قضايا معاصرة في المراجعة وحوكمة الشركات

أ.د. عبد الله عبد السلام أحمد
أستاذ المراجعة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب
أستاذ المراجعة
كلية التجارة - جامعة القاهرة

2022 / 2023م.

المحتويات

الموضوع	الصفحات
مقدمة	4
الباب الأول: تحديد الربح المحاسبي:	5
مقدمة: الهدف من عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية، والمبادئ العامة التي تحكمها.	5
الفصل الأول: تحديد الربح المحاسبي	8
الفصل الثاني: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية	24
الفصل الثالث: اهلاك الأصول الثابتة	45
الفصل الرابع: المخصصات والاحتياطيات	63
الباب الثاني: المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي:	83
مقدمة	84
الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي	85
صور المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي	85
المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي	86
المسئولية العقدية	87
المسئولية عن أعمال المساعدين والخبراء والمراجع بالخارج	94
المسئولية عن عدم اكتشاف الغش	96
المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي	100
المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي	107
المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي	111
الباب الثالث: مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة:	121
مقدمة: الأهمية النسبية والخطر	122
مدخل تحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة	127
فجوة التوقعات في المراجعة	132
تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين فعالية المراجعة	133

الموضوع	الصفحات
إشارات الإنذار المبكر (الإشارات أو الرايات الحمراء Red Flags)	138
إدخال نتائج تحليل الخطر في تخطيط المراجعة	140
إعداد الموازنة الزمنية لأنشطة المراجعة وتخصيص المراجعين عليها	140
الباب الرابع: إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة فـي المراجعـــة:	143
مقدمة: إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة	144
طريقة المعاينة بالوحدات النقدية	152
الفصـل الأول: اسـتخدام أسـلوب المعاينة الإحصـائية في تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخليـة: معاينة الصفات Attributes Sampling	153
الفصـــل الثاني: إســـتخدام أســـلوب المعاينة الإحصـــائية في تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصـدة (معاينة المتغيرات)	161
الباب الخامس: المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المالية:	173
الفصل الأول: مداخل مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونيـة	174
الفصل الثاني: نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات	180
الفصل الثالث: منهج دراسة وتقييم نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات	200
الباب السادس: تطوير حوكمة الشركات لمواجهة خطر الروابط السياسية:	217
مقدمة:	217
الروابط السياسية:	218
أولاً: تعريف المنشآت ذات الروابط السياسية:	218
ثانياً: نظريات تفسير دوافع منشآت الأعمال وراء إقامة روابط سياسية:	220
ثالثاً: المنافع والتكاليف المترتبة على وجود الروابط السياسية بمنشآت الأعمال:	222
رابعاً: خصائص المنشآت ذات الروابط السياسية:	223
تطوير قواعد حوكمة الشركات لمواجهة خطر الروابط السياسية:	231

مقدمـــــة

إن تزايد أهمية مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، مواكبةً للعديد من التطورات والأحداث الاقتصادية: العالمية والإقليمية والمحلية، قد ألقت على كاهل كل من يعمل في حقل مهنة المراجعة، بمسئولية المساهمة في جودة بناء وتنشئة مراجعي المستقبل، سواءً من المراجعين حديثي التخـــــرج، أو من طلاب مرحلة بكالوريوس المحاسبة، حيث أصبح لزاماً على كافة أعضاء المهنة، ومن يتوقع لهم قرب الانضمام إليها، أن يتزودوا بمقومات التأهيل العلمي والعملي، التي تمكنهم من القيام بمهام مسئولياتهم على خير وجه، وأن يكونوا على مستوى المنافسة والمسئولية، وألا يفوتهم ركب التطور المهني لمهنة المراجعة الخارجية.

هذا، وقد تم تصميم وبناء هذا المرجع بهدف دراسة مجموعة من الموضوعات الهامة والتي تتصل اتصالاً وثيقاً بمرحلة إتمام عملية المراجعة الخارجية، ومعاونة المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة، تُظهر بعدالة: المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وذلك كله بالطبع في تقريره الذي يرفعه للجمعية العامة للمساهمين.

هذا وتتميز هذه الطبعة بتضمين فصولها بما يثريها من معايير المحاسبة والمراجعة المصرية؛ كي تصبح بمثابة مرجعاً علمياً أكاديمياً، وعملياً مهنياً، يمكن أن يفيد القارئ - أياً كان موقعه العلمي والمهني - في الاستفادة مما يحتويه هذا المرجع، وليكون إحدى لبنات تطوير التعليم المحاسبي بالوطن العربي، وبجمهورية مصر العربية بوجه خاص، لكي نصل إلى ما نصبوا إليه من تميز مستوى خريجي الجامعات المصرية والعربية، وليصبحوا بحق منافسين أقوياء لنظرائهم من خريجي الجامعات الأجنبية.

ويتناول هذا الكتاب بعض الموضوعات التي استجدت مع تطور بيئة المراجعة والتي تهدف في مجموعها إلى رفع كفاءة وفعالية أداء المراجعة حيث تناول الباب الأول الربح المحاسبي؛ بينما تناول الباب الثاني المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي؛ في حين تناول الباب الثالث مدخل تحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة؛ أما الباب الرابع فلقد تناول أسلوب المعاينة الإحصائية في ظل خطر المراجعة سواء في مجال اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابيـــة (معاينة الصفات) أو في مجال الاختبارات الأساسية (معاينة المتغيرات)؛ أما الباب الخامس فلقد تناول المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.

ونأمل أن يكون الكتاب إضافة مفيدة في مجال المراجعة.

المؤلفان

الباب الأول
تحديد الربح المحاسبي

يتضمن هذا الباب العناصر الآتية:

مقدمة: الهدف من عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية، والمبادئ العامة التي تحكمها.
الفصل الأول: تحديد الربح المحاسبي.
الفصل الثاني: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية.
الفصل الثالث: إهلاك الأصول الثابتة.
الفصل الرابع: المخصصات والاحتياطيات.

مقدمة: الهدف من عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية، والمبادئ العامة التي تحكمها.

من المعروف أن المهمة الرئيسة للمراجع الخارجي، تتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد، عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتائج أعمال، والمركز المالي للمنشأة بعدالة ووضوح.

ولكي يتمكن المراجع الخارجي، من القيام بهذه المهمة المنوط بها بكفاءة وفعالية، فإنه يصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ إجراءاتها، وتقويم نتائجها بطريقة سليمة، بما يكفل له استخلاص نتائج ذات ثقة ومصداقية، بما يمكنه من أن يُكَّون على أساسها رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية.

هذا، وتعتبر معايير المراجعة الخارجية، من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في هذا الشأن، حيث أنها تمثل بالنسبة له الأداة التي تبين له معالم الطريق خلال مباشرته لمهام عمله ومهنته.

ومن المحتم ـ في ظل المتغيرات العالمية والاقتصادية التي ظهرت خلال العقدين الأخيرين، وفي ظل تزايد الطلب على خدمات مهنة المراجعة الخارجية ـ أن تتسم عملية المراجعة الخارجية، بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لكي تكون قادرةً على تلبية متطلبات مستخدمي خدمات المهنة ومستخدمي القوائم المالية، سواءً كانوا من المؤسسات المالية، أو المساهمين، أو المستثمرين الجدد، أو الدائنين، أو غيرهم من مستخدمي تلك القوائم، الأمر الذي يبين مدى خطورة وأهمية قيام المراجعين الخارجيين في مصر بتطبيق معايير مراجعة وطنية تتفق مع أحدث التطورات التي طرأت على المعايير الدولية.

ولقد قام الجهاز المركزي للمحاسبات، بالاشتراك مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وبالتنسيق مع وزارتيّ الاستثمار والمالية، والهيئة العامة لسوق المال المصرية، بإعداد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، والتي بلغت ثمانية وثلاثين معياراً، حيث صدر بذلك قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008م.، وذلك بتاريخ 2008/6/30م.

ولقد استهدف الجهاز المركزي للمحاسبات، وكافة الجهات المشاركة من تلك الخطوة، إصدار معايير مصرية موحدة، في هذا المضمار، بهدف تحقيق المزيد من الثقة لكافة مستخدمي القوائم

المالية، في مصداقية ما تحتويه تلك القوائم من معلومات، والعمل على توفير محور هام من محأو ر إطار حوكمة الشركات، وذلك بهدف المساهمة الفعالة في زيادة حجم الاستثمار، وكذلك إثراء مهنة المراجعة الخارجية بمصر، والسعي الجاد نحوالارتقاء بالمستوى العلمي والمهني لكافة مزاولي مهنة المراجعة الخارجية بمصر.

معيار المراجعة المصري رقم (200)
الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها

هدف مراجعة قوائم مالية:

1- إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع الخارجي من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعُدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

2- تُعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو مُعرف في إطار عمليات التأكد. فيعرف الإطار ويصف عناصر وأهداف عملية التأكد. وتطبق معايير المراجعة المصرية الإطار في سياق مراجعة القوائم المالية وتحتوي هذه المعايير على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة حتى يتم تطبيقها في عملية المراجعة.

المسئولية عن القوائم المالية:

3- في الوقت الذي تنحصر فيه مسئولية المراجع الخارجي على تكوين وإبداء رأي على القوائم المالية، تقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق على عاتق إدارة المنشأة والإشراف من قبل أولئك المسئولين عن حوكمة الشركة، وبالتالي فإن مراجعة القوائم المالية لا تعفى الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة من مسئولياتهم.

4- يشير مصطلح (القوائم المالية) إلى عرض هيكلي للقوائم المالية والتي عادة ما تتضمن ايضاحات مصاحبة مأخوذة من السجلات المحاسبية وتهدف إلى تبليغ الموارد الاقتصادية أو التزامات المنشأة في نقطة زمنية معينة أو التغييرات التي تمت عليها خلال فترة زمنية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية. ويشير المصطلح إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكن يمكن أن يشير أيضا إلى قائمة مالية مستقلة فعلى سبيل المثال، الميزانية أو قائمة بالإيرادات والمصروفات أو غيرها من الإيضاحات المتممة ذات الصلة.

5- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي والإيضاحات التي تشمل موجزاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

6- تقع مسئولية تحديد إطار التقارير المالية على عاتق الإدارة وذلك لاستخدامه في إعداد وعرض القوائم المالية.

وتكون الإدارة مسئولة أيضا عن إعداد وعرض القوائم المالية بما يتسق وإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتشمل هذه المسئولية الآتي:

- تصـــميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض قوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ.

- اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها.

- اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف.

الفصل الأول
تحديد الربح المحاسبي

الأهداف التعليمية للفصل الأول:

في نهاية هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

1. **طرق قياس الربح في الحياة العملية.**
2. **أنواع الإيرادات.**
3. **أنواع النفقات.**
4. **شروط توزيع الأرباح الرأسمالية.**
5. **الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية.**
6. **موقف المراجع الخارجي من موضوع تحديد الربح.**
7. **أنواع تقارير المراجعة الخارجية.**

من المعلوم أن المحاسبة المالية يمكن النظر إليها على أنها منهجاً لقياس وتوصيل البيانات والمعلومات المتعلقة بالمنشأة أو بالوحدة المحاسبية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة، وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.

ويحكم المحاسبين في عملهم مجموعة من الفروض والمبادئ التي تحكم التطبيق العملي، ومنها: فرض استمرار المشروع، والذي يقضي بأن حياة المشروع مستمرة أو لا نهائية، والذي يتفق مع التوقع الطبيعي لإدارة وأصحاب أي منشأة أعمال، حيث يعتبر احتمال التصفية حالة استثنائية، وقد أكد ظهور شركات المساهمة التي لا ترتبط حياتها بحياة الملاك، سلامة وواقعية هذا الفرض.

وعلى الرغم من اختلاف وجهات النظر المحاسبية، بشأن تعريف الأرباح وتحديد مفهومها، إلا أنه من المستقر عليه أن الربح الحقيقي الذي حققته أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة. فلو افترضنا أن حقوق أصحاب المنشأة (الأصول ــ الخصوم) كانت في بداية حياة المنشأة 120 مليون جنيهاً، وفي نهاية حياة المنشأة وبعد تصفيتها بلغت حقوق أصحاب المنشأة التي آلت إليهم 190 مليون جنيهاً، فحينئذٍ يمكن القول بأن الأرباح الحقيقية التي حققها أصحاب حقوق الملكية تتمثل في 70 مليون جنيهاً (190 مليون ــ 120 مليون)، وهو يمثل الزيادة التي آلت إليهم بعد التصفية، عما استثمروه في بداية حياة المنشأة.

غير أنه في الظروف العادية، لا يفكر أصحاب المنشأة في تصفيتها، بل يُفترض أن المنشأة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي قامت من أجله (فرض استمرار المشروع). ولهذا يقسم المحاسبون حياة المنشأة إلى فترات دورية، تسمى كل منها بالفترة المالية أو المحاسبية، وذلك بهدف تحديد النفقات

والإيرادات الخاصة بكل فترة، وذلك من أجل إمكانية الوصول إلى نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ ومن ثم يمكن قياس ربح كل فترة ماليـــة (وهي عادة إثنا عشر شهراً) والذي يسمى بالربح الدوري أو المددي.

ويقاس الربح دورياً (أي في نهاية كل فترة مالية بشـــكل متكرر أو دوري) لعدة أغراض، من أهمها:

1- إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشـــأة، ذلك أن الربح يعتبر بمثابة الأداة الرئيســـة، التي يمكن اسـتخدامها في تقدير مدى النجاح الذي حققته الإدارة. كما يمكن اسـتخدام الربح في حسـاب معدل العائد على الأموال المستثمرة، عن طريق تحديد نسبته إلى إجمالي الأصول المستثمرة.

2- تحديد الضـرائب المسـتحقة على المنشـأة، والتي تعتمد بصـفة رئيسـة على مقدار الأرباح التي حققتها المنشأة.

3- إجراءات التوزيعات على أصـــحاب الحقوق في المنشـــأة. وبالرغم من أن هذه التوزيعات تعتمد على عدة عوامل أخري، إلا أن العامل الأساسي الذي يحددها إنما يتمثل في مبلغ الربح الصافي السنوي.

4- توفير البيانـات اللازمة لإرشاد الدائنين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في المنشأة، مهتدين بمبلغ الأرباح التي تحققها، ذلك أن المستثمرين إنما يعتمدون على الربح الذي يحصلون عليه من استثماراتهم، في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية إما بالاستمرار في استثمار أموالهم في المنشأة، أو التحول إلى مجالات استثمار أخرى بديلة، تمكنهم من الحصول على معدلات أرباح أعلى. كما يتخذ الدائنون وبيوت التمويل والمصارف قراراتهم في تمويل المـنشأة أو عدم تمويلها، بناءً على رقم الربح، والذي يـعتبـر مؤشراً ـ بالإضافة إلى المؤشرات الأخرى ـ على المقدرة الكسبية للمنشأة، ومقدرتها على سداد الأموال المستحقة عليها لجهات التمويل والدائنين.

وقد ترتب على فرض استمرار المشروع، الكثير من القواعد والمبادئ المحاسبية والتي تجد مبررها في صحة هذا الفرض، ومن هنا فقد استلزمت ضرورة قياس الربح دورياً، ظهور مبدأ المدة المحاسبية، والذي يقضي بتقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية قصيرة نسبياً، تقاس نتيجة أعمال المنشأة المحققة خلالها، ويُقاس المركز المـالي في نـهايتها، على أن تكون كل فترة من هذه الفترات مســـتقلة تمـاماً بإيراداتها ونفقاتها عن باقي الفترات، ومن ثم يمكن قياس الربح الخاص بهذه الفترة دون غيرها من الفترات، والذي يطلق عليه: الربح الدوري، أو الربح المددي، وفي هذا الســـياق يصـــبح من الواجب ضرورة الإلمام والتعرف على:

- كيفية (طرق) قياس الربح المحاسبي الدوري.

- الإجراءات اللازمة للتطبيق المحاسبي المناسب لمبدأ المدة المحاسبية.

- طرق قياس الربح المحاسبي الدوري:

يمكن قياس وتحديد الربح المحاسبى، من خلال إتباع إحدى طريقتين: طريقة الزيادة الصافية فى حقوق أصحاب المنشأة؛ وطريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات.

1- طريقة الزيادة الصافية فى حقوق أصحاب المنشأة (طريقة الميزانية):

وتقوم هذه الطريقة على أساس قياس الأرباح الدورية، من خلال قياس مقدار الزيادة الصافية فى حقوق أصحاب المنشأة، وذلك كما يتبين من خلال المقارنة بين ميزانيتى فترتين ماليتين متتاليتين، بعد استبعاد أثر أي زيادة أو تخفيض يطرأ على رأس المال خلال الفترة، وذلك على أساس أن الربح هو مقدار الزيادة الصافية فى حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة معينة، ويلاحظ أن هذا هو المبدأ الذي يتبناه القضاء عند

قيامه بقياس الأرباح الحقيقية، عند فحص أية منازعات مالية، حيث يتم تحديد الربح المحاسبي، على أساس الزيادة في صافي قيمة الأصول في نهاية الفترة المالية، عن صافي قيمة الأصول في بداية نفس الفترة المالية. ونظراً لأن صافي الأصـــول = الأصول ــ الخصوم، فإن صافي قيمة الأصول إنما تمثل حقوق أصحاب المنشأة (رأس المال + الأرباح المحتجزة + الاحتياطيات). ومن هنا فإن الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة في نهاية الفترة المالية، عن بدايتها، تمثل أرباح الفترة المالية، وعلى العكس من ذلك، فإن انخفاض تلك الحقوق في نهاية الفترة المالية، عما كانت عليه في بدايتها، إنما تعبر عن خسارة الفترة المالية. ويجب أن نلاحظ هنا أنه لكي تتم المقارنة بصورة سليمة، فإنه يصبح من الواجب ضرورة الأخذ في الحسبان، أية تغيرات تكون قد حدثت في رأسمال المنشأة خلال الفترة المالية، وذلك كما يلي:

××	حقوق أصحاب المنشأة في نهاية الفترة المالية
××	ـ حقوق أصحاب المنشأة في بداية الفترة المالية
××	ـ الزيادة التي حدثت في رأس المال خلال الفترة المالية
××	+ التخفيضات التي حدثت في رأس المال ومسحوبات صاحب المنشأة خلال الفترة المالية
×××	= أرباح الفترة المالية

مثال: توافرت لديك البيانات الآتية عن إحدى منشآت الأعمال في بداية ونهاية عام 2015م.:

البيان	2015/1/1	2015/12/31
أصول ثابتة	3.000.000	7.000.000
أصول متداولة	5.000.000	6.000.000
خصوم طويلة الأجل	2.000.000	3.000.000
خصوم متداولة	4.000.000	5.000.000

ـ فإذا علمت أنه خلال عام 2015م.، قام صاحب المنشأة بزيادة رأس المال، بمقدار 3.000.000 جنيهاً؛ كما بلغت مسحوباته خلال نفس العام 1.000.000 جنيهاً، فالمطلوب: تحديد نتيجة أعمال عام 2015 م. بإتباع طريقة الميزانية:

5.000.000	حقوق صاحب المنشأة في 2015/12/31
	(أصول ــ خصوم)
	(8.000.000 ــ 13.000.000)
(ــ)2.000.000	(ــ) حقوق صاحب المنشأة في 2015/1/1
	(أصول ــ خصوم)
	(6.000.000 ــ 8.000.000)
= 3.000.000	
(ــ)3.000.000	(ــ) الزيادة التي حدثت في رأس المال عام 2015
+ 1.000.000	(+) مسحوبات صاحب المنشأة خلال عام 2015
= 1.000.000	= أرباح عام 2015

حيث تمثل هذه الزيادة الأرباح الخاصـــة بالمدة، حيث يجب ملاحظة أنه في حالة حدوث زيـادة أو تخفيض على حقوق الملكيـة خلال الفترة: فإنـه يلزم اســتبعاد أثر هذه التغيرات قبل الوصـــول إلى مقدار الربح الدوري، ومن هنا فإننا يمكننا تعريف الربح الدوري بأنه يتمثل في: مقدار الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة محددة، بعد استبعاد أثر أي زيادة أو تخفيض لرأس المال، تكون قد حدثت خلال تلك الفترة، حيث يحسب الربح هنا طبقاً للمعادلة الآتية:

الزيادة في حقوق أصحـاب المنشأة خلال الفترة (+) أي تخفيض في رأس المال خلال الفتـــرة (+) المسحوبات خلال الفترة (ـ) الزيادة في رأس المال خلال الفترة.

وتُنتقد هذه الطريقة من حيث: أن رقم الربح الناتج عن تطبيقهـا، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أياً كان مصدرها، فالربح في هذه الطريقة يتضمن ربح التشغيل العادي؛ بالإضافة إلى الأرباح غير العادية التي تحققت خلال الفترة؛ والأرباح الرأسماليـة، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة الكسبية للمنشأة على وجه سليم، وهذا ما تحاول الطريقة الثانية تفاديه.

2- طريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات (طريقة الاستغلال):

وفي هذه الطريقة، فإنه يتم تحديد الربح، من خلال تحديد الزيادة في المقدرة الكسبية للمنشأة، أي تحديد الزيادة في إيرادات المنشأة نتيجة مباشرة نشاطها العادي عن تكلفة هذه الإيرادات، أي أن الربح في هذه الطريقة يتحدد على أنه ربح الاستغلال العادي فقط، ولا يتضمن أية أرباح رأسمالية أو أيـــة أرباح غير عاديـــة، وبالتالي فلا يؤخذ في الحسبان، أية أرباح أو خسائر تترتب على الظروف غير العادية، التي لا علاقة لها بمباشرة النشاط العادي للمنشأة. ويتبنى المحاسبون هذه الطريقة في قياس الأرباح الدورية، باستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث تتم مقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة، بالنفقات التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات.

أي أن هذه الطريقة تقوم على أساس استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث يتخذ هذا الأساس شكلاً تطبيقياً باستخدام حسابـــات النتيجـــــة، وهي تلك الحسابات التي يتم من خلالها إجراء المقابلـــة بين الإيرادات والنفقات، وتشمل هذه الحسابات كلاً من: حساب الإنتاج، والذي يمكننا من قياس تكلفـــــــــــة الإنتاج خلال الفترة؛ وحساب المتاجرة والذي يمكننا من تحديد مجمل أرباح أو خسائر المنشأة؛ وحساب الأرباح والخسائر والذي يظهر رصيده نتيجة الأعمال، سواءً كانت تتمثل في صافي أرباح أو صافي خسائر المنشأة النهائية. ويلاحظ هنا أن مبدأ المقابلة يتطلب ضرورة تحديد كلٍ من النفقات التي تخص الفترة، والإيرادات المتعلقة بهذه الفترة، حيث أن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة تتحدد طبقا للمعادلة الآتية:

الأرباح = الإيرادات – النفقات

عناصر تحديد نتيجة الأعمال

(نتيجة الأعمال= الإيرادات ـ النفقات):

يتطلب استخراج نتيجة أعمال أي منشأة من ربح أو خسارة، ضرورة القيام بمقابلة الإيرادات بالنفقات، وذلك للوصول إلى الفرق بينهما، والذي يمثل نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة. ومن

المعروف أن الطريق الوحيد لتحديد نتيجة أعمال أي فترة مالية، بدرجة كافية من الدقة، يكون بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات.

ويلاحظ هنا أن المشكلة الرئيسة التي تحيط بعملية المقابلة بين الإيرادات والنفقات، تكمن في صعوبة القياس الدقيق لكل منهما؛ ذلك أنه لكي يمكن إجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات، لغرض تحديد نتيجة أعمال المنشأة، فلابد من تحديد الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المحاسبية، وكذلك القياس الدقيق لكل من تلك الإيرادات والنفقات على أساس سليم.

✓ **هذا وتجدر الإشارة إلى أنه فيما يختص بالإيرادات، فإن الأمر يستلزم وجوب التفرقة بين كل من: الإيرادات الإيرادية؛ والإيرادات الرأسمالية، وكذلك تحديد النقطة الزمنية التي يجوز عندها الاعتراف بالإيراد وإثباته في سجلات المنشأة (يدوية كانت أم إلكترونية). أما فيما يختص بالنفقات، فإن الأمر هنا يزداد صعوبة عما هو عليه الحال بالنسبة للإيرادات، حيث يتطلب الأمر ضرورة وجود ضوابط للتفرقة بين كل من: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، لكي نتمكن من تحديد النفقات التي تخص الفترة المحاسبية؛ وذلك إلى جانب مشكلة قياس النفقات الجارية، وذلك حتى يمكن مقابلة الإيرادات الجارية، بما يخصها من نفقات جارية، والوصول إلى ربح التشغيل الذي يعبر عن المقدرة الكسبية للمنشأة، مع فصل المكاسب الناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول(والتي تعرف بمكاسب الحيازة)، بصورة مستقلة في الحسابات (حيث أنها تعتبر أرباحاً غير قابلة للتوزيع). وذلك كما يتبين مما يأتي:**

أولاً: الإيرادات:

وتمثل العنصر الأول من عنصريّ قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة؛ ويقصد بالإيرادات: القيمة البيعية لمنتجات المنشأة أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة، بمعنى أنها تمثل قيمة ما يدفعه العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تؤديها لهم المنشأة.

✓ **وتنقسم الإيرادات إلى: إيرادات إيرادية، وإيرادات رأسمالية، كما تنقسم الإيرادات الإيرادية بدورها إلى: إيرادات عادية، وأخرى غير عادية. ويقصد بالإيرادات الإيرادية العادية: تلك الإيرادات التي تنشأ من مزاولة المنشأة لنشاطها العادي. وذلك مثل: إيراد المبيعات وأرباح الاستثمارات، والتي ترحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر. أما الإيرادات الإيرادية غير العادية، فيقصد بها: تلك الإيرادات التي تنشأ نتيجة عمليات لا تدخل في النشاط العادي للمنشأة، ولا تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية، بل قد تخص فترات ماضية، وذلك مثل: تحصيل المنشأة لديون سبق أن اعتبرتها معدومة في سنوات سابقة. هذا وتتوقف معالجة تلك الإيرادات الإيرادية غير العادية على مفهوم المنشأة للربح: حيث إنه إذا كانت المنشأة تسير على مفهوم ربح التشغيل، ففي مثل هذه الحالة نجد ضرورة فصل تلك الإيرادات غير العادية عن الإيرادات العادية في مرحلة مستقلة بحساب الأرباح والخسائر، وذلك حتى يظل ربح التشغيل معبرا عن المقدرة الكسبية للمنشأة. أما لو كانت المنشأة تتخذ مفهوم الربح الشامل، ففي هذه الحالة سيشتمل حساب الأرباح والخسائر على الإيرادات سواءً كانت عادية أم غير عادية.**

أما الإيرادات الرأسمالية فهي تلك الناتجة عن بيع المنشأة لأحد أصولها الثابتة، التي تقتنيها بقصد المساعدة في الإنتاج، أو أداء خدمات طويلة الأجل وليس بقصد الإتجار فيها، وكذلك قد تكون مكاسب ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول المنشأة.

✓ **هذا ويلاحظ أن هذه الإيرادات الرأسمالية: غير قابلة للتوزيع، فهى فى الحقيقة تعتبر من مصادر تكوين الاحتياطيات الرأسمالية، والتي يعتبر توزيعها مساساً برأسمال المنشأة، والذي ينبغي المحافظة عليه؛ وهذا بخلاف تكوين المنشأة لاحتياطيات سرية، نتيجة اهلاك أصولها الثابتة بمعدلات أعلى من المعدلات الحقيقية، حيث تعتبر هذه احتياطيات عامة، يمكن استخدامها فيما بعد في تغطية الخسائر غير العادية أو تسوية التوزيعات.**

وهنا تجدر الإشارة إلى أن المعالجة المحاسبية السليمة، تتطلب في حقيقة الأمر ضرورة الفصل بين كل من الإيرