بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان المفتوحة

برنامج العلوم الإدارية

المراجعة 1

رمز المقرر ورقمه: مح 302

تأليف

أ.د. عصام الدين محمد متولى

بسم الله الرحمن الرحيم

التصميم التعليمي : أ. محاسن عبد العزيز محمد
أ. رحاب ابراهيم حسن

مراجعة التصميم : د. محمد الفاتح محمود المغربى
د. أحمد هاشم خليفه
د. موسى فضل الله على ادريس
أ. عبد الرحمن رشيد سليمان

التدقيق اللغوى : أ. فتح الرحمن سالم سعد

التنضيد الطباعي والتصميم الفني
أماني الأمين مبارك
منال على عبد السيدعمر
سناء عبد النبي سليمان

منشورات جامعة السودان المفتوحة، الطبعة الأولى 2006

جميع الحقوق محفوظة لجامعة السودان المفتوحة، لا يجوز إعادة إنتاج أيّ جزء من هذا الكتاب، وبأيّ وجه من الوجوه، إلاّ بعد الموافقة المكتوبة من الجامعة

مقدمة المقرر

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي، وصلى الله على سيدنا محمد وآله وصحبه.وبعد

قَالَ تَعَالَىٰ: ﴿وَكُلَّ إِنسَٰنٍ أَلْزَمْنَٰهُ طَٰٓئِرَهُۥ فِى عُنُقِهِۦ ۖ وَنُخْرِجُ﴾يقول الله تعالى في محكم تنزيله

لَهُۥ يَوْمَ ٱلْقِيَٰمَةِ كِتَٰبًا يَلْقَىٰهُ مَنشُورًا ﴿١٣﴾ ٱقْرَأْ كِتَٰبَكَ كَفَىٰ بِنَفْسِكَ ٱلْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا ﴿١٤﴾﴾

(سورة الاسراء 13 , 14).

عزيزي الدارس، نضع بين يديك مقرراً مرجعياً في علم المراجعة راجين أن ينتفع به كل مراجع داخلي او خارجي ممن ينتظمون في هذا الدرب وأن يجدوا منه كل معين، وأن ينتفع به كل طالب علم ومعرفة بما احتوى على معلومات ثرة وتدريبات عملية جمة، وكذلك فنون إعداد التقارير ومهارات النقد البناءفهو معد بالأسلوب الواضح لتذليل كافة العقبات في طريق طلابنا حتى يمكن لهم من اكتساب المؤهلات العلمية المطلوبة لمهنة المراجعة وأساليبها المتعارف عليها. وفيما يلي الاهداف العامة لهذا المقرر.

الأهداف العامة للمقرر



بعد فراغك من دراسة هذا المقرر ينبغي ان تكون قادراً على أن :

- **تتعرف** على أهداف الرقابة الداخلية وأهميتها وأركانها.
- **تحلل** النظام المحاسبي السائد.
- **تبين** النظم الفرعية للرقابة الداخلية.
- **تدرك** أهمية المراجعة الداخلية
- **تجري** عمليات مراجعة العمليات التنفيذية والعمليات الأخرى.
- **تمتلك** المهارات الفنية لمراجعة حسابات نتائج الأعمال.
- **تحدد** عناصر محتويات تقرير مراجع الحسابات.
- **تتعرف** على الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات.
- **تميز** بين المراجعة الإدارية والمالية والمراجعة التحليلية والإدارية.
- **تضع** خطة لاعداد التقرير الختامي.
- **تتعرف** على المعايير اللازمة لأداء المراجعة الإدارية.
- **تبين** الانتقادات الموجهة للمعايير.
- **تكتسب** المهارات لإعداد التقرير مع بيان المحددات باختلاف الظروف البيئية.

محتويات المقرر

الوحدة	الموضوع	رقم الصفحة
الأولي	مراجعة الحسابات	**1**
الثانية	تأهيل مراجع الحسابات	**35**
الثالثة	الأ خطأ والغش	**51**
الرابعة	أدلة الإثبات في المراجعة	**71**
الخامسة	الرقابة الداخلية	**99**
السادسة	تحقيق ومراجعة العمليات	**129**
السابعة	تحقيق ومراجعة القوائم المالية	**155**
الثامنة	تحقيق مراجع الحسابات	**185**
التاسعة	المراجعة الإدارية	**205**
العاشرة	المراجعة الاجتماعية	**247**
الحادية عشرة	المراجعة البيئية	**289**


الوحدة الأولى
مراجعة الحسابات

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	4
تمهيد	4
أهداف الوحدة	5
1. نشأة وتطور مراجعة الحسابات.	6
2. مفهوم مراجعة الحسابات.	8
3. الفرق بين المحاسبة والمراجعة	8
4. الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية	10
1.4 أصحاب المشروع	10
2.4 إدارة المشروع	11
3.4 الجهات الحكومية	11
4.4 مؤسسات التمويل	11
5.4 المستثمرين	11
6.4 الهيئات والاتحادات النقابية	12
5. أهداف المراجعة	13
1.5 تطور أهداف المراجعة	13
2.5 عرض أهداف المراجعة	14
6. أنواع مراجعة الحسابات	17
1.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها	18
2.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدى الفحص	19

الموضوع	الصفحة
3.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث التوقيت	20
4.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث درجة الإلزام	21
5.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث الاستقلال	22
7.القوانين السودانية ودورها في الإلزام بمراجعة الحسابات	23
1.7 قانون الشركات لسنة 1925م	23
2.7 قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م	25
الخلاصة	27
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	28
إجابات التدريبات	29
مسرد المصطلحات	31
المراجع	33

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

مرحباً بك إلى الوحدة الأولى من هذا المقرر والتى جاءت بعنوان "مراجعة الحسابات" تحتوي هذه الوحدة على سبعة أقسام رئيسة. القسم الأول تناول نشأة وتطور مراجعة الحسابات. القسم الثاني تحدث عن مفهوم مراجعة الحسابات. القسم الثالث يوضح الفرق بين المحاسبة والمراجعة. القسم الرابع تناول الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية. القسم الخامس أستعرضنا فيه تطورأهداف المراجعة وكذلك قمنا بعرض أهداف المراجعة. القسم السادس اشتمل على أنواع المراجعة حيث قمنا بتبويب المراجعة من حيث حدودها، مدى الفحص ومن حيث التوقيت ومن حيث درجة الإلزام ومن حيث الاستقلال.

القسم السابع والأخير في هذه الوحدة وضحنا فيه دور القوانين السودانية في الإلزام بمراجعة الحسابات ومن هذه القوانين قانون الشركات لسنة 1925م وقانون ضريبة الدخل لسنة 1986م.

تتخلل هذه الوحدة العديد من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي.

أتمنى أن تكون وحدة مفيدة لك كما نرجو أن تساهم معنا في تطويرها.

أهداف الوحدة



عزيزي الدراس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي ان تكون قادراً على أن:

1. **تشرح** نشأة وتطور مراجعة الحسابات.
2. **تعرف** مفهوم مراجعة الحسابات.
3. **تحدد** الفرق بين المحاسبة والمراجعة.
4. **تذكر** الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية.
5. **تشرح** أهداف المراجعة.
6. **تعدد** انواع مراجعة الحسابات.
7. **توضح** دور القوانين السودانية في الإلزام بمراجعة الحسابات.

1. نشأة وتطور مراجعة الحسابات

عزيزي الدارس هل تعرف شيئاً عن تاريخ مراجعة الحسابات؟

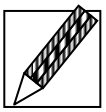
يعود تاريخ مراجعة الحسابات إلى عهود قديمة حيث كان المراجعون يقدمون تقاريرهم منذ أيام الحضارتين المصرية والرومانية والتى كانت تراجع مراجعة دقيقة، وقد ظلت مهنة المراجعة في تطور حتى ظهرت المنظمات المهنية والتى أسهمت كثيراً في تطوير هذه المهنة، وقد ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم في بريطانيا وهي جمعية المحاسبين أدنره وذلك في عام 1845م ثم لحقت بها كندا والتى ظهرت بها أول منظمة مهنية للمراجعة عام 1880م، ثم فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م والمانيا 1896م واستراليا 1904م وفنلندا عام 1911م ومنذها حدث تطور كبير فقد أسست كثير من الدول الأخرى منظماتها المهنية للمراجعة واصبحت تصدر النشرات والتوصيات الخاصة بقواعد وأسس وأساليب المراجعة واصبحت المراجعة علماً له أصوله وقواعده العلمية وقد طرأت العديد من التغيرات في أهدافه وأساليبه والتى أصبح من أهم أهدافها التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، كما زاد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية من قبل المراجعين وذلك لتحديد مدى ونطاق الفحص الاختبارى اللازم لإتمام عملية المراجعة.

جدول(1)

يوضح التطور التاريخى لظهور المنظمات المهنية للمراجعة في العالم

الدولة	السنة
بريطانيا	1845
كندا	1880
فرنسا	1881
أمريكا	1882
ألمانيا	1896
استراليا	1904
فنلندا	1911

تدريب (1)

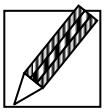


1.أذكر منظمات مهنية للمراجعة غير التي ذكرت مع ذكر السنة التي ظهرت فيها.

2.متى وأين ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في الوطن العربي؟

إن الحاجة إلى مراجعة الحسابات قد جاءت نتيجة للحاجة إلى التحقق من الحسابات والوقوف على مدى صحتها، وقد ساعد ذلك اتساع حجم المشروعات وانفصال الادارة عن الملكية إضافة إلى اتساع دائرة مستخدمى البيانات المالية ، كما لعبت السياسات المالية والضريبية للدول المختلفة دوراً هاماً في الاهتمام بالمراجعة .

تدريب(2)



ما هي العوامل التي ساعدت في تطور المراجعة؟

2. مفهوم مراجعة الحسابات

إن المعنى اللفظى للمراجعة هو فحص المستندات والدفاتر والسجلات المالية بقصد التحقق من صحتها، أما في المعنى الإصطلاحى فتعرفها الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Associationبأنها **عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي والتى تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدي التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة** بينما يعرفها بعض الأساتذة بأنها "

الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبةالداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ووالقوائم المالية للمنشأة التى تراجع حساباتها بقصد إبداء رأى فنى محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي، وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء بالدفاتر والسجلات .

3. الفرق بين المحاسبة والمراجعة

لبيان الفرق بين المحاسبة والمراجعة يتضح أن **(المحاسبة هي مجموعة النظريات والمبادئ التى تتعلق بتسجيل وتبويب وتقرير العمليات المالية)** بهدف تحديد نتائج أعمال المشروع، بينما المراجعة هي فحص انتقادى منظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبته بالدفاتر والسجلات بقصد إبداء رأى فنى محايد ... الخ، ومن هذا يتضح أن مهمة مراجع الحسابات تبدأ بعد ان ينتهي المحاسب من عمله كما يتضح أن

علم المحاسبة يختلف بطبيعته عن علم المراجعة، **فالمحاسبة علم إنشائي (Constructive)** يبدأ بعدد كبير من العمليات وينتهي في تقرير يمثل خلاصة والتي تتمثل في نتائج أعمال هذه العمليات والموقف المالي عندئذٍ. بينما **المراجعة علم تحليلي (Analytical)** يبدأ عادة بالقوائم المالية وللتحقق من صحتها يعود المراجع الى البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يبدى رأيه الفنىّ المحايُدَ في هذه القوائم المالية محل المراجعة وقد انعكس ذلك على مهمة كل من المحاسب والمراجع، **فالمحاسب موظف بالمنشأة مهمته تسجيل البيانات وعرض النتائج في صورة معينة** بينما **المراجع شخص مستقل لا تربطه بالمنشأة رابطة التبعية وإنما هو خبير مهني محايد .**

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو **إبداء رأى فنى محايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدي تعبيرها عن المركز المالى.**

جدول (2)

يوضح الفرق بين المحاسبة والمراجعة

المحاسبة	المراجعة
1. مجموعة من المبادئ والنظريات التي تتعلق بتسجيل وتبويب العمليات المالية. 2. الهدف من المحاسبة هو تحديد نتائج أعمال المشروع. 3. المحاسبة علم إنشائي. 4. المحاسب موظف تابع للمنشأة	1.هي فحص انتقادي منظم لأنظمة المراقبةالداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفتر. 2.الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وسلامة البيانات المالية. 3.المراجعة علم تحليلي. 4.المراجع شخص مستقل عن المنشأة.

تدريب (3)



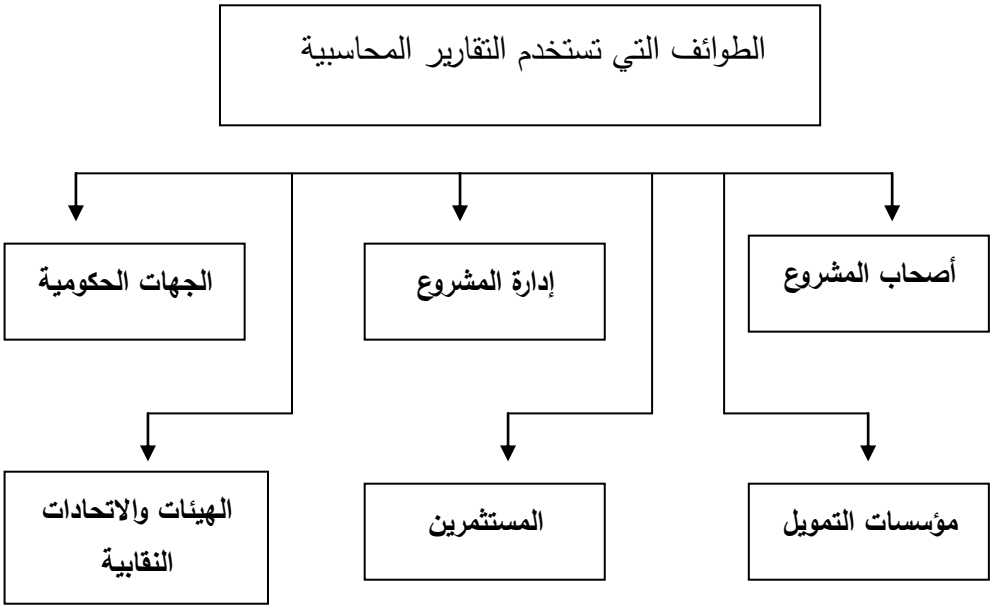
ما هي أهم النقاط التي تناولها تعريف الجمعية الأمريكية؟

4. الطوائف التي تستخدم التقاريرالمحاسبية

توجد عدة طوائف تستخدم التقارير المحاسبية– محل انتقاد المراجعة – وتتخذ بناء عليها كثير من القرارات.

الشكل رقم (1)

يوضح الطوائف التى تستخدم التقارير المحاسبية



1.4 أصحاب المشروع

حيث يعتمد أصحاب المشروع اعتماداً كبيراً على المراجعة، وقد ساعد في ذلك ظهور شركات المساهمة وتعذر عملياً إدارة المساهمين للمشروع إدارة مباشرة وفعلية مما تطلب اعتمادهم على الادارة بالوكالة سواء عن طريق الانتخابات في مجلس الإدارة أو عن طريق تعيين متخصصين، ولذلك أصبح من الضرورى أن يلجأ ملاك المشروع الى شخص فنى محايد لمراجعة حسابات الشركة وقوائمها المالية حتى يطمئنوا إلى سلامة وصحة تعبير نتائج أعمال الشركة وميزانيتها عن نشاطها ومركزها المالى .

2.4 إدارة المشروع

تُعني إدارة المشروع عناية فائقة بتقرير مراجع الحسابات عن نشاط المشروع ومدى صحة ودقة الحسابات ومدي تعبير التقارير المالية عن نتائج الأعمال والموقف المالى للمشروع، كما أن تقرير المراجع بحياده يوفر معياراً سليماً لقياس وتقييم كفاءة الادارة ، كما أن وجود مراجع خارجي يؤدى إلى الحد من الأخطاء والتزوير والتلاعب.

3.4 الجهات الحكومية

هناك عدة جهات تستفيد من البيانات المحاسبية المعتمدة بواسطة المراجع الخارجي ومن ذلك ديوان الضرائب في تقديره لضريبة أرباح الاعمال على المشروعات المختلفة، وحدات التخطيط والاحصاء وغيرها.

4.4 مؤسسات التمويل

مؤسسات التمويل هي الجهات التى تقدم التمويل فشكل قروض سواء أكانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل مثل البنوك التجارية والمتخصصة وغيرها، وتبنى مؤسسات التمويل هذه قرارها بقبول أو رفض تقديم التمويل على التقارير المالية المعتمدة من المراجع الخارجي.

5.4 المستثمرين

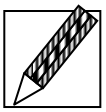
يتخذ كثير من المستثمرين قراراتهم الاستثمارية كشراء أسهم أو سندات منشأة معينة بناءاً على الحسابات المراجعة والمعتمدة من مراجع الحسابات الخارجي،

وبظهور أسواق الأوراق المالية تصبح الحسابات المعتمدة من المراجعين الخارجيين أكثر أهمية .

6.4 الهيئات و الاتحادات النقابية

حيث تعتمد هذه الاتحادات والنقابات على الحسابات المراجعة في مفاوضاتها مع الإدارة بخصوص الأجور والحوافز وغيرها .

تدريب (4)



وضح أهمية التقارير المحاسبية لكل من الطوائف الآتية:

1. الجهات الحكومية.
2. المستثمرين.
3. الهيئات والاتحادات النقابية.

5. أهداف المراجعة

1.5 تطور أهداف المراجعة

إن المراجعة تمثل إداة رقابية هامة، وتعود هذه الأهمية لأن المراجعة لها دور رئيس في التحقق من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى تعبيرها عن الأحداث المالية التى جرت في المشروع بصدق، والناظر في التطور التاريخي لأهداف المراجعة يلحظ تطوراً في هذا المجال، فقد كان ينظر إلى مراجعة الحسابات باعتبارها إدارة للكشف عن الأخطاء والغش والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأن مهمة مراجع الحسابات تقتصر على أكتشاف الأخطاء والغش .

لكن سرعان ما تغيرت النظرة إلى أهداف المراجعة **ويعود الفضل في ذلك الى احكام القضاء الانجليزي** والتى قررت في حكم صدر في عام 1897م **أن الهدف الرئيس للمراجعة ليس هو اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر وليس مفروضاً في المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليساً سرياً، أو أن يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه وفي كل من يقدمون له البيانات التى يطلبها،** كما لا يصح له أن يبدأ عمله وفي مخيلته احتواء الدفاتر والسجلات على غش وأخطاء وأنه يمكن تشبيه المراجع وهو بسبيل اداء مهمته (بكلب الحراسة) (Watching Dog) وليس كالكلب البوليسي (Blood Hound) ، وقد وجد هذا التطور في النظرة إلى أهداف المراجعة قبولاً كبيراً لدى الكتاب حيث أجمع أنه ليس من اغراض المراجعة اكتشاف الأخطاء والغش وإنما تظهر هذه نتيجة لأداء المراجع لمهمته وبطريقة غير مباشرة.

عليه فقد كانت النظرة التقليدية لأهداف المراجعة تنحصر في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات حيث يكون دور المراجع فقط المراجعة الحسابية ومطابقة القوائم المالية مع البيانات المثبته في تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأى في أكثر من ذلك ، ولكن بتطور أهداف المراجعة تطورت معها وظيفة المراجع فبعد أن كان موقفه سلبياً يقف عند المطابقة بين القوائم المالية والبيانات المثبته بالدفاتر أصبح من واجبه أن

يقوم بمراجعة انتقادية منظمة وأن يبرز رأيه الفنى المحايد في تقريره للمساهمين ، وبذلك لم يعد هدف المراجعة قاصراً على الناحية الشكلية بالمطابقة الحسابية للبيانات وأنما امتد إلى جوهر القوائم المالية بقصد إبداء رأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالى .

نشاط



أكتب ملخصاً عن التطور التاريخي لأهداف المراجعة وأعرضه على مشرفك الأكاديمي؟

2.5 عرض أهداف المراجعة

مما تقدم يمكن عرض أهداف المراجعة في مجموعتين رئيستين كالآتي:

أولاً: الأهداف التقليدية

تنقسم الأهداف التقليدية إلى نوعين من الأهداف هي:

1. الأهداف الرئيسية

أ. التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقا للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية

ب. إبداء رأى فنى محايد يعتمد علي أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

2. الأهداف الثانوية

أ. أكتشاف التزوير والأخطاء والغش التى قد توجد في المستندات والسجلات والدفاتر .

ب. تقليل أو منع احتمالات ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء وذلك عن طريق أنظمة المراقبة الداخلية (Internal Control).

ت. استناد إدارة المنشأة على الحسابات المراجعة والتى تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها كالبنوك وحملة الأسهم والدائنين وغيرهم .

ثانياً : الأهداف المطورة

والتى من أهمها:

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التى حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم .
2. تقويم النتائج بالنسبة لما كان مستهدفاً .
3. تحقيق أقصى كفاءة اتاجية ممكنة بمحو الاسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.
4. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

جدول رقم(3)

أهداف المراجعة

الأهداف التقليدية	الاهداف المطورة
1. أهداف رئيسة: أ. التحقق والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ب. إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية.	1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها
2. أهداف ثانوية: أ. اكتشاف التزوير والأخطاء والغش. ب. تقليل أو منع احتمالات الغش والأخطاء. ت. استناد إدارة المنشأة على الحسابات المراجعة	2. تقويم النتائج لما كان مستهدف
	3. تحقيق أقصى كفاءة انتاجية لمحو الإسراف من جميع نواحي النشاط بالمشروع
	4. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.

6. أنواع مراجعة الحسابات

تصنف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا، ولكن هذا التصنيف تصنيف وصفي لا يمس جوهر عملية مراجعة الحسابات فالمفهوم والمبادئ العلمية لمراجعة الحسابات لا تتباين أو تختلف باختلاف الزوايا التى ينظر منها إليها .

يمكن حصر أهم أنواع مراجعة الحسابات في الجدول رقم (4) أدناه:

جدول 4

أنواع المراجعة

من حيث حدودها	1. مراجعة كاملة 2. مراجعة جزئية
من حيث مدى الفحص	1. مراجعة تفصيلية 2. مراجعة اختبارية
من حيث التوقيت	1. مراجعة مستمرة 2. مراجعة نهائية
من حيث درجة الإلزام	1. مراجعة إلزامية 2. مراجعة إختيارية
من حيث الاستقلال	1. مراجعة داخلية 2. مراجعة خارجية

1.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها

Scope of Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها الي :

- **كاملة**
- **جزئية**

1. المراجعة الكاملة Complete Audit

والمراجعة الكاملة تعنى فحص كل العمليات المثبته بالدفاتر والسجلات بغرض التأكد من أنها صحيحة وسليمة وأنها قيدت وفقاً للأعراف المحاسبية، وقد كان هذا النوع من المراجعة هو النوع السائد في الماضي إلا أن تطور المشروعات وتعدد عملياتها جعل مثل هذا النوع من المراجعة غير عملى وتحولت المراجعة إلى مراجعة اختيارية تستند على مراجعة بعض العمليات عن طريق العينات وذلك وفقاً للأسباب الحكمية أو الإحصائية، وحالياً قد لا نجد هذا النوع من المراجعة إلا عند مراجعة المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية (Internal Control).

المراجعة الجزئية Partial Audit

والمراجعة الجزئية هي المراجعة محددة الهدف، فالجهة التى تكلف المراجع هي التى تحدد العمليات المطلوب مراجعتها على سبيل الحصر ويستلم الأمر بتحديد مجال أو نطاق أو حدود المراجعة والهدف منها باتفاق مكتوب حتى تكون مسئولية المراجع داخل هذه الحدود حتى لا ينسب إليه تقصير في شئ لم ينص عليه الاتفاق، أو لا تستغل المنشأة محل المراجعة تقرير المراجع أن كان إيجابياً بابهام الأطراف الأخرى بأنه لكل العمليات.

2.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدى الفحص Scan of Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدي الفحص الي :

- **تفصيلية**
- **إختبارية**

1. المراجعة التفصيلية Full Audit

حيث يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأ نها سليمة وأنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، والمراجعة التفصيلية يمكن أن تكون مراجعة كاملة إذا تم فحص كل العمليات المالية التى قامت بها المنشأة ويمكن أن تكون مراجعة جزئية إذا تم الاتفاق بتحديد حدود المراجعة والهدف منها ومن ذلك ان يتم مراجعة كل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات وليس عينة منها وهي بذلك مراجعة جزئية تفصيلية.

2..المراجعة الاختبارية Test Audit

حيث يقوم المراجع باختيار عينة تمثل المجتمع (العمليات المالية للمشروع) وتحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظر المراجع في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية (Internal Control) ويتم اختيار هذه العينة بأحد أسلوبين هما:

أ. **التقدير الشخصي** فيما يعرف بالعينات الحكمية Judgemental Sample.

ب. **التقدير الإحصائي** أوما يعرف بالعينات الاحصائية Statistical Samples وتعتبر المراجعة الإختبارية هي الأساس السائد للعمل الميداني الآن حيث لا تناسب المراجعة التفصيلية الظروف الحالية لأنها ستؤدى إلى زيادة الأعباء إضافة إلى

تعارضها مع عوامل الوقت والجهد والتكلفة .

جدير بالذكر انه يجب التفرقة بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية وبين المراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية من ناحية أخرى فالمراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات المالية أو قد تكون إختبارية إذا تم فحص جزء(عينة) من تلك العمليات المالية، وبالمقابل فان المراجعة الجزئية قد تكون تفصيلية اذا تم فحص جميع العمليات المالية التى يشملها ذلك الجزء محل المراجعة (العمليات النقدية مثلاً) وقد يكون اختبارياً اذا تم فحص عينة من مجموع مفردات ذلك الجزء .

3.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث التوقيت Timing Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث التوقيت الي :

- **نهائية**
- **مستمرة**

1. المراجعة النهائية Final Audit

حيث يبدأ المراجع عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية بعد أن يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي، ومن مزايا المراجعة النهائية ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد مراجعتها، ولا تؤدي الى حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة نتيجة تردد المراجع او مساعديه على المنشأة، كما أنها تؤدى الى خفض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة.

2. المراجعة المستمرة Continous Audit

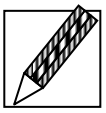
في المراجعة المستمرة يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية او غير دورية، حيث يتم الفحص اولاً بأول خلال الفترة المحاسبية، وهذا النوع من المراجعة يناسب المنشأة الكبيرة ذات العمليات الضخمة والتي تحتاج الى وقت طويل نسبياً لفحصها، وتمتاز المراجعة المستمرة بأنها توفر الوقت الكافي للمراجع مما يساعده على

التوسيع في عملية المراجعة فيفضي ذلك إلى تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش والتزوير مع سرعة إكتشاف الاخطاء، ومن عيوب هذا النوع من المراجعة الآتي:-

أ. إرباك العمل في المنشأة محل المراجعة بطلب المستندات والدفاتر المختلفة خلال أداء موظفي المنشأة لاعمالهم.

ب. توطيد العلاقات الانسانية بين مساعدي المراجع وموظفي المنشأة مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة .

تدريب (5)



أذكر مزايا أخرى للمراجعة المستمرة.

4.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث درجة الالزام

Degree of Compulsion

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث درجة الالزام الي :

- **المراجعة الإلزامية**
- **المراجعة الاختيارية**

1. المراجعة الإلزامية Compulsory Audit

وهي المراجعة التى تُلزم بها المنشآت وفقاً للقوانين السائدة كقانون الشركات وقانون الضرائب وقانون الإستثمار فعلى سبيل المثال فقد جاء في البند(128) الفصل الحادي عشر من قانون الشركات لسنة 1925م أن لكل عضو في الشركة الحق في أن تعطي له نسخة من الميزانية ومن تقرير المراجع.

2. المراجعة الإختيارية Optional Audit

إن الأصل في مراجعة الحسابات أن تكون إختيارية حيث يعود أمر القيام إلى ملاك المنشأة أو إلى حملة أسهمها .

5.6 تبويب مراجعة الحسابات من حيث الإستقلال Independence of Audit

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث الاستقلال الي :

- **مراجعة خارجية**
- **مراجعة داخليه**

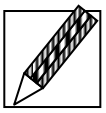
1. المراجعة الخارجية External Audit

تعرف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضي عنه أتعاب تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، ذلك بهدف إبداء الرأى الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة .

2. المراجعة الداخلية Internal Audit

المراجعة الداخلية هي فحص لمستندات ودفاتر وسجلات المنشأة بواسطة أدارة او قسم داخل المنشأة وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية Internal Control يلاحظ أن المراجع الخارجي يعتمد على وجود نظام المراجعة الداخلية والذي كلما كان جيداً قلل ذلك من كمية الاختارات التى يقوم بها المراجع الخارجي عند فحصه للحسابات مما يؤدى إلى توفير وقته وجهده إضافة الى زيادته لكفاءة عملية المراجعة ككل، ومع ذلك فإن المراجعة الداخلية لا تغنى عن المراجعة الخارجية مهما كانت كفاءتها.

تدريب (6)



رتب القائمة أ مع ما يناسبها من ب

(أ)	(ب)
مراجعة كاملة	مراجعة داخلية
مراجعة تفصيلية	مراجعة إختيارية
مراجعة نهائية	مراجعة إختبارية
مراجعة إلزامية	مراجعة مستمرة
مراجعة خارجية	مراجعة جزئية

7. القوانين السودانية ودورها في الالزام بمراجعة الحسابات

1.7 قانون الشركات لسنة 1925م

جاء في البند (2) من المادة (124) الميزانية السنوية أنه يجب على مراجع الشركة مراجعة الميزانية على الوجه المقرر فيما بعد أن يرفق بها تقريره أو يضع في نهايتها إشارة الى تقريره ويتلو التقرير أمام الشركة في الإجتماع العام ويجب أن يكون معروضاً ليطلع عليه أعضاء الشركة .

جاء في البند (3) من المادة(124) أنه يجب على كل شركة غير الشركات الخاصة أن ترسل صورة من ميزانيتها التى روجعت إلى كل عضو في الشركة عن طريق عنوانه المسجل قبل الاجتماع الذي ستعرض فيه الميزانية علي الأعضاء بسبع أيام علي الأقل ، ويجب علي الشركة ان تودع صورة منها في مكتب الشركة المسجل لمدة لا تقل عن سبعة أيام قبل الاجتماع ليطلع عليها أعضاء الشركة كما تنص المادة 128 علي أنه فيما عدا ما تنص أحكام هذا القانون علي خلافه ، يكون لكل عضو فى الشركة الحق في أن تعطي له نسخه من الميزانيه ومن تقرير المراجع اذا دفع رسما قدره عشره قروش عن كل مائة كلمة أو كسر منها.

إن تحديد مؤهلات المراجعين وتعيينهم قد جاء في المادة (137) من قانون الشركات لسنة 1925م والتي جاء في البند (1) منها أنه لا يجوز تعيين أى شخص مراجعاً إلا إذا كان يحمل شهادة من وزير المالية تخوله العمل كمراجع للشركات على أنه يجوز لمجلس الوزراء بموجب أمر ينشر في الجريدة الرسمية أن يوجه بأن يكون لأعضاء أية مؤسسة او هيئة مذكورة في هذا الأمر الحق في أن يعينوا ويعملوا كمراجعين للشركات في جميع أنحاء السودان .

كما جاء في البند (2) من المادة(137) أنه يجوز لمجلس الوزراء بموجب أمر ينشر في الجريدة الرسمية ان يضع قواعد تنص على إعطاء شهادات تخول حاملها حق العمل كمراجعين للشركات ويجوز أن ينص في هذه القواعد على الشروط والقيود الواجب مراعاتها في منح هذه الشهادات ويكون لحامل الشهادات المذكورة الحق في العمل كمراجع للشركات في جميع انحاء السودان إلا اذا قيدت أو حددت الشهادة استعمال الحق .

2.7 قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م

تحت تبويب الحسابات ودفاتر الحسابات وغيرها جاءت المادة (39) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م الآتي :-

البند (1) إذا كان شخص يقوم بأى عمل ويعد إقراراً بالدخل لأي فترة أساس وتكون حسابات عمله لأي فترة محاسبة قد أعدت أو فحصت بواسطة شخص آخر بصفته المهنية، فيجب في هذه الحالة على ذلك الشخص أن يقدم مع إقرار الدخل المتقدم ذكره صورة من تلك الحسابات موقعة من ذلك الشخص الآخر ببيان وطبيعة دفاتر الحسابات والمستندات التى أعدت الحسابات عنها ويجب أن يُبين في تلك الشهادة أيضاً.

أ. إذا كانت الحسابات قد أعدها ذلك الشخص الآخر ما إذا كان مراجعة وبأى تحفظات إن وجدت يرى أن تلك الحسابات تمثل صورة صحيحة وعادلة للمكاسب والأرباح من ذلك العمل عن تلك الفترة مع تدوين مدى مراجعته لدفاتر الحسابات والمستندات المقدمة عنها .

ب. إذا كانت الحسابات قد فحصها ذلك الشخص الآخر فيبين مدى ذلك الفحص. وفي هذا البند يقصد بالحسابات الميزانية أو بيان الموجودات والديون وحساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر وحساب الايرادات والمدفوعات وأى حساب آخر مماثل اياً كان وصفه .

البند (2) إذا بدا للأمين أن شخصاً يقوم بأعمال خاضعة للضريبة فيجوز للأمين بإعلان مكتوب أن يطلب إلى ذلك الشخص تقديم صورة من حساباته كما هي معّرفة في البند (1) تكون معدة بواسطة محاسب معتمد .

أسئلة التقويم الذاتي



1- أين ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم ؟ وفي أي سنة؟
2- عرف مفهوم مراجعة الحسابات .
3- عرف المراجعه والمحاسبة .
4- عدد الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية.
5- ما هو الهدف الرئيس للمحاسبة؟
6- أذكر أهداف المراجعة.
7- ما هي الأهداف الرئيسة للمراجعة؟
8- ما هي الأهداف الثانويه للمراجعة ؟
9- عدد أهم أنواع مراجعة الحسابات
10- ما هي المراجعة الاختيارية؟
11- تنقسم المراجعه من حيث التوقيت الي ..... و.....
12- إلي كم قسم تنقسم الأهداف التقليدية ؟ وما هي؟
13- عرف المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.
14- عرف المراجعة التفصيلية.
15- ما هي عيوب المراجعة المستمرة؟
16- اذكر اثنين من القوانين السودانية التي كان لها دور في الالتزام لمراجعه الحسابات.

الخلاصة

عزيزي الدارس،

قبل قراءة هذه الخلاصة أرجع مرة أخرى إلى الأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحدة، هل استطعت أن تحققها جميعاً ؟ أرجو أن تكون إجاباتك نعم حتى تستفيد من هذه الخلاصة.

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن تاريخ مراجعة الحسابات وذكرنا إنه يعود إلى أيام الحضارتين المصرية والرومانية. بعد ذلك انتقلنا إلى مفهوم مراجعة الحسابات وذكرنا عدة تعريفات للمراجعة وقمنا بتوضيح الفرق بين المحاسبة والمراجعة وذكرنا أن المحاسبة علم إنشائي والمراجعة علم تحليلي.

أيضاً في هذه الوحدة عددنا الطوائف التي تستخدم التقارير المحاسبية وتتخذ بناءاً عليها العديد من القرارات وهذه الطوائف هي أصحاب المشروع،دارة المشروع، والجهات الحكومية، ومؤسسات التمويل، والمستثمرين، والهيئات والاتحادات النقابية.

تحدثنا أيضاً عن أهداف المراجعة وقسمنا تلك الأهداف إلى أهداف تقليدية وأهداف متطورة.

كما قمنا بتقسيم أنواع المراجعة فقسمنا المراجعة من حيث حدودها إلي كاملة وجزئية ومن حيث مدى الفحص إلي تفصيلية واختبارية ومن حيث التوقيت إلي نهائية ومستمرة ومن حيث مدى الالزام إلي إلزامية وإختيارية ومن حيث الاستقلال إلي داخلية وخارجية. وفي نهاية هذه الوحدة وضحنا دور القوانين السودانية في الالزام بمراجعة الحسابات من هذه القوانين قانون الشركات لسنة 1925م وقانون ضريبة الدخل لسنة 1986م.عزيزي الدارس نرحب بك مرة أخرى ونرجو أن تكون وحدة مفيدة لك مع تمنياتنا لك بالتوفيق والسداد.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

الوحدة التالية تتحدث عن مراجع الحسابات من حيث التاهيل العلمي والعملي كما تتناول حقوقه وواجباته وكذلك استقلاله.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

1. أ. قيام جمعية المحاسبين المراجعين المصرية عام 1946م.

   ب. قيام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنية عام 1987م.
2. ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في الوطن العربى في مصر عام 1946م.

تدريب (2)

1. زيادة حجم المشروعات.
2. ظهور شركات الأموال.
3. ظهور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل وقانون سوق الأوراق المالية.
4. حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم.
5. تفويض السلطات للغير إقتصادياً.

تدريب (3)

أهم النقاط التي تناولها تعريف الجمعية الأمريكية هي:-

1. المراجعة عملية منتظمة .
2. ضرورة الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية .
3. إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

تدريب (4)

1. تستفيد الجهات الحكومية من التقارير المحاسبية المعتمدة بواسطة المراجع وتتخذ بناءاً عليها كثيراً من القرارات مثلاً ديوان الضرائب يستفيد من التقارير المحاسبية في تقرير ضريبة أرباح الأعمال على المشروعات.
2. تأتي أهمية التقارير المحاسبية للمستثمرين في إنها تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية كشراء أسهم أو سندات منشأة معينة بناءاً على الحسابات المراجعة والمعتمدة من مراجع الحسابات الخارجي.

3. تعتبر التقارير المحاسبية مهمة للأتحادات والنقابات إذ أنها تعتمد عليها في مفاوضتها مع الإدارة بخصوص الأجور والحوافز وغيرها.

تدريب (5)

1. يمكن الاتنهاء من المراجعة الأخيرة بعد فترة قصيرة وبذلك تقدم الحسابات الختامية المعتمدة بعد إنتهاء السنة المالية بوقت قصير.
2. كثرة تردد المراجع على المنشأة له أثر كبير على إنتظام العمل وانجازه بدون تأخير.

تدريب (6)

أ	ب
1. مراجعة كاملة	1. مراجعة جزئية
2. مراجعة تفصيلية	2. مراجعة إختبارية
3. مراجعة نهائية	3. مراجعة مستمرة
4. مراجعة إلزامية	4. مراجعة إختيارية
5. مراجعة خارجية	5. مراجعة داخلية

مسرد المصطلحات

- **المراجعة الكاملة : Complete Audit**

تعني فحص كل العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات بغرض التاكد من انها صحيحة وانها قيدت وفقاً لاعراف المراجعة.

- **المراجعة الجزئية: Partial Audit**

هي المراجعة محددة الهدف، حيث تقوم الجهة التي تكلف المراجع بتحديد العمليات المطلوب مراجعتها.

- **المراجعة التفصيلية: Full Audit**

هي فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتاكد من ان جميع العمليات سليمة وخالية من الاخطاء او الغش او التلاعب.

- **المراجعة الاختبارية: Test Audit**

فهي عينة تمثل المجتمع يقوم المراجع باختبارها ويتم اختبار العينة إما بأسلوب التقدير الشخصي او التقدير الإحصائي.

- **المراجعة النهائية: Final - Audit**

تبدأ عملية المراجعة بعد نهاية الفترة المحاسبية بعد أن يتم أقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي.

- **المراجعة الالزامية : Compulsory Audit**

هي المراجعة التي تلزم بها المنشات وفقاً للقوانين السائدة كقانون الشركات وقانون الضرائب وقانون الاستثمار.

- **المراجعة المستمرة : Continous Audit**

هي مراجعة وفحص البيانات بصفة مستمرة وعلى فترات دورية أو غير دورية.

- **المراجعة الخارجية :External Audit**

هي الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي.

- **المراجعة الداخلية : Internal Audit**

هي مراجعة وفحص المستندات والدفاتر وسجلات المنشأة بواسطة إدارة او قسم داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.

المراجع العربية

1. محمود، عبد المنعم ، وأبو طبل، عيسى محمد، **المراجعة أحوالها العلمية والعملية، الجزء الأول.** القاهرة، دار النهضة ، 1982 ،ص16وص26.
2. جمعة، أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ط1،** عمان: دار الصفاء للنشر و التوزيع 2000 م ص 11-20 وص 13
3. حسن، عبد الماجد عبد الله، **مبادئ المراجعة،** 1991،ص 9.
4. جمهورية السودان، ديوان النائب العام، **قانون الشركات لسنة 1925م.**

المراجع الإنجليزية

1. Cock, E, **Asummary of the Principal legal Decisions Affecting Auditors,2nd ed**, P20 .


الوحدة الثانية
تأهيل مراجع الحسابات

محتويات الوحدة

الموضوع	رقم الصفحة
مقدمة	37
تمهيد	37
أهداف الوحدة	37
1 . تأهيل مراجع الحسابات	38
1.1 التأهيل العلمي	38
2.1 التأهيل العملي	39
2. استقلال مراجع الحسابات	40
1.2 مفهوم الاستقلال	40
2.2 أهمية استقلال المراجع الحسابات	41
3. حقوق وواجبات مراجع الحسابات	42
1.3 حقوق مراجع الحسابات	43
2.3 واجبات مراجع الحسابات	44
الخلاصة	46
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	46
إجابات التدريبات	47
مسرد المصطلحات	48
المراجع	49

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة **!**

تعتبر هذه الوحدة من أقصر الوحدات فى هذا المقرر كما أنها من أهم الوحدات حيث تناولت ثلاثة أقسام رئيسة . في القسم الأول تحدثنا عن تأهيل مراجع الحسابات من حيث التأهيل العلمي والعملي. وفي القسم الثاني تناولنا موضوع استقلال مراجع الحسابات ، أما في القسم الثالث والأخير في هذه الوحدة فقد وضحنا فيه حقوق وواجبات مراجع الحسابات.

مرحبا بك مرة أخرى في هذه الوحدة أرجو أن تستفيد من الموضوعات التي وردت فيها، نتمنى لك دوماً التوفيق والنجاح.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :-

1. **توضح** أهمية التأهيل العلمي والعملي للمراجع.
2. **تحدد** شروط التأهيل العلمي للمراجع التى وضعها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
3. **تشرح** أهمية استقلال مراجع الحسابات.
4. **تعدد** حقوق وواجبات مراجع الحسابات.

1. تأهيل مراجع الحسابات

1.1 التأهيل العلمي

عزيزي الدارس تواجه مراجع الحسابات أثناء عمله كثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية مما يستوجب تأهيله العلمى في هذه النواحي، وكثيراً ما ينص على ضرورة حصوله على بكالريوس التجارة تحديداً وفي بعض الأحيان لا تقبل المنظمات المهنية إلا خريجى شعبة المحاسبة بل أن بعضها كمجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز يشترط أن تكون المواد التى يدرسها الطالب الذي يريد أن يمتهن المحاسبة والمراجعة محددة بدقة حيث يؤهله ذلك للحصول على الإعفاء من الإمتحان المتوسط الذي يعقده المجمع . أما المجمع العربي للمحاسبين القانونيين فيشترط للمراجع أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً بأن يلم بحد أدني على ما يلي:

1. نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، وأصول ومبادئ المراجعة وتطبيقاتها واساليبها المعاصرة، ومبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد وعلم السياسة والعلوم السلوكية وعلم القانون وقوانين الضرائب والجمارك والمبيعات وغيرها.
2. محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها، وكذلك المحاسبة الادارية .
3. الاساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والمراجعة .
4. تتبع التطورات والبحوث الحديثة في العلوم المختلفة السابقة وكذلك التعديلات المتتابعة في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله .
5. الادارة المالية .
6. اللغات المختلفة كالانجليزية والفرنسية وغيرها .

2.1 التأهيل العملي

نتيجة للتطور المطّرد في الحياة الاقتصادية يجب ان يهتم من يريد ان يمتهن مهنة المراجعة بالتدريب العملى ليسهل عليه ممارسة المهنة في الحياة العملية، فالتدريب العملى عنصر مهم في مهنة المراجعة إذ أن الحياة العملية هي التى تتيح فرصة الاتصالات مع رجال الأعمال، وفرصة الاطلاع على دفاتر منشآت مختلفة ذات نظم محاسبية مختلفة ونظم مراقبة داخلية مختلفة إضافة إلى فرصة التعرف على المشاكل والاحتكاك بها.

إن معظم جمعيات ومعاهد المحاسبة في العالم تطلب فترة تمرين عملي لاتقل عن ثلاث سنوات، ففي المملكة المتحدة فان مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز يشترط أن يتقدم الطالب للامتحان النهائي بعد قضائة فترة التمرين العملي لمدة ثلاث سنوات، وفي جمهورية مصر العربية فان المادة الثامنة من القانون (133) لسنة 1951م تشترط لنقل اسم الطالب الحاصل على المؤهل المطلوب من سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى سجل المحاسبين والمراجعين أن يكون قد امضى مدة تمرين قدرها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال المحاسبة والمراجعة، وليحقق التدريب العملي أهدافه فيشترط ان يكون الطالب قد زاول أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة المحددة في مكتب احد المحاسبين أو المراجعين المقيدين في السجل وأن يعتمد التمرين شهادة من المحاسب أو المراجع الذي قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه .

تدريب (1)



إذا كان المراجع مؤهلاً تأهيلاً عملياً هل يعفيه ذلك عن التأهيل العلمي؟

2.أستقلال مراجع الحسابات

1.2 مفهوم الاستقلال

إن جوهر عمل مراجع الحسابات هو ابداء راى فنى محايد عن مدى دلالة قوائم نتيجة الأعمال والمركز المالى على نتيجة الأعمال والمركز المالى للمشروع محل المراجعة، ومن ثم فلابد الا يخضع المراجع في عمله لتأثير الادارة او رغباته الشخصية أو مصالحه في المشروع محل المراجعة، وما لم يكن المراجع متصفاً بالاستقلال فان اعتماد الاطراف المعنية على رايه الذي يبديه في التقرير عن القوائم المالية لا يكون أجدى لهم من الإعتماد على القوائم المالية التى تقدمها الادارة.

بالرغم من أهمية استقلال مراجع الحسابات فلا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للإستقلال، المفهوم الاول ويطلق عليه الاستقلال الذهني (Mental Independence) **ويعنى تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط او مصالح خاصة عند ابداء رايه الفنى المحايد،** أما المفهوم الثاني ويطلق عليه الاستقلال الظاهرى (Appearance Independence) ويعنى وجود قواعد قانونية واعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على المدقق وعدم ربط مصالحه بها.

إن مفهوم الاستقلال من المفاهيم التى تميز مهنة مراجعة الحسابات عن سواها من المهن الأخرى فعلى سبيل المثال فإن المحامي يكون في موقف الدفاع عن عميله فبينما يطالب مراجع الحسابات بتقديم تقرير يعبر عن رأيه في مدى صدق وعدالة تقارير عملية، فالمراجع لا يعنى بارضاء عميله ، وعليه يجب أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة الاطراف التى تعتمد على تقريره هذا.

2.2 أهمية استقلال مراجع الحسابات

في بيئة المراجعة توجد كثير من العلاقات والمصالح المتباينة أحياناً والمتعارضة في معظم الأحيان، فهناك التعارض بين الإدارة والملاك من جهة والمراجع من جهة أخرى، وهناك التعارض بين الملاك وبين الإدارة، إضافة إلى التعارض بين مصالح المراجع المادية والمعايير المهنية للمراجعة، ومما لا شك فيه ان كل ذلك يؤثر على استقلال المراجع.

أن مراجع الحسابات يعمل بصفته وكيلاً عن الملاك لتقييم مدى نجاح الادارة بصفتها وكيلاً عن الملاك في إدارة المنشأة، وحتى يؤدى مراجع الحسابات عمله هذا على الوجه المطلوب يجب أن يتوفر له عنصر الاستقلال ليبدى رأيه دونما خوف من ضرر يلحق به او مصلحة يستفيد بها، ومن هنا تأتي أهمية استقلال مراجع الحسابات وهو يمارس عمله، ولكى يتحقق هذا الاستقلال فقد طالب المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين(AICPA) بوجوب توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يستطيع مراجع الحسابات الاحتفاظ بعملة وحماية نفسه من المساءلة القانونية قبل الاصيل (موكله) أو الآخرين الذين يعتمدون على تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

هذا وتطرقت الجمعيات التشريعية والمهنية في كثير من البلدان الى موضوع استقلال مراجع الحسابات، ففي الولايات المتحدة لا يجوز لمراجع الحسابات ان يمتلك اسهماً او مصالح مالية مسجله في هيئة تنظيم التداول بسوق الاوراق المالية الامريكية Securities and Exchange Commission (SEC) كما لا يسمح له بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء المسجلين في سوق الأوراق المالية، كما يجب الا يكون عضواً في مجلس إدارة شركة ويكون معيناً مراجعاً لحساباتها، ويبرر ذلك بأنه اذا امتلك المراجع أسهماً في الشركة التى يراجعها او كان عضواً في مجلس إدارتها فربما أدى ذلك إلى تحيزه عند أدائه لواجبات المراجعة ، وذلك بخلاف الوضع في كل من المملكة المتحدة وكندا حيث ينظر إلى موضوع الاستقلال بتحفظ أقل، أما في المملكة الأردنية الهاشمية فإن القوانين تجيز لمراجع الحسابات تقديم الاستشارات.

تدريب (2)



1. فرق بين الاستقلال الذهني والظاهري للمراجع
2. من أين تأتي أهمية استقلال مراجع الحسابات؟

3. حقوق وواجبات مراجع الحسابات

طالما أن مراجع الحسابات مطالب بأداء واجبه على الوجه الأفضل فيجب أن تكون له حقوق تقابل هذه الواجبات، وفيما يلى أهم حقوق وواجبات مراجع الحسابات التى تضمنتها بعض التشريعات والاعراف في مجال مراجعة الحساباتكم هو موضح بالجدول رقم (1)

جدول (1)

حقوق وواجبات مراجع الحسابات

الحقوق	الواجبات
1. حق الاطلاع	1. تقديم التقرير
2. حق طلب البيانات والإيضاحات	2. حضور الجمعية العمومية
3. حق دعوة الجمعية العمومية	
4. حق الحصول علي صورة من الاخطارات من مجلس الادارة إلى المساهمين	
5. حق حبس المستندات والأوراق	
6. حق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله	

وسنتناول عزيزى الدارس حقوق ووجبات مراجع الحسابات بالتفصيل

3. 1 حقوق مراجع الحسابات

تتمثل أهم الحقوق الرئيسة لمراجع الحسابات في الآتي :

1. حق الإطلاع

حيث كفلت التشريعات لمراجع الحسابات حق الاطلاع على دفاتر وسجلات ومستندات المشروع الذي يقوم بمراجعة حساباته، والاطلاع نقصد به هنا الفحص كما يقصد بالدفاتر والسجلات بمفهومها الواسع الذي يشمل الدفاتر والسجلات والبطاقات بانواعها المختلفة والمستخدمة لأي غرض من الأغراض في المشروع سواء كانت قانونية أو غير قانونية، أصيلة او فرعية، بيانية أو إحصائية ، مالية او إدارية.

2. حق طلب البيانات والإيضاحات

هذا الحق متمم لحق الإطلاع، وذلك بهدف إزالة الغموض أو للحصول على مزيد من الإيضاح حول عملية أو عمليات معينة، وفي هذا الخصوص يلتزم المديرون في جميع مستوياتهم بتقديم كل ما يطلبه مراجع الحسابات من بيانات وإيضاحات وبالمقابل فإن مراجع الحسابات ملزم بأن يفصح في تقريره النهائي عن حصوله على المعلومات والايضاحات.

3. حق دعوة الجمعية العمومية

إن حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد حق مكفول لمراجع الحسابات إذا استدعى الامر ذلك .

4. حق الحصول على صورة من الإخطارات من مجلس الإدارة الى المساهمين

وغرض ذلك معرفة مراجع الحسابات لميعاد ومكان وجدول أعمال الاجتماعات ليستطيع إعداد البيانات اللازمة لذلك .

5. حق حبس المستندات والأوراق

وذلك بهدف ضمان حق مراجع الحسابات إذا حدث خلاف بين مراجع الحسابات وأحد عملائه.

6. حق مناقشة مراجع الحسابات لإقتراح عزله

لمراجع الحسابات حق الرد على اقتراح عزله كتابة وله حق الرد على الاقتراح وأسبابه امام الجمعية العمومية قبل إتخاذ قرارها بعزلة أو إستمراره.

2.3 واجبات مراجع الحسابات

وتتمثل أهم واجبات مراجع الحسابات في الآتي:

أ- **تقديم التقرير**

يمثل تقديم التقرير أهم واجبات مراجع الحسابات حيث يفصح فيه لموكليه عن رأيه الفني المحايد عن مدي دلالة وتعبير القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالى.

ب- **حضور الجمعية العمومية**

من أهم واجبات مراجع الحسابات حضور الجمعية العمومية للمساهمين حيث يعرض ويناقش تقريره عن نتيجة فحص الحسابات بأعتباره وكيلاً عن المساهمين وعليه بعد تلاوة تقريره هذا الرد على إستفسارات وأسئلة المساهمين.

أسئلة التقويم الذاتي



1. عرف الاستقلال الذهني.
2. عرف الاستقلال الظاهري.
3. ما هي الشروط التي وضعها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين كحد أدني للتأهيل العلمي؟
4. ما هي أهم الحقوق لمراجع الحسابات؟
5. ما هي واجبات مراجع الحسابات؟

الخلاصة

عزيزي الدارس،

وصلنا الآن إلى نهاية هذه الوحدة اتمني أن تكون قد استوعبت النقاط الهامة الواردة فيها:

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن التأهيل العلمي والعملي للمراجع ووضحنا أهمية كل منهما. في القسم الثاني تحدثنا عن استقلال مراجع الحسابات وميزنا بين المفهوم الذهني للاستقلال والمفهوم الظاهري كما أشرنا أيضاً إلى أهمية استقلال مراجع الحسابات وحتى يتحقق هذا الاستقلال يجب أن تتوافر في المراجع مقومات شخصية وموضوعية حتى يستطيع حماية نفسه من المساءلة القانونية.

في القسم الثالث من هذه الوحدة تناولنا حقوق وواجبات مراجع الحسابات حيث تحدثنا أولاً عن الحقوق وهي حق طلب البيانات والايضاحات وحق دعوة الجمعية العمومية وحق الحصول على صورة من الاخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين وحق حبس المستندات والأوراق وحق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله. أما الواجبات فتتمثل في تقديم التقرير وحضور الجمعية العمومية نرجو أن تكون أستفدت من هذه الوحدة مع تمنياتنا لك بالتوفيق والسداد.

لمحة مسبقة عن الوحدةالدراسية التالية

في الوحدة التالية وضحنا الأخطاء التي يرتكبها المحاسب وتحدثنا عن أهداف الغش كما بينا مسؤلية مراجع الحسابات عن اكتشاف الاخطاء والغش.

إجابات التدريب

تدريب (1)

إن التأهيل العملي للمراجع لا يعفيه عن التأهيل العلمي لأنه قد يواجه أثناء عمله الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية مما يستوجب تأهيله العلمي في هذه النواحي. وفي كثير من الأحيان يشترط أن يكون المراجع خريج بكلاريوس تجارة وبعض المنظمات المهنية لا تقبل إلا خريجي شعبة محاسبة. كما أن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أشترط للمراجع أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً بأن يلم بالحد الأدنى من مبادئ المحاسبة والتكاليف والأساليب الإحصائية والإدارة المالية واللغات المختلفة كالانجليزيه والفرنسية وغيرها.

تدريب (2)

1. الاستقلال الذهني هو تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد. أما الاستقلال الظاهري فيعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على المدقق وعدم ربط مصالحه بها.
2. تأتى أهمية أستقلال مراجع الحسابات من أن مراجع الحسابات يعمل بصفته وكيلاً عن الملاك لتقييم مدى نجاح الإدارة بصفتها وكيلاً عن الملاك فى إدارة المنشأة وحتى يؤدى مراجع الحسابات عمله هذا بصورة سليمة يجب أن يتوفر له عنصر الاستقلالية فى عمله ليبدى رأيه دونما خوف أو ضرر يلحق به أو مصلحة يستفيد منها. ومن هنا تتضح لنا أهمية عمل المراجع أذ تعتمد على عمله جهات عديدة فى أتخاذ قراراتها على ضوء رأيه الفنى حول المنشأة.

مسرد المصطلحات

- **الاستقلال الذهنيMental Independence**

يعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد.

- **الاستقلال الظاهري Appearance Independence**

يعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على الموقف وعدم ربط مصالحه بها.

المراجع العربية

1. الجمل، متولي والجزار محمد السيد، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، القاهرة: مطبعة الرسالة، 1986م ، ص22.
2. عبد المنعم،محمود عبد المنعم وأبوطبل، عيسى محمد، **المراجعة: أصولها العلمية والعملية**، الجزء الأول، القاهرة: دار النهضة العربية 1982، ص89-90-و ص98.
3. جمعه، أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط 1 عمان،: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص11-20.
4. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **دليل المعلومات – التأهيل للحصول على لقب محاسب قانوني عربي**(ACPA) عمان، الاردن ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،1997م،ص22 .

المراجع الانجليزية

1. Lee T**. Company Auditing**, London: Van North and Pen Hold Co. 1968, P89 . .
2. Meigs, Walter , Whittington, O.Ray, Pany,kurt and Meigs, Robert F**, Principles of Auditing** 9th ed Boston:IRWIN, 1989, P.21 .


الوحدة الثـالثة
الأخـطـاء
والـغــش

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	53
تمهيد	53
أهداف الوحدة	54
1. الأخطاء	55
1.1. تصنيف الأخطاء	55
1.1.1.الأخطاء نتيجة السهو.	55
2.1.1 الأخطاء الارتكابية.	56
1.1.3 الأخطاء في التوجيه المحاسبي.	56
4.1.1 الأخطاء المتكافئة.	56
2.1 تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة	57
2. الغش	58
1.2 تعريف الغش	58
2.2 أهداف الغش	59
3. مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش	61
4. دليل مسئولية مراجع الحسابات عن الغش والخطاء	61
الخلاصة	65
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	65
إجابات التدريبات	66
مسرد المصطلحات	68
المراجع	69

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس مرحباً بك إلي هذه الوحدة

تحتوي هذه الوحدة على أربعة أقسام رئيسة، القسم الأول يشتمل على الأخطاء وأنواعها كما تحدثنا أيضا في هذا القسم عن تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة. في القسم الثاني تناولنا الغش وعرفناه، وبينا الأهداف التي يرتكب من أجلها الغش. في القسم الثالث وضحنا مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش ، وفي القسم الرابع تناولنا دليل لجنة المعايير الدولية عن مسئولية مراجع الحسابات عن الغش والخطأ.

تحتوي هذه الوحدة على تدريبات وأسئلة للتقويم الذاتي.

أرجو أن تكون وحدة مفيدة لك مع خالص تمنياتنا لك بالتوفيق والنجاح.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس بعد فراقك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. **تشرح** الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المحاسب.
2. **تعدد** أنواع الأخطاء.
3. **تصنف** الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة.
4. **تعرف** الغش.
5. **تذكر** الهدف الذي يرتكب من أجله الغش.
6. **تبين** مسؤولية مراجع الحسابات عند اكتشاف الأخطاء.

1. الأخطاء

إن اكتشاف الأخطاء لا يعد هدفاً رئيساً للمراجع أثناء قيامه بالمراجعة الحسابية والمستندية والمحاسبية خاصة في ظل المراجعة الانتقادية، والأخطاء تقع دون سوء نية فقد تقع نتيجة إرهاق وتعب واجهاد المحاسب لازدحام العمل اليومي، أو قد تقع نتيجة لجهله وعدم معرفته بالاصول والمبادئ المحاسبية.

1.1 تصنيف الأخطاء

هنالك عدة تصنيفات للأخطاء أهمها :

1.1.1 الأخطاء نتيجة السهو

وتنقسم الأخطاء نتيجة السهو إلى الآتي:

أ- السهو الكلى

وذلك حين لا تقيد عملية محاسبية بالكامل وبالتالى تسقط بالكامل في سجلات القيد – الأولى(اليوميات)، أو حينما لا يُرحل طرفي عملية محاسبية إلى الحسابات المعنية في دفتر الاستاذ، ومثل هذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

إن اكتشاف أخطاء السهو الكلى يكون سهلا إذا سجلت العملية في سجلات القيد الأولى، أما إذا لم تسجل العملية مطلقا فهنا يصعب حقيقة اكتشاف مثل هذا الخطأ، وعادة تكتشف مثل هذه الاخطاء عن طريق فحص المستندات أو عن طريق تحقيق عناصر الأصول وإجراء المقارنات مع حسابات الفترات السابقة أو عن طريق دراسة العلاقات بين الارصدة المختلفة، أو عن طريق وجود دلائل أو قرائن أو شواهد على وقوع مثل هذه العمليات والتى حذفت كليا، من أمثلة ذلك عدم إثبات شراء أو بيع أحد الأصول الثابتة أو شراء أو بيع بضاعة وغيرها.

ب- **السهو الجزئي**

يكون هذا النوع من الأخطاء بعدم إثبات طرف من طرفي العملية المحاسبية في دفاتر القيد الاولى، أو عدم ترحيل أحد طرفي العملية الى دفتر الأستاذ، ويلاحظ أن مثل هذا النوع من الاخطاء يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة إلا إذا كانت هناك أخطاء متكافئة، ومثل هذه الأخطاء تكتشف عن طريق مراجعة التسجيل والترحيل لجميع العمليات المحاسبية .

2.1.1 الأخطاء الارتكابية

هي الأخطاء في العمليات الحسابية مع جمع أو طرح وضرب أو قسمة وفي ترصيد الحسابات ويُلاحظ أن وجود نظام مراقبة داخلية سليم واستعمال الآلات الحاسبة والحاسوب يؤدى إلى التقليل من حدوث الأخطاء الارتكابية.

3.1.1 الأخطاء في التوجيه المحاسبي

هي أخطاء التوجيه والمعالجة المحاسبية والتى قد تنشأ بسبب جهل المحاسبين بالاصول والقواعد والمبادئ المحاسبية ، ومن هذه الأخطاء عدم التفرقة بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية أو بين المخصصات والاحتياطيات، والأخطاء في التوجيه المحاسبي لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ولا تكتشف بسهولة بل يقتضى اكتشافها مراجعة مستندية.

4.1.1 الأخطاء المتكافئة

هي الأخطاء التى يعوض بعضها البعض بحيث يزيل خطأ إثر خطأ آخر، ومن هذا فان مثل هذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، والأخطاء المتكافئة تقع في مرحلة التسجيل أو في مرحلة التبويب، وهي تحتاج إلى مجهود كبير من المراجع لأنها تتطلب مراجعة مستندية وحسابية دقيقة وبعناية كبيرة وإلى أهتمام كبير بعمليات الترحيل إلى دفاتر الأستاذ .

نشاط



هنالك تصنيفات أخرى لأنواع الأخطاء إبحث عنها في كتب المراجعة المختلفة.

2.1 تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة

يمكن تصنف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة إلى :

1. **أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة**

حيث يتوازن ميزان المراجعة بالرغم من وجود بعض الأخطاء سواء في سجلات القيد الأولى أو في دفاتر الأستاذ، ومن هذه الأخطاء :

أ. أخطاء التوجيه المحاسبي كأن تسجل نفقات رأسمالية باعتبارها نفقات إيرادية.

ب. الأخطاء المتكافئة عندما يمحو خطأعملية خطأ أخرى .

ج. التسجيل في سجلات القيد الأولى أو الترحيل من دفاتر الأستاذ إلى حساب خاطئ سهواً نتيجة تشابه الأسماء مثلاً .

2. **أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة**

أ. تسجيل أحد طرفي الحدث المالى دون تسجيل الطرف الآخر .

ب. تسجيل أحد طرفي الحدث المالى بمبلغ يختلف عن الطرف الآخر .

ج. أخطاء الجمع والترصيد في دفاتر الأستاذ .

د. الخطأ والسهو في نقل ارصدة الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.

الجدول (1) يوضح تصنيف الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة

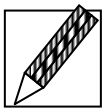
أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة	اخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة
1. أخطاء التوجيه المحاسبي	1. تسجيل أحد طرفي الحدث المالي دون تسجيل القيد الثاني
2. الأخطاء المتكافئة	2. تسجيل أحد طرفي الحدث المالي بمبلغ يختلف عن الآخر
3. الترحيل من دفاتر الأستاذ إلى حساب خاطئ سهواً	3. أخطاء الجمع والترصيد في دفاتر الأستاذ
	4. الخطأ والسهو في نقل ارصدة الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.

2. الغش

1.2 تعريف الغش

الغش هو تعمد أخفاء او تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر او تحميله بما يزيد عن التزاماته أو الحصول على أصول وممتلكات المنشأة لاستخدامها في الأعمال الخاصة او التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي الشركة او طرف ثالث.

تدريب(1)



1. اكتشاف الأخطاء ليس هدفاً رئيساً للمراجع وضح من هو المسئول عن اكتشاف الأخطاء؟
2. أيهما أسهل اكتشاف الأخطاء أم الغش ؟ ولماذا؟

2.2 أهداف الغش

يرتكب الغش عادة لأحد هدفين:

الهدف الأول

أخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أحد أصول المنشأة، والذي يكون ببعض الوسائل والتى من أمثلتها:

أ. عدم إثبات مبيعات نقدية .

ب. تسجيل نفقات وهمية او بأعلى من قيمتها الحقيقية ومن ذلك إضافة أسماء وهمية لكشوفات المستحقات المدفوعة للعاملين .

ت. التلاعب في المخزونات عن طريق تسجيل أذونات صرف وهمية أو عن طريق استغلال نسب المواد التالفة .

– وجدير بالذكر أن مثل حالات الغش هذه لا تتم إلا في ظل عدم وجود نظام مراقبة – داخلية أو في ظل عدم كفاءته إن كان موجوداً .

الهدف الثاني

التأثير على مدى دلالة التقارير المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالى ومن ذلك:

أولاً: إبراز الأرباح بأكثر من حقيقتها ومن أغراض ذلك بيع أسهم المنشأة بأسعار مرتفعة او تضخيم حصة الادارة من الأرباح أو ترغيب منشآة أخري في شراء هذه المنشأة ومن وسائل ذلك:

أ. إثبات نفقات إيرادية كنفقات رأسمالية

ب. تضخيم رقم المبيعات .

ج. تضخيم رقم المخزون السلعي آخر المدة .

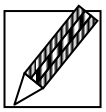
ثانياً: إبراز الارباح بأقل من حقيقتها وذلك بغرض التهرب من الضرائب أو الحصول على إعانة من الدولة أو بغرض المضاربة في أسعار أسهم المنشأة، ويلاحظ أن إظهار الأرباح بأقل من حقيقتها يؤدى إلى تكوين احتياطيات سرية، ومن وسائل ذلك:

أ. إثبات نفقات رأسمالية كنفقات إيرادية

ب. خفض رقم المبيعات .

ج. تخفيض رقم المخزون السلعي آخر المدة .

تدريب (2)



رتب القائمة(أ) مع(ب)

أ	ب
أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة	تضخيم رقم المبيعات
إختلاس	عدم إثبات مبيعات نقدية
أخطاء لا يكشف عنها ميزان الماجعة	أخطاء الجمع والترصيد في دفتر الاستاذ
إبراز الأخطاء بأكثر من حقيقتها	أخطاء التوجيه المحاسبي

3. مسئولية مراجعة الحسابات عن إكتشاف الأخطاء والغش

إن الهدف الرئيس للمراجعة ليس هو اكتشاف الأخطاء والغش أو تقليل إحتمالات وقوعها وإنما ذلك هو واجب إدارة المشروع عن طريق نظام المراقبة الداخلية السليم وما يتضمنه من جميع الوسائل والاجراءات، فالمراجعة قد تحولت من مراجعة كاملة تفصيلية الى مراجعة إختيارية وذلك لكبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها، وبذلك اصبحت المراجعة الاختيارية هي الأساس السائد للعمل الميداني الآن بينما أصبحت المراجعة التفصيلية هي الاستثناء، فقد أكدت لجنة معايير المراجعة الدولية.

International Standards of Auditing Committee (ISAC)

في معيارالمراجعة الدولي رقم (530) (ISA) عن مراجعة العينات فى الفقرة الثانيه علي ذلك والتي نصها سواء باستخدام طرق المعاينة الإحصائية أو الحكمية فيجب علي المراجع أن يحدد ويختار عينة مراجعة عند قيامه باجراءات المراجعة على أن يقوم نتائج هذة العينة.

4. دليل مسؤلية المراجع عن الغش والخطأ

اهتمت لجنة معايير المراجعة الدولية (ISAC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) بإصدار معيار المراجعة الدولية رقم (240) عن الغش والخطأ لتوفير دليل عن مسئولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية والذي تضمن الاتي:

1. عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم النتائج يجب علي المراجع أن يأخذ في الاعتبار الانحرافات المادية في القوائم المالية الناتجة عن الغش والخطا.
2. إن مسئولية اكتشاف الغش والخطأ تقع علي عاتق الإدارة بالحفاظ علي أنظمة المراقبة الداخلية والمحاسبية.

3. إن المراجع لايمكن أن يكون مسئولا عن منع الغش والخطا وذلك لانه لايقوم بالمراجعة الكاملة التفصيلية المستمرة .
4. يجب علي المراجع تقويم مخاطر احتواء البيانات المالية على غش أو خطا ويجب عليه الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ هام تم اكتشافة، هذا وتزيد مخاطر المراجعة بضعف نظام المراقبة الداخلية.
5. إن احتمال اكتشاف الخطأ اكبر من احتمال اكتشاف الغش ذلك لأن الغش يكون مصحوباً بطرق مصممة لإخفاء وجوده.
6. يجب على المراجع إذا وجد أن هناك احتمالاً لوجود غش أو خطأ أن يحدد مدي التأثير المحتمل علي المعلومات المالية ومن ثم القيام بالإجراءات الإضافية والتى تعتمد علي الاتى:

أ. نوع الغش أو الخطأ (عادى/محتمل/جسيم).
ب. إحتمال حدوثه.
ج. احتمال وجود تأثير مادي له على المعلومات المالية.

7. بناءً علي النقطة السابقة يجب على المراجع في حالة وجود غش أو خطأ أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي توصل إليها فى الوقت المناسب مع مراعاة الاتي:

1. إعلام مستوى وظيفي أعلى من الشخص المشكوك فى تورطه.
2.الحصول علىاستشارة قانونية إذا كان المشكوك فيه الادارة ككل.

8. إذا توصل المراجع إلى أن الغش له تأثير مادي علي القوائم المالية ولم يتم إظهاره بصوره واضحة أو لم يتم تصحيح الخطأ فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو عكسياً، أو عدم إعطاء رأيه إذا وضعت الإدارة قيوداً على نطاق المراجعة، أما إذا كانت القيود بسبب

الظروف فعليه أن يأخذ في الحسبان التأثير على تقريره، وفي حالة تأكد المراجع من عدم إتخاذ الإدارة الإجراءات المناسبة بالنسبة للغش حتى لو كان غير مادى فعليه طلب الاستشارة القانونية أو الانسحاب من المهمة.

9. يجب على المراجع في حالة وجود غش أو خطأ أن يقوم بالآتي:

1. التخلي عن السرية والإفصاح للجهات المشرفة .
2. الافصاح عن ذلك للمراجع الجديد

تدريب (3)



إذا طلب منك مراجعة لإحدى الشركات فوجدت أن هناك احتمالاً لوجود غش أو خطأ كيف تتصرف؟

أسئلة تقويم ذاتي

1. إلى كم قسم تنقسم الأخطاء نتيجة السهو وما هي هذه الأقسام؟
2. متى تكون عملية اكتشاف أخطاء السهو الكلي صعبة ومتى تكون سهلة؟
3. كيف تكتشف أخطاء السهو الكلي؟
4. كيف يتم الخطأ نتيجة السهو الجزئي؟
5. ما هي الأخطاء الارتكابية؟
6. كيف تنشأ الأخطاء في التوجيه المحاسبي؟
7. عرف الأخطاء المتكافئة.
8. اذكر الأخطاء التي يكشف عنها ميزان المراجعة والأخطاء التي لا يكشف عنها.
9. عرف الغش.
10. ما هي الأهداف التي يرتكب من أجلها الغش؟
11. ما هي الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع إذا وجد غِشّاً أو خطأ؟

الخلاصة

عزيزي الدارس،

قبل أن تقرأ هذه الخلاصة أرجو أن تكون قد حققت الأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحدة.

في بداية هذه الوحدة تحدثنا عن الأخطاء وأنواعها ومن حيث الأخطاء نتيجة السهو والأخطاء الارتكابية والأخطاء في التوجيه المحاسبي والأخطاء المتكافئة كما صنفنا الأخطاء من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة إلى أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة وأخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة. بعد ذلك تحدثنا عن الغش والأهداف التي يرتكب من أجلها وهي هدفان: الهدف الأول هو إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أحد أصول المنشاة. والهدف الثاني هو التأثير على مدى دلالة التقارير عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.

في نهاية الوحدة قمنا بتوضيح مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش. ووضحنا البيانات التي تضمنها دليل مسئولية المراجع عن الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية الذي أصدرته لجنة المعايير الدولية.

عزيزي الدارس نأمل أن نكون قد وفقنا في هذه الوحدة مع تمنياتنا لك بالتوفيق والنجاح.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

الوحدة التالية بعنوان أدلة الإثبات في المراجعة. اشتملت على الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات، والعوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات وأهم أنواع أدلة الإثبات في المراجعة والوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

1. اكتشاف الأخطاء ليس مسئولية المراجع والمسئول عن اكتشاف الأخطاء هو الإدارة عن طريق نظام الرقابة الداخلية السليمة.
2. اكتشاف الأخطاء أسهل من اكتشاف الغش وذلك لان الغش يكون مصحوباً بطرق مصممة لإخفائه.

تدريب (2)

أ	ب
أخطاء يكشف عنها ميزان المراجعة	أخطاء الجمع والترصيد في دفتر الأستاذ
اختلاس	عدم إثبات مبيعات نقدية
أخطاء لا يكشف عنها ميزان المراجعة	أخطاء التوجيه المحاسبي
إبراز الأرباح بأكثر من حقيقتها	تضخيم رقم المبيعات

تدريب (3)

1. إذا وجد المراجع أن هناك احتمالاً لوجود غش أو خطأ عليه أن يحدد مدى التأثير المحتمل على المعلومات المالية ثم القيام بالإجراءات الإضافية التي تعتمد على الآتي:
   أ. نوع الغش أو الخطأ (جسيم – محتمل).
   ب. احتمالات حدوثه.
   ج. احتمال وجود تأثير مادي له على المعلومات المالية.
2. إذا وجد المراجع أن الغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره بصورة واضحة أو لم يتم تصحيح الخطأ فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو عكسياً، أو عدم إعطاء رأيه إذا وضعت الإدارة قيوداً على نطاق المراجعة.

أما إذا كانت القيود بسبب ظروف فعليه أن يأخذ في الحسبان التأثير على تقريره، وفي حالة تأكد المراجع من عدم اتخاذ الإدارة الإجراءات المناسبة بالنسبة للغش حتى لو كان غير مادي فعليه طلب الاستشارة القانونية أو الانسحاب من المهمة.

مسرد المصطلحات

- **السهو الكلي**

الأخطاء التي تكون نتيجة عدم تقييد عملية محاسبية بالكامل وبالتالي تسقط بالكامل في سجلات القيد الأولى.

- **السهو الجزئي**

هي الأخطاء التي لم يثبت فيها من طرفي العملية المحاسبية في دفاتر القيد الأولى.

- **الأخطاء الارتكابية**

هي الأخطاء في العمليات الحسابية من جمع أو طرح وضرب أو قسمة.

- **الأخطاء المتكافئة**

هي الأخطاء التي يعوض بعضها البعض بحيث يزيل خطأ أثر خطأ آخر.

- **لجنة معايير المراجعة الدولية**

Internaetionl Standards of Auditing Committee (ISAC)

هي لجنة دولية تصدر المعايير التى تنظم مهنة المراجعة على مستوى العالم وتتبع هذه اللجنة للاتحاد الدولي للمحاسبيين (I FA).

المراجع العربية

1. جمعة، أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1 ، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع،2000 م، ص 34.

المراجع الإنجليزية

1-IFA**, Handbook, Auditting**, IFAC, NewYork U.S.A July 1997,P.89


الوحدة الرابعة
أدلـة الإثبات في المراجعة

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	74
تمهيد	74
أهداف	75
1- أدلة الإثبات	76
2- حجية أدلة الإثبات	78
1.2الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات	78
2.2 القواعد التي تعتمد عليها حجية أدلةوقرائن الإثبات	80
3- العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات	81
1.3 الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم مراجع الحسابات بفحصه	81
2.3 احتمال وقوع خطأ أو تلاعب في العنصر محل الفحص والمراجعة	81
3.3 تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة	82
4.3 مدى كفاءة نظام المراقبة الداخلية بالمنشأة	82
4- أنواع أدلة الإثبات فى المراجعة	83
1.4 الوجود الفعلي	83
2.4 المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر	84
3.4 الاقرارات المكتوبة من الغير(المصادقات)	84
4.4 الشهادات من إدارة المنشأة	85
5.4 وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية	85

6.4 العمليات اللاحقة لتاريخ قفل الحسابات	85
7.4 مدى الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر	86
8.4 المقارنات والأوزان النسبية والنسب المالية	86
5- الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات	87
1.5 الجرد العملي	87
2.5 المراجعة الحسابية	88
3.5 المراجعة المستندية	89
4.5 المراجعة الانتقادية	89
5.5 المصادقات	89
6.5 أسلوب الاستفسارات	91
7.5 أسلوب التحليل المالي	91
الخلاصة	93
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	93
إجابات التدريبات	94
مسرد المصطلحات	96
المراجع	98

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تحتوي هذه الوحدة على خمسة أقسام رئيسة. في القسم الأول تحدثنا عن أدلة الاثبات في المراجعة وعرفنا القرينة في القانون والقرينة في المراجعة. في القسم الثاني تناولنا حجية أدلة الاثبات واشتمل هذا القسم على الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الاثبات والقواعد التي تعتمد عليها حجية أدلة الإثبات. في القسم الثالث ناقشنا العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الاثبات والقسم الرابع عددنا فيه أنواع أدلة الإثبات وفي القسم الأخير وضحنا الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.

كما زودناك في هذه الوحدة بالعديد من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي حتى تعينك على فهم واستيعاب هذه الوحدة.

عزيزي الدارس مرحباً بك مرة أخرى في هذه الوحدة نتمنى ان تساهم معنا في تطويرها.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

- **تفرق** بين قرائن الاثبات وأدلة الاثبات.
- **تذكر** الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الاثبات.
- **تعدد** القواعد التي تعتمد عليها حجة أدلة الاثبات.
- **توضح** العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الاثبات.
- **تبين** أهم أنواع أدلة الاثبات.
- **تشرح** الوسائل والاجراءات الفنية للحصول على أدلة الاثبات.

1. أدلة الاثبات

إن الهدف الرئيس للمراجعة – كما سبق أن عرفنا – هو إبداء مراجع الحسابات لرأيه الفني المحايد عن نتيجة فحصه للدفاتر والسجلات والقوائم المالية ومدي دلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي، وفي سبيل ذلك يجب أن يتوافر لديه قدر كافٍ من أدلة الاثبات والقرائن التى توصله إلى رايه الفني ذلك .

تعريف القرينة

يعرف رجال القانون القرينة بأنها حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه، أما القرينة في المراجعة فهي إستنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من إستخلاص رأى في مسألة معينة وإقناعه بالافصاح عن هذا الرأى.

ويفرق البعض بين قرائن الاثبات وأدلة الاثبات حيث يقرر أن أدلة الاثبات تكاد تقترب بشكل ملحوظ من مفهوم قرائن الاثبات وبناء علي ذلك فان كل قرينة من القرائن المعروفة يمكن أن تصبح دليل إثبات طبقاً للأهمية النسبية التى يعطيها المراجع لهذه القرائن وبناء عليه يمكن تقسيم أدلة الاثبات إلى نوعين هما:

1. أدلة قاطعة وكافية، وهي التى يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين.
2. أدلة إضافية أو ثانوية، وهي التى لا يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين مباشرة، ولكنها تساعد على أمكانية حدوث التحقق الجزئي وقبوله.

ومن هناك يمكن تعريف أدلة الاثبات بأنها تلك الأسس أو الأساليب التى تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة.

ولكن التفرقة بين القرينة والدليل بناء علي الأهمية النسبية التى يعطيها مراجع الحسابات لها تجعل هذ التفرقة ترتبط بالحكم الشخصي للمراجع وتختلف من واقعة لأخرى، وبذلك يكون من الأفضل عدم التفرقة بين قرائن الاثبات وأدلة الاثبات في المراجعة ما يؤكد ذلك التعريف المقترح لمفهوم وظيفة قرائن وأدلة الاثبات في المراجعة بأنها عملية تجميع

الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناء على فكر وخبرة ودراية المدقق ذاته لإقامة الدليل على صدق وعدالة القوائم المالية أو العكس.

تعرف أدلة الإثبات بأنها الأسس أو الأساليب التي تساعد في تمويل الإدعاءات أو الإعتقادات المزعومة إلى إفتراضات مثبتة.

القرينة في المراجعة هي استنباط المراجع نتيجة أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بهذا الرأي.

التعريف المقترح لمفهوم وظيفة قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة بأنها عملية تجميع الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناءاً على فكرة وخبرة ودراية المدقق ذاته لإقامة الدليل على صدق وعدالة القوائم أو العكس.

تدريب (1)



1. ماهو الفرق بين القرينة في القانون والقرينة في المراجعة؟
2. من الأفضل عدم التفرقة بين أدلة الإثبات وقرائن الإثبات بين مدى صحة ذلك؟

2. حجية أدلة الاثبات

إن مهمة مراجع الحسابات لا تقف عند مجرد الحصول على أكبر قدر من أدلة الاثبات أو القرائن وانما عليه يقع عبء تقويم هذه الأدلة والقرائن لاختيار أقواها حجية لدعم رأيه، ويلاحظ هنا أنه ليست هنا معايير محددة يسترشد بها في هذا الشأن وعلى مراجع الحسابات أن يعتمد على تقديره الشخصي ولقد أورد بعض الكتاب إرشادات يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات والتى تتمثل في الآتي.

1.2 الإرشادات التي يستدل بها على مدى حجة أدلة الإثبات

1. صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات.
2. مدى توافر الثقة في مصدر الدليل.
3. نوعية أو طبيعة الدليل.
4. كيفية الحصول على الدليل.
5. مدى علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص.
6. توقيت الحصول على الدليل.

1. صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على دليل الاثبات

تتباين الوسائل والأساليب الفنية بتباين أدلة وقرائن الإثبات، ولكل وسيلة أو أسلوب فني شروط ومقومات تقرر مدى صلاحيتها في الحصول على دليل الاثبات، فللجرد الفعلى أحكامه وقواعده وللمراجعة المستندية مقوماتها وأسسها، فاذا لم تتوافر هذه الأحكام والقواعد والمقومات والاسس في الوسائل أو الأساليب الفنية المستخدمة للحصول على الأدلة أو القرائن فقدت هذه الأدلة والقرائن حجيتها وقوتها.

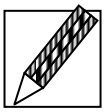
2. مدي توافر الثقة في مصدر الدليل

تلعب درجة الثقة في مصدر الدليل دوراً هاماً في مدى قناعة مراجع الحسابات بالدليل، فالأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة محل المراجعة و تعد أكثر حجية من تلك الأدلة التى يتم الحصول عليها من داخل المشروع.

3. نوعية أو طبيعة الدليل

يقصد بذلك مدى إعتماد الدليل على تفسير ورأي مراجع الحسابات، وهناك نجد الدليل الإيجابي الذي لا يتحمل التأويل ومن أمثلة الأدلة الايجابية الوجود الفعلى للاصول، كما نجد الدليل غير محدد الدلالة التى يحصل عليها عند فحصه لنظام المراقبة الداخلية أو من الاستفسارات التى يحصل عليها من الإدارة .

تدريب (2)



متي تفقد أدلة وقرائن الإثبات حجيتها؟

4. كيفية الحصول على الدليل

قد يحصل مراجع الحسابات على الدليل بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه، كما قد يحصل عليه من أحد مسئولي المنشأة محل المراجعة، وبديهة فإن الأدلة التى حصل عليا مراجع الحسابات أو معاونوه تعتبر أكثر حجية من تلك التى يحصل عليها من غيرهم خاصة إدارة المشروع.

5. مدى علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص

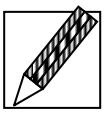
فكلما كان دليل الإثبات في المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالعنصر أو البند محل الفحص كان أقوي في دلالته ودرجة الاعتماد عليه كأساس لابداء الرأي .

6. توقيت الحصول على الدليل

إن اختيار التوقيت المناسب للحصول على الدليل يمثل عنصراً هاماً فقد يكون الدليل ذا علاقة وثيقة بالعنصر محل الفحص إلا أن التوقيت غير المناسب قد يفقده حجيته

كدليل إثبات، فعلى سبيل المثال فإن الجرد الفعلى لخزائن النقدية هو قرينه أو دليل الوجود الفعلى للنقدية في تاريخ قفل الحسابات ولكن لأن هذا التاريخ معروف فقد تفقد هذه القرينة كثيراً من حجيتها لإحتمال قيام المسئولين بتغطية العجز أو التلاعب في النقدية .

تدريب(3)



أجب بنعم أو لا

1. قرينة الدليل الخارجي أقوى في حجيتها من قرينة الدليل الداخلي.
2. يقصد بنوعية أو طبيعة الدليل مدى اعتماد الدليل على تفسير ورأي المحاسب.
3. الدليل الذي يحصل عليه مراجع الحسابات من الإدارة أقوى من الدليل الذي يحصل عليه من أحد معاونيه.
4. إذا كان الدليل ذا علاقة وثيقة بالعنصر محل الفحص لا يراعى فيه التوقيت المناسب.

2.2 القواعد التي تعتمد عليها حجية أدلة وقرائن الإثبات

إن حجية أدلة وقرائن الاثبات تعتمد عموماً على القواعد الآتية :

1. القرينة أو الدليل الخارجي أقوي في حجية ودرجة الاعتماد عليه من القرينة او الدليل الداخلى .
2. القرينة التى يحصل عليها مراجع الحسابات أو أحد معاونيه اقوي في دلالتها ودرجة الاعتماد عليها من القرائن المتحصل عليها من الغير .
3. القرينة الموضوعية أشد واقوي في الاعتماد عليها من القرينة المستندة على الحكم الشخصي للمراجع .
4. القرينة المستندة على نظام مراقبة داخلية متينة أفضل في الدلالة ودرجة الاعتماد على تلك المستندة على نظام مراقبة داخلية ضعيفة.

3.العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الإثبات

من المتفق عليه أنه يجب على مراجع الحسابات جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات أو القرائن دعماً لرأيه الفني الذي سيفصح عنه في تقريره لموكليه، إلا أن هناك عوامل معينة قد تقضي زيادة مراجع الحسابات لعدد الأدلة أو القرائن التى يجمعها أو قد تضطره ظروف معينة لحصر عدد هذه الأدلة أو القرائن التى يعتمد عليها، ولعل أهم هذه العوامل:

1.3 الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم مراجع الحسابات بفحصه

كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص والمراجعة كان ذلك يستوجب الحصول على أكبر قدر من أدلة أو قرائن الإثبات التي تؤيد سلامة هذا العنصر أو عدمها، والعكس فإذا كان العنصر محل الفحص والمراجعة قليل الأهمية في تأثيره على نتائج الأعمال والمركز المالي فإن مراجع الحسابات قد يكتفي بأقل قدر من الأدلة والقرائن لإثبات سلامته.

2.3 إحتمال وقوع خطأ أو تلاعب في العنصر محل الفحص والمراجعة

كلما كان إحتمال إرتكاب الخطأ أو الغش أو التزوير في البند محل الفحص كبيراً استوجب ذلك حصول مراجع الحسابات على أكبر عدد كافٍ من الأدلة والقرائن التى تثبت صحة وسلامة هذا البند، أما إذا كان هذا الاحتمال صغيراً فإن مراجع الحسابات يكتفي بقدر قليل من الأدلة والقرائن لاثبات سلامة هذا البند، والمثال للنوع الأول هو بند النقدية وهو الأكثر عرضة التلاعب والغش لذا يجب أن يحرص مراجع الحسابات في فحصه لهذا البند وأن يحصل على قدر من الأدلة يجعله واثقاً من صحة رصيد النقدية، أما النوع الثاني فيتمثل في الأصول الثابتة والتي يقل إحتمال الغش والتلاعب فيها، حيث يطمئن مراجع

الحسابات على سلامة هذه البنود بالوجود الفعلي وبصحة ملكية المنشأة لهذه الأصول الثابتة وبصحة تقويمها.

3.3 تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة

إن جمع الأدلة والقرائن يكلف كثيراً من الجهد والمال، وعلى مراجع الحسابات أن يوازن بين تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة وبين الفائدة المرجوه منه، فإن كانت الفائدة أكبر وجب الحصول على هذا الدليل أو القرينة، ويلاحظ أن تكلفة الحصول علي الدليل أو القرينة قد تكون سبباً في عدم الحصول عليه، وفي مثل هذه الحالات قد يلجأ مراجع الحسابات إلى دليل أو قرينة أخرى تكون أقل تكلفة وأيسر جهداً في الحصول عليها.

4.3 مدى كفاءة نظام المراقبة الداخلية في المنشأة

إن وجود نظام مراقبة داخلية محكم في المنشأة محل المراجع يصبح دليلاً وقرينه على قلة الأخطاء والتلاعب أو عدمهما، وعليه فكلما كان نظام المراقبة الداخلية أكثر إحكاماً فإن مراجع الحسابات سيقلل من عدد الادلة والقرائن التى يعتمد عليها في رأيه الفنى المحايد، أما إذا كان نظام المراقبة الداخلية هذا ضعيفاً فإن على مراجع الحسابات توسيع نظاق فحصه وأن يزيد من كمية الأدلة والقرائن التي يستند عليها لإبداء رأيه.

4. أنواع أدلة الإثبات في المراجعة

أهم أنواع أدلة الاثبات في المراجعة تتمثل فى الآتى:

1. الوجود الفعلى.
2. المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبته بالدفاتر.
3. الإقرارات المكتوبة من الغير والمصداقات.
4. الشهادات من إدارة المنشأة .
5. وجود نظام سليم للمراقبة الداحلية.
6. العمليات اللاحقة لتاريخ قفل الحسابات.

7. مدى الدقة الحسابية للعمليات المثبته بالدفاتر.
8. المقارنات والأوزن النسبية والنسب المالية.

وسنتناول عزيزى الدارس أنواع أدلة الاثبات بالتفصيل

1.4 الوجود الفعلي

من أهم انواع الأدلة أو القرائن الوجود الفعلى للعنصر محل الفحص، فوجود نقدية بالخزينة مطابقة لرصيد النقدية بالحسابات دليل على سلامة وصحة هذا الرصيد، ووجود ماكينة في عنبر الإنتاج يعتبر دليل على صحة رصيدها ضمن الأصول الثابتة .

لكن الوجود الفعلى يثبت وجود الأصل المعين ولكنه لا يثبت ملكية المنشأة وهنا يجب أن يرتبط هذا الدليل بدليل آخر كمستندات شراء هذا الأصل أو شهادات ملكيته وغيرها، إضافة إلى الوجود الفعلى والملكية لابد من التأكد من صحة تقديم هذا الأصل فربما كان هناك قصور في تقديم هذا الأصل ليظهر بأكبر او بأقل من رصيده السليم .

إضافة إلى قصور هذا الدليل أو القرينة عن تحقيق جميع الأهداف فإنه لا يصلح لفحص وتحقيق كل الأصول بالمنشأة محل المراجعة وإنما ينحصر استخدامه في تحقيق الأصول الملموسة Tangible Assets كالاراضى والمباني والالآت والماكينات والمخزونات والنقدية بالخزينة ... وغيرها، أما بنود الحسابات غير الملموسة Intangible Assets كشهرة المحل Goodwill فلا يمكن فحصها وتحقيقها عن طريق الوجود الفعلى.

تدريب (4)



هل يعتبر الوجود الفعلى دليلاً كافياً لإثبات الملكية؟ ولماذا؟

2.4 المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر

إن أول الخطوات التطبيقية للمحاسبة هي تسجيل العمليات في دفاتر وسجلات المشروع بطريقة منظمة ويعتبر وجود مستند مؤيد لكل عملية تسجيل أو قيد محاسبي هو الركن الأهم لهذه العملية ، ويجب أن نحفظ هذه المستندات بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليها سواء للمراجع الداخلى أو المراجع الخارجي، وتضم المستندات أشكالاً وصوراً متعددة، والتى يكون بعضها خارجياً من الغير وبعضها داخلياً يعد في المنشأة .

تعتبر المستندات بصورها المختلفة أدلة وقرائن على صحة القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات ولكن يجب على مراجع الحسابات قبل أن يتخذ هذه المستندات أداة للحكم أن يتأكد من صحة المستند المؤيد لعملية معينة من الناحيتين الشكلية والموضوعية

3.4 الاقرارات المكتوبة من الغير (المصادقات)

المصادقة هي إقرار صادر من الغير (مديناً كان أم دائناً) يقر فيه بصحة أو عدم صحة رصيده (مديناً أم دائناً) طرف المنشأة محل المراجعة ، وهي من الأدلة أو القرائن التى يعتمد عليها مراجع الحسابات للحكم على صحة بعض ارصدة الحسابات المثبته بدفاتر وسجلات المنشأة.

4.4 الشهادات من إدارة المنشأة

هناك بعض المسائل التى يصعب على مراجع الحسابات الحكم عليها بنفسه اثناء فحصه للحسابات لذا يلجأ الى إدارة المنشأة محل المراجعة لتقدم له شهادة تؤيد ماهو مثبت في الدفاتر أو لتوضح بعض المسائل التى تعترضه أثناء أداء مهمته ومثال لذلك شهادة الأصول الثابتة والتي توضح الإضافات الرأسمالية التى تمت على الأصول الثابتة خلال الفترة التى تتم مراجعتها، وشهادة جرد مخزونات آخر المدة، وشهادة الالتزامات المستقبلية والتى من أمثلتها قيمة الأوراق التجارية التى خصمت في البنوك والتى لم يحن ميعاد إستحقاقها بعد، ولما كانت هذه الشهادات من إدارة المنشأة محل المراجعة فيجب أن يبحث مراجع الحسابات عن أدلة وقرائن تثبت صحة وسلامة هذه الشهادات

5.4 وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية

إن وجود نظام محكم للمراقبة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يعتبر دليلاً وقرينة على خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والغش والتلاعب، أما إذا كان نظام المراقبة الداخلية ضعيفاً فأنه يعتبر دليلاً وقرينه على زيادة إحتمال وجود الاخطاء أو التلاعب في الدفاتر والسجلات، لذا يجب على مراجع الحسابات قبل بدء مراجعة المنشأة أن يفحص نظام المراقبة الداخلية ووفقاً لذلك يضع برنامج مراجعته ويحدد كمية الاختبارات اللازمة لها

6.4 العمليات اللاحقة لتاريخ قفل الحسابات

في معظم الأحيان يقوم مراجع الحسابات بمهمته خاصة بالنسبة للمراجعة النهائية بعد إعداد الحسابات الختامية ولما كان عمله هذا يستغرق فترة طويلة قد تمتد لأكثر من شهر فان كثيراً من الأحداث أو العمليات التى تحدث خلال فترة المراجعة قد تكون دليلاً أو قرينة على صحة بعض عناصر نتيجة الأعمال او المركز المالى، وبذلك قد تكشف للمراجع ما قد يوجد بهذه القوائم المالية من أخطاء أو تلاعب وتزوير .

7.4 مدى الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر

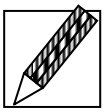
إذا تميزت العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالدقة الحسابية بعد الرجوع الى المستندات وكذلك ميزان المراجعة والكشوفات التحليلية كان ذلك قرينة على صحة وسلامة الحسابات محل المراجعة .

8.4 المقارنات والأوزان النسبية والنسب المالية

يقوم مراجع الحسابات بإجراء بعض المقارنات بين أرصدة بعض الحسابات ، كما قد يستخرج الاوزان النسبية لعناصر نتيجة الأعمال والمركز المالى كما قد يجد من اللازم استخراج النسب المالية للمفردات التى تتضمنها القوائم المالية .

إن كل هذه المؤشرات تعتبر أدلة وقرائن إثبات يعتمد عليها مراجع الحسابات في إبداء الرأى الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية محل المراجعة على نتائج الأعمال والمركز المالي.

تدريب (5)



لماذا تصف المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المثبته بالدفاتر بأنها من أصعب الأدلة؟

5. الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات

يقوم مراجع الحسابات بجمع أكبر قدر من أدلة وقرائن الاثبات والتى من خلالها يفصح عن رأيه في مدى سلامة وصحة القوائم المالية وعن مدي تعبيرها عن نتائج أعمال المنشأة محل المراجعة وعن مركزها المالي، وفي سبيل حصوله على هذه الادلة والقرائن يتبع مراجع الحسابات وسائل عديدة لجمع هذه الأدلة، والتى يتمثل أهمها في الآتي:

1. الجرد العملي.
2. المراجعة الحسابية.
3. المراجعة المستندية.
4. المراجعة الانتقادية.
5. المصادقات.

1.5 الجرد العملي

إن الوجود الفعلى للعنصر محل المراجع يُعتبر قرينة قوية وفي سبيل الوصول إلى هذه القرين قد يقوم مراجع الحسابات بأجراء جرد عملى لهذا العنصر، والجرد العملى يجب أن تتوافر له الشروط الآتية:

1. أن يحضر مراجع الحسابات أو أحد مندوبيه عملية الجرد .
2. أن يكون لمراجع الحسابات أو مندوبيه القدرة على التعرف أو تمييز الشئ الذي يقوم بجرده، ولا يعنى ذلك أن المراجع أو مندوبه مطلوب منه معرفة كل الجوانب الفنية لكل البضائع التى تتعامل فيها كل المنشآت التى يراجع حساباتها، فهذا ليس مطلوباً منه وليس في مقدوره وإنما كل المطلوب منه هو التحقق من الوجود الفعلى للعناصر بالجرد ومن صحة حيازة المنشأة لها ومن صحة تقويمها المؤيد بالمستندات.
3. أن يكون مراجع الحسابات أو مندوبه قادراً على الحكم في ما إذا كان الأصل محل الجرد في حالة جيدة صالحة للاستعمال أم لا .
4. أن يحقق مراجع الحسابات رقابة فعالة على كافة العناصر المماثلة والتى يمكن أن يحل بعضها محل الآخر حتى لا تستخدم لتغطية عجز.

2.5 المراجعة الحسابية

يقصد بالمراجعة الحسابية فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوفات التحليلية والقوائم المالية وذلك بهدف التأكد من صحة العمليات أو البيانات المثبته بها من الناحية الحسابية، ويشتمل ذلك الآتي:

1. مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات .
2. مراجعة دفاتر القيد الاولى (اليوميات المساعدة واليومية العامة).
3. مراجعة دفاتر الاستاذ المساعد والاستاذ العام.
4. مراجعة ميزان المراجعة .
5. مراجعة الكشوفات التحليلية .
6. مراجعة قوائم الجرد .
7. مراجعة الحسابات الختامية .

ويلاحظ أن الهدف هنا هو التأكد من الصحة الحسابية في كل هذه المراحل، وغالباً ما يلجأ مراجع الحسابات الى نظام الفحص الاختبارى للمستندات والسجلات والكشوفات، كما يلاحظ أن الآلية قد أدخلت بكثرة في هذا المجال(الآلآت الحاسبة، الحاسوب وغيره).

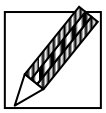
3.5 المراجعة المستندية

إن المراجعة المستندية هي المحور الرئيس لعملية المراجعة التى يقوم بها مراقب الحسابات، والتي تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات، ولا تقف المراجعة المستندية عند التأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية مثبته بل تمتد إلى التأكد من صحة المستند وقانونيته وقانونية العملية التى يؤيدها هذا المستند .

4.5 المراجعة الانتقادية

هي الفحص السريع للدفاتر والسجلات بغرض الوقوف على المسائل غير العادية او الشاذة وهي تتطلب مهارة فائقة وخبرة كافية، وما لا شك فيه أن هذه الوسيلة من وسائل جمع الأدلة والقرائن توفر لمراجع الحسابات كثيراً من الجهد والوقت.

تدريب (6)



وضح الفرق بين المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية.

5.5 المصادقات

تهدف المصادقات إلى الحصول على إقرار من الغير خارج المنشأة محل الفحص عن صحة أو خطأ رصيد حساب معين، وذلك بأن يرسل مراجع الحسابات إلى العملاء والموردين ووكلاء البيع والبنوك المودع بها استثمارات المنشأة محل الفحص طالباً منهم اقراراً كتابياً بصحة أرصدة الحسابات التى تربطهم بالمنشأة .

هناك عدة أنواع من المصادقات لعل أهمها الآتي :

1. المصادقة الإيجابية

حيث يطلب من غيره إقراراً كتابياً بصحة أو خطأ رصيد حسابه المبين في الخطاب المرسل إليه، أى أن على هذا الغير أن يرد سواء كان الرصيد المرسل إليه صحيحاً أم خطأ.

2. المصادقة السلبية

حيث يطلب من الغير إقراراً كتابياً في حال خطأ الرصيد في الخطاب المرسل إليه فقط أما إذا كان الرصيد صحيحاً فلا يُطلب منه الرد .

3. المصادقة العمياء

في هذا النوع من المصادقات لا يذكر في الخطاب المرسل إلى الغير رصيد حساب وإنما يطلب منه إقراراً كتابياً برصيد حسابه طرف المنشأة محل المراجعة في تاريخ قفل الحسابات وإعداد القوائم المالية .

نشاط



إذا أرسل مراجع الحسابات إلى أحد العملاء خطاباً يطلب منه الرد على صحة أو خطأ رصيد حسابه المبين في الخطاب المرسل إليه ولم يتم الرد من قبل هذا العميل كيف يتصرف المراجع في هذه الحالة؟

قم بتوجيه هذا السؤال إلي أحد المراجعين وناقش ما توصلت إليه مع زملائك...

6.5 أسلوب الاستفسارات

قد تصادف مراجع الحسابات أثناء مهمته بعض المسائل التى تحتاج إلي تفسير وإيضاح فيلجأ الى منسوبي المنشأة محل المراجعة، وتستخدم هذه الوسيلة بشكل واضح عند فحص مراجع الحسابات لنظام المراقبة الداخلية، وهي قد تكون شفهية أو مكتوبة ويلاحظ أن مثل هذه الأدلة والقرائن المستنتجة بهذه الوسيلة قد تكون غير موضوعية لأنها تعتمد على الحكم الشخصي، كما أنها تتوقف على كيفية طرح وصياغة الاسئلة التى يوجهها مراجع الحسابات وعلى فهم الشخص الذي طرح عليه السؤال لهذا السؤال

7.5 أسلوب التحليل المالي

يلجأ مراجع الحسابات إلى إيجاد علاقة أو ارتباط بين أحد عناصر نتيجة الأعمال أو المركز المالى مع عناصر أخرى ليستطيع أن يكون رأيه في مدى صحة هذا العنصر فمثلاً يحاول مراجع الحسابات أن يربط بين رقم المبيعات ومجمل الربح والمقارنة مع السنوات السابقة أو مع مثيلاتها في نفس الصناعة ، أو أن يربط مراجع الحسابات بين القروض والفوائد المدفوعة ... الخ .

ولأسلوب التحليل المالى عدة وسائل لعل أهمها :

1. المقارنات وقياس التغير .
2. تحديد الاتجاهات .
3. التحليل الرأسي للقوائم المالية (الأوزان النسبية) .
4. النسب المالية .

اسئلة تقويم ذاتي



1. عرف القرينة في القانون.
2. عرف القرينة في المراجعة.
3. عرف مفهوم وظيفة قرائن وأدلة الاثبات.
4. اذكر الارشادات التي يستدل بها على مدى حجية أدلة الاثبات.
5. ما هي العوامل التي تعتمد عليها حجية أدلة وقرائن الإثبات؟
6. اذكر العوامل التي تؤثر في كمية أدلة الاثبات.
7. اذكر أهم أنواع أدلة الاثبات في المراجعة.
8. عدد الوسائل والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات.
9. ما المقصود بنوعية أو طبيعة الدليل؟
10. ما هي شروط الجرد العملي؟
11. ما هي المراجعة الحسابية؟
12. عرف المراجعة المستندية.
13. عرف المراجعة الانتقادية.
14. عرف المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية والمصادقة العمياء.
15. عدد وسائل أسلوب التحليل المالي.

الخلاصة

أرجو أن تقوم بتلخيص أهم النقاط التي وردت في هذه الوحده ؛ قبل القيام بهذه الخطوة عليك أولاً بالرجوع إلى الأهداف التعليمية الواردة في بداية هذه الوحده . أتمنى أن تكون قد حققتها جميعاً . و الآن يمكنك قراءة الخلاصة التالية :

في بداية هذه الوحده تحدثنا عن أدلة الإثبات و عرفنا القرينة في القانون و القرينة في المراجعة و قدمنا التعريف المقترح لمفهوم وظيفة قرائن و أدلة الإثبات .

في القسم الثانى بعنوان حجية ادلة الاثبات ، وضحنا فيه الارشادات التى يستدل بها على مدى حجية أدلة الإثبات كما بينا القواعد التى تعتمد عليها حجية أدلة و قرائن الاثبات . فى القسم الثالث تحدثنا عن العوامل التى تؤثر على كمية أدله الإثبات و من أهم هذه العوامل الأهميه النسبيه للعنصر الذى يقوم مراجع الحسابات بفحصه و احتمال و قوع خطأ أو تلاعب فى العنصر محل المراجعه و الفحص و تكلفة الحصول على الدليل أو القرينه و مدى كفاءة نظام المراقبه المراقبة الداخليه فى المنشأه . فى القسم الرابع تناولنا أهم أنواع أدلة الإثبات فى المراجعه و هى الوجود الفعلى و المستندات الحقيقية و المصادقات و الشهادات من إدارة المنشأة، ووجود نظام سليم للمراقبه الداخليه ، و العمليات اللاحقه لتاريخ قفل الحساب ، و مدى الدقه الحسابيه للعمليات المثبته بالدفاتر و أخيرا المقارنات و الأوزان النسبيه و النسب الماليه . فى القسم الخامس عددنا الوسائل و الاجراءات الفنيه للحصول على أدلة الاثبات و تتمثل أهمها فى الجرد الفعلى و المراجعه الحسابيه و المراجعه المستندية و المراجعة الانتقادية و المصادفات و أسلوب الاستفسارات و أسلوب التحليل المالى .

لمحة مسبقه عن الوحدة الدراسية التاليه

عزيزى الدارس فى الوحدة الدراسية التالية تناولنا موضوع الرقابه الداخليه من حيث التعريف و الأهميه و الأهداف و الأركان و النظم الفرعيه .

إجابات التدريبات

تدريب (1)

1. القرينة في القانون هي مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه أما القرينة في المراجعة فهي استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسالة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الراي.
2. لان التفرقة بناءاً على الأهمية النسبية التي يعطيها مراجع الحسابات لدليل أو القرينة تربط بالحكم الشخصي للمراجع وتختلف من شخص لآخر وبذلك يكون من الأفضل عدم التفرقة بين أدلة الاثبات وقرائن الاثبات.

تدريب (2)

تفقد أدلة وقرائن الإثبات حجيتها إذا لم تتوافر القواعد والمقومات والأسس في الوسائل أو الاساليب الفنية المستخدمة للحصول على الأدلة والقرائن.

تدريب (3)

1. نعم
2. لا
3. لا
4. لا

تدريب (4)

لا يعتبر الوجود الفعلي دليلاً كافياً لاثبات الملكية لأنه قد يكون لأي منشأة آلات مستاجرة ووجود هذه الآلات لدى الشركة لا يبرر إظهار قيمة لها في الميزانية العمومية. في هذه الحالة يجب أن يتاكد المراجع بدليل إضافي ليثبت الملكية.

تدريب (5)

صعوبة هذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة أو عدم صحة المستندات وأي شخص يستطيع يطبع مستندات أو يزور توقيع. ويتطلب الأمر من المراجع أن يكون متيقظاً لهذه الاحتمالات.

تدريب (6)

المراجعة المستندية تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات المستندية بالدفاتر والسجلات، والتأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية مثبتة صحة هذا المستند وقانونيته وقانونية العملية التي يؤيدها هذا المستند. أما المراجعة الحسابية فيقصد بها فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوفات التحليلية والقوائم المالية وذلك بهدف التاكد من صحة العمليات أو البيانات المثبتة بها من الناحية الحسابية.

مسرد المصطلحات

- **المصادقات Confirmation**

هي عملية إستلام المراجع لاستجابة مكتوبه أو شفوية من طرف ثالث مستقل(العملاء، الموردين، وكلاء البيع، البنوك)بصحة أجندة الحسابات التى تربطهم بالمنشأة محل المراجعة وذلك بهدف التحقق من المعلومات المطلوبه.

- **المراجعه الحسابيه**

هى العمليه المتعلقه بمراجعة القيود الموجوده بالدفاتر كما هى من حيث قيمتها و أرقامها ثم مراجعة الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المختصه ثم ترصيد الحسابات المختلفة و مراجعة المجاميع الرأسيه و الافقيه .

- **المراجعه المستنديه**

هى عملية فحص المستندات و القرائن المؤيده للقيود المثبته بالدفاتر كما تشمل التحقق من أن جميع العمليات الخاصه بالمشروع قد قيدت بالدفاتر دون حذف أى عمليه .

- **المصادقة الإيجابية Positive Confirmation**

خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه فيه ان يوضح بشكل مباشر فى الخطاب ما إذا كان الرصيد المرسل إليه صحيحاً أم خطأ.

- **المصادقة السلبية Negative Confirmation**

خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه أن يتم الرد فقط فى حالة وجود اختلاف مع قيمة الرصيدالمذكور فى الخطاب (فى حال خطأ الرصيد).

- **المصادقة العمياء**

خطاب يتم توجيهه إلى المدين يطلب منه إقرارٌ كتابيٌّ برصيد حسابه طرف المنشأه محل المراجعة.

- **مراجعة انتقادية Critical Auditing**

الفحص الدقيق و الدراسة الإنتقادية التحليلية لأحد الحسابات أو أحد السجلات مع توجية عناية خاصة إلى ما تحوية من أمور غير عادية لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء المراجعة الحسابية المستندية .

المراجع

1. عبد المنعم ، محمود عبد المنعم ، وأبوطبل، عيسى محمد ، **المراجعة: اصولها العلمية والعملية**، الجزء الاول، القاهرة : دار النهضة العربية ، 1982م – ص140 وص ص 165–167 وص ص 172 – 173.
2. سلامة، نبيل فهمي ، **النظرية العامة للاثبات مدخل لتنظيم المراجعة** ، نقلاً عن أحمد حلمي جمعة، مجلة الكفاية الانتاجية، وزارة الصناعة، القاهرة: 1987م – ص 156.
3. جمعة، أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، ط1 – عمان: دار الصفا ء للنشر والتوزيع ، 200م – ص 161 و ص 169.
4. الجمل، متولي محمد وعبد المنعم، محمود عبد المنعم، **المراجعة** ، القاهرة : دار النهضة العربية ، 1975م – ص 210.
5. منصور، فتح الرحمن الحسن، **مشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان** (رسالة ماجستير ، جامعة امدرمان الإسلامية – 1996م) ص 196.


الوحدة الخامسة
الرقابة الداخلية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	102
تمهيد	102
أهداف الوحدة	103
1. الرقابة الداخلية	104
1.1 أهمية الرقابة الداخلية	104
2.1 تعريف الرقابة الداخلية	104
3.1 أهداف الرقابة الداخلية	105
2. أركان نظام الرقابة الداخلية	106
1.2 خطة تنظيمية إدارية جيدة	107
2.2 نظام محاسبي سليم	108
3.2 نظام مستندي دقيق	109
4.2 نظام تكاليف مناسب	109
5.2 نظام فعال للحوافز	110
3. النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية	110

1.3 نظام الرقابة الإدارية	110
2.3 نظام الضبط الداخلي	112
3.3 نظام الرقابة المحاسبية	113
4. المراجعة الداخلية	115
1.4 تعريف المراجعة الداخلية	115
2.4 هدف المراجعة الداخلية	115
3.4 الاختلاف بين المراجعةالداخلية والمراجع الخارجية	117

الموضوع	الصفحة
5. تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية	119
1.5 أهداف تقويم نظام الرقابة الداخلية	119
2.5 اساليب فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية	121
3.5 وسائل فحص وتقويم انظمة الرقابة	121
1.3.5 الاستفسارات	122
2.3.5 التقرير الوصفى	122
3.3.5 دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة	122
4.3.5 فحص النظام المحاسبى	122
الخلاصة	124
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسيةالتالية	125
إجابات التدريبات	126
مسرد المصطلحات	127
المراجع	128

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تحتوى هذه الوحدة التعليمية على خمسة أقسام رئيسة، تتناول أهمية الرقابة الداخلية وتعريفها وأهدافها، ثم تناول القسم الثاني أركان نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في خطة تنظيمية إدارية ونظام محاسبي سليم ونظام مستندي دقيق ونظام تكاليف مناسب ونظام فعال للحوافز.

أما القسم الثالث فقد انتقل إلى النظم الفرعية لنظام الرقابة الإدارية ونظام الضبط الداخلي ونظام الرقابة المحاسبية ثم تناول أهم الأدوات التي تستخدم في الرقابة المحاسبية وقد شرحت بالتفصيل المراجعة الداخلية وأهدافها لمالها من أهمية.

وتنتهي الوحدة بالقسم الخامس والأخير وهو تحت عنوان تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق المراجعه والفحص على ضوء ذلك.

وستجد فى ثنايا هذه الوحدة عزيزى الدارس عدداً من أسئلة التقويم الذاتى والتدريبات والأنشطة لتساعدك على فهم ماورد فيها.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

- **تعرف** الرقابة الداخلية.
- **تحدد** أهداف الرقابة الداخلية.
- **تعدد** أركانها.
- **تبرز** بوضوح النظم الفرعية للرقابة الداخلية.
- **تعطي** أمثلة للأدوات التي تستخدم في الرقابة المحاسبية.
- **تبين** أهمية المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة المحاسبية.
- **تشرح** أهداف المراجعة الداخلية.
- **تفرق** بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- **تفحص** وتقوم نظام المراجعة الداخلية.

1. الرقابة الداخلية

عزيزى الدارس ،

ماذا تعني الرقابة؟

هل هي الحراسة أم الانتظار أم الحذر أم الرصد أم مخافة الله والإشراف العلوي والارتفاع والانتقاد؟ أم كل ذلك مجتمعاً؟

1.1 أهمية الرقابة الداخلية

إزدادت أهمية أنظمة الرقابة الداخلية في العقود الأخيرة والتى لقيت اهتماماً واسعاً من كتاب المحاسبة ومن المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة ومن إدارات المنشأت، ومن أهم العوامل التىأدت الى إزدياد أهمية الرقابة الداخلية الآتي :

- زيادة حجم المشروعات وتعدد وتعقد عمليات مما أدي الى صعوبة الرقابة المباشرة لإدارة المشروع على كل أوجه النشاط بالمشروع، وأصبحت الرقابة عن طريق التقارير خير وسيلة للتخطيط ومراقبة التنفيذ ، لذا إزدادت أهمية المراقبة الداخلية .
- تحول المراجعة الخارجية من مراجعة اختيارية أدى إلى الاهتمام بانظمة الرقابة الداخلية حيث أصبح الاعتماد عليها أكثر

2.1 تعريف الرقابة الداخلية

بداية كان يقصد بالرقابة الداخلية مجموعة المقاييس والطرق التى تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها وكذلك بقصد إختيار الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر أو أنها استعمال نظريات المحاسبة وتطبيقاتها للحصول على البيانات الصحيحة الدقيقة وتسجيلها بحيث تكتشف الاخطاء سواء الناتجة عن عمد أو السهو بطريقة تلقائية.

3.1 أهداف الرقابة الداخلية

- حماية اصول المنشأْة
- التأكد من الدقة الحسابية للعمليات المحاسبية المثبتة في الدفلتر.لكن اتساع نطاق الرقابة الداخلية وزيادة أهميتها أدى إلي إصدار معهد المحاسبين بامريكا في سنة 1949م كتب بعنوان (Internal control) أوضح فيه أن الرقابة الداخلية تتضمن الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل آو مقاييس مستخدمة داخل المنشأْة بقصد :

أ. حماية أصول المنشأْة أو موجوداتها.

ب. اختيار الدقة المحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

ت. تحقيق الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير حسب السياسات الإدارية المرسومة.

بينما يعرف أحد الكتاب الرقابة الداخلية بأنها تعد خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدي المنشأْة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية ومن التعريف السابق يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الاتي :

أ. حماية أصول المنشأة .

ب. التأكد من الدقة المحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل إتخاذ اية قرارات أو رسم أى خطط مستقبلا .ت. المحافظة على مستوى الاداء الجارئ واكتشاف أية انحرافات عن هذاالمستوى.

ج. الكشف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ في سيرالعمل أوفي مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.

د. الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.

هـ زيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة .

هـ. وضع نظام للسلطات والمسئوليات وتحديد الاختصاصات .

و. حسن اختيار الأفراد للوظائف التى يشغلونها .

ز. التدريب والعلاقات الانسانية .

ح. تحديد الاجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن إنسياب العمل.

تدريب(1)

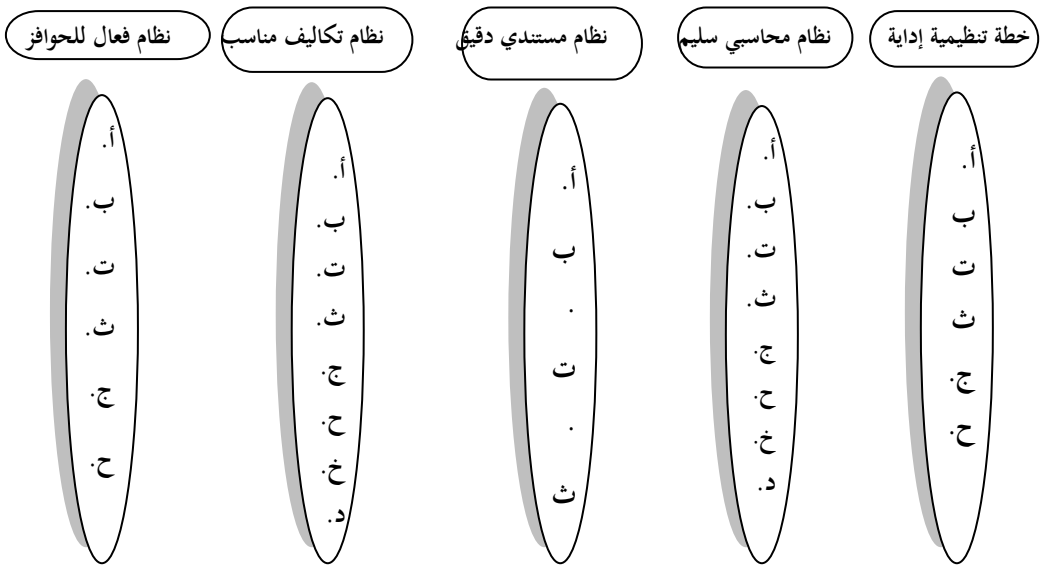
كيف تحمي أصول المنشأة ؟ وكيف تستدل على وجودها الفعلى؟

2. أركان نظام الرقابة الداخلية

عزيزى الدارسى يبنى نظام الرقابة الداخلية على خمسة أركان رئيسة يوضحها الشكل رقم(1) التالى:

شكل رقم (1)

أركان نظام الرقابة الداخلية



وسنتناول الأركان التى يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية بالشرح والتفصيل:

1.2 خطة تنظيمية إدارية جيدة

وصولاً إلى رقابة داخلية فاعلة يجب ان تتميز الخطة التنظيمية الإدارية للمنشأة بالآتي:

أ. أن تمثل أهداف المنشأة وأن يكون هذا التمثيل واضحاً ومحدداً بطريقة علمية دقيقة، ويجب ألا تتعارض مع الأهداف القومية .

ب. أن تربط وتنسق بين الأهداف الرئيسة والأهداف الفرعية، وذلك عن طريق إعداد الدراسات التفصيلية للطاقة الانتاجية والبيعية، والربط بينهما في ضوء الطاقة المستغلة والأهداف المحددة والموارد المتاحة (بشرية ، مادية ، فنية)

ت. أن توضح خطوط السلطة والمسئولية، وأن تبتعد عن التعقيد وأن تقضى على التضارب والاحتكاك بين العاملين .

ث. أن تكون مرنة وبسيطة وذات ثبات نسبي .

ج. أن تحدد مستوى معين من القرارات (استراتيجى ، تكتيكى ، تنفيذي، إدارى) وذلك ضماناً للرقابة الفعالة من خلال محاسبة مسئولة .

ح. أن تضمن وجود شبكة اتصال قوية ومنظمة ودائمة ، وفي جميع الاتجاهات لتسهيل تبادل ونقل البيانات والمعلومات التى تخدم أهداف الرقابة الداخلية .

2.2 نظام محاسبي سليم

والذي يجب أن يتميز بآلاتي:

أ. أن يقوم على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات والمرونة لتحكم عملية التوجيه المحاسبي .

ب. أن يتضمن طرق وأساليب وإجراءات فنية تضمن التحقق من جدية العمليات المحاسبية مع التأكد من دقتها وسلامة تبويبها

ت. أن يشمل مجموعة مستندية محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المشروع .

ث. وجود مجموعة دفترية تناسب حجم وطبيعة عمل المنشأة يتم التسجيل فيها أولاً بأول .

ج. تقسيم العمل بحيث تتم مراجعة العمل ليتاح للفرد مراجعة عمل من يسبقه لإكتشاف الأخطاء والغش حين وقوعهما .

ح. أن يعتمد على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية تاريخية وجارية ومتوقعة.

خ. أن يكون سهلاً خالياً من التعقيدات مع عدم الإخلال بالوظائف الرئيسية للنظام .

د. أن يتمشي مع الهيكل التنظيمي للمنشأة ليسهل تطبيق إجراءات محاسبة المسئولية.

3.2 نظام مستندى دقيق

والذي يجب أن يتميز بالآتي :

أ. التنسيق بين التنظيم المستندى والمحاسبي والإداري ليسهل حصر المسئوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات .

ب. عدد صور مناسب لكل مستند يساعد على المتابعة والرقابة مع ملاحظة التكلفة.

ت. منع ازدواج المستند وتكرار جمع البيانات .

ث. تبسيط العمل الإداري والمكتبي بحصر عدد المستندات المطلوبة لكل عملية في أدني حد ممكن .

4.2 نظام تكاليف مناسب

والذي يجب أن يتميز بالآتي :

أ. التبويب السليم لعناصر التكاليف .

ب.التحديد السليم لطريقة قياس التكلفة المناسبة .

ت. التحديد الواضح لدالة التكاليف والتى تشمل :

أولاً: دليل أهداف التكلفة .

ثانياً: دليل عناصر التكاليف

ثالثاً: دليل مراكز التكاليف .

ث. التحديد السليم للفترة التكليفية .

ج. إتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة مع إيجاد معدلات تحميل مناسبة علي اسس موضوعية

ح. إتباع النظرية العلمية المناسبة لتحديد تكلفة المنتجات .

خ. إتباع محاسبة التكاليف المعيارية واستخدام المعايير في الرقابة على التكاليف .

د. أن يرتبط بالخطة التنظيمية لسهولة تطبيق مبدأ محاسبة المسئولية

5.2 نظام فعّال للحوافز

والذي يجب أن يتسم بالآتي :

أ. أن يكون عادلاً ليحقق القناعة لدى العاملين .

ب. أن يكون مبسطاً ويراعى قدره العامل في حسابه .

ت. أن يسهل فورية الدفع بعد انتهاء العمل حتى تحقق فكرة الربط بين الحافظ والإنتاجية.

ث. أن يكون ثابتاً حتى لا يفقد العاملون الثقة فيه .

ج. أن يكون معاييره ممكنة التحقق في ظل ظروف المنشأة .

ح. أن ينمى الوعى الرقابي لدى العاملين ليدفعهم لرقابة المعايير عند أدائهم لأعمالهم.

تدريب(2)



الرقابة الداخلية خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية ووسيلة للضبط الداخلى لتحقيق أعلى كفاءة انتاجية ممكنة ... ناقش

3. النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من ثلاثة أنظمة فرعية تتكامل في بعضها البعض وهي:

1.3 نظام الرقابة الإدارية Administrative Control System

إن أحد أهم الواجبات الرئيسية لإدارة المنشأة هو تجنب نواحي الإسراف والضياع في استخدام موارد المشروع بهدف الارتقاء بالكفاءة الانتاجية، كما أن الالتزام بالسياسات المتكاملة التى تغطى أوجه النشاط المختلفة للمنشأة تعتبر من الواجبات الهامة كذلك، والتى منها سياسة الإنتاج وسياسة التمويل وسياسة الشراء وسياسة التوزيع وسياسة الائتمان، والتى يرتبط بوضعها تحديد الواجبات والمسئوليات وتفويض السلطات.

عرّف المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الإدارية بأنها تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتى تقود إلى الترخيص الإدارى للعمليات، وهذا الترخيص تكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسئولية عن تحقيق أهداف المنظمة، وتكون هي نقطة البداية لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات .

إن الرقابة الإدارية وفقاً لهذا التعريف تهدف الى تحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية الممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة المرسومة، وتتمثل أهم أدوات الرقابة الإدارية في الآتي :

- الموازنات التخطيطية .
- التكاليف المعيارية .
- الرسوم البيانية والكشوفات الاحصائية .
- تقارير الكفاءة الدورية .
- دراسات الحركة والزمن .
- الرقابة على الجودة .
- محاسبة المسئولية .
- تقويم الأداء .
- البرامج التدريبية .

2.3نظام الضبط الداخلى Internal Check System

يعرف الضبط الداخلى بأنه ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك بجعل عمل كل موظف بالمنشأة يراجع بواسطة موظف آخر وفي ذلك ضمان لحسن سير العمل وعدم وقوع أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول المنشأة وحساباتها أو هو مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التى تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو الاختلاس في أصول المنشاة وسجلاتها وحساباتها.

إن نظام الضبط الداخلى يستند في الواقع على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسئوليات والواجبات والفصل بين المسئوليات والاختصاصات للوظائف المختلفة بحيث لا يقوم موظف واحد بعملية كاملة ، ويهدف نظام الضبط الداخلي إلى حماية أصول

المنشأة وسجلاتها ودفاترها من الضياع أو سوء الاستعمال أو غيره، ويلاحظ أن تطبيق هذا النظام يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لذا لا نجده مطبقاً بطريقة كاملة إلا في المنشأة الكبيرة لإرتفاع تكلفته .

إن بعض المبادئ الاسترشادية قد وضعت لإعداد نظام الضبط الداخلي والتى منها ما هو متعلق بالنظام وما هو متعلق بالدفاتر وما هو متعلق بالافراد وهي كالآتي:

اولاً: المبادئ الاستر شادية التى تتعلق بنظام الضبط الداخلى

1. الدراسة التفصيلية لطبيعة أعمال المنشأة وأنشطتها .
2. البساطة والبعد عن التشعيب أو التعقيد .
3. المناسبة لظروف المنشأة .
4. اقتصاديات النظام (العائد يبرر التكلفة)
5. المرونة مع الثبات النسبي للتكليف في ظل الظروف المستجدة .

ثانياً: المبادئ الاسترشادية التى تتعلق بالدفاتر

1. تطبيق نظام الدفاتر المتوازنة .
2. إعداد الاحصائيات والرسوم البيانية في المدد المختلفة

ثالثاً: المبادئ الاسترشادية التى تتعلق بالافراد

1. الرجل المناسب في المكان المناسب لضمان سلامة التنفيذ .
2. تحديد الاختصاصات وعدم تداخلها حتى إذا كانت بغرض المساعدة
3. توزيع الأعمال بما يتناسب مع اتجاهات وخبرات الأفراد .
4. تغيير الاختصاصات من وقت إلى آخر .

3.3 نظام الرقابة المحاسبية Accounting Control System

يُعرف المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة المحاسبية بأنها نظام كافِ وفعال للمراقبة مصمم لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة.

ويراعى فيه الآتي :

أ - تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة حيث يتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلى :

- إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting prineiples (GAAP) أو طبقاً لأي معايير أخرى قابلة للتطبيق على هذه التقارير مثل معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing Standards(GAAS) ومعايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) ومعايير المراجعة الدولية International Standard of Auditing (ISA)
- تحديد المسئولية المحاسبية عن الأصول .

ب- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة ، وإجراء المسألة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة فعلاً في فترات معقولة، وعند حدوث إختلاف يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة .

إن هدف نظام الرقابة المحاسبية هو اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات، ودرجة الاعتماد عليها، وتتبع صحة عمليات تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية، وتحقيقاً لهذا الهدف **فإن أهم الادوات التى تستخدم في الرقابة المحاسبية هي:**

1. نظرية القيد المدوج .
2. استخدام حسابات المراقبة .

3. موازين المراجعة .

4. أسلوب المصادقات .

5. تسويات البنوك .

6. وجود نظام مستندى سليم .

7. إتباع نظامي الجرد المستمر والجرد المفاجئ .

8. المراجعة الداخلية .

ولأهمية المراجعة الداخلية Internal Auditing كأحد أدوات الرقابة المحاسبية ولإرتباطها الوثيق بعمل مراجع الحسابات الخارجي فسيتم تناولها تفصيلاً :

4. المراجعة الداخلية

1.4 تعريف المراجعة الداخلية

تُعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية او مراجعين تابعين للمنشأة ، كما يعرفها البعض الأخر بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأ لتعبر عن نشاط داخلى مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الادارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوي .

كما عرفها معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors بأنها وظيفة تقويمية مستقلة تنشأ في المنشأة لفحص وتقديم أنشطتها خدمة للمنشأة

2.4 هدف المراجعة الداخلية

في الماضي كان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية، اى أنها كانت تعنى التحقق للتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المنشأة وقد حدث تطور منطقي لوظيفة

المراجعة الداخلية حيث شملت التقويم لمساعدة الإدارة في تنفيذ الانشطة المختلفة داخل المنشأة ، كما تأسس معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م وذلك بهدف رفع مستوى هذه الوظيفة بعد أن كان ينظر إلى المراجع الداخلي كمساعد للمراجع الخارجي يهدف إلى تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية .

إن المراجعة الداخلية من حيث طبيعتها لا تخرج عن كونها مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل تنشئها الإدارة، وتعمل متعاونة داخل المشروع لخدمة الإدارة في تحقيق الأهداف التى تسعى إليها عن طريق:

1. التأكد من أن السياسات والإجراءات التنفيذية المرتبطة بها والتى رسمتها الإدارة في المسائل المحاسبية والمالية. وكل المسائل المتصلة بهاتين الناحيتين تسير في الطريق المرسوم لها دون انحراف أو تغيير.
2. تقييم الخطط الموضوعية والاجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها فعلاً بصدد الشئون المالية والمحاسبية، وما يتعلق بها من أمور، وإبداء الرأى في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات بما يحقق كفاية إنتاجية تواكب للمشروع ككل.
3. المحافظة على أموال المنشأة أو موجوداتها من أي ضياع أو اختلاسات أو تلاعب أو سوء استعمال .
4. التأكد من دقة اليانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات ومتابعة تنفيذها مع القيام بتحليل البيانات تحليلاً سليماً .
5. تدريب الأفراد العاملين بالمشروع وتشجيعهم بقصد تحسين مستواهم المهني وزيادة كفايتهم الانتاجية .

هذا ويقسم البعض أهداف المراجعة الداخلية الى هدفين هما :

اولاً: هدف حماية المنشأة

ودلك بمراجعة الاحداث الماضية بغرض:

1. التحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومن مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .
2. أن تكون أصول المنشأة في مأمن من السرقة والإهمال
3. تقويم إجراءات الضبط الداخلى .

ولما كان للمراجع الداخلى من الوقت ما يمكنه من تقويم جميع اوجه الرقابة الداخلية فإن هدف الحماية هذا يطلق عليه اسم المراجعة المالية Financial Auditing.

ثانياً: هدف التقويم

هذا الهدف يُعد امتداداً لمراجعة الأحداث المالية ويعنى بضمان التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة، لذا فإن تحقيق هذا الهدف يكون بإيجاد برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية للمنشأة وليس من خلال تقاريرها المالية. فالمراجع الداخلى يقوم هنا مدى إتساق أهداف الأنظمة الفرعية مع الهدف الرئيسي الذي وضعته الإدارة العليا أو بمعنى آخر مدى تمشى النظام مع ما تبتغيه الإدارة

أن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية سيؤدى بالضرورة إلى مراجعة خارجية ذات كفاءة عالية وذلك لحصر نطاق فحص المراجع الخارجى – إعتماداً على سلامة نظام المراجعة الداخلية – على العناصر الرئيسية الهامة التى تحتويها القوائم المالية محل الفحص، والجدير بالملاحظة هنا أن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية لا يغنى عن المراجعة الخارجية وذلك للأختلاف البين بين النوعينوالجدول رقم(3)يوضح هذا الأختلاف.

3.4 الأختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

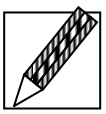
عزيزى يمكن توضيح أوجه الأختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بالجدول رقم(3) التالى :

جدول رقم (3)

الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
(أ) من حيث الهدف	تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إدارية وانتاجية بمحو الاسراف واكتشاف الأخطاء والغش والتزوير في الحسابات وإلى التاكد من صحة المعلومات المقدمة للادارة.	تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن صحة البيانات المحاسبية ومدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.
(ب) من حيث درجة الاستقلال	موظف تابع للمنشأة تعينه وتحدد راتبه الإدارة كغيره من الموظفين فهو يخضع لها ويأتمر باوامرها.	شخص (طبيعي او معنوي) مهني مستقل تعينه الجمعية العمومية وتحدد اتعابه.
(ج) من حيث نطاق المراجعة	تحدد الإدارة حدود ونطاق عمل المراجع الداخلي ، كما أن طبيعة وظيفته قد تسمح بتوسيع نطاق فحصه ليشمل جميع عمليات المنشأة.	حدود ونطاق الفحص يتحدد وفقاً للعقد والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها.
(د) من حيث توقيت أداء المراجعة	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال الفترة المحاسبية ومع ذلك يكون الفحص اختبارياً.	يتم الفحص مرة واحدة أو خلال فترات دورية أو غير دورية والذي قد يكون كاملاً أو جزئياً تفصيلياً اختيارياً.
(هـ) من حيث المستفيدين	إدارة المنشأة تستفيد من المراجعة الداخلية	يستفيد من كل المطلعين على التقارير المالية المعتمدة من المراجع الخارجية.

تدريب(3)



بعد التحليل لواجبات المراجع الداخلي والخارجي أيهما أهم ولماذا؟

5. تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

أن وجود نظام رقابة داخلية محكم يعمل على حماية أصول المنشأة ويضمن دقة وسلامة البينات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات لهو من أهم واجبات إدارة المنشأة، ومع هذا فإن وجود نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءته ذو تأثير كبير في عمل المراجع الخارجي، فبعد تحول المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة انتقادية تقوم على الاختبارات بهدف إبداء رأى فنى محايد عن مدى دقة الحسابات ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشأة محل المراجعة، ومما لا شك فيه أن كمية الاختبارات هذه تعتمد على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية فكلما زادت كفاءة هذه النظام قلت كمية الاختبارات والعكس صحيح ، هذا وقد الزم المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين مراجع الحسابات بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتبع فعلاً في المنشأة التى سيراجع حساباتها ويكون ذلك أساساً يعتمد عليه في تحديد كمية الاختبارات اللازمة لعملية مراجعتها.

1.5 أهداف تقويم الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف تقويم الرقابة الداخلية فيما يلى:

1- بيان ما إذا كانت المراجعة ممكنة

يتوقف هذا على وجود نظام الرقابة الداخلية، فإذا لم يكن هذا النظام موجوداً أو كان غير كفء فإنه يصعب على المراجع بيان ما إذا كان المراجعة ممكنة، وفي هذه الحالة يمكن أن يرفض عملية المراجعة أو يبدى رأياً مقيداً في تقريره .

2- تحديد دليل المراجعة

وفقا ًلنص الفقرة (7) من معيار المراجعة الدولي رقم(500) دليل المراجعة فإنه يجب على المراجع أن يحصل على دليل مراجعة كافٍ ومناسب وموثوق به لتمكينه من رسم استنتاجات معقولة منه .

يعد دليل المراجعة تجميع للحقائق أو المعلومات التى تستخدم في تحقيق فرضية معينة وضعها المراجع وذلك وصولاً إلى استنتاجات يرتكز عليها في رأيه المهني عن مدى سلامة وعدالة وصدق التقارير المالية.

3- إعلام الإدارة العليا أو لجنة المراجعة

يعد دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية المطبق عليه إخطار رئيس مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة عن نواحي الضعف الجوهرية في هذا النظام

هذا ومن العرض السابق يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية قد اتسع حتى ضم وسائل ومقاييس لا تتصل مباشرة بالإدارة المالية بالمنشأة بل هي من اختصاصات إدارات أخرى كإدارة الأفراد وإدارة الإنتاج وإدارة الأمن والسلامة وغيرها. هنا يدور التساؤل عن مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي عند تقويمه لأنظمة الرقابة الداخلية، وإلى أى مدى يجب على مراجع الحسابات الخارجي دراسة وفحص وتقويم جميع وسائل ومقاييس كل من الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلى والتى تمثل النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية .

مما لاشك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يمثل أهمية قصوي لمراجع الحسابات الخارجي، وحول مسئولية مراجع الحسابات الخارجي عن فحص نظام الرقابة الداخلية فقد استقر الرأى على الآتي :

أ. لا يُعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسئولاً عن فحص وتقويم وسائل ومقاييس نظام الرقابة الإدارية والذي يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الادارية طبقاً للخطة المرسومة، ولكن وجود مثل هذا النظام أو عدمه قد لا يؤثر

مباشرة على عمل المراجع الخارجي ولا على كمية الاختيارات التى يعتمد عليها، ولكن إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي أن لبعض وسائل الرقابة الإدارية تأثيراً على مدى دلالة الحسابات أو القوائم المالية محل المراجعة على نتيجة الأعمال والمركز المالى فيجب عليه دراسة وتقويم هذه الوسائل.

ب. يُعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسئولاً مسئولية كاملة عن فحص وتقويم نظام الرقابة المحاسبية لما له من تأثير مباشر على عمله وعلى كميات الاختيارات التى سيعتمد عليها.

ج. يُعتبر مراجع الحسابات الخارجى مسئولاً عن فحص وتقويم نظام لضبط الداخلى والذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة من الاختلاس التلاعب وسوء الاستعمال، وفي ضوء ما هو متعارف عليه فإن مراجع لحسابات الخارجي يكون مسئولاً عن أكتشاف ما قد يوجد من اختلاس أو تلاعب بأصول المنشأة محل المراجعة .

2.5 أساليب فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب منها تقييم لنظام الرقابة الداخلية تتمثل فيمايلى:

- فحص وتقويم انظمة الرقابة الداخلية الموضوعة بواسطة إدارة المنشأة محل المراجعة وذلك بهدف التأكد من مدى كفاءتها
- فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المنفذة فعلاً وذلك بهدف التأكد من أن وسائل وخطوات الرقابة الداخلية الموضوعة مطبقة فعلاً

3.5 وسائل فحص وتقويم أنظمة الرقابة

عزيزى الدارس هنالك عدة وسائل منها وتقويم لأنظمة الرقابة أهمها:

1.3.5 الاستفسارات

حيث يوجه مراجع الحسابات الخارجي بعض الأسئلة إلى إدارة المنشأة وبناءً على ما يتلقاه من إجابات يصل إلى رأى عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين هما الاستفسارات الشفهية والاستفسارات المكتوبة

2.3.5 التقرير الوصفي

حيث يُقدم أحد مساعدى مراجع الحسابات تقريراً تفصيلياً عن وسائل ومقاييس الرقابة الداخلية الموضوعة والمتبعة وتبيان مواقع الضعف فيها .

3.3.5 دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة

والتى تشمل الخرائط التنظيمية العامة للمنشأة وخرائط الدورات المستندية، وهذه الدراسة تهدف إلى اكتشاف التداخل في الاختصاصات أو عدم الدقة في تحديد الواجبات مما يؤثر على كفاءة الرقابة الداخلية .

4.3.5 فحص النظام المحاسبي

إن فحص النظام المحاسبي لهو من أهم واجبات مراجع الحسابات الخارجي، إضافة إلى ذلك فإن عليه أن يتأكد من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف المحاسبية المختلفة بحيث لا يؤدى موظف واحد عملية محاسبية كاملة، والذي هو من القرائن الدالة على سلامة نظام الرقابة الداخلية.

نشاط



المراجعة الداخلية أشبه بمصل واقي .. ناقش هذا الموضوع مع زملائك وأعرض ماتوصلت إليه على مشرفك الأكاديمي.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر ثلاثة من أهم أهداف الرقابة الداخلية.
2. عدد أركان نظام الرقابة الداخلية باختصار.
3. ما هي الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية؟.
4. لخص أدوات الرقابة الداخلية.
5. ما هي أهم أدوات الرقابة المحاسبية؟.
6. فيم تكمن أهمية المراجعة الداخلية، وما هي أهدافها؟.
7. عدد الفروق بين المراجعة الداخلية والخارجية.
8. ماذا يعني الضبط الداخلي وما أهميته؟.
9. ما أهمية رأي المراجع الخارجي؟.

الخلاصة

عزيزي الدارس،

بما أننا قد وصلنا الى نهاية هذه الوحدة، فأننا نتسآءل هل حققنا الأهداف الواردة فيها في اعتقادك؟.

أرجو منك مراجعة أهداف الرقابة الداخلية والتأكد من أنك قد استوعبتها، وألا فيجدر بك الرجوع إلى بداية الوحدة، والآن هيا بنا إلى هذا الايجاز الذي يلخص أهم الأفكار الواردة في الوحدة، فقد أشرنا فيما سبق أهمية الرقابة الداخلية وأهدافها المتمثلة في مجموعة من البنود التي تعني بحماية أصول المنشأة وقد تم توضيح هذا في القسم الأول والثاني، أما القسم الثالث فقدأهتم بأركان نظام الرقابة الداخلية ويبني ذلك على خطة تنظيمية ونظام المحاسبي ونظام مستندي دقيق ونظام للتكاليف ونظام فعال للحوافز.

وقد تم تناول النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية في القسم الرابع ، وفيه عرفت الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات بأنها الرقابة الإدارية .وقد تناول القسم كذلك أهم أدوات الرقابة الإدارية باعتبارها أهم الادوات المستخدمة في الرقابة الداخلية وأوضحنا فيه هدف المراجعة الداخلية من هدف حماية المنشاة وتقويمها وبعد ذلك تعرضنا للاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية وتحدثنا في هذا القسم عن نظام الضبط الداخلي ممثلاً العنصر الثالث من عناصر نظام الرقابة الداخلية والمبادئ الاسترشادية المتعلقة بنظام الضبط الداخلي.

اما في القسم الخامس والأخير فقد تناولنا فيه تقويم مراجع الحسابات لنظام الرقابة المتمثلة في الاستفسارات والتقدير الوصفي، دراسة الخرائط التنظيمية للمنشاة وفحص النظام المحاسبي.

نأمل بعد كل هذا أن تكون قد فهمت واستوعبت نظام الرقابة الداخلية وأن تساهم معنا فى تطويرها مستقبلاً.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

الآن أصبح لديك معلومات جمة وحصيلة مقيدة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية وأصبحت جاهزاً لاكتساب مهارة المراجعة وفق التقويم والتحقيق ومراجعة العمليات وهو موضوع الوحدة التالية.

آمل أن تكون قادراً بعد دراسة الدراسية الوحدة التالية على أن تفحص وتتأكد وتتحقق من كيفية مراجعة العمليات.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

بواسطة تطبيق الرقابة الداخلية والدقة الحسابية وتستدل على وجودها الفعلي عن طريق الجرد للأصول الثابتة.

تدريب (2)

تقوم عملية الرقابة الداخلية بالتأكد من وجود خطة تنظيمية جيدة بواسطة الإدارة العليا في المنظمة بحيث يمكن أن تقوم على نظام محاسبي سليم وأسلوب ضبط داخلي بحيث يمكن للإدارة العليا من استغلال إمكانات المنظمة من موارد مالية وبشرية ونظم محاسبية وتقنية بصورة مثلى لتحقيق أرباح أو عائد مناسب عن طريق تخفيض التكلفة إلى حد معقول بحيث لا يحدث هدر في الموارد المتاحة.

تدريب (3)

كلاهما له أهميته فالمراجع الداخلي هو الذي يقوم عليه عمل المراجع الخارجي لذا فالمراجع الداخلي هو الأهم لانه من واجبه أن يعمل داخل المنظمة لايضاح مواطن الخلل وإصلاحها، وتفاديها وعدم تكرارها.

مسرد المصطلحات

- **الرقابة الداخلية Internal Control**

خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الانتاج المتاحة لدى المنشاة وصولاً بها إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الانتاجية.

- **الرقابة الادارية Administrative Control :**

الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى التخصيص الإداري للعمليات.

- **الرقابة المحاسبية Accounting Control**

نظام كافٍ وفعال للمراجعة مصمم لتوفير تاكيدات معقولة ومناسبة يهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها وتتبع صحة عمليات تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية.

- **المراجعة الداخلية Internal Audit**

الفحص تقادي المنتظم لعمليات المنشاة ودفاترها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشاة وهو عمل محاسبي وتعرف المراجعة بالتدقيق كذلك.

- **الضبط الداخلي Internal Check**

نظام موضوع تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة.

المراجع

المراجع العربية

1. عبد المنعم، عبد المنعم محمود، أبو طبل، عيسى محمد ، **المراجعة: أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول** ، ص244 ، ص251-252،ص 276-277.

2. جمعة، أحمد حلمى ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،** ط1- عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع،2000م، ص81 ، ص91 ، ص92-93.

3. فرح ، السيد حسين ، **الرقابة الداخلية** ، بورسعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، 1989م،ص12 .

4. العبادى ،محمد عبد الرحمن، ، **أوراق متقدمة في علم المراجعة: لنظرية والتطبيق** ، بورسعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، ص47-48 .

المراجع الإنجليزية

1.AICPA, 1949**, Internal Control Aspecial Report by the Auditing Procedures Committee of the American institute of Certified public Accountants,** New York.

وذلك نقلاً عن عبد المنعم ، محمود، أبو طبل، عيسى محمد ، مرجع سابق ، ص 241-242 ، ص42.

2.Boynton, 1996, W.c. and Kell, W.G. **Modern Auditing**, 6th ed, New York: John Willey & Sons,P.839


الوحدة السادسة
تحقيق ومراجعة العمليات

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	131
تمهيد	131
أهداف الوحدة	132
1. تحقيق ومراجعة العمليات النقدية	133
1.1 أهداف مراجعة العمليات النقدية	133
2.1 الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها	133
3.1 الأساليب الفنية للحصول على الادلة	134
4.1 الإجراءات الواجبة اتباعها لمراجعة العمليات النقدية	134
5.1 إجراءات التحقق من صحة أرصدة الحسابات الجارية بالبنوك	135
6.1 إجراءات المراجعة الحسابية لدفتر النقدية	140
7.1 إجراءات المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية	140
2. مراجعة العمليات التجارية الآجلة	141
1.2 المشتريات الآجلة ومردوداتها	141
2.2 المبيعات الآجلة ومردوداتها	143

3. مراجعة العمليات الأخرى	144
1.3 مراجعة دفتر اليومية العامة	144
2.3 مراجعة دفتر الأستاذ	146
الخلاصة	148
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	148
إجابات التدريبات	149
مسرد المصطلحات	150
المراجع	151

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

مرحباً بك إلى هذه الوحدة !

تحتوي هذه الوحدة على ثلاثة اقسام رئيسة، تتناول في قسمها الأول تحقيق ومراجعة العمليات النقدية فنتعرف على أهداف مراجعة العمليات النقدية والأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها والإجراءات واجبة الاتباع لمراجعة العمليات النقدية، أما القسم الثاني فنجده يتناول تحقيق ومراجعة العمليات التجارية الآجلة، مثل المشتريات الآجلة والمبيعات الآجلة ومردوداتها، وأخيراً القسم الثالث والخاص بمراجعة العمليات الأخرى والمتمثلة في العمليات التي ليس لها دفاتر يومية، وقيود تصحيح الاخطاء.

مرحباً بك مرة أخرى، ونتمنى أن تكون قد استفدت من هذه المعلومات ونتمنى لك التوفيق.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على ان:

- **تعدد** أهداف مراجعة العمليات النقدية.
- **تكون** قادراً على إجراءات التحقق الفعلي من أرصدة النقدية.
- **تكون** قادراً على إجراءات التحقق الفعلي من أرصدة الحسابات الجارية.
- **تكون** قادراً على المراجعة الحسابية لدفتر النقدية والمقبوضات النقدية والمراجعة المستندية للمدفوعات النقدية.
- **تجري** مراجعة العمليات الآجلة.
- **تجري** مراجعة دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ.

1. تحقيق ومراجعة العمليات النقدية

1.1 أهداف مراجعة العمليات النقدية

1. التأكد من أن الأرصدة النقدية بالخزائن وبالحسابات الجارية بالبنوك مطابقة لما هو موجود بأرصدة الحسابات والظاهر بقائمة المركز المالي لحظة إعداده .
2. التأكد من أن العلميات النقدية المسجلة بالدفاتر تمثل كل مايجب تسجيلة فى الدفاتر من مقبوضات ومدفوعات نقدية .
3. التأكد من أن جميع هذه العمليات معتمدة من المختصين فى المنشأة وأنها مؤيدة بالمستندات اللازمة وذلك ضماناً لعدم احتوائها على مدفوعات وهمية .

2.1 الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها

تتمثل الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها فى الآتى:

أولاً: أن يتحقق مراجع الحسابات من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية بخزائن المنشأة فى تاريخ قفل الحسابات .

ثانياً: أن يحصل مراجع الحسابات على أقرارات كتابية من البنوك بأرصدة حسابات المنشأة لديهم فى تاريخ قفل الحسابات .

ثالثاً: الدقة الحسابية للعمليات النقدية المثبتة فى دفاتر النقدية .

رابعاً: المستندات المؤيدة لكل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات .

3.1 الاساليب الفنية للحصول على الأدلة

تتمثل الاساليب الفنية للحصول على الأدلة فى الآتي:

أ. قيام مراجع الحسابات بالجرد العملى لخزائن المنشأة للتحقق من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية.

ب. الحصول على إقرارات كتابية من البنوك المودع لديها أموال المنشأة (مصادقات) للتحقق من أرصدة هذه الحسابات بهذه البنوك .

ت. أسلوب المراجعة الحسابية للمقبوضات والمدفوعات النقدية .

ث. المراجعة المستندية لدفتر النقدية للتأكد من صحة كل المستندات المؤيدة للعمليات النقدية المثبتة بهذا الدفتر .

4.1 الإجراءات الواجبة الاتباع لمراجعة العمليات النقدية

تتمثل هذه الإجراءات فى الاتي

- إجراءات التحقق من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية بالخزائن :

يتم ذلك عن طريق الجرد العملى للنقدية بالخزائن فى تاريخ قفل الحسابات، ولكن فى الواقع العملى قد لايتم هذا الجرد فى ذلك التاريخ، فإذا تمت تلك العملية فى وقت لاحق فيجب على المراجع متابعة وفحص عمليتى المقبوضات والمدفوعات النقدية بين تاريخى قفل الحسابات والجرد وإجراء التسويات اللازمة للتحقق من صحة الرصيد النقدي فى تاريخ قفل الحسابات .

- كيفية عملية جرد الأرصدة النقدية بالخزائن يجب مراعاة الاتي :

أ. أن يتم جرد جميع الخزائن النقدية بالمنشأة فى وقت واحد وإذا تعذر ذلك فيجب أن يتأكد مراجع الحسابات من عدم فتح الخزائن النقدية التى لم يتم جردها وذلك

بختمها لحين جردها أما بالنسبة لخزائن فروع المنشأة التي لم يتمكن مراجع الحسابات من جردها فيجب أن يحصل على شهادة من مديرى هذه الفروع بأرصدة النقدية فى فروعهم، ويجب أن تعتمد من إدارة المنشأة .

ب. ضرورة حضور مسئولي الخزائن النقدية عملية الجرد التى يقوم بها مراجع الحسابات .

ت. يجب كتابة محضر يوضح به تفصيلا كل الموجودات من نقود ورقية ومعدنية وشيكات وأوراق قبض وطوابع بريد ودمغات وغيرها ويجب أن يوقع بجانب المراجع أو مندوبة المسئول الأول عن الخزينة التي تم جردها فى محضر الجرد إفادة بإستلامه لعهدته مرة أخرى.

ث. مطابقة نتيجة الجرد العملي المثبتة فى محضر الجرد مع المثبت فى السجلات والدفاتر، وفى حالة وجود عجز أو زيادة يجب إخطار الإدارة لتقوم بالاجراءات اللازمة .

5.1 إجراءات التحقق من صحة أرصدة الحسابات الجارية بالبنوك

يتم التحقق من صحة أرصدة الحسابات الجارية بالبنوك عن طريق المصادقات والتى تتمثل فى كشوفات حسابات البنوك والتى ترسل دورياً لأصحاب الحسابات الجارية، ولما كان فى الواقع العملي أن الغالب هو عدم تطابق الرصيد بالبنك مع ماهو مقيد بالدفاتر بسبب عدم سحب بعض الأشخاص لمتسحقاتهم بعدم تقديمهم للشيكات المسحوبة على البنك بينما يكون ذلك مسجلاً فى دفاتر المنشأة أو بسبب أن البنك لم يقم بتحصيل بعض الشيكات لصالح المنشأة بينما تكون مبالغها قد سجلت فى الدفاتر وفى مثل هذه الحالة يجب إعداد مذكرة تسوية رصيد البنك والتي تأخذ أحد الشكلين الآتيين :

شكل رقم(1)

شكل تسوية حساب البنك

الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		×××
يضاف إليه :		
شيكات واردة مقيدة بالدفاتر ولم يتم تحصيلها حتى إعداد كشف حساب البنك	××	
رسوم وفوائد بنكية	××	×××
يطُرح منه :		
شيكات صادرة لم تقدم للبنك حتى إعداد كشف حساب البنك		×××
الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		×××

شكل رقم(2)

شكل تسوية حساب البنك

الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		×××
يضاف اليه :		
شيكات صادرة لم تُقدم للبنك		×××
		×××
يطرح منه :		
شيكات واردة لم يتم تحصيلها	×××	
الرسوم والفوائد البنكية	×××	(××)
الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		×××

مثال

فى يوم 2000/12/31م أصدرت إحدى المنشآت شيكات بمبلغ60,000,000 دينار لم يتم سحبها من البنك فى ذلك اليوم، كما أستلمت شيكات بمبلغ 100,000,000 دينار قدمت إلى البنك فى نفس ذلك اليوم ولكنها لم تُحصل بعد، وقد ظهر رصيد كشف حساب البنك فى 2000/12/31م بمبلغ 180,000,000 دينار، وقد ظهرت ضمن ذلك الكشف 5,000,000 دينار رسوم وفوائد بنكية، والمطلوب إعداد تسوية رصيد البنك إذا علمت أن الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة بلغ 225,000,000 دينار

الحل

أولاً: وفقاً للشكل الاول

الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		180,000,000
يُضاف اليه :		
شيكات واردة مقيدة بالدفاتر ولم يحصلها البنك	100,000,000	
رسوم وفوائد بنكية	5,000,000	105,000,000
		285,000,000
يُطرح منه :		
شيكات صادرة لم تُسحب من البنك		60,000,000
الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		225,000,000

ثانياً : وفقاً للشكل الثاني

الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		225,000,000
يضاف إليه :		
شيكات صادرة لم تُسحب من البنك		60,000,000
يُطرح منه :		285,000,000
شيكات واردة لم يحصلها البنك	100,000,000	
رسوم وفوائد بنكية	5,000,000	105,000,000
الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		180,000,000

دريب(1)



فى يوم 2000/12/31 أصدرت شركة الخرطوم التجارية شيكات بمبلغ 200,000,000 دينار لم يتم سحبها وكذلك أستلمت شيكات بمبلغ 30,000,000 دينار قدمت إلى البنك فى تفس ذلك اليوم ولكنها لم تُحصل بعد وقد ظهر رصيد كشف حساب البنك فى2000/12/31 بمبلغ 60,000,000 دينار، وقد ظهرت ضمن ذلك الكشف 500,000 دينار رسوم وفوائد بنكية. المطلوب إعداد تسوية رصيد البنك إذاعلمت أن الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة بلغ 70,500,000 دينار.

6.1 إجراءات المراجعة الحسابية لدفتر النقدية

إن دفتر النقدية يعتبر الدفتر الأهم فى دفاتر المنشأة وذلك لإرتباطه بمعظم الدفاتر الأخرى، ويخصص دفتر النقدية لإثبات جميع العمليات النقدية من مدفوعات ومقبوضات، ويتضمن هذا الدفتر عدة خانات تحليلية يرتبط عددها من جهة بحجم المنشأة، ومن جهة أخرى بدرجة التحليل المطلوبة، وتهدف المراجعة الحسابية لدفتر النقدية ضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة وذلك بمراجعة المجاميع افقياً ورأسياً لكل الخانات التحليلية وصحة الترحيل إلى الحسابات المختصة، وصحة الترصيد وغيره.

7.1 إجراءات المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية

لما كانت العمليات النقدية تتكون من مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية يمكن تفصيل إجراءات المراجعة المستندية لكل منها كالآتي :

أ.إجراءات المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية

لما كانت معظم المستندات المؤيدة لعمليات المقبوضات النقدية مستندات داخلية يحررها موظفى المنشأة يجب أن تجد هذه العمليات الاهتمام الأكبر من مراجع الحسابات، ويُلاحظ أن عملية فحص نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات هى النقطة الأولى للمراجعة المستندية للمقبوضات، كما يجب على المراجع وضع الاجراءات الملائمة للمراجعة المستندية لكل بند من بنود المقبوضات والتى يتمثل أهم بنودها فى المبيعات ومتحصلات المدينين وإيرادات الاستثمارات وإيجارات العقارات ومبيعات الأصول الثابتة والتعويضات والإعانات وغيرها .

ب. اجراءات المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية

إن المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية تعتبر أكثر سهولة مقارنة بها للمقبوضات النقدية، حيث ترتبط بمستندات خارجية مؤيدة لها، ومما لا شك فيه أن المستند

الخارجي أكثر حجية ودلالة من المستند الداخلي والمراجعة المستندية للمدفوعات النقدية تستلزم الآتي :

أولاً: وجود إذن صرف معتمد من جهة أو شخص له سلطة المصادقة على الصرف.

ثانياً: وجود المستند المؤيد لعملية الصرف .

ثالثاً: التأكد من جدية عملية الصرف .

رابعاً: التأكد من صحة التوجيه المحاسبي للنفقة المدفوعة.

2. مراجعة العمليات التجارية الآجلة

1.2 المشتريات الآجلة ومردوداتها

إن أهم أهداف مراجعة المشتريات الآجلة ومردوداتها تتمثل فى الآتي :

أ. التحقق من صحة عمليات الشراء الآجل أو مردودات المشتريات قانوناً وعدم مخالفتها للوائح الداخلية .

ب. التأكد من أن البضاعة المشتراة شراءً آجلاً قد وصلت المخازن وفحصت وفقاً لما هو مقرر .

ت. التأكد من سلامة وصحة تسجيل هذه البضاعة فى دفاتر وسجلات المخازن والحسابات.

ث. التأكد من صحة وسلامة إجراءات وتسجيل عمليات مردودات المشتريات.

وتحقيقاً لهذه الأهداف فإن مراجع الحسابات يجب أن يحصل على الأدلة والقرائن التالية :

أولاً: الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بيوميات المشتريات الآجلة ومردودات المشتريات الآجلة .

ثانياً: المستندات المؤيدة لعمليتى الشراء الآجل ورد المشتريات .

ويسخدم مراجع الحسابات للحصول على هذه الأدلة الأساليب الفنية الآتية :

أ. المراجعة الحسابية لدفاتر وسجلات المشتريات الآجلة ومردوداتها، وتتمثل اجراءاتها فى الاتي :

أ. المراجعة الحسابية لفواتير الشراء .

ب. مراجعة النقل من صفحة إلى التي تليها .

ت. المجاميع الأفقية والرأسية للدفاتر

ث. مراجعة عملية الترصيد والترحيل

ب. المراجعة المستندية لعمليتى الشراء الآجل ورد المشتريات، وتتمثل إجراءاتها فى الآتي:

1. المراجعة المستندية الاختبارية لبعض العمليات المقيدة بيومية المشتريات الآجلة ويومية مردودات المشتريات .
2. التأكد من اعتماد عمليتى الشراء الآجل ورد المشتريات من السلطات المختصة.
3. يجب أن يعنى مراجع الحسابات بعمليتى الشراء الآجل ومردودات المشتريات التى تتم فى نهاية الفترة المحاسبية، فقد يكون الهدف منها هو التلاعب فى رقم صافى الأرباح .
4. يجب أن يتأكد مراجع الحسابات من دقة التفرقة بين مشتريات البضاعة بأعتبارها نفقات إيرادية ومشتريات الأصول الثابتة بأعتبارها نفقات رأسمالية.

2.2 المبيعات الآجلة ومردوداتها

إن أهم أهداف مراجعة المبيعات الآجلة ومردوداتها تتمثل فى التحقق من الآتي :

أ. جدية المبيعات الآجلة ومردوداتها وقانونيتها .

ب. الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات الخاصة بعمليات المبيعات الآجلة ومردوداتها .

ت. خروج البضاعة المباعة ودخول المبيعات المرتدة وتسجيلها فى الدفاتر المختصة سواء فى المخازن أو الحسابات .

وتحقيقاً لهذه الأهداف يجب أن يحصل مراجع الحسابات على الأدلة الاتية :

أ. الدقة الحسابية لسجلات المبيعات الآجلة ويومية مردودات المبيعات مستخدماً فى ذلك أسلوب المراجعة الحسابية لليوميات والحسابات المختصة .

ب. المستندات المؤيدة لعمليات البيع الآجل ومردودات المبيعات مستخدماً أسلوب المراجعة المستندية .

بجانب ذلك يجب أن يولى مراجع الحسابات عناية تامة لمبيعات الأصول الثابتة حتى يتأكد من صحة التوجية المحاسبي ودقة التفرقة بين الإيرادات الإيرادية والإيرادات الرأسمالية، كما يجب أن يولى عناية خاصة بالمبيعات الآجلة فى نهاية العام حتى لاتتخذ وسيلة للتلاعب فى نتائج الأعمال .

3. مراجعة العمليات الاخري

يقصد بالعمليات المالية الأخرى العمليات التي تثبت فى دفاتر اليومية العامة لأنه ليست لها دفاتر وسجلات خاصة ومن ذلك قيود فتح الدفاتر وقيود تصحيح الأخطاء وقيود بيع وشراء الأصول الثابتة وقيود الاستثمارات وإيراداتها وقيود التسويات الجردية وقيود الاقفال وغيرها، وبغض النظر عن الطريقة المحاسبية المستخدمة فإن كثيراً من العمليات المالية الأخرى تكون ذات أهمية كبيرة تستلزم عناية تامة وحرصاً كاملاً من مراجع الحسابات، ومراجعة العمليات المالية الأخرى تقتضى الآتي :

1.3 مراجعة دفتر اليومية العامة

حيث تتم مراجعة العمليات المالية التي ليست لها دفاتر يومية مساعدة لعدم تكرارها ومن تلك العمليات :

أ. قيود فتح الدفاتر

يجب أن يقوم مراجع الحسابات بتحقيق ومراجعة هذه القيود عن طريق مقارنتها ببنود ميزانية الفترة السابقة المعتمدة ولما كانت الميزانية تحتوى عادة على إجماليات فيجب الحصول على بيانات تفصيلية ومقارنتها مع الحسابات الخاصة بها .

ب.قيود تصحيح الأخطاء

عند وقوع اخطاء محاسبية يجب تصحيح هذه الاخطاء وذلك بأثبات قيود التصحيح فى دفتر اليومية العامة ويتمثل واجب مراجع الحسابات فى تتبع هذه الاخطاء ومقارنة مدى سلامة قيود تصحيح هذه الاخطاء مع المراجعة المستندية للعمليات المقيدة خطاء.

ب. قيود بيع وشراء الاصول الثابتة

يجب تسجيل عمليات بيع وشراء الأصول الثابتة فى دفتر اليومية العامة، وعند مراجعة هذه العمليات يجب التحقق من صدور تصديق العملية من الجهة صاحبة هذه السلطة والاطلاع على المستندات الأصلية لهذه العمليات والتحقق من وجود الاصول الثابتة المشتراة، كما يجب الالتزام بالتفرقة بين النفقات الإيرادية والإيرادات الراسمالية في حالة البيع، معالجة واظهار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية بصورة سليمة وذلك منعا لاستخدامها في تضليل مستخدمي البيانات المحاسبية

ث. قيود الاستثمارات وإيراداتها

قد تلجأ المنشأة إلى استثمار بعض فوائض أموالها في استثمارات تدر عليها عوائد مالية كشراء أسهم وسندات منشأت أخرى، وعلى مراجع الحسابات التحقق من الوجود الفعلى لهذه الأسهم والسندات وعلى صحة وسلامة المستندات المؤيدة لها، كما عليه كذلك التأكد من تحصيل عوائد هذه الاستثمارات وصحة توجيهها المحاسبي حتى لاتستخدم فى زيادة رقم الربح التشغيلى.

ج. قيود التسويات الجردية

وهى القيود التى تجرى تمهيداً لقفل الحسابات معالجة للمصروفات والايرادات المقدمة والمستحقة واهلاك الأصول الثابتة واثبات المخصصات والاحتياطيات، وهذه القيود يجب أن تجد عناية خاصة من مراجع الحسابات لأنها يمكن أن تستغل في التلاعب فى رقم الأرباح الظاهر بالحسابات .

2.3 مراجعة دفاتر الاستاذ

دفاتر الاستاذ تتمثل فى معظم الأحيان فى دفتر استاذ مساعد المدينين (العملاء) ودفتر أستاذ مساعد الدائنين (الموردين) ودفتر الاستاذ العام، وعادة تفتح الحسابات التفصيلية للمدينين فى دفتر أستاذ مساعد المدينين، والتى ترحل إليها القيود السابق إثباتها فى اليومية المساعدة للمبيعات ومردوداتها وعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة وسلامة حسابات العملاء والتى تجعل مدينة بكافة قيم فواتير المبيعات التي تمت له، ويجب على مراجع الحسابات مطابقة بند المدينين مع أرصده الحسابات الشخصية لهم ومع المصادقات الواردة منهم، أما حسابات دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الموردين) فترحل من واقع القيود المثبتة بدفتر يومية المشتريات الآجلة ومردوداتها وعلى مراجع الحسابات التأكد من الصحة الحسابية والمحاسبية لهذا الدفتر مع المراجعة المستندية له وعليه مطابقة بند الدائنين مع ارصدة الحسابات الشخصية لهم ومع المصادقات الواردة منهم .

أما بالنسبة لمراجعة دفتر الأستاذ العام فإن أهم اجراءاتها تتمثل فى الاتي :

أ. مراجعة الترحيلات من اليومية العامة .

ب. مراجعة مستندية إختبارية لبعض البيانات المسجلة بالحسابات .

ت. مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية مع حساباتها التفصيلية في دفاتر الأستاذ المساعدة.

ث. التحقق من صحة وسلامة أرصدة الحسابات قبل نقلها إلى ميزان المراجعة.

ج. مراجعة التسويات الجردية ابتداءاً من قيودها المثبتة في دفاتر اليومية العامة والتي ترحل إلى الحسابات المختصة

تدريب (2)



أذكر بعض المعايير الدولية المتعارف عليها في مجال المراجعة

أسئلة تقويم ذاتي



1. كيف يمكنك التاكد من أن الارصدة النقدية بالخزينة وبالحسابات الجارية بالبنك مطابقة لما هو موجود بأرصدة الحسابات كما تظهر في قائمة المركز المالي؟
2. ما هي الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها عند إجراء المراجعة في الحالة السابقة؟.
3. كيف يتم إجراء الجرد الفعلي للنقدية بالخزينة.
4. باختصار كيف تتحقق من المشتريات الآجلة.
5. ماهي اهداف التحقق من المبيعات الآجلة؟.
6. كيف تصحح الأخطاء محاسبياً وما هي القيود التي تجريها.
7. كيف تراجع دفاتر الاستاذ.

الخلاصة

ما الذي ناقشناه في هذه الوحدة؟

دون شك أمور مهمة كثيرة لكنها مبسطة إلى حد كبير، قد علمت بعضها من قبل والآخر لم تسمع به، تظن أن وضع خلاصة أمر متعذر، لأنه يصعب اختصار النقاط الواردة لأنها جاءت في شكل متسلسل ومتعدد ولكن هيا نتعاون سوياً لنحقق ما نرجوه من فائدة.

تناولت الوحدة موضوع تحقيق ومراجعة العمليات، فابرزت لنا أهداف هذه المراجعة بالتاكد من أن الإرصدة مطابقة لما هو مدون بأرصدة الحسابات كما في قائمة المركز المالي والتاكد من أنها مسجلة بالدفاتر والتأكد من أن العمليات معتمدة من ذوي الاختصاص ومؤيدة بالمستندات اللازمة والتي تمثل الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها، وقد تم الشرح مدعماً بشكلين لكيفية إعداد مذكرة تسوية رصيد للبنك، كما اعطيت بعض الامثلة على ذلك.

وكذلك تم شرح طريقة مراجعة العمليات النقدية والاجلة وكيفية تصحيح الاخطاء والقيود اللازمة كذلك.

نأمل أن نكون قد وفقنا في استعراض أهم المعلومات الواردة في هذه الوحدة واذا وجدت صعوبة فما عليك الا الرجوع إلى الوحدة الرئيسة، مرة أخرى ومراجعتها لتكتمل لديك الصورة. نتمنى لك التوفيق والسداد.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

اصبح لديك الآن حصيلة وافرة من المعلومات القيمة سواء في مجال الرقابة الداخلية أو في تحقيق ومراجعة العمليات، حيث أصبحت جاهزاً لاكتساب المهارات اللازمة لعرض وتقويم ومراجعة القوائم المالية وهذا هو موضوع الوحدة التالية.

آمل أن تكون قادراً على إعداد وتقديم الحسابات الختامية بحيث تحقق الأهداف بطريقة جادة ومثالية ومثمرة.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

الطريقة الأولى

الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك	60,000,000
يضاف اليه:	
شيكات واردة ولم تحصل	30,000,000
رسوم وفوائد بنكية	500,000
	90,500,000
(–) شيكات صادرة لم تسحب	(20,000,000)
الرصيد وفقاً لدفاتر الشركة	70,500,000

الطريقة الثانية

الرصيد وفقاً لدفاتر الشركة	70,500,000
يضاف اليه	
شيكات صادرة لم تسحب	20,000,000
	90,500,000
(–) شيكات واردة لم تحصل	(30,000,000)
(–) رسوم وفوائد بنكية	(500,000)
الرصيدوفقاً لكشف حساب البنك	60,000,000

تدريب (2)

- المعايير الدولية للمراجعة.
- العايير الدولية للجودة.

مسرد المصطلحات

كشف حساب البنك **Bank Statement**

هو عبارة عن كشف يصدره البنك للعميل فى نهاية الشهر أوعند طلبه يوضح عمليات الحساب الجارى من حيث السحب والابداع والرصيد.

تسوية حساب البنك **Bank Reconcilation**

هي عملية مطابقة كشف حساب البنك مع حسابات العميل وعمل التسويات اللازمة.

المراجع العربية

1. بدوي ،محمد عباس، **المحاسبة عن التاثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع**، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية : 2000م.

2. عبد المجيد، محمد محمود، غالي، جورج دانيال ، طلبة، على ابراهيم ،**المراجعة المتقدمة** ، القاهرة : جمهورية مصر العربية ، بدون سنة نشر .

3. الصرن، رعد حسن، **نظم الإدارة البيئية والايزو 1400**،**الطبعة الأولى**، سلسلة الرضا للمعلومات ، 2001م.

4. سلامة، نبيل فهمي، **بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية**،مكتبة الجلاء الحديثة، ببور سعيد، 199م.

5. جورج، ستيفن، زكيرتش، ارنولد ويمر، **إدارة الجودة الشاملة الاستراتيجيات والاليات المجربة في أكثر الشركات الناجحة اليوم**، ترجمة حسين حسنين، مراجعة وتدقيق محمد ياغي، دار البشير،عمان الاردن 1998م.

6. الصحن، عبد الفتاح، نور، أحمد، أبو الحسن، **علي الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1989م.

7. عقيلي، عمر وصفي ، **مدخر آلي المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة،** (وجهة نظر)، دار وائل للنشر،عمان ، الاردن 2001م.

8. الغباوي، ايمن فتحي، **الابعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي،** المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأولن كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة 2000م.

9 السقا، السيد احمد ، **مراجعة الأداء البيئي : إطار مفتوح،** مجلة الإدارة العامة، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الثاني، الرياض : المملكة العربية السعودية،1999م.

10. جريس، ابراهيم شكري ،**المحاسبة عن التكاليف البيئية ومدي تاثيرها علي اتخاذ القرار،** المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،العدد الرابع، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة ،1998م.

11. محمد الحسن، احمد فرغلي، **دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية (الاطار العام)،** القاهرة: المكتبة الاكاديمية ، 1997م.

12. عبد الجليل، محمد حسني، **إطار فكري مفتوح للمراجعة البيئية للتطبيق بجمهورية مصر العربية** ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، عين شمس حلوان، 1996م.

المراجع الانجليزية

1- Ralph W. Estes , **Corportate Social Accounting** ,John Wiley and Sons, New Yourk ,1999.

2- S.P. Gupta , **Management : concepts and Enviroment**

,N.D.:Chand & Company , Ltd, 1998.

3- Woolf Emile , **Auditing Today** , Hall Europe 6 th edition, prentice, 1997.

4- American Accounting Association ,Report of Committee on social costs, **The Accounting Review**, Supplement to VOL.XIX1975.

5- Anonymous, Enviromental Accounting Moves Forward ,**Eviromental Manager V.** 7,No3.oct .1995.

6- American Institute of Certified public Accountants and Auditing practice, statement on **Qualtiy control standards** No.2, Journal of Accountancy,Vol. 182 , Aug. 1996.

7- Jenet Rangamathan and Dary Ditz **,Enviromental Accounting :Acool for Better Management , Management Accounting ,** v.74. No.2, Feb. 1996


الوحدة السابعة
تحقيق ومراجعة
القوائم المالية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	158
تمهيد	158
أهداف الوحدة	159
1. تحقيق ومراجعة حسابات نتائج الأعمال	160
1.1 حسابات التشغيل	160
2.1 حساب المتاجرة	162
3.1 حساب الأرباح والخسائر	163
2. تحقيق الأصول	165
1.2 تحقيق الأصول الثابتة	165
2.2 الأصول المعنوية (الأصول غير الملموسة)	167
3.2 تحقيق الأصول المتداولة	169
3. تحقيق مصادر الأموال	174
1.3 تحقيق حقوق الملكية	175
2.3 تحقيق حقوق الغير	177
4. الحسابات النظامية	178
1.4 أصول في حيازة المنشاة ولا تملكها	178
2.4 خطابات الضمان	178
3.4 الأعمال المتعاقد عليها	179
4.4 البضائع أو الآلات المتعاقد عليها	179

الموضوع	الصفحة
الخلاصة	180
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	180
اجابات التدريبات	181
مسرد المصطلحات	182
المراجع	183

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة!

ألا وهي الوحدة السابعة من حيث الترتيب، وتحتوي على أربعة أقسام رئيسة أولها تعني بتحقيق ومراجعة حسابات نتائج الأعمال والمتمثلة في حسابات التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

كما احتوى القسم الثاني على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالي والتعبير عن المركز المالي للمنشاة وذلك بعد تحقيق الأصول بنوعيها (الثابتة والمتداولة) وعادة يقوم بعد فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية متضمناً برنامج المراجعة الذي يفي بالاهداف والقرائن والأساليب الواجب استخدامها والإجراءات التنفيذية.

اشتمل القسم الثالث على تحقيق الأصول المتداولة على أسلوب الجرد العملي والمراجعة المستندية والدقة المحاسبية للمخزون، ثم تحقيق حقوق الملكية وحقوق الغير. اما القسم الرابع والاخير فيختص بالحسابات النظامية متمثلة في اهم بنودها – اصول في حيازة المنشاة ولا تمتلكها مثل (أسهم تامين عضوية مجلس الادارة) وكذلك خطابات الضمان والاعمال المتعاقد عليها والبضائع او الالات كذلك.

اهداف الوحدة



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

- **تفرق** بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- **تضع** بنفسك جدولاً لحساب التشغيل.
- **تحدد** كيفية الرقابة الداخلية على بنود حساب الأرباح والخسائر.
- **تتعرف** على مدى ما حققته المنشاة من كفاءة، عن طريق مقارنة الارباح في السنوات الماضية.
- **تراجع** عناصر المركز المالي.
- **تعدد** الاساليب الواجب استخدامها للتحقق من الأصول الثابتة والمتداولة.
- **تتعرف** على الإجراءات التنفيذية وإجراءات التحقق من صحة التقويم.
- **تجيد** أسلوب المراجعة المستندية.
- **تتعرف** على الحسابات النظامية، وأهم بنودها.

1. تحقيق ومراجعة حسابات نتائج الأعمال

1.1 حسابات التشغيل

يتضمن حساب التشغيل عناصر التكلفة التى يتحملها المنتج ، وعادة فإن عناصر التكلفة تتكون من :

- **التكاليف المباشرة**

أ. مواد مباشرة

ب. اجور مباشرة

ج. خدمات صناعية مباشرة

- **التكاليف غير المباشرة**

أ. مواد غير مباشرة

ب. اجور غير مباشرة

ج. خدمات صناعية غير مباشرة

1. عناصر التكاليف المباشرة

وهي عناصر التكاليف التي ترتبط إرتباطاً مباشراً بوحدة النشاط سلعة كانت أم خدمة ، وتتكون عناصر التكاليف المباشرة من :

أ. المواد المباشرة

وتحدد تكلفتها وفقاً للمعادلة الاتية :

تكلفة المواد المباشرة = تكلفة المواد المباشرة أول المدة + تكلفة المواد المباشرة المشتراه خلال الفترة – تكلفة المواد المباشرة آخر المدة .

يتحقق مراجع الحسابات من صحة المواد المباشرة أول المدة عن طريق مطابقتها مع قوائم الجرد فى نهاية المدة السابقة ، أما المواد المباشرة المشتراة خلال الفترة فينطبق عليها ما ينطبق على تحقيق ومراجعة المشتريات ، أما المواد المباشرة آخر المدة فيتم التحقق منها ومراجعتها بمطابقة رصيدها الدفتري مع الجرد العملي في آخر المدة ، وعلى مراجع الحسابات الأ يقف عند هذا الحد فحسب وإنما عليه التأكد من مدى كفاءة استخدام هذه المواد مقارنة بمعدلات الكفاءة الانتاجية فى القطاع الذي تنتمي إليه هذه الصناعة .

ب. الأجور المباشرة

وهى تمثل ما يدفعة المشروع نظير خدمات العمل الإنساني المباشر على الإنتاج وينطبق عليها ما ينطبق على الأجور ، وعلى مراجع الحسابات إضافة إلى ذلك تقويم النتائج التي أفضى إليها العمل المباشر فى ضوء معدلات الكفاءة لعنصر العمل المباشر فى هذا القطاع .

ت. الخدمات الصناعية المباشرة

تشمل هذه المجموعة عناصر التكلفة المباشرة المرتبطة إرتباطاً مباشراً بالإنتاج وتختلف عن كل من المواد والأجور المباشرة ، وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العناصر ومدى ارتباطها بالإنتاج بجانب كفاءة استخدامها .

2. التكاليف غير المباشرة

تشمل التكاليف غير المباشرة جميع العناصر التي لاترتبط ارتباطاً مباشراً بالإنتاج وبالتالي لايسهل تخصيصها على وحدات النشاط ، وتتكون من :

أ. المواد غير المباشرة

تشمل المواد التي لاتدخل مباشرة فى مكونات المنتج ، وتتمثل فى الزيوت والشحوم ومواد نظافة الماكينات وغيرها ، وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العناصر مع التأكد من كفاءة استخدامها .

ب. الأجور غير المباشرة

تشمل أجور العمال غير المباشرين والمشرفين وينطبق عليها ما ينطبق على الأجور.

ت. الخدمات الصناعية غير المباشرة

تشمل الخدمات الصناعية التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة النشاط مثل الصيانة وإضاءة عنابر الإنتاج ، وعلي مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العمليات وأنها تتماشي مع معايير كفاءة استخدام هذا النوع من عناصر التكآليف.

2.1 حساب المتاجرة

في **حساب المتأجرة تتم المقابلة بين الإيرادات الإيرادية وتكلفة الحصول عليها** وتكون نتيجة هذه المقابلة أما إجمالي أرباح أو إجمالي خسائر، وقد تم إيضاح إجراءات مراجعة الحسابات لكل من المبيعات وتكلفة المبيعات إلا أنه يجب مراعاة الآتي:

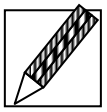
1. التأكد من أن جميع المبيعات المقيدة في الحسابات قد تحققت فعلاً وفقاً للأسس المتعارف عليها.
2. التحقق من صحة بنود تكلفة المبيعات بالرجوع إلي البيانات والمستندات التي تؤيدها.

3. التأكد من أن المنشأة تتبع قاعدة الاستحقاق التي تتضمن استفادة كل فترة محاسبية بما يخصها من ايرادات سواءاً تم تحصيلها أو لم تحصل، كما تتحمل بكافة المصروفات سواء دفعت أم لا.

4. التحقق من عدم إدراج الإيرادات العرضية في حساب المتاجرة.

5. المراجعة الانتقادية لنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ومقارنتها بالسنوات السابقة، وفي حال وجود اختلافات كبيرة كنتيجة لهذه المقارنة بالزيادة أوالنقص يجب التحري عن اسباب ذلك.

تدريب (1)



كيف يتحقق مراجع الحسابات من صحة المواد المباشرة أول المدة؟

3.1 حساب الأرباح والخسائر

في حساب الأرباح والخسائر تتم المقابلة بين مجمل الربح أو مجمل الخسارة (رصيد حساب المتاجرة) والإيرادات العرضية من جهة والأعباء الأخرى التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بإيرادات النشاط والأعباء العرضية التي ترتبط بالإيرادات العرضية من جهة أخرى، ويكون ناتج هذه المقابلة إما صافي أرباح أو صافي خسارة ، ولما كانت معظم عناصر حساب الأرباح والخسائر قد تمت الإشارة إليها سابقاً، فإن علي مراجع الحسابات عموماً عند فحصه لهذه العناصر أن يتحقق من الآتي.

1. أحكام الرقابة الداخلية علي عناصر النفقات هذه وكذلك عناصر الايرادات العرضية أوغير العادية.
2. جدية الانفاق فى جميع الأوجه المتعلقة بهذه المرحلة .
3. اتباع المنشاط لمبدأ الاستحقاق سواء بالنسبة للنفقات أو الإيرادات المتعلقة بهذه المرحلة

4. الفصل بين النفقات أو الأعباء العادية المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة وبين النفقات العرضية أو التى تخص سنوات سابقة .

5. مدى ماحققته المنشأة من كفاءة فى هذه المرحلة من مراحل نتائج الأعمال وذلك عن طريق المقارنات اللازمة بين نسبة ما امتصته هذه النفقات او الأعباء من الربح الإجمالي فى السنوات المختلفة .

مراجعة عناصر المركز المالي

تعرف إجراءات تحقيق ومراجعة المركز المالي (الميزانية) بعملية **تحقيق الأصول والخصوم** وهى ذات أهمية بالغة ، فوفقاً لها يبدى مراجع الحسابات رأيه عن مدى دلالة قائمة المركز المالي وتعبيرها عن الموقف المالى للمنشأة وستتم مناقشة تحقيق الأصول والخصوم كالآتي:

أسئلة تقويم ذاتي



1. عدد البنود التى تدخل فى مفهوم التكاليف المباشرة.
2. ماذا تعنى التكاليف غير المباشرة؟
3. عند مراجعة حساب المتاجرة يلزم التأكد ومراعاة خمسة نقاط مهمه، أذكرها.
4. عند مراجعة حساب الأرباح والخسارة يلزم المراجع أن يتحقق من خمسة نقاط مهمه حددها وأشرح.

2. تحقيق الأصول

1.2 تحقيق الأصول الثابتة

بعد فحصه وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة فان على مراجع الحسابات أن يضع برنامج مراجعة الأصول الثابتة والذى يتضمن الآتي :

أولاً: الأهداف

والتي تتضمن :

أ. التحقق من الوجود الفعلى للأصل الثابت فى تاريخ إعداد الميزانية .

ب. التحقيق من ملكية المنشأة لهذا الأصل الثابت .

ت. التحقق من صحة تقويم الأصل الثابت .

ث. التحقق من الدقة الحسابية للبيانات المتعلقة بالأصل الثابت .

ج. التحقق من صحة وسلامة عرض البيانات المتعلقة بالأصل الثابت فى الميزانية .

ثانياً: القرائن الواجب الحصول عليها

أ.الوجود الفعلى للأصل الثابت فى تاريخ إعداد الميزانية .

ب. الدقة الحسابية لسجل الأصل الثابت .

ت. المستندات المؤيدة لصحة امتلاك المنشأة لهذا الأصل الثابت .

ثالثاً: الأساليب الواجب استخدامها

* أسلوب الجرد العملي للأصول الثابتة .

* أسلوب المراجعة الحسابية .

* أسلوب المراجعة المستندية .

رابعاً: الإجراءات التنفيذية والتى تتضمن الآتي

1. إجراءات التحقق من الوجود الفعلي وذلك بالآتي :

- ♦ الاطلاع على الكشوفات التفصيلية المعتمدة من الإدارة بما تمتلكة المنشأة من أصول ثابتة، والتى يجب أن توضح تاريخ الحصول على الأصل وما طرأ عليه من تغيرات ورصيده فى نهاية المدة .
- ♦ مقارنة بيانات الكشوفات التفصيلية بالبيانات المثبتة بسجلات الأصول الثابتة.
- ♦ المعاينة الفعلية للأصول الثابتة .

2.إجراءات التحقق من الملكية :وذلك بالآتي

- ♦ الاطلاع على المستندات المؤيدة للملكية كفواتير الشراء ومستندات الملكية وبوالص التأمين
- ♦ الحصول على مستندات الملكية الخاصة ببعض الأصول الثابتة كشهادات البحث للعقارات والسيارات وغيرها .

3.إجراءات التحقق من صحة التقويم

إن من واجبات مراجع الحسابات ابداء الرأى فى مدى دلالة قائمة المركز المالى عن الموقف المالي ، ولما كانت مسئولية تقويم الأصول الثابتة من ضمن مسئوليات الإدارة فإن على مراجع الحسابات أن يتاكد من صحة تقييم هذه الاصول وفقاً للأسس والمبادئ المتعارف عليها ، وفى هذا الخصوص فإن عليه الآتي :

- ♦ الحصول على شهادة تقييم الأصول الثابتة من إدارة المنشأة .
- ♦ الاطلاع على مستندات الشراء .
- ♦ التأكد من ثبات سياسة إهلاك الأصول الثابتة .
- ♦ التأكد من عدالة قيم أقساط إهلاك الأصول الثابتة .

- ♦ التأكد من سلامة الفصل بين نفقات الصيانة الدورية وبين الإضافات الرأسمالية للأصول الثابتة

4. التحقق من أى حقوق على الأصول الثابتة

فالأصول الثابتة قد تكون مرهونة للغير ضماناً لالتزامات على المنشأة وعلى مراجع الحسابات التحقق من ذلك بالتأكد من صحة الالتزام المفضى إلى رهن الأصل الثابت وذلك بالاطلاع على المستندات والوثائق مع طلب المصادقات من الغير كالبنوك وسلطات الأراضى وغيرها .

أ. التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الثابتة المدرجة فى قائمة المركز المالي :

يجب على مراجع الحسابات التأكد من صحة نقل البيانات المسجلة فى دفاتر الأصول الثابتة أو دفتر الأستاذ العام وفى ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالى مع صحة تبويبها .

2.2 الأصول المعنوية (الأصول غير الملموسة)

الأصول المعنوية أو الأصول غير الملموسة هى الأصول التي ترتكز قيمتها (منفعتها) على الحقوق التي تضفيها حيازتها على المنشأة وهى بذلك لاتمثل حقوقاً على أحد ولذلك تشمل الأصول غير الملموسة شهرة المحل والعلامة التجارية وحق الاختراع وحق التاليف.

إن الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات لمراجعة الأصول المعنوية تتمثل فى الآتي:

أولاً: شهرة المحل Good Will

شهرة المحل هى مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التى تحققها المنشآت المماثلة، وتنشأ نتيجة تضافر عدة عوامل كالسمعة الطيبة والمهارة والكفاءة التى تدار بها المنشأة والموقع الحسن للمنشأة أو لتمتعها بإحتكار معين.

إن شهرة المحل لصعوبة تقديرها لاتظهر فى الدفاتر إلا فى حالات معينة هى :

أ. شراء منشأة

ففى حالة دفع ثمن أكبر من قيمة صافى أصول المنشأة فإن الفرق يمثل شهرة المحل ، وعلى مراجع الحسابات التحقق من ذلك بالاطلاع على عقد الشراء مع التأكد من اعتماد الجهات المسئولة فى المنشأة لعملية الشراء هذه .

ب. انضمام أو أنفصال شريك

فى شركات الأشخاص قد يتم الاتفاق على إعادة تقويم أصول وخصوم الشركة بمناسبة انضمام أو انفصال شريك مما قد يترتب عليه اظهار شهرة المحل وتقويمها ، وعلى مراجع الحسابات الاطلاع على عقد الشركة وعلى الاتفاق بين الشركاء نتيجة الانضمام أو الانفصال والتأكد من صحة تقويم شهرة المحل.

إن الكتاب المحاسبين قد اختلفوا حول أهلاك شهرة المحل فقد نادي البعض منهم بابقائها بقيمتها الدفترية وعدم إهلاكها بينما يرى البعض أن يتم إهلاكها في أقصر مدة ممكنة ، وفى ضوء معايير المحاسبة الدولية فإن المعيار الدولى رقم (22) يُوصى المعايير الأمريكية باهلاكها على مدى 40 عاماً، أما فى الوطن العربي فتهلك فى مدة تتراوح بين 3 الى 5 سنوات.

ثانياً: العلامة التجارية Trade Mark

وهي الرمز أو النقش أو العلامة التي تتخذها إحدى المنشآت تميزاً لمنتجاتها عن غيرها وعادة فإن العلامات التجارية يتم تسجيلها في الجهات المختصة كمسجل الشركات وعلى مراجع الحسابات الاطلاع على شهادة تسجيل العلاقة التجارية ومستندات تجديدها إذا كانت تجدد دورياً.

ثالثاً: حق الاختراع Patent Rights

حق الاختراع من الحقوق التي يمكن الحصول عليها عن طريق الشراء من صاحبها ، وعلى مراجع الحسابات عند مراجعة هذا الأصل الاطلاع على شهادة تسجيلة أو عقد شرائة وأن يتأكد من ملكية المنشأة له.

رابعاً: حق التأليف Copy Right

علي مراجع الحسابات عند تحقيقه لهذا الأصل أن يطلع على العقد المبرم بين المنشأة والمؤلف وعلى أن يتأكد من صحة إهلاك هذا الحق وثبات سياسته من سنة لأخرى .

3.2 تحقيق الأصول المتداولة

تمثل الأصول الموجودات التي تمتلكها المنشأة فى شكل نقدى أو قابل للتحويل إلى النقدية خلال الفترة التي تغطيها قائمة المركز المالي وفي مايلى إجراءات مراجعة الحسابات لأهم بنود الأصول المتداولة :

أ. المخزونات آخر المدة

إن أهم أهداف تحقيق مخزونات آخر المدة تتمثل فى الآتي :

أ. التحقق من الوجود الفعلى للمخزونات آخر المدة

ب. التحقق من ملكية المنشأة للمخزونات آخر المدة .

ت. التحقق من صحة تقويم مخزونات آخر المدة .

ث. التحقق من الدقة الحسابية لبيانات الجرد .

إن الأساليب المستخدمة فى جمع أدلة وقرائن التحقق من المخزونات تتمثل فى الآتي :

أولاً: أسلوب الجرد العملي

ويهدف إلى التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ، وفي هذا الخصوص على المراجع الآتي:

أ. الاطلاع على كشوفات الجرد المعتمدة من الإدارة .

ب. القيام بعمليات جرد اختبارية ومقارنتها مع قوائم الجرد .

ت. التأكد من عدم ادراج بنود وهمية تضخيماً للمخزونات ، أو عدم إظهار أصول ثابتة ضمن قوائم الجرد .

ث. التأكد من إدراج كل المخزونات في قوائم الجرد .

ثانياً: أسلوب المراجعة المستندية

ويهدف إلى التحقق من الملكية وصحة تقويم المخزونات وذلك بالآتي :

أ. المراجعة الاختبارية لبعض مستندات الشراء والبيع ومقارنتها بالقيود والتسجيل في الدفاتر.

ب. التأكد من أن المنشأة تستخدم سياسة تسعير ثابتة .

ت. الحصول على شهادة الجرد من الإدارة .

ث. الحصول على مصادقات من الوكلاء بالبضائع الموجودة بحوزتهم .

ثالثاً: أسلوب الدقة الحسابية لبيانات المخزونات

ويهدف إلى التأكد من صحة العمليات الحسابية المرتبطة ببيانات المخزونات ومن صحة تبويت هذه المخزونات وذلك بالآتي :

أ. الفحص الاختباري للدقة الحسابية لبعض المخزونات .

ب. اختبار صحة تبويب المخزونات .

ت. مطابقة الرصيد الاجمالى للمخزونات مع ارقامه الواردة فى المركز المالى .

ب. المدينون

إن مراجعة حسابات المدينين تهدف إلى التحقق من قانونية المبالغ المثبته فى هذه الحسابات ومن سلامة وكفاية المخصصات المكونة مقابلةً للديون المعدومة وبالتالى سلامة وصحة أرصدة هذه الحسابات والمثبتة فى قائمة المركز المالى ، وعلى مراجع الحسابات القيام الآتي:

1. الاطلاع على الكشوفات التفصيلية والمعتمدة من الإدارة
2. المطابقة الاختبارية لبعض أرصدة المدينين مع ماورد فى هذه الكشوفات
3. التأكد من سلامة إجراءات الديون المعدومة وأنها استبعدت من حسابات المدينين .
4. التأكد من كفاية مخصص الديون المعدومة .
5. المراجعة المستندية الاختيارية لبعض حسابات المدينين وذلك بالاطلاع على صور فواتير البيع الآجل وأشعارات الخصم المسموح به .
6. التأكد من الصحة الحسابية لرصيد حساب المدينين الظاهر بقائمة المركز المالي.

ج. الاستثمارات

تقوم بعض المنشآت باستثمار فوائض أموالها في الأوراق المالية من أسهم وسندات، وتهدف مراجعة الحسابات إلى التحقق من وجود الاستثمارات ومن ملكية المنشأة لها ومن صحة تقويمها ومن صحة إثبات وتبويب إيرادات هذه الاستثمارات ، وتحقيقاً لهذه الأهداف على مراجع الحسابات الآتي :

1. الاطلاع على الكشوفات التفصيلية المعتمدة من الإدارة للأسهم والسندات
2. المقارنة بين هذه الكشوفات والبيانات المثبتة والخاصة بالاستثمارات .
3. القيام بالجرد العملي للأسهم والسندات .
4. التأكد من صحة وسلامة تقويم الاستثمارات وفقاً لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل.
5. مراجعة جميع إيرادات الاستثمارات المستحقة والتأكد من صحة تبويبها

د. النقدية

إن النقدية سواء بالبنوك أو فى الخزائن تعتبر من أهم عناصر المركز المالي التي تحتاج إلى عناية واهتمام تام من مراجع الحسابات ، وقد سبق أن تناولنا ذلك في مراجعة وتحقيق العلميات النقدية .

ج. الأرصدة المدينة الأخرى

وتشمل المصروفات المدفوعة مقدماً والمصروفات الايرادية المؤجلة والإيرادات المستحقة وهى البنود التي تنشأ نتيجة تطبيق مبدأ الاستحقاق وعلى مراجع الحسابات الآتي :

أ. التحقق من قانونية وصحة الأرصدة المدينة الأخرى .

ب. التحقق من سلامة توزيع هذه الأرصدة على المدد المحاسبية حتى لاتتخذ للتلاعب في رقم الأرباح.

أسئلة تقويم ذاتي

1. حدد واشرح تفصيلاً برنامج مراجعة الاصول الثابتة.
2. عرف الاصول المعنوية ماتحتويه فى الآتى:
   - **أ-** شهرة المحل.
   - **ب-** العلامة التجارية.
   - **ت-** حق الاختراع.
   - **ث-** حق التأليف.

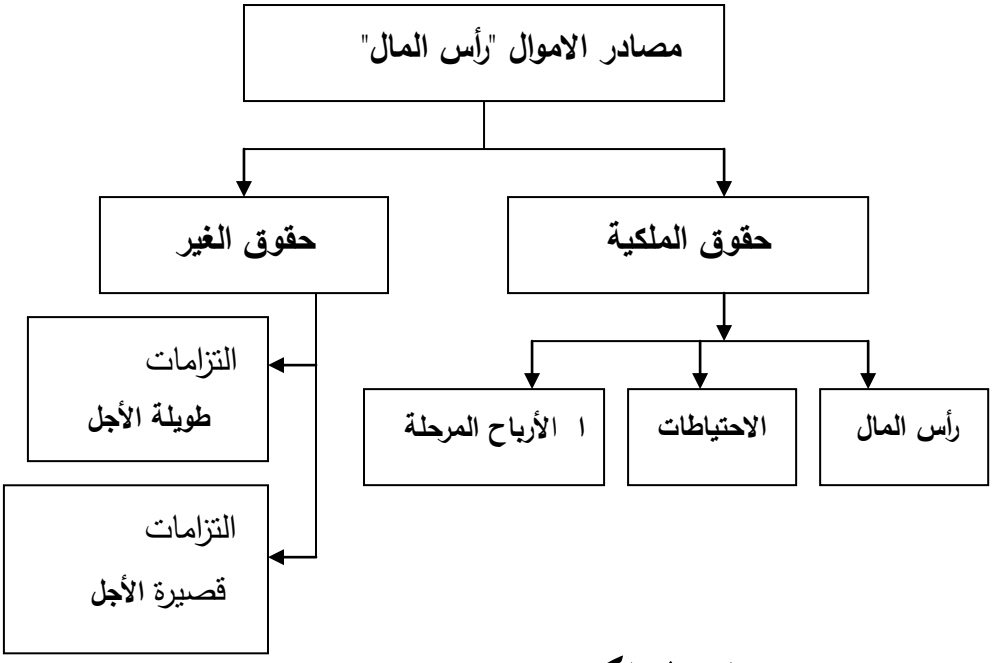
   وكيف تتم المراجعة لهذه الأصول.
3. حدد إجراءات مراجعة الاصول المتداولة تفصيلاً.

3. تحقيق مصادر الأموال

إن مصادر الأموال في أي مشروع تتكون من حقوق الملكية وحقوق الغير أو مايعرف بالخصوم أو الالتزامات، وتتكون حقوق الملكية من رأس المال والاحتياطات والأرباح المرحلة أما الالتزامات فتتكون من التزامات طويلة الأجل والتزامات قصيرة الأجل.

شكل رقم (3)

مصادر الاموال (رأس المال)



1.3 تحقيق حقوق الملكية

تهدف مراجعة وتحقيق عناصر حقوق الملكية إلى الاتي :

أ. التحقق من قانونية وصحة كل العمليات التي تؤثر على هذه العناصر .

ب . التحقق من صحة إثبات هذه العناصر بقائمة المركز المالي ، ويتم تحقيق عناصر حقوق الملكية كالاتي :

أ/ رأس المال

والذي يختلف وضعه تبعاً للشكل القانوني للمنشأة ، وبالتالي تختلف إجراءات تحقيقه كالآتي:

1. فى المشروعات الفردية

- متابعة رصيد رأس المال في بداية الفترة بالاطلاع على قائمة المركز المالي في الفترة السابقة والتأكد من أي إضافات أو تخفيضات لرأس المال خلال الفترة محل الفحص .

- فحص حساب الأرباح والخسائر بقصد التحقق من نتائج الأعمال التي قد تؤدي إلى زيادة أو نقص رأس المال.

2. شركات الأشخاص

فى شركات الأشخاص يتكون رأس المال من حصص يقدمها الشركاء والتي قد تكون نقدية أو عينية وليس من الضروري أن تكون هذه الحصص متساوية ويتم التحقق كالآتي :

- الاطلاع على عقد الشركة والتأكد من أن كل شريك قد سدد حصته فإذا كانت نقدية يجب الاطلاع على ايصال السداد ، أما إذا كانت عينية فيجب التأكد من سلامة تقويمها .

- التحقق من صحة توزيع الأرباح طبقاً لنصوص العقد .

3. شركات الأموال

والتى تتمثل فى شركات المساهمة أو الشركات المحدودة والتى يتم التحقق فيها كالآتي :

- الاطلاع على العقد والنظام الأساسي للشركة وعلى محاضر قرارات الجمعية العمومية وذلك لمعرفة رأس المال وعدد الاسهم والتغيرات التى طرأت على رأس المال من زيادة أو نقص.

- فحص سجل المساهمين من حيث عدد وقيم الأسهم وما يرتبط بها من فوائد وايرادات وغيرها.

- التاكد من أن تدوال الأسهم قد تم وفقاً لأحكام القوانين السائدة ويلاحظ هنا أن وجود رأس المال لايقصد به الوجود المادي له كنقدية وإنما التأكد من أن كل من

الأصول والخصوم قد ظهرت بقيمتها الحقيقية وهو مايؤثر فى وجود وصحة رأس المال .

ب. الاحتياطيات

الاحتياطي هو مبلغ يخصص من الأرباح الصافية مقابلة لأغراض معينة أو لتحقيق أهداف خاصة فالاحتياطي هو استعمال للربح وليس تكليف عليه ، وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تكوين مثل هذا الاحتياطي وأنه لم يستخدم إلا في الأغراض التي حجز من أجلها .

ج. الأرباح المرحلة

الأرباح المرحلة هى أرباح سنوات سابقة لم تقم المنشأة بتوزيعها على أصحاب المشروع وعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة رصيدها بمقارنتة مع أرصدة الأرباح المرحلة في السنوات السابقة والأرباح المحتجزة في السنوات اللاحقة.

2.3 تحقيق حقوق الغير

تتكون حقوق الغير من حقوق الغير طويلة الأجل أو مايعرف بالالتزامات الثابتة كالسندات والقروض طويلة الأجل ، وحقوق الغير قصيرة الأجل كالدائنين وأوراق الدفع والأرصدة الدائنة الأخرى .

إن أهم الأهداف التى يجب أن يحققها مراجع الحسابات عند مراجعته لحقوق الغير الآتي :

أ. التحقق من أن جميع الالتزامات قد اثبتت فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية دون زيادة أو نقص .

ب. التأكد من أن المنشأة قد كونت المخصصات الكفاية لمقابلة الالتزامات المستحقة مستقبلاً .

ت. التأكد من أن جميع المسئوليات العريضة قد أخذت فى الحسبان وتمت الإشارة إليها في قائمة المركز المالى والمسئوليات العريضة تتمثل فى الآتي :

1. الإتزامات المحتملة المسببة للخسارة كأوراق القبض المخصومة من البنك ولم تستحق بعد ، أو أوراق القبض المحولة أو المظهرة لأمر الغير ولم تستحق بعد ، وضمان الديون التي لم تسدد بعد .
2. الالتزامات المسببة حتماً لخسارة غير معلومة المقدار كقضايا التعويض أمام المحاكم.
3. الإلتزامات المحتملة التي تقابلها أصول جديدة كالعقود تحت التنفيذ لصالح المنشأة .

أسئلة تقويم ذاتي



1. مما تتكون مصادر الأموال فى اى مشروع أو منظمة.
2. حدد كيفية مراجعة حساب رأس المال العامل بالنسبة للآتى:
   - أ- المشروعات الفردية .
   - **ب**- شركات الأشخاص.
   - **ت**- شركات المساهمة.
3. أذكر أهم الأهداف التى يجب أن يحققها مراجع حسابات حقوق الغير .

4. الحسابات النظامية

الحسابات النظامية هى حسابات جرت العادة أن تُظهر بجانب قائمة المركز المالي، وقد تظهر هذه الحسابات تنفيذاً لأحكام القانون أو للنظام الاساسى للمنشأة أو لاظهار علاقة المنشأة بالغير مما قد يكون له أثر على مركزها المالي.

إن بنود الحسابات النظامية تتمثل في الآتي :

1.4 أصول فى حيازة المنشأة ولاتملكها

ومن ذلك أسهم تأمين عضوية مجلس الإدارة والتى تنص بعض القوانين على وجوب حيازتها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة على أن تودع فى البنك كضمان للإدارة وعلى مراجع الحسابات الحصول على مصادقة من البنك بذلك .

2.4 خطابات الضمان

يقصد بها الخطابات الصادرة من مؤسسات التمويل المالى ضماناً لتنفيذ المنشأة لبعض تعاقداتها مع الغير ، وعلى مراجع الحسابات الحصول على مصادقة بذلك.

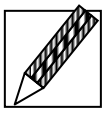
3.4 الأعمال المتعاقد عليها

قد تتعاقد المنشأة على القيام بتنفيذ بعض الأعمال التي يتسغرق إنجازها وقتاً طويلاً وعلى مراجع الحسابات الاطلاع على عقود هذه الاعمال وكافة مايرتبط بها من شروط .

4.4 البضائع أو الالات المتعاقد عليها

قد تتعاقد المتشأة مع الغير لشراء بضائع أوالآت ومعدات ولكنها لم تسدد من قيمة ذلك شئ وعلى مراجع الحسابات أن يطلع على عقود مثل هذه العمليات مع التأكد من جدية العملية وإمكانية تنفيذها .

تدريب (2)



هنالك حسابات تظهر فى قائمة المركز المالى وتظهر علاقة المنشأة بالغير .اذكر أمثلة لذلك.

أسئلة تقويم ذاتي



1. ماهى الحسابات الختامية ؟
2. كيف تعد حسابات التشغيل ؟
3. بين ما يحتويه حساب المتاجرة .
4. على ماذا يحتوي حساب الأرباح والخسائر ..؟
5. كيف تتحقق وتراجع عناصر الأصول الثابتة ؟
6. كيف تتحقق مصادر الأموال ؟
7. عرّف الحسابات النظامية.

الخلاصة

فى الوحدات السابقه حاولنا تزويدك بكل ماهو مطلوب ولازم في مجال تقويم الرقابة الداخلية والتحقق بمراجعة العمليات. وفي هذه الوحدة تم تزويدك بالحسابات الختامية ونتائج الأعمال والتي احتوت على محتويات حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر. والتحقق من عناصر المركز المالي بالإضافة إلى التحقق من الأصول الثابتة والمعنوية التي تمثلها شهرة المحل والعلامة التجارية وحق الاختراع وحق التأليف ثم تحقيق الأصول المتداولة مثل المخزون، المدينون والاستثمارات والنقدية ثم تحقيق مصادرالأموال مثل حقوق، ورأس المال وحقوق الغير والاحتياطيات والأرباح المرحلة والأهداف التي يجب أن يحققها مراجع الحسابات ثم تناولنا الحسابات النظامية ببنودها المختلفة . نأمل أن تكون قد استفدت من كل ما سبق واعتقد الآن أنه بامكانك مراجعة وإعداد الحسابات الختامية لأي منشأة وإذا لقيت أي صعوبة لابد من رجوعك إلى الوحدة مرة أخرى .

كما نأمل أن تعطينا رأيك فيها وأي مقترحات تناقشها مع بقية أقرانك .

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التاليه

بعد أن فرغنا من تزويدك بكيفية التحقق ومراجعة القوائم المالية ، كان لزاما أن نشرح لك ونؤهلك لإعداد تقرير مراجع الحسابات ، وهو ما سيتم تناوله بكل صدق وأمانه علميه لما له من أهمية بالغة ورأى قاطع وحاسم في مجالات عدة تأخذ به وتعتقد بصحته لذلك لابد أن تتبع ما سنقوله باهتمام بالغ وذهن متفتح .

هيا إذن إلى الوحدة التاليه والله هو المستعان .

إجابة التدريبات

تدريب (1)

يتحقق مراجع الحسابات من صحة المواد المباشرة أول المدة عن طريق مطابقتها مع قوائم الجرد فى نهاية المدة السابقة .

تدريب (2)

مثل خطابات الضمان. أصول فى حيازة المنشأة ولا تمتلكها والأعمال المتعاقد عليها .

مسرد المصطلحات

- **شهرة المحل: Good Will**

هي مقدرة المنشاة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المنشات المماثلة نتيجة لسمعتها الطيبة أو الموقع الحسن أو كفاءة إدارتها.

- **العلامة التجارية : Trade Mark**

وهي الرمز او النقش او العلامة التي تتخذها إحدى المنشأت تمييزا لمنتجاتها عن غيرها.

- **خطابات الضمان: Letter of Guarantee**

هى الخطابات الصادرة من مؤسسات التميل المالى ضمانا لتنفيذ المنشأة لبعض تعاقدتها مع الغير .

- **الحسابات النظامية: Contra Accounts**

هى الحسابات التي تظهر عادة بجانب المركز المالي تنفيذا لأحكام القانون أو النظام الأساسي للمنشأة أو لإظهار علاقة المنشاة بالغير .

- **الحسابات الختامية والقوائم المالية : Closing Accounts and the Statements**

تشمل هذه الحسابات التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية. وعادة تعد هذه القوائم في نهاية العام، أو في موعد محدد بعينه (12/31، 6/30) وهي تبين الموقف المالي للمنشة في التاريخ المحدد.

المراجع

1- جمعة، أحمد حلمي ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1 ، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ،2000م ، ص 227 – ص 249- ص 258.

2- عبد المنعم محمود عبد المنعم و أبو طبل، عيسى محمد، **المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول**، القاهرة: دار النهضة، 1982م، ص 267 – ص 422 .


الوحدة الثامنة
تقرير مراجع
الحسابات

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	**187**
تمهيد	**187**
أهداف الوحدة	**187**
1.تقرير مراجع الحسابات	**188**
1.1 تعريف تقرير مراجع الحسابات	**188**
2.1 عناصر تقرير مراجع الحسابات	**189**
2. محتويات تقرير مراجع الحسابات	**191**
3. انواع تقارير مراجع الحسابات	**194**
1.3 التقرير النظيف	**194**
2.3 التقرير غير النظيف جزئياً	**194**
3.3 التقرير غير النظيف كلياً	**195**
4.3 التقرير الخالي من الراي	**195**
4. الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات وتنظيمه	**195**
1.4 رأى الجمعية الامريكية للمحاسبه	**195**
2.4 تنظيم تقرير مراجع الحسابات من الناحية الشكلية	**196**
الخلاصة	**199**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**200**
اجابات التدريبات	**201**
مسرد المصطلحات	202
المراجع	**203**

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

مرحباً بك في هذه الوحدة والتي تحتوي على أربعة رئيسة أقسام وهي الوحدة الثامنة من حيث الترتيب، أول قسم أشتمل على تعريف تقرير مراجع الحسابات وعناصره و القسم الثاني محتويات تقرير مراجع الحسابات كما اشتمل القسم الثالث على أنواع تقارير مراجعة الحسابات، وضرورة إبداء مراجع الحسابات لرأيه ومدى عدالة القوائم المالية.

أما آخر قسم فيحتوي على الخصائص الرئيسة لجودة تقرير مراجع الحسابات، وكيفية إعداد التقرير النهائي.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس، بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

- **تعرف** تقرير مراجع الحسابات.
- **تعد** تقريراً محايداً.
- **تلم** بالعناصر والشروط الأساسية الواجب توافرها في تقرير مراجع الحسابات.
- **تفرق** بين أنواع تقارير مراجعة الحسابات.
- **تعطي** أمثلة للخصائص الرئيسة لجودة تقرير مراجع الحسابات.

1. تقرير مراجع الحسابات

عزيزي الدارس،

كثيراً ما نسمع في منظماتنا عن المراجع، المراجع عنده رأي...

"المراجعيين طالبين كذا وكذا.."

فهل خطر ببالك صعوبة عملهم وما يحتاجه من جهد مضن!

إذاً لنتعرف على واجباتهم ومؤهلاتهم وماذا يفعلون وكيف يؤدون عملهم.

هل تريد أن تصبح مراجعاً، هل هذا حلمك؟

بعد التعرف والدراسة للوحدة التي بين يديك عليك إجابة هذا السؤال..

تقرير مراجع الحسابات هو المخرج النهائى لعملية مراجعة الحسابات وهو أهم واجب يقوم به فهو وسيلة الاتصال لنقل البيانات والحقائق والنتائج والرأى عن حسابات المنشأة محل المراجعة للأطراف المعنية.

1.1 تعريف تقرير مراجع الحسابات

يعرف تقرير مراجع الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهنى يكون أهلاً لإبداء رأي فنى محايد بهدف إعلام مستخدمى المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المتعارف عليه – كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة فى الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فنى محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها فى السنة المالية محل التدقيق.

2.1 عناصر تقرير مراجع الحسابات

يقرر بعض الأساتذة أن تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتوافر فيه العناصر أو الشروط الاتية :

1. أن يكون فى وثيقة مكتوبة .
2. أن يكون موجهاً فى القطاع الخاص إلى مجموعة المساهمين أما فى القطاع العام فإن المراجع العام يوجه تقاريره الى السلطة التشريعية بصورة إلى الجهات المشرفة على وحدات القطاع العام محل المراجعة.
3. أن يحمل التقرير توقيع المراجع وخاتمة .
4. أن يكون التقرير مؤرخاً .
5. أن يشير التقرير صراحة إلى الفترة التى شملتها المراجعة .
6. أن تكون عبارة التقرير واضحة صريحة وقاطعة ولاتحتمل أكثر من مدلول حتى لاتحتاج الي تفسير .
7. يجب أن يشير التقرير إلى البيانات التي يستوجبها أي قانون عام كقانون الشركات أو تلك التي يستوجبها النظام الاساسى للمنشأة محل المراجعة .

ويرى أستاذٌ اخر أن التقرير وسيلة ذات أهمية بالغة للأسباب الآتية :

أ. إنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.

ب. إنه الوسيلة ذات الفعالية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها ، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان .

ت. يترتب على تقرير مراجع الحسابات أمور مهمة تتخذها الجمعية العمومية للمساهمين من أهمها :

- اعتماد الحسابات الختامية للمنشأة او تعديلها أو الغائها .
- إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة
- إقرار أو عدم اقرار كيفية التصرف في الأرباح .
- رسم سياسات المنشأة .

ث. إن اعتماد مراجع الحسابات للقوائم المالية هو أساس ربط ضريبة أرباح الأعمال على المنشأة محل الفحص .

ج. أن التقرير يعد مستنداً لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات جنائياً وتأديبياً ومدنياً .

ح. ينعكس فى المدي الذى وصلت اليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العلمية والعملية ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة .

خ. يجب أن تتوافر فيه شروط معينة من حيث الشكل والمحتوي إن أهم مشتملات تقرير مراجع الحسابات تتمثل في الاتي :

أسئلة تقويم ذاتي

1. عرّف تقرير مراجع الحسابات .
2. تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتوفر فيه عناصر وشروط لازمة التحقق عددها واشرحها.

2. محتويات تقرير مراجع الحسابات

1. مدى حصول مراجع الحسابات على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته

من حق مراجع الحسابات طلب المعلومات والبيانات والايضاحات وهو حق مكمل لحق الاطلاع على الدفاتر والسجلات وغيرها ، وهذا الحق يعتبر وسيلة له ليبلغ أهداف فحصه ورقابته ولأهمية هذا الحق فى تكوين الرأى يجب ان يبين مراجع الحسابات الي أي مدى مكنته إدارة المنشأة محل المراجعة من الحصول على المعلومات والبيانات والإيضاحات التى يرى أهميتها لأداء مهمته، وأن يوضح ذلك صراحة فى تقريره .

2. ما إذا كان فى رأيه ان المنشأة تحفظ حسابات منتظمة تتناسب مع طبيعة نشاطها وحجمها

على مراجع الحسابات أن يضمن تقريره مدى التزام المنشأة محل المراجعة بمسك دفاتر ومدى انتظام هذه الدفاتر من الناحيتين الشكلية والموضوعية .

وفي حالة وجود فروع للمنشأة محل المراجعة لم يطلع مراجع الحسابات على دفاترها وسجلاتها فعليه أن يطلع على ملخصات وافية لنشاطها وأن هذه الأنشطة قد ظهرت ضمن نشاط المنشأة الأم ، وأن يثبت ذلك في تقريره ، وفي حالة المنشأت الصناعية يجب أن يفصح مراجع الحسابات عن رأيه في مدي انتظام حسابات تكاليف أنشطتها .

3. مدى اتفاق الحسابات الختامية محل التقرير مع الحسابات بالدفاتر والسجلات

يجب على مراجع الحسابات الاطمئنان على مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأن يتحقق من اتفاق القوائم المالية محل تقريره مع تلك الدفاتر والسجلات وعدم احتوائها على ارقام مزورة

4. مدى شمول الحسابات على كل مانص عليه القانون والنظام الاساسى للمنشأة محل الفحص

إذا اتضح لمراجع الحسابات أن المنشأة محل المراجعة قد أغفلت بعض ما يجب إثباته في الدفاتر والسجلات وفقاً لنصوص القانون أو النظام الأساسي فيجب أن ينبه الإدارة إلى هذه الواقعة فإذا لم يصحح هذا الوضع وجب عليه الإشارة صراحة في تقريره إلى هذه الواقعة .

5. مدى مشاركة مراجع الحسابات او حضوره عملية الجرد ومدى الثبات فى اجراءاتها

يجب على مراجع الحسابات الإشارة إلى حضوره أو إجرائه جرد إختبارياً لبعض مفردات مخزون آخر المدة أو اعتماده فقط على شهادة الجرد من الإدارة وعن مدى الثبات في طرق تقويم مخزون آخر المدة

6. مدى تعبير حساب الارباح والخسائر عن نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ومدى تعبير الميزانية عن المركز المالى للمنشأة محل المراجعة فى نهاية الفترة المالية

.وتعتبر هذه العبارة هى الأكثر أهمية في تقرير مراجع الحسابات ويجب أن تفهم هذه العبارة في حدود أنها مبنية على الآتي:

أ. تسجيل حقائق

ب. اعتماد على مبادي محاسبية متعارف عليها .

ت. تقريرات شخصية .

تدريب (1)



ماهي واجبات مراجع الحسابات؟

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر أهمية حصول مراجع الحسابات على المعلومات والايضاحات من المنظمة.
2. ماذا تعنى عملية الجرد بالنسبة للمراجع.
3. تقرير مراجع الحسابات عن الارباح والخسائر والمركز المالى للمنشأة يجب أن يعتمد على ثلاثه متكزات أساسية اذكرها.

3. أنواع تقارير مراجعة الحسابات

يمكن تصنيف تقارير مراجعة الحسابات إلى عدة أنواع وفقاً لرأي مراجع الحسابات المفصح عنه في التقرير ، حيث تطلب كثير من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في كثير من الدول على ضرورة إبداء مراجع الحسابات لرأيه في مدى **عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمنشأة** مع ضرورة وضوح رأيه هذا وفقاً لهذا نجد التقارير الآتية :

1.3 التقرير النظيف

وهو التقرير الذى يبدى فيه مراجع الحسابات رأياً مفاده أن دفاتر وسجلات المنشأة منتظمة وسليمة وأن القوائم المالية اعدت بطريقة سليمة وأنها تعبر عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال .

2.3 التقرير غير النظيف جزئياً

وفى مثل هذا النوع من التقارير يشير مراجع الحسابات إلى وجود بعض التحفظات والتي منها :

أ. عدم إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفقاً للمبادئ المحاسبية.

ب. عدم حصول مراجع الحسابات على بعض المصادقات أو اعتماده لشهادة الجرد من الإدارة أو عدم مراجعته لحسابات الفروع.

ت. مخالفة المنشأة للقانون او النظام الأساسي.

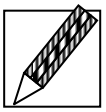
3.3 التقرير غير النظيف كلياً

إذا تعددت التحفظات التي لايمكن بعدها الاستوثاق من انتظام السجلات والدفاتر أو من دلالة الحسابات الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي فإن مراجع الحسابات يعبر صراحة عن رأيه ذلك ، ومثل هذا التقرير يهدم تماماً حسابات المنشأة وقد يسمى فى بعض المراجع **بالتقرير السلبي وهوعكس التقرير النظيف** .

4.3 التقرير الخالى من الرأي

عندما يعجز مراجع الحسابات عن إبداء رأيه الفني في مدى تعبير **حساب الأرباح والخسائر** عن نتائج الأعمال ومدى تعبير **الميزانية** عن المركز المالي للمنشأة وذلك بسبب عدم استقلاله أو بسبب وجود قيود على عملية المراجعة فانه تمنع عن إثبات رأيه **سلباً أو ايجاباً** وفى مثل هذه الحالة يعرف تقريره بانه **تقرير خالى من الرأي** .

تدريب (2)



ما هي واجبات المنشأة محل المراجعة تجاه مراجع الحسابات؟

4. الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات وتنظيمه

1.4 رأى الجمعية الامريكية للمحاسبة

ترى الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A . A . A) أن الخصائص الرئيسية التى يجب على مراجع الحسابات مراعاتها عند اعداد تقرير المراجعة والتي تتمثل في الاتي:

أ- عدم التحيز (الصدق والأمانة) .

ب- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).

ت- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

ث- توضيح الإجراءات والخطوات التى قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية القصوى والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى هذا الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ماهو معروض أمامهم.

ج-الوقت المناسب (عدم تأخير نتائج المراجعة)

أما من الناحية الشكلية فإن تنظيم تقرير مراجع الحسابات يقتضى تقسيمه إلى قسمين رئيسين هما:

2.4 تنظيم تقرير مراجع الحسابات من الناحية الشكلية

أولاً: قسم النطاق

ويشمل الاتي :

أ. فقرة المقدمة : والتى تتضمن نوع الخدمة المؤداة والقوائم المالية محل المراجعة واسم المنشأة وتاريخ القوائم المالية (فترة المراجعة) .

ب. فقرة النطاق والتى تتضمن مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة ومدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة من حيث :

1. التخطيط لعملية المراجعة
2. الفحص الاختباري للأدلة والقرائن.
3. تقويم المبادئ المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية محل المراجعة.
4. تقويم العرض العام للقوائم المالية .
5. الإفصاح عن مدى امداد عملية المراجعة لمراجع الحسابات باساس مناسب لأبداء رأيه .

ثانياً: قسم الرأى

وفيه يعبر **مراجع الحسابات** عن رأيه في ما أذا كانت القوائم المالية محل المراجعة **تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والموقف المالي** .

وعادة فإن هذا القسم يزيل باسم وعنوان مراجع الحسابات وتاريخ عملية المراجعة كما يجب أن يُمهر بتوقيعة وخاتمه .

تدريب(3)



ماهي القيود التي تمنع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه؟

اسئلة تقويم ذاتي



- ما هي متطلبات تقرير مراجع الحسابات؟
- ماذا يعني تقرير مراجع الحسابات؟
- اذكر أنواع تقارير مراجعة الحسابات باختصار.
- ما هي أهم الخصائص الواجب توفرها لجودة تقرير مراجع الحسابات؟
- متى يكون التقرير خالياً؟
- ما هي المعايير التي يلتزم بها مراجع الحسابات من حيث النطاق؟

الخلاصة

ما الذي ناقشناه في الوحدة؟

لا شك أنه موضوع مهم ومفيد وتناولنا الكثير من المعلومات المفيدة القيمة التي تثرى معرفتك في مجال تقرير مراجع الحسابات.

لقد تناولنا في الوحدة عناصر ومحتويات التقرير النهائي للمراجع وأهميته فقد احتوت عناصر التقرير أحد عشر نقطة، ووضحنا لماذا كانت التقرير له أهمية بالغة؟ ثم ما هي الشروط الهامة لإعداد الشكل والمحتوى الذي يحتويها التقرير.

وتناولنا كذلك أنواع تقارير مراجعة الحسابات وهي أربعة أنواع، وفي القسم الثالث والأخير تم بحث الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات التي تتمثل في عدم التحيز والوضوح وتناسب الصياغة مع وإدراك مستخدميه. وتوضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المراجع عند تدقيقه. والوقت المناسب لإجراء عملية المراجعة.

وكذلك الشكل والنطاق للتقرير، وأن يعبر المراجع عن رأيه واضحاً ومدى دلالتها وعدالتها من نتائج الأعمال والموقف المالي، وكيفية ختامه للتقرير بالتوقيع ووضع خاتمة. نأمل أن نكون قد عبرنا بصورة علمية واضحة وموجزة عن هذه المعلومات وأن تفاد منها الأستفادة المرجوة.

كما نأمل أن تنقل لنا رأيك بعد مناقشتك مع أقرانك لهذه المادة وما ترونه مناسباً وما ترونه غير مناسب. وفقكم الله وسدد خطاكم.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

تطرقنا من خلال استعراض الوحدات السابقة إلى أنواع المراجعات ولعل وحدتنا القادمة هي نوع من هذه الأنواع، نأمل أن تفاد منها إذا أنها المراجعة الإدارية، لأنها تختص بأهداف إدارة المنشاة وخططها ورسم سياساتها وإجراءاتها وإمكانياتها المادية والبشرية، والأداء الفعلي للتعرف على أوجه القصور والضعف لتقويته وتقويمه أو أوجه القوة والمحافظة عليه.

إذن استنفذ واشحذ قواك، لتكن ذو فعالية وترافقنا للتعرف على الوحدة التالية.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

1. تقديم التقرير
2. حضور الجمعية العمومية

تدريب (2)

- توفير السجلات والدفاتر اللازمة وتمكين المراجع من الاطلاع عليها بسهولة ويسر وفي الوقت المناسب.
- إيضاح أي لبس أو غموض قد يتضح في عمليات المحاسبة أو البيانات. والإفصاح عنها.
- الرد على استفسارات أو أي ملاحظات يراها المراجع بما يساعده في إكمال عمله.
- عدم حبس أي معلومة قد تكون مفيدة للمراجع.

تدريب (3)

- في حالة وجود قيود على عملية المراجعة.
- وجود قيود تمنع المراجع من إبداء رأيه مستقلاً.
- إذا كانت الميزانية لا تعبر عن المركز المالي للمنشأة.

مسرد المصطلحات

- **تقرير مراجع (مدقق) الحسابات Auditor Report**

عند استكمال فحص الدفاتر والسجلات بمعرفة محاسبين مرخصين قانونياً فإن هؤلاء المحاسبين يعدون تقريراً يرفق مع البيانات المالية والتقرير النموذجي العادي هو الذي يصف باختصار مجال فحص مراجع الحسابات ورأيه العادل بالنسبة للبيانات المالية.

- **تقرير نظيف Clean Report or Unqualified Opinion Report**

هو تقرير يعطيه مراجع الحسابات مشيراً إلى ان فحصه البيانات المالية التابعة لتجارة عمليه كان فحصاً شاملاً وان البيانات تعطي صورة عادلة عن الحالة المالية ونتائج العمليات وانها مبنية وموافقة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويكون هذا التقرير خالياً من الاستثناءات وليس به تحفظات.

- **تقرير غير النظيف Qualified Opinion Report**

هذا التقرير يتضمن بعض التحفظات والاستثناءات الناتجة عن قصور في مجال مراجعة للدفاتر، وأهمية التحفظ أو الاستثناء تعتمد على رأي المراجع المبني على خبرته بمهنته.

- **التقرير الخالي من الرأي Adverse Opinion Report**

الرأي غير الملائم في تقرير مراجع الحسابات عندما تكون هناك مخالفة جوهرية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فان البيانات المالية لا تبين الوضع المالي وحقيقة نتائج الأعمال بصورة عادلة وقانونية ويوضح المراجع في التقرير رأيه مبيناً المخالفات الواردة في البيانات المالية.

المراجع

المراجع العربية

1/ عبد المنعم، عبد المنعم محمود، ابو طبل عيسى محمد ، **المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول،** القاهرة: دار النهضة، 1982م، ص 458 – 459

3/ الناغي ، محمود السيد ، **المراجعة إطار النظرية والممارسة** ، المنصوره: مكتبة الجلاء، 1984م ص 193 .

المراجع الانجليزية

1- A.A.A, Committe on Basic Auditing concepts ., **Reports of the committee on Basic Auditing concepts** , the Accounting Review , Supplement to Vol XLVll 1972 ,pp58-68


الوحدة التاسعة
المراجعة الإدارية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	208
تمهيد	208
أهداف الوحدة	209
1. مفهوم وأهمية المراجعة الإدارية	210
2. مهام المراجعة الإدارية	212
1.2 مراجعة السياسات الإدارية	212
2.2 مراقبة تنفيذ الخطة	212
3. أهداف المراجعة التحليلية	216
4. **اختلاف المراجعة التحليلية عن المراجعة الإدارية**	220
1.4الأهمية النسبية	221
2.4 كيفية إجراء الفحص التحليلى	221
5.أهداف المراجعة الإدارية	223
1.5 الأهداف الرئيسة	223
2.5 الأهداف الفرعية	224
6.الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية وخدمات الاستشارات الإدارية	225
1.6 الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية	225
2.6 إختلاف المراجعة الإدارية عن وخدمات الاستشارات	226
7. معايير ممارسة الخدمات الإدارية الاستشارية	229
1.7 مجموعة المعايير العامة	229
2.7 المعايير الفنية	230

8. معايير أداء المراجعة الإدارية	232
1.8 مجموعة المعايير العامة	232
2.8 مجموعة معايير العمل الميدانى	234
3.8 مجموعة معايير إعداد التقرير	236
9.التقرير الختامى	238
1.9 الانتقادات الموجه للمعايير	239
2.9 مراعاة اختلاف الظروف البيئية	289
الخلاصة	241
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسيةالتالية	242
إجابات التدريبات	243
مسرد مصطلحات	244
المراجع	245

مقدمة

تمهيد

عزيزى الدارس،

قد تظن أننا نكرر عليك بعض المعلومات، لأننا تناولنا فيما سبق الرقابة الإدارية والمراجعة الداخلية فلاشك أن كلاً منهما له دوره ومهام محددة.

حاول أن تتذكر وتسترجع كل ما مر بك في الوحدات السابقة وأن ترجع لها إذا صعبت عليك الآن، هل وضح لك الأمر!

تتميز البيئية التي تمارس فيها المشروعات الاقتصادية أنشطتها الحالية بدرجة كبيرة من التعقيد . وعلى مستوى القطاع الخاص تتخذ إدارة هذه المشروعات يومياً العديد من القرارات التي تتعلق بالشراء والبيع والانتاج والتسويق والتخزين الاستثمار والتمويل الأمر الذى يستلزم من إدارة هذه المشروعات ضرورة توفير كافة المعلومات عن هذه الانشطة ، فضلاً عن المعلومات التفصيلية عن مواردها والتزاماتها وذلك لمساعدة الإدارة في تقديم المعلومات الملائمة والصادقة عن أوجه نشاط الإدارة إلى المستثمرين والموردين والأطراف الأخرى التي يعتمد عليها هؤلاء في اتخاذ قراراتهم .

وفي المشروعات الاقتصادية التي يملكها القطاع العام يقرر المسئولون عن هذا القطاع ما إذا كانت شركات قطاع الأعمال المملوكة للدولة تتبع السياسات المحددة لها وما إذا كانت إدارة هذه الوحدات تزاول كافة أوجه نشاطها بكفاءة وفاعلية،ومراجعة تلك السياسات المسؤليات هي مهمة المراجعة الادارية.(Managerial Audit) .

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

- **تحدد** مفهوم وأهمية المراجعة الإدارية.
- **تفهم** مهام المراجعة الإدارية.
- **تتعرف** على المراجعة التحليلية وتحدد أهدافها.
- **تبين** الفرق بين المراجعة التحليلية والمراجعة الإدارية.
- **تشرح** معانى الأهداف الرئيسة والأهداف الفرعية للمراجعة الإدارية.
- **تميز** بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية.
- **توضح** مجموعة المعايير العامة والمعايير الفنية.

1. مفهوم وأهمية المراجعة الإدارية

أولاً الأهمية

اتجه الفكر المحاسبي منذ أوائل سبعينات القرن العشرين إلى الاهتمام بالمراجعة الإدارية Managerial Audit كمجال جديد فى الفكر المحاسبي حظي باهتمام المنظمات المهنية والمراجعين والكتاب والباحثين بسبب الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الأعمال ، فضلاً عن كبر حجم المشروعات الاقتصادية على اختلاف أهدافها وتعدد وتعقد عملياتها ، وانفصال الملكية عن الإدارة والرغبة في الحكم على فاعلية وكفاءة إدارة هذه المشروعات على كافة مستوياتها في الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة في تحقيق أهدافها المنشودة.

ثانياً: مفهوم المراجعة الإدارية

لم يتفق الكتاب والباحثون والمنظمات المهنية علي تعريف محدد للمراجعة الإدارية ، فبينما يري البعض أن اصطلاح المراجعة الإدارية ثم استخدامه علي نطاق واسع وتعددت رؤي الكتاب والباحثين حولها بسبب اختلاف وجهات النظر التي ينظر من خلالها هؤلاء إلى المراجعة الإدارية ، حيث أطلق عليها البعض المراجعة الادارية Managerial Audit وأطلق عليها البعض الآخر مراجعة العمليات Operational ، كما أطلق على مراجعة النظم System Audit ومراجعة الإدارة Management Audit، مراجعة الأداء Perfomance Audit والمراجعة التحليلية Analytical Audit كما عرفها البعض بانها تقديم لأنشطة منظمات الأعمال المعروفة ما إذا كانت مواردها المتاحة تستغل بكفاءه وفاعلية نحو تحقيق الأهداف المنشودة وفقاً لمجموعة من المعايير المحددة (كما يرى البعض أن المراجعة الإدارية هى الفحص المنظم لكفاءة أنشطة المشروع ومستوياته ويعرفها البعض الآخر بأنها (أداة تختبر وتفحص بصوره بناءة الهيكل التنظيمى للمشروع ، وفروعه أو أقسامه أو الادارات داخل الهيكل التنظيمى نفسه)، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة وما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات،

واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارةعن طريق كشف نواحى القصور وما يترتب عليها من أخطاء فى العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتى يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسئولياتها بكفاءة وفاعلية).

ومن جانبنا نرى أن هذا التعريف يقدم تحليلاً شاملاً لطبيعة المراجعة الإدارية، حيث تشمل مراجعة كل الخطط والسياسات والنظم والإجراءات التى تمكن المراجع من الحكم على كفاءة وفاعلية الإدارة على كافةالمستويات كما أن هذا التعريف يتفق مع تعريف معهد الإدارة البريطاني للمراجعة الإدارية الذي عرفها بأنها :

هى عملية تقويم منظم ومستقل وموجه للمستقبل تتم بواسطة المراجع الداخلي للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا بغرض تطوير ربحية المنشأة وتحقيق الأهداف التنظيمية الأخرى الأهداف الاجتماعية وتنمية قدرات العاملين ويتم تحديد المجالات التي يمكن تطوير الفعالية والكفاءة الاقتصادية بها . وتقويم التوصيات التي تساعد تحقيق هذا التطوير ، ويشمل قياس الفعالية كلاً من تقويم الالتزام بالسياسات التشغيلية بالمنشأة وتقويم نظام الرقابة الإدارية من حيث وجوده وكفايته والالتزام به وعملية اتخاذ القرارات من حيث وجودها والالتزام بها ، ومدى ملائمتها لتحقيق اهداف المنشأة

أسئلة تقويم ذاتي



1. بين أهمية المراجعه الادارية للمنشآت.
2. اشرح مفهوم المراجعة الادارية.
3. اذكر تعريف معهد الادارة البريطانى للمراجعة الادارية.

2. مهام المراجعة الإدارية

وفى رأينا أن المراجعة الإدارية لاتقتصر على مراجعة التشغيل فقط التي تتم بواسطة المراجع الداخلي بل يتسع مجالها لتشمل بالاضافة إلى مراجعة التشغيل إلى مايلى:-

1.2 مراجعة السياسات الإدارية

مراجعة السياسات التى اتخذتها الإدارة وكذلك تشمل مراجعة الخطط والأهداف ومراجعة الهيكل التنظيمي، ومراجعة طرق ووسائل الرقابة ومراجعة وتقويم اداء الموارد المادية والبشرية ، ومراجعة المقاييس الكمية والنوعية فضلاً عن مراجعة طرق ووسائل التشغيل ، حيث يتسع نطاق المراجعة الإدارية ليشمل بالإضافة إلى هذا كله مراجعة سياسات الإنتاج وسياسات التسويق ومراجعة سياسات التمويل وسياسات الاستثمار وسياسات توزيع الأرباح ... الخ .

2.2 مراقبة تنفيذ الخطة

وفى هذا الشأن يرى الأستاذ الدكتور أحمد نور أن المعايير التي تفرضها البيئة وظروف الاقتصاد تستلزم ضرورة جعل مراقب الحسابات مسئولاً عن التحقيق من تنفيذ خطة المشروع ، والاشارة إلى ذلك صراحة في تقريره الذى يعده عن الفحص الذي يقوم به كما يرى أن التخطيط الاقتصادي على مستوى المشروع يعتبر في غاية الأهمية ويعتبر

أساس عملية التخطيط الاقتصادي علي مستوى الدولة ولايمكن ان يكون هناك تخطيط دون متابعة وبحث مدى تنفيذ الخطة وأسباب عدم التنفيذ كما يرى أن مراقب الحسابات يعتبر أفضل من يمكن أن يعهد إليه بتلك المهمة وقد أشارت تعليمات الجهاز المركزى للمحاسبات إلى ذلك صراحة حيث جعلت من مهام مراقب الحسابات مراجعة بيانات تقويم الأداء ومتابعة الخطة.

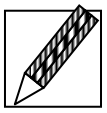
وفى السودان نصت المادة 1/7 من قانون ديوان المراجع العام لسنة 1986 المعدل حتي 1990/4/13م على أن يكون الديوان مسئولاً عن مراجعة جميع أجهزة الدولة بدون استثناء وفقاً لقواعد ونظم وأساليب مهنة المراجعة المتعارف عليها محلياً وعالمياً .

كما نصت المادة 2/7/ هـ علي ان من واجبات ديوان المراجع العام "تقويم الأداء الكلي لأجهزة الدولة الخاضعة للمراجعة بموجب أحكام هذا القانون ".

وحتى تكون الخطة التي يجب المراجع مدي تنفيذها وأسباب عدم تنفيذها معبرة عن أرقام موثوق بها طالبت الأراء في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة قيام المراجع بمراجعة توقعات الإدارة وخططها المستقبلية ويرى هنا بعضهم أن مقارنة النتائج الفعلية بتلك الخطة المعتمدة يكون أكثر جدوى إذا استخدمت بعض الأساليب التحليلية لمقارنة الانحرافات بين ما هو مخطط وما تم تنفيذه بالفعل وتعتبر مراجعة الخطة التي تعدها منظمات الأعمال بواسطة جهة خارجية تتمتع بالاستقلال والكفاءة من الامور الهامة للوصول إلى الأهداف المنشود تحقيقها كما يرى أن ترك تحديد الخطة والتوقعات المستقبلية لإدارة المنظمة بالكامل دون مراجعة فنية يجعل إدارة هذه المنظمات تلجأ إلى تحقيق تلك التوقعات حتى تقارن الارقام بالفعلية المحققة بأرقام أقل من الموضوعة فى الخطة وبالتالى تبدو إدارة المنظمة في صورة أفضل عند متابعة تنفيذ الخطة كما أن رغبة الإدارة في جذب الاستثمارات قد يجعلها تلجأ إلى المغالاة في توقعاتها . ومن ثم فإن مراجعة توقعات

وتقديرات الإدارة بواسطة جهة فنية يجعل إدارة منظمات الأعمال تتوخى الحرص والدقة في وضع الخطط ، الأمر الذي يترتب عليه ايجاد فاعلية اجراءات التخطيط القصير والطويل الأجل .

تدريب(1)



المراجعة الإدارية لا تقتصر على مراجعة التشغيل فقط... ناقش..

ونتفق مع الأستاذ الدكتور احمد نور في أن هذا النوع من المراجعة الذي يركز اهتمامه على ضرورة مراجعة الخطة قبل البدء في تنفيذها يجب أن يكون من مهام مراجع الحسابات، الذى يجب أن يكون على درجة عالية من الإلمام بطبيعة وإجراءات التخطيط قصير وطويل الأجل وأن يكون على دراية تامة بالأساليب والاتجاهات الحديثة في التخطيط ودراسات الجدوى لمختلف القرارات على مستوى المنظمة أو على مستوى الدولة بصفة عامة، هذه الأمور تستلزم وجود مجال جديد من مجالات المراجعة **يسمى المراجعة الادارية أو المراجعة الاقتصادية أو مراجعة البرامج والعمليات** يكون هدفه مراجعة خطط منظمات الأعمال على اختلاف أنواعها قبل اعتمادها والبدء في تنفيذها . وحتى يحقق هذا النوع من المراجعة أهدافه يجب أن يحكم عمل المراجعة **مجموعة من المعايير الأساسية** أهمها **الاستقلال والحياد والخبرة والتأهيل العملي والمهنى** وبذل العناية المهنية الملائمة وغيرها من المعايير الخاصة بمراجعة الخطة من تقويم كفاءة وفاعلية المنظمة وعلى المستوى القومي تمكن من توفير بيانات سليمة للدولة عن خطط المشروعات المختلفة في مجال الانتاج وفي مجال الاستثمار الأمر الذى يمكنها من وضع خططها والتحرك نحو رفع وتوجيه الاقتصادي القومي وهذا يستلزم بطبيعة الحال أن يوضح المراجع في تقريره ماتم إنجازه من الخطة واسباب عدم التنفيذ والمسئول عن عدم التنفيذ ، **كما يجب أن يفرق المراجع عند تحليله لهذه الانحرافات بين الانحرافات التي تخضع لرقابة منظمات الاعمال وتلك المخالفات التي لاتخضع لرقابة هذه المنظمات** ، كما يجب أن يوضح في تقريره الآثار الناشئة عن عدم تنفيذ الخطة . ويساعد توفير مثل هذه البيانات علي جعل الجهات

التي تقع عليها مسئولية الإشراف علي الاقتصاد القومي علي بينة من التكاليف المترتبة علي ما اتخذته من قرارات عاقت المشروعات المختلفة عن تحقيق أهدافها " .

والمراجعة الإدارية على هذا النحو تختلف عن **مراجعة التشغيل** التي تطلع بمهامها إدارة المراجعة الداخلية ، حيث يقوم بالمراجعة الإدارية مراجع خارجي (مراجعين) مستقلين لاتربطهم بإدارة المنشأة رابطة التبعية لايشك في حكمهم علي كفاءة وفاعلية الإدارة .

فالمراجعة الإدارية مجال من مجالات المعرفة المهنية يهدف إلى دراسة وفحص وتقويم أهداف إدارة المنشأة وخططها وسياساتها وإجراءاتها وإمكانياتها المادية والبشرية، كما يهدف إلى تقويم أداء الإدارة الفعلي للتعرف على أوجه الضعف والقصور في كل من هذه الجوانب، واقتراح الإجراءات والأساليب التي تمكن الإدارة من أداء مسئولياتها الاقتصادية والاجتماعية بأعلى درجة من الكفاءة والفاعلية .

وتقويم أنشطة الإدارة على هذا النحو يجب أن يمارسه المراجع في إطار **استقلال وحياد تام** ، والمراجع الداخلي لايمكنه التمتع بهذا الاستقلال والحياد حتى لو كان تابعاً لأعلى جهة في الإدارة ، طالما أن الإدارة تقوم بتعيينه وترقيته أو فصله لكونه موظفاً بالمنشأة يخضع لإشراف وتوجية الإدارة ولها الحق في تعيينه وعزله وتحديد مرتبة والمراجع الخارجي شخص محايد مستقل في عمله عين الهيئة الإدارية التي يتولى الرقابة عليها ومراجعة أعماله، **وحياد المراقب الخارجي واستقلاله** يعد الدعامة القوية التي تقوم عليها مهنة المحاسبة والمراجعة .

ومن جانبنا نرى أنه على الرغم من هذا فإن مجال التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في هذا المجال فسيح ، فقد ترتب على كبر حجم المشروعات وتعدد عملياته أن أصبح من المعتذر على المراجع الخارجي الالمام بكل النواحي الفنية أو القيام بمراجعة تفصيلية كاملة لجميع عمليات المشروع ، والمراجع الداخلي يعمل في اطار بيئة المشروع ويكون أكثر إلماماً بجميع النواحي الفنية المتعددة فيه، ومن ثم فإن التعاون يبنهما سوف يؤدي إلى قياس أفضل لفاعلية وكفاءة الإدارة .

أسئلة تقويم ذاتي



4. ماهو رأى الاستاذ د.أحمد نور بخصوص مراقبة تنفيذالخطة؟
5. اذكر نص المادة 1/7 من قانون ديوان المراجع العام.
6. اشرح معنى نص المادة 2/7/هـ من قانون ديوان المراجع العام.

3. أهداف المراجعة التحليلية

تجدر الاشارة إلى أن المراجعة الإدارية تختلف عن **المراجعة التحليلية** التي تعرف على أنها دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير وفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث تتضمن :

مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة، ودراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بغرض مطابقتها وتكيفها مع نموذج قابل للتنبؤ به تأسيساً علي خبرة المنشأة ، حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذ لم يكن هناك تغييرات جوهرية قد أدت إلى تغييره، ومقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات ، ومقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بنوع الصناعة التي تعمل فيها المنشأة " .

وحتى يتمكن المراجع من القيام **بالمراجعة التحليلية** يجب أن يتبع مجموعة من الإجراءات نص عليها المعيار رقم (12) **من معايير المراجعة الدولية وأن يأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل هي:**

1. مدى إمكانية اعتماده على نتائجها ، حيث يعتمد على تنفيذ اجراءات المراجعة التحليلية علي توقع وجود علاقة قائمة بين البيانات مالم تتوافر أحوال يتم معرفتها تحول دون وجود هذه العلاقة يعتبر قرينة تثبت إكتمال ودقة وصحة البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي. هذا وتتوقف درجة الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية على تقييم المراجع للمخاطر المتعلقة بوجود أخطاء جسيمة بغض النظر عن النتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية .
2. طبيعة المؤسسة حيث تزداد على سبيل المثال فعالية إجراءات المراجعة التحليلية إذ تم تطبيقها على المعلومات المالية الخاصة بعمليات فردية او على معلومات خاصة بأجزاء أو أقسام من مؤسسة متنوعة بصورة أكبر مما لو تم تطبيقها على المعلومات المالية للمؤسسة ككل .
3. توفر المعلومات سواء كانت مالية مثل الموزانات والتنبواءات غير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة .
4. الثقة في المعلومة المتوفرة مثل الموزانات كمؤشر لأهداف تتجه لها المؤسسة بدلاً من تقدير النتائج المتوقعة .
5. ملائمة المعلومات المتوافرة ، إذ قد يتم إعداد الموازنات كمؤشر لأهداف تتجه لها المؤسسة بدلاً من تقدير النتائج المتوقعة .
6. مقارنة المعلومات المتوافرة ، إذ قد لايكون مقارنة المعلومات الخاصة بالمؤسسة مع معدلات الصناعة التي يعمل فيها كانت تنتج وتبيع بضائع متخصصة .
7. معرفة المراجع من خلال عمليات المراجعة والتدقيق السابقة بفاعلية الضبط الداخلي وأنواع المشاكل التي اكتشفت واستدعت تعديلات محاسبيه هذا ويجدر بالذكر ان

اعتماد وثقة المراجع بنتائج وإجراءات المراجعة التحليلية يتوقف على مجموعة من العوامل حددها المعيار رقم 12 من معايير المراجعة الدولية هي مايلى:

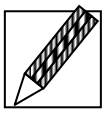
- الهدف من إجراءات محددة للمراجعة التحليلية حيث تساعد هذه الإجراءات التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط على طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق، بينما تستعمل الإجراءات التي تتم خلال التدقيق لتعزيز القرينة التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر
- الأهمية النسبية أو مادية العنصر بالمقارنة مع البيانات المالية ككل ، عندما تكون على سبيل المثال قيمة البضاعة كبيرة بالنسبة للمعلومات المالية ، فإن المدقق (المراجع) لايكتف باجراءات المراجعة التحليلية للوصول الي نتائجة بشأن البضاعة ، بينما قد تجده في الوقت ذاته يعتمد على اجراءات المراجعة التحليلية لبعض المصاريف التي لاتعتبر قيمتها الافرادية هامة بالمقارنة مع المعلومات المالية ككل مع غياب مايشير الي وجود تقلبات غير متوقعة فيها .
- إجراءات تهدف إلى تحقيق أهداف تدقيق (مراجعة) أخرى على سبيل المثال فإن إجراءات التدقيق الأخرى التي أنجزها المراجع لفحص مدى تحصيل الذمم المدينة بمراجعة المتحصلات النقدية اللاحقة قد تعزز أو تزيل بعض الاستفسارات الناشئة من إجراءات المراجعة التحليلية عن طريق دراسة تقادم الذمم المدينة .
- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية إذ يستطيع المدقق ، على سبيل المثال أن يتوقع تناسقاً في مقارنة الربح الإجمالي بين فترة وأخرى تفوق في درجة مقارنة المصاريف الاختيارية غير المحددة كالأبحاث والإعلان .
- تقييم الضبط الداخلي فعندما يستنتج المراجع مثلاً ضعف أنظمة الضبط الداخلي على المبيعات ، فإن عليه أن يعتمد على الفحص التحليلى للعمليات والأرصدة أكثر من اعتماده على إجراءات المراجعة التحليلية للمبيعات .

أسئلة تقويم ذاتي



1. عرف أهداف المراجعه التحلية .
2. عدد محتوى المعيار(12) من معايير المراجعة الدولية للمراجعه التحليلية.
3. اعتماد وثقة المراجع بنتائج وإجراءات المراجعة التحليلية يتوقف على مجموعة من العوامل، حددها المعيار رقم(12) اذكرها.

تدريب (2)



ميز بين المراجعة الإدارية والمراجعة التشغيلية.

4. اختلاف المراجعة التحليلية عن المراجعة الإدارية

بناء على ماتقدم نرى أن **المراجعة التحليلية** تختلف عن **المراجعة الإدارية،** فالمراجعة التحليلية محدودة النطاق عن المراجعة الادارية، كما أنها أسلوب فني قائم ويعتمد على مجموعة من العلاقات الاقتصادية المستقرة فى القوائم المالية التي يقوم المراجع بفحصها، فضلاً عن هذا فان إجراءات المراجعة التحليلية تعتمد بصفة أساسية على مجموعة من الاختبارات لوقوف المراجع على معقولية وموضعية البيانات المالية وغير المالية المضمنة في القوائم المالية التي تعدها الإدارة، كما أن النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المراجع من خلال المراجعة التحليلية تعزز نتائج فحصه لعناصر المعلومات المالية وتساعد في دعم أو عدم معقوليتها ، كما تساعد المراجع في اتباع إجراءات إضافية يتمكن من خلالها تحديد المجالات التي تكمن فيها مخاطر المراجعة .

جدير بالذكر أن زيادة ثقة المراجع في نتائج إجراءات المراجعة التحليلية تتوقف بصفة أساسية علي عامل الأهمية النسبية للعنصر أو العناصر التي يخضعها للمراجعة والفحص التحليلي بالمقارنة مع البيانات المالية المدرجة بالقوائم المالية فالأهمية النسبية تتوقف بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية ، فليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية متناهية الدقة، فالتقديرات والأحكام الشخصية يمكن أن تؤثر على عنصر أو عناصر معينة من عناصر القوائم المالية وهذه التقديرات والأحكام يمكن أن تجعل بيانات القوائم المالية تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية ، لهذا تبني الفكر المحاسبى مبدأ الأهمية النسبية principle of Meteriality والذى يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذه قرار معين يتعلق بعملية محاسبية يجب أن يعطي عناية اكثر لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية ، وبناء على هذا فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدي المقبول، لهذا فإن المحاسبة حتى الآن قد فشلت في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين .

1.4 الأهمية النسبية

لكن بصفة عامة يكون العنصر هاماً من وجهة نظر المحاسب إذا سبب الخطأ منه أو تجاهله تغييرات في قرار الشخص الراشد الذي يعتمد علي المعلومات الواردة في القوائم المالية ، كما يجب على المراجع أن يقدر أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر إلى إجمالي الأصول أو صافي الدخل مثلاً، وتستخدم أساليب الفحص والمراجعة التحليلية والانتقادية عادة معاً للمساعدة في اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية بالبيانات المسجلة في السجلات ودفاتر المنشأة ويطلق البعض عليها **الفحص الانتقادي** (التدقيق والتمحيص) ، فقد يتطلب برنامج المراجعة من المراجع ضرورة تدقيق الارصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفاتر أستاذ مساعد العملاء وتتبع هذة الأرصدة هذا الفحص الانتقادي على الرغم من أنه يمثل دليل اثبات

مباشر لكنه في الغالب يلفت نظر المراجع واهتمامه إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب إجراءات مراجعة أخرى كالاستفسار والفحص المستندى .

2.4 كيفية إجراء الفحص التحليلي

الفحص التحليلي (المراجعة التحليلية) يوفر الدليل على العلاقات غير العادية ببيانات العميل حيث يهدف كما هو الحال في الفحص الانتقادي إلى لفت نظر المراجع إلى تلك الأمور غير العادية التي قد تتطلب وجود مزيد من أدلة الاثبات . وتستخدم اساليب الفحص التحليلي في مراحل التخطيط لعمليات المراجعة المالية (المراجعة التقليدية) لتحديد العناصر غير العادية التي تتطلب عناية خاصة من المراجع خلال جمعه لأدلة الاثبات، كما أن الفحص التحليلي (المراجعةالتحليلية) يمكن أن يعتمد عليه المراجع كاختبار أساس أثناء الفحص الميداني في المراجعة المالية، وفي نهاية مرحلة جمع أدلة الاثبات وذلك لتوفير تدعيم موثوق فيه لأرصدة القوائم المالية ونظراً لاتباع نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية، فإن العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بدفاتر العميل، لهذا فإن الخطأ في حساب معين سوف يترتب عليه بالضرورة خطأ في حساب آخر على سبيل المثال يلاحظ أن المغالاة في تحديد قيمة المخزون السلعى آخر المدة سوف يؤدى بالضرورة إلى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي يؤدى إلى المغالاة في رقم صافى الدخل، وهناك عناصر أخرى بالإضافة إلى هذا يمكن أن توضح تلك العلاقات المنطقية لهذا فإن المراجع الخارجي، ومن خلال الفحص التحليلى يمكن أن يدرك مثل هذه العلاقات، ومن بين هذه العلاقات المتداخلة في البيانات المثبتة السجلات (المبيعات – حسابات العملاء) ، (النقدية – حسابات المدينين) (أوراق القبض – إيراد الفوائد) (حسابات المدينين – الديون المعدومة) ، (الاستثمارات – ايرادات الاستثمارات) ، (المخزون – تكلفة المبيعات) ، (الأصول الثابتة – أقساط الإهلاك) ، (حسابات الدائنين – المخزون والمشتريات) ، (صافى الدخل – ضرائب الدخل المدفوعة – وضرائب الدخل المستحقة) **وعلى هذا النحو يمكن للمراجع الخارجي أن يقف من خلال المراجعة التحليلية لمثل هذه العلاقات.**

تدريب (3)



وضح الفرق بين المراجع المالي والمراجع الإداري.

بناء علي ماتقدم تختلف المراجعة التحليلية من المراجعة الادارية كما سبق أن أوضحنا نظراً لأن الأخيرة مجال مهني يقوم به المراجع الخارجي ليشمل نطاق فحصه مجالات أوسع حيث يتسع نطاق فحصه في المراجعة الإدارية ليشمل جميع مستويات الإدارة وهيكلها التنظيمى وخططها الموضوعية وأساليب تنفيذها للتعرف على أوجه القوة والضعف في وظائف الإدارة حيث تمثل المراجعة الإدارية مراجعة وظيفة الانتاج ومراجعة وظيفة التسويق ، ومراجعة وظيفة الادارة المالية للتعرف على مدى قدرة الإدارة على سداد التزاماتها ، وتحديد نسب السيولة، نسب الربحية التي توضح معدل العائد على حق الملكية وتوضح نسب ربحية رأس المال العامل، ونسبة تغطية الأرباح للفوائد ومعدل العائد على الاستثمار ، فضلاً عن هذا يتسع نطاق المراجعة الإدارية ليشمل مراجعة وظيفة الشراء والتخزين ومراجع وظيفة إدارة الأفراد ، ومراجعة وظيفة العلاقات العامة .

فضلاً عن هذا تطلع المراجعة الإدارية بقياس كفاءة وفاعلية الأداء الإداري للمنشأة من خلال مجموعة من المقاييس والمؤشرات للوقوف على مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات واقتراح الإجراءات التصحيحية التي تمكن الإدارة من القيام بمسئولياتها الاقتصادية والاجتماعية.

أسئلة تقويم ذاتي



1. أذكر فى نقاط الاختلاف بين المراجعه التحليليه والمراجعه الادارية.
2. عرف معنى الأهمية النسبية أو الفحص الانتقادى.
3. حدد العلاقة بين إجزاء الفحص التحليلى وعملية جمع أدلة الاثبات .

5. أهداف المراجعة الإدارية

وفقاً لما تقدم تسعى المراجعة الإدارية الي تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية ومجموعة من الأهداف الفرعية يمكن ذكرها على النحو التالي:

1.5 الأهداف الرئيسة

- تقويم أداء الهيكل التنظيمي للمنشأة بمستويات المختلفة .
- فحص واختيار الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة والتعرف على أهداف وطرق وأساليب تنفيذ هذه الخطط والسياسات .
- قياس كفاءة وفاعلية الأداء الاداري لمنشأة من خلال مجموعة من المقاييس والمؤشرات للتعرف على مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات.
- إبداء رأي فني محايد يستند على مجموعة من أدلة وقرائن الاثبات عن مدى استخدام إدارة المنشأة لمواردها على الوجه الأمثل .

2.5 الأهداف الفرعية

1. رفع الكفاءة الإدارية للمنشأة عن طريق ترشيد القرارات الإدارية من خلال مراجعة المعلومات المالية المرتبطة بالتشغيل ومراجعة المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بسياسات الانتاج والتسويق والتمويل والاستثمار والأفراد وسياسات توزيع الأرباح .
2. تقويم أداء العاملين في المستويات الإدارية المختلفة من خلال مقارنة معدلات الأداء الواجب تحقيقها بالأداء الفعلي للمهام التي تم أداؤها في كل هذه المستويات.

3. مساعدة الإدارة في تقويم طرق ووسائل الرقابة بقصد تحقيق أكبر كفاية انتاجية وإدارية ممكنة على كافة المستويات الإدارية .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر الأهداف الرئيسة للمراجعة الادارية.
2. هنالك ثلاثة أهداف فرعية للمراجعه الادارية ماهي.

6. الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية وخدمات الاستشارات الإدارية

1.6 الفرق بين المراجعة المالية والإدارية

المراجعة المالية	المراجعة الادارية
التحقق من دقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر، وإبداء راي فني محايد يستند إلى مجموعة قوية من أدلة وقرائن الاثبات عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المنشاة كما هو مثبت بالسجلات ومدى دلالة تلك القوائم.	يتسع مجالات وتتعدد أهدافها كما سبق وأن أوضحنا لتشمل أداء الهيكل التنظيمي للمنشأة وفحص واختبار الخطط والسياسات الإدارية التي وضعتها إدارة المنشاة والتعرف على أهداف الأداء الإداري في المستويات المختلفة وإبداء.
المالية التي تعدها المنشاة على نتائج الأعمال من ربح وخسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في تلك الفترة؟	رأي فني محايد يستند على مجموعة قوية من أدلة وقرائن الإثبات عن مدى استخدام الإدارة لمواردها على الوجه الأكمل.

يعتمد المراجع الخارجي في المراجعة المالية على الخبرة والمهارة والتاهيل العملي.	المراجع الإداري يحتاج إلى الخبرة والمهارة بقدر كبير وللتاهيل العلمي للتعرف على حقيقة ما هو مثبت في السجلات والدفاتر لتشمل المعرفة الإلمام والدراية الكاملة بكافة أوجه النشاط التي تزاولها الإدارة وضرورة الاطاحة بالوسائل الملائمة لمراقبة عمليات الانتاج والتسويق والتخزين والتمويل والاستثمار، وأن يكون على دراية بعلوم المحاسبة والإدارة والعلوم السلوكية والاجتماع والهندسة الصناعية وغيرها.
المستفيدين من تقرير المراجع المالي هم حملة الأسهم والسندات والإدارة لمعرفة العائد على رأس المال المملوك والعائد على رأس المال المقترض ومعدلات الأرباح المحقق من عام لآخر.	بالاضافة إلى من سبق ذكرهم في المراجعة المالية نجد المستفيدين داخليين (الإدارة) لاختبار كفاءة التشغيل وكيفية الاستخدام الكفء للموارد. ومستفيدين خارجيين ملاك المشروع وجهات حكومية لمعرفة أحوال المشروعات ومدى مساهمتها في الناتج القومي.

2.6 إختلاف المراجعة الادارية عن خدمات الاستشارات Management Advisory –Services

خدمات الاستثارات هى الخدمات التي يقوم بها المراجع القانوني (المراجع المالي) نتيجة مراجعته لعمليات عملائه لما يتمتع به من خبرة في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات ومساعد عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية

المؤهلة، حيث يشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) هذا النوع من الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي (المراجع المالي) طالما أنها تتفق مع خبرته وتأهيله ولاتتجاوز مسئولياته وآداب وسلوك المهنة .

وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) لجنة الخدمات الاستشارية Management Advisory Services Execuitve Committee لتوفير التدعيم الفني وإرشاد القائمين بهذه الخدمات وقد حددت اللجنة مجموعة من المعايير التي يتم بناءاً عليها تقويم وقياس ما يقدم من خدمات هذه الخدمات تتعلق بمجموعة من المجالات هي :

1. نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة في الهيكل التنظيمى للمنشأة .
2. القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلية، وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها .
3. إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية .
4. تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة للعميل .

ونظراً لأن طبيعة خدمات الاستشارات الإدارية تجعل من المراجع الخارجي (المراجع) يلعب دور المدافع او المؤيد للعميل، الأمر الذي يترتب عليه أن يضحى بقدر من الموضوعية المطلوبة من المراجع الخارجي المستقل ، فقد أدي هذا إلى تعرض مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الامريكة إلى النقد في السنوات الاخيرة من قبل بعض أعضاء الكونجرس ممن يروا أنه من غير الممكن تقديم هذه الخدمات للعملاء والمحافظة في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم لهذا السبب وغيره من الأسباب قامت لجنة الخدمات الاستشارية في تعريف دور المحاسب في تقديم الخدمات الاستشارية أكثر تحديداً ودقة وعرفت اللجنة المحاسب الذي يقوم بأداء هذ الخدمات على أنه "عضو بمجمع

المحاسبين القانونيين الأمريكي يمارس مهنة محاسب ومراجع قانوني ويقدم خدمة الاستشارات الإدارية للعملاء لحسابه الخاص أو لحساب عضو آخر " . وقد فرقت اللجنة بين التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية Management Consultation Services(MCS وتأدية هذة الخدمات في شكل نصح أو مشورة والتعاقد علي تأدية الخدمات الاستشارية تعرف بالمدخل، والذي يختلف بطبيعة الحال عن المراجعة الادارية Managerial Audit وتأدية الخدمات الإدارية الاستشارية والذي يختلف أيضاً على النصح أو المشورة غير Informal ويطلق عليه البعض النصح غير المقصود أو المستهدف ويؤدية المراجع الخارجي أثناء تقديمه خدمات المراجعة الاخرى ، مثل الخدمات الضريبية، وخدمات المحاسبة عن المنشآت الصغيرة .

وعندما يتعاقد **المراجع الخارجي على تقديم** هذه الخدمات لعملائة يتبع **مايسمى في المدخل An Analytical Approch** الذي يستلزم من المراجع التحقق من الظروف والحقائق المحيطة بالتعاقد على أداء هذه الخدمات، وتحديد أهداف التعاقد، وتحديد مشكلة العميل التي تتعلق بالتعاقد، ودراسة وتقويم الحلول الممكنه للمشكلة محل التعاقد، وتقديم النتائج والتوصيات المرتبطة بالمشكلة للعميل.

تدريب (4)



ما هي أوجه الإختلاف بين المراجعة الإدارية والمراجعة التحليلية؟

أسئلة تقويم ذاتي



1. حدد فى ثلاث نقاط الفرق بين المراجعة المالية والادارية
2. انشأ مجمع القانونيين الامريكى لجنه الخدمات الاستشاريه وتم تحديد مجموعة من المعايير لتقويم وقياس عمل لجنة الخدمات الاستشارية. اذكر تلك المعايير؟

7. معايير ممارسة الخدمات الإدارية الاستشارية

جدير بالذكر أن لجنة ممارسة الخدمات الاستشارية الإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أصدرت مجموعة من المعايير تحكم ممارسة تقديم هذه الخدمات وتتمثل فى :

1.7 مجموعة المعايير العامة General Standards

هذه المعايير تطبق على كل من التعاقد على الخدمات الاستشارية كذلك تطبق عندما تؤدي هذه الخدمات للعميل في شكل نصح أو مشورة، وتتمثل هذه المعاير العامة للخدمات الاستشارية مما يلى :

أ. القدرة على تقديم هذه الخدمات أو التأهيل المهني Professional Competence يجب أن يتم بواسطة ممارس المهنة يتوافر لدية القدرة على المعرفة والإلمام بالمدخل التحليلي، نظراً لأن التعاقد على تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية أو تقديم هذه الخدمات في شكل نصح أو مشورة يجب أن يقوم به شخص على قدر من التدريب المناسب، والكافي لمعالجة المشكلة التي تواجهها الإدارة.

ب. بذل العناية المهنية المعقولة Due Professional Care حيث يجب على الشخص الذي يقوم بتقديم هذه الخدمات أن يبذل العناية المهنية الواجبة والمقبولة عند تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية، و أن يصل بمستوى الفحص إلى المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة في مثل هذه الحالات.

ت. الأشراف و التخطيط الملائم الكافي Adquate, planning, Supervision حيث يجب عند قيام المراجع بممارسة هذا النوع من الخدمات للعميل أن يقوم بالتخطيط له بشكل ملائم كما يجب أن يتم الإشراف بشكل ملائم وكافي على أعمال المساعدين .

ث. أن تكون البيانات التي يقوم المراجع بجمعها بيانات كافية وملائمة Sufficient Relevant Date عن المهنة التي سوف يقوم بأدائها وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره الخاص بهذه المهمه .

ج. البعد عن التنبوءات Forecast حيث يجب على المراجع العضو في مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن لايسمح باقتران اسمه باية توقعات أو تنبوءات بعمليات أو صفقات يمكن أن تحدث في المستقبل. بالشكل الذى يدعو إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها .

2.7 المعايير الفنية Technical Standards

هذه المجموعة من المعايير تطبق فقط فى حالة تعاقد المراجع الخارجي على تأدية الخدمات الاستشارية الإدارية للعميل ولاتطبق فى حالة تقديم هذه الخدمات فى شكل نصح أو مشورة، هذه المعايير يمكن ذكرها فعلى النحو التالي :

أ. يجب على المراجع الخارجي القائم بمهمة أداء هذه الخدمات أن يتفادى تماماً القيام بدور الإدارة، أو أن يأخذ على عاتقه أي دور أو مهمة يمكن أن تؤثر بشكل عكسي

8. معايير أداء المراجعة الإدارية

المراجعة الإدارية يصعب على المراجع الإداري أن يبدى رأياً فنياً محايداً عن كفاءة وفاعلية الأداء الإداري للمنشأة وعن مدى كفاءة الإدارة في استخدام مواردها على الوجه الأمثل، دون وجود معايير موضوعية لأداء هذا النوع من المراجعة هذه المعايير تختلف بطبيعة الحال عن مجموعة المعايير الخاصة بممارسة الخدمات الاستشارية الأدارية السابقة. تتمثل هذه المعايير في مجموعة من المعاير العامة، مجموعة من المعايير الخاصة لفحص التقويم، مجموعة من المعايير إعداد التقرير تم وضعها بواسطة المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية US General Accounting

Office(GAO) في مجال المراجعة الإدارية للخدمات الإدارية الحكومية. يمكن ذكرها بإختصار على النحو التالي :

1.8 مجموعة المعايير العامة General Standards

هذه المعايير تهتم بالتفاصيل المهني والصفات الشخصية للمراجع الإداري ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم يجب على المراجع الذي يقوم بمهمة المراجعة الإدارية قبل التعاقد مع العميل أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة. هذا و يلاحظ أن هذه المعايير التى تم وضعها بواسطة المكتب العام للمحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية في مجال إعداد معايير للمراجعة الإدارية للخدمات الحكومية لاتختلف عن مجموعة المعاير العامة التي تبناها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في مجال المراجعة المالية (التقليدية) تتمثل في ثلاثة معايير هي :

أ. يجب أن تتم المراجعة الإدارية كما هو الحال في المراجعة المالية بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدر كافٍ من التأهيل العلمي والعملي فضلاً عن هذا يكون لهذا الشخص أو هؤلاء الأشخاص القدرة على تقويم أداء الإدارة وسياساتها وقراراتها ، كما يجب أن تتوافر لديه القدرة على تقويم نظم وإجراءات التشغيل وطرق ووسائل تنفيذ سياسات الإدارة في المجالات المختلفة كما يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم والخبرة في تقويم طرق ووسائل الرقابة والإنتاج التي تتبانها الإدارة، كما يجب أن يتوافر لديه بالإضافة إلى التعليم والخبرة قدرٌ وافرٌ من الحكم الشخصي بالشكل الذى يمكنه من تقويم الإمكانات المادية والبشرية، ومن ثم يجب أن يكون على علم ودراية بكل المستجدات في مجال المحاسبة والمراجعة، وكما هو الحال في المراجعة المالية (التقليدية) يجب على المراجعيين أن ينالوا قدراً كافياً ومناسباً من التدريب العملي ، وكما يرى C. William Thomas & Henke أن الضرورة الملحة تعتمد على "فرض التزام المهنة " فضلاً عن مسئولية المراجع تجاه المجتمع والعميل ، ومن ثم لو لم يتوافر لدي المراجع الإداري الخبرة والمهارة المطلوبة يجب أن يقوم بالمراجعة

الإدارية مراجع أكثر خبرة ودراية لهذا تستلزم المراجعة الإدارية ضرورة تحديث برامج التعليم الرسمية للمراجعيين الإداريين بشكل دوري من خلال مايعرف ببرامج وقدرات التعليم المهنى المستمر (Continuing Professional Education Courses)

ب. يجب أن يتوافر **لدى المراجع الإداري الحياد والاستقلال حتي يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز**، وكما هو الحال في المراجعة المالية (التقليدية) فإن استقلال المراجع يمثل حجر الأساس الذي تعتمد عليه مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يجب أن يكون هذا الاستقلال والحياد استقلالاً حقيقياً في الحقيقة والمظهر وذلك للاحتفاظ بثقة المستفيدين من نتائج هذا النوع من المراجعة، حيث تتعدد الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة الإدارية الذي يعده المراجع ، فالإدارة يهمها الوقوف على كفاءة التشغيل وفعالية السياسات التي تم اتباعها، وملاك المشروع يهمهم تقويم كفاءة وفاعلية الإدارة في استغلالها للمواد المتاحة، والدولة يهمها التعرف على الأحوال التي تعمل فيها المشروعات والاستخدام الأمثل لمواردها للوقوف على مدى مساهمة إدارة هذه المشروعات في الناتج القومي والتعرف على القيمة المضافة التي حققتها هذه المشروعات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج .

ت. يجب على المراجع الإداري أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقرير .

حيث يتطلب هذا المعيار من المراجع الإداري كما هو الحال في المراجعة المالية (التقليدية) ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة إجراءات المراجعة الإدارية، وبذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة لتدعيم وجهة نظره واستخلاص رأيه في الحكم على فاعلية وكفاءة الإدارة في وضع الخطط والسياسات على جميع المستويات الإدارية، وترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور في هذه الخطط والسياسات، واقتراح الإجراءات التصحيحية التي تمكن الإدارة من القيام بمهامها المختلفة بأعلى درجة من الكفاءة والفاعلية.

تدريب (5)



لماذا يكون من الصعب الوصول إلي معايير دولية للمراجعة الإدارية؟

2.8 مجموعة معايير العمل الميداني

Work Field Standards

كما هو الحال فى المراجعة المالية تنحصر معايير العمل الميداني فى المراجعة الإدارية فى ثلاثة معايير هي :

أ. **يجب علي المراجع الإداري أن يقوم بتخطيط عملية المراجعة بالشكل المناسب ، كما يجب ان يقوم بالإشراف الدقيق علي أعمال مساعدية.**

حيث يعتمد هذا المعيار علي المعيار الثالث من المعايير العامة وهو بذل العناية المهنية الواجبة في أداء إجراءات المراجعة الإدارية، كما هو الحال في المراجعة المالية فإن الأمر يتطلب قبول المراجع الإداري لعملية المراجعة والتعاقد عليها فى وقت ملائم، هذا بالاضافة إلى ضرورة قيامه بالتخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة، والتعيين والاشراف الدقيق على أعمال مساعديه، وتخطيط إجراءات المراجعة الإدارية وتقويم أدائها لمعرفة ما إذا كانت الموارد المتاحة تحت تصرف الإدارة تستغل بكفاءة وفاعلية لتحقيق الأهداف المنشودة .

ب. يجب على المراجع دراسة وتقويم انظمة الرقابة الداخلية وتحديد درجة الاعتماد عليها والوقوف على أوجه القصور والضعف فيها حتى يتمكن من تحديد حجم الاختبارات اللازمة ومن ثم يستلزم الأمر من المراجع ضرورة فحص أنظمة الرقابة الداخلية من رقابة محاسبية وضبط داخلي ورقابة إدارية تشمل كافة الخطط التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تتبعها الإدارة في توجيه الأنشطة والوظائف وضبطها والتحقق منها للتأكد من تحقيق الأهداف الإدارية المنشودة، حيث تشمل هذه الرقابة بالإضافة إلى الخطط التنظيمية كل الطرق والإجراءات الخاصة برفع الكفاية الوظيفية للإدارة وتعمل على تطبيق السياسات الإدارية وترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية، مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، ودراسة الحركة والزمن، وبرامج تدريب العاملين ونظم المعلومات المحاسبة والإدارية جدير بالذكر أن فحص المراجع لأنظمة

الرقابة الداخلية يوفر للمراجع الإدارة المعلومات الضرورية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة وفاعية الإدارة في الاستخدام الكفء للموارد .

ت. يجب علي المراجع الحصول على قدر كاف من أدلة وقرائن الاثبات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد عن ما إذا كانت الادارة قد قامت بالاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة. حيث توفر هذه الأدلة للمراجع الخارجي بصفة عامة الأساس المنطقي والمؤيد الذي يعتمد عليه في إبداء رأية الفني .

هذا وتجدر الإشارة هنا إلى **أن مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة الإدارية يعتمد على نفس مفهوم أدلة الإثبات المتعارف عليها في المراجعة المالية الذي يعتمد على نفس مفهوم أدلة الاثبات المتعارف عليها في المراجعة المالية الذي يعتمد على فرض القابلية للمراجعة والتحقق فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب وأدلة الاثبات تأخذ أشكال وصور متعددة منها الوجود الفعلي للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، والمستندات الحقيقة** المؤيدة للعمليات المثبته بالسجلات والدفاتر، والاقرارات المكتوبة التي يحصل عليها من الغير والشهادات التي يحصل عليها من الإدارة، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية، والمعلومات التي يقدمها للطرف الثالث والمستندات وإقرارات الإدارة . واقتناع المراجع بأدلة الاثبات يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها، وأدلة الاثبات يجب ان تكون كافية بمعنى أن تكون كمية هذة الأدلة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع كما يجب أن تتوافر في هذه الادلة خاصية الموضوعية أو الصلاحية، بمعنى أن هذه الأدلة يجب أن تكون ذات جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لأدلة الاثبات هذه الخاصية يجب أن تكون هذه الأدلة مناسبة وفعالة، وفاعلية الدليل تعتمد على موضوعية فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي .

3.8 مجموعة معايير اعداد التقرير Repoting Standards

في المراجعة المالية حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجع أولها يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية التي اعدتها المنشأة قد تم إعدادها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمعيار الثاني أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد تم تطبيقها بنفس الطريقة خلال الفترة السابقة.

والمعيار الثالث يجب أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ماتتضمنه من معلومات مالم يشر التقرير إلى غير ذلك، والمعيار الرابع يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية أو يمتنع عن إبداء رأيه وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يوضح في تقريره أسباب عدم إبداء الرأي .

وفي المراجعة الإدارية يختلف التقرير عن التقرير الذي يقدمه المراجع فى المراجعة التقليدية (المراجعة المالية)، ينصب تقرير المراجع على إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن إثبات قوية عن مدي مطابقة القوائم المالية التي تعدها المنشأة، لما هو مقيد بالسجلات والدفاتر، ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة ، وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

> أما تقرير المراجع الإدارة فينصب على إبداء رأي فنى محايد يستند على مجموعة من أدلة وقرائن الاثبات القوية عن مدى كفاءة وفاعلية الإدارة في استخدام موارد المنشأة على الوجه الأكمل ومدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف والسياسات .

لهذا تختلف المعايير الخاصة بإعداد التقرير في المراجعة الإدارية عن المعايير التي أشرنا إليها في المراجعة المالية والتي حددها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

(AICPA) ويرى بعض الباحثين أن مجموعة المعايير الخاصة بإعداد تقرير المراجعة الإدارية تتمثل فيما يلى (د. محمد توفيق محمد ص 388 وما بعدها) :

أ. يجب أن يقوم المراجع الإداري بعد الأنتهاء من مهمته من كتابة تقارير عن أنشطة المنشأة يتم رفعها للجهات المنظمة والطالبة لهذا النوع من المراجعة، كما يجب أن تشتمل هذه التقارير على عدة نسخ ترسل إلى المسئولين عن اتخاذ إجراءات المراجعة الإدارية حتى يتمكن هؤلاء من الوقوف على نتائج المراجعة وتوصيات المراجع، كما يجب أن ترسل نسخ من التقارير إلى الجهات الأخرى التي لها حق الحصول والاطلاع على نتائج هذا النوع من المراجعة .

ب. يجب أن يلتزم المراجع الإداري عند إعداد وكتابة تقارير المراجع الإدارية نصوص وأحكام القوانين والتشريعات التي تحدد تاريخ وإعداد ورفع التقارير في الوقت المناسب. كما يجب أن يشتمل التقرير على شرح دقيق لنطاق عملية المراجعة وأهدافها .

ت. يجب أن يتصف كل تقرير يرفع إلى الجهة الإدارية المعنية في المنشأة، بالثقة والحياد، وأن يكون مختصراً يراعي فيه الشمول والوضوح والبساطة والموضوعية، كما يجب أن ينصب تقرير المراجع الإداري على الحقائق الموضوعية التي توضح مدى كفاءة وفاعلية كل إدارة وفاعليتها في الاستغلال الإمثل للموارد المتاحة، كما يجب أن يؤيد المراجع الاداري نتائج عملية المراجعة الواردة في كل تقرير بأدلة وقرائن الإثبات الكافية التي تمكنه من إثبات وقائع معينة إذا ما طلبت منه ذلك، ويفضل أن يحتوي التقرير على مجموعة من التوصيات الخاصة بزيادة فاعلية وكفاءة الإدارة .

أسئلة تقويم ذاتي



1. عرّف المعايير العامة التى يجب أن تتوفر فى المراجع الادارى.
2. هنالك ثلاثه معايير تنحصر فى العمل الميدانى للمراجعه الاداريه . ماهي؟
3. هنالك أربعه معايير تحكم إعداد تقرير المراجع.نرجو أن توضح.

9. التقرير الختامي

كما يجب أن يظهر التقرير الانجازات التي حققتها الإدارة والجديرة بالملاحظة، ومن المفضل ان لايركز التقرير على انتقاد الماضى فقط بل يجب أن يحدد المراجع الإداري في تقريره المراحل الأساسية لتطوير كفاءة وفاعلية الإدارات المختلفة بالمنظمة.

فضلاً عن هذا يجب أن يظهر المراجع في تقريره المرفوع للإدارة الظروف غير العادية التي تعترض عمل المنظمة وتعرقل مسيرتها، كما يجب أن يشتمل التقرير على وجهات نظر المسئولين عن النشاط أو الوظيفة موضوع المراجعة .

1.9 الانتقادات الموجه للمعايير

وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت لمجموعة المعايير التي حددها المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال معايير المراجعة الإدارية للخدمات الحكومية والتي تنصب اساساً على أن تقرير المراجع المالي يختلف عن تقرير المراجع الإداري إلا أننا نرى أن هذه المجموعة من المعايير يمكن الاسترشاد بها للقياس والحكم على كفاءة وفاعلية الإدارة في الاستغلال الأمثل لمواردها كما نرى أن المنظمات المهنية التي تؤثر مباشرة على مهنة المراجعة مطالبة بوضع معايير محددة لمراجعة الأداء الإداري لمنظمات الأعمال، وإصدار تعليمات آمرة وملزمة تصدر في شكل نشرات بمعايير المراجعة الإدارية على كافة المستويات كما هو الحال في المراجع المالية (التقليدية) تمثل ارشادات للمراجعين الإداريين لتحديد وتطبيق إجراءات هذا النوع من المراجعة، ويجب على المراجع الإداري الالتزام بها وفي حالة الانحراف عنها تقع عليها مسئولية تأديبية من قبل هذه المنظمات .

2.9 مراعاة اختلاف الظروف البيئية

جدير بالذكر أنه في ظل غياب هذه المعايير سوف يتحكم المراجعون عند قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم في المراجعة الإدارية فى كمية ونوعية المعلومات التي يتم

الإفصاح عنها فى تقاريرهم، فضلاً عن هذا يجب أن تكون هذه المعاييرملائمة للتطبيق العملى وما يفرضه من اعتبارات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو قانونية، كما يجب أن لاتكون هذه المعايير معايير للاسترشاد العام، وإنما يجب أن تعبر هذه المعايير عن موقف مهني رسمى تحدده المنظمات المهنية التي تؤثر مباشرة على مهنة المراجعة، وعند وضع المعايير الخاصة بالمراجعة الإدارية يجب على المنظمات المهنية والجهات التي تطلع بمهمة إعداد هذه المعايير أن تراعي كافة الظروف البيئية المحيطة بمنظمات الأعمال، ونظرا لتغير الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الاعمال من وقت إلى آخر ومن مكان إلى آخر فان من المتوقع أن لاتكون لمعايير المراجعة الأدارية كما هوالحال في المعايير المحاسبية صفة الثبات والعمومية وكما هو الحال في معايير المحاسبة الدولية ولايمكن الوصول إلى معايير دولية للمراجعة الإدارية يتم تطبيقها على كافة النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فكل دولة لها ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بها، ومن ثم يجب على المنظمات المهنية التي تؤثر مباشرة على مهنة المراجعة في كل دولة يجب عليها عند وضع مجموعة المعايير الخاصة بالمراجعة الإدارية مراعاة كافة الظروف المحيطة بمنظمات الأعمال.

أسئلة تقويم ذاتي

1. كيف تعرف المراجعة الإدارية؟
2. أذكر أهم الملامح لأوجه الاختلاف بين المراجعة المالية وخدمات الاستشارات.
3. ماهي أهم الصفات الواجبة الاستيفاء في المراجع الخارجي؟
4. وضح الفرق بين المراجعة التحليلية والإدارية بشيء من التفصيل.

الخلاصة

ما الذي ناقشناه في هذه الوحدة؟

بلا شك مجموعة كبيرة من المعلومات. وبعضها قد تم عرضه قبل ا.لآخر وبعضها يحوي كثيراً من الحداثة بالنسبة لك.

هل تظن أن زملائك كذلك لهم نفس الرأي؟

معلومات مفيدة وخطوات كثيرة ربما تظن أن وضع خلاصة أمر معقد بمكان وخاصة ما جاء بشكل غير متسلسل. لكن لنتعاون معاً لوضع خلاصة، حتى نحصل على الفائدة المرجوة.

تناولت الوحدة مهام المراجعة الإدارية والسياسات المتحذة بواسطة الإدارة، ثم مراقبة تنفيذ الخطة، وأهداف المراجعة التحليلية، واختلافها عن المراجعة الإدارية وما هي الأهمية النسبية؟، وكيف تجري فحصاً تحليلياً، وماهي الأهداف المرجوة من المراجعة الإدارية وفيم يتمثل الاختلاف بينها وبين المالية وخدمات الاستشارات؟. وحتى تكتمل الصورة للخدمات الإدارية الاستشارية. فقد تناولنا مجموعة المعايير العامة والفنية ومعايير تخضع أداء المراجعة الإدارية . حيث تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاثة (معايير عامة، ومعايير عمل ميداني، ومعايير إعداد التقرير.) وآخر قسم اشتمل على إعداد التقرير الختامي والانتقادات الموجهة للمعايير، وأخيراً ما يجب مراعاته من اختلاف في الظروف البيئية.

آمل أن تعود إلى بداية هذه الوحدة حتى نتلمس الخطى وأن وجدت شيئاً لم تستوعبه أن تتصل بزملائك وتطلب مشورتهم.

ونرجو أن تكون الآن قد وضحت لك الرؤيا فيما يختص بموضوعاتنا التي تناولناها.

ونرحب بك مرة أخرى ونسال الله لك التوفيق.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عزيزى الدارس فى الوحدة الدراسية التالية سوف نتعرف على موضوع حديث في المراجعة ألا وهو المراجعة الاجتماعية فقد تناولنا في هذه الوحدة مفهوم وأهداف ونطاق وإجراءات المراجعة الاجتماعية وتقرير مراقب الحسابات عن المسئولية الاجتماعية.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

يتسع مجال المراجعة الإدارية ليشمل بالإضافة إلى مراجعة التشغيل مراجعة السياسات الإدارية ومراجعة طرق ووسائل الرقابة ومراجعة وتقويم أداء الموارد المادية والبشرية ومراجعة المقاييس الكمية والنوعية كما تشمل المراجعة الإدارية مراجعة سياسات التمويل والاستثمار وسياسات توزيع الأرباح.

تدريب(2)

المراجعة التشغيلية يقوم بها المراجع الداخلي أما المراجعة الإدارية يقوم بها مراجع خارجي مستقل لا تربطه بالمنشأة رابطة التبعية.

تدريب (3)

المراجع المالي يعتمد بشكل أساسي على الخبرة والمهارة بالإضافة إلى التاهيل العملي. أما المراجع الإداري فيحتاج بالإضافة إلى ذلك معرفة وخبرة ومهارة أوسع للتعرف على حقيقة ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية بالإضافة إلى المعرفة بالأنشطة التي تزاولها الإدارة داخل المنشاة.

تدريب (4)

المراجعة التحليلية تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير وفحص السجلات.

المراجعة الإدارية تهدف إلى دراسة وفحص وتقويم أهداف إدارة المنشأة وخططها وسياساتها وإجراءاتها وإمكانياتها المادية والبشرية.

تدريب(5)

تغيير الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بمنظمات الأعمال من وقت لآخر ومن مكان لآخر يجعل الوصول إلى معايير دولية للمراجعة الإدارية صعباً.

مسرد المصطلحات

- **لجنة الخدمات الاستشارية : Advisory Management Services**

  مجموعة من الأفراد تابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وقامت بإصدار مجموعة من المعايير تحكم ممارسة تقديم هذه الخدمات.

- **المراجعة المالية: Financial Audit**

هي عملية التحقق من دقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر وإبداء رأي فني محايد يستند على أدلة وقرائن الإثبات. ويقوم بها المراجع الخارجي.

- **معايير العمل الميداني: Work Field Standards**

هي الانماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع اثناء أداء مهمته ونستنتج منطقياً من المفاهيم المتمثلة في الأخلاق والسلوك والاستقلال والعناية المهنية وأدلة إثبات العرض الصادق والعادل والتخطيط السليم للعمل.

- **المراجعة الادارية: Managerial Audit**

هي مراجعة كل الخطط والسياسات والنظم والإجراءات التي تمكن المراجع من الحكم على كفاءة وفاعلية الإدارة على كافة المستويات، وعدم التعرض لنواحي تقنية خارج حدود موقتة.

- **المراجعة التشغيلية: Functional Audit**

تتعلق بالتنفيذ إذ تقيد العمل بقواعد وتراقب سيره بصفة مستمرة وتؤثر على العمل بشكل كبير وتدفعه إلى الأمام وتقوم سلوك العاملين وتعرف (بالرقابة المستمرة).

المراجع

المراجع العربية

1. عبد المنعم، محمود، أبو طبل،.عيسى محمد ، **المراجعة: أصولها العلمية والعملية ، الجزء الأول** القاهرة : دار النهضة العربية، 1982م،ص16 – ص 26.
2. جمعة، أحمد حلمى، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى ،** عمان: دار صفاء للنشر والتويع ، 2000م ،ص11–20– ص13 .
3. حسن، عبد الماجد عبد الله ،**مبادئ المراجعة،** لم يذكر الناشر مكان النشر، 1999م ، ص9.
4. جمهورية السودان، ديوان النائب العام، **قانون الشركات لسنة 1925م .**
5. وليم توماس، اوسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة وتعريب دكتور احمد حجاج، دكتور كمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 1989.
6. دكتور عصام الدين محمد متولي، **دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة**، غير موضح الناشر، 2005.

المراجع الإنجليزية

1. Cock, E, **Asummary of the Principal legal Decisions Affecting** Auditors,2nd ed, P20 .


الوحدة العاشرة
المراجعة الاجتماعية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمه	249
تمهيد	249
أهداف الوحدة	251
1. المراجعة الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية	252
2. مفهوم المراجعة الاجتماعية	253
3. أهداف المراجعة الاجتماعية	256
4. نطاق المراجعة الاجتماعية	267
5. إجراءات المراجعة الاجتماعية	267
1.5 إجراءات مراجعة وفحص الإداء الإجتماعى الخاص بأنشطة الموارد البشرية	268
2.5 إجراءات مراجعة و فحص الاداء الاجتماعى الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهكلين	270
3.5 مراجعة الإداء الإجتماعى الخاص بالانشطة الاجتماعية التى تقدمها المنظمة	271
6. تقرير المراجعة الاجتماعية	275
1.6 المجالات التي يشلمها تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة وفحص أنشطة المسئولية الاجتماعية	275
2.6 نماذج تقرير مراقب الحسابات عن المسئولية الاجتماعية	277
الخلاصة	282
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	283
اجابات التدريبات	284
مسرد المصطلحات	286
المراجع	287

مقدمة

تمهيد

عزيزى الدارس، مرحبا بك إلى هذه الوحده !

موضوع هذه الوحدة هو المراجعة الاجتماعية وهو من المواضيع المستحدثة فى مجال المراجعة.

فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة أوضحت دراسات متعددة من اللجان العلمية أهمية شمول القوائم المالية لأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، وقد جاء في إحدي الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية أن من أهداف القوائم المالية :التقرير عن الأنشطة التي توثر على المجتمع والتي يمكن وصفها أو قياسها، وتعتبر ذات أهمية بالنسبة لدور المشروع في محيطه الاجتماعي، الأمر الذي يستلزم ضرورة مراجعة صحة ودقة المعلومات الاجتماعية لمنظمات الأعمال المثبتة بالسجلات والدفاتر والقوائم المالية والتقارير الخاصة بالأنشطة الاجتماعية.

فالمراجعة الاجتماعية تعد مجالاً مهنياً يهدف إلى مراجعة المعلومات اللازمة لتقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال والأداء الاجتماعي لهذه المنظمات يتمثل في الأنشطة التي تقوم بها هذه المنظمات والتي من شأنها التأثير على رفاهية المجتمع أو طائفة من طوائفه بالشكل الذي لايتعارض مع اهتمامات الطوائف الأخرى.

تحتوي هذه الوحده على ستة أقسام رئيسة. في القسم الأول تحدثنا عن المراجعة الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية ووضحنا العلاقه بينها، في القسم الثاني تناولنا مفهوم المراجعة الاجتماعية، وفي القسم الثالث ناقشنا أهداف المراجعة الاجتماعية، وفى القسم الرابع وضحنا نطاق المراجعة الاجتماعية، في القسم الخامس تناولنا إجراءات المراجعة الاجتماعية حيث وضحنا إجراءات مراجعة المنتجات والخدمات التى تقدمها المنظمه. القسم الأخير في هذه الوحدة تحدثنا فيه عن تقرير المراجعة الاجتماعية وفي هذا القسم قدمنا نماذج لتقرير مراجع الحسابات عن المسؤلية الاجتماعية منها نموذج لتقرير مراجعة

اجتماعية مطلق وآخر مقيد كما قدمنا أيضا" نموذج نظيف وآخر متحفظ. تحتوي هذه الوحدة على أسئله للتقويم الذاتى وتدريبات نرجو أن تستفيد منها. مرحبا" بك مرة أخرى في هذه الوحدة أرجو أن تكون قد وفقت في استيعابها. مع تمنياتنا لك بالتوفيق والسداد .

أهداف الوحدة



عزيزى الدارس،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغى أن تكون قادرا" على أن:

1- **توضح** الفرق بين المحاسبه الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية.

2- **تشرح** مفهوم المراجعة الاجتماعية.

3- **تذكر** أهداف المراجعة الاجتماعية.

4- **تحدد** نطاق المراجعة الاجتماعية.

5- **تبين** محاور وإجراءات المراجعة الاجتماعية.

6- **تكتب** نموذج تقرير مراجعة اجتماعية، مطلق، مقيد، متحفظ، نظيف.

1. المراجعة الإجتماعية والمحاسبة الإجتماعية

ومن خلال دراسة التطور في مفهوم المحاسبة الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية في الفكر المحاسبي يبدو واضحاً أن الكتاب والباحثين وقعوا في خطأ الخلط بين مفهوم المحاسبية الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية ورأي بعض منهم أن اصطلاح المحاسبة الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية **يستخدم للدلالة على مفهوم واحد يهتم بتوفير المعلومات عن النشاط الاجتماعي لمنظمات الاعمال يمكن علي أساسها تقييم نشاط هذه المنظمات .**

وفي هذا الشأن يرى الدكتور محمد عبد المجيد أن الفكر المحاسبي والتطبيق العملي في بداية مرحلة الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال لم يفرق بين المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، لكن مع تزايد عدد وحجم المشروعات التي أولت اهتمامها بمفهوم المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية ظهرت الحاجة إلى وجود مجال مهني مستقل يهدف إلى التأكد من صحة ودقة المعلومات الإجتماعية التي تم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية المنشورة، وقد اطلق على هذا النوع من النشاط المهني المستقل اصطلاح المراجعة الاجتماعية Social Audit والذي يختلف بطبيعة الحال عن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting، والذي يختلف أيضا عن مفهوم المراجعة المالية والمراجعة الإدارية . وكما أوضحنا في الوحدات السابقة **أن المراجعة المالية تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة وصدق القوائم المالية عن حقيقة نتائج إعمال هذه المنظمات ومركزها المالي،** والمراجعة الإدارية تهدف إلى تقويم أداء الهيكل التنظيمي لمنظمات الأعمال وفحص واختيار الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة وقياس كفاءة وفاعلية الأداء الإداري لهذه المنظمات وإبداء رأي فني محايد عن مدى استخدام هذه المنظمات لمواردها على الوجه الأمثل.

تدريب(1)



1- متى ظهرت الحاجة إلى المراجعة الاجتماعية؟
2- هنالك فرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية ناقش.

2. مفهوم المراجعة الإجتماعية

وفي عام 1953 حدد (Haward R. Boawen) مفهوم المراجعة الاجتماعية على أنها "**مراجعة خارجية مستقلة تهدف إلي تقييم أداء مشروع من وجهة نظر اجتماعية تتم بواسطة مراجعين اجتماعيين** " وفي عام 1958م استخدم Fred Blum اصطلاح المراجعة الاجتماعية، إن التطبيق العملي للمراجعة الاجتماعية يركز بصفة أساسية على مراجعة مدى وفاء منظمات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية .

وبدراسة اتجاهات التطور في الفكر المحاسبي في هذا الشأن يلاحظ وجود اهتمام بالغ بين الكتاب والباحثين في ضرورة عدم الوقوع في أخطاء الخلط بين مفهوم المراجعة المالية بمدلولها المهني والتي يقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية بقصد إبداء رأي فنى محايد عن مدي صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الأعتماد عليها ، وعن مدي دلالة القوائم المالية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي والمراجعة التي تهدف إلى اختبار وفحص الهيكل التنظيمى للمشروع واختبار الخطط الموضوعة بقصد ترشيد قرارات الإدارة بالشكل الذي مكنها من أداء مسئولياتها بكفاءة وفاعلية ، **والمراجعة الإدارية تهدف إلى فحص واختبار وتحليل وتقويم لا يعتمد علي السجلات والدفاتر والتقارير والقوائم المالية** ، بل يعتمد علي مراجعة الأداء الإداري ، **مثل مراجعة الخطط والسياسات والإجراءات والنظم الإدارية وطرق العمل وأساليب الرقابة ووسائل تقويم الأهداف والمراجعة الإدارية** علي هذا النحو تختلف عن المراجعة الاجتماعية التي تهتم بتقويم أداء المشروع ومسئولياته من وجهة نظر المجتمع ككل

والمراجعة الاجتماعية باعتبارها مجال مهني يهدف الي تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال اتسع نطاقها لتشمل بجانب اهتمامها بدراسة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بتفاعل هذه المنظمات مع المجتمع دراسة وتقويم الأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمات الخاصة بالموارد البشرية وتقويم الأنشطة الاجتماعية الخاصة بتحسين البيئة والتي تعمل هذه المنظمات فيها.

وكما هو الحال في المراجعة الادارية اختلف الكتاب والباحثون في وضع مفهوم محدد للمراجعة الاجتماعية فبينما يري بعضهم أن المراجعة الاجتماعية "**هي تقييم منظم ورشيد للمضمون للاطراف المعنية داخل المجتمع** " يري بعضهم أن المراجعة الاجتماعية.

"**هي عملية فحص فني محايد للبيانات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمنظمة ، بغرض التثبت والتحقق من جديتها وصحتها ودقتها وذلك بقصد إبداء الرأي فيما تتضمنه القوائم الاجتماعية من حقائق و مدى تعبيرها بصدق ودلالة على نتيجة النشاط الاجتماعى للمنظمة ومركزها الاجتماعى في نهاية الفترة المحاسبية ، حتى يمكن تقييم أدائها الاجتماعي** "

ويعرف بعضهم الآخر المراجعة الاجتماعية علي أنها "نشاط مستقل يهدف إلى فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للمشروع والمثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، وكذلك البيانات الأخري التي تكون مثبتة فى سجلات أو تقارير أخري خاصة بهذه الأنشطة، وذلك بغرض إبداء رأي فنى غير متحيز عن مدي صحة ودقة هذه البيانات وإمكانية الاعتماد عليها وعن مدى إعطاء تقرير النشاط الاجتماعى أو القوائم المالية صورة صادقة وواضحة ، وعن الأداء الاجتماعي للمشروع ، والافصاح عن هذا الرأي للأطراف المختلفة التي يهمها تقييم هذا الأداء " .

وقد عرفها بعض الباحثين أنها "**عملية فحص لجوانب الأداء الاجتماعي للمنظمة للتأكد من وفاء الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية**" .

ويرى أن المدخل المنطقى للبحث في نشأة وتطور مفهوم المراجعة الاجتماعية لابد أن يتم من خلال دراسة تطور مفهوم المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ، كما يري أن المفاهيم والمتغيرات الأساسية للمسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال لم تتحدد بشكل قاطع ، وأن المشكلات والقيم الاجتماعية تختلف من مجتمع إلى آخر ، كما أن الطبيعة المتغيره للمشكلات الاجتماعية تتوافق مع كل المشكلات الاجتماعية ومع ذلك يري أن الحاجة ماسة للوصول إلى نموذج لمراجعة الاداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال يتوافق مع ظروف الدول النامية لإتاحة الفرصة لتلك الدول لمراجعة الأداء الاجتماعي ، لمنظمات الأعمال العاملة فيها بحيث تكون المفاهيم والمتغيرات الأساسية لهذه النماذج تتفق مع القيم والتقاليد والأعراف الاجتماعية السائدة في هذه الدول .

تدريب (2)



ميز بين المراجعة الاجتماعية والمراجعة الإدارية؟

ومهما يكن من اختلاف في تحديد مفهوم المراجعة الاجتماعية نرى أن المراجعة الاجتماعية

هي مجال مهنى يهدف إلي أبداء رأي فنى محايد عن مدي تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال عن فترة زمنية معينة يمكن الطوائف المختلفة داخل المجتمع من تقويم هذا الأداء ويساهم في ترشيد القرارات العامة والخاصة بتوجية أنشطة المسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة.

نشاط



من خلال دراستك للتعريفات السابقة لمفهوم المراجعة قم بكتابة تعريفك لمفهوم المراجعة الإجتماعية وأعرضه على مشرفك الأكاديمي...

3. أهداف المراجعة الإجتماعية

وعلي هذا النحو تسعى المراجعة الاجتماعية الي تحقيق الاهداف التالية :-

الهدف الأول

إبداء رأي فني محايد عن مدي تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال.

الهدف الثاني

تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في شكل مجموعة من المؤشرات تعكس مدي فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه

الهدف الثالث

ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وتحديد النطاق الأمثل هذه الأنشطة.

وسوف نتناول بالدراسة كيفية تحقيق هذه الأهداف علي النحو التالي:

الهدف الأول

إبداء رأي فني محايد يستند علي مجموعة من أدلة وقرائن الاثبات عن مدى تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال

حتي يتمكن المراجع من إبداء رأي فنى محايد عن مدى تعبير التقارير والقوائم المالية عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال فان الأمر يستلزم :

1. وجود نظام محاسبي للمسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات يهدف إلي قياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالانشطة الاجتماعية لهذه المنظمات للطوائف المختلفة التي تولي اهتمامها بهذه الانشطة، ويجب أن يتم القياس الاجتماعي لهذه الأنشطة علي أساس نقدي كلما أمكن ذلك نظراً لأن التقارير الوصفية تصف النشاط الاجتماعي فقط دون تحديد للتكاليف والمنافع المترتبة علي قيام هذه المنظمات بأنشطتها الاجتماعية .
2. وجود مجموعة من أدلة وقرائن الاثبات تمكن المراجع من إبداء رأيه الفنى المحايد عن مدي إفصاح التقارير والقوائم المالية عن أنشطة المسئولية الاجتماعية للمنظمة . هذه الأدلة يجب أن تساعد المراجع علي الحكم علي ما إذا كانت التقارير والقوائم المالية التي تم إعدادها لهذا الغرض توضح إفصاحا تاماً عن التكاليف والمنافع الاجتماعية وتمكن من قياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة بصورة شاملة ودورية .
3. جدير بالملاحظة أن هذه الأدلة يجب أن تتصف بالكفاءة والصلاحية .
4. من حيث الكفاءة يجب أن يركز الفحص علي البيانات المحاسبية الخاصة بالانشطة الإجتماعية للتأكد من صحتها ووجود دليل إثبات لكل عملية مرتبطة بالنشاط الاجتماعي، وتتعلق الكفاية بصفة عامة بحجم الأدلة الضرورية لتدعيم رأي المراجع ، وكما هو الحال في المراجعة المالية فإن حجم الأدلة في المراجعة الاجتماعية يعتمد إلي حد كبير علي تقرير المراجع

بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة، وبصفة عامة يجب علي المراجع دراسة طبيعة العناصر الاجتماعية المرتبطة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية محل الفحص ودرجة المخاطرة النسبية المرتبطة بكل عنصر من هذه العناصر .

5. ولكي تتحقق صلاحية هذه الأدلة يجب أن يكون الدليل فعالاً وملائماً ويقصد بالفاعلية هنا النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء الرأي ، والتي قد تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة أو المشاهدة مثل الأصول الاجتماعية المرتبطة بالتحسينات التي قدمتها المنظمة للمحافظة علي سلامة البيئة المحيطة او المعونات الاجتماعية التي قدمتها المنظمة لبعض الفئات والخدمات الصحية التى تقدمها المنظمة والتى تقلل من الأمراض والأوبئة ومبالغ التكاليف التي تحملتها المنظمة للمساعدة فى حل او تخفيف حدة المشكلات المرتبطة بالمواصلات وغيرها من الأنشطة الاجتماعية .

ولتحقيق صلاحية الأدلة يجب أن تكون هذه الأدلة ملائمة لأهداف المراجعة الاجتماعية ، علي سبيل المثال يتبع المراجع نظام المصادقات والاستفسارات للحصول علي اقرار من شخص داخل او خارج المنظمة عن مدي صحة المبالغ او الخدمات التي حصل عليها نتيجة لمزاولة نشاط اجتماعي معين ، مثل الاستفسارات التى يقوم بها بين العاملين فى المنظمة للتعرف علي مدي استفادتهم من نشاط اجتماعي معين قامت به المنظمة ومثل استطلاعات الرأي التي يقوم بها المراجع للتعرف علي آراء المواطنين المقيمين في المنطقة المحيطة بالمنظمة لمعرفة آرائهم في البرامج التي قدمتها المنظمة بالفعل والخاصة بمكافحة تلوث البيئة المحيطة .

تدريب (3)



على ماذا يعتمد حجم الأدلة في المراجعة الاجتماعية؟

الهدف الثاني

تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في شكل مجموعة من المؤشرات التي تعكس مدي فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه .

لسنوات طويلة أهمل المحاسبون والمراجعون الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال لتعدد وجهات النظر الخاصة بتحديد الأهداف الاجتماعية لهذه المنظمات وكيفية قياسها حتى يمكن متابعتها وتقويم أدائها ، وانصراف تقويم الأداء الي التقويم المالي والاقتصادي الذي أصبح حالياً لايحظى بالأولوية المطلقة نظراً للآثار غير المرغوب فيها المصاحبة للتقدم الاقتصادى والتى تتمثل في الآثار الاجتماعية والبيئية الناتجة عن مزاولة النشاط الاقتصادي مثل إهمال حقوق ومطالب العاملين في المنظمة وإهمال آثار التلوث البيئى الناتج عن مزاولة هذه المنظمات لنشاطها الاقتصادي .

ولعل أهم النتائج التي أسفر عنها منهج دراسة القيم الذي يهتم بالتوسيع فى مفهوم الوحدة المحاسبية بحيث يشمل كافة الأطراف التي تساهم في تحقيق النشاط الانتاجي هو ظهور مايعرف بالمحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية لمنظمات الأعمال التي يجب أن تتحمل إدارتها نوعين من المسئولية ، مسئولية خاصة هدفها تحقيق الربح للملاك ، ومسئولية اجتماعية هدفها المساهمة في تحقيق رفاهية المجتمع ، ومن ثم فإن الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات يعد بمثابة قيد علي هدف تعظيم الربح ، الأمر الذي يلقى علي عاتق المحاسبين والمراجعيين ضرورة القيام بتقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات والتعرف علي مدي وفائها بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذى تعمل فيه وذلك عن طريق المراجعة الاجتماعية التي تهتم بدراسة الآثار الداخلية والخارجية للنشاط الاجتماعي لهذه المنظمات، والمتمثلة في التكاليف والمنافع الاجتماعية التي يعود معظمها علي أطراف خارج المنظمة .

وتقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات **يتم من خلال مجموعة من المؤشرات الكمية والقيمية والنوعية التى تعكس فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في تحقيق أهدافها الاجتماعية تجاه العاملين بها وتجاه البيئة المحيطة بها**، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والسياسات التي تصفها الدولة لتحسين الاثار الخارجية الناشئة عن مزاولة هذه المنظمات لنشاطها الاقتصادي وأثرها علي البيئة، مدى قيام هذه المنظمات بتخفيض الآثار الخارجية السالبة الناشئة عن التشغيل كالحد من نسبة التلوث، كما تضمن هذه المؤشرات مجموعة من المؤشرات الخاصة بتقويم الأداء الاجتماعي المتعلق بالموارد البشرية، وهذا فضلاً عن مجموعة من المؤشرات الخاصة بتقويم أداء هذه المنظمات فيما يتعلق بالأنشطة الخاصة بالمنتجات والخدمات التي تقدمها للمجتمع.

والواقع أن عملية تقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات والتي يقوم بها المراجع **تستلزم ضرورة تحديد مراكز المسئولية الاجتماعية حتي يتم هذا التقويم علي أساس علمي سليم**، هذه المسئولية تستلزم وجود وحدة مستقلة تكون مهمتها الأساسية فى أي منظمة القيام بالوفاء بالمتطلبات الاجتماعية، ويكون لها سلطة اتخاذ القرارات الخاصة بتنفيذ هذه المتطلبات في حدود امكانياتها المتاحة والموضوعة تحت تصرفها فضلاً عن هذا فإن عملية تقويم الأداء الاجتماعي الذي يقوم به المراجع تستلزم وجود مجموعة من المعايير لتقويم الأداء الاجتماعي، هذه المعايير يمكن تصنيفها فى مجموعات ثلاثة هي:

معايير تقويم الأداء الإجتماعي

لتقويم الاداء الإجتماعي تستخدم ثلاثة مجموعات من المعايير هي:

2. مجموعة المعايير الخاصة بالمسؤلية الإجتماعية.
3. مجموعة المعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية.
4. مجموعة المعايير الخاصة بالتنظيم الداخلي لمنظمات الاعمال للوفاء بمسؤليتها الإجتماعية.

اولاً : مجموعة المعايير الخاصة بالمسئولية الاجتماعية تتمثل في :-

1. درجة الأمان الخاصة بتجهيزات التشغيل وخطوط الانتاج، فعدم توافر درجة معينة من الأمان يعرض العاملين للمخاطر ويؤدى إلي خفض روحهم المعنوية .
2. درجة الأمان في المنتج من حيث التغليف او التعبئة وطريقة الاستخدام والحفظ وتاريخ الانتاج والصلاحية وفترة ضمان تعطي الثقة في المنتج ويؤدي إلي تقليل احتمالات التعرض لأي اصابة ناشئة عن الاستخدام .
3. درجة الأمان المرتبطة بمناولة المواد الخام ذات التكلفة العالية والندرة النسبية فى حالة انخفاضها أو عدم سلامتها يمكن أن يؤدي إلي الإسراف والضياع في استخدامها ، كما أن عدم الرشد في استخدامها يمكن أن يترتب عليه أضرار تلحق بالعاملين ويمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكلفتها الاجمالية بالاضافة إلي ارتفاع تكلفتها الاجتماعية المترتبة علي هذا الاستخدام .
4. إجراءات التخلص من النفايات ومخلفات الانتاج يمكن أن تلحق الضرر بالعاملين والبيئة المحيطة بالمنظمة .
5. وسائل الحد من التلوث ، فتلوث الهواء له آثاره الضارة علي صحة العاملين ، الامر الذي يترتب عليه زيادة التكاليف الاجتماعية الناشئة عن تكلفة العلاج .

ثانياً : مجموعة المعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية ويتمثل أهمها في :

1. التشريعات الخاصة بتعيين الأفراد المعوقين .
2. التشريعات الخاصة بالمساواة بين العاملين وعدم التمييز بين هؤلاء من حيث الجنس أو اللون أو العقيدة والتشريعية الخاصة بتعيين الأفراد المجندين فى القوات المسلحة حتى قضاء فترة الخدمة الالزامية والوطنية والمساواة بينهم وبين باقي العاملين .

3. التشريعات الخاصة بتخفيض نسبة التلوث .
4. اللوائح الحكومية الخاصة بالنظافة العامة وطرق التخلص من النفايات ومخلفات الانتاج هذه التشريعات واللوائح يمكن أن يشكل الالتزام بها مجموعة من المعايير التي يمكن استخدامها في تقويم ومراجعة الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات .

ثالثاً: مجموعة المعايير الخاصة بالتنظيم الداخلى لمنظمات الأعمال للوفاء بمسئولياتها الاجتماعية ويتمثل أهمها فى :

1. العمل على تخفيض نسبة الأمية بين العاملين داخل وخارج المنظمة .
2. رصف الطرق المؤدية إلي داخل المنظمة وتوفير وسائل النقل للعاملين والعملاء .
3. توفير خدمات الإسكان والرعاية الصحية للعاملين داخل المنظمة باسعار اقتصادية .
4. التوسع في إنشاء المساحات الخضراء المحيطة بالمنظمة واقامة النوادي الرياضية والاجتماعية للعاملين في المنظمة .

جدير بالذكر أن قيام منظمات الأعمال بكل هذه الأنماط الاجتماعية يشكل مجموعة من المعايير يمكن استخدامها في تقويم ومراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال.

تدريب (4)



الهدف الثاني من أهداف المراجعة الاجتماعية هو تقويم الاداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ما هي مستلزمات تحقيق هذا الهدف؟

الهدف الثالث

ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة :

يستلزم تحقيق هذا الهدف ضرورة **قيام المراجع بدراسة الآثار الخارجية لنشاط منظمات الأعمال** ، نظراً لأن المراجعة الاجتماعية مجال مهني يهدف إلي توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقويم الأداء الاجتماعي لهذه المنظمات كما أن لفظ الأداء الاجتماعي ينصب علي كل مامن شأنه التأثير على رفاهية المجتمع أو طائفة من طوائفه بما لايتعارض مع مصالح واهتمامات طائفة أخرى . ولما كانت المراجعة الاجتماعية تعد **منهجاً لتوفير البيانات اللازمة لتقويم الأداء الاجتماعي علي مستوى المنظمة** ، أصبحت الآن تتناول أموراً متعددة ، فبجانب اهتمامها بدراسة وتقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ومدي وفائها بمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ، اتسع نطاقها ليشمل **ضرورة قيام المراجعيين بدراسة الآثار الخارجية لنشاط هذه المنظمات** ، وفى هذا الشأن يوجد اتجاه فى الفكر المحاسبي ينادي بضرورة قيام مراجع الحسابات بالتحقيق من صحة الأرقام التي تعدها منظمات الاعمال والخاصة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية. فرقم صافى الربح الذي يظهره حساب الارباح والخسائر لمنظمات الأعمال التابعة للقطاع العام لايعكس بالضرورة كفاءة هذه المنظمات ، نظراً لتدخل الدولة فى أوجه النشاط التي تقوم بها مادة المنظمات والزامها بأسعار وأوضاع معينة لصالح المجتمع. نتيجة لهذا أصبح من الضرورى أخذ المنافع الخارجية والتكاليف الاجتماعية والآثار القانونية التي تحدثها هذه المنظمات وما تتمتع به من منافع اجتماعية في الاعتبار عند قياس الكفاءة الكلية لهذه المنظمات .

إن معظم المعلومات الواجب توافرها للوصول إلي هذا الهدف لايمكن الوصول إليها من خلال نظم المعلومات المتعارف عليها لكن يجب الوصول إليها من خلال بعض الدراسات الخاصة ، ويمكن التدرج في تطبيق ذلك علي مجالات معينة وعن طريق الخبره

والدراسات والبحوث والتغلب علي مشاكل القياس يمكن ان يطبق هذا الأمر في مجالات جديدة.

كما يرى أصحاب هذا الاتجاه أن القابلية للمقارنة بين منظمات الأعمال المملوكة للقطاع العام ومنظمات الأعمال الخاصة تحتم ضرورة قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية لمنظمات الأعمال المملوكة للدولة وتعديل أرباحها للوصول الي رقم صافى الربح المعدل لتلك المنظمات وإذا كانت الدولة تتدخل لتحديد أسعار بعض المنتجات التي تنتجها هذه المنظمات لصالح فئات معينة ، فهى علي هذا النحو تحد من حرية هذه المنظمات في تحديد أسعارها **وبالتالى فان الفرق بين السعر الذي تفرضه الدولة وبين السعر التنافسى بالنسبة لحجم المبيعات يعتبر بمثابة عبء اجتماعي تتحمله هذه المنظمات يجب إضافته إلي رقم صافي الربح الذي تظهره القوائم المالية التقليدية للوصول إلي مقياس سليم للكفاءة** كما أن تدخل الدولة عن طريق التشريعات العمالية وإلزام منظمات الأعمال بتعيين الخريجين كما هو الحال في بعض الدول هو أمر غير موجود في منظمات الأعمال الخاصة غير المملوكة للدولة قد يترتب عليه زيادة أعباء تلك المنظمات نتيجة لتوظيف هؤلاء الخريجيين وحتي يتحقق القياس السليم للكفاءة وتتحقق القابلية للمقارنة يجب قياس تلك العمالة الاضافية وإضافتها إلي رقم صافى الأرباح التي تحققها شركات القطاع العام لأنها تعتبر تكاليف اجتماعية تحملتها المنشآت نيابة عن المجتمع فضلاً عن هذا فإن تدخل الدولة لتوفير مدخلات الإنتاج بأسعار مدعومة يمثل عائداً اجتماعياً يجب استعادته من أرباح شركات القطاع العام للوصول إلي رقم صافي الربح المعدل والذى يمكن أن يطلق عليه ربح الكفاءة وفي نفس الوقت يجب أن يستبعد من رقم صافى الربح فروق أسعار العملة التي توفرها سعر الرسمي أو التشجيعى وبين أسعار السوق لتلك العملات لأنها تعد بمثابة دعم اجتماعي علي أن يستبعد من تلك الأرباح الاعانات المباشرة التي تحصل عليها المنظمة من الدولة مثل إعانات الانتاج .

وينادي هذا الاتجاه بضرورة إضافة قائمة جديدة إلي القوائم المحاسبية التقليدية يطلق عليها قائمة أرباح وخسائر التنمية الاقتصادية ، تكون وظيفتها الرئيسية تعديل رصيد

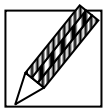
حساب الأرباح والخسائر للوصول الي أرباح الكفاءة، لتظهر هذه الأرباح في قائمة الأعباء الاجتماعية التي تتحملها المنظمة مضافة إلي رقم صافى الربح الناشئ عن مزاولة نشاطها العادي ، على أن يخصم من ذلك أي منافع اجتماعية يحصل عليها من المجتمع.

ونتفق مع هذا الاتجاه لأهميته في قياس كفاءة منظمات الأعمال لتحقيق القابلية للمقارنة والتخصيص السليم للموارد كما يتفق مع الآراء التي تنادي بضرورة إصلاح مسار الاقتصاد، والتي تطالب بضرورة تحرير القطاع العام من القيود تحقيقاً للمساواة مع القطاع الخاص، نظراً لأن القطاع العام سيظل أداة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

لهذا يجب علي المحاسبين والمراجعيين ضرورة قياس كفاءة هذا القطاع ومدى مساهمته في التنمية الاجتماعية كجزء من مسئوليتهم الاجتماعية .

كما يجب أن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دور فعال في هذا المجال حتي يساهم هؤلاء في حماية موارد المجتمع وتحقيق استغلالها الأمثل وترشيد القرارات الاقتصادية ، كما يجب أن تبدأ مهنة المحاسبة والمراجعة في وضع الأسس والأساليب العلمية التي يمكن الاعتماد عليها في قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية في المشروعات المختلفة والصناعات المختلفة. نظراً لأن قياس هذه التكاليف والمنافع يمثل ضرورة وحاجة ماسة تفرضها ظروف الاقتصاد السوداني والمصرى كما يجب أن تضع المنظمات المهنية في مصر والسودان إلى إجراءات ومعايير المراجعة الاجتماعية التي يجب اتباعها في مجال فحص ومراجعة هذه العناصر باعتبارها آثاراً خارجية لنشاط منظمات الأعمال، هذه الآثار قد تتمثل في تكاليف ومنافع اجتماعية يعود معظمها علي أطراف خارج المنظمة، يصعب قياسها ويمثل هذا القياس المشكلة الأساسية التي تواجه الإفصاح المحاسبي الشامل عن نشاط المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ويتطلب بالضرورة الالتجاء إلي التقدير الشخصي، كما أن أساليب القياس في هذا المجال ماتزال في بداية الطريق ولم تتطور بعد إلي الدرجة التي يمكن الاعتماد عليها في بناء نموذج للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية .

تدريب (5)



اشرح مستلزمات تحقيق الهدف الثالث.

أسئلة تقويم ذاتي



1. عرف مفهوم المراجعة الاجتماعية.
2. عرف مفهوم المراجعة المالية.
3. ما هو الهدف من المراجعة الإدارية؟
4. اذكر أهداف المراجعة الاجتماعية.
5. عدد مجموعة المعايير الخاصة بالمسئولية الاجتماعية.
6. ما هي المعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية؟
7. أذكر مجموعة المعايير الخاصة بالتنظيم الداخلي للمنظمات.

4. نطاق المراجعة الاجتماعية

وفقاً لما أوضحنا تعد المراجعة الاجتماعية مجالاً مهنياً ومنهجاً علمياً يهدف إلي توفير المعلومات الخاصة بتقديم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ومهما اختلفت المشكلات الاجتماعية من مجتمع الي آخر، مهما اختلفت طبيعة هذه المشكلات من فترة زمنية إلي أخرى داخل المجتمع الواحد، اتسع نطاق المراجعة الاجتماعية ليشمل مجالات متعددة يحددها نطاق المسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات التي تتحدد تجاه فئات معينة تتمثل في:

1. العاملين في المنظمات بصرف النظر عن طبيعة أعمالهم أو مواقعه التنظيمية داخل المنظمة .

2. العملاء والأفراد المستهلكين والمستفيدين من السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة للمجتمع .
3. أفراد المجتمع الذي تعمل فيه المنظمة .
4. ملاك المنظمة وهم أصحاب رأس المال المملوك والمقترض اذا كانت المنظمة مملوكة للقطاع الخاص، والدولة اذا كانت المنظمة مملوكة للدولة.

5. إجراءات المراجعة الاجتماعية

تأخذ إجراءات المراجعة الاجتماعية لمنظمات الأعمال سواء أكانت مملوكة للقطاع الخاص أو مملوكة للدولة ثلاث محاور تتمثل في :

- إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية .
- مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين .
- مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالانشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة .

وسوف نتناول هذه الاجراءات بالدراسة علي النحو التالي :

1.5 إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية

نشاط



ناقش زملاءك بخصوص أنواع الاضرار التى يمكن أن تصيب المجتمع والبيئة نتيجة لأهمال وعدم اهتمام المنظمات بالقوانين والتشريعات الخاصة بحماية المجتمع والبيئة

تهدف مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالانشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة للعاملين و**الي خلق حالة من الرضا في نفوس هؤلاء العاملين** وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يتبع المراجع الإجراءات التالية :-

1. مراجعة مبالغ المرتبات والأجور والمزايا النقدية والعينية وما فى حكمها والمكآفات والحوافز والمنح والإعانات للتأكد من قيمتها ومدى التزام المنظمة بدفعها ومدى مساواتها للمبالغ التي تدفعها منظمات الأعمال الأخري المماثلة .

2. مراجعة المبالغ المدفوعة كاعانات في حالة العجز الجزئى والعجز الكامل وفي حالة الوفاة ومراجعة نظم المعاشات الاستثنائية والمعونات والمعاشات الإضافية للتأكد من كفايتها وسرعة وانتظام صرفها للمستحقين.

3. مراجعة وفحص حالات إصابات العمل والأمراض الناشئة عن مزاولة النشاط، والمبالغ التي أنفقتها المنظمة علي المراكز الطبية داخل

وخارج المنظمة والتحقق من مدي سلامة البيئة الصحية المحيطة بالعاملين ومدى توافر الرعاية الطبية والمهنية لهم .

4. مراجعة وفحص برامج تأهيل وتدريب العاملين في المنظمة لزيادة مهاراتهم داخل وخارج المنظمة وتحقيق رضاهم عن العمل .

5. مراجعة المبالغ التي قامت المنظمة بانفاقها لتهيئة ظروف العمل من حيث الأمن والأمان والرعاية الاجتماعية.

6. مراجعة نظم وسياسات ترقية العاملين بناءاً علي قدراتهم وتحقيق فرص متساوية للترقية .

7. مراجعة المبالغ التي أنفقتها المنظمة علي بعثات العمرة والحج المقدمة للعاملين والأسس التي تم بناءاً عليها اختيارهم لأداء هذه المناسك ، وكذلك مراجعة وفحص المبالغ التي أنفقتها المنظمة لإقامة الشعائر الدينية وكذلك مراجعة المبالغ التي أنفقتها علي الندوات والمسابقات الدينية وللتحقق من صحتها وإنفاقها بالشكل المناسب .

8. مراجعة أعداد أبناء العاملين المعينيين بالمنظمة والمرشحين لشغل الوظائف الشاغرة والتأكد من إعطاء المنظمة الأولوية في تعيين أبناء العاملين المؤهلين لشغل هذه الوظائف.

2.5 مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين

تهدف مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة إلي العملاء والمستهلكين إلي خلق نوع من الرضا في نفوس هؤلاء عن السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة وفى سبيل تحقيق هذا الهدف يتبع المراجع الإجراءات التالية :-

1. مراجعة وفحص نظم التكاليف والتسعير المتبعة للتحقيق من مناسبة وعدالة اسعار هذه السلع والخدمات .
2. مراجعة وفحص إجراءات المحافظة علي سلامة العملاء عند استخدام المنتج والتأكد من التزام المنظمة بالافصاح التام علي حدود ومخاطر استخدام وعدم صلاحية المنتج .
3. مراجعة وفحص المبالغ التي انفقتها المنظمة علي ضمان أمان المنتج وعدم التعرض لأي إصابات عند الاستخدام .
4. مراجعة وفحص المبالغ التي انفقتها المنظمة علي دراسة وبحوث السوق للارتقاء بجودة المنتجات والخدمات التي تقدمها للعملاء والمستهلكين علي اختلاف مستويات دخولهم واذواقهم .
5. مراجعة وفحص المبالغ التي انفقتها المنظمة علي الإعلان عن منتجاتها أو خدماتها للتحقق من صدق هذه المبالغ في خلق طلب حقيقى علي هذه السلع والخدمات دون خداع للعملاء والمستهلكين .
6. مراجعة وفحص المبالغ التي أنفقتها المنظمة علي إعداد البرامج التعليمية للعملاء والمستهليكن لتبصيرهم بخصائص المنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة وطرق ومجالات استخدام المنتج والتغيرات المزمع إجراءها عليه.

تدريب (6)



وضح الهدف من مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة؟

3.5 مراجعة الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة

فيما يتعلق بمراجعة الانشطة الاجتماعية التي تقوم بها منظمات الأعمال نتفق مع ما يراه بعض كتابنا المحاسبين فيما يختص بإجراءات المراجعة الواجب علي مراقب الحسابات اتباعها في هذا الشأن وهي :

1. ضرورة تأكد المراقب من وجود برامج للأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المنظمة وذلك باطلاعه علي القرارات الإدارية التي تم اتخاذها في هذا المجال ، كما يجب عليه التعرف علي خطة العمل المعتمدة من جانب إدارة المنظمة والخاصة بتنفيذ أوجه النشاط الاجتماعية ومطابقة البرامج التي تم إعدادها بواسطة المنظمة في مجال المسئولية الاجتماعية مع القرارات التي تم اتخاذها من جانب الدولة من وقت إلي آخر والخاصة بالمسئولية الاجتماعية هذه المنظمات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه .
2. ضرورة حصر العمليات الاجتماعية التي قامت المنظمة بإنجازها خلال الفترات الزمنية مثل العمليات المرتبطة بالانفاق علي حماية البيئة من التلوث الناتج عن مزاولة المنظمة لنشاطها الانتاجي وبرنامج تنمية المهارات المرتبطة بالموارد البشرية، وبرامج تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والفكرية المرتبطة بتنمية أفراد المجتمع المحيطة بالمنظمة.

3. مراجعة عناصر التكاليف الخاصة بالمشروعات الرأسمالية الاجتماعية التي تم انجازها علي الفترة المحاسبية محل المراجعة ، وفى هذا الشأن يجب علي مراقب الحسابات التأكد مما يلى :

أ. أن كافة النفقات الرأسمالية التي تم تحميلها علي المشروعات الاجتماعية لاتتضمن اية نفقات تخص أوجه النشاط الاستثمارية الاقتصادية الأخرى الخاصة بمزاولة المنظمة لنشاطها الاجتماعي ويتمكن المراقب من ذلك عن طريق مراجعة وفحص المستندات المؤيدة لبنود الإنفاق الاستثماري الاجتماعي التي قامت بها المنظمة والتحقق من عدم الخلط بين هذه المصروفات وتلك الخاصة بالإنفاق الاستثماري علي الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المنظمة .

ب. يجب على المراقب أن يتأكد من أن النفقات الاستثمارية الاجتماعية قد تم إدراجها كبنود للأصول الاجتماعية في قائمة المركز المالي الاجتماعي للمنظمة.

ت. مراجعة معدلات الإهلاك المرتبطة بالأصول الاجتماعية وفقاً للمعدلات المتعارف عليها لإهلاك هذه الأصول .

ث. مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية مراجعة مستندية وحسابية ، مع ضرورة القيام بمراجعة اختبارية لبعض بنود هذه النفقات مع ضرورة الاطمئنان إلي صحة التوجيه المحاسبي لهذه النفقات .

ج. عند إعداد التقارير المحاسبية التي تصف مساهمة المنظمة فى الانشطة الاجتماعية يجب علي مراقب الحسابات التاكد من وجود أسس موضوعية لتقويم كل من التكلفة والعائد الاجتماعي .

ح. يجب علي مراقب الحسابات التأكد من دقة التبويب المحاسبي لعناصر النفقات الجارية والاستثمارية التي تتحملها المنظمة ونطاق تلك المسئولية

وفي هذا الشأن يجب إتباع إجراءات المراجعة المتعارف عليها فى تحقيق كل من النفقات الاجتماعية الجارية والنفقات الاجتماعية الاستثمارية ويمكن أن يتحقق ذلك علي النحو التالي:

- مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية .
- مراجعة النفقات الاجتماعية الاستثمارية.

أولاً: مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية:

تتمثل إجراءات مراجعة النفقات الاجتماعية الجارية الواجب علي مراقب الحسابات اتباعها فيما يلى:

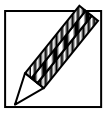
- إجراء مراجعة مستندية كاملة لمختلف بنود الإنفاق الاجتماعي الجاري.
- القيام بمراجعة حسابية لمختلف بنود الإنفاق الاجتماعي الجاري ومطابقة البنود الاجمالية بمختلف تفاصيلها مع ما هو مثبت في سجلات المنظمة.
- التأكد من وجود توجيه محاسبي محدد لمعالجة وتبويب هذه النفقات في مجموعة مستقلة وذلك عن طريق إعداد حساب مستقل لمصروفات كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية بدفتر الأستاذ.
- التأكد من تطبيق المنظمة للقرارات اللازمة التي تصدرها الدولة والخاصة بالمسئولية الاجتماعية للمنظمة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ، مثل إنشاء نظام لطرد الادخنة بالارتفاعات المطلوبة ، وإنشاء مصارف لمخلفات المياه بعدم استخدامها لمكافحة تلوث الهواء وتلوث المياه جدير بالذكر في هذا الشأن تكون أدلة الاثبات التي يعتمد عليها هي المستندات المؤيدة للنفقات الجارية الخاصة بتلك الأنظمة الرقابية للنواحي الاجتماعية للمنظمة .

ثانياً: مراجعة النفقات الاجتماعية الاستثمارية :

تتمثل إجراءات مراجعة هذه النفقات فيما يلى :

- مراجعة القرارات الإدارية التي اتخذتها المنظمة بمجموع المشروعات الاستثمارية الاجتماعية التي تقوم بها والتي تم تنفيذها خلال الفترة محل الفحص والوقوف علي ماتم تنفيذه منها خلال هذه الفترة.
- مراجعة كافة بنود هذه النفقات مراجعة مستندية وحسابية والتاكد من أنها تخص العمليات الاستثمارية الاجتماعية علي وجه التحديد ، مع ضرورة التأكد من عدم تحميل أي بنود انفاق اجتماعي جاري ضمن هذه البنود.
- ضرورة التأكد من إدراج هذه النفقات في قائمة المركز المالي الاجتماعي.
- التأكد من احتساب الاهلاك اللازمة للأصول الثابتة الاجتماعية وفقاً لطريقة ثابتة من طرق قياس الإهلاك ، والإفصاح عن معدلات إهلاك هذه الأصول فى قائمة المركز المالي الاجتماعي – وقائمة المركز المالي الشاملة للمنظمة.
- ضرورة قيام مراقب الحسابات عند إعداد التقرير النهائى لعملية المراجعة بالإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية التي تم اتخاذها وفقاً للقوانين والأوامر الإدارية وقرارات الجمعية العمومية الملزمة في هذا الشأن وفى حالة تقصير المنظمة فى تنفيذ هذه القوانين والأوامر والقرارات يجب أن يشير إلي ذلك في تقريره الوارد عن نتيجة أعمال المنظمة ومركزها المالى .

تدريب (7)



كيف يتأكد المراقب من وجود برامج الانشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة؟

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما هي الفئات التي يشملها نطاق المراجعة الاجتماعية؟
2. عدد إجراءات المراجعة الاجتماعية.
3. من أهداف المراجعة الاجتماعية الخاصة بالانشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة للعاملين خلق حالة من الرضا في نفوس هؤلاء العاملين. أذكر الإجراءات التي يتبعها المراجع في سبيل تحقيق هذا الهدف.

6. تقرير المراجعة الاجتماعية

تمثل المراجعة الاجتماعية نشاطاً مستقلاً يهدف إلي فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية لمنظمات الأعمال والتي تم اثباتها في السجلات والدفاتر والقوائم المالية ، ويهدف تقرير المراجعة الاجتماعية الي ابداء رأي فنى محايد عن مدى تعبير تقارير النشاط الاجتماعي والقوائم المالية تعبيراً صادقاً عن الاداء الاجتماعي للمنظمة والإفصاح عن ذلك لمستخدمي التقرير داخل وخارج المنظمة.

1.6 المجالات التي يشملها تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة وفحص أنشطة المسئولية الاجتماعية

أن تقرير مراقب الحسابات النهائى عن فحص ومراجعة الأنشطة الاجتماعية للمنظمة يجب أن يوضح فيه رأي المراقب الفنى المحايد في المجالات الرئيسية التالية:

1. مدى نجاح أو فشل المنظمة في خلق حالة من الولاء والانتماء داخل نفوس العاملين تجاه المنظمة .
2. مدي نجاح أو فشل المنظمة فى خلق حالة من الإشباع والرضا داخل نفوس العملاء عن السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة لهم .
3. مدي نجاح أو فشل المنظمة في خلق صورة ذهنية طيبة يقبلها الرأى العام للمجتمع المحيط بالمنظمة .
4. مدي نجاح أو فشل المنظمة في تحقيق عائد مناسب علي رأس المال المستثمر في حالة الملكية الخاصة وتحقيق أهداف الدولة فى هذا المجال فى حالة الملكية العامة .
5. ونعتقد أن تحقيق ذلك يرتبط بالدرجة الاولى بضرورة تحديد نطاق مسئولية مراقب الحسابات ، فى هذا المجال ، الأمر الذي يستلزم ضرورة البحث والاتفاق علي مجموعة معايير المراجعة الاجتماعية حتى تستقر إجراءات مراجعة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ، حتى يتمكن المراجعون من إعداد تقاريرهم الدورية والنهائية عن هذه المسئولية ، ولاشك أن مراقب الحسابات سيعتمد في تقريره علي هذه المعايير حتي يتمكن من إبداء رأيه الفنى المحايد عن مدى تعبيرتقارير النشاط الاجتماعي والقوائم المالية تعبيراً صادقاً عن الأداء الاجتماعي للمنظمة والإفصاح عن هذا الرأي للأطراف المختلفة .

وكما هو الحال في المراجعة المالية قد يكون تقرير المراجع الخارجي عن المسئوليات الاجتماعية لمنظمات الأعمال تقريراً نظيفاً خالياً من التحفظات والملاحظات أو القيود سواء علي نطاق الفحص والتحقق أو تقديم الأداء الاجتماعي أوعلى القوائم المالية الختامية، وقد يشتمل التقرير علي مجموعة من التحفظات والملاحظات والقيود.

2.6 نماذج تقرير مراقب الحسابات عن المسئولية الإجتماعية

أولاً: نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية مطلق

راجعنا القوائم الاجتماعية الختامية لشركة ..... فى 31 ديسمبر سنة والتى تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة علي التلوث والحد من الضوضاء ، والتفاعل مع البيئة ، وتدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاث وهي :

مجال الموارد البشرية الداخلية ، ومجال الموارد البشرية لخارجية ، ومجال البيئة المحيطة.

وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها ، وفي حدود ما قمنا به من جرد اجتماعي واستفسارات واستطلاع للرأي ودراسات فنية متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التي تتبع نظام محاسبى اجتماعي مستقلاً ، وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعي ، وإجراء تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة في ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة فى ذلك .

وفي رأينا المبني علي ماتقدم أن قائمة الدخل الاجتماعي للشركة تعطي صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعي كما أن قائمة الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعي للمنظمة بدقة ووضوح ، وذلك من خلال الفترة من أول يناير سنة .... وحتى 31 ديسمبر سنة ..... فضلاً عن أن نتائج تقييم الأداء الاجتماعي ايجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعي بها والتزاماتها بالمسئولية الاجتماعية فى مختلف مجالاتها تجاه المجتمع .

"توقيع المراجع الاجتماعي"

\رقم سجل المحاسبين والمراجعين ... (اسم المكتب)

ثانياً: نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية مقيد :

راجعنا القوائم الاجتماعية الختامية لشركة .....في 31 ديسمبر سنة والتى تعكس الانشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة على التلوث والحد من الضوضاء والتفاعل مع البيئة وتدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاثية وهي مجال الموارد البشرية الداخلية ومجال البيئة المحيطة .وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها وفي حدود ماقمنا به من جرد اجتماعى واستفسارات واستطلاع للرأى ودراسات فنية متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التى تتبع نظام محاسباجتماعى مستقل وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعى ،وإجراء تقييم الاداء الاجتماعى للمنظمة في ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة في ذلك .

وبإستثناء مايلى:

أ- أننا لم نتمكن من الاطلاع على الدراسات الخاصة بالرقابة على تلوث البيئة المحيطة ، نتيجة الأمطار الحمضية الناتجة عن الغازات المتصاعدة من التشغيل ،بالرغم من إظهار تكاليفها النقدية والعائد الاجتماعى لها في القوائم ،وهذا يؤدى إلى إعطاء نتيجة غير صحيحة لصافى الدخل الاجتماعى .

ب- لم يصلنا شهادات من المؤسسات التعليمية تفيد صحة المساعدات المالية التى قدمتها المنظمة إليها ،وكذلك الأصول المعارة لها من قبل المنظمة ،الأمر الذى يضخم قيمة الأصول الاجتماعية للمشروع بصورة مشكوك فيها .

وفي مواجهة ماتقدم نرى ضرورة حذف قيمة تكاليف وعوائد الدراسات المذكورة من قائمة الدخل الاجتماعي وإظهارها تحت بند المشروعات في جانب الأصول الاجتماعية المتاحة ، وتخفيض هذة الأصول بمقدار الجزء الذى لم تصل له شهادات تفيد صحته

وفي رأينا المبنى على ما تقدم – وبإستثناء ماسبق – إن قائمة الدخل الاجتماعى للشركة تعطى صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعى كما أن قائمة الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعي للمنظمة بدقة ووضوح ، وذلك خلال الفترة من أول يناير سنة ..... وحتى 31 ديسمبر سنة ..... فضلاًعن نتائج تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة إيجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعى بها وإلتزامها بالمسئولية الاجتماعية في مختلف مجالاتها تجاة المجتمج .

((توقيع المراجع الاجتماعى))

رقم سجل الممحاسبين والمراجعين .....

(اسم المكتب)

ثالثاً: نموذج تقرير مراجعة اجتماعية نظيف (غير متحفظ)

لقد راجعنا القوائم الاجتماعية للشركة عن الفترة المالية من 1/1 الي 12/31 والتي تضمنت المعلومات المتعلقة بالانشطة الاجتماعية المختلفة للشركة ، وقد تمت المراجعة وفقاً للأصول المهنية المتعارف عليها ، وفى ضوء أحكام القوانين واللوائح السارية .

وبتحديد نطاق عملية المراجعة فى إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للمستندات والسجلات والدفاتر مع التركيز علي البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية ، كما تتضمن أعمال المراجعة الاطلاع علي التشريعات والنظم والاتفاقات الخاصة بإلزام الشركة بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية ، كما تتضمن أعمال المراجعة الاطلاع علي التشريعات والنظم والاتفاقات الخاصة بالزام الشركة بتنفيذ بعض الانشطة الاجتماعية ، وقد استخدمنا أساليب المراجعة المناسبة لأداء عملية المراجعةوحصلنا على المعلومات والإيضاحات اللازمة لأغراض المراجعة وقد اشتمل الفحص علي بعض الاختبارات اللازمة لإجراء التسجيل المحاسبي وغيرها من إجراءات التدقيق آخذين بعين الاعتبار الطرق المحاسبية الضرورية وطبقاً للمعلومات والبيانات التي حصلنا عليها ، ووفقاً لما هو ثابت بالسجلات والدفاتر والمستندات والتقارير الاجتماعية للشركة ، تبين لنا تقيد الشركة بالتشريعات القانونية واللوائح التي تنظم أو تتعلق بالأداء الاجتماعي للشركة المتمثل في الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين ، وحماية البيئة ، وحماية المستهلك ، وخدمة المجتمع ، والارتفاع بمستوى جودة الانتاج .

وفي رأينا أن القائمة الاجتماعية للشركة والايضاحات المتممة لها تعبر بوضوح عن الأداء الاجتماعي للشركة وذلك عن الفترة المالية المنتهية فى 0000/12/31م

توقيع المراجع

سجل المحاسبين القانونيين رقم ....

التاريخ : / / م

رابعاً: نموذج لتقرير مراجعة اجتماعية متحفظ

لقد راجعنا القائمة الاجتماعية للشركة عن الفترة المالية من 1/1 إلى 12/31 والتى تضمنت المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية المختلفة للشركة ، وقد تمت المراجعة وفقاً للأصول المهنية المتعارف عليها ، وفى ضوء أحكام القوانين واللوائح السارية .

ويتحدد نطاق عملية المراجعة في إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للمستندات والسجلات والدفاتر مع التركيز علي البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية، كما تتضمن أعمال المراجعة الاطلاع علي التشريعات والنظم والاتفاقات الخاصة بالزام الشركة بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية ، وقد استخدمنا أساليب المراجعة المناسبة لأداء عملية المراجعة ، وحصلنا علي المعلومات والإيضاحات اللازمة لأغراض المراجعة . فيما عدا :

1- أننا لم نتمكن من الاطلاع علي تقرير الخبير فى مجال البيئة بشأن التلوث الذى تحدثه عمليات الشركة في البيئة المحيطة لتقدير مدي توافق ما تم صرفة في مجال مكافحة تلوث البيئة مع المعدلات المحددة فى القانون .

2- لم نطلع علي اتفاقية العمل مع المقاول بشأن تكاليف رصف الطريق المؤدية الي مقر الشركة من الخط العام ، لاسيما انه لم يتم استكمال عملية الرصف بنهاية العام المالي ، مما يستلزم تقدير مايجب أن تتحمله السنة المالية موضوع المراجعة من تلك التكاليف بدلاً من أن تتحملها كاملة كما تم إثباته بالسجلات المحاسبية .

وطبقاً للمعلومات والبيانات التي حصلنا عليها ، ووفقاً لما هو ثابت بالسجلات والدفاتر والمستندات والتقارير الاجتماعية للشركة ،وفيما عدا ما ورد بتقريرنا ، تبن لنا تقيد الشركة بالتشريعات القانونية واللوائح التى تنظم أو تتعلق بالأداء الاجتماعي للشركة المتمثل في الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين ، وحماية البيئة ، وحماية المستهلك ، وخدمة لمجتمع ، والارتفاع بمستوى جودة المنتج .

وفي رأينا أن القائمة الاجتماعية للشركة والإيضاحات المتممة لها تعبر بوضح عن الأداء الاجتماعي للشركة – فيما عدا تحفظاتنا أعلاه – وذلك عن الفترة المالية المنتهية فى 0000/12/31م .

توقيع المراجع

سجل المحاسبين القانونيين رقم .....

التاريخ : / / م

نشاط



على ضوء النماذج السابقة عليك أن تقوم بإعداد تقرير مراجعة إجتماعية لمؤسسة قد قمت بمراجعتها. ولكن حساباتها أو سياساتها الإدارية لم تظهر أى أثر أو اهتمام بالبيئة في جميع نواحيها، قدم التقرير لمشرفك الاكاديمى.

اسئلة تقويم ذاتي



1. تهدف مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة إلى العملاء والمستهلكين إلى خلق نوع من الرضا في نفوسهم ما هي الإجراءات التي يتبعها المراجع في سبيل تحقيق هذا الهدف؟
2. ما هي المجالات الرئيسية التي يجب أن يتضمنها تقرير مراقب الحسابات النهائي عند فحص ومراقبة الأنشطة الاجتماعية؟
3. ما هو الهدف عند تقرير المراجعة الاجتماعية؟

الخلاصة

عزيزي الدارس،

أذكرك بالأهداف التعليمية الوارده فى بداية هذه الوحدة. أرجو منك الرجوع إليها مرة أخرى قبل ان تقرأ هذه الخلاصه.

تناولنا فى القسم الاول الخطأ الذى يقع فيه الكتاب فى الخلط بين مفهوم المحاسبه الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية .ووضحنا أن مفهوم المراجعة الماليه والمراجعة الاداريه، فى القسم الثانى تحدثنا عن مفهوم المراجعة، تناولنا أهداف المراجعة الاجتماعية ، وهى ثلاث أهداف: الهدف الأول هو إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير التقارير والقوائم المالية في الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، الهدف الثاني تقويم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في شكل مجموعة من المؤشرات تعكس مدى فاعلية وكفاءة هذه المنظمات في الوفاء بمسؤلياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، الهدف الثالث ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسئولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال وتحديد النطاق لهذه الأنشطة. في القسم الرابع أوضحنا نطاق المراجعة الاجتماعية وذكرنا أنه يشتمل على مجالات متعددة يحددها نطاق المسئولية الاجتماعية لهذه المنظمات التي تتحدد تجاه فئات معينة تتمثل في العاملين في المنظمات والعملاء والأفراد المستهلكين والمستفيدين من السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة أو ملاك المنظمة. في القسم الخامس تحدثنا عن إجراءات المراجعة الاجتماعية وذكرنا أن إجراءات المراجعة الاجتماعية لمنظمات الأعمال سواء أكانت مملوكة للقطاع الخاص أو مملوكة للدولة تاخذ ثلاث محاور تتمثل في :

اولاً: إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بأنشطة الموارد البشرية.

ثانياً: إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين.

ثالثاً: إجراءات مراجعة وفحص الأداء الاجتماعي الخاص بالأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المنظمة. القسم الاخير في هذه الوحدة تناولنا فيه تقرير المراجعة الاجتماعية

ووضحنا فيه المجالات الرئيسية التي يجب أن يشملها تقرير المراجعة الاجتماعية، كما قدمنا في هذه القسم نماذج لتقرير المراجعة الاجتماعية منها نموذج مطلق، مقيد ونموذج نظيف والآخر متحفظ .

أرجو أن تكون وحدة مفيدة لك، مع تمنياتنا لك دوماً بالنجاح.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عزيزي الدارس،

الوحدة التالية من المواضيع المستحدثة في مجال المراجعة وهي بعنوان المراجعة البيئية وأهمية هذه الوحدة تأتي من الاهتمام المتزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية لتحسين الأداء البيئي لمنظمات الأعمال.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

1- ظهرت الحاجة إلى المراجعة الاجتماعية مع تزايد عدد وحجم المشروعات التى أولت اهتمامها بمفهوم المحاسبة الاجتماعية وظهرت الحاجة إلى وجود مجال مهنى مستقل يهدف الى التأكد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية التى تم الإفصاح عنها فى التقارير والقوائم المالية المنشورة

2- الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية هو أن المراجعة المالية تهدف إلى إبداء رأى فنى محايد عن مدى وكفاءة وصدق القوائم المالية عن حقيقة نتائج اعمال هذه المنظمات ومركزها المالى .والمراجعة الإدارية تهدف إلى تقويم أداء الهيكل التنظيمى لمنظمات الأعمال وفحص وإختبار الخطط والسياسات التى وضعتها الإدارة وقياس كفاءة وفاعلية الإدارة لهذه المنظمات وإبداء رأى فنى محايد عن مدى استخدام هذه المنظمات وإبداء رأى فنى عن مدى استخدام هذه المنظمات لمواردها على الوجه الأمثل.

تدريب (2)

المراجعة الإجتماعية تهتم بتقويم اداء المشروع ومسؤلياته من وجهة نظر المجتمع ككل وتهدف إلى تقويم الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال .

المراجعة الإدارية تهدف إلى فحص واختبار وتحليل وتقويم لايعتمد على السجلات والدفاتر والقوائم بل يعتمد على مراجعة الأداء الإدارى مثل مراجعة الخطط والسياسات والإجراءات والنظم الإدارية .

تدريب (3)

يعتمد حجم الأدلة فى المراجعة الاجتماعية على تقرير المراجع بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة ويجب على المراجع دراسة طبيعة العناصر الاجتماعية محل الفحص ودرجة المخاطرة النسبية المرتبطه بكل عنصر من هذه العناصر.

تدريب (4)

لتحقيق هذا الهدف يجب على المراجع تحديد مراكز المسؤلية الاجتماعية حتى يتم هذا التقويم على أساس علمى سليم .

. عملية تحقيق هذا الهدف تستلزم وجود مجموعة من المعايير لتقويم الأداء الاجتماعى منها المعايير الخاصه بالمسؤلية الاجتماعية والمعايير الخاصة بالتشريعات واللوائح الحكوميه والمعايير الخاصه بالتنظيم الداخلى للمنظمات الأعمال.

تدريب (5)

يستلزم تحقيق الهدف الثالث قيام المراجع بدراسة الآثار الخارجية لنشاط منظمات الأعمال.

تدريب (6)

الهدف من مراجعة وفحص الأداء الاجتماعى الخاص بالمنتجات والخدمات هو خلق نوع من الرضا فى نفوس العملاء والمستهلكين عن السلع والخدمات التى تقدمها المنظمة .

تدريب (7)

يتاكد المراقب من وجود الأنشطه الاجتماعية باطلآعه على القرارات الإداريه التى تم اتخاذها فى هذا المجال كما يجب عليه التعرف على خطة العمل المعتمده من جانب إدارة المنظمة والخاصة بتنفيذ أوجه النشاط الاجتماعي ومطابقة البرامج التى تم إعدادها بواسطة المنظمة فى مجال المسؤلية الاجتماعية مع القرارات التى تم اتخاذها من جانب الدولة من وقت لآخر والخاصة بالمسؤلية الاجتماعية لهذه المنظمات تجاه المجتمع الذى تعمل فيه.

مسرد المصطلحات

- **المراجعة الاجتماعية Social Audit**

هي عملية فحص لجوانب الأداء الاجتماعي للمنظمة للتأكد من وفاء الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية.

- **المحاسبة الاجتماعية Social Accounting**

عملية توفير معلومات عن النشاط الاجتماعي لمنظمات الأعمال يمكن على أساسها تقييم نشاط هذه المنظمات.

المراجع العربية

1- أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية** ،دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية: 1998.

2- محمد الحسن، أحمد فرغلي، **مراجعة الحسابات – المشاكل المحاسبية للمراجعة**، مكتبة الثقافة العربية،1998.

3- فضالة أبو الفتوح، **المراجعة العامة**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، امبابة،1993.

4- الصباغ، أحمد عبد المولي ،**دراسات وبحوث في المراجعة** ، مطبعة جامعة القاهرة ،1999.

5- غالي، جورج دانيال ،**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2001م.

6- نجيبة محمد سيد نمر، **المسئولية الاجتماعية للمشروعات والمؤساسات الاجتماعية والمالية**، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكليف، العدد الأول يناير،1982م.

7- عبد المجيد ، محمد محمود، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، مكتبة عين شمس ،1999م.

8- الصبان، محمد سمير، **المراجعة مدخل علمي تطبيقي للطباعة والنشر** ،الإسكندرية ، 1998م.

9- الصبان، محمد سمير ، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية**، الدار العلمية ، الإسكندرية ،19997م.

10-الصبان، محمد سمير، علي، عبد الوهاب نصر ، **المراجعة الخارجية** ، الإسكندرية ، الدار العلمية ،2002م.

11-دكتور عصام الدين محمد متولي، **دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة**، غير موضح الناشر، 2005.

المراجع الاجنبية

1/ Ansari,Shahid, **Enviromental Measuring and Managing** Costs,N.Y.Me Graw,Hill Companies,1997.

2/ Clive Emmanuel, et.al ,**Accounting Management Control**, NewYour: Chapman and Hall ,1990.

3/ I.F.A.C.The **Consideration of Environmental Matters in th**e **Audit of Financial Statements**, I.F.C.A. Hand book ,1999.

4/ Benard , J.Chi, M. **Expertise, in Auditing : A Journal of practice and Theory** , supplement 1993.


الوحدة الحادية عشرة
المراجعة البيئية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	292
تمهيد	292
أهداف الوحدة	293
1. مفهوم المراجعة البيئية	294
2. إرشادات المراجعة البيئية	296
3. أهداف المراجعة البيئية	297
4. المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية	298
1.4 المراجعة البيئية الأولية	298
2.4 مراجعة نظم الإدارة البيئية	301
3.4 مراجعة الإلتزامات البيئية مراجعة المنتجات ومخزون المواد الخام	302
4.4 مراجعة أنشطة المسئولية البيئية	303
5. أهمية المراجعة البيئية	307
6. إجراءات المراجعة البيئية	309
7. المبادئ العامة لإجراءات المراجعة البيئية وفقاً للمعيار الدولي 14010 ، 14011	310
1.7 المبادئ العامة للمعيار الدولي14010	310
2.7 المبادئ العامة للمعيار الدولي 14011	312
8. معايير المراجعة البيئية	314
1.8 المعايير الفنية	315

الموضوع	الصفحة
2.8 المعايير المهنية	315
3.8 المعايير الأخرى للمراجعة البيئية	318
9. المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية	320
1.9 القائمين بالمراجعة البيئية	320
2.9 المراجعة الداخلية	322
3.9 إقرارات الإدارة	322
4.9 إعداد التقرير	323
10. متطلبات الأيزو للمراجعة البيئية	325
1.10 مسؤليات وأنشطة المراجع الداخلي	325
2.10 مسؤليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئي	327
11. المراجع	329
12. تقرير المراجعة	329
1.12 متطلبات التقرير	329
2.12 مكونات التقرير	330
3.12 إبداء الرأي في التقارير البيئية	331
4.12 أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشآت	332
5.12 المعلومات التي تكتب في تقرير المراجعة وفقاً لإرشادات الأيزو	333
الخلاصة	335
إجابات التدريبات	337
مسرد المصطلحات	339
المراجع	340

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،،

مرحباً بك إلي هذه الوحدة وهي آخر وحدة في هذا المقرر أرجو أن تكون موفقاً في استيعابها . تحدثنا في الوحدتين السابقتين عن المراجعة الإدارية والمراجعة الإجتماعية وذكرنا أن هذين الموضوعين من المستجدات في مجال المراجعة.وموضوع هذه الوحدة هو المراجعة البيئية وهو أيضاً من المستجدات في مجال المراجعة . تحتوى هذه الوحدة على أثني عشر قسماً ، في القسم الأول تحدثنا عن مفهوم المراجعة البيئية ، القسم الثاني أشتمل عل الإرشادات ومراجعة نظم الإدارة البيئية، القسم الثالث تناولنا فيه الأهداف، القسم الرابع تحدث عن المجالات التطبيقية، القسم الخامس ناقش الأهمية، القسم السادس وضح الإجراءات، القسم السابع تناول المبادئ العامة للمعيار الدولي 14010، 14011 والخاص بإجراءات المراجعة البيئية، القسم الثامن أشتمل على المعايير الفنية والمهنية ، القسم التاسع تناولنا فيه المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية وتحدثنا فيه عن القائمين بالمراجعة البيئية، والمراجعة الداخلية، وإقرارات الإدارة وإعداد التقرير، في القسم العاشر تحدثنا عن متطلبات الأيزو للمراجعة البيئية ووضحنا فيه مسؤوليات وأنشطة المراجع الداخلي ومسؤوليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئي. في هذا القسم تحدثنا فيه عن مسؤوليات ونشاطات المراجع . القسم الأخير تناولنا فيه تقرير المراجعة ووضحنا فيه متطلبات التقرير ومكانته وتحدثنا عن إبداء الرأي في التقارير البيئية وأهمية التقرير والمعلومات التي تكتسب حتى تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات الأيزو.

عزيزي الدارس، زودناك في هذه الوحدة بتدريبات وأسئلة تقويم ذاتي ونشاطات نتمنى أن تكون خير معين لك في دراسة هذه الوحدة كما نتمنى لك التوفيق والنجاح.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس،،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادرا على أن:

1. **تعرف** مفهوم المراجعة ومفهوم المراجعة البيئية.
2. **تذكر** إرشادات المراجعة البيئية.
3. **تعدد** أهداف المراجعة البيئية.
4. **توضح** المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية.
5. **تناقش** أهمية المراجعة البيئية.
6. **تعدد** أنواع المراجعة البيئية.
7. **توضح** المبادئ العامة للمعيار الدولي (14010 و 14011) الخاص بإجراءات المراجعة البيئية.
8. **تقارن** بين معايير المراجعة المهنية والفنية.
9. **تناقش** المعايير الدولية الخاصة بالقائمين بالمراجعة البيئية.
10. **توضح** المعايير الدولية الخاصة بالامور البيئية المتعلقة بالمراجعة الداخلية وإقرارات الإدارة وإعداد التقرير.
11. **تذكر** مسؤليات وأنشطة المراجع الداخلي والخارجي وفقاً لمتطلبات الأيزو وللمراجعة البيئية.
12. **توضح** أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشأت.

1. مفهوم المراجعة البيئية

اختلف الكتاب والباحثون والمنظمات العلمية فى تحديد مفهوم المراجعة البيئية ، فبينما يرى البعض **أن المراجعة البيئية تعد نشاطاً تقويمياً يعتمد على فحص الأداء البيئى للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم الاقتصادية للوحدة.**

يرى بعضهم الآخر أن المراجعة البيئية ماهي إلا "**مراجعة للآثار الخارجية الناتجة عن الأداء الاقتصادي لمنظمات الأعمال على الموارد الطبيعية** " .

والمراجعة البيئية على هذا النحو يمكن تسميتها بالمراجعة الخضراء Green Auditing كما يعرفها بعض كتابنا المحاسبين بأنها "**الفحص المنظم والدوري والموضوعي للآثار البيئية الناشئة عن مزاولة منظمات الأعمال لنشاطها الاقتصادي** ".

ويرى بعض الباحثين أن المراجعة البيئية هى

> "**فحص منظم موضوعى ودوري للأداء البيئى ، بو ا سطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية ، وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية ، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلي الأطراف المهتمة بها** " .

كما يعرفها بعضهم أنها: مراجعة أنشطة المسئولية، أنها "**عملية منسقة للتحقق من موضوعية الأدلة الوثائق التي يمكن الحصول عليها لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية ونظم الإدارة متوافقة مع المراجعة الوظيفية** ".

أما بعض الباحثين فيرى أن المراجعة البيئية هي:

"**منهج للتحقق من سلامة وتقويم الجوانب المختلفة للأداء البيئى فى ضوء متطلبات القوانين والشريعات والسياسات البيئية لمنظمات الأعمال بالإضافة إلي متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها ، بغرض تحسين الممارسات الرقابية على الأداء البيئى** " .

ووفقاً لمعايير المراجعة الدولية فى مجال المراجعة البيئية (الأيزو 1410) تعرف المراجعة البيئية بأنها:

عملية التحقق المنظمة والموثوقة للحصول علي دليل المراجعة بشكل موضوعى وتقويمة ، لتحديد ما إذا كانت النشاطات البيئية المحددة والأحداث والظروف والنظم الإدارية أو المعلومات عن هذه المسائل تتطلب مع معايير المراجعة وإيصال نتائج هذه العملية إلي المراجع الداخلي.

(Environmental Management system & ISO 1400)
Guidelines for Environmental Auditing General Principle .

ومن جانبنا نحن نرى أنه مهما اختلفت التعبيرات والمفاهيم الخاصة بالمراجعة البيئية، وطالت أو قصرت الألفاظ يمكن أن تلخص فى:

أن المراجعة البيئية هي نشاط مهنى للتحقق من سلامة وتقويم الجوانب المختلفة للأداء البيئى لمنظمات الأعمال للحصول علي دليل أو مجموعة من أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية في هذه المنظمات يطابق معيار مراجعة نظام الإدارة البيئية الموضوع من قبل المنظمة .

نشاط



من خلال دراستك لجميع التعريفات التي وردت في هذه الوحدة عن مفهوم المراجعة البيئية... أكتب تعريفاً شاملاً لمفهوم المراجعة البيئية. وأعرضه على مشرفك الإكاديمي ..

2. ارشادات المراجعة البيئية

هذا وتجدر الإشارة إلي أن إرشادات المراجعة البيئية، إجراءات المراجعة الداخلية، مراجعة نظم الإدارة البيئية.

Guidelines for Environmenral Auditing, Audit Procedures, Auditing of Environmental Management system

تتمثل فيما يلى :

أولاً: التعرف على مجال تطبيق الأيزو 14011 الذى يشير إلي إجراءات مراجعة نظم الإدارة البيئية .

ثانياً: توضيح المراجع المناظرة للآيزو 14011 كإرشادات للمراجعة البيئية من خلال إجراءات مراجعة نظم الإدارة البيئية .

ثالثاً: تقديم بعض التعاريف مثل نظام الإدارة البيئية ، ومراجعة نظام الإدارة البيئية ، معيار مراجعة نظام الإدارة البيئية .

رابعاً: توضيح أدوار ومسئوليات وأهداف نظام الإدارة البيئية من خلال توضيح أهداف المراجعة والأدوار والمسئوليات والأنظمة .

خامساً: التعرف على المراجعة البيئية من خلال بدء عملية المراجعة والإعداد لها وتقاريرها، وسوف نتناول ذلك بالتفصيل عند دراسة مجال تطبيق هذا المعيار.

3. أهداف المراجعة البيئية

تهدف المراجعة البيئية لتحقيق الاهداف التالية:

أولاً: التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئى للمنشأة والمثبته بالدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية والقوائم المالية أو أية تقارير خاصة بالأداء البيئي .

ثانياً: التحقق من سلامة العرض والإفصاح عن الالتزامات والخسائر المحتملة الناشئة عبر الأمور البيئية بالقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

ثالثاً: إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وسلامة التقرير عن الأموال التي تم إنفاقها على البرامج والأنشطة البيئية بالقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

رابعاً: التقرير عن مدي الالتزام الفعلى بتطبيق القوانين والنظم واللوائح التي تحكم الأداء البيئى بالمنشأة محل المراجعة .

خامساً: التعرف على الأسباب التي تعوق تحقيق المستوى المطلوب للأداء البيئى وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها والتقرير بذلك لإدارة المنشأة التي تقوم بالمراجعة البيئية .

سادساً: توفير نظام متكامل للمعلومات البيئية يساعد فى تحقيق أهداف الخطة القومية البيئية والرقابة عليها .

سابعاً: إعلام جميع أطراف المجتمع بمدى التزام المنشأة محل المراجعة بمسئولياتها البيئية.

4. المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية

للمراجعة البيئية مجموعة من المجالات التطبيقية يمكن ذكرها باختصار فيما يلى :

1.4 المراجعة البيئية الأولية

المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية:

1. المراجعة البيئية الأولية.
2. مراجعة نظام الإدارية البيئية.
3. مراجعة الإلتزامات البيئية ومراجعة المنتجات، مخزون المواد الخام.
4. مراجعة أنشطة المسؤلية البيئية.

يجب على المراجع أن يحدد الوضع الحالي للمنظمة ، فيما يتعلق بالبيئة ، عن طريق وسائل المراجعة البيئية الأولية ، ويمكن أن تغطي المراجعة الأولية التالي :

1. تحديد المتطلبات القانونية والتشريعية .
2. تحديد الجوانب البيئية لنشاطاتها وسلعها أو خدماتها ، وذلك بهدف تحديد الالتزامات والآثار البيئية الهامة .
3. تقويم الأداء مقارنة بالمعيار الداخلي المناسب والمعايير الخارجية والقوانين والرموز والممارسات ومجموعات المبادئ والإرشادات .
4. الممارسات والاجراءات الموجودة للإدارة البيئية .
5. تحديد الاجراءات والسياسات الموجودة المتعاملة مع نشاطات التوريد والتعاقد
6. التغذية العكسية الناتجة عن التحقيق فى الحوادث السابقة لعدم المطابقة .
7. فرض المنفعة التنافسية .
8. مراجعات الجهات المهتمة .
9. وظائف أو نشاطات النظم التنظيمية الأخرى التي يمكن أن تقوي أو تعوق الأداء البيئي .

وفى جميع الحالات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار النطاق الكامل لظروف التشغيل بما في ذلك الحوادث الممكنة وأوضاع الطوارئ ، ويجب أن توثق عملية المراجعة البيئية الأولية ونتائجها .

هذا ويلاحظ أن الخطوة الأولى الهامة هي تطوير قائمة من المجالات التي يجب أن تتم مراجعتها لذلك يمكن أن تتضمن نشاطات المنظمة عملاً محددة أوموقعاً محدداً وهناك بعض الطرائق الشائعة الاستخدام للقيام بالمراجعة وايصالها ،وهي تتضمن التالي :

أ. الاستبيان

ب. المقابلات

ت. قوائم الفحص

ث. القياس والمعاينة المباشرة

ج. مراجعة السجلات

ح. التمييز (قياس إلى أفضل نمط) Benchmarking

ويمكن أن تستشير المنظمات بما فيها المشروعات الصغيرة المتوسطة الحجم ، عدداً من المصادر الخارجية مثل :

1. الوكالات الحكومية وعلاقتها بالقوانين والتراخيص .
2. قواعد البيانات أو المكتبات الإقليمية أو المحلية .
3. المنظمات الأخرى لتبادل المعلومات
4. الاتحادات الصناعية .
5. المنظمات الكبيرة للزبائن.
6. مصنعى التجهيزات واستعمالاتها.
7. علاقات العمل ، وعلى سبيل المثال أولئك الذين يقومون بالنقل وتنظيم الهدر.
8. المساعدة المهنية .

وفقاً لإرشادات (الآيزو 1401) للمراجعة البيئية يجب أن تحدد المراجعة الأهداف المحددة من قبل المراجع الداخلي، ويجب أن يحدد مجال التطبيق مع المراجع القائد (مراقب الحسابات) بالتعاون مع المراجع الداخلي لتحقيق هذه الأهداف كما يجب أن يصف مجال التطبيق نطاق وحدود المراجعة البيئية كما يجب أن يتم إعلام هذه الاهداف ومجال التطبيق إلي منظمات الأعمال محل المراجعة .

يقصد بمراجعة نظام الإدارة البيئية قيام المراجع (القائد أو مراقب الحسابات) بعمليات التحقق والإثبات المؤسسة والمنظمة بشكل موضوعى للحصول علي دليل أو مجموعة من أدلة الإثبات، وتقويم هذه الأدلة، لتحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية فى المنظمة مطابقاً لمعيار مراجعة نظام الإدارة البيئية الموضوع من قبل المنظمة، وايصال نتائج هذه العملية للمراجع الداخلي.

2.4 مراجعة نظم الإدارة البيئية

هذا وتتمثل مراجعة نظم الإدارة البيئية فيما يلى :

1- مراجعة السياسات البيئية التي تم وضعها بواسطة المنظمة (المنشأة) .

2- تحديد مدي التطابق بين الخطط الموضوعة لإدارة البيئة مع معايير وإرشادات المراجعة البيئية .

3- تحديد المدى الزمنى الذي تنفذ وتطبق فيه الترتيبات المخططة لإدارة المسئوليات البيئية للمنظمة .

4- إيجاد نظم منظورة للإدارة البيئية .

حيث أن نظام الإدارة البيئية وفقاً لمتطلبات (الآيزو 14011) يمثل جزءاً من النظام الإدارى الشامل، حيث يتضمن الهيكل التنظيمى، وأنشطة التخطيط ، والمسئوليات والإجراءات والعمليات والموارد المتعلقة بتطوير السياسات البيئية وتطبيقها وتحقيقها ومراجعتها والمحافظة عليها كما ورد فى (الآيزو 14001) لعام 1996م .

5- مراجعة الإجراءات المتبعة لتحقيق متطلبات المعايير الدولية الآيزووهى :

الآيزو 14011 لعام 1996م والخاص بنظم الإدارة البيئية. الآيزو 14010 لعام 1996م والخاص بإرشادات المراجعة البيئية والمبادئ العامة. الآيزو 1401 لعام 1996م والخاص بإرشادات المراجعة البيئية معيار مؤهلات المراجعيين البيئيين

3.4 مراجعة الالتزامات البيئية ، ومراجعة المنتجات ، مخزون المواد الخام

يرى البعض أن المراجعة البيئية يمتد مجالها ليشمل **مراجعة الالتزامات البيئية الناشئة من الأنشطة والعمليات التى تقوم بها منظمات الأعمال فى إطار التزامها باحكام القوانيين والتشريعات التى تحافظ على سلامة البيئة** والمراجعة البيئية على هذا النحو تشمل المجالات التالية:-

1- مراجعة انشطةالمسئولية البيئية للوقوف علىالنسب المسموح بها اوالحدود القصوى للتلوث البيئى .

2- مراجعة تقديرات مواقع منظمات الأعمال ذات التأثير البيئى .

3- مراجعة أنشطة المسئولية البيئية للتأكد من مدى التزام منظمات الأعمال بالقوانين والتشريعات للمحافظة على سلامة البيئة .

4- مراجعة المنتجات وتشمل التقويم المحايد لجودة المنتجات النهائى ، لتحديد مدى مطابقته للمواصفات وصلاحيته للاستخدام ،وبقصد التحقق من أن العمليات الإنتاجية والإنتاج تم وفقاً للقوانين والمعايير الفنية الموضوعة

5- مراجعة المواد الخام المخزونة والخطرة وتمتد المراجعة البيئية في هذا المجال إلي متابعة آثار هذه المواد من مكان التصدير حتى مكان الاستخدام والتأكد من طريقة شحنها والتأكد من مطابقة هذه الطريقة مع الطرق المتعارف عليها لشحن المواد الخطرة .

4.4 مراجعة أنشطة المسئولية البيئية

وتشمل المجالات التالية :

1- التحقق من اتفاق أنشطة المسئولية البيئية للمنشأة مع القوانين والتشريعات البيئية .

2- تقويم مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المنظمة لسلامة البيئة .

3- التقرير عن مدى التزام المنشأة الفعلى بتطبيق القوانين واللوائح والنظم التي تحكم الأداء البيئى.

4- تقويم الممارسات الحالية التى تقوم بها المنشأة للتخلص من النفايات .

5- مدى توافق الأداء البيئى للمنشأة مع البرامج المخططة لانجازالسياسات البيئية الموضوعة مقدماً من قبل المنشأة .

تدريب (1)



رتب القائمة أ مع ب

القائمة أ	القائمة ب
1.مراجعة بيئية أولية	1. تقويم مدى إلتزام المنشأة بالقوانين المنظمة لسلامة البيئة.
2. مراجعة نظام الإدارة البيئية	2. تحديد المتطلبات القانونية والتشريعية.
3. مراجعة الإلتزامات البيئية	3. إيجاد نظم منظور للإدارة البيئية.
4. مراجعة أنشطة المسئولية البيئية.	4. مراجعة المواد الخام المخزونة.

تطبيق عملي

قامت شركة (دبونت Dupont) وهى أكبر الشركات الكمياوية فى العالم بدراسة مستوى الأداء البيئى للشركة نظراً لأن الجمهور لديه صورة سلبية عن الصناعات الكيماوية لما تحمله هذه الصناعة من مخاطر على العاملين فيها وعلى المجتمع الذى تعمل فيه .

وبعد الدراسة المتأنية تبين لرئيس الشركة أن المديرين داخل الشركةلا توجد لديهم اهتمامات بيئية فى مجال العمل يحرصون على تطبيقها بصورة فعالة ، كما أن هؤلاء قللوا من اهمية القضايا البيئية فى الشركة الخاصة بالنفايات الخطره والإصدارات السامة الناشئة عن

مزاولة نشاط الشركة ، لهذا قام رئيس الشركة بوضع مجموعة من الأهداف التى تسعى الشركة لتحقيقها من خلال مراجعة أنشطة المسئولية البيئية .

وقد تضمنت هذه الأهداف ما يلى :-

1. تخفيض النفايات الخطرة بنسبة 35% مقارنة بمستويات عام 1990م.
2. تخفيض الإصدارات السامة فى الهواء بنسبة 60% فى عام 1993م مقابل مستويات عام 1987م .
3. تخفيض الإصدارات الهوائية السرطانية بنسبة 90%
4. القضاء على جميع الإصدارات السامة إلى الأرض أو المياه السطحية أو جعلها غير خطره.
5. القضاء على استعمال الاصبغة المعدنية فى البوليمرات .
6. تحمل المزيد من المسئولية تجاه التخلص من النفايات البلاستيكية .
7. إدخال المجتمعات المحلية فى السلامة والتخطيط البيئى فى جميع المواقع .
8. دفع تكاليف إدارة 2590 كيلومتر مربع من مواطن المياه البرية مع تأكيد خاص على الأراضى الرطبة .
9. التخلص التدريجى من صناعة الكربونات الكلورفلورية واستبدالها ببدائل آمنة
10. تدبير ناقلات النفط ذات الخزانين وصهاريج التخزين ذات الجدارين فى جميع محطات الغازولين .

ولتحقيق هذه الأهداف أعد رئيس الشركة مجموعة من البرامج والندوات البيئية لتوضيح مدى إدراك الشركة للتوقعات الخاصة بالراى العام ،وتم تكوين مجلس للقيادة البيئية مكون من كبار نواب الرئيس المسئولين عن الأعمال التجارية والوظائف والعمليات الدولية الرئيسية ، ومن أجل إدخال التفوق البيئى فممارسات التشغيل اليومية ، اتخذ الأداء البيئى إحدى معايير صرف المكافآت لكبار المديرين وصغارهم ،وجربتقويم أداء كبار المديرين

وصغارهم لمعرفة مدى التزاماتهم بسياسيات الشركة البيئية ومدى التزاماتهم بالتشريعات البيئية، كما أعتمد رئيس الشركة خطة للمكافآت البيئية احترام البيئة Environment Respect وقد تم تصميم هذه الخطة للاعتراف بدور الأفراد والأعمال التى تظهر تفوقاً فى المحافظة على البيئية كما أعلنت الشركة فى عام 1991عن مجموعة من الخطط للاسراع فى عملية التدريب على التخلص من النفايات بحلول عام 1996م

على ضوء الادلة الجديدة القائلة بأن القضاء على طبقة الأوزون يتم باسرع مما هومتوقع.

لقد حققت الشركة تقدماً كبيراً تجاه أهدافها فعلى سبيل المثال انخفضت الإصدارات السامة فى الهواء بنسبة 30% من خلال 1990 وقد حققت درجة معينة فى المرونة عندما حددت لنفسها أهدافاً صعبة ، الأمر الذي يجعلها سابقة للمتطلبات القانونية ، فقد أنشأت معظم مصانع دوبونت فرقاً تسعى للوصول بالنفايات إلى الحد الأدني ، وقد ظهرت لديها أساليب وطرائق ابتكارية فى إدارة هذه النفايات وراح تخفيض النفايات يسير جنباً إلي جنب مع تخفيض تكاليف التشغيل وماكان يعتبر نفايات أصبح يباع على أنه مواد خام لشركات أخرى .

إن هناك فرصاً جديدة للأعمال التجارية والصناعية أخذت فى الظهور والنمو فوصول الشركة بالنفايات إلي حدها الأدنى يمكن أن يساعد زبائنها في إدارة نفاياتهم ، وفى بعض الحالات ، وافقت الشركة على استعادة النفايات وتدويرها دون مقابل وتقدم الشركة مجموعة واسعة من الخدمات الاستشارية والعلاجية إلي زبائن الشركات الأخري ، وبذلك فقد جري تشكيل تحالف استراتيجى أقيم حول الفرص البيئية وأدى مشروع مشترك مع شركة إدارة النفايات المتحدة خاص ببناء سلسلة من مصانع استرجاع البلاستيك وتصنيعه وعلى الرغم من أن هذه المصانع قد توقفت الآن عن العمل لكل هذا المشروع المشترك وضع دوبونت علي طريق أحد أهدافها كشركة ، كما تحسنت سمعة دوبويت فى أوساط الرأي العام ، وبخاصة من خلال الاهتمام المتزايد من قبل مديرى مصانع الشركة المحليين تجاه تحسين مواطن الحياة البرية ، الذى تتمثل مهمته فى جميع الشركات

والمجتمع المحلى فى البحث عن الطرائق اللازمة لاستخدام المناطق الشاسعة الواقعة تحت سيطرة الشركات للمحافظة على الحياة البرية أو زياداتها في بعض الأحيان .

وعلى الرغم من النجاحات السابقة ، إلا أن الشركة تتبنى وجهة نظر عملية إزاء المستقبل ، فالقيادة الملتزمة من قبل المسؤول التنفيذى الأول يمكنها أن تفتح الباب على مصراعية لإدخال التحسينات البيئية فى جميع أنحاء المنظمة أو الشركة . لذلك يجب بذل الجهود لتطوير فهم رؤية القيادة ، وتبنى هذا الفهم في جميع أنحاء الشركة ، وثمة حاجة لإصلاح النظم الإدارية ، ووضع أهداف صعبة للأداء بهدف تأسيس الالتزام بالتميز البيئى.

تدريب (2)



هل توصلت شركة دبونت إلي تحقيق أهدافها؟ وضح؟

5. أهمية المراجعة البيئية

تكتسب المراجعة البيئية أهميتها للأسباب الآتية :

أولاً: تمارس منظمات الأعمال أنشطتها في ظل ضغوط بيئية قويه من أطراف متعددة قد تؤثر على قدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها لهذا يجب أن تقوم إدارة هذه المنظمات بمراجعة نظام إدارتها البيئية في فترات مناسبة لضمان استمرار فاعليته وملاءمته .

ثانياً: للمحافظة على قدرة منظمات الأعمال مع الاستمرار في مزاولة النشاط يجب أن تولى المراجعة البيئية أهتمامها بكافة الابعاد البيئية فى جميع المجالات والانشطة والسلع والخدمات التي تبيعها المنظمة للعملاء . لكافة هذه الانشطة على أدائها المالي وموقعها التنافسي بشكل مناسب

ثالثًا: الاهتمام المتزايد على المستوى الدولي بأهمية الدور الذي يمكن ان تؤدية المراجعة البيئية لتحسين الأداء البيئي لمنظمات الأعمال ، حماية البيئية من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها .

رابعاً: الطلب المتزايد من جانب مستقدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمه عن التأثيرات البيئية لانشطة منظمات الأعمال ، الأمر الذي يتطلب بالتبعية ضرورة تطوير معايير الإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بالانشطة الاقتصادية لهذه المنظمات .

خامساً: الطلب المتزايد من الجهات الحكومية والوحدات الاقتصادية من مورديها قبل التعامل، ضرورة تقديم تقارير معتمده بواسطة مراجعيين أو فاحصين مستقلين عن فعالية نظم الإدارة البيئية المطبقة بها وهذه أمور تمثل مجالاً وتحدياً لمهنة المراجعة .

سادساً: المراجعة والتحسين المستمر لنظم الادارة البيئية فى منظمات الأ عمال ، فضلاً عن هدف تحسين أدائها البيئي الاجمالي ، كما يجب أن تطبق عليه التحسين المستمر بنظام الإدارة البيئية لتخفيف التحسين الاجمالي فى الأداء البيئي ، ولضمان هذا استلزم الأمر ضرورة قيام إدارة المنظمة لمراجعة نظام الإدارة البيئية فى فترات مناسبة لضمان استمرار فاعليته وملاءمته ، وكما سبق وأن اوضحنا يجب أ ن تكون مراجعة نظام الادارة البيئية كافية فى مجال تطبيقها لمخاطبة الابعاد البيئية فى جميع النشاطات والسلع والخدمات والتي تنتجها المنظمة ، بما فيها آثارها على الأداء المالي والموقع التنافسي بشكل مناسب ، وهذه الأمور تستلزم بطبيعة الحال قيام المراجع البيئى لمراجعة الأهداف والمضابات البيئية والأداء البيئى.

أسئلة تقويم ذاتي



1. إشرح مفهوم المراجعة البيئية.
2. ما هي المراجعة الخضراء؟
3. أذكر أهداف المراجعة البيئية.
4. عدد المجالات التطبيقية للمراجعة البيئية الأولية.
5. ما هي المجالات التي تغطيها المراجعة البيئية الاولية؟
6. ما المقصود بمراجعة نظام الإدارة البيئية؟
7. ما هي المجالات التي تشملها مراجعة الالتزامات البيئية ومراجعة المنتجات؟
8. أذكر المجالات التي تشملها مراجعة أنشطة المسئولية البيئية.
9. تكتسب المراجعة البيئية أهميتها لعدة أسباب أذكر أهم الأسباب؟

6. إجراءات المراجعة البيئية

عند قيام المراجع لمراجعة الأداء البيئي لإحدى منظمات الأعمال تتبع الإجراءات التالية:

أولاً: تحديد المعاييروالاشتراطات الخارجية لحماية البيئية الموضوعة لمعرفة جهاز شئون البيئة، والتي يمكن تطبيقها على الانبعاثات و المخالفات الضارة الناشئة عن مزاولة المنظمة لنشاطها الانتاجي .

ثانياً: جميع الأدلة والقوانين التي تؤكد أو تنقص التزام المنظمة بمعايير واشتراطات حماية البيئة .

ثالثاً: تحديد الأضرار الناشئة عن مزاولة المنشأة لنشاطها .

رابعاً: تقويم مدى كفاية أوضاع المنظمة عن الالتزامات البيئية الفعلية والمحتمله فى القوائم المالية وملحقاتها وأية تقارير لقوائم مالية أخرى .

خامساً: إبداء راي فني محايد يستند على مجموعة من أدلة الاثبات ووفق المعايير المراجعة المقبوله قبولاً عاماً ، عن الأداء البيئ للمنظمة انعكاساته المالية ، وذلك فى فقرة خاصة بتقرير المراجعة .

تدريب (3)



ماهي العلاقة بين معايير وإجراءات المراجعة؟

7. المبادئ العامة لإجراءات المراجعة البيئية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 14010 و 14011

1.7 المبادئ العامة للمعيار الدولي 14010

عزيزى الدارس يجب الالتزام بالمبادئ العامة للمعيار الدولى رقم 14010(الآيزو) لعام 1996م الخاص بإرشادات المراجعة البيئية وإجراءاتها ومراجعة نظم الإدارة البيئية والذى ينص على ما يلى :-

أولاً: الموضوعية والاستقلالية والكفاءة

Objectivity , Independence and Competence

يجب ضمان موضوعية عملية المراجعة ونتائجها وخلاصات ونتائج ، ولذلك يجب أن يكون أعضاء فريق المراجعة مستقلين فى نشاطات المراجعة . وأن يكونوا موضوعيين وخاليين من التميز والنزاع على المصالح في كامل أنحاء العملية .

إن استعمال أعضاء فريق المراجعة ، سواء من الداخل او الخارج ، يفترض حرية تصرف المراجع الداخلى . فقد يختار عضو فريق المراجعة من داخل المنظمة . ولكنه يجب ان

الا يكون قابلاً للمحاسبة ومسؤولاً بشكل مباشر عن موضوع البحث المراجعي . كما يجب أن يكون لدى أعضاء فريق المراجعة مجموعة مناسبة من المعارف والمهارات والتجربة وتنفيذ مسئوليات المراجعة .

ثانياً: العناية المهنية المطلوبة Due Professional Care

يجب ان يستعمل المراجعون الاتصال والارتباط بالمراجعة البيئية العناية والاجتهاد

والتقدير المتوقع من قبل أي مراجع فى الظروف المتشابة .

ويجب أن تكون العلاقة بين أعضاء فريق المراجعة بحيث يتمتع المراجع الداخلي بإحدى خصوصيات وحرية التصرف إلا إذا كانت مرفوضة عن طريق القانون . ويجب أن لا يكشف أعضاء فريق المراجعة المعلومات أو الوثائق التى تم الحصول عليها خلال المراجعة أو التقرير النهائي ، أو أي طرف ثالث دون الحصول على موافقة المراجع الداخلي ، والموافقه من قبل المنظمة المراجعة إذا كان ذلك مناسباً ، كما يجب أن يتابع المراجع الإجراءات التي تقدم لتوكيد الجودة

ثالثاً: تقرير المراجعة Audit Report

يجب إيصال نتائج المراجعة او الملخص إلى المراجع الداخلي فى تقرير مكتوب ، على الأقل كما هو متوقع من قبل المراجع الداخلى ، ويجب أن تتلقى المنظمة المراجعة نسخه من تقرير المراجعة وتتضمن المعلومات المتعلقة بالمراجعة التي يمكن أن تكون فى تقارير المراجعة المعلومات التالية دون أن تكون محدودة فقط فيها وهي :

1- تحديد المنظمة المراجعة والمراجع الداخلي .
2- الأهداف الموافق عليها ومجال تطبيق المراجعة .
3- المعيار الموافق عليه مقابل إيصال أي مراجعة .
4- الفترة المغطاة من قبل المراجعة أو تاريخ ايصال المراجعة .
5- تحديد أعضاء فريق المراجعة .

6- تحديد ممثلى المنظمة المراجعة والمشاركين فىالمراجعة

7- بيان عن الطبيعة السرية للمعلومات .

8- قائمة توزيع تقرير المراجعة .

9- ملخص عن المراجعة تتضمن أية إجراءات مهملة .

10-خلاصات المراجعة

ويجب أن يحدد المراجع القائد بالاستشارة مع المراجع الداخلى أياً من هذه الوحدة ومع اي وحدات اضافية يجب أن يتضمن التقرير.

2.7 المبادئ العامة للمعيار الدولي 14011

ووفقاً للمبادئ العامة الوارده فى المعيار الدولى 14011 (الآيزو لعام 1996م) يجب أن تحدد المراجعة البيئية أهدافها المحددة مقدماً بواسطة المراجع الداخلي ، ويجب أن يحدد مجال التطبيق بواسطة مراقب الحسابات بالاتفاق والاستشاره مع المراجع الداخلي ، حتى تتحقق هذه الأهداف ، ويصف مجال التطبيق نطاق وجود المراجعة ، كما يجب أن يتم الاعلام بهذه الأهداف لمجال التطبيق إلى المنظمة المراد مراجعة أنشطتها البيئية . ونظراً لأن الأداء البيئ متعدد الانشطة ، لهذا تتعدد مجالات المراجعة البيئية لتشمل المجالات الاتية .

أولاً: مراجعة الالتزام :-

وتتضمن مراجعة الالتزام بسياسات ونظم الادارة البيئية ، بالإضافة إلى مراجعة الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئة .

ثانياً: أعمال مراجعة منع التلوث :-

وهي أدوات تقييم تستخدم لتعيين فرص ومجالات تدني الإشراف ، وإمكانية استبعاد التلوث من مصادره بدلاً من مراقبته عند المداخن ، ويتضمن منع التلوث أساساً معدات التصنيع التي يمكن أن تحدث تلوثاً فى مراحل التشغيل المختلفة .

ثالثاً: مراجعة نظم الإدارة البيئية :

وتتناول النظم القائمة فعلاً لتوفير ضمان أن تعمل بشكل سليم فى إدارة المخاطر البيئية.

رابعاً: مراحل الالتزامات البيئية :-

تتعلق بتحديد معقولية وملاءمة تقديرات تكلفة النظافة البيئية ، ويواجه المحاسبون والمراجعون تحدياً في تحول قضايا البيئة إلى التزامات مالية .

خامساً: أعمال مراجعة أمان المنتجات :-

وهي أدوات تقييم فى نطاق المنتجات تستهدف توفير ضمان أو تأكيد بأن المنتج يلتزم بالمحدات البيئية و تقديم منتجات سليمة بيئيا . ويرى بعضهم أن هذه المجالات تحتاج من المراجع اتخاذ الإجراءات اللازمة كما يلي :

1. أن يكون على إلمام كامل بنشاط المنشأة وطبيعة عملها ومشكلات التلوث التي تتسبب فيها .
2. الالمام بقوانين النظم والبيئة والمعايير والاشتراطات التى تحددها وتخضع او يمكن أن تخضع لها المنشأة وآثارها المالية .
3. معرفة ما إذا كانت توجد انتهاكات أو تجاوزات بيئية من المنشأة ، وأن وجدت فما هي احتمالات التعرض لدعوى قضائية واثارها المالية .
4. معرفة الأعمال التي يجب على المنشأة اتخاذها لتصحيح أو معالجة الموقف أو اتخاذها كأنشطة مسبقة والاثار المالية لذلك .

5. الحصول علي دليل كافي وواقي لقبول أو رفض مزاعم الإدارة عن التزاماتها بالمسئوليه البيئيه .

ويجب علي المراجع – بالنسبه للأمور ذات الاثرغير المباشر علي القوائم الماليه–القيام بإجراءات المراجعة التاليه.

1/الاستفسار من الإدارة عن التزام المنشاة بالقوانين والتنظيمات المختلفة.

2/الاستفسار من الإدارة عن سياسات المنشاة المرتبطة بمنع الأفعال غير القانونيه.

3/الحصول علي اقرار مكتوب من الإدارة بشان عدم وجود خروج فعلي او محتمل عن القوانين يتطلب إفصاحا في القوائم المالية.

وتتفق مع الاتجاه الذي يري أنه لايمكن إعداد إجراءات مراجعة يمكن أن تناسب في التطبيق ظروف جميع الوحدات الاقتصادية ،وبالتالي يمارس المراجع تقديره المهني لتحديد مدي ملائمة الإجراءات لظروف الوحده الاقتصاديه التي يراجعها ، كما أن علي المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة التي تساعده في التعرف علي حالات عدم الالتزام بالقوانين البيئيه التي تطبق على الوحدة الاقتصاديه،والتي يكون لها تأثير مهم علي القوائم الماليه.

8. معايير المراجعة البيئية

حتي تحقق المراجعة البيئية أهدافها وتمكن من تحسين الأداء البيئى في منظمات الأعمال ،نري أنه يجب أن تخضع المراجعة البيئبة لمجموعة من المعايير الفنية والمهنيه ، يمكن ذكرها علي النحو التالي.

1.8 معايير فنية

وتتمثل في :

1. الاشتراطات والمواصفات التي يجب على المنشأة تنفيذها للقيام بأنشطتها المختلفة . والتي يعد أنتهاكها مخالفة بيئية .
2. تحديد أنواع التلوث التي تحدثها المنشأة ، والحجم الأمثل للتلوث المسموح به لكل نوع .
3. طرق معالجة أو إزالة آثار التلوث .

وهذه المعايير محددة أو قد تحدد بواسطة جهاز شئون البيئة وهي التي يتعامل معها الخبير البيئى لإصدار تقريره للمراجع .

2.8 معايير مهنية

وهي المعايير التي تحكم أداة عملية المراجعة البيئية ، والمعايير التالية يمكن أن يعتمد عليها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة البيئية .

1.التصرفات غير القانونية للعملاء

تنقسم التصرفات غير القانونية للعميل الي قسمين : الاول تصرفات لها تأثير مباشر وجوهري على عناصر القوائم المالية، وهذه مسئول عنها المراجع نفس مسئولياته عن الأخطاء والمخالفات، والثاني تصرفات لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية وهذه يعتبر المراجع مسئولاً عن تقييمها عند وجود معلومات عنها، وتتسم بارتباطها بأوجه عمليات التشغيل بالمنشأة أكبر من ارتباطها بالأوجه المالية والمحاسبية للمنشأة، ومنها انتهاك قوانين ونظم حماية البيئة.

2.استخدام عمل خبير

عند استخدام المراجع لعمل خبير، فإنه يعتبر كدليل إثبات فى المراجعة، وعلى المراجع أتباع مايلى :

أ. الاقتناع بالتأهيل المهني للخبير، والتحقق من الترخيص له بمزاولة المهنة وعضويته فى تنظيم مهنى مناسب، والتأكد من خبرته وسمعته المهنية ، مع مراعاة مدى استقلاله عن المنشأة.

ب. أن يدرك كل من المراجع والمنشأة والخبير إدراكاً كاملاً لطبيعة العمل الذي يجب القيام به ، ويتضمن الأهداف والنطاق للعمل والافتراضات التي يبنى عليها شكل ومحتويات تقرير الخبير واستخدام هذا التقرير، ويفضل أن يكون الاتفاق مكتوباً.

ت. حصول المراجع على تفهم كاف للطرق والافتراضات التي يستخدمها الخبير حتى يمكنه تقييم تقرير الخبير.

ث. فى حالة عدم إبداء رأي نظيف فى تقرير المراجعة اعتماداً على تقرير الخبير يمكن الإشارة إليه كسبب،و لذلك بعد الحصول على تصريح مسبق من الخبير.

3. مراجعة التقديرات المحاسبية

يهدف المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية إلي الحصول على دليل إثبات كاف ومناسب يمكنه من الحكم على مدي سلامة التقديرات فى ظل الظروف التي أعدت فيها ، ومدى ملاءمة الإفصاح عنها إذا تطلب الأمر ذلك. وعموماً فإن مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة بينما يقع على المراجع مسئولية تقييم مدى سلامة هذه التقديرات.

4. الحصول على إقرار الإدارة

يعتبر الحصول علي إيضاحات وبيانات مكتوبة من العميل شرطاً أساسياً من شروط تكوين وإصدار رأي عن القوائم المالية دون تحفظ ، ويمكن أن يطلق على هذا الإقرار خطاب العرض والإفصاح ، ويعتبر بمثابة أحد أدلة المراجعة الهامة ، فهو بمثابة دليل على قيام المراجع باستفسارات سليمة للتأكد من عدم وجود عمليات أو التزامات لم تسجل أو لم يفصح عنها ، وكان من الواجب تسجيلها أو الإفصاح عنها .

5. تقييم نظام الرقابة الداخلية المنشأة

إن نظام الرقابة الداخلية الكفء يجب أن يقلل من مخاطر حدوث مشاكل بيئية دون علم الإدارة فالرقابةالجيدة أو الكافيه على الأمور البيئية يمكن أن تساعد المراجع فى تحديد مخاطر المراجعة عند مستواها الأعلى. وإذا اكتشف المراجع أن نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة والمصمم لكشف المشاكل البيئية قد عجز من ملاحظة انتهاك هام ، أو أن المنشأة لم تنفي اي نظام لكشف الأحداث البيئية المخالفة ، أو ماقد يعتبره المراجع ضعفاً جوهرياً فى الرقابة الداخلية فعليه إبلاغ مجلس الإدارة بذلك باعتباره حالة من الحالات التي يجب التبليغ عنها .

6. استمرار المنشأة

يعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض التي تعد في ضوئها القوائم المالية ، مالم توجد معلومات تشير إلي غير ذلك ، ويقوم المراجع بأداء عملية المراجعة والتقرير عنها فى ضوء اعتبار المشروع مستمراً ، وقد تكون هناك حالات بيئية يمكن أن تهدد قابلية المنشأة للتواجد كمشروع مستمر مثل وجود مشاكل بيئية معقدة ومكلفة بما يتجاوز استعدادات المنشأة المالية ، ولذا على المراجع فحص الأدلة السلبية مثل انتهاكات النظم البيئية لتقييم استمرار المنشأة.

3.8 المعايير الأخرى للمراجعة البيئية

يرى البعض أن وجود معايير خاصة لعملية المراجعة البيئية تعد ضرورية وأساسية وذلك لخصوصيتها ، إضافة الي المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير للمراجعة المالية المتعارف عليها ، والتي تعد الأساس لتنفيذ عملية المراجعة بطريقة فعالة ، على أن يراعى عند استخدام تلك المعايير بصفة عامة ما يلى :

أولاً: المعايير العامة

بالنسبة للمعايير العامة: تتفق مع بعض الباحثين الذى يرى أنه فيما يتعلق بالتأهيل العلمي والخبرة المطلوبة فى عملية المراجعة البيئية ، فإنها تختلف إلى حد كبير عما هو مطلوب للمراجعة المالية التقليدية ، فلا بد أن يكون القائمين على عملية المراجعة معرفة ومهارات مقبوله فى مجال البيئة اضافة للمعرفة والمهارات المطلوبة للمراجعة المالية ، فضلاً عن متطلبات التعليم المستمر للمحافظة على الكفاءة المهنية المطلوبة فى ظل التغيرات المستمرة نتيجة للتقدم التكنولوجي الذى ينعكس على البيئة والممارسات التي تتم بها ، أما فيما يتعلق بالمعايير الخاصة بالاستقلال ومراعاة السلوك المهنى والدقة في الأداء فهى ضرورية للقيام بالمراجعة البيئية .

ثانياً: معايير العمل الميداني

تستخدم هذه المعايير وما يرتبط بها من إجراءات كما تم تحديدها فى مجال المراجعة المالية كأساس للعمل الميداني فى المراجعة البيئية دون أي تعديلات عليها إلا فيما يتعلق بالإجراءات فقط .

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

تختلف النتائج التي تتوصل إليها عمليات الفحص الخاصة بالمراجعة البيئية عن تلك التي يتم التوصل إليها عن طريق المراجعة المالية ، لذلك فلابد من وجود بعض المعايير

الإضافية التي تتلاءم مع الطبيعة المميزة لمجالات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة للمراجعة البيئية ، وذلك كما يلى :

أولاً : يجب أن يشتمل التقرير على

1- وصف كامل ومحدد للأنشطة البيئية وما يتعلق بها من بيانات والتى خضعت لعملية الفحص والتقييم .

2- الإشارة إلي معايير تقييم المراجعة البيئية وما يرتبط بها من إجراءات والتي وجدت ملائمة للقيام بعملية المراجعة البيئية وإجراء التقييم للإدارة البيئية

ثانياً : يجب أن يقسم التقرير إلى الأقسام الرئيسية التالية

1-القسم الأول يشتمل على وصف لطبيعة وهدف المراجعة ، متضمناً للمجالات البيئية والأنشطة التي خضعت لعملية الفحص والتقييم ، مع أهمية الإفصاح عن المجالات ذات العلاقة والتي لم يتم مراجعتها .

2-القسم الثاني يشتمل على المعايير التي وجدها المراجع ملائمة للقيام بعملية المراجعة وهنا يراعى عدم استخدام عبارة معايير مراجعه متعارف عليها وذلك لأنها معايير يرى المراجع ملاءمتها لعملية المراجعة لجهة معينة .

3-القسم الثالث يشتمل على الحكم الشخصى من المراجع لأداء الإدارة فى ضوء ما قدم من قرائن وأدلة إثبات .

4-القسم الرابع يشتمل على النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم .

5-القسم الخامس يشتمل على أوجه القصور فى نظم الإدارة البيئية والتي ظهرت خلال عملية الفحص والتقييم ، والآثار المترتبة عن ذلك القصور ، كما يشتمل هذا القسم على اقتراحات المراجع لمعالجة نواحي القصور بالإدارة البيئية وتلافيها مستقبلاً وتأسيساً على ما سبق يرى الكاتب ما يلى :

أ. أنه لايوجد حتى الآن تحديد واضح لإجراءات ومعاييرالمراجعة البيئية.

ب. يمكن اعتبار المراجعة البيئية امتداداً طبيعياً للمراجعة المالية الخارجية وذلك من خلال القيام بفحص الأداء البيئى للمنشأة وفقاً لإجراءات ومعايير المراجعة المالية .

ت. أن مايميز المعايير للمراجعة البيئية هو استخدام عمل خبير بيئى ليكون عاملاً مساعداً للمراجع الخارجي في تقييم التأثيرات البيئية الفعلية والمحتملة وانعكاساتها على القوائم المالية وملحقاتها للمنشأة محل المراجعة .

ث. أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمتمثلة فى المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

أسئلة تقويم ذاتي

1. ما هي الإجراءات التي يتبعها المراجع عند قيامه بمراجعة الأداء البيئي لإحدى منظمات الأعمال؟
2. ما هي معايير المراجعة الفنية؟
3. ما هي معايير المراجعة المهنية؟

9. المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئة

1.9 القائمين بالمراجعة البيئية

وفقاً لنص البند (45) من المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) والخاص بمراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية أصبحت عمليات المراجعة البيئية شائعة الاستخدام بشكل متزايد فى صناعات معينة ، وأن مصطلح المراجعة البيئية له مجموعة واسعة من المعاني ويمكن أداء عمليات المراجعة البيئية عن طريق خبراء خارجين وداخليين ، أحياناً ما تتضمن مراجعين داخليين أو عن طريق إدارة المنشأة فى الممارسة العملية فإن هناك

أشخاص من فروع متعددة من المعرفة يمكن أن يتم تأهيلهم لأداء عمليات المراجعة البيئية .

وغالباً مايتم أداء العمل عن طريق فريق يتكون من فروع المعرفة المتعددة . وغالباً ما يتم أداء عمليات المراجعة البيئية بناء على طلب الإدارة ولاغراض الاستخدام الداخلي وهي قد تدرس عديداً من الأمور تتضمن تلوث الموقع أو الالتزام بالقوانين والتعليمات البيئية ، ومع ذلك فإن عملية المراجعة البيئية ليست بالضرورة مرادفة لمراجعة تقرير الأداء البيئى.

ووفقاً للبند (46) قد يقوم مراجع القوائم الماليه للمنشاة بدراسة استخدام نتائج عمليات المراجعة البيئيه كدليل اثبات مراجعة ملائم ، في ظل ذلك الموقف فإن المراجع يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية المراجعة البيئية تفي بمعايير التقييم المتضمنة في المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) بعنوان مراعاة عمل المراجعة الداخلية أو المعيار الدولى للمراجعة رقم(620) بعنوان استخدام عمل خبير،وتتمثل المعايير المهمه التى يتعين مراعاتها فيما يلى :-

1. أثر نتائج عملية المراجعة البيئية على القوائم المالية
2. الكفاية الفنية والمهارة الخاصة بفريق المراجعة وموضوعية المراجعين لا سيما عندما يتم اختيارهم من الأعضاء العاملين بالمنشأة .
3. نطاق عملية المراجعة البيئية متضمناً ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة البيئية وكيف يتم توفير أدلة إثبات على ذلك .
4. العناية المهنية الواجبة التى تم ممارستها عن طريق الفريق عند أداء عملية المراجعة البيئية.
5. التوجيه والإشراف والفحص السليم لعملية المراجعة .

2.9 المراجعة الداخلية

ووفقاً للبند (47) إذا ماكان لدي المنشأة قسم لأداء وظيفة المراجعة الداخلية فإن المراجع يدرس ماإذا كان المراجعون الداخليون يهتمون بالجوانب البيئية لأعمال المنشأة كجزء من أنشطة المراجعة الداخلية فإن كان ذلك هو الموقف ، فإن المراجع يدرس ملاءمة استخدام مثل هذه العمل لأغراض عملية المراجعة المحددة في المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية .

3.9 إقرارات الإدارة

بمقتضى البند (48) يتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم (580) بعنوان إقرارات الإدارة أن يحصل المراجع على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور التي تعتبر ذات أهمية نسبية للقوائم المالية عندما لايتوقع أن توجد أدلة إثبات مراجعة ملائمة وكافية بشكل معقول . أن كثيراً من أدلة الإثبات المتوافرة للمراجع تجاه أثر الأمور البيئية على القوائم المالية سوف تكون مقنعة فى طبيعتها وليست حاسمة لذلك قد يرغب المراجع في الحصول على إقرارات معينة من الإدارة تتمثل في الآتي :

1. أنها ليست على علم بأية التزامات أو أحداث عرضية ناشئة من أمور بيئية متضمنة تلك الناتجة من التصرفات غير القانونية أو يحتمل أن تكون تصرفات غير قانونية .
2. أنها ليست على علم بأية أمور بيئية أخرى قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية
3. إذا ما علمت بتلك الأمور ، تقر بأنها قد أفصحت عنها بشكل ملائم فى القوائم المالية .

4.9 إعداد التقرير

(49) عند تكوين الرأي عن القوائم المالية ، يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت آثار الأمور البيئية قد تم معالجتها أو الإفصاح عنها بشكل كافٍ طبقاً لإطار عمل ملائم لإعداد التقارير المالية بالإضافة لذلك فإن المراجع يقوم بالاطلاع على أي معلومات أخرى تم تضمينها مع القوائم المالية من أجل تحديد أية اختلافات جوهرية علي سبيل المثال فيما يتعلق بالأمور البيئية.

(50) تعتبر تقديرات الإدارة للأحداث غير المؤكدة ونطاق الإفصاح عنها في القوائم المالية من المشاكل الرئيسية فى تحديد الأثر على تقرير المراجع قد يتوصل المراجع لاستنتاج بان هناك أحداث غير مؤكدة جوهرية أو إفصاحات غير ملاءمة بسبب الأمور البيئية ، قد تكون هناك ظروف متوازية فى رأي المراجع تطرح مشكلة عدم ملائمة فرض استمرارية المنشأة فى مزاولة نشاطها ، فى مثل تلك الأمور يراعى المراجع المعيار الدولي للمراجعة رقم (720) بعنوان الاستمرارية وهو يرفر إرشاداً تفصيلياً للمراجعين فى مثل تلك الظروف .

تدريب (4)



ماهي مزايا معايير المراجعة الدولية؟

عزيزي الدارس وفقاً لما تناولناه في البنود 46. 47. 48. 49. 50 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 1010 والخاص بمراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية يتضح أن المراجعة البيئية يمكن أن تؤدي عن طريق خبراء (مراجعين) خارجيين أو مراجعين داخليين أو عن طريق المنشأة بتكوين مجموعة من الافراد متعددى المعارف وعلى درجة عالية من التأهيل العملي والعلمي للقيام بالمراجعه البيئية بناء على طلب الإدارة ولأغراض الاستخدام الداخلي .

وفي هذا الشأن يرى البعض أن المراجعين الخارجين والداخلين هم أفضل من يقوم بالمراجعة البيئية ، ذلك لإحساسهم بحجم الخطر الذي يمكن أن يؤدى إليه المشاكل البيئية الناشئة عن مزاولة منظمات الأعمال نشاطها الإنتاجي ، ويرى أن التكاليف والالتزامات المرتبطة بهذه المشاكل البيئية يجب أن يتم تقديرها على أساس حقيقى وموضوعى ، كما يجب أن يتم الإفصاح عن الالتزامات أو الخسائر واحتمالات حدوثه كلما كان ذلك ممكناً ، وأن كلاً من المراجعة الداخلية والخارجية يجب أن تستخدم بالشكل الذي يجعل المخاطر البيئية المتوقعة عند أدني مستوياتها ، وتضمن الالتزامات بمتطلبات الغير عند تحقق هذه المخاطر .

وفقاً لما رود بالبند (46 من المعيار الدولي رقم 1010) قد يقوم مراجع القوائم المالية ويقصد بها هنا مراقب الحسابات الذي لاتربطه بالمنظمة رابطة التبعية بدراسة استخدام نتائج عمليات المراجعة كدليل إثبات ملائم ، ومن ثم فإن المراجع الخارجي يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية المراجعة البيئية توفي بمعايير القيم المتضمنة فى المعيار الدولى رقم 610 والخاص بمراعاة عمل المراجعة الداخلية والمعيار الدولى للمراجعة رقم 620 بعنوان استخدام عمل خبير ، وتتمثل المعايير الهامة التي يتعين مراعاتها فيما يلى :

1. أثر نتائج عملية المراجعة البيئية على القوام المالية .

2. الكفاية الفنية والمهارة الخاصة بفريق المراجعة البيئية وموضوعية المراجعين لاسيما عندما يتم اختيارهم من الأعضاء العاملين بالمنشأة ووفقاً لإرشادات الآيزو (1410) يجب أن يبذل المراجعون المرتبطون بالمراجعة البيئية العناية والاجتهاد والمهارة والتقدير المتوقع من قبل أن تراجع في الظروف المشابهة ، ويجب أن تكون العلاقة بين أعضاء فريق المراجعة بحيث يتمتع المراجع الداخلى بإحدى خصوصيات وحرية التعرف إلا إذا كانت موقوفة عن طريق القانون ، كما يجب إلايكشف أعضاء فريق المراجعة المعلومات والوثائق التي تم الحصول عليها خلال المراجعة أو عند إعداد التقرير النهائي للطرف الثالث .

3. نطاق عملية المراجعة البيئية متضمناً ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة البيئية وكيف يتم توفير أدلة إثبات على ذلك .

4. العناية المهنية الواجبة التي تم ممارستها عن طريق الفريق عند إعداد عملية المراجعة البيئية.

ووفقاً للبند 47 من معيار المراجعة الدولي رقم 1010 إذا كان لدى المنشأة قسم لأداء وظيفة المراجعة الداخلية ، في مثل هذه الحالات يجب على المراجع القائد (مراقب الحسابات) أن يدرس ما إذا كان المراجعون الداخليون يهتمون بالجوانب البيئية المرتبطة بأعمال المنشأة كجزء من أنشطة المراجعة الداخلية ، وإذا كان الأمر كذلك فيجب على مراقب الحسابات (المراجع العائد) أن يدرس مدي ملاءمة استخدام مثل هذه الأعمال لآغراض عملية المراجعة مع ضرورة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (610) والخاص بدراسة عمل المراجعة الداخلية.

10 . متطلبات الايزو للمراجعة البيئية

1.10 مسؤليات وأنشطة المراجع الداخلي

وفقاً لمتطلبات الآيزو (14010) الخاص بارشادات المراجعة البيئية ، وإجراءات المراجعة البيئية ومراجعة نظم الإدارة البيئية ، وفقاً لما ورد فى البند 4/2/5 يجب أن تغطي مسئوليات وأنشطة المراجع الداخلي مايلى :

1. تحديد الحاجة للمراجعة .
2. الارتباط مع المنظمة التي تقوم بالمراجعة البيئية بهدف الحصول على تعاون كامل .
3. تحديد أهداف المراجعة .

4. اختيار المراجع القائد (مراقب الحسابات) أو الموافقة على تكوين فريق للمراجعة البيئية.

5. الاستشارة مع المراجع القائد (مراقب الحسابات) لتحديد مجال أو مجالات المراجعة البيئية .

6. الموافقة على معيار مراجعة نظم الأسرة البيئية .

وعن دور المراجع الداخلي فى هذا المجال يري بعض الباحثين أن مجالات مراجعة نظم الإدارة البيئية وأعمال مراجعة المنتجات يمكن أن تكون ميداناً لعمل المراجع الداخلي ، على اعتبار أنه أكثر إدراكاً لإدارة المخاطر البيئية ، وأخذ عوامل تلك المخاطر في الاعتبار عند التخطيط الشامل لأعمال المراجعة ، وأيضاً نظراً لألفة ومعايشة المراجع الداخلى لعمليات التشغيل والإنتاج ، ويراعى أهمية تحقيق قدر مناسب من الاستقلال للمراجع الداخلي عند القيام بمراجعة المجالات السابقة.

وهذا وتجدر الإشارة الي أنه يقصد بإدارة المخاطر البيئية تحديد وتقييم الرقابة على كل ما قد يسبب أضراراً للعاملين ، ولأفراد المجتمع ، وللوحدات الاقتصادية والبيئية بصفة عامة ، نتيجة للتأثيرات البيئية المترتبة على مزاولة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها ، وذلك بهدف محاولة استبعاد أو تخفيض التعرض لتلك التأثيرات ، والتي قد يترتب عليها التزامات بيئية . وقد يكون من الصعب فى بعض الحالات قياس المخاطر البيئية فى صورة وحدات نقدية ، وبالتالي فإن الأمر يتطلب ممارسة المراجعين الداخلين لتقديراتهم الشخصية عند تحديد الالتزامات البيئية التي قد تترتب عليها، وفيما يختص بدور المراجع الداخلي فى هذا المجال يرى بعض أساتذة المحاسبة أن المراجع الداخلي قد يقوم أيضاً بفحص تدابير التنظيم التي يتخذها للتوافق مع القوانين، ولتقييم الأصول ، وتحديد القيم الفعلية والمحتملة للالتزامات البيئية ، كما أنه يمكن أيضاً أن يقوم بالتأكد من ملاءمة المعالجة المحاسبية للعمليات البيئية ، فالمراجع الداخلي باعتباره جزءاً من الإدارة ومن هيكل الرقابة الداخلية بالتنظيم يكون مهتماً بالرقابة على مدي التوافق مع القوانين والتشريعات، وتحديد مدي ملاءمة عملية المحاسبة عن المسائل البيئية، والتأكد من ممارسة الإفصاح عن المعلومات

البيئية بأفضل صورة ممكنة، كما يهتم أيضاً بالتأكد من أن المشاكل البيئية عند حدها الأدنى، وأن العمليات البيئية تؤدي بكفاءة وفاعلية، وأن عمليات إدارة النفايات والمخلفات تتم بأفضل صورة ممكنة، وأيضاً يهتم بالتأكد من أن القرارات البيئية تستند إلي معلومات حقيقية ".

2.10 مسؤليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئي

أما المراجع الخارجي وفقاً لإرشادات الآيزو 14011 الخاصة بالمراجعة البيئية يسمى بالمراجع البيئى الفائد Lead Environmental Auditor ويقصد به الفرد المؤهل لإدارة وإنجاز المراجعات البيئية وفقاً للبند 1/2/5 من إرشادات الآيزو 14011 تتمثل مستويات المراجع القائد Lead Audito في الإتمام الكفء والفعال للمراجعة البيئية فى كافة مجالات تطبيقها ، كما أنه مسئول عن الخطة الموافقة عليها من قبل المراجع الداخلى ، ومن ثم فإن مسئوليات المراجع.

القائد يجب أن تشمل :-

1. الاستشارة مع المراجع الداخلي والمنظمة المراجعة فيما إذا كانت مناسبة فى تحديد معيار تطبيق المراجعة ومجالها.
2. الحصول على معلومات ضرورية ذات خلفية مناسبة لالتقاء أهداف المراجعة كالتفاصيل عن نشاطات المنظمة المراجعة والسلع والخدمات والموقع والحدود المباشرة وتفاصيل المراجعات السابقة.
3. تحديد ما إذا كانت متطلبات المراجعة البيئية كما هى معطاة فى الآيزو 14010.
4. إن تشكيل فريق المراجعة قد يعطي اعتباراً للنزاعات المحتملة للمصالح وقد يوافق على ارتباطها مع المراجع الداخلي.

5. توجيه نشاطات فريق المراجعة للمطابقة مع إرشادات الآيزو 14010 ومع هذا المعيار الدولي.
6. إعداد خطة المراجعة بالاستشارة المناسبة مع المراجع الداخلي والمنظمة المراجعة وأعضاء فريق المراجعة.
7. إيصال خطة المراجعة النهائية لفريق المراجعة والمنظمة المراجعة والمراجع الداخلي.
8. تنسيق إعداد وثائق العمل والإجراءات التفصيلية ونتيجة فريق المراجعة.
9. البحث فى حل أية مشاكل تحدث خلال المراجعة.
10. التمييز فيما إذا كانت أهداف المراجعة غير قابلة للتحقق وتحديد الأسباب للمراجع الداخلي وللمنظمة المراجعة.
11. إعادة تقديم فريق المراجعة في مناقشات مع المنظمة المراجعة سواء أكان ذلك بشكل سابق ، أو خلال المراجعة أو بعدها.
12. إبلاغ المنظمة المراجعة، ودون تأخير، بنتائج المراجعة لعدم المطابقة الحرجة.
13. رفع التقرير للمراجع الداخلي عن المراجعة بشكل واضح ومختصر وضمن الوقت المتفق عليه فى خطة المراجعة .
14. تقديم التوصيات لتحسين نظام الإدارة البيئية ، وتحديد ما إذا كانت ضمن مجال تطبيق المراجعة .

11. المراجع Auditor

يجب أن تغطي مسؤوليات ونشاطات المراجع التالي :

1- متابعة التوجيهات ودعم المراجع القائد .

2- تخطيط المهمة المحددة بشكل موضوعى وفعال وكفء ضمن مجال تطبيق المراجعة وتنفيذها .

3- جمع أدلة للمراجعة كافية ومناسبة لتحديد نتائج المراجعة وتحليلها ، وإيصال خلاصات المراجعة المتعلقة بنظام الإدارة البيئية .

4- إعداد وثائق العمل ضمن توجيه المراجع القائد .

5- توثيق نتائج المراجعة الفردية .

6- حماية الوثائق المرتبطة بالمراجعة وإعادتها عندما يكون ذلك مطلوباً .

7- المساعدة فى كتابة تقرير المراجعة.

12. تقرير المراجعة Audit Report

1.12 متطلبات التقرير

يرى بعضهم أنه يجب على المراجع عند إعداد تقرير يتضمن رأي نظيف أو غير مقيد ، التأكد من أنه يتم الإفصاح بشكل كافى عن المعلومات والموضوعات ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية والمتمثلة فيما يلى :-

1- المصروفات البيئية .

2- التكاليف البيئية التي يتم رسملتها .

3- الالتزامات البيئية .

4- التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات مستقبلية .

كما أنه من الملائم الإفصاح عما يلى :-

1- السياسة البيئية للوحدة الاقتصادية .

2- التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين البيئية التي تطبق عليها ، وفي حالة عدم التزامها بتلك القوانين فإنه من الضروري الإفصاح عن التأثيرات المهمه المترتبة على ذلك .

3- المخاطر البيئية التي تواجهها الوحدة الاقتصادية ، والإجراءات التي اتخذتها لاستبعادها وتخفيضها .

4- الظروف والمشكلات البيئية التي قد تثير الشك فى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار فى مزاولة أنشطتها .

2.12 مكونات التقرير

ويرى البعض الآخر أن تقرير المراجعة البيئية يجب أن يتضمن المعلومات التالية :

1- إسم المنشأة .

2- إسم ومكان الموقع .

3- وصف لأنشطة الموقع .

4- تقييم تفصيلى للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة الموقع .

5- ملخص للأرقام المتعلقة بما يلى : (إذا كانت ذات صلة بأنشطة الموقع) :

- الانبعاثات المسببة للتلوث
- المخلفات .
- المواد الخام .
- الطاقة .
- استهلاك المياه .
- الموضوعات البيئية المهمه الأخرى .

6- السياسة والبرنامج البيئ للمنشأة ، والأهداف المحددة للموقع .

7- تقييم لأداء لنظام حماية البيئية المطبق بالموقع .

8- التاريخ المحدد لإعداد التقرير البيئى التالي .

9- أسم وعنوان المراجع البيئى المصرح به بمزاولة المهنة والذي اعتمد التقرير.

نشاط



أرجع إلي كتب المراجعة الموجودة في المكتبات وحدد ماهي المعلومات التي إتفق الكتاب في وضعها ضمن تقرير المراجعة البيئية...

3.12 إبداء الرأي في التقارير البيئية

وفيما يتعلق بإبداء الرأي فى الأداء البيئى للمنشأة فيمكن التمييز بين اتجاهين لإبداء المراجع رأية بشأن ذلك كما يلى:

1. إبداء الرأي فى التقارير البيئية التي تعكس الأداء البيئى للمنشأة ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية بإضافة فقرة لإبداء الرأي عن مدي التزام المنشأة محل المراجعة بالقوانين والنظم البيئية الخاضعة لها .

1. إبداء الرأي فى التقارير البيئية التى تعكس الأداء البيئى فى تقرير مراجعة مستقل وعادة ما يتكون هذا التقرير من قسمين :

القسم الأول : يتضمن مقدمة عن معدات وتجهيزات الموقع، وطريقة ترتيب الآلات والعمال في المصنع، وعمليات التشغيل، والظروف البيئية... الخ، القسم الثاني ويتكون من نتائج عدم الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية، وإدارة عمليات النفاية والتخزين والنقل، وسياسات التشغيل، والمخاطرواحتمالات الخسارة، وينبغي أن يتضمن هذا التقرير

المعلومات التي تساعد الإدارة في تقييم المعلومات وضمان تصحيح المشاكل التي تم تحديدها بالإضافة إلي أنه ينبغى أن يتضمن النتائج والمعلومات التي تتطلبها وكالات وأجهزة البيئية.

4.12 أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشآت

ومهما يكن من أمر فإن تقرير المراجعة البيئية يمثل مرحلة مهمه وحساسة فى المراجعة البيئية وذلك للأسباب التالية :-

1- تقرير المراجعة البيئية هو أحد ثمار مرحلتي تخطيط وتنفيذ المراجعة البيئية، ما يكتنفها من صعوبات مما يحتم أن يكون هذا التقرير بالشكل والمضمون المناسب.

2- سيستفيد من هذا التقرير منه أطرافاً متعددة داخلية وخارجية، مما يحتم أن يكون هذا التقرير مستوفى الشكل والمضمون من ناحية، وذات أهداف يمكن للأطراف المختلفة استخدامها فى ترشيد قراراتها المتعلقة بالبيئة والرقابة عليها.

3- التقرير هو كل النتائج التي توصل إليها فريق العمل للمراجعة البيئية لمنظمة الأعمال ، مما يحتم أن يتسم هذا التقرير بالكفاءة والفعالية تتويجاً لجهود هذا الفريق من ناحية ، وخدمة للأطراف المستفيدة من هذا التقرير داخلياً وخارجيا من ناحية أخرى .

4- أن هذا التقرير المقدم من فريق عمل المراجعة البيئية هو فى الأساس تلبية مطالب اجتماعية واقتصادية وسياسية يطالب بها المجتمع ، وبذلك يجب أن يتسم هذا التقريربالدقة والفعالية والكفاءة تحقيقاً لجعل المراجعة البيئية أداة لخدمة المجتمع ، وبدون هذا التقرير المناسب شكلاً وموضوعاً تفقد المراجعة البيئية مصداقيتها وعدالتها ، مما يزيد من فجوة التوقعات فى المراجعة ويقلل من مصداقية مهنة المراجعة في خدمة المجتمع ويفقدها دورها الاجتماعي باعتبارها أداة اجتماعية .

5- بما أن تقرير المراجعة البيئية باعتباره يمثل نتاج وخلاصة لفكر دؤوب وعمل مستمر خلال فترة زمنية محددة لجهود فريق العمل المتكامل للمراجعة البيئية يتحتم أن يكون شكل ومضمون هذا التقرير يفي بكافة المتطلبات التي تستلزمها البيئة تشريعياً واقتصادياً واجتماعياً ومالياً وسياساً ، وهذا يستوجب من فريق العمل أن يقدم فى تقريره كافة المقترحات والحلول التي تزيد من فعالية الأداء البيئ لمنظمة الاعمال.

5.12 المعلومات التي تكتب في تقرير المراجعة وفقاً لإرشادات الأيزو

ووفقاً لبند 7/5 من إرشادات (الأيزو 14010) للمراجعة البيئية يجب أيصال نتائج المراجعة أو الملخص إلي المراجع الداخلي فى تقرير مكتوب ، على الأقل كما هو متوقع من قبل المراجع الداخلي ، ويجب أن تتلقى المنظمة المراجعة نسخة من تقرير المراجعة. وتتضمن المعلومات المتعلقة بالمراجعة التي يمكن أن تكون فى تقارير المراجعة المعلومات التاليه دون أن تكون محدودة فقط فيها وهي :-

1- تحديد المنظمة المراجعة والمراجع الداخلي .
2- الأهداف الموافق عليها ومجال تطبيق المراجعة .
3- المعيار الموافق عليه مقابل إيصال اية مراجعة .
4- الفترة المغطاة من قبل المراجعة أو تاريخ إيصال المراجعة.
5- تحديد أعضاء فريق المراجعة .
6- تحديد ممثلى المنظمة المراجعة والمشاركين فى المراجعة .
7- بيان عن الطبيعة السرية للمعلومات .
8- قائمة توزيع تقرير المراجعة .

9- ملخص عن المراجعة تتضمن أية إجراءات مهملة.

10-خلاصات المراجعة.

أسئلة تقويم ذاتي



1. وضح مسئوليات وأنشطة المراجع الداخلي وفقاً لمتطلبات الأيزو (14010) الخاص بارشادات المراجعة البيئية.
2. ما المقصود بإدارة المخاطر البيئية؟
3. ما هي المعلومات والموضوعات التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة البيئية؟

الخلاصة

عزيزي الدارس،

أرجو أن تكون حققت الأهداف التعليمية لهذه الوحدة حتى تستفيد من هذه الخلاصة.

في بداية الوحدة تحدثنا عن مفهوم المراجعة البيئية وذكرنا تعريفات مختلفة لها،وفي القسم الثاني أشرنا إلى إرشادات المراجعة البيئية وهي إجراءات المراجعة الداخلية ومراجعة نظم الإدارة البيئية، وفي القسم الثالث ذكرنا أهداف المراجعة البيئية، والقسم الرابع تناولنا فيه المجالات التطبيقية والمجالات هي المراجعة البيئية الأولية ومراجعة نظم الإدارة البيئية ومراجعة الالتزامات البيئية ومراجعة المنتجات ومخزون المواد الخام ومراجعة أنشطة المسئولية الاجتماعية، وفى القسم الخامس ذكرنا أهمية المراجعة البيئية وأضحنا أن المراجعة البيئية تكتسب أهميتها من عدة أسباب منها الاهتمام المتزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية لتحسين الأداء البيئى لمنظمات الأعمال وحماية ، البيئة من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها، وفي القسم السادس تناولنا إجراءات المراجعة البيئية، وفي القسم السابع تناولنا المبادئ العامة للمعيار الدولي 14010 – 14011 والخاص بمجالات المراجعة البيئية حيث تتعدد المجالات لتشمل أولاً مراجعة الالتزام، ثانياً مراجعة الأعمال منع التلوث، ثالثاً مراجعة نظم الإدارة البيئية، رابعاً مراحل الالتزامات البيئية، خامساً إعمال مراجعة أمان المنتجات ،وفي القسم الثامن ناقشنا معايير المراجعة البيئية وقسمنا المعايير إلى فنية ومهنية وتحدثنا أيضاً عن المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وفي القسم التاسع تحدثنا عن المعايير الدولية الخاصة بالأمور البيئية ، وتناولنا فيه القائمين بالمراجعة ، والمراجعة الداخلية وإقرارات الإدارة وإعداد التقرير، وفي القسم العاشر وضحنا مسئوليات وأنشطة المراجع الدخلي وفقاً لمتطلبات الأيزو، وكذلك مسئوليات وأنشطة المراجع الخارجي البيئى ، وفي القسم الحادي عشر تحدثنا عن مسئوليات وأنشطة المراجع، وفي القسم الاخير تناولنا تقرير المراجعة ووضحنا فيه متطلبات التقرير ومكوناته وتحدثنا عن إبداء الرأي في التقارير ، ووضحنا

أهمية تقرير المراجعة البيئية للمنشآت وذكرنا المعلومات التي تكتب في تقرير المراجعة البيئية وفقاً لمتطلبات الأيزو.

اجابات التدريبات

تدريب (1)

(2) −1

(3) −2

(4) −3

(1) −4

تدريب (2)

لقد حققت شركة دبونت تقدماً كبيراً في أهدافها فقد انخفض الإصدارات السامة في الهواء بنسبة 30% . كما ظهرت لديها أساليب وطرائق ابتكارية في إدارة النفايات فقد انشات مصانع دوبونت غرفاً تسعى للوصول بالنفايات إلى الحد الأدنى، وصار تخفيض النفايات يسير جنباً إلى جنب مع تخفيض تكاليف التشغيل وما كان يعتبر نفايات أصبح يباع على أنه مواد خام لشركات أخرى.

تدريب (3)

تختلف إجراءات المراجعة عن معاييرها فالإجراءات تمثل الوظائف والأنشطة والتصرفات التي يجب أداؤها لتحقيق أهداف المراجعة وتنفيذ عملية المراجعة وهي تخضع لتقدير الشخص والاجتهاد من قبل المراجع وتتغير معايير المراجعة من عملية إلى أخرى حسب متطلبات المشروع وبيئته. أما المعايير فهي تتعلق بما يجب على المراجع الالتزام به حرفياً لإتمام عملية المراجعة ومن المفترض أن تتولى جهات مهنية وضع هذه المعايير التي تكون بمثابة الخطة التي تتيح للمراجع القيام بعمله على أكمل وجه.

تدريب (4)

1. توفر الوقت والجهد والتكاليف اللازمة لإصدار معايير قطرية خاصة في الدول التي لا تمتلك معايير.
2. الاخذ بالمعايير الدولية يدفع المنشات المحلية بقوة إلى الاسواق العالمية.
3. تشكل معايير المراجعة الدولية التي صدرت حتى الآن إطار متكامل لمهنة المراجعة.
4. تتميز المعايير الدولية بالمرونة.

مسرد المصطلحات

- **المراجعة البيئية** **Environmental Audit**

هي عملية منسقة للتحقق من موضوعية الوثائق والأدلة التي يمكن الحصول عليها اذا ما كانت الأنشطة البيئية ونظم الإدارة متوافقة مع المراجعة الوظيفية.

- **المراجعة الخضراء** **Creen Auditing**

هي تعريف للمراجعة البيئية وهي مراجعة الآثار الناتجة عن الأداء الاقتصادي لمنظمات الأعمال.

- **المراجع البيئ القائد** **Lead Environment Auditor**

هو الفرد المؤهل لإدارة وانجاز المراجعات البيئية.

- **مراجعة الالتزام** **Obligation Audit**

تعني مراجعة الالتزامات بسياسات ونظم الإدارة البيئية بالإضافة إلى مراجعة الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية؟

- **العناية المهنية المطلوبة** **Due Professional Care**

هي العناية والاجتهاد والتقدير المتوقع من قبل أي مراجع في الظروف المتشابهة.

المراجع العربية

1. رعد حسن الصرن ،نظم الإدارة البيئية والآيزو 14000، سلسلة الرضا للمعلومات، سوريا، 2001م.
2. محمد على العيدروس، الاتجاهات المعاصرة فى المحاسبة والمراجعة، رسالة دكتوراة، جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية، 2002م.
3. جمعة، أحمد حلمي ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1،عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع،2000م ص 34 ،ص169 .
4. عبد المنعم ،عبد المنعم محمود، أبو طبل ، عيسي محمد، **المراجعة أصولها العلمية والعملية**، الجزء الأول، القاهرة: دار النهضة العربية، 1982م ، ص140،ص165-167، ص ص172-173 ، ص ص 165-167، ص172-173 .
5. سلامة، نبيل فهمى، **النظرية العامة للإثبات مدخل لتنظيم المراجعة** ، نقلاً عن جمعة ، أحمد حلمى، مجلة الكفاية الانتاجية ، وزارة الصناعة ، القاهرة ، 1987م ، ص156 ، ص ص 160-161 .
4. الجمل ، متولى محمد عبد المنعم ، عبد المنعم محمود ، **المراجعة** ، القاهرة : دار النهضة العربية ، 1975م، ص210 .
5. منصور،فتح الرحمن الحسن، **مشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان** ، رسالة ما جستير ، جامعة امدرمان الاسلامية 1996م، ص196.

المراجع الإنجليزية:

1. ISO 9000_1: **Quality management and Quality assurance standard** – part (1): Guidelines for selection and use, 1994.
2. ISO 9000_2: **Quality management and Quality assurance standard** – part (2): Generic Guidelines for application of ISO 9001, ISO 9002, and ISO 9003,1993.
3. ISO 9000_3: **Quality management and Quality assurance standard** – part (3): Guidelines for application of ISO 9001 to the development, supply and maintenance of software, 1991.
4. ISO 9000_4: **Quality management and Quality assurance standard** – part (4): Guide to dependability programme manegment, 1993.
5. ISO 9001 : **Quality systems – model for quality assurance in design,** development, production, installation and servicing 1994.
6. ISO 9002 : **Quality systems – model for quality assurance in production,** installation, and servicing,1994.
7. ISO 9003: **Quality systems – model for quality assurance in final inspection and test**, 1994.
8. ISO 14001 **: Enviromental management systems** – **specifications with guidance for use**, (1st ed), International standard, ISO, 1996.
9. ISO 14004:**Enviromental mangaement systems – general guidelines on principles systems**, **and supporting techniques** (1st ed), International standards, ISO, 1996.