأأجور بالجدول الآتي:

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للرواتب والأجور	الإختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات
يتم تسجيل مدفوعات الأجور عنا لعمل المؤدي فعلاً بواسطة العاملين الموجودين (الوجود)	- فحص دفتر يومية الأجور ، الأستاذ العام ، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور مع يومية الأجور فيما يتعلق بالأسم والقيمة والتاريخ. - فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع - مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد
العمليات المالية الفعلية للأجور تمت تسجيلها (الإكتمال)	- تسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك - إثبات تسوية البنك



11

الفصل الحادي عشر
تدقيق دورة المخزون والمستودعات

هذا الفصل

أولاً: مفهوم دورة المخزون والمستودعات.

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة المخزون والمستودعات.

ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة المخزون والمستودعات.

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة المخزون والمستودعات.

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها دورة المخزون والمستودعات.

أولاً: مفهوم دورة المخزون والمستودعات.

يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للشركة، او يحتفظ به في شكل مواد خام او مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع، او المحتفظ به في شكل مواد خام ومهمات تستخدم في مراحل الإنتاج ،او في تقديم الخدمات.ولذالك يمكن القول بأن المخزون يمكن ان يشمل ما يلي حسب طبيعة المنشأة:

1. البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها،باعتبارها السلعة التي يتاجر فيها المشروع (في المنشأة التجارية).
2. الإنتاج والتام والانتاج تحت التشغيل والمواد الخام،التي تعتبر من مداخلات عملية الإنتاج (في المنشأة الصناعية).

تمثل دورة المخزون أهم دورات العمليات على الإطلاق في الشركات الصناعية و الشركات التجارية وذلك لأنها تتداخل مع الدورات الأخرى.ففي الشركات الصناعية يتم اقتناء المواد الخام ضمن عمليات دورة النفقات و المدفوعات، بينما يتم تدبير العمل المباشر من خلال دورة الأجور.إما المصاريف الصناعية غير المباشرة فتدخل أيضا ضمن دورة النفقات والمدفوعات. وعندما يتم بيع الإنتاج التام فيدخل في دورة الإيرادات و المتحصلات.

تتكون دائرة المخزون و المستودعات من نظامين ولكنهما يرتبطان معاً على نحو وثيق .ويشمل أحد 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.

ثانياً: وظائف أو نشاطات دورة المخزون والمستودعات.

تتكون الوظائف واأنشطة التي تشكل دائرة المخزون والمستودعات من:

تشغيل أوامر الشراء

يتم انشاء طلبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون .ويتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد وهو نقطة اعادة الطلب ، أو قد يتم إصدار أمر الشراء للحصول على مخزون المواد الخام اللازمة لإنتاج أوامر العملاء.

استلام المولد الخام

يعد استلام المولد الخام التي تم طلبها جزء من دائرة الحيازة و المدفوعات أيضاً. ويجب فحص المواد الخام التي تم استلامها للتعرف على الكمية و الجودة . وتصدر إدارة الاستلام تقرير الإستلام الذي يصبح جزءاً أساسياً من التوثيق قبل إتمام الدفع .وبعد الفحص ، يتم إرسال المواد الخام إلى المخزون ، ويتم عادة إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء الدائنين.

تخزين المواد الخام

بعد استلام المواد الخام يتم تخزينها في المخازن حتى يتم الاحتياج إليها في الإنتاج . ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناء على تقديم : طلب للمواد الخام مصدق عليه من شخص مناسب في موقع مسؤول يوضح فيه نوع و كمية المواد الخام المطلوبة .

تشغيل المواد الأولية

يتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بوجه عام بناء على أوامر محددة من العملاء ، يتم استجرار المواد لخطوط الانتاج ويتم تحديد الإحتيات و المحاسبة عن الكميات المنتجة ، وتتم الرقابة على النفاية ، وتصدر إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج حتى تعكس المحاسبة تحركات المواد الخام في الدفاتر و تحديد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق.

تخزين الإنتاج التام

عندما يتم استكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج ، يتم وضعها في المخزن انتظارا لشحنها .

شحن البضاعة التامة

يعد شحن المنتجات التامة جزءاً متمماً لدائرة المبيعات و التحصيل . ويجب الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند شحن تم التصديق عليه بشكل مناسب .

ثالثاً: المستندات والحسابات المتأثرة في دورة المخزون والمستودعات.

وتحتوي الملفات الرئيسية للمخزون على المعلومات الخاصة باقتناء وشراء وحدات المخزون ، بالاصافة للوحدات المباعة ، والوحدات الموجودة بالمخازن حيث يتم استخدام هذه المعلومات في تحديث كل من الملف الرئيسي لجرد المخزون ويومية الحيازة والملف الرئيسي للدائنين، ويحتوي الملف الرئيسي لجريد المخزون المستمر من المواد الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد الخام، وفي الشركات الصناعية ترتبط المستندات والسجلات بأنواع المخازن المتنوعة الموجودة والتي يمكن تصنيفها إلى:

المستندات والسجلات المرتبطة بحيازة المواد الخام

وهي المستندات و السجلات المرتبطة بوظيفة شراء المواد الخام كطلب الشراء وأمر الشراء

المستندات والسجلات الخاصة باستلام المواد الخام

تقرير الفحص عند استلام المواد الخام ، ومحضر استلام المواد التي تم فحصها يعده أمين المخزن.

المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد الخام المشتراة

ببطاقة الصنف التي يتم بها تسجيل المواد الخام بالمخزن.

طلب أو أذن تشغيل يتم صرف المواد من المخازن بموجبه

المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المنتج

1. يتم تحديد حجم ونوع وتوقيت الإنتاج المستهدف بناءاً على سجل أوامر التشغيل ، والتي تتحدد بناءاً على ؛ أوامر العملاء ، التنبؤات بالمبيعات ، مستويات مخزون الإنتاج التام المستهدفة ، والدورة الاقتصادية للعمليات .
2. يعد قسم الإنتاج تقارير مختلفة خاصة ؛ بالإنتاج ، الرقابة على المخلفات ، الرقابة على الجودة ، والحماية المادية للمواد الجاري تشغيلها . وسوف يعتمد محاسب التكاليف على هذه التقارير في المحاسبة عن حركة المواد في الدفاتر وتحديد تكلفة الإنتاج .
3. بغض النظر عن نظام التكاليف المطبق ، وهل هو نظام أوامر أو مراحل ، إلا أن سجلات المناسبة عن التكلفة تشمل ؛ دفاتير الأستاذ المساعدة ، أوراق العمل ، تقارير تجميع تكاليف ؛ المواد ، العمل ، والمصاريف الصناعية ، حسب أوامر الإنتاج أو المراحل .

السجلات و المستندات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام :

يتم إضافة الإنتاج التام في سجل المخازن ، بعد تحرير محضر استلام بمعرفة أمين المخزن .

أما الحسابات المتأثرة بدورة المخزون هي:

- حساب مخزون المواد الخام .
- حساب الأجور المباشرة .
- حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة .
- حساب الإنتاج تحت التشغيل .
- حساب مخزون الإنتاج التام .

- حساب تكلفة البضاعة المباعة .

رابعاً: فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقاً لأهداف دورة المخزون والمستودعات.

يقوم مدقق الحسابات قبل الاختبارات الأساسية للعمليات بفحص وتقييم نظام الرقابة المالية لدورة المخزون والمستودعات كأحد معايير العمل الميداني الأساسية المطلوبة وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً، وفيما يلي أهم القواعد الرئيسية التي يجب أن يتضمنها نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون والمستودعات ويسعى المدقق للتأكد منها خلال عملية التقييم والفحص لنظام الرقابة الداخلية:

1. هل يتم تنظم عملية الجرد للمخازن .
2. هل يتم تحديد تاريخ الجرد الفعلي للمخزون ومكانه ومداه .
3. هل يتم الالتزام بالتعليمات المتعلقة بإعداد قوائم وكشوف جرد (حصر) المخزون ورقابتها وكذلك بطاقات البضاعة المجرودة .
4. هل يتم تحديد أماكن الاستلام والتسليم وأسلوب تحديد عمليات الحد الفاصل المتعلقة المخزون .
5. هل طرق تحديد كميات المخزون المعتمدة دقيقة.
6. هل يتم سحب البضاعة من المخزون بموجب الموافقات المعتمدة.
7. هل يتم اعداد ملخصات المخزون وتقويمه بشكل صحيح.
8. هل يتم تسجيل المواد الخام بالمخزن ببطاقة الصنف .
9. هل يتم صرف المواد من المخازن بناءاً على طلب أو أذن تشغيل ، معتمد من صاحب الصلاحية بالمصنع .

وللتأكد من عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق بمايلي:

1. الحصول على وصف لنظام الرقابة الداخلية على المخزون سواء باستخدام قوائم استقصاء "استبيان" ، أو خرائط تدفق ، أو بعمل مذكرات "وصف النظام الموجود "

2. فحص عينة من أوامر الشراء وذلك كجزء من مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ، التحقق من طلب الشراء لكل أمر شراء "اختبار تنفيذ النظام . "
3. اختبار عينة من إشعارات مردودات المشتريات ومراجعة سجلات قسم الشحن بشأن البضاعة المرتدة إلي الموردين "اختبار تنفيذ النظام . "
4. اختبار نظام محاسبة التكاليف للتأكد من أن التكاليف المحملة على الأوامر والمراحل قد تم تجميعها بدقة ، وفي هذا الصدد يقوم المراجع باختبار صحة كميات وأسعار المواد المستخدمة ، وعدد ساعات العمل المباشر ، ومعدل أجر الساعة ، ومعدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وفي حالة وجود نظام تكاليف معيارية يتعين مقارنة التكاليف المعيارية لعدد من البنود لمعرفة الانحرافات وأسبابها "اختبار تنفيذ النظام . "
5. تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمخزون وتحديد نقاط الضعف أو القوة في النظام ، ثم تصميم برنامج المراجعة بما يتناسب مع تقييمه "تقييم النظام المطبق . "

بعد فحص الرقابة الداخلية يقوم المدقق باختبارات الرقابة بناءً على ما تم وضعة من قبل الإدارة ويسعى للتحقق من فعالية التصميم والتطبيق لهذه الإجراءات لتحقيق الأهداف التي وُضعت من أجلها.

خامساً: اختبارات التدقيق الأساسية وجمع الأدلة وتقييمها دورة المخزون والمستودعات.

إن اختبارات التدقيق الأساسية لدورة المخزون والمستودعات يكون الهدف منها التأكد من تحقيق اهداف التدقيق الأساسية الآتية لدورة المخازن:

التحقق من الوجود:

يقوم المدقق بالتحقق من الموجود بالتأكد من كميات المخزون المتبقية ، و يجري هذا الجرد دون الاستعانة بتسجيلات المخزون ، حيث يتم تمييز السلع ، عددها و وزنها و قياسها ، مع تسجيل نتيجة هذه العمليات في كشوف الجرد و إجراءات

التسوية للأرقام التي توصل إليها الجرد الفعلي ، ينتهي بإعداد مذكرة التسوية للمخزون الذي يتضمن ما يلي :

- قيمة المخزون حسب الجرد .
- إضافة المبيعات التي تمت خلال الفترة لنهاية السنة المالية حتى تاريخ انتهاء الجرد .
- طرح المشتريات التي دخلت في نهاية السنة ، حتى تاريخ انتهاء الجرد .

و لمراجعة كشوف الجرد يجب مراعاة ما يلي :

- أن يكون موقعه من طرف لجان الجرد و من موظف مسؤول .
- مطابقة كشوف الجرد مع أرصدة بطاقات المخزون و أرصدة حسابات دفتر الأستاذ له
- مطابقة كشوف الجرد مع مسودتها حتى يمكنه اكتشاف التعديلات و الأخطاء التي نشأت من إعادة الكتابة في هذه الكشوف .

اختبار الأسعار التي يقوم بها المخزون و ذلك للتحقق من الطريقة المتبعة في التقويم و اختبار أسعار المخزون مع فواتير الشراء بالرجوع إلى حسابات التكاليف.

- التحقق من الصحة الحسابية لقوائم الجرد .
- كما ينبغي على المراجع أن يتحقق من وجود بطاقات المخزون حيث يرفق بكل صنف من الأصناف.
- المخزون بطاقة يسجل عليها أمين المخزون أو مسئول المخزن الكميات الداخلة

و الخارجة من الصنف بناء على المستندات و وثائق الإثبات المتمثلة في أوامر الدخول و أوامر الخروج ، و يسجل في البطاقة بيانات الصنف من حيث وصفه الدقيق ، دليله الرقمي و الحد الأقصى و الأدنى له ، و من حيث طبيعته مثل طريقة الحصر بالوزن ، القياس .....، و تظهر البطاقة الرصيد بعد كل عملية دخول أو خروج.

التحقق من الاكتمال:

ويتم فيه التحقق من اكتمال معالجة جميع بنود المخزون.

التحقق من الملكية:

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس ، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية العناصر انطلاقا من فواتير الشراء ، أوامر الطلبية و مذكرة الدخول ، فقد يكون جانب من المخزون خارج المؤسسة لسبب من الأسباب كوجود البضاعة بمستودعات الجمارك في انتظار تخليصها ، لذا يكفي أن يحصل المراجع على شهادات بكميات المخزون لدى الجهات التي تحتفظ به و التي تملكه المؤسسة في تاريخ الجرد ، أما المخزون المشترى و الذي سددت قيمته و لا زال خارج المؤسسة فيعتبر ملكا لها .

التحقق من الدقة:

على المراجع التأكد من صحة تقييم المخزون طبقا للمباديء المحاسبية المتعارف عليها ، حيث أن أسس التقييم لا تتغير من سنة إلى أخرى ، و في حالة وجود انحراف في طريقة التقييم على المحاسب أن يلفت نظر الإدارة إلى ذلك ، و الطريقة المتعارف عليها و السائدة في عملية التقييم هي التكلفة المتوسطة المرجحة (WAC) دون إهمال الطرق الأخرى كطريقة الداخل أولا يخرج أولا (FIFO) و طريقة الداخل أخيرا يخرج أولا (LIFO)

التحقق من التصنيف:

وذلك بالفصل بين المواد الخام ونصف المصنعة وتامة الصنع وكذلك الفصل بين المخزون من البضاعة ومخزون المهمات والقرطاسية

التحقق من الفاصل الزمني:

ويتم ذلك بالتحقق من تسجيل جميع العمليات المتعلقة بالمخزون في الفترات المناسبة بالتحقق من مستندات الشحن وتواريخها.

التحقق من القيمة القابلة للتحقق:

ويتم ذلك من خلال التحقق من أن المخزون المفصح عن قيمته هو مخزون جيد وذلك بالرجوع لتكاليف المخزون سواء مصنع في الشركة أو يشترى جاهز ، ثم التحقق من طريقة تسعير المخزون والثبات في استخدام طريقة التسعير ثم التحقق من تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل

التحقق من صحة التسجيل والمستندات المرفقة

يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية والمعايير المطبقة، و إن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و مرفقة بها، وتتمثل الوثائق المدعمة للتسجيل المحاسبي من:

- أمر الشراء Bon de commands يتعلق بتاريخ طلب البضاعة اسم المورد ، تاريخ أمر الشراء ، الكميات و النوع ، الأسعار ، التوقيع و الختم .

- فواتير الشراء.

تعتبر فواتير الشراء السند الرسمي للمراجع ، و يجب التحقق من أن الفاتورة تشكل فعلا مستند لعملية التقيد و أنها رسمية و تحمل جميع تفاصيل البضاعة و أن تاريخها يخص الفترة محل المراجعة و أنها معنوية باسم المؤسسة ، و عند فحص فواتير الشراء على المراجع أن يتأكد من الأسعار ، الكميات ، العمليات الحسابية و من حساب TVA ، القيمة المضافة ، و مطابقة الفواتير لأوامر الشراء و الاستلام ، و يتأكد من أن البضاعة المشتراة تدخل في نطاق أعمال المؤسسة ، و على المراجع أن يراعي تخفيض الخصم من قيمة الفاتورة و إثباتها بصافي المبلغ .

- أمر الاستلام (Bon de receptions) الذي يجب أن يتضمن معلومات تخص تاريخ وصول البضاعة ، اسم المورد ، تفاصيل عن البضاعة و رقمها ، رقم أمر الشراء ، الكمية المطلوبة ، الكمية المستلمة ، الكميات غير المطابقة ، التوقيع والختم.

التحقق من العرض والإفصاح:

فيتم عرض مكونات المخزون بشكل منفرد والإفصاح عن أي قيود أو رهونات لعناصر المخزون.

وتتمثل الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المدقق للتأكد من أهداف تدقيق المخزون بمايلي:

1. **التحقق من ملكية المنشأة للمخزون وجرده الفعلي في نهاية السنة المالية من خلال:**

- حضور مراجع الحسابات أو أحد مساعديه عمليات الجرد مع الإشارة صراحة في تقريره إلي المستودعات والمخازن التي لم يتم الإشراف على جردها وأسباب ذلك .
- استعراض التعليمات الخطية الصادرة عن إدارة المنشأة بشأن عملية الجرد وتقويمها .
- إن إشراف المراجع على عملية الجرد لا يعنى قيامه بجرد المخزون بنفسه أو جرد جميع محتويات المستودع ،بل يتم اختيار عينة تبعاً لما يراه مناسباً وذلك على ضوء تقويم نظام الرقابة الداخلية . وهذه العينة يجب أن تشمل المفردات ذات القيمة الكبيرة أو التي تحمل خضوعاً للخطأ أو الاختلاس أكثر من غيرها .
- يجب التأكد من إيقاف عمل جميع المستودعات أثناء الجرد خشية تسرب المواد من مستودع إلي آخر ، كما يجب حصر بضاعة الأمانة لدى المنشأة أو لدى الغير والحصول على شهادة تؤيد ذلك . كما يجب حصر آخر أرقام وتواريخ وثائق الاستلام والتسليم ، حيث يمكن وضع البضائع الصادرة أو الواردة أثناء عملية الجرد في ساحة تخزين معينة لضبط حركة هذه المواد.
- يجب على المراجع تسجيل نتائج عمليات الجرد في كشوف أو مذكرات للعودة إليها عند الحاجة .
- يطلب المراجع قوائم بالمواد من الإدارة موزعة على المخازن والمستودعات .
- التأكد من الحصول على شهادة بالنسبة لكل بضاعة مودعة لدى الغير ويمكن للمراجع التأكد من وجودها بصورة فعلية عندما تكون قيمة هذه البضائع كبيرة

- عند استخدام أسلوب الجرد المستمر يجب قيام المراجع باختبارات للتأكد من صحة إتباع الأصول اللازمة لهذا الجرد .
- متابعة المراجع للفروق الجردية ما بين الواقع والسجلات والتأكد من سلامة معالجتها محاسبياً أو إدارياً .
- يجب على المراجع متابعة البضائع قيد الصنع وتحت التشغيل من خلال سير العملية الإنتاجية وذلك ضمن مراجع التشغيل المختلفة .

2. التحقق من الدقة لعمليات المخزون ، ويتم عن طريق :

- التأكد من صحة إجراءات المنشأة بصدد إجراء العمليات الحسابية وعدم وقوع خطأ في هذه الإجراءات "مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية . "
- التأكد من صحة الأرقام المسجلة ومن اعتماد وحدة قياس مناسبة كأساس للتسعير.
- التحقق من صحة تقييم المخزون بما في ذلك التسعير:
- اعتماد أسلوب التسعير على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- التأكد من أن المشروع يسير على أسلوب واحد في تقييم المخزون وفي حال تغير الأسلوب يجب الإشارة إلي ذلك صراحة في تقرير المراجع بالإضافة إلي بيان أثر ذلك على القوائم المالية .
- يجب تسعير المواد الأولية بالتكلفة الأساسية لأنها غير مخصصة للبيع .
- تسعير البضاعة قيد الصنع "تحت التشغيل" بالتكلفة .
- تقييم البضاعة تامة الصنع بالتكلفة أو سعر السوق الذي يمثل القيمة البيعية لهذه البضاعة "قيمة البيع المقدرة لهذه البضاعة – مصاريف البيع" ، مع

ضرورة تشكيل مخصص في حال انخفاض صافي القيمة البيعية عن ثمن التكلفة .

3. التأكد من صحة عرض مخزون آخر المدة في قائمة المركز المالي:

- يشير بيان معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة في تقويم البضاعة ، كما يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المتعلقة بالمخزون إذا كان لهذا التغيير أثر مادي في الفترة الحالية أو في فترات لاحقة وأسباب هذا التغيير .
- كما يشير بيان معيار المحاسبة الدولي رقم (2) إلي ضرورة تصنيف بضاعة آخر المدة في قائمة المركز المالي للمنشأة ، أو في البيانات الإيضاحية المرفقة للقوائم المالية إلي تصنيفات فرعية حسب نشاط المنشأة ، بحيث تزود القارئ بالمعلومات عن قيمة كل صنف من الأصناف المختلفة للبضاعة ، ومدى التغييرات التي طرأت عليها من فترة لأخرى ، والتصنيف المتعارف عليه للمخزون كما يلي:

- مخزون مواد خـام

-مخزون بضاعة تحت التشغيل .

-مخزون بضاعة تامة الصنع .



12

الفصل الثاني عشر
إجراءات تدقيق الأصول الرأسمالية والمتداولة والاستثمارات المالية

محتويات الفصل

أولاً: إجراءات تدقيق النقدية.

ثانياً: إجراءات تدقيق الأصول الثابتة.

ثالثاً: إجراءات تدقيق الإستثمارات المالية.

رابعاً: إجراءات تدقيق الزبائن وأوراق القبض.

خامساً: إجراءات تدقيق الأصول غير الملموسة.

سادساً: إجراءات تدقيق المصروفات المدفوعة مقدماً، والمصروفات الإيرادية المؤجلة.

سابعاً: إجراءات تدقيق المخصصات.

تختلف طريقة عرض المواضيع في هذا الفصل من الكتاب عن الفصول السابقة، فمن أجل التمكن من عرض اجراءات التدقيق لأكبر عدد ممكن من بنود الأصول، قام الكاتب بتناول اجراءات التدقيق العملية فوراً لمعظم وأهم بنود الأصول وعرض كل منها على حدا كالآتي:

أولاً: إجراءات تدقيق النقدية.

تعتبر النقدية أكثر الأصول تعرضاً للتلاعب و التزوير نظراً لطبيعة سيولتها التي تساعد على إمكانية إختلاسها بسهولة سيما عند ضعف نظام الرقابة الداخلية . وتتكون النقدية من :

- الأموال الموجودة في صناديق المنشأة المختلفة بما فيها صناديق المصروفات النثرية.
- أرصدة المنشأة في البنوك المختلفة.
- السلف الدائمة الممنوحة للعاملين في المنشأة.

(1) صناديق النقدية:

تحديد إجراءات التدقيق الخاصة بالنقدية الموجودة في الصناديق بما يلي :

1. إجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها وتحديد المسؤولين عن كل منها وغالباً ما يتم هذا الجرد بصورة مفاجئة أو بطريقة يُمنع فيها نقل الأموال من صندوق لآخر ويتم الجرد بحضور ممثل عن إدارة المنشأة تتولى التوقيع على محاضر الجرد مع كل من أمين الصندوق ومراجع الحسابات ، كما يمكن للمراجع أن يجري أكثر من عملية جرد خلال فترة تنفيذه لعملية التدقيق وذلك فيما يتعلق بصندوق واحد أو أكثر حتى يطمئن على سلامة العمل بالنسبة لهذه الصناديق وحسن سلوك المسؤولين عنها .
2. تقويم نظام الرقابة الداخلية لعمليات القبض والصرف والتأكد من وجود فصل حقيقي فيما بينهما من جهة وتسجيل العمليات الخاصة بها في السجلات المحاسبية من جهة أخرى .

3. تحديد الآلية التي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية هذه الصناديق وكذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح به في حسابات المشروع لدى البنك .
4. التحقق من إثبات المقبوضات والمدفوعات في دفتر الصندوق وفحص مستنداتها والتأكد من صحة توقيع القابض لهذه الأموال .
5. التأكد من صحة جمع دفتر الصندوق واستخراج رصيده ومطابقته مع نتائج الجرد الفعلي .
6. الحيلولة دون تزويد الصناديق أثناء الجرد بمبالغ عن طريق تحويل الأوراق النقدية أو أوراق القبض إلي النقدية ، وكذلك الحيلولة دون تحويل رصيد أو جزء من رصيد أحد الصناديق إلي صندوق آخر .
7. إعلام الإدارة فوراً عن أي نقص أو عجز في الصناديق يكتشفه المراجع وذلك بغية اتخاذ الإجراءات القانونية بحق المسئول عنها .
8. زيارة بعض الفروع لجرد صناديقها ، وفي حال تعذر ذلك يتم تثبيت أرصدتها على مسئولية من قام بجردها .
9. التحقق من صحة بيانات الحد الفاصل وسلامتها وذلك بفحص عمليات القبض أو الدفع من الصناديق في الأيام الأخيرة من السنة موضوع المراجعة والأيام الأولى من السنة التالية .

(2) النقديـة لدى البنوك:

تتلخص إجراءات تدقيق النقدية المودعة لدى البنوك بالتالي:

1. طلب شهادة من البنك عن صحة أرصدة الحسابات في نهاية الدورة المالية ، مع كشف بالأوراق المالية وأوراق القبض الموجودة لدى البنك يتم طلب الشهادة من قبل إدارة المنشأة ، على أن يراعي البنك إرسالها إلي المراجع مباشرة . وعادة يطلب أن يذكر أمام رصيد حساب البنك أو الأرصدة المتنوعة الأخرى إن وجدت أي تقييد لتحريك الحسابات بالإضافة إلي طلب تفصيلي عن واقع الأوراق المالية وأوراق القبض المخصومة أو تلك التي

برسم التحصيل لدى البنك ، وفي أغلب الأحيان لا يكون رصيد البنك مطابق لرصيده الحسابي في قيود المنشأة لأسباب كثيرة ، لذلك تقوم المنشأة بإعداد مذكرة تسوية حتى يتحقق التطابق بين الرصيدين وهذه المذكرة يجب أن تدقق بصورة تفصيلية من قبل مراجع الحسابات .

2. تتبع تسلسل الشيكات غير المصروفة وإشعارات إيداع الأموال ومقارنة ذلك مع مضمون مذكرة التسوية .
3. تتبع الشيكات المرفوضة وأسباب رفض الشيكات ، بالإضافة إلي تتبع الدفعات المودعة في الحساب ومراقبة صحة الإيداع بالكامل وعدم تجزئة المبالغ والتحري عن أسباب التجزئة في حال وجودها .
4. مطابقة كشوف البنك مع دفتر الأستاذ العام ومع الرصيد الظاهر في الميزانية العمومية.
5. التحقق من عمليات البنك الجارية ضمن فترة الحد الفاصل ، والتأكد من صحتها ، بالإضافة إلي مراقبة المبالغ الكبيرة والتأكد من أنها قبضت أو دفعت بصورة فعلية ومن أنها مؤيدة بالمستندات الرسمية .

السلف الدائمة أو المؤقتة:

من المفترض أن تكون جميع السلف الدائمة أو المؤقتة التي انتهت الغاية الممنوحة من أجلها قد سددت في نهاية العام ، إلا أنه في حال وجود بعض السلف غير المسددة فإن من واجب المدقق:

1. الإطلاع على أسباب عدم تسديدها والاقتناع بصحة هذه الأسباب .
2. جرد هذه السلف لدى مستلميها ،ومن المفضل إجراء هذا الجرد مع جرد الصناديق بآنٍ واحد وذلك بغية اتخاذ الإجراءات الكفيلة لمنع تسرب أموال هذه السلف إلي الصناديق عند جرد الأخيرة وبالعكس .
3. الانتباه إلي الغطاء القانوني والنظامي للسلف الممنوحة وبصورة خاصة إلي الشركاء ورجال الإدارة والعاملين والتأكد من صحة تطبيق الشروط المرتبطة بمنحها ومن مدة التسليف وكيفية تسديد الأقساط ومواعيد التسديد .

وهناك بعض إجراءات التدقيق العامة التي يقوم بها المدقق عند تدقيق النقدية للتأكد من تحقق أهداف التدقيق وهي:

1. فحص تسجيل النقود المستلمة والتأكد ان جميع النقود المستلمة مسجلة.
2. التأكد من أن كافة الوصولات مرقمة بصورة متسلسلة ومسجلة بصورة صحيحة في دفتر الصندوق .
3. التأكد من أن مبالغ النقود المستلمة مرحلة بصورة صحيحة الى الحسابات ذات العلاقة.
4. التأكد من صحة جميع سجلات النقد المستلم .
5. متابعة الشيكات الموقوفة وملاحظات التوقف عن الدفع.
6. الـتأكد من أن كافة الصكوك أو تحويلات الدفع للبنك معززة بإيصالات وقد تم تأشيرها بصورة صحيحة.
7. فحص المدفوعات في يومية الصندوق مع قسائم الصكوك المعادة من قبل المصرف.
8. التأكد من أن كافة المبالغ المدفوعة يجري التعرف عليها بصورة صحيحة.
9. التأكد من أن تسوية البنك تنجز بصورة منتظمة .
10. التأكد من أن التحويلات النقدية بين الفروع والمراكز مسجلة بصورة صحيحة.
11. مقارنة ومتابعة الشيكات الملغاة مع السجلات.
12. فحص الشيكات الملغاة من ناحية التوقيع والتظهير والإلغاء.
13. مقارنة وتسوية الفروقات بين الدفاتر والبنك.

ثانياً: إجراءات تدقيق الأصول الثابتة.

من بين أهم الأصول الثابتة : المباني ، الآلات والتجهيزات ، السيارات ، الأثاث ، وسائل النقل وغيرها ...

تتمثل الأهداف العامة لتدقيق الأصول الثابتة بمايلي:

1. التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية العمومية .
2. التأكد من ملكية المنشأة للأصل وتحديد نوع الملكية .
3. التحقق من صحة التقويم ومن أن الاستهلاكات قد أخذت بعين الاعتبار بالشكل الصحيح.
4. التأكد من صحة عرض الأصول الثابتة مع استهلاكاتها في الميزانية العمومية ودفتر الأستاذ العام .

تتشابه إجراءات تدقيق حسابات الأصول الثابتة مع بعضها البعض ويمكن ذكر أهم هذه الإجراءات حسب التالي :

1. الحصول على قائمة أو كشف من الإدارة لهذه الأصول الثابتة .
2. الحصول على وثائق مؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات ووسائل النقل من الدوائر الرسمية المختصة مثل مديرية النقل أو مديرية الصناعة أو دائرة السجل العقاري تثبت ملكية المشروع لهذه الأصول دون وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول .
3. مراقبة صحة الإضافات للأصول الثابتة أو التنازل عن بعضها من خلال بيعها أو مبادلتها أو جعلها كخردة والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لذلك
4. التأكد من صحة الضرائب والرسوم المستحقة على هذه الأصول تبعاً للقوانين الضريبية النافذة .
5. تدقيق صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المنشأة بالتكلفة وعند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة .

6. التأكد من تحميل الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية واستبعاد تحميلها أية نفقات ايرادية .
7. مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ العام .
8. إجراء جرد فعلي لبعض الأصول الثابتة وذلك تبعاً لما يراه المراجع ضرورياً من أجل تحقيق القناعة الكافية لديه بوجود الأصل .
9. تدقيق صحة الاستهلاكات ومعالجة هذا الاستهلاك محاسبياً بالإضافة إلي تسوية القيود عند التنازل عن الأصل بالبيع أو تخريده كخردة .
10. فحص فواتير شراء هذه الأصول والتأكد من قيمتها ومن صحة الأرصدة المدورة من العام السابق .
11. التـحقق من صحة التسجيل والحيازة للأصول الموجودة بالمنشأة.
12. التحقق من الأصول المقتناة أثناء السنة وذلك بمقارنة كشف الأصول مع فواتير الشراء وتقارير الاستلام ودفتر الأستاذ العام.
13. التـحقق من صحة التسجيل والحيازة للأصول الثابتة الموجودة لدى الغير.
14. التحقق من أن سجلات الأصول الثابتة تتم مطابقتها بصورة صحيحة مع سجل الأستاذ العام.
15. اختبار صحة تسجيل الإضافات والاستبعادات في سجل الأصول الثابتة .
16. التحقق من التفويض لعملية الاستغناء ومن المقبوضات أو المدفوعات لعملية الاستغناء وإقفال حساب الأصل ، وتسجل الأصل الجديد وتسجيل أرباح أو خسائر الاستغناء.
17. اختبار صحة تحليل المصاريف إلى ايرادية ورأسمالية .
18. التأكد من ان الفواتير الخاصة بحيازة الأصول الثابتة قد صدقت بصورة صحيحة .
19. التأكد من صحة تسجيل وتقييم الأصول الثابتة المصنعة داخلياً .

20. التحقق من مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة وذلك للتحقق من معقولية مصروف الإهلاك والقيام بالمقارنات مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأصل والعمر الإنتاجي للأصل وتاريخ الاقتناء وقيمة النفاية وطريقة الإهلاك والثبات عليها ودقة حساب الإهلاك.

ثالثاً: إجراءات تدقيق الإستثمارات المالية.

تظهر الاستثمارات المالية قصيرة الأجل في الميزانية العمومية ، ضمن الأصول المتداولة عندما تكون قصيرة الأجل ويكون الهدف منها الحصول على أرباح نتيجة بيع هذه الأوراق المالية بالبورصة في الظروف المناسبة ، كما يهدف أيضاً إلي تحقيق الحصول على إيراد عندما يودع المشروع المال السائل والفائض على حاجته في حساب إيداع مؤقت لدى البنك، وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق الاستثمارات المالية قصيرة الأجل بما يلي :

1. التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الحفاظ على هذه الأوراق المالية .
2. التحقق من وجود الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .
3. التحقق من ملكية الشركات لهذه الأوراق في هذا التاريخ وعن نوع هذه الملكية ، وهل هي ملكية مطلقة أو مقيدة برهن للحصول على تسهيلات ائتمانية .
4. التحقق من تقييم هذه الاستثمارات المالية بطريقة عادلة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "التكلفة أو السوق أيهما أقل "
5. التحقق من أن جميع الإيرادات المستحقة عن الاستثمارات قد أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية "التحقق من صحة المعالجة المحاسبية . "

أما بالنسبة لإجراءات التدقيق اللازمة لتحقيق الأهداف الآتي يمكن تلخيصها بالآتي:

1. الحصول على قائمة بهذه الاستثمارات مبوبة بالتفصيل تتضمن نوع هذه الأوراق المالية وسعر الفائدة ، والجهة التي يعود إليها مكان وجود الأوراق المالية ، وتاريخ الإصدار وتكلفة هذه الأوراق المالية ، وقيمتها السوقية والاسمية .
2. عند وجود الاستثمارات "الأوراق المالية" لدى أحد البنوك ، تقوم إدارة الشركة بإرسال طلب إلي البنك "مصادقة" المختص تطلب منه موافاة مدقق الحسابات بشهادة تفصيلية عن الأوراق المالية لإثبات وجودها ، بالإضافة إلي القيود المفروضة عليها "على سبيل المثال الأوراق المالية المرهونة لدى البنك لضمان قرض معين" ، على أن ترسل هذه الشهادة إلي المدقق مباشرة
3. مقارنة نتائج الجرد لهذه الأوراق مع القيود المسجلة في الدفاتر والسجلات بالشركة .
4. التأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة لعمليات شراء وبيع الأوراق المالية.
5. التأكد من صحة تقييم هذه الأوراق وذلك من خلال العودة إلي فواتير شرائها وعمولات السماسرة ومقارنة هذه التكلفة مع سعر السوق السائد في البورصة ، بالإضافة إلي التأكد من صحة حساب مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية عند تدني قيمتها في السوق عن تكلفتها .
6. التأكد من صحة حساب إيرادات الأوراق المالية سواء كانت ربحاً أو فائدة والتأكد من صحة تسجيلها في الدفاتر ، وتعتبر الأرباح والفوائد الناتجة عن الاستثمارات في الأوراق المالية دليلاً مادياً على وجود هذه الأوراق المالية ومؤشراً لتحديد قيمتها بشكل صحيح .
7. تدقيق جرد كافة الأوراق المالية المتواجدة في المنشأة.
8. مطابقة محضر الجردمع بيانلت الاستاذ المساعد والاستاذ العام.
9. التحقق من عائديه الاستثمارات للمنشأة وذلك بفحص شهادات الأسهم وأية مستندات أخرى تؤيد الملكية .

10. التحقق من صحة تقييم الاستثمارات بالرجوع إلى بأسعار البورصة أن وجدت .
11. الحصول على المصادقات من الأطراف ذات العلاقة بالاستثمارات المالية.
12. التحقق من صحة تسجيل حساب الإيراد الخاص بالاستثمارات.
13. التحقق من التصنيف والعرض والإفصاح المناسب للاستثمارات.

رابعاً: إجراءات تدقيق الزبائن وأوراق القبض.

تعتبر أرصدة أوراق القبض والمدينين والأرصدة المدينة الأخرى من ضمن بنود جانب الأصول من قائمة المركز المالي .

أوراق القبض

وتهدف إجراءات تدقيق حسابات أوراق القبض إلي تحقيق الأهداف العامة التالية:

1. التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق .
2. التأكد من الوجود الفعلي لهذه الأوراق .
3. التحقق من ملكية المنشأة لهذه الأوراق ومن نوع هذه الملكية .
4. التحقق من صحة هذه الأوراق المالية من الناحية القانونية والشكلية .
5. التحقق من مدى إمكانية تحصيل هذه الأوراق في أوقاتها "صحة التقييم. "

وتتمثل الإجراءات التدقيقية لتحقيق الأهداف السابقة بمايلي:

1. مراجعة حسابية ليومية أوراق القبض والترحيلات إلي دفتر الأستاذ العام .
2. جرد الأوراق المالية بحوزة الشركة مع صناديق النقدية والسلف بآنٍ واحد وذلك خشية تحويل بعضها إلي نقدية وتغطية أي نقص محتمل في النقدية .

3. القيام بمراجعة مستندية للتحقق من صحة أوراق القبض من الناحية القانونية والشكلية .

4. عند وجود أوراق القبض لدى البنك أو أي جهة أخرى تطلب إدارة المنشأة شهادة بوجودها وترسل هذه الشهادة المتضمنة وجود الأوراق المالية إلي مراجع الحسابات مباشرة على أن يذكر بها أية إشارة حجز أو رهن عليها إن وجدت .

5. يتم إجراء المطابقة بين نتيجة الجرد والشهادة التي حصل عليها مراجع الحسابات مع سجل أوراق القبض والرصيد الظاهر في الحسابات والميزانية .

6. يتأكد المراجع من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل أوراق القبض والفوائد ومصاريف التحصيل ، لا سيما عند تأخير تحصيل هذه الأوراق التجارية أو تجديدها "مصاريف البرتستو وفوائد التأخير . "

7. يتأكد المراجع من صحة ودقة احتساب المخصصات المناسبة لمقابلة أي رفض أو استحالة تحصيل بعض هذه الأوراق .

8. يجب أن يكون هناك إفصاحاً مناسباً لعرض الأوراق التجارية في جانب الأصول في الميزانية العمومية مع ضرورة الإشارة إلي الرهن أو الحجز إن وجد على هذه الأوراق .

المدينــون "الزبائن "

تنشأ هذه من البيع على الحساب أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة ، وفي معظم الحالات تفتح المنشأة حساباً للعميل بعد توقيعه على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع والخدمات ويستخدم هذا كأساس لمنح هذا الائتمان.

وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق حسابات المدينين:

1. التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات العملاء .
2. التحقق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .
3. التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون ، أي التحقق من أن هذه الديون قد تم عرضها بقائمة المركز المالي بالمبالغ المنتظر تحصيلها فعلاً من أصحابها ، وأن المخصصات الكافية قد عملت لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها .

أما الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتحقيق الأهداف السابقة:

1. فحص أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالحسابات الشخصية للعملاء .
2. طلب قائمة بالأرصدة المستحقة على العملاء المدينين ، حيث يطلب المراجع من إدارة المنشأة إعداد قائمة بالحسابات المدينة ويجب أن تشتمل تلك القائمة على جميع البيانات المتعلقة بتلك الحسابات وأهمها : أسماء العملاء المدينين ، والمبالغ المستحقة ، وأعمار الديون ، ونوعية التعامل معهم ، وما يلزم من معلومات أخرى لعرض هذه الديون وإبداء الرأي فيها .
3. فحص مبالغ الحسابات المستحقة على المدينين: يجب أن يقارن مراجع الحسابات أسماء ومبالغ الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات وأسمائها كما تظهر بدفتر الأستاذ المساعد للمدينين ، كما أنه من الضروري تدقيق القيود في دفتر الأستاذ العام ومتابعتها في دفاتر القيد الأولى فيما يتعلق بتلك الحسابات .
4. مطابقة أرصدة المدينين "المصادقات ": توجه إدارة الشركة بناءً على طلب مراجع الحسابات خطابات إلي العينة المختارة من العملاء تطلب فيها مصادقاتهم على البيانات الواردة في هذه الخطابات وإرسال المصادقة إلي مراجع الحسابات ، وعادة ما تكون هذه المصادقات بأحد الأشكال التالية:

- مصادقة إيجابيـة: أي يطلب من العميل الرد على خطاب المنشأة لبيان صحة أو عدم صحة رصيده في دفاتر المنشأة .

- مصادقة سلبية : أي لا يطلب من العميل المدين الرد على خطابات المنشأة إلا إذا كان هناك اعتراض على رصيده في دفاتر المنشأة.
- مصادقة عمياء: أي يطلب من العميل المدين موافاة المنشأة برصيده دون أن تعلمه برصيده بدفاترها .

5. التحقق من عمليات الحد الفاصل المتعلقة بالمبيعات الآجلة في نهاية السنة المالية وذلك للتحقق من أن البضاعة المرسلة للعملاء قد أرسلت فواتيرها لهم وقيدت على حساباتهم وأن البضاعة المشحونة في أوائل السنة المالية الجديدة لن تدرج ضمن المبيعات وأرصدة العملاء مرة أخرى.
6. على مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومن كفاية المخصص من خلال فحص أرصدة العملاء والتحقق من استبعاد الديون التي سبق أن أعدمت والتحقق من سلامة وقانونية إعدام تلك الديون .

خامساً: إجراءات تدقيق الأصول غير الملموسة.

يطلق على هذه الأصول تسمية الأصول الوهمية أو المعنوية أو الأصول غير الملموسة بالمقارنة مع الأصول الثابتة الملموسة ومن الأمثلة عليها شهرة المحل ، حقوق الاختراع والامتياز ، والعلاقات التجارية وغيرها . وتشترك هذه الأصول في مميزات أهمها أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شئ ملموس ومن هنا جاءت تسميتها بالأصول المعنوية . كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الحالات عن ظروف خارجة عن إرادة المشروع ، يضاف إلي ذلك أنه يفضل دائماً إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها .

أهداف مراجعة الأصول غير الملموسة بمايلي:

1. التحقق من الوجود الفعلي لهذا الأصل .
2. التحقق من ملكية المشروع للأصل .
3. التحقق من صحة تقييم الأصـل .

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المدقق القيام بالإجراءات التالية:

1. القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المنشأة من أصول وهمية موضحاً فيها طبيعة كل أصـــل .
2. القيام بالإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المنشأة لهذه الأصـول.
3. التأكد من أن الأصول المعنوية قد قومت حسب الأصول والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة . ويمكن الإشارة إلي أن نظرية التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقويم الأصول غير الملموسة ، أي أن تلك الأصول تقوم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها .
4. يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الأصول تخضع لمبدأ الاستهلاك وتظهر في الميزانية العمومية بثمن تكلفتها الأصلية مطروحاً منها قيمة الاستهلاك.

وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل عنصر من عناصر هذه المجموعة:

شهـرة المحـل

شهرة المحل: هي مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المنشآت المماثلة . وتنشأ هذه الشهرة أو القدرة على تحقيق الأرباح غير العادية نتيجة تظافر عوامل عديدة منها ما هو شخصي كالسمعة الطبية التي يتمتع بها أصحاب المشروع أو المهارة والكفاية الفنية التي يتمتع بها القائمـون على إدارة المشروع ، ومنها ما هو اقتصادي كحسن الموقع أو جودة الإنتاج أو غير ذلك . وقد جرت العادة على عدم إثبات الشهرة بالدفاتر إلا إذا كان هناك دليل مادي ملموس

على وجودها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك كانتقال الملكية أو حدوث تغيير فيها ، ومن هذه الظروف والإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات أن يأخذها بالحسبان

1. شـراء منشأة لمنشأة أخرى : في حالة شراء منشأة لمنشأة أخرى وكان المبلغ الذي دفع ثمناً للشراء يزيد عن قيمة صافي أصول المنشأة وبفرض أن جميع الأصول والالتزامات مقيمة تقييماً سليماً ، ففي هذه الحالة على مراجع الحسابات الإطلاع على الاتفاقيات والعقود التي تمت بين المنشأة المشترية والبائعة والتأكد من اعتماد الجهات المسؤولة لما دفع زيادة عن صافي الأصول واعتبار هذه الزيادة كشهرة المحل .

2. انضمـام أو انسحـاب شريـك في شـركة عاديـة: قد يتم الاتفاق بين الشركاء في الشركات العادية على عدم إظهار قيمة شهرة المحل نتيجة انضمام أو انسحاب شريك . وفي هذه الحالة على مراجع الحسابات الإطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والمنصوص عليه في عقد الشراكة وعلى الطريقة التي اتبعت في تقدير قيمة الشهرة والتأكد من أن الشهرة لم تظهر في الدفاتر بأعلى من القيمة التي قدرت بها .

3. انضمام شركة إلي شركة أخرى أو اندماج شركة في شركة أخرى : وفي هذه الحالة على مراجع الحسابات التأكد من صحة تقويم الشهرة وإظهارها بالدفاتر بقيمتها الحقيقية .

حق براءة الاختراع

يقصد بالاختراع الابتكار الجديد الذي لم يسبق نشره أو استعماله أو منح براءة عنه . ويتم تسجيل الاختراع لدى وزارة الصناعة والتجارة ليصبح مملوكاً للمنشأة من الناحية القانونية . وتنحصر أهداف مراجعة حق الاختراع في التأكد من الملكية والوجود وصحة التقييم أما إجراءات التدقيق فتنحصر في الآتي :

1. مطابقة المبالغ بالميزانية مع رصيد الحساب في دفتر الأستاذ العام .

2. الإطلاع على شهادة تسجيل براءة الاختراع للتأكد من الملكية له ، وإذا كان المشروع قد حصل على حق الاختراع عن طريق الشراء فيجب الإطلاع على عقد التنازل .

3. التأكد من صحة التقييم على أساس ثمن التكلفة ناقصاً الاستهلاك اللازم ويحتسب الاستهلاك لحق الاختراع على أساس الفترة المحددة للانتفاع بهذا الحق قانونياً وهو (16) سنة حسب المادة (15) من قانون براءة الاختراع الأردني . ونتيجة لاختلاف العوامل التي قد تظهر مستقبلاً وتؤثر في قيمة حق الاختراع يرى البعض ضرورة اتباع طريقة إعادة التقدير لإعطاء فكرة صحيحة عن قيمة الاختراع الاستغلالية ، أي إتباع طريقة الاستهلاك بإعادة التقدير عوضاً عن طريقة الاستهلاك بحسب القسط الثابت .

العلامـات التجـارية:

العلامات التجارية هي الأسماء المتخذة شكلاً مميزاً والإمضاءات والكلمات والحروف والأرقام والرسوم والرمـوز والأختام وغيرها التي تستخدم في تمييز منتجات عمل صناعي أو استغلال زراعي أو أية بضاعة يجري تسويقها من قبل المنشأة . و أهداف تدقيق العلامات التجارية تنحصر فيما يلي :

1. التأكد من أن العلامات التجارية مسجلة قانونياً باسم المنشأة .
2. التأكد من المبالغ التي اعتبرت مصروفاً رأسمالياً خاصة بهذا الأصـل .
3. التأكد من صحة تقييم العلامات التجارية وحساب الاستهلاك الخاص بها .

أما إجراءات مراجع الحسابات لتحقيق هذه الأهداف :

1. مطابقة رصيد الحسابات في دفتر الأستاذ العام مع ما هو ظاهر في الميزانيـة .
2. الإطلاع على مستندات ووثائق ملكية العلامة التجارية .

3. دراسة صحة وتقييم العلامة التجارية على أساس التكلفة بعد تنزيل الاستهلاك اللازم . وتشمل التكلفة ثمن الشراء بالإضافة إلي رسوم التسجيل وأتعاب المحاماة وجميع المصاريف الخاصة بنقل الملكية الأخرى .
4. الإطلاع على المستندات الخاصة بشراء العلامة التجارية وما يلحقها من نفقات أخرى ، بالإضافة إلي التأكد من سلامة استهلاك العلامة التجارية التي يسير عليها المشروع .
5. الإطلاع على آخر ايصال تجديد للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية ، حيث نصت المادة (20) من قانون العلامات التجارية الأردني على أن مدة تسجيل العلامات التجارية سبع سنوات قابلة للتجديد وتعتبر مصروفات عقد تجديد العلامة التجارية من المصروفات الإيرادية السنوية التي يحمل بها حساب أرباح وخسائر العـام .

سادساً: إجراءات تدقيق المصروفات المدفوعة مقدماً ، والمصروفات الإيرادية المؤجـلة

المصروفات المدفوعـة مقدماً

تنشأ المفردات المكونة لهذا النوع نتيجة تطبيق مبدأ الاستحقاق المتعارف عليه بين المحاسبين والذي يقضي بتحميل كل فترة مالية بما تستحقه فعلاً من مصروف على أن يرحل ما يخص الفترة التالية إلي حسابات تلك الفترة ، ومن الأمثلة على ذلك الإيجار المقدم ، الرواتب المدفوعة مقدماً، وتتصف هذه المصروفات بالدورية وأنها تخص فترة مالية معينة يمكن تحديدها وهذا ما يميزها عن المصروفات الإيرادية المؤجلـة

وتتمثل الإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات أن يتخذها عند تحقيق هذا النوع من المصروفات:

1. يجب على مراجع الحسابات الإطلاع على عقود الإيجار للتعرف على الإيجار الشهري أو السنوي والشروط المتفق عليها بين المالك والمستأجر من حيث الصيانة والإصلاحات وغيرها.
2. طلب كشف تفصيلي بقيمة الإيجارات التي قامت المنشأة بدفعها وتواريخ هذا الدفع .
3. مطابقة هذا الكشف مع الإيصالات التي حصلت عليها المنشأة من المالك وما هو مسجل بدفتر النقدية .
4. التأكد من تحميل الفترة المالية بما يخصها من إيجارات وذلك بالإطلاع على حساب الأرباح والخسائر والتأكد من قيمة الإيجار المحمل لهذه الفترة .
5. التأكد من أن العقار ما زال مؤجراً للمنشأة ومن أن المنشأة ستحصل على منافع هذا العقار خلال الفترة التالية مقابل هذا الإيجار المدفوع مقدماً .
6. التأكد من إظهار رصيد الإيجار المدفوع مقدماً ضمن الأرصدة المدينة الأخرى في قائمة المركز المالي .

المصروفات الإيرادية المؤجلة

يقصد بها المصروفات غير الدورية التي لا تتكرر بصفة دورية منتظمة والتي تعود فائدتها على أكثر من فترة مالية واحدة ، ومن الأمثلةعلى هذه المصروفات ، مصاريف التأسيس ، مصروفات الحملة الإعلانية، على مراجع الحسابات أن يقوم بالإجراءات التالية المتعلقة بفحص وتدقيق مصروفات التأسيس :

1. الإطلاع على قرار مجلس الإدارة أو الهيئة التأسيسية بشأن اعتماد هذه المصروفات .
2. فحص الفواتير والعقود والإيصالات المؤيدة لها والتأكد من صحتها وقانونيتها .

3. فحص السياسة التي تسير عليها المنشأة في استهلاكها لهذه المصروفات والتأكد من اعتماد الإدارة لما يتقرر استهلاكه سنوياً منها "غالباً تستهلك لمدة 5 سنوات . "
4. في الحالات التي تقوم بها الشركات المساهمة بتحصيل رسم إصدار معين من المساهمين لتغطية جزء من مصاريف التأسيس فيجب على المراجع التأكد من خصم هذا الرسم من مصاريف التأسيس .
5. التأكد من عرض مصروفات التأسيس في القوائم المالية بعد تحميل الفترة المالية بنصيبها منها.

سابعاً: إجراءات تدقيق المخصصات.

على مدقق الحسابات أن يقوم بالإجراءات التالية المتعلقة بفحص وتدقيق المخصصات:

1. الحصول على كشف من العميل بالمخصصات ومقارنتها مع الالتزامات المحتملة مع توافر مستندات مؤيدة في شكل آراء قانونية أو تقارير فنية أعدت بواسطة خبير فني .
2. افحص وناقش مع الإدارة ما يتعلق بالارتباطات والالتزامات المحتملة التى تتطلب تعديلاً أو إفصاحا.
3. تأكد من صحة حساب المخصص المكون طبقاً لمعيار رقم (8) الخاص بعقود الإنشاءات وانه يمثل قيمة الخسارة المتوقعة بالعقود وربطها مع إيرادات النشاط
4. فحص المستندات المؤيدة للمخصص المكون لمقابلة خسائر محتملة والتأكد من صحتها.
5. دراسة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومقارنته بما أعدته الشركة وذلك عن طريق:-

1. حصر الأرصدة المرحلة والتى ليس عليها حركة.
2. الاستفسار عن عدم تحصيل تلك المديونية.
3. الحصول على بيان القضايا ومتابعة ماتم فيها.
4. متابعة التحصيل فى الفترة الكاشفة للأرصدة المتوقفة واستبعاد المحصل منها من الدراسة.
5. مقارنة نتائج الدراسة السابقة مع المكون بمعرفة الشركة وتحديد مدى كفاية المخصص أو احتياج الشركة إلى اى تدعيم لمخصص الديون.
6. ضرورة الإطلاع على قرارات الادارة العليا بشأن تكوين المخصصات.
7. مراجعة تخفيض المخصصات عن العام الماضى وادرس أسباب ذلك.
8. تأكد من عدم المبالغة فى تكوين المخصصات وابحث هل يوجد احتياطى سرى.
9. تأكد من الالتزامات مؤكدة الحدوث وغير معلومة المقدار قد تم تكوين مخصص لمقابلتها.
10. التحقق من صحة العرض والتبويب بالقوائم المالية .



13

الفصل الثالث عشر

إجراءات تدقيق

الإلتزامات وحقوق الملكية

محتويات الفصل

أولاً: إجراءات تدقيق الإلتزامات.

ثانياً: إجراءات تدقيق حقوق الملكية.

أولاً: إجراءات تدقيق الإلتزامات.
مراجعة الإلتزامات قصيرة الأجل:

الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل هي عبارة عن ديون مستحقة على المنشأة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي سنة . وترد الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق استخدام أصول قصيرة الأجل في الغالب على ديون تتحملها المنشأة وهي بصدد ممارسة نشاطها العادي أو دورتها التشغيلية الأولية والمهمات المستخدمة في النشاط الإنتاجي أو البيعي أو الخدمي للمنشأة أو لتمويل نفقات العمليات الأخرى مثل الإيجارات والضرائب وغيرها .

وتتكون الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل من الآتي :

- الدائنـــــون .
- أوراق الدفـــع .
- المصروفات المستحقة.
- الإيرادات المؤجلـة .

تتمثل خطوات فحص الالتزامات قصيرة الأجل بالتأكد من الأهداف الآتية:

- وجــود الالتزامات قصية الأجل والاكتمال .
- التحقق من قيمة الالتزامات قصيرة الأجل (الدقة).

تخطيط مراجعة الالتزامات قصيرة الأجل :

يطلب مراجع الحسابات من المنشأة قبل نهاية السنة المالية إعداد كشف بالالتزامات القائمة في تاريخ الميزانية العمومية ، ويجب أن يتضمن هذا الكشف البيانات التالية :

1. تحليل العمليات الخاصة بالسنة والمسجلة في حساب أوراق الدفع ، مع توضيح اسم المستفيد ، تاريخ إصدار الورقة ، تاريخ الاستحقاق ن مبلغ الورقة ، المدفوعات من مبلغ الورقة ، معدل الفائدة وتاريخ دفعها ، أي ضمانات خاصة بهذه الأوراق ، تحليل حساب الفوائد المتعلقة بها .

2. ميزان مراجعة رصيد حساب الموردين والحسابات الدائنة .
3. تحليل حساب المستحقات .
4. كشف يوضح الأصول المخصصة لسداد الالتزامات المعينة ، أو التي يكون للالتزامات حقوق مباشرة عليها .

إجراءات مراجعة أرصدة الدائنون:

تراجع تفاصيل العمليات المسجلة بحسابات الدائنين أثناء قيام مراجع الحسابات بالمراجعة الدورية ، ويتركز الاهتمام في نهاية السنة على الاختبار المباشر الذي يهدف إلي ما يلي:

1. التأكد من صحة حسابات الدائنين من الناحية الحسابية .
2. التأكد من معقولية أرصدة حسابات .
3. التأكد من أن أرصدة حسابات الدائنين صحيحة ومستحقة فعلاً على المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية .
4. التأكد من عدم إغفال قيد التزامات بالدفاتر .

أما إجراءات المراجعة الواجب القيام بها لتحقيق الأهداف الموضحة أعلاه فهي:

1. يطلب المراجع من المنشأة أن تعد كشفاً بأرصدة حسابات الدائنين في تاريخ الميزانية العمومية ، ويطابق هذا الكشف مع دفتر أستاذ مساعد الدائنين ويراجع جمع الأرصدة بالكشف ، ومطابقة المجموع مع رصيد حساب إجمالي الدائنين بالأستاذ العام . ويراعي فصل الدائنين عن المصروفات المستحقة ، وعن الالتزامات طويلة الأجل وعن المدفوعات المقدمة للموردين "أرصدة مدينة تظهر بجانب الأصول بالميزانية" . تحقق هذه الإجراءات الهدف الأول من أهداف مراجعة حسابات الدائنين.
2. تساعد الإجراءات التالية على تحقيق الهدف الثاني من أهداف مراجعة حسابات الدائنين:

(أ) فحص كشف الأرصدة انتقادياً لملاحظة أي التزامات غير عادية وتتبعها .

(ب) مقارنة أرصدة حسابات الدائنين الموضحة بالكشف مع أرصدة العام السابق فقد يحدث تغير هام يستحق البحث والدراسة .

(ج) فحص انتقادي لنسبة المشتريات إلي الدائنين ونسبة الدائنين إلي الخصوم المتداولة للتأكد من معقوليتها .

(د) مقارنة بنود المصروفات التي ترتبط بالتزامات مع بنود العام السابق وملاحظة أي تغيرات غير عادية بها ، فقد تكشف عن أخطاء في قيد هذه المصروفات وبالتالي أخطاء في حسابات الدائنين .

3. طلب مصادقات من الدائنين للتحقق من صحة وجدية الالتزامات المسجلة بالدفاتر:

ويلاحظ في هذا الصدد أن مصادقات الدائنين لم تنل قبولاً واسعاً في التطبيق العملي لعدة أسباب :

(أ) يزداد اهتمام مراجع الحسابات بالأخطاء التي تؤدي إلي نقص الرصيد عن الحقيقة أي بإغفال إثبات التزامات أكثر من اهتمامه بالأخطاء التي تؤدي إلي زيادة الرصيد "تكتشف هذه الأخطاء بسهولة حيث لن يقابلها مستندات شراء حقيقية" وبالتالي لن تعطي هذه المصادقات أدلة كافية للمراجع إلا إذا تضمنت كافة الحسابات التي رصيدها يساوي صفر (0) والحسابات الغير ظاهرة بالدفاتر وذلك مستحيل .

(ب) تسدد أرصدة الدائنين عادة بعد تاريخ الميزانية بوقت قصير ، وهنا يمكن لمراجع الحسابات التأكد من جدية الدين إذا لاحظ أنه سدد فعلاً .

(ج) معظم العمليات المثبتة بحسابات الدائنين تؤيدها مستندات من خارج المنشأة ذات حجية قوية مما يبرر عدم الاعتماد على المصادقات .

(د) يرسل الدائنون من حين إلي آخر كشوف حساب توضح العمليات المتبادلة معهم والمبالغ المستحقة لهم على المنشأة وهي تغني عن المصادقات .

إجراءات مراجعة أوراق الدفع :

يجب أن يحصل مراجع الحسابات على كشف يوضح جميع البيانات المتعلقة بأوراق الدفع من واقع السجل التفصيلي لهذه الأوراق حسب الأتي :

1. التحقق من مطابقة البيانات الواردة في كشف أوراق الدفع مع البيانات الواردة في سجل أوراق الدفع .
2. التحقق من مطابقة مجموع هذه الأوراق مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام .
3. يتم التحقق من رصيد أوراق الدفع عن طريق الاتصال المباشر بمن تكون تلك الأوراق في حيازتهم والذين يطلب منهم توضيح تاريخ الورقة ، تاريخ استحقاقها ، معدل الفائدة والضمانات المتعلقة بهذه الأوراق ، ويجب التحقق من العمليات الأصلية التي ترتب عليها إصدار أوراق الدفع عن طريق الإطلاع على مستندات عمليات البضاعة أو الممتلكات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم أوراق الدفع _ كما يجب مراجعة القيود المتعلقة بإصدار أوراق الدفع مقابل بعض الأرصدة الدائنة المستحقة على المنشأة وذلك لتأجيل الدفع لمدة أطول من المدة المتفق عليها أصلاً .
4. يجب على مراجع الحسابات الإطلاع على العقود التي تنظم خلق الالتزام أصلاً إذا كانت أوراق الدفع ناتجة عن التزامات تنظمها عقود معينة مثال ذلك عقود الرهن أو عقود المكافآت وغيرها .
5. الإطلاع على أوراق الدفع المسددة ، ذلك لأن تلك الأوراق تمثل دليلاً على السداد .
6. في حالة إيداع بعض الأوراق المالية في البنوك كضمان لأوراق الدفع يجب على مراجع الحسابات الحصول على شهادة من البنك توضح طبيعة هذا الإيداع ومن الضروري أن يقوم المراجع بمراجعة حسابات الفوائد عن السنة ،وكذلك الفوائد المستحقة والفوائد المدفوعة مقدماً .

إجراءات مراجعة المصروفات المستحقة والايرادات غير المتحققة

أهم الأمثلة على هذه المصاريف والايرادات ما يلي :

- الأجور والرواتب المستحقة .
- مصروف الفائدة المستحقة.
- الضرائب المستحقة .

- الإيجارات المستحقة .
- الايرادات غير المحققة.

إجراءات مراجعة الأجـور والرواتب المستحقة :

تظهر الأجور والرواتب المستحقة في الميزانية العمومية للمنشأة نتيجة لعدم اتفاق تاريخ الميزانية مع تاريخ دفع الأجور والرواتب ، وتكون الأجور والرواتب المستحقة هي الخاصة بالفترة من آخر تاريخ لدفع الأجور والرواتب حتى تاريخ الميزانية ، ويجب على المراجع أن يفحص الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الأجور والرواتب المستحقة والتحقق من صحة العمليات الحسابية ، ويوضح في أوراق العمل الخاصة به المستندات التي تدعم تلك الحسابات بالرجوع إلي ملخصات الأجور والرواتب ، كما يجب على المراجع أن يتحقق من مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية .

ومن أهم اجراءات التدقيق للأجور المستحقة:

1. الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على الأجور .
2. فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد مثل الإطلاع على مستندات الأجور للتأكد من وجود توقيعات الأشخاص المرخص لهم باعتمادها والإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية وملاحظة أي توصيات وردت بها بشان الأجور .
3. مراجعة حسابية لكشوف الأجور لعدة أشهر حسب قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وتشمل صحة المجاميع أفقياً وراسياً وصحة عمليات الضرب ، وكذلك مراجعة حسابية لبطاقات الوقت أو الإنتاج .
4. مطابقة بطاقات الوقت أو الإنتاج لبعض العمال مع كشوف الأجور للتحقق من صحة الأجور كما تجري العملية العكسية بمعنى فحص عينة من العمال بكشف الأجور ومطابقة أجورها مع بطاقات الوقت أو الإنتاج للتأكد من عدم إدراج أسماء عمال وهميين بالكشف.

5. مطابقة بطاقات وقت العمل أو الإنتاج مع سجلات إدارة الإنتاج للتأكد من صحة عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة ، وبالتالي التحقق من عدم صرف أجور عن ساعات وهمية أو إنتاج وهمي .
6. الإطلاع على ملفات بعض العمال للتعرف على معدلات الأجور وأي علاوات أو مكافآت أو جزاءات ومطابقة ذلك مع كشوف الأجور ، ويضمن هذا الإجراء اكتشاف أي عمال وهميين أو سبق أن تركوا الخدمة مضافين إلي كشف الأجور .
7. التأكد من صحة احتساب التأمينات الاجتماعية والضرائب وغير ذلك من الاستقطاعات
8. فحص دفتر يومية النقدية جانب المدفوعات وحساب الأجور بالأستاذ العام لملاحظة أي تغير غير عادي بها يستدعي مزيد من الفحص .
9. مطابقة كعب الشك المستخرج بصافي الأجور مع كشف الأجور .
10. تتبع أجور العمال الغائبين والتأكد من صرفها لهم شخصياً فيما بعد حيث قد تكون أجور عمال وهميين .
11. مطابقة بيانات كشف الأجور مع دفتر النقدية والحسابات المختصة بالأستاذ العام .

مراجعة الفائدة المستحقة:

يجب على مراجع الحسابات التحقق من صحة البيانات الواردة بكشف الفوائد عن طريق المقارنة بالحسابات المتعلقة بدفتر الأستاذ العام للمنشأة ، كما يجب عليه التحقق من رصيد الفائدة المستحقة عند مراجعة أرصدة أوراق الدفع والسندات المستحقة ، كما يجب عليه التأكد من إثبات الفوائد على أوراق الدفع أو غيرها من الالتزامات التي تستحق عنها

مراجعة الضرائب المستحقة :

يجب أن تظهر الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة السنوية ضمن الالتزامات ، ويتم تقدير الالتزام الضريبي في نهاية السنة المالية بالرجوع إلي قانون الضرائب

المعمول به ، ويجب على مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة حساب ذلك الالتزام كما يقوم بالإطلاع على المراسلات مع دائرة الضرائب بالنسبة للضرائب المستحقة عن سنوات سابقة حتى يتم تسويتها تماماً .

مراجعة الإيجارات المستحقة :

تظهر الإيجارات المستحقة في ميزانية المنشأة التي تقوم باستئجار مبانيها ويتحدد الالتزام عن تلك الإيجارات بوضوح في عقد الإيجار ، ولهذا يجب على المراجع أن يتحقق من ضرورة ظهور الالتزامات في تاريخ الميزانية ، كما يتحقق من صحة تحديد هذا الالتزام ويتابع سدادة في الفترة التالية . ومن الأنواع الأخرى للالتزامات الناتجة عن مصاريف التأمين ، والإعلانات وغيرها ويجب على مراجع الحسابات أن يتحقق من طرق تحديد تلك الالتزامات وتواريخ سدادها وغير ذلك من البيانات المتعلقة بها.

مراجعة الإيرادات غير المتحققة:

قد يتم تحصيل الإيرادات مقدماً أو عن خدمات سيتم القيام بها في الفترة التالية ، وعند إثبات الإيرادات قبل حدوث اكتسابها ، فإن أي جزء غير مكتسب منها " لا يخص الفترة موضوع المراجعة" يؤجل ويظهر كالتزام في الميزانية العمومية . ومن الأمثلة على ذلك الإيجارات المحصلة مقدماً والفائدة والاشتراكات المقدمة في الجمعيات والنوادي وغيرها .

مراجعة الالتزامات طويلة الأجل :

وتتمثل أم الالتزامات أو الخصوم طويلة الأجل بالاتي :

- السندات .
- قروض طويلة الأجل .

تتمثل أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل بمايلي:

- التأكد من وجود هذه الالتزامات على المنشأة وأنها قد اثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية .

- التأكد من أن المنشأة قد كونت المخصصات الكافية لمقابلة الالتزامات التي تستحق مستقبلاً مثل احتياطي رد السندات أو احتياطي سداد السندات .
- التأكد من أن العملية قد اعتمدت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد.

إجراءات مراجعة السندات :

1. الإطلاع على النظام الداخلي للمنشأة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها.
2. الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات .
3. التأكد من شروط الإصدار إذا قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار ، كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار ، كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار ، ويعتبر علاوة الإصدار إيراداً رأسمالياً يستخدم في استهلاك مصروفات السندات ويرحل الباقي إلي حساب الاحتياطي العام .
4. التأكد من استيفاء الشروط القانونية الواردة في قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964م وتعديلاته .
5. مراجعة العمليات الخاصة بالاكتتاب وسداد الأقساط والفوائد وكذلك عمليات استهلاك السندات ومعالجة خصم وعلاوة الإصدار .
6. التأكد من إظهار السندات كبند مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل .
7. التأكد من صحة الاستهلاك وإجراءاته وبصورة خاصة إعدام السندات والتأكد من المحضر الخاص بذلك ومراجعة سداد قيمتها لأصحابها .

اجراءات مراجعة القروض طويلة الأجـل :

تمثل القروض طويلة الأجل النوع الثاني من الالتزامات الثابتة "طويلة الأجل" وتتم بقيام المنشأة بالاقتراض من مؤسسة مالية متخصصة كبنك الإنماء الصناعي وذلك برهن أحد أو بعض الأصول الثابتة لمدة تزيد عن السنة . ويتم القرض بعقد ينظم بين المنشأة والجهة دافعة القرض ، وتتخلص إجراءات مراجعة القروض كما يلي :

1. التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي أتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولة بالمنشأة .
2. الإطلاع على عقد القرض ، بقصد التعرف على الشروط الخاصة من حيث القيمة ، سعر الفائدة ، موعد السداد ، واحتساب أقساط الاستهلاك .
3. التحري عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض مع التأكد في حالة وجود الإشارة إلي ذلك صراحة في قائمة المركز المالي .
4. مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض ودفع الفائدة وسداد الأقساط وذلك بالإطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العملية .
5. الحصول على قرار كتابي "مصادقة" من الجهة المقرضة بقيمة الالتزام الباقي في ذمة المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية .
6. التأكد من انتظام المنشأة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة عن هذه القروض .
7. التأكد من صحة مبلغ الالتزامات بالميزانية العمومية ومطابقته مع رصيد السنة السابقة.

وفيما يلي بعض الإجراءات العامة لتدقيق ومراجعة أرصدة الإلتزامات كافة:

1. التحقق من أن رصيد الذمم الدائنة هو حقيقي وناتج عن عمليات تخص المنشأة، ويتم ذلك بإرسال مصادقات واختيار عينة من هذه الحسابات ومطابقتها مع فواتير الموردين ومستندات الاستلام.
2. التحقق من أن جميع الالتزامات على المنشأة قد سجلت بالكامل ولا يوجد تخفيض فيها ويتم ذلك بالتتبع المستندي والمقارنة المستندية (الفواتير مع تقارير الاستلام) والتحقق من المدفوعات في الفترة اللاحقة.
3. التحقق من أن الذمم الدائنة تظهر بقيمتها الصحيحة.
4. التحقق من التصنيف من خلال التأكد من حقيقة تصنيف كل من حسابات الدائنون التجارية وغير التجارية والتفريق بين الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل (المتداولة).
5. التحقق من عرض الالتزامات (الدائنون) بشكل مستقل من أوراق الدفع والإفصاح عن أي شروط أو قيود تفرض على الالتزامات.

6. التحقق من التفويض بعمليات أوراق الدفع من حيث الإصدار ومتابعة الدفع أو التجديد أو التغيير في شروطها.
7. التحقق من الفصل السليم بين من له حق الإصدار لورقة الدفع ومن يحتفظ بها ويتابع السداد ومن يقوم بالتدقيق الداخلي.
8. إجراء المقارنات، وعمليات الحساب للفوائد، والفوائد المستحقة، وحساب النسب أو المعدلات للفوائد، والفوائد المستحقة، لأوراق الدفع.
9. التحقق من أن أوراق الدفع هي ناتجة عن عمليات تخص المنشأة وقد حدثت فعلاً.
10. للتحقق من تسجيل كافة العمليات المتعلقة بأوراق الدفع والتي تخص المنشأة.
11. للتأكد من إظهار أوراق الدفع بقيمتها الصحيحة.
12. التحقق من تصنيف أوراق الدفع بشكل ملائم من خلال فصل أوراق الدفع قصيرة الأجل وطويلة الأجل.
13. التحقق من الأرصدة الافتتاحية للالتزامات طويلة الأجل (السندات) وأرصدة الخصم أو العلاوة للإصدار والفوائد المستحقة.
14. التحقق من أي شروط خاصة بإصدار السندات أو فوائدها أو طريقة السداد.
15. التحقق من الإصدار للسندات بشكل قانوني وفق متطلبات القوانين.
16. إعادة حساب الفوائد والإصدار بخصم أو بعلاوة للسندات.

ثانياً: إجراءات تدقيق حقوق الملكية.

تدقيق رأس المال

تمثل حقوق صاحب المشروع في المؤسسات الفردية من راس المال الذي خصصه لاستثماره في المشروع ، بينما يتكون راس المال في شركات الأشخاص من حصص الشركاء، وفي شركات المساهمة يتكون رأس المال من مجموعة من الأسهم المكتتب فيها من قبل المساهمين

وفيما يلي إجراءات المراجعة الواجب القيام بها للتحقق من حقوق الملكية لكل من المشروعات الفردية ، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة .

أولاً: بالنسبة لراس المال في المؤسسات الفردية :

1. التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .
2. مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة . وفي الحالة الأولى يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر والمسحوبات للتأكد من صحة هذه الإضافة ، وفي الحالة الثانية يراجع دفتر النقدية للتأكد من توريد هذه الأموال للخزينة أو البنك .
3. مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات . وفي هذا الصدد يفحص مراجع الحسابات حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ .

ثانياً : بالنسبة لرأس المال في شركات الأشخاص :

1. التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .
2. مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة .
3. مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات .
4. الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على حصص الشركاء في رأس المال والأحكام الخاصة بفوائده ، والمسحوبات وفوائدها ن ورواتب ومكافآت الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر للتأكد من تنفيذ هذه القواعد .

ثالثاً : بالنسبة لحقوق المساهمين في الشركات المساهمة :

1. الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى وعلى قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية

الاكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال .

2. الإطلاع على محاضر الجلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما .
3. الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم .
4. تدقيق المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين .
5. فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها .
6. التأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه .
7. التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة راس المال قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة ، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلي الحسابات الخاصة بها .
8. التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق في قائمة المركز المالي .

تدقيق الاحتياطيات والمخصصات:

الاحتياطيات والمخصصات من المواضيع التي تعرضت كثيراً للنقاش والجدل بين المحاسبين بهدف التفرقة بينهما وبيان طبيعة كل منهما ، حيث أن كلاً منهما يستخدم أحياناً كمترادف للآخر .

المخصصات :

المخصص هو عبء تحميلي على الأرباح أو تكلفة من تكاليف الإيراد يجب خصمها من مجمل الربح أو إضافتها إلي مجمل الخسائر قبل الوصول إلي صافي الأرباح والخسائر ، ولذا فإن تكوين المخصصات لا يتوقف على تحقيق الأرباح بل يتم

تكوين المخصص بغض النظر عن حدوث ربح أو خسارة . "ومنها مخصص استهلاك الأصول الثابتة ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، مخصص هبوط أسعار البضاعة مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، مخصص الضرائب ، مخصص مكافأة ترك الخدمة....الخ"

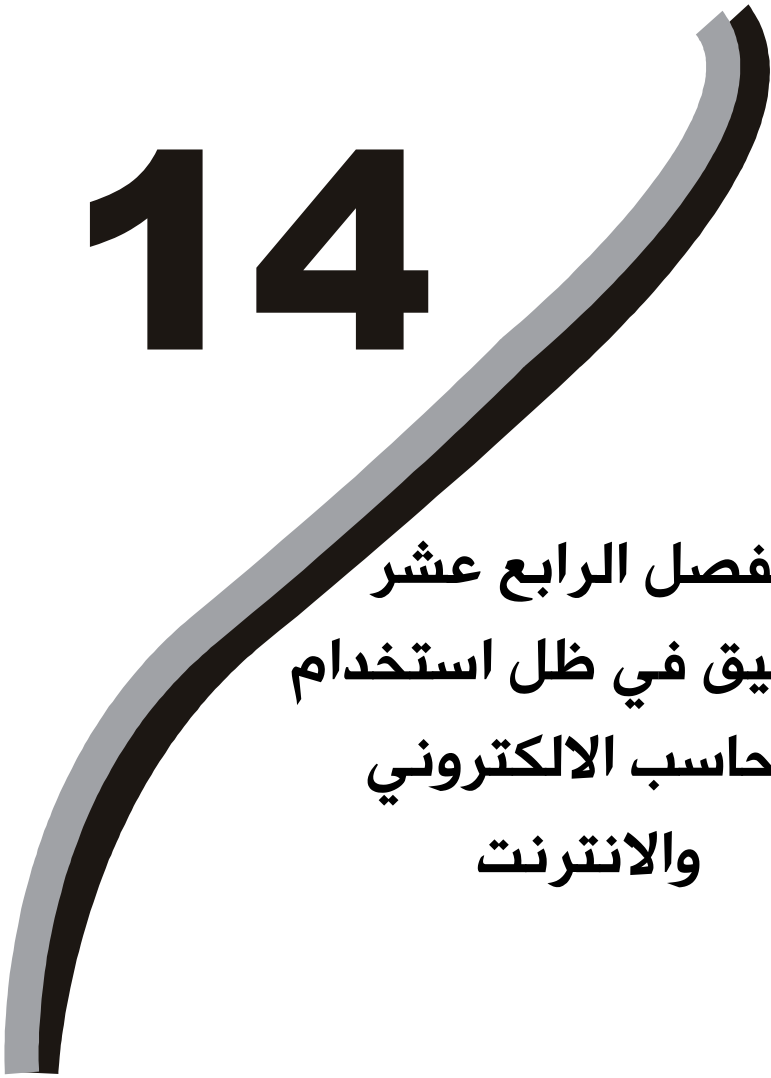
الاحتياطيـات :

الاحتياطي عبارة عن تخصيص جزء من الأرباح الصافية التي حققها المشروع بعد أخذ كافة المخصصات اللازمة في الحسبان وذلك لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف معين أو تمشياً مع سياسة إدارية معينة موضوعة وبذلك لا يتم تخصيص هذه الاحتياطيات إلا بوجود أرباح فائضة . ومنها "احتياطي قانوني ، احتياطي عام ، احتياطي رأسمالي احتياطي سري" .

إجراءات المراجع للتحقق من الاحتياطيات والأرباح المرحلة للتأكد من صحتها وذلك من خلال الأتي :

1. ليس لمراجع الحسابات أن يقترح تكوين احتياطيات لأي غرض .
2. يتأكد المراجع من صحة تطبيق قانون الشركات والقانون النظامي للشركة وذلك بالنسبة للاحتياطيات الإلزامية ، فيتأكد من تطبيق النسبة الصحيحة ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض المخصصة له .
3. بالنسبة للاحتياطيات الاختيارية التي تقرر الجمعية العامة تكوينها ، يتأكد من صحة تطبيق القرار ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض التي خصص من أجلها .
4. بالنسبة للاحتياطيات التعاقدية مثل احتياطي سداد أو رد السندات ، يتأكد المراجع من صحة احتسابه ومن استثماره خارج المنشأة ومن صحة التسويات عند انتهاء الغرض منه
5. بالنسبة للاحتياطيات الرأسمالية ، يتأكد مراجع الحسابات من عدم توزيعها على المساهمين إلا إذا توافرت شروط توزيعها .
6. يتأكد مراجع الحسابات من ان الشركة قد أظهرت رأس المال في الميزانية العمومية بشكل يسمح بإعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات كافية عن

راس المال المرخص به "عدد الأسهم ونوعها من حيث ممتازة أو عادية وقيمتها الاسمية" والمبالغ المستحقة على المساهمين راس المال المدفوع .



14

الفصل الرابع عشر
التدقيق في ظل استخدام الحاسب الالكتروني والانترنت

محتويات الفصل

أولاً: أثر استخدم الحاسبات الالكتروني على التدقيق.

ثانياً: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

ثالثاً: المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

رابعاً: أثر شبكات المعلومات (الانترنت) على التدقيق.

أولاً: أثر استخدم الحاسبات الالكتروني على التدقيق.

لقد أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الإلكترونية علي النظم الإدارية والمحاسبية بالمنشآت والشركات وغيرها ، ولقد استتبع هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية ، كما أثر هذا بدوره علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع والمراقب بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات، ويختص هذا الجزء بدراسة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية بصفة عامة وعلي ومفاهيم ومعايير وأساليب المراجعة والرقابة وإجراءاتها بصفة خاصة ، مع الإشارة إلي مجالات الاستفادة من شبكات المعلومات في مجال التدقيق.

سنتناول بالبداية أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي عناصر النظام المحاسبي.

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة تغييراً في معظم عناصر النظام المحاسبي علي النحو التالي :

1. المستندات والدورة المستندية : أخذت المستندات شكل بطاقات ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال ما بها من بيانات إلي الكمبيوتر كما حدث تغيراً في مسار الدورات المستندية حيث يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ في أن واحد أو في دفاتر الأستاذ قبل دفاتر اليومية وهذا يعني اختصار في الدورة المستندية.
2. الدفاتر والسجـلات : من ناحية تصميم الدفاتر والسجلات لقد تم الاستغناء عن معظم الدفاتر والسجلات وأصبحت داخل الكمبيوتر في شكل ملفات ، كما تغيرت وسائل حفظ البيانات والمعلومات فقد تطلب الأمر استخدام الحاسبات الإلكترونية أن تكون صفحات هذه الدفاتر والسجلات في شكل

ملفات داخل الكمبيوتر بحيث تحتوي علي أعمدة أو خانات متتالية لإثبات القيم المدينة والدائنة والرصيد بدلاً من أن تأخذ شكل حرف [T] كما هو الوضع في النظام اليدوي .

3. القوائم والتقارير : بخصوص القوائم المالية والتقارير نجد أن معظم المستويات الإدارية تعتبر مخرجات الحاسبات الإلكترونية بمثابة قوائم وتقارير يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية كما تعترف بها بعض الجهات الخارجية مثل البنوك كأساس للمحاسبة والمناقشة ، ومن ناحية أخري فقد أثر استخدام تلك الوسائل علي دورية التقارير إذ أصبحت تعد علي فترات متقاربة وهذا ساعد الإدارة في حل المشاكل الإدارية بسرعة وفي الوقت المناسب .

4. دليل الحسابات : تأثر دليل الحسابات باستخدام الوسائل الإليكترونية إذ يحتوي علي كود لكافة الحسابات حيث تستخدم طريقة الرموز بدلاً من الأسماء الإنشائية الوصفية .

أما أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي الإجراءات المحاسبية .

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال التنظيم المحاسبي تأثيراً كبيراً علي طبيعة العمليات المحاسبية ، من هذه الآثار ما يلي :

أولاً : يقتصر دور المحاسب علي ما يلي :

أ ــ تجميع المستندات التي تتضمن البيانات .

ب ــ إعداد البيانات بطريقة ملائمة للإدخال في الكمبيوتر .

جـ ــ الاستعانة بخبرة مشغلي البيانات في كتابة برامج الكمبيوتر .

د ــ تفسير المعلومات الخارجة من الكمبيوتر ليسهل في ضوئها اتخاذ القرارات المختلفة

ثانياً : يقتصر دور الكمبيوتر وملحقاته علي ما يلي :

أ ــ تسجيل البيانات من وسائل إدخالها إلي الكمبيوتر في ملفات معينة لحين تشغيلها طبقاً للبرنامج .

ب ــ تبويب وتصنيف وتحليل البيانات حسب التعليمات والأوامر الواردة في البرنامج ، ويقوم بهذه العملية الكمبيوتر ذاته بواسطة وحداته المختلفة .

ثالثاً : مركزية حفظ المستندات بعد الإدخال بدلاً من أنها كانت مبعثرة في كل قسم من أقسام المنشأة .

رابعاً : يتم التسجيل في دفاتر اليومية والترحيل إلي الحسابات بدفتر الأستاذ بعملية واحدة ، وهذا يوفر الوقت ويقلل من فرصة الخطأ فضلاً عن أنه يؤدي إلي اختصار بعض المراحل في دورة العمليات المحاسبية .

خامساً: اتساع نطاق تحليل البيانات ، فبعد أن كان التحليل يتم علي نطاق ضيق وباستخدام الأساليب التقليدية ، يمكن بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية ، أن يتم التحليل علي نطاق واسع وبطريقة علمية وباستخدام أساليب بحوث العمليات.

سادساً : حيث تغيير ملحوظ في أسلوب عرض النتائج والمعلومات حيث أصبحت مخرجات الكمبيوتر تستخدم كتقارير وخصوصاً بعد تطوير وحدة المخرجات وتزويدها بوحدات لإعداد الرسوم البيانية والتحبير .

ولا بد معرفة دور المحاسب في ظل هذه البيئة التكنلوجية:

دور المحاسب في ظل التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي.

يتمثل هذا الدور في الآتي :ـ

1 ــ تجميع البيانات .

2 ــ إدخال البيانات .

3 ــ المشاركة في وضع برنامج الكمبيوتر .

4 ــ تفسير النتائج الخارجة .

5 ــ أو إعادة عرض مخرجات المحاسبة بطريقة تناسب للإدارة .

أما دور الكمبيوتر في تشغيل النظام المحاسبي : يتمثل هذا الدور في الآتي :

1 ــ استقبال البيانات العلمي

2 ــ تبويب / تصنيف تحميل البيانات حسب التعليمات الواردة بالبرنامج .

3 ــ تخزين البيانات وتشغيل البيانات.

لقد أمكن استخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية في العديد من مجالات المحاسبة من أهمها ما يلي :

أولاً : تنفيذ بعض إجراءات المحاسبة مثل :

- إثبات الأحداث والصفقات المالية في دفاتر اليومية .
- الترحيل إلي الحسابات في دفاتر الأستاذ واستخراج موازين المراجعة .
- إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية مثل : قائمة المركز المالي ، وقائمة الداخل ، وقائمة التدفقات النقدية .

ثانياً : الإثبات في بعض السجلات الإحصائية مثل :

- سجل الأصول الثابتة .
- سجل العاملين والموظفين .
- كشوف الأجور والمرتبات .
- سجل الموردين والمصدرين .
- سجلات المخازن .

ثالثاً : تخزين وتحليل البيانات لتساعد في اتخاذ القرارات مثل :

- التسعير تحت عدة ظروف مختلفة وأثر ذلك علي ربحية الشركة .
- إدارة المخازن وتحديد نقطة وكمية الشراء .
- تحليل تكلفة العمالة علي الأقسام وعلي العمليات الأخري .
- تحليل انحرافات التكاليف .
- تحليل نقطة التعادل في حالة أن الشركة تنتج وتوزع عدة منتجات .
- تحميل التكاليف غير المباشرة .
- تحديد أقساط الاستهلاك .
- تحليل القوائم المالية .
- إدارة التدفقات النقدية باستخدام بحوث العمليات .

رابعاً : تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية والتعامل مع شبكات المعلومات المحلية والعالمية.

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي المراجعة بصفة عامة .

ترتبط المراجعة بالمحاسبة ارتباطا وثيقا ، فأي تغيير في إحداهما سوف يؤثر علي الآخر ، ومن ثم لقد أثر التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي علي أغراض ومنهجية ومعايير وأساليب وإجراءات المراجعة بشكل ملحوظ ، ولقد تناول علماء المحاسبة والمراجعة والمنظمات المهنية المعنية بذلك ، وصدرت العديد من القرارات والتوصيات والمعايير التي تعين المراجعين في هذا الصدد .

وسوف نتناول في هذا البند ، أهم معالم هذا التأثير كمقدمة لبيان الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية والخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

أولاً: أثر التشغيل الالكتروني للبيانات على أهداف المراجعة .

لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات عنها في ظل

التشغيل اليدوي ، والتي تتمثل في الآتي :

1 ــ الاطمئنان علي سلامة ودقة البيانات الداخلة والمعلومات الخارجة .

2 ــ سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات .

3 ــ المحافظة علي الموجودات بطريقة سليمة والاطمئنان من كفاءة تشغيلها .

4 ــ مدي فعلية نظم الضبط الداخلي .

5 ــ مدي سلامة وفاعلية الخطط وبيان مدي الالتزامات بالسياسات والبرامج لتحقيق أهداف المنشأة .

6 ــ تقويم الأداء وتقديم التوصيات والإرشادات للتطوير إلي الأحسن .

ولكن يمكن التأكيد علي أن التشغيل الالكتروني للبيانات ساعد المراجع علي تحقيق الأهداف السابقة بطريقة أفضل ، وهذا يحقق المزايا الآتية :

[أ] ــ يُمكِّن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية وغير المالية ، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة ويمكن من فورية التصويب بالمقارنة بالتشغيل اليدوي .

[ب] ــ يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة وتقويم الأداء بسرعة .

[جـ] ــ يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع والمراقب من تطبيق نظام شبكة المعلومات الداخلة [Inter – Net] وشبكة المعلومات الخارجية [Inter – net] في الرقابة علي فروع المنشأة الداخلية والخارجية .

[د] ــ يمكن المراجع من استخدام أساليب بحوث العمليات المتطورة في التحليل والتقويم وفي عرض التقارير من أهمها ما يلي :

ــ التحليل الإحصائي [Statistical Analysis] .

ـ وسائل الضبط والتحكم الذاتي [Cybernetics] .

ـ أسلوب المعاينة الإحصائية [Statistical Sampling] .

ـ أسلوب تحليل النظم [System Analysis] .

[هـ] ـ يساعد التشغيل الالكتروني من سرعة استرجاع البيانات والمعلومات المخزنة داخل ذاكرة الكمبيوتر أو علي الديسكات ونحوها وهذا يمكنه من إعادة النظر في بعض الملاحظات .

[و] ـ استخدام المراجع إمكانيات الكمبيوتر في تنفيذ عمليات المراجعة من خلال وضع برامج مراجعة يطلق عليها [برامج الحاسب الالكتروني للمراجعة] وقد تكون برامج جاهزة أو معدة لغرض محدد بعينه ، أو برامج عامة ، ولنا عودة لمناقشة ذلك تفصيلاً فيما بعد .

ثانياً: أثر التشغيل الالكتروني للبيانات على أدلة التدقيق.

تغير في أدلة الإثبات التي تمكن في التحقق من صحة البيانات ، بالإضافة إلي الأدلة التقليدية ، ويمكن استخدام أدلة مستحدثة مثل :ـ

- أدلة الضبط والتحكم الذاتي .
- أدلة المطابقة الذاتية .
- أدلة البيانات والمعلومات الشاذة غير العادية .
- أدلة التحليل المتعدد الجوانب والنواحي والمفاهيم .
- أدلة الحدود .

ثالثاً: أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي أساليب المراجعة .

يسعى المراجع في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات إلي الحصول إلي مزيد من أدلة الإثبات الكافية للاطمئنان من صحة البيانات الداخلة وسلامة التشغيل ، ومن دقة وأمانة وموضوعية المعلومات الخارجة ، ولتحقيق هذه الغاية يستخدم مجموعة من

الأساليب والتي يُسَهِّل الكمبيوتر من استخدامها من أهمها ما يلي :

1. التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية العادية والمتطورة والتي يتعذر استخدامها في ظل التشغيل اليدوي .
2. استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في اختيار العينات وتقويمها .
3. أسلوب الضبط والتحكيم الذاتي للتأكد من صحة البيانات والمعالجات المحاسبية وموضوعية المعلومات الخارجة ويمكن الاستعانة في هذا الصدد بمنهج وأساليب نظرية النظم .
4. تصميم برامج الكمبيوتر لابراز الأرقام الشاذة في البيانات والمعلومات لإعطائها مزيداً من الاهتمام والتركيز وجمع مزيد من الإيضاحات حولها .
5. أسلوب العرض والإفصاح البياني في إعداد القوائم والتقارير المختلفة .
6. أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات دورة في التصويب والتطوير والتحسين إلي الأفضل

ثانيا:المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

سبق وأن ذكرنا في أكثر من موضع أن من أهم مقاصد المراجعة الداخلية تدقيق وفحص البيانات والمعلومات ، بهدف الاطمئنان من سلامتها وجودتها لتكون أساساً لإعداد القوائم والتقارير المالية التي تعبر عن الواقع في واقعة ، وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات المختلفة الرشيدة .

ولقد أثر التشغيل الالكتروني للبيانات ، علي منهجية وأساليب وإجراءات المراجعة الداخلية ، وهذا ما سوف نتناوله بشيء من التفصيل في هذا المبحث .

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية المراجعة الداخلية .

مما لاشك فيه أن التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت علي المراجع الداخلي تحديات ، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظرته إلي المتغيرات المحيطة به ، ليس نظرة المعارضة ، ولكن نظرة الواقع

وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلي الأجود والأحسن .

وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهريا في منهجية المراجع الداخلي علي النحو التالي :

أولاً : التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع [التأهيل العلمي] ، حيث يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكمبيوتر المتطورة .

ثانياً : إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة ، ولا سيما أن جزءاً كبيرا من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقارير .

ثالثاً : إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات ، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول علي مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية .

رابعاً : إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي ، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي [Cybernetics] المعروفة في علم النظم [Systems Science] في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .

خامساً : إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا ، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، وإبراز المسائل الجوهرية وتجنب الحشو غير النافع .

سادساً : الاستفادة من تزاوج أساليب المعرفة المختلفة ، والذي أصبح سمة من سمات العصر، وهذا ما يطلق عليه أسم [Inler Disciplinary Approach] .

نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

يركز المراجع اهتمامه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتحليل المعلومات علي النواحي الآتية :

أولاً : المراجعة السابقة علي المدخلات .

ويتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية ، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقا للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات ، وما في حكم ذلك ، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال :

- حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها .
- المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل .
- استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.
- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسئول .

ثانياً : المراجعة علي البيانات الداخلة إلي الكمبيوتر .

ويركز المراجع علي الآتي :ـ

- التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها علي المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور علي سجل الأجور .
- التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلي سلامتها
- التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلي البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك .

ثالثاً : المراجعة علي برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات.

عندما تدخل البيانات إلي الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً علي برنامج جديد ، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ، ولقطع الشك باليقين ، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع علي ما يلي :

- صحة تصميم البرنامج .
- سلامة أداء الحاسب الالكتروني .
- سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من المنظور المحاسبي .
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .
- صحة التعديلات المداخلة علي برامج الكمبيوتر .

ويمكن للمراجع في الصدد اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الكمبيوتر وتشغليها مرة أخري باستخدام الأساليب اليدوية ، ويقارن بين مخرجات الحالتين .

رابعاً : المراجعة علي المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها.

يتركز دور المراجع في هذه المرحلة علي ما يلي :

- مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية علي المخرجات الفعلية .
- التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .
- حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخري .

إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات .

تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في الآتي :

1. المراجعة حول الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها علي المستندات ، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية .
2. المراجعة داخل الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد ، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الالكتروني للبيانات ، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .
3. المراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني : حيث يستطيع المراجع استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل المثال ما يلي :

- التحقق من صحة العمليات الحسابية .
- المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام .
- استخراج الأرصدة الشاذة .
- تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص.
- تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة .
- استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية علي فترات قصيرة .
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات .

ثالثاً: المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل النظم المحاسبية تأثيراً جوهرياً علي التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات ،وعلي مسئوليات وواجباته وكذلك علي منهجية وأساليب المراجعة الخارجية ، كما تمكن المراجع الخارجي من الاستفادة من تلك الحاسبات في عملية المراجعة ذاتها في بعض الحالات وظهرت ما يسمي ببرامج المراجعة باستخدام الكمبيوتر.

ولقد اهتمت المنظمات المهنية الدولية المعنية بالمراجعة الخارجية علي الحسابات بأثر التشغيل الالكتروني للحسابات علي المراجعة وأصدرت في هذا الشأن مجموعة من المعايير منها المعيار رقم [15] ، ورقم [16] ، ورقم [21] وتمثل هذه المعايير الإرشادات التي يجب علي المراجع الحسابات الالتزام بها وفي يقوم أدائه وتحدد مسؤولياته .

ويختص هذا المبحث بإلقاء الضوء علي المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات بصفة عامة وللنظام المحاسبي بصفة خاصة ، مع التركيز علي تأهيل المراجع الخارجي ومسئوليته وواجباته ومنهجية المراجعة وأساليبها وأثر ذلك علي جودة الأداء .

تأهيل المراجع الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

لقد تطلب التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي أن يكون المراجع بصفة عامة والمراجع الخارجي بصفة خاصة لديه المعرفة والخبرة بالآتي :

1 ــ المعرفة التامة لطبيعة الحاسبات الإلكترونية ونظم تشغليها .

2 ــ المعرفة التامة بلغات الحاسبات الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل البرامج .

3 ــ المعرفة التامة ببرامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشآت في تشغيل النظم المحاسبية وكيف يمكن مراجعتها .

4 ــ المشاركة في وضع برامج الكمبيوتر الخاصة بالمنشأة أو تقويمها وبيان مواطن الضبط الداخلي والتحكم الذاتي للاستفادة من ذلك في عملية المراجعة .

5 ــ المعرفة التامة بإمكانيات برامج المراجعة الحديثة باستخدام الحاسبات الإلكترونية ودراسة جدوي استخدامها في عملية المراجعة .

6 ــ الإلمام بالأساليب الرياضية والإحصائية المتاحة والتي يمكن الاستفادة منها في عملية المراجعة والتي أصبحت ميسرة بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية .

7 ــ الإلمام التام بنظم المعلومات المتكاملة وشبكات المعلومات الخاصة والمحلية والإقليمية والدولية .

ولتحقيق التأهيل العلمي والعملي السابق ، يجب توافر المقومات الآتية :ــ

- أن تتضمن مقرات الدراسة بالجامعات والمعاهد والمدارس وكافة دور التعليم المعنية بالمحاسبة والمراجعة والكمبيوتر بعض المعرفة عن الحاسبات الإلكترونية وتقنية المعلومات .
- أن تقوم المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بتنظيم دورات تدريبية متعمقة ومتقدمة عن إمكانيات وتطبيقات الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة والمراجعة .
- أن تتضمن امتحانات إجازة ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية أسئلة نظرية وعملية عن إمكانيات وتطبيقات الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة والمراجعة .
- متابعة التطورات المعاصرة في مجال الحاسبات الإلكترونية وتطبيقاتها في مجال المحاسبة والمراجعة من خلال المطبوعات والنشرات والندوات والمؤتمرات وشبكات المعلومات .

مهام ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات.

لقد ألقي التطور السريع في التشغيل الالكتروني للبيانات وتقنية المعلومات مسئوليات إضافية علي مراجع الحاسبات الخارجي ، ليس في نوع المهمة ولكن في وسائل تنفيذها ، من أبرزها ما يلي :

تقويم نظم الضبط الداخلي لعملية تجهيز البيانات وإدخالها في الكمبيوتر وكذلك المتضمنة داخل برامج الكمبيوتر ذاتها ، لأن ذلك هو الأساس في تنفيذ عملية المراجعة .

1. التأكد من سلامة برامج التشغيل الالكتروني للبيانات [Soft – Ware] من حيث مضمونها وملاءمتها وتحقيق مقاصدها ، وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن .
2. التأكد من صلاحية تجهيزات التشغيل الالكتروني للبيانات [Hard – Ware] من حيث سلامة التشغيل ،وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن .
3. التأكد من أن سبل وأساليب تحليل البيانات بواسطة الحاسب الالكتروني تفي بالغرض المنشود .
4. التأكد من سلامه نظم حماية برامج وأجهزة الحاسبات الإلكترونية ، وانتظام عمليات الصيانة الدورية ، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة ، لضمان الكفاءة والجودة في المعلومات الخارجة .
5. التأكد من سلامة ودقة نظام توزيع المعلومات الخارجة وحمايتها وإمكانية استرجاعها للاستفادة منها في عملية المراجعة المستمرة ، وكذلك التأكد من نظام التغذية العكسية .
6. التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات ، سواء التي تحتوي البيانات الداخلة ، أو

التي تحتوي المعلومات الخارجة ، وذلك لحمايتها من التلاعب .

7. الاطمئنان من أن التعديلات التي تتم علي برامج التشغيل الالكتروني للبيانات معتمدة ممن لهم السلطة ، وأنها موضوعية ، وتتفق مع التطورات المستجدة .

وسوف نتعرض لهذه المهام بشيء من التفصيل في الصفحات التالية .

تقويم نظم الضبط الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

يجب علي المراجع الخارجي فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، قبل أن يخطط ويضع برنامج المراجعة وتنفيذه ، ويتم ذلك علي النحو التالي :ـ

[1] ـ فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي العامة خارج نطاق التشغيل الالكتروني للبيانات ، والتأكد من الآتي :ـ

- سلامة الدورات المستندية وانسياب البيانات إلي وحدة الإدخال .
- سلامة التنظيم الإداري وحدود السلطة والمسئولية والفصل بين المهام.
- وجود النظم واللوائح والضوابط التي تضبط حركة المستندات .

[2] ـ فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي لعمليات إدخال للبيانات إلي الكمبيوتر ، الاطمئنان من الآتي :

- سلامة عملية تجهيز البيانات قبل الإدخال .
- سلامة وسائل إدخال البيانات .
- سلامة عملية إدخال البيانات .

وفي هذا الخصوص يجب تحديد التوصيف الوظيفي للعاملين بقسم تجهيز البيانات والعاملين بقسم إدخال المعلومات والعاملين بقسم تشغيل البيانات والفصل بينهما ، وأن تكون كل عملية إدخال موثقة من شخص مسئول ، وفي كل الأحوال يجب الفصل بين المهام السابقة لتجنب التواطيء .

[3] ـ فحص وتقويم نظام ضبط تصميم برامج الحاسب الالكتروني المستخدمة في تشغيل البيانات من حيث : المشتركون في التصميم وسلامة التصميم واختبار المعلومات الخارجة ، وفي هذا الخصوص يجب مراعاة ما يلي :

- اشتراك كل من قسم البرمجة والإدارة المالية وخبراء التشغيل في إجراءات تصميم النظم وبرامج الكمبيوتر .
- التوصيف الدقيق للنظم والبرامج وتحديد مواصفاتها وإجراءات تشغليها .
- اعتماد النظم والبرامج المقترحة قبل التشغيل من قبل الإدارة العليا .
- الاطمئنان من سلامة وحفظ المستندات بعد الإدخال وسلامة تداول وحفظ المعلومات بعد الإخراج .

[4] ــ فحص وتقويم نظم الضبط الداخلي علي مخرجات الحاسبات الإلكترونية الاطمئنان من الآتي :

- سلامة آلية المطابقات بين الاجماليات والتفاصيل .
- سلامة توزيع المخرجات علي مستخدميها .
- سلامة حفظ المخرجات بعد الاستخدام .
- سلامة نظام التغذية العكسية بالمعلومات .

كيفية المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

هناك طرق مختلفة للمراجعة الخارجية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، ويتوقف اختيار الطريقة علي حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة وإمكانياته من حيث الخبرات ، ومن أهم تلك الطرق ما يلي :

1. المراجعة حول الحاسبات الإلكترونية [Auditing Around The Computes]
2. المراجعة من خلال الحاسبات الإلكترونية
3. [Auditing Through the Compute]
4. المراجعة باستخدام أسلوب فحص برامج المنشأة

[Auditing Through Firm Computer Programs]

5. المراجعة باستخدام برامج خاصة بمكاتب مراجعة .

[Speaalized Programs Auditing Through]

وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل منها:

المراجعة حول الحاسبات الإلكترونية

وتتمثل خطوات المراجعة حول الحاسبات في الآتي :

- اختيار عينة من المستندات وإجراء المراجعة الشاملة عليها وحصرها وعدها [Documents Count] ومتابعة تسلسل أرقامها .
- تشغيل البيانات الواردة بهذه المستندات يدوياً واستخراج النتائج .
- تشغيل نفس البيانات باستخدام الحاسب الالكتروني واستخراج النتائج .
- المطابقة بين النتائج في حالة التشغيل اليدوي والتشغيل الالكتروني .
- استخدام المراجعة بمقارنة الاجماليات مع العناصر [Control Totals] للاطمئنان من صحة البيانات .

وتناسب هذه الطريقة المنشآت الصغيرة وكذلك مكاتب المراجعة ذات الخبرات المتواضعة في مجال برامج الحاسبات ، وتعتمد بصفة أساسية علي أساليب المراجعة التقليدية .

المراجعة من خلال الحاسبات الإلكترونية.

ويستخدم المراجع في هذا الخصوص مجموعة من البرامج الجاهزة المخصصة لتنفيذ المراجعة من بينها ما يلي : ـ

1. برامج اختبار صحة البيانات الداخلة [Input Data Testing] .
2. برامج المحاكاة [Simulation] بمؤسسات شبيهة أو حالات افترضيه .
3. برامج استخراج أو اكتشاف التجاوزات والاستثناءات [Limit Ranges] في المعلومات الخارجة ويطلق عليها : اختبارات الحدود والاعتدال وذلك لاكتشاف الخطأ سواء في البيانات الداخلة أو في البيانات الخارجة .
4. برامج القيم المقيدة [Restricted Valus] لاختبارات صحة البيانات .

وتساعد هذه الطريقة المراجع من استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية

والمحاسبية لإنجاز معظم عمليات المراجعة ، وتتطلب هذه الطريقة مستوي عال من الخبرة في مجال الحاسبات الإلكترونية والمراجعة .

المراجعة باستخدام أساليب فحص برامج المنشأة .

وتتمثل خطوات وكيفية المراجعة في الآتي :ـــ

1. فحص برامج الحاسبات الإلكترونية التي تستخدمها المنشأة للاطمئنان من سلامتها في ضوء تحقيق الأغراض المصممة من أجلها .
2. فحص خرائط تدفق البيانات التي تغذي البرامج ، للاطمئنان من سلامة وانتظام التغذية .
3. استمرارية الفحص لأي تعديلات علي البرامج المطبقة .
4. استخدام هذه البرامج في تنفيذ عمليات المراجعة والفحص باستخدام الأساليب السابق بيانها في المدخل السابق .

ويتطلب تطبيق هذه المنهج أن يكون لدي المراجع خبرة متميزة عالية في استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المراجعة بعد الاطمئنان من سلامة برامج المنشأة .

المراجعة باستخدام برامج خاصة للمراجعة .

حيث تقوم مكاتب المراجعة بتصميم برامج المراجعة مستقلة خاصة بها باستخدام الحاسبات الإلكترونية لتستخدم في مراجعة المنشآت التابعة للمكتب وهذا المنهج لا يطبق إلا في مكاتب المراجعة ذات الإمكانيات البشرية والمادية الكبيرة ، وما زال تطبيقه محدوداً علي بعض المكتب في بعض الدول .

ويتطلب تطبيق هذه البرامج دراسات الجدوى الاقتصادية ومقابلة تكلفة إعدادها بالمنافع المرجوة منها ، كما يجب أن يؤخذ في الحسبان مخاطر تطور التقنية علي تقادم تلك البرامج .

أساليب المراجعة الخارجية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات .

بالإضافة إلي أساليب المراجعة في ظل التشغيل اليدوي للبيانات ، هناك أساليب أخري استوجبها التشغيل الالكتروني من أهمها ما يلي : ــ

- أسلوب العينات الإحصائية [Statislical sampling] .
- أسلوب المحاكاة تحت حالات بديلة [Simulation] .
- أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات [Feed Back Loops] .
- أسلوب الاختبار عن طريق الحدود والمقيدات

[Limits and Restrictions] .

- أسلوب خرائط المراقبة [Control Charts] .
- أسلوب خرائط الإجراءات [Charts Proceders] .
- أسلوب برامج المراجعة الجاهزة

[Ready Computer Audit Programs] .

- أسلوب خرائط تدفق المعلومات [Systems Flow Charts] .
- أسلوب تحليل النظم [Systems Analysis] .

رابعاً: أثر شبكات المعلومات (الانترنت) على التدقيق

نتيجة لتطور شبكة الانترنت واستخداماتها تعددت خدمات الإنترنت في مجال الأعمال، حيث تقدم شبكة المعلومات للشركات العديد من الخدمات بسرعة فائقة وبتكلفة أقل ، من أبرز هذه الخدمات ما يلي :

1. خدمة الحصول علي معلومات : حيث يستطيع رجل الأعمال أن يتصل في أي مكان في العالم ويستفسر عن معلومة معينة سواء متعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة أو المال أو غير ذلك ، وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات وهو علي بصيرة واضحة عن العالم من حوله ، وهذه الخدمة لم تكن

ممكنة بدون الإنترنت .

2. خدمات البريد الالكتروني [E.MAIL] ، حيث يستطيع رجل الأعمال أن ينشئ ويرسل الرسائل والمذكرات إلي الأفراد أو الشركات أو الجهات المختلفة بسرعة وبتكلفة أقل ، ويمكنه كذلك أن يتلقي الردود علي تلك الرسائل التي تصله بنفس السهولة والسرعة .

3. خدمات الاستفسار [Enquary] والبحث [Research] ، حيث يستطيع رجل الأعمال الاستفسار عن أي معلومة وكذلك البحث عن أشياء أو أخبار تهمة بسرعة .

4. التسويق من خلال الإنترنت [Marketing] تستطيع كل منشأة أن تنشئ حيزاً علي شبكة الإنترنت وهذا يعتبر بمثابة الكتالوج لها ، وتستطيع أن تضيف إليه أي معلومات جديدة أو تغيير في المعلومات القديمة بسهولة ومرونة ، وبذلك تستطيع المنشأة أن تدخل السوق العالمي ، وتتلقي الاستفسارات وتبرم الصفقات بسهولة .

5. عقد الصفقات التجارية من خلال [E. Commerce] من خلال البريد الالكتروني والاستفسار والبحث يتم الاتصال بين رجال الأعمال بعضهم البعض وإبرام الصفقات ، بل وكذلك سدد قيمتها من خلال الشفرات البنكية ، ولقد برزت هذه الخدمة في الأيام الأخيرة بشكل ملحوظ ولقد بلغت حجم التجارة من خلال الإنترنت خلال سنة 1998م حوالي 33 مليار دولار .

6. الإعلان عن السلع والخدمات في بعض المواقع التي عليها إقبال من المشتركين ، وهذا يسهل للشركة عقد العديد من الصفقات فعلي سبيل المثال يمكن للشركة التي تعمل في مجال الملابس الرياضية أن تعلن عن منتجاتها في موقع أخبار الرياضة .

7. تقديم خدمات ما بعد البيع [After Sales Serveses] حيث تقوم

الشركة بالإعلان عن عناوين مراكز الصيانة العالمية لمنتجاتها ، وبذلك يستطيع المشترون الاتصال بتلك المراكز والحصول علي الخدمات بسهولة .

8. نشر الأخبار الجديدة [News] عن الشركات والمنشآت وغيرها من خلال الموقع المخصصة علي الإنترنت ، وهذا يفيد الشركات العالمية التي تريد عن نشر معلومات جديدة يومياً أو أسبوعياً أو عن نفسها وبصفة خاصة الإعلان عن أسعار أسهمها في أسواق المال العالمية ، الإعلان عن المعارض الدولية ، الإعلان عن المؤتمرات والندوات.

9. خدمات المحادثات [Carver Sation] ، حيث يمكن عقد اجتماعات بين أفراد وهم في أماكنهم من خلال شاشات الكمبيوتر وشبكات الإنترنت ، مثل اجتماعات مجالس الإدارات والجمعيات العامة .

10. عرض تقارير مجالس الإدارة ومراقب الحسابات للشركات العالمية العابرة للمحيطات علي مواقع معينة في الإنترنت وبذلك يسهل للمساهمين وغيرهم متابعتها .

أثر الإنترنت علي منهجية المراجعة .

كما سبق الإيضاح يعتمد الإنترنت علي الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا نظم المعلومات وشبكات الاتصالات بالهاتف وبالأقمار الصناعية ، كما يعتمد علي أساليب الرياضة والإحصاء والهندسة ونظرية النظم ...وهذا بدوره يؤثر علي منهجية المراجعة ، كما سبق الإيضاح في المباحث السابقة .

ومن أهم معالم التأثير ما يلي :

1 ــ التأثير علي ثقافة المراجع [التأهيل العلمي والعملي] ، إذ يجب أن يكون علي دراية ومعرفة بالآتي :

- أساسيات الحاسبات الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات .
- أساسيات شبكات الاتصالات الداخلية والمحلية والعالمية ،

- إمكانيات وخدمات الإنترنت والإنترانت .
- ضوابط الاشتراك في الإنترنت وجدواه .
- كيفية الاستفادة بخدمات الإنترنت في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة عامة .
- كيفية الاستفادة من الإنترنت في الحصول علي المعلومات والمناقشات وإرسال التقارير .
- أساليب الحديثة في الدخول إلي الإنترنت .

2 ــ التأثير علي طبيعة أدله الإثبات فيما يتعلق بالعمليات المختلفة التي تتم من خلال الإنترنت ومنها علي سبيل المثال :

- عمليات البريد الالكتروني .
- عمليات الإعلان .
- عمليات التسويق .
- عمليات عقد الصفقات .
- عمليات سداد / تحصيل قيمة الصفقات .
- عمليات نشر أخبار عن المنشأة .
- عمليات تأمين نظام معلومات الإنترنت .

3 ــ عمليات تجميع بيانات ومعلومات عن الشركات المتعددة الجنسيات العابرة للمحيطات من خلال خدمات الإنترنت ، لتسهيل من عملية المراجعة ففي الماضي ، كان يتولي مراجعة فروع تلك الشركات مكاتب إقليمية وترسل تقاريرها إلي المراجع الأصلي ، وكان ذلك يستغرق وقتاً طويلاً وتكلفة عالية ، أما في ظل الإنترنت فالأمر سوف يتغيير ويصبح سهلاً ميسراً .

4 ــ التأثير علي أساليب المراجعة ، حيث يستعين المراجع " كما سبق الإيضاح " ببرامج كمبيوتر متقدمة تساعده في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل

التذكرة

- المطابقات والحدود .
- التحليل باستخدام الأساليب الكمية .
- التغذية العكسية بالمعلومات .

5 ــ التأثير علي العرض والإفصاح عن نتائج عمليات المراجعة باستخدام إمكانيات وخدمات الكمبيوتر ونظم المعلومات وشبكات الاتصال ، كما سوف يؤثر علي دورية تقارير المتابعة والرقابة وتقويم الأداء ، وعلي مناقشة تلك التقارير من خلال اجتماعات تظهر علي شاشات الكمبيوتر ويتم توصيلها من خلال الإنترنت .

6 ــ التأثير علي مسئولية المراجع حيث ألقيت عليه مسئوليات جديدة ومنها تقويم نظم الضبط الداخلي في ظل استخدام الإنترنت ، كما اتسع نطاق مسئولية أمام مستخدمي المعلومات التي حصلوا عليها من خلال الإنترنت .

كيفية مراجعة العمليات التي تتم من خلال الإنترنت .

لا تختلف مراجعة العمليات التي تتم من خلال الإنترنت عن ما سبق بيانه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، حيث يجب التركيز في عملية المراجعة علي الجوانب الآتية :

- مراجعة المستندات والمذكرات والوثائق المتعلقة بالبيانات المدخلة إلي الكمبيوتر تمهيداً لإرسالها من خلال البريد الالكتروني أو من خلال شبكة الإنترنت الاطمئنان من سلامتها من الناحية الشكلية والموضوعية والحسابية والمحاسبية وأنها لا تختلف النظم واللوائح الداخلية .
- مراجعة موافقات الجهات التي لها سلطة الاعتماد علي الأوامر المرسلة بواسطة البريد الالكتروني وشبكة الإنترنت حسب خطوط السلطة والمسئولية داخل المنشأة ، والاطمئنان من سرية المعلومات ذات الطبيعة الحساسة الخاصة من خلال جهاز جدار السلامة .

- مراجعة عملية إدخال البيانات والتعليمات إلي الكمبيوتر من أجل تنفيذ العمليات المتفق عليها ، علي النحو السابق بيانه في المباحث السابقة .
- مراجعة المعلومات الواردة من المرسل إليهم بخصوص التعليمات والأوامر السابقة للتأكد من أنها تمت حسب الوارد في الاتفاقيات والعقود المعتمدة .
- مراجعة المعالجة المحاسبية للعمليات التي تمت من خلال الإنترنت والتأكد من أنها تمت وفقاً للأسس والسياسات المحاسبية المتعارف عليها .

مراجعة الصفقات التجارية التي تمت من خلال الإنترنت .

لقد سبق أن أشرنا أن الإنترنت أصبح من أساليب التسويق المعاصرة ، سواء من خلال القوائم البريدية للتسويق أم من خلال المواقع المخصصة لعرض بعض المنتجات ، أو من خلال نشرات الأخبار الخاصة .

ولقد نفذت الآلاف من عمليات الشراء والبيع والإجارة والتمويل والاستثمار من خلال شبكات الإنترنت ، ويجب علي المراجع أن يطمئن من سلامة نظم الضبط الداخلي لهذه العمليات من ناحية صحة وسلامة الإجراءات التنفيذية لها من ناحية أخري .

وعلي سبيل المثال تتم مراجعة الصفقات المباعة [عمليات البيع] من خلال الإنترنت علي النحو التالي :

- مراجعة عروض الصفقات المعلنة من خلال شبكات الإنترنت من حيث الكمية والمواصفات والأسعار وشروط التسليم وشروط الدفع والتأمين والتسليم ... ونحو ذلك .
- مراجعة طلبات الشراء الواردة من خلال الإنترنت علي العروض السابقة أو علي موافقات الجهات المعنية ذات السلطة علي بعض التعديلات في ضوء المساومة والممارسة التي تمت .
- مراجعة العقود المبرمة والمرسلة من المشتري من خلال البريد الالكتروني والاطمئنان من سلامتها ومطابقتها علي ما اتفق عليه .

- مراجعة أوامر صرف البضاعة من المخازن وأوامر الشحن علي العقود المبرمة وعلي المستندات الأخري المؤيدة لذلك .
- مراجعة تنفيذ شروط السداد والاطمئنان من سلامتها الدفعات المتفق عليها من خلال البنك ، وكذلك ضمانات سداد بقية القيمة .
- مراجعة المعالجة المحاسبية خلال المراحل السابقة والتي تتلخص في الآتي :

ـ مرحلة الموافقة علي العرض من خلال شبكة الإنترنت .

ـ مرحلة إبرام العقود من خلال البريد الالكتروني .

ـ مرحلة الحصول علي خطابات الضمان والتأمين المقدم إن وجد .

ـ مرحلة صرف البضاعة من المخازن للشحن .

ـ مرحلة الشحن حسب المستندات المؤيدة لذلك .

ـ مرحلة استلام الثمن سواء من خلال البنك أو عن طريق أوراق القبض وهكذا .

وعلي منوال الإجراءات السابقة ، يمكن مراجعة العمليات الأخري التي تتم من خلال الإنترنت مثل :

ـ عمليات شراء بضاعة .

ـ عمليات تقديم خدمات للغير .

ـ عمليات تلقي خدمات من الغير .

ـ عمليات الإعلان عن بضاعة أو خدمات .

ـ عمليات الاشتراك في معارض دولية .

ـ عمليات المشاركة في مؤتمرات أو ندوات .

ـ عمليات نشر تقارير مجلي الإدارة ومراقب الحسابات .

ـ عمليات متابعة أسعار أسهم شركات معينة .

ـ عمليات طلب الحصول علي تمويل من البنوك العالمية .

والمجال يحتاج إلي مزيد من الدراسة والبحث التطبيقي لوضع دليل إجراءات المراجعة للعمليات السابقة وغيرها في ضوء معايير المراجعة الدولية أو وضع معايير خاصة بذلك .

دور شبكات الإنترنت في عرض ونشر تقارير المراجعة.

ـ يمكن الاستفادة من شبكة الإنترنت العالمية في عرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للمحيطات ، والتي عادة تنشر في الجرائد والمجلات وليس هناك من مخاطر من الإطلاع عليها بل قد يجني منافع ، حيث يسهل علي المساهمين في هذه الشركات من متابعة أنشطتها أولاً بأول ، كما تساعد المستثمر المتوقع في الحصول علي معلومات سريعة وشاملة قبل اتخاذ قرار الاستثمار.

ومن مزايا عرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات من خلال شبكات الإنترنت ما يلي :

- سرعة توصيل المعلومات الواردة بالتقارير إلي مستخدميها في أنحاء العالم ، وهذا يزيد من الاستفادة منها .
- انخفاض تكلفة توصيل تقارير المراجعة إلي مستخدميها .
- اتساع نطاق الأخبار عن الشركة وجلب مستثمر جديد .
- معرفة رد فعل هذه التقارير علي أسعار أسهم الشركة في أسواق الأوراق المال العالمية .

15

الفصل الخامس عشر

أمثلة وحالات تطبيقية

محتويات الفصل

أولاً: أمثلة وحالات تطبيقية وأسئلة امتحان CPA, ACPA

ثانياً: مصطلحات في المحاسبة والتدقيق باللغة الإنكليزية.

ثالثاً: المراجع والمصادر.

أولاً: أمثلة وحالات تطبيقية وأسئلة امتحان CPA, ACPA

أسئلة ACPA

1. في حالة تدقيق البيانات المالية التاريخية فإن الاهتمام الأساس للمدقق يكون ب:

(أ) تحديد فيما إذا كانت العمليات المسجلة تعكس الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة المالية.

(ب) تحديد فيما إذا كان هناك غش في البيانات المالية.

(ج) تحليل البيانات المالية للتحقق من مدى انسجامها مع المتطلبات الحكومية.

(د) تحديد فيما إذا كان الدخل الخاضع للضريبة قد حسب بشكل صحيح.

2. معايير التدقيق العامة تؤكد على أهمية:

(أ) تجميع الأدلة.

(ب) الصفات الشخصية التي على المدقق أن يمتلكها أو يتصف بها.

(ج) توصيل نتائج التدقيق إلى مستخدمي البيانات المالية.

(د) كل ما ذكر أعلاه.

3. يمكن الامتناع عن إبداء الرأي في أي من الحالات التالية:

(أ) يوجد شكوك لدى المدقق حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

(ب) يوجد تحريفات عالية المادية (جوهرية) في البيانات المالية.

(ج) يوجد قيد على نطاق عملية التدقيق بسبب ظروف خارجة عن إرادة العميل.

(د) ما ذكر في (أ) و (ج).

4. عندما يعتقد المدقق بأن البيانات المالية مضللة بسبب عدم انسجامها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإنه يجب أن يصدر

(أ) رأياً متحفظاً.

(ب) رأياً معاكساً (مخالفا).

(ج) امتناع عن إبداء الرأي.

(د) رأياً متحفظاً أو مخالفاً حسب درجة المادية.

5. كل من الرأي السلبي والامتناع عن إبداء الرأي يمكن أن يتم إصداره:

(أ) فقط عندما يكون الظرف أو الأمر تأثيره عالي المادية.

(ب) عندما يكون الظرف أو الأمر الذي يؤثر على البيانات المالية مادي أو غير مادي.

(ج) بغض النظر عن استقلالية المدقق.

(د) بغض النظر عن اختيار العميل لسياسة محاسبية لا تنسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

6. أي من التالية ليس من الأهداف الأساسية لتوثيق عملية التدقيق:

(أ) أساس لتخطيط عملية التدقيق.

(ب) سجل للأدلة التي تم تجميعها ونتائج اختبارات التدقيق.

(ج) أساس لمراجعة المشرفين والشركاء.

(د) أساس لتحديد عيوب عمل المدقق من قبل زملاء المهنة في عملية مراجعة النظير.

7. أي من التالية ليس من أنواع أدلة التدقيق:

(أ) مناقشات المدقق مع موظفي العميل.

(ب) فحص الإشعارات الدائنة التي صدرت في نهاية السنة.

(ج) إعادة احتساب الخصم المسجل على فواتير المبيعات.

كل ما ذكر أعلاه يعتبر من أدلة التدقيق.

8. عندما يكون هناك قيد على نطاق التدقيق فإن من المناسب أن يصدر المدقق:

(أ) امتناع عن إبداء الرأي.

(ب) رأي غير متحفظ، أو رأي متحفظ في النطاق والرأي، أو امتناع عن إبداء الرأي، حسب المادية.

(ج) رأياً متحفظاً.

(د) رأياً مخالفاً أو متحفظاً حسب المادية.

9. الاختبارات التفصيلية للأرصدة هي إجراءات محددة من أجل:

(أ) اختبار مدى وجود أخطاء نقدية في البيانات المالية

(ب) التحقق من أن الحسابات ذات الأرصدة المادية مصنفة بشكل صحيح

(ج) التحقق من أن ميزان المراجعة متوازن

تحديد تفصيلات نظام الرقابة الداخلية

10. عندما يكون التحريف في القوائم المالية مؤثر في قرار مستخدم البيانات، ولكن القوائم المالية بشكل عام معدة بطريقة عادلة، يكون من المناسب:

أ .إصدار رأي متحفظ.

ب .إصدار رأي نظيف.

ج .إصدار رأي سلبي

د .الامتناع عن إصدار الرأي.

11. عندما يقوم المدقق باحتساب نسبة هامش الربح ويقارنه مع النسبة في الفترة السابقة، فان هذا يعتبر نوع من:

أ .الفحص الفعلي.

ب .الإجراءات التحليلية.

ج .الملاحظة.

د .الاستفسار من العميل.

12 – أي من التالية ليس من مكونات نظام الرقابة الداخلية:

أ .بيئة الرقابة.

ب .تقرير المخاطر.

ج .النظام المحاسبي.

د .بيئة الرقابة والمعلومات والتوصيل والرقابة.

أذكر الأنواع الثلاثة المعروفة من المصادقات التي يستخدمها المدقق، وبين أي من هذه الأنواع أكثر وأقل مصداقية مع بيان السبب.

.....
.....
.....
.....

إطار الرقابة الداخلية يتكون من خمسة عناصر أو مكونات (مقومات) أساسية، بين باختصار كل واحد من هذه العناصر الخمسة.

.....
.....
.....

يعتبر المدققون الخارجيون أن المدققين الداخليين عادةً يعملون بفاعلية إذا كانوا يحققون ثلاثة معايير: ما هي هذه المعايير الثلاثة.

.....

.....

.....

بين خمسة إجراءات عادة يستخدمها المدقق من أجل الحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية.

.....

.....

.....

أسئلة CPA

QUESTION 1

The fourth standard of reporting requires the auditor to either express an opinion regarding the financial statements taken as a whole or state that an opinion cannot be expressed. The objective of the fourth standard is to prevent:

a. An auditor from expressing different opinions on each of the basic financial statements.

b. Restrictions on the scope of the audit, whether imposed by the client or by the inability to obtain evidence.

c. Misinterpretations regarding the degree of responsibility the auditor is assuming.

d. An auditor from reporting on one basic financial statement and not the others.

QU ESTION 2

The third general standard states that the auditor must exercise due care in the performance of an audit. This standard is ordinarily interpreted to require:

a. Thorough review of the existing safeguards over access to assets and records.

b. Limited review of the indications of employee fraud and illegal acts.

c. Objective review of the adequacy of the technical training and proficiency of firm personnel.

d. Critical review of the judgment exercised at every level of supervision.

QUESTION 3

Which financial statement assertion is violated when an expense occurring in one year is *not* recorded until the following year?

a. Accuracy.

b. Classification.

c. Completeness.

d. Occurrence.

QUESTION 4

Which of the following standards does *not* relate to planning?

a. Due professional care: The auditor should exercise due professional care in planning the audit.

b. Entity, environment, and internal control: An understanding of the entity and its environment, including its internal control, must be obtained to plan the audit.

c. Planning and supervision: The auditor must adequately plan the work and properly supervise assistants.

d. Consistency: The auditor must identify circumstances in which the planning of the audit has not been performed in a manner consistent with that of the prior year.

QUESTION 5

In assessing the competence and objectivity of an entity's internal auditor, an independent auditor would *least likely* consider information obtained from:

e. Discussions with management personnel.

f. External quality reviews of the internal auditor's work.

g. Previous experience with the internal auditor.

h. The results of analytical procedures.

QUESTION 6

Analytical procedures used in planning an audit should focus on:

a. Reducing the scope of tests of controls and substantive tests.

b. Providing assurance that potential material misstatements will be identified.

c. Enhancing the auditor's understanding of the client's business.

d. Assessing the adequacy of the available audit evidence.

QUESTION 7

Which of the following statements is generally correct about audit evidence?

a. The more effective the internal control structure, the more assurance it provides about the reliability of the accounting data and financial statements.

b. Appropriateness of audit evidence refers to the amount of corroborative evidence obtained.

c. Information obtained indirectly from independent outside sources is more persuasive than the auditor's direct personal knowledge obtained through observation and inspection.

d. Appropriateness of audit evidence refers to audit evidence obtained from outside the entity.

QUESTION 8

Which of the following statements is correct concerning the use of negative confirmation requests?

e. Unreturned negative confirmation requests rarely provide significant explicit evidence.

f. Negative confirmation requests are desirable when a low level of detection risk is required.

g. Unreturned negative confirmation requests indicate that alternative procedures are necessary.

h. Negative confirmation requests are effective when understatements of account balances are suspected.

i. QUESTION 9

j. In establishing the existence and ownership of a long-term investment in the form of publicly traded stock, an

k. auditor should inspect the securities or:

l. Correspond with the investee company to verify the number of shares owned.

m. Inspect the audited financial statements of the investee company.

n. Confirm the number of shares owned that are held by an independent custodian.

o. Determine that the investment is carried at the lower of cost or market.

QUESTION 10

Confirmation is most likely to be a relevant form of evidence with regard to assertions about accounts receivable when the auditor has concerns about the receivables:

p. Valuation.

q. Classification.

r. Existence.

s. Completeness.

QUESTION 11

Which of the following controls most likely would assure that all billed sales are correctly posted to the accounts receivable ledger?

t. Daily sales summaries are compared to daily postings to the accounts receivable leclger.

u. Each sales invoice is supported by a prenumbered shipping document.

v. The accounts receivable ledger is reconciled daily to the control account in the general ledger.

w. Each shipment on credit is supported by a prenumbered sales invoice.

QUESTION 12

Alpha company uses its sales invoices for posting perpetual inventory records. Inadequate controls over the invoicing function allow goods to be shipped that are not invoiced. The inadequate controls could cause an:

x. Understatement of revenues and receivables, and inventory.

y. Overstatement of revenues and receivables, and an understatement of inventory.

z. Understatement of revenues and receivables, and an overstatement of inventory.

aa. Overstatement of revenues and receivables, and inventory.

QUESTION 13

In auditing the payroll function of a client, an auditor would least likely:

bb. 1. Request specific management representations related to payroll.

cc. 2. Verify proper segregation of duties.

dd. 3. Recalculate year-end payroll accruals.

ee. 4. Apply analytical procedures.

أسئلة عامة

أولاً: اختر الإجابة الصحيحة:

1. يعد استقلال مدقق الحسابات وحياده من:

أ- معايير العمل الميداني للتدقيق.
ب- المعايير العامة والشخصية للتدقيق.
ت- معايير اعداد التقرير.
ث- لا شئ مما سبق.

2. يعتبر اجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية من متطلبات:

ج- معايير العمل الميداني.
ح- معايير اعداد التقرير.
خ- أ+ب.
د- لا شئ مماسبق.

3. يقوم مدقق الحسابات بجمع الأدلة وقرائن الاثبات عن طريق:

ذ- المعاينة والملاحظة.
ر- الفحص والتحري.
ز- المصادقات.
س- كل ماسبق.

4. يعد مايلي من أهم معايير وقواعد وضع التقرير:

ش- جمع الأدلة وقرائن الاثبات الملائمة والكافية.
ص- الحياد والاستقلال وفحص نظام الرقابة الداخلية.
ض- بيان فيما اذا كانت المبادئ المحاسبية قد طبقت بشكل منتظم.
ط- كل ما سبق.

5. يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات التغير في تطبيق المبادئ المحاسبية من عام لآخر بما يضمن:

ظ- تطبيق مبدأ الاستمرارية.
ع- سلامة المقارنة.
غ- تطبيق مبدأ ثبات وحدة النقد
ف- لا شيء مما سبق.

6. الانتقال من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص دون الاشارة لذلك في تقرير مراجع الحسابات يؤدي إلى:

ق- وجود أرباح وهمية وبالتالي تضليل المساهمين.
ك- وجود خسائر وهمية وبالتالي تضليل الدوائر المالية.
ل- عدم دقة وعدالة التقارير المالية.
م- لا شيء مما سبق.

7. تقرير مدقق الحسابات يكون موجهاً إلى:

ن- إدارة المؤسسة.
ه- الدوائر المالية.
و- الأسواق المالية.
ي- الهيئة العامة للمساهمين.

8. يقوم مدقق الحسابات بوضع تحفظاته عن تقديم تقرير متحفظ في:

أ- فقرة النطاق.
ب- فقرة الرأي.
ت- فقرة ايضاحية.
ث- لا شيء مما سبق.

9. أي من أنواع الأدلة الآتية يعتبر أقل اقناعاً:

أ- كشف البنك الذي تم الحصول عليه من العميل.

ب- فواتير الشراء.

ت- سجلات جرد المخزون التي يقوم بها المدقق.

ث- استشارة المستشار القانوني للعميل.

10. العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف.

أ- علاقة عكسية.

ب- علاقة طردية.

ت- لا يوجد علاقة.

11. تصميم نظام الرقابة الداخلية ومن مسؤولية:

أ- المدقق.

ب- الادارة.

ت- المدقق والادارة.

ث- غير ذلك.

12. يقوم المدقق باستخدام الاجراءات التحليلية بشكل اساسي من أجل:

أ- اكتشاف الأخطاء الحسابية.

ب- تقييم بنية نظام الرقابة الداخلية.

ت- 1+2.

ث- تقييم الاستمرارية للعميل.

ج- غير ذلك.

13. يقوم مدقق الحسابات بوضع تحفظاته عن تقديم تقرير متحفظ في:

أ- فقرة النطاق.

ب- فقرة الرأي.

ت- فقرة ايضاحية.

ث- لا شئ مما سبق.

14. الحالات التي يمتنع فيها المدقق عن إبداء الرأي:

أ. عدم الإتفاق مع الإدارة على أمر مادي وجوهري.

ب. عدم التأكد بسبب قيود الأدارة على أمر مادي وجوهري.

ت. عدم توفر الاستقلالية.

ث. ب + ت.

15. يتم التأكد من هدف الاكتمال في دورة المبيعات من خلال:

أ. التأكد من عدم وجود مبيعات مسجلة غير مؤيدة بمستندات شحن.

ب. مطابقة مستندات الشحن مع فواتير البيع.

ت. مطابقة مستندات الشحن مع فواتير البيع ثم مع يومية المبيعات والأستاذ العام.

ث. لا شئ مما سبق.

16. يتم التأكد من هدف الدقة في دورة المشتريات من خلال:

أ. مراجعة مشتريات الحد الفاصل.

ب. إعادة تشغيل بعض البيانات للتأكد من عملية الاحتساب.

ت. مطابقة فواتير المبيعات مع مستندات الشحن.

ث. . لا شئ مما سبق.

17. يتم التأكد من أن المشتريات قد سجلت بالتواريخ الصحيحة من خلال:

أ. مراجعة مشتريات الحد الفاصل.

ب. إعادة تشغيل بعض البيانات للتأكد من عملية الاحتساب.

ت. مطابقة فواتير المبيعات مع مستندات الشحن.

ث. لا شئ مما سبق.

18. أي من المستندات التالية لا يعتبر من مستندات دورة المبيعات:

أ. أمر البيع.

ب. فاتورة البائع.

ت. وثيقة الشحن.

ث. لاشئ مما سبق.

19. اي من المستندات التالية لا يعتبر من مستندات دورة المشتريات:

أ. أمر الشراء.

ب. فاتورة البائع.

ت. تقرير الاستلام.

ث. لاشئ مما سبق.

20. أي مما يلي يعتبر أحد أنواع أدلة التدقيق:

أ. الإجابة الشفهية التي يحصل عليها المدقق من الموظفين.

ب. الملاحظة الشخصية من قبل المدقق.

ت. الإجابة المكتوبة (المصادقات) التي يحصل عليها المدقق من المتعاملين مع الشركة.

ث. كل مما سبق.

21. المقارنة بين القيم المختلفة في السجلات للحصول على أدلة من قبل المدقق يعتبر:

أ. فحص للعمليات.

ب. الاجراءات التحليلة.

ت. تدقيق قائمة المركز المالي.

ث. لا شئ مما سبق.

22. يستخدم الفحص الفعلي كدليل للتأكد من :

أ. وجود البضاعة.

ب. جودة البضاعة.

ت. أ + ب.

ث. لاشئ مما سبق.

23. العلاقة بين قوة نظام الرقابة الداخلية وحجم العينة هي:

أ. طردية .

ب. عكسية.

ت. ضعيفة.

ث. لا شئ مما سبق.

24. أي مما يلي يعد من أهم قواعد لإعداد التقرير.

1. كفاية الأدلة والقرائن جميعها.

2. الحياد والإستقلال وفحص الرقابة الداخلية.

3. بيان فيما إذا كانت المعايير المحاسبية قد طبقت بشكل منتظم.

4. لا شئ مما سبق.

25. عندما يقوم مراجع الحسابات باختبار عينة من أرصدة المدينين الواردة في قيود الشركة وإرسال طلبات مصادقات لهم ، فإنه في الأغلب يحاول اختبار الذمم المدينة من حيث :

1. الاكتمـال (COMPLETENESS)
2. القطــع (CUT_ OFF)
3. الوجـود (EXISTENCE)
4. التصنيف (CLASSIFICATION)
5. التقييــم (EVALUATION)

26. إن إرسال مصادقات لتثبيت حساب الذمم المدينة السالب يعتبر أنسب الطرق لتثبيت الحسابات ذات الطبيعة التالية :-

1. الحسابات ذات الرصيد العالي .
2. حسابات العملاء ذات الرصيد العالي والتي تمثل مشتريات صغيرة .
3. الحسابات مع الحكومة ومؤسساتها .
4. الحسابات الصغيرة والتي تم إعدامها .

27. استلام ردود على طلبات المصادقات من المدينين بالموافقة على ما جاء فيما يعنى أن:

1. الديون المستحقة على العملاء المدينين قابلة للتحصيل .
2. الديون المستحقة على العملاء المدينين صحيحة .
3. كشف أعمار الديون أعد بشكل صحيح .
4. مخصص الديون المشكوك فيها كافٍ .

28. أحد العيوب الأساسية للمصادقات السلبية هـو :

1. يصعب استخدام العينة الإحصائية في اختيار مفردات العينة التي يرسل لها طلبات المصادقات.
2. شعور مستلم طلب المصادقة بأنها مطالبة بالسداد الفوري .
3. الافتراض الضمني بأن عدم الرد يعني صحة الرصيد .
4. تكلفة الردود عالية جداً .

29. العبارات التالية تتضمن مقارنة بين مصادقات الموردين ومصادقات المدينين ، وإحداهما فقط صحيحة . فما هي العبارة الصحيحة :

1. مصادقات الموردين أكثر استخداماً وقبولاً بين المراجعين من مصادقات العملاء .
2. استخدام أساليب العينة الإحصائية في مصادقات الموردين أكثر قبولاً من استخدامها في مصادقات المدينين .
3. تؤكد مصادقات المدينين صحة الحسابات التي لها رصيد يساوي صفر ، أما مصادقات الموردين فتعجز عن تحقيق هذا الهدف .
4. طلبات المصادقات المرسلة للموردين لا توضح المبالغ المستحقة لهم أما طلبات مصادقات المدينين فيستحسن أن توضح المبالغ المستحقة عليهم .

30. في أي ظرف من الظروف التالية يلجأ المراجع إلي طلب مصادقات من الدائنين :

1. الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين جيدة وتوجد أدلة إثبات كافية تقلل من مخاطر الأخطاء التي تؤدي إلي نقص أرصدة هذه الحسابات عن الحقيقة.
2. من المتوقع أن تؤكد الردود صحة حسابات الدائنين ، وفي نفس الوقت فإن أرصدة هذه الحسابات صغيرة القيمة .

3. لا يوجد حسابات واردة من الدائنين ونظام الرقابة الداخلية على حساباتهم غير جيد .
4. غالبية أرصدة حسابات الدائنين تمثل ديون مستحقة لشركات زميلة .

31. أي مما يلي يمثل الهدف الرئيسي لمراجعة حسابات المدينين :
1. تحديد القيمة المتوقع تحصيلها .
2. تحديد مدى دقة نظام الرقابة الداخلية عليها .
3. التأكد من جدية الديون .
4. تحديد الموعد التقريبي لتحصيل الديون .

32. يستخدم أسلوب المصادقات الإيجابية إذا كان :
1. نظام الرقابة الداخلية الذي يخص حسابات المدينين جيداً .
2. هناك أسباب تدعو للاعتقاد بوجود نزاع حول عدد كبير من الحسابات .
3. هناك عدد كبير من الحسابات ذات أرصدة صغيرة القيمة .
4. من المتوقع استلام عدد كبير من الردود .

33. جرت العادة على إعداد كشف بأعمار الديون في تاريخ الميزانية من قبل المنشآت يعتمد عليه المراجع :
1. لتقويم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة .
2. لاختيار دقة المبيعات المسجلة بحسابات العملاء .
3. لتقدير الخسائر المتوقعة من حسابات العملاء .
4. للتأكد من صحة وجدية الديون المستحقة على العملاء .

34. يتحقق المراجع من وجود أوراق قبض مودعة لدى البنوك للتحصيل عن طريق :-

1. الحصـول على شهادة من البنك .
2. الإطلاع على إيصال إيداع الأوراق بالبنك .
3. الإطلاع على كشف حسابات البنك الوارد فيه تحصيل الكمبيالات .
4. إجراء جرد فعلي للأوراق لدى البنك .

35. تأكد المراجع من أن المنشأة قد عملت مخصصاً لخصم أوراق القبض بمبلغ مناسب يحقق هذا الإجراء هدف

1. التحقق من وجود أوراق القبض .
2. التحقق من صحة وجدية أوراق القبض .
3. التحقق من صحة تقويم أوراق القبض .
4. التحقق من وجود ضوابط رقابية مناسبة على سحب وتجديد الكمبيالات .

36. للتحقق من عدم إغفال قيد للأصول الثابتة ، يفحص المراجع حساب :-

1. الاستهلاكـــات .
2. الدائنـــــون .
3. النقديـــــة .
4. مصاريف الإصلاح .

37. للحصول على أدلة إثبات عن جدية المبالغ المستحقة على العملاء نتيجة بيع بضائع لهم يختار المراجع عينة من واقع :

1. ملف الطلبات الواردة من العملاء .
2. ملف بوالص شحن البضاعة .

3. حسابات أستاذ مساعد المدينين .
4. ملف فواتير البيع المحتفظ بها لدى إدارة المبيعات .

38. عند طلب مصادقات من المدينين ، فإن المراجع غالباً :
1. يطلب مصادقات من عينة من الحسابات التي مضى على استحقاق رصيدها وقت طويل .
2. يسعى للحصول على مصادقات تمثل 50٪ على الأقل من القيمة الإجمالية لبند المدينين .
3. يطلب مصادقات من المدينين الممثلين لجهات حكومية .
4. يشترط أن ترسل طلبات المصادقات خلال شهر واحد من نهاية السنة المالية.

39. أثناء مراجعة حسابات المدينين علم المراجع أن المتحصلات التي تمت منهم خلال الأيام العشرة الأولى للسنة التالية قيدت بالدفاتر "حساب النقدية ، وحسابات المدينين" ، في نهاية شهر ديسمبر من السنة الحالية ، أثر ذلك هو :
1. لا تتغير نسبة التداول وكذلك لا يتغير رأس المال العامل في نهاية ديسمبر .
2. مغالاة في كل من نسبة التداول ورأس المال العامل في نهاية ديسمبر .
3. مغالاة في راس المال العامل وتغيير في نسبة التداول في نهاية ديسمبر .
4. مغالاة في نسبة التداول ولا تغيير في رأس المال العامل في نهاية ديسمبر .

40. اختبار المراجعة الأساسي الواجب أداؤه للتحقق من ظهور بند الدائنين بالقيمة الصحيحة هـو :
1. الحصول على مصادقات من الدائنين .
2. مطابقة المسجل بحسابات الدائنين مع المستندات المؤيدة .
3. أداء مراجعة تحليلية لبند الدائنين .

4. التحقق من ظهور بند الدائنين ضمن الخصوم المتداولة بالميزانية .

ثانياً: فيمايلي تقرير مدقق الحسابات، والمطلوب تحديد المخالفات التي وردت في هذا التقرير، وتصحيحها مع ذكر التصحيح.

تقرير مدقق الحسابات

إلى مجلس إدارة شركة النصر

لقد دققنا قائمة المركز المالي لشركة النصر كما في ٣١ كانون الأول 2015 وكل من قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ .

إن إعداد هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة وإن مسؤوليتنا كمدققي حسابات هو إبداء الرأي فيها استنادا لأعمال التدقيق التي قمنا بها. بالإضافة إلى تصميم نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية والتي تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق بهدف التوصل الى قناعة معقولة بأن البيانات المالية موضوع الفحص لا تتضمن أية امور مادية اظهرت على غير حقيقتها. وفي اعتقادنا أن أعمال التدقيق التي قمنا بها تشكل اساساً معقولاً نستند اليه في ابداء رأينا على تلك البيانات.

برأينا أن البيانات المالية المشار اليها أعلاه تظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة النصر كما في ٣١ كانون الأول 2015 ونتائج أعمالها والتغيرات في حقوق المؤسسة وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية.

أسماء المدققين:

التوقيع:

التاريخ: 25/ 03/ 2016

ثالثاً: فيمايلي تقرير مدقق الحسابات، والمطلوب تحديد المخالفات التي وردت في هذا التقرير، وتصحيحها مع ذكر التصحيح.

تقرير مدقق الحسابات المستقل

إلى مجلس إدارة شركة العهد

لقد دققنا القوائم المالية لشركة العهد كما في ٣١ كانون الأول 2015.

إن إعداد هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة وإن مسؤوليتنا كمدققي حسابات هو إبداء الرأي فيها استنادا لأعمال التدقيق التي قمنا بها. بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ونعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها كافية لتزويدنا بأساس لرأينا المتحفظ.

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية والتي تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق بهدف التوصل الى قناعة معقولة بأن البيانات المالية موضوع الفحص لا تتضمن أية امور مادية اظهرت على غير حقيقتها. وفي اعتقادنا أن أعمال التدقيق التي قمنا بها تشكل اساساً معقولاً نستند اليه في ابداء رأينا على تلك البيانات.

لم نتمكن من الحصول على أدلة تتعلق باستثمارات الشركة في محفظة الأوراق المالية بقيمة 20000 دينار بسبب عدم وجود سوق نشط، وبالتالي فإن هذا المبلغ غير مدقق.

برأينا أن البيانات المالية المشار اليها أعلاه تظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة العهد كما في ٣١ كانون الأول 2014 ونتائج أعمالها والتغيرات في حقوق المؤسسة وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية.

أسماء المدققين:

التوقيع:

التاريخ: 20/ 3/ 2016

رابعاً: صنف إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب نوعها: فحص فعلي – مصادقات – إعادة تشغيل (احتساب) – إجراءات تحليلية.

نوع الدليل	إجراءات جمع الأدلة
	قيام المدقق بجرد المخزون ومقارنته بالقيمة الدفترية للتأكد من العدد ونوعية الأصناف
	قيام المدقق بحساب نسبة المبيعات إلى مجمل الربح ومقارنتها مع السنوات السابقة
	مراسلة الزبائن والحصول على معلومات حول مدى صحة أرصدة حسابات الزبائن
	قيام المدقق بمراجعة احتساب الحسم الممنوح والمكتسب للتأكد من دقة المبالغ

خامساً: ظهرت الأرصدة التالية في ميزانية إحدى الشركات المساهمة في 2016/12/31 :

400000 مدينـــون 290000 دائنـــون

140000 أوراق قبض 40000 مخصص ديون مشكوك فيها

160000 أوراق قبض برسم التحصيل

وقد أتضح لك ما يلي :

1- نظام الرقابة الداخلية لهذه الشركة جيد ولا يتضمن أي ثغرات .

2- يتكون بند المدينون من : 100 حساب إجمالي أرصدتها 300000 دينار منها 10 حسابات أرصدتها 100000 دينار منها 150 حساب تعدى أصحابها فترة الائتمان المسموح بها .

3- اتفق المراجع مع إدارة الشركة على إرسال طلبات مصادقات للمدينين عددها 300 .

4- رأت الشركة عدم ضرورة طلب مصادقات من الدائنين وقد وافقها المراجع على ذلك .

والمطلـــوب الإجابة على الأسئلة التالية :

(أ) ما هو أنسب أنواع المصادقات التي يمكن طلبها من المدينين الموضحين أعلاه للتحقق من صحة وجدية المبالغ المستحقة عليهم ولماذا .

(ب) هل توافق على وجهة نظر الشركة بعدم ضرورة طلب مصادقات من الدائنين ولماذا .

(ج) قدرت الشركة مخصص الديون المشكوك فيها الموضح أعلاه بواقع 3٪ من المبيعات الآجلة ، في حين عادتها في السنوات السابقة على تقدير هذا المخصص بناء على دراسة تفصيلية لاعمار الديون . هل ترى أن تقرير المراجع يجب أن يتضمن إشارة إلي هذا التغيير ولماذا .

(د) أتضح من الشهادة الواردة من البنك أن هناك كمبيالات خصمتها الشركة ولم يحل موعد استحقاقها حتى 2016/12/31 تبلغ قيمتها 70000 ، هل ترى أن تلك المعلومة يمكن أن تؤثر على الميزانية الموضحة أعلاه ولماذا وكيف يكون هذا الأثر إن وجد .

سادساً: ظهرت الأرصدة التالية في ميزانية إحدى الشركات المساهمة في 2016/12/31 .

200000	مدينـــون	170000	دائنـــون
60000 أوراق قبض		50000 أوراق دفع	

وقد قام مراجع الحسابات الخارجي بما يلي :

1- قرر إرسال طلبات مصادقات إلي المدينين والدائنين فقط .

2- تم اختيار عينة من العملاء الذين سيرسل لهم طلبات مصادقات على أساس التركيز على الأرصدة كبيرة القيمة حيث تم اختيار كل الأرصدة التي تزيد عن 5000 دينار ثم 20٪ من الأرصدة التي تقل عن هذا المبلغ .

3- تم اختيار عينة الدائنين الذين سيرسل لهم طلبات مصادقات على أساس التركيز على الأرصدة صغيرة القيمة حيث تم اختيار كل الأرصدة التي تتراوح بين صفر ، 3000 دينار ، ثم 10٪ من الأرصدة التي تزيد عن ذلك .

4- حصل من إدارة الشركة على شهادة تثبت قابلية الديون المستحقة على العملاء للتحصيل وشهادة بعدم وجود التزامات غير مثبتة بالدفاتر .

المطلـــــوب :

(أ) هل تعتقد أن الأهداف التي سعى المراجع إلي تحقيقها من مراجعته لبند المدينين تختلف عن أهداف مراجعة الدائنين ، إذا كنت تعتقد ذلك أذكر أهداف مراجعة كل منهما ، وإذا كنت لا تعتقد ذلك فأذكر أهداف مراجعتهما .

(ب) هل توافق على الطريقة التي تم اختيار العينة التي سترسل لها المصادقات للمدينين والدائنين ولمـــاذا .

(ج) هل تعتقد أن الشهادات التي حصلت عليها من الإدارة تكفي للتحقق من قابلية الديون للتحصيل وللتأكد من عدم وجود التزامات غير مثبتة بالدفاتر ، ولماذا وإذا كانت غير كافية ، فأذكر إجراءات المراجعة التي تتبعها لتحقيق هذه الأهداف .

(د) هل توافق هذا المراجع على عدم إرسال مصادقات للتحقق من صحة كل وأوراق القبض وأوراق الدفع ولماذا .

(هـ) لا يمثل التحقق من صحة قيمة أوراق القبض مشكلة للمراجع لأن كل ورقة مسجل عليها قيمتها ، هل توافق على ذلك . ولماذا ؟ وإذا لم تكن موافقاً ، فأذكر إجراءات المراجعة والواجب اتباعها لتقويم أوراق القبض .

(و) لا توجد أوراق الدفع في حيازة المنشأة ولكن في حيازة المستفيد ، فكيف إذا تتحقق من صحة وجدية الالتزام الخاص بهذه الأوراق .

سابعاً: ظهرت الأرصدة التالية بميزانية إحدى الشركات المساهمة في 2016/12/31 :

أصـــول متداولـــة

500000 استثمارات في أوراق مالية بالتكلفة

فإذا عملت ما يلي أثناء مراجعتك لهذا البند :

(أ) تتكون الأوراق المالية من :

200000 دينار أسهم في إحدى الشركات التابعة (أسهم هذه الشركات غير مقيدة بالبورصة)

170000 دينار اسهم في إحدى الشركات المساهمة (قيمتها بالبورصة 180000 دينار)

130000 دينار سندات في إحدى الشركات المساهمة (غير مقيدة بالبورصة)

(ب) جميع الأوراق المالية مودعة لدى البنك كأمانة :

المطلـــوب :

1- كيف تتحقق من الوجود الفعلي لهذه الأوراق المالية .

2- هل توافق على الطريقة التي تم بها تقويم الأوراق المالية ، ولماذا ، وما هي إجراءات المراجعة الواجب اتباعها للتحقق من صحة التقويم .

3- هل توافق على الطريقة التي تم بها عرض بند الاستثمارات في الميزانية ، ولماذا ، وإذا لم تكن موافقاً ، فما هي طريقة العرض التي تراها مناسبة .

4- كيف تتحقق من قيد إيراد هذه الاستثمارات بالدفاتر بالكامل دون أي نقص حتى تستفيد كل سنة بما يخصها من إيرادات .

ثامناً: ظهرت الأرصدة التالية بميزانية إحدى الشركات المساهمة في 2016/12/31 :

أصـــول خصـــوم

أصـــول متداولـــة

المخزون السلعي

90000 مـــواد خـــام

30000 بضاعة تحت التشغيل

150000 بضاعة تامة الصنع

وقد اتضح لك ما يلي أثناء المراجعة :

(1) تم بيع جزء من الخامات تكلفته 20000 دينار في 10/ /1/ 2017 نظراً لتلفها ، وبلغ المتحصل من البيع مبلغ 3000 دينار فقط .

(2) اشترت المنشأة خامات قيمتها 10000 دينار تسليم محلات البائع ، وقد قام المورد بشحن البضاعة إلي المنشأة في 28/12/2016 ، وقد وصلت الفاتورة وسجلت كمشتريات ودخلت المخزون السلعي من الخامات ولكن الخامات نفسها لم تصل حتى 31/12/2016 .

(3) يتضمن مخزون البضاعة تامة الصنع ما قيمته 20000 دينار لدى فرع المنشأة بالزرقاء ، وما قيمته 10000 دينار لدى وكيل المنشأة بأربد ، وما قيمته 15000 دينار ، تم التعاقد على بيعة تسليم محلات البائع وحررت الفاتورة في 31/ 12/ 2016 ولكن البضاعة ما زالت بالمخازن ، وما قيمته 5000 دينار بضاعة متقادمة لن تجد مشترياً لها.

(4) قومت المنشأة كافة أنواع المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر .

المطلـــــوب :

1- ما هي إجراءات المراجعة الواجب اتباعها للتحقق من وجود البضاعة تامة الصنع .

2- هل توافق على الطريقة التي تم تقويم المخزون على أساسها ، ولمـاذا .

3- تحديد قيمة المخزون الواجب أن يظهر بالميزانية العمومية في 31/ 12/ 2016 .

4- لنفرض أن المنشأة كانت تطبق سياسة المتوسط المتحرك لتحديد تكلفة الخامات في السنوات السابقة وغيرتها هذا العام إلي سياسة الوارد أولاً يصرف أولاً . وما أثر هذا التغيير على نوع الرأي الذي تبديه على القوائم المالية في تقرير المراجعة .

5- لنفرض أن المنشأة قومت المخزون على أساس القيمة الاستبدالية في 31/ 12/ 2016 ليعكس القيمة الجارية في السوق / ما أثر ذلك على نوع الرأي الذي تبديه على القوائم المالية في تقرير المراجعة .

تاسعاً: ظهرت الأرصدة التالية بميزانية إحدى الشركات المساهمة في 2016/12/31:

الأصول		الخصوم	
أصول ثابتة :		مخصصات:	
600000	أراضي ومباني	700000	مجمع استهلاك أصول ثابتة
800000	آلات ومعدات		
500000	وسائل نقل		

•وقد اتضح لك ما يلي أثناء المراجعة :

(1) الأراضي و المباني مرهونة للبنك ضماناً لقرض حصلت علية المنشأة.

(2) لم تحسب الشركة استهلاك هذا العام لوسائل النقل بحجة أن القيمة السوقية لها زادت زيادة كبيرة وبالتالي لم يحدث نقص في قيمتها (معدل الاستهلاك العادي 20٪ قسط ثابت).

(3) عدلت الشركة هذا العام معدل استهلاك الآلات والمعدات من 25٪قسط ثابت إلى 20٪ قسط ثابت بناء على رأي الفنيين .

(4) تستهلك المباني بمعدل 4٪ قسط ثابت (قيمة الأراضي 200000 دينار) .

(5) مجمع الاستهلاك للأصول الثابتة في 31/ 12/ 2016 كالآتي :

100000 دينـــار للمبـــاني

400000 دينـــار للآلات والمعدات .

200000 دينـــار لوسائل النقـــل .

المطلـــــــوب :

1- ما هي إجراءات المراجعة الواجب اتباعها للتحقق من وجود الأراضي والمباني ضمن ملكية المنشأة لهمـا.

2- هل توافق على عدم احتساب استهلاك لوسائل النقل ،ولماذا ؟ وإذا لم تكن موافقاً ، فما هو اثر ذلك على نوع الرأي الذي تبديه عن القوائم المالية في تقرير المراجعة.

3- ما هو أثر تعديل معدل استهلاك الآلات والمعدات على نوع الرأي الذي تبديه عن القوائم المالية في تقرير المراجعة ، ولماذا ؟

4- إعادة تصوير الميزانية العمومية السابقة بعد إجراء التعديلات التي تراها ضرورية .

عاشراً: أثناء قيامك بمراجعة بند المخزون السلعي آخر المدة لإحدى الشركات وجدت من خلال كشوف الجرد المقدمة إليك أن هناك بضاعة راكدة (بطيئة الحركة) منذ 3 سنوات تبلغ تكلفتها 4000 دينار في حين أن قيمتها السوقية آخر المدة تبلغ 50٪ فقط من تكلفتها .

والمطلـــــوب :

إبداء الرأي الفني باعتبارك مراجعاً للحسابات ، واقتراح المعالجة المحاسبية المناسبة على إدارة الشركة ، وشرح أثارها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للمشروع .

أحد عشرة: ظهر رصيد المخزون السلعي في ميزانية إحدى الشركات في 2016/12/31 مديناً بمبلغ 90000 دينار ، وبصفتك مراجعاً للحسابات قد طلب منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية :

1- إن الشركة قامت بعملية الجرد للمخزون السلعي في 6/ 1/ 2017 نظراً لعدم إمكانية القيام به في نهاية العام . وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة 90000 دينار . وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من 1/ 1/ 2017 إلي 6/ 1/ 2017 كانت كما يلي :-

(أ) بلغت المشتريات خلال هذه الفترة 3000 دينار ، استلم نصفها حتى تاريخ الجرد .

(ب) بلغت المبيعات 6000 دينار ، وقد استلم العملاء جميع البضاعة ، علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس ثمن التكلفة مضافاً إليه 50٪ من ثمن التكلفة كهامش ربح .

2- اتضح أن هناك بضاعة مودعة لدى الجمارك تكلفتها 6000 دينار وما زالت بالجمارك لغاية 31/ 12/ 2016 وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي خلال أسبوع من تاريخه .

3- هناك بضاعة لدى فرع الشركة في إربد بمبلغ 9000 دينار وقد أرسل الفرع كشفاً بنتيجة الجرد في 14/ 1/ 2017 إلي الشركة .

4-اتضح أن هناك بضاعة مشتراة على الحساب بتاريخ 31/ 12/ 2016 قيمتها 8000 دينار وقد وصلت البضاعة للمخازن فعلاً ولكن العملية لم تكن قد قيدت في الدفاتر بعد .

المطلـــــــــوب :

1- إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي بتاريخ 31/12/1997 لبيان الرصيد الحقيقي .

اثنا عشرة: ظهر رصيد المخزون السلعي آخر المدة في ميزانية إحدى الشركات في 2016/12/31 مديناً بمبلغ 150000 دينار ، وبصفتك مراجعاً للحسابات فقد طلب منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية :

1- إن الشركة قامت بعملية الجرد في 24/12/2016 وذلك بسبب ظروف خاصة ، وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة 150000 دينار . وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من 25/12/2016 إلي 31/12/2016 كانت كالتالي :-

(أ) بلغت المشتريات خلال هذه الفترة 5000 دينار استلم نصفها قبل 31/12/2016 والباقي يستلم في 15/1/2017 .

(ب) بلغت المبيعات 9000 دينار وقد استلم العملاء جميع البضاعة ، علماً بأن سعر البيع يتحدد بثمن التكلفة مضافاً إليه 25٪ من ثمن التكلفة كهامش ربح .

2- أتضح أن هناك بضاعة مودعة لدى الجمارك تكلفتها 10000 دينار ، وما زالت بالجمارك لغاية31/12/2016 وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي عليها خلال أسبوع من تاريخه ، علماً بأن عليها مصاريف جمركية تبلغ 25٪ من تكلفتها وبدل أرضيات 500 دينار .

3- هناك بضاعة لدى فرع الشركة بالعقبة قيمتها 4800 دينار ، وقد أرسل الفرع كشفاً بنتيجة الجرد في 2016/12/31 إلي الشركة ، علماً بأن الشركة ترسل البضاعة إلي الفرع بسعر يزيد عن ثمن التكلفة بنسبة 20٪ من ثمن التكلفة .

4- هناك بضاعة أمانة للشركة عند أحد وكلائها في مدينة السلط تكلفتها 7200 دينار لم تظهر ضمن كشف الجرد .

المطلـــــــوب :

1- إعداد مذكرة تسوية لبيان الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي للشركة بتاريخ 2016/12/31 .

2- شرح الملاحظات التي قد راعيتها أثناء إعدادك لمذكرة التسوية بما يتعلق بالمخزون .

3- إظهار نوع الرأي الذي تبديه في التقرير الذي تعده عن القوائم المالية لهذه الشركة .

ثلاثة عشر: تبين لك أثناء فحص المخزون السلعي آخر المدة أن الشركة قد قامت بإجراء الجرد الفعلي للمخازن في يوم 2016/12/28 ، وأظهرت كشوف الجرد (وبالتالي الميزانية) أن قيمة المخزون السلعي 18000 دينار . وأتضح أن المشتريات خلال المدة من تاريخ الجرد وحتى نهاية السنة المالية في 2016/12/31 بلغت 2000 دينار وقد استلم نصفها قبل نهاية السنة المالية والباقي استلم يوم 2017/1/6 . كذلك فإن المبيعات التي تمت خلال المدة من تاريخ الجرد الفعلي حتى نهاية السنة المالية بلغت تكلفتها 1000 دينار . وقد تسلمها العملاء بالكامل فور عملية البيع .

المطلـــــوب :

1. إعداد مذكرة تسوية تظهر القيمة الحقيقية للمخزون السلعي في 31/ 12/ 2016 ؟

أربعة عشر: طلب منك السفر إلي العقبة لملاحظة التحقق من المخزون السلعي لفرع العقبة وهو أحد زبائنك في عمان . ووصلت يوم 2016/12/31 حيث وجدت أن إجراءات جرد المخزون قد بدأت لتوها ، ووجدت أن هناك عربة قطار بانتظار تفريغ البضاعة الموجودة فيها ، وسألت مأمور المخازن كيف ستعالج هذه البضاعة فقال لن تسجل هذه البضاعة كمخزون وبعد ذلك ذهبت إلي قسم الحسابات وسألت كاتب الحسابات عن الفاتورة الخاصة بالبضاعة وفاتورة الشحن فوجدت أن البضاعة قد شحنت يوم 2016/12/24 من عمان بشرط F .O .B وكان سعر البضاعة 34200 دينار وفاتورة الشحن 1200 دينار . وأكد لك مدير الحسابات بأن الفاتورة ستسجل في الشهر الأول من العام 2017 الجديد .

المطلـــــوب :

1. هل يجب على الشركة تسجيل تلك الصفقة في 31/ 12/ 2016 ولمـاذا ؟
2. إعداد قيود اليومية إذا كان ذلك لازماً .

3- لماذا يرغب كاتب الحسابات أو الشركة بتسجيل العملية في الشهر الأول من عام 2017 .

خمسة عشر: استخرجت البيانات التالية من السجلات المحاسبية للشركة العربية للصناعات عن السنة المنتهية في 2016/12/31 :

- المخزون السلعي في 31/ 12/ 2016 (على أساس الجرد الفعلي للبضاعة بالتكلفة) 175000

- حسابات الموردين في 31/ 12/ 2016: 120000

- صافي المبيعات 850000
- حسابات العملاء المدينين 100000

• وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية :

1- قامت الشركة في 25/ 12/ 2016 ببيع بضاعة لأحد العملاء بقيمة 10000 دينار ويتحدد البيع بثمن التكلفة مضافاً إليه 25٪ مع العلم بأن هناك اتفاق بين إدارة الشركة وبين هذا العميل على إعادة شراء البضاعة من قبل الشركة في 5/ 1/ 2017 .

2- هناك بضاعة في الطريق تم شرائها في 22/ 12/ 2016 بقيمة 15000 دينار وأدرجت ضمن كشوف الجرد مع أن شروط شحنها هـو F . O .B مكان الوصول وأن هذه البضاعة لم تصل للشركة لغاية 31/ 12/ 2016

3- هناك بضاعة تم جردها ضمن كشف الجرد تبلغ قيمتها 8000 دينار (تكلفتها) وتمثل بضاعة مستقبلة كأمانة .

4- تم بيع بضاعة في 26/ 12/ 2016 بقيمة 18000 دينار بشرط F . O .B مكان الشحن «Shipping Point» ولكن الشركة لم تسجل هذه العملية وذلك البضاعة لم تصل بعد للعميل في 31/ 12/ 2016 (لازالت في الطريق) . (سعر البيع = 120٪ من التكلفة) .

5- هناك بضاعة تكلفتها 6000 دينار مرسلة كأمانة لأحد الوكلاء لم تظهر في كشف الجرد الفعلي .

6- هناك بضاعة تم شراؤها في 27/ 12/ 2016 تكلفتها 12000 دينار لم تسجل ولم تظهر بكشوف الجرد مع العلم بأن شروط الشحن هي «F.O.B Shipping Point" ويتوقع أن تصل البضاعة في 2/ 1/ 2017

.

المطلـــــــــــوب :

بصفتك مراجعاً للحسابات يجب عليك إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي والحسابات الأخرى توضح الأرصدة الحقيقية لها في 31/ 12/ 2016 ؟

ثانياً: مصطلحات في المحاسبة والتدقيق باللغة الإنكليزية

English	عربي
Audit Report	تقرير المراجعة
Auditing	المراجعة – تدقيق الحسابات
Auditor	مدقق الحسابات
Board of Directors	مجلس الإدارة
Certified Public Accountant	المحاسب القانوني المرخص حسب مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة
Chartered Accountant	محاسب قانوني – غالباً في المملكة المتحدة
Classification	التبويب – التصنيف
Classified Financial Statements	القوائم المالية المبوبة
Comparability	قابلية المقارنة
Comparative Financial Statements	القوائم المالية المقارنة
Conceptual Frameworks	الإطار المفاهيمي – النظري
Conservation	التحفظ
Conservatism	سياسة الحيطة و الحذر – التحفظ
Consistency	الثبات – الاتساق
Consistency Principle	مبدأ الاتساق – الثبات

Contra Account	حساب مقابل – حساب عكسي
Control	الرقابة
Financial Reporting	نشر التقارير المالية – الإعلام المالي
Financial Statements	القوائم المالية
Fiscal Year	السنة المالية
Historical Cost	التكلفة التاريخية
Historical Cost Principle	مبدأ التكلفة التاريخية
Income Tax	ضريبة الدخل
Maturity Date	تاريخ الاستحقاق
Measurement Basis	أساس القياس
Neutrality	الحياد
Public Accountant	محاسب قانوني
Realizable Value	القيمة القابلة للتحقق
Realization	تحقق
Realization Principle	مبدأ التحقق
Relevance	الملائمة
Reliability	الموثوقية
Reliable	موثوق
Representation	عرض
Representational Faithfulness	العرض الصادق
Securities and Exchange	مجلس الأوراق المالية الأمريكي

Commission (SEC)	
Statements of Financial Accounting Standards (FASB)	نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
Tax - Taxation	ضريبة
Verifiability	قابلية التحقق و الصحة
Audit evidence	أدلة الإثبات
Audited financial statements	قوائم مالية مدققة
Auditing and accounting fees	أتعاب المحاسبة والتدقيق
Auditing standards	معايير التدقيق
Generally accepted auditing standards (GAAP)	معايير التدقيق المقبولة عموماً
Materiality	الأهمية النسبية
Qualified opinion	رأي مؤهل
Tax audit	تدقيق الضريبة
Unqualified opinion	رأي غير متحفظ
Internal audit	تدقيق داخلي
Internal auditor	مدقق داخلي
Internal control	رقابة داخلية
Audit committee	جنة التدقيق/ المراجعة
Working Papers	أوراق العمل
Worksheet	ورقة عمل

ثالثاً: المراجع والمصادر.

- الفين آرينز، ترجمة الديسطي وحجاج، "المراجعة مدخل متكامل: الجزء الأول"، دار المريخ المملكة العربية السعودية، 2002.
- الفين آرينز، ترجمة الديسطي وحجاج، "المراجعة مدخل متكامل: الجزء الثاني"، دار المريخ المملكة العربية السعودية، 2002.
- الفين آرينز، ترجمة حجاج وسعيد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق: الجزء الثاني"، دار المريخ المملكة العربية السعودية، 1989.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أصول المراجعة: الجزء الأول"، جامعة دمشق، 2014.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، "تدقيق الحسابات: الإجراءات"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- نداء علي القباني ، "مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- جمال الطرايرة، ابراهيم نخالة، "ورقة عمل بعنوان: التدقيق"، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.
- حسين شحاتة، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، 2000.
- ديوان المحاسبة، مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2001.
- عزيزة عبد الرازق، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، جامعة القاهرة، مصر.

- طارق عبد العظيم عبده، "الأصول العلمية والعملية للمراجعة"، مكتبة جامعة بنها، القاهرة، مصر، 2012.
- محمد مطر، "مهنة المحاسبة في الأردن بين الواقع الحالي والتطلعات المستقبلية"، البنوك في الأردن، العدد الخامس، حزيران 1995.
- محمد حميدات، "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، اربد.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، معايير المحاسبة الدولية، لندن، 2001.
- أحمد الصباغ، كامل العشماوي، عادل أحمد، "أساسيات المراجعة ومعاييرها"، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2008.
- عبد خرابشة، "منظمة التجارة العالمية (WTO) ومهنة تدقيق الحسابات: الآفاق والتحديات، المؤتمر العلمي المهني الثاني، المحاسبة وتحديات المستقبل، عمان-الأردن، 20-21 آب 2000.
- قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (73) لسنة 2003، عمان-الأردن.
- نعيم خوري، قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الميزان، المدقق، العدد 56-57 كانون أول 2003.
- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، عمان – الأردن.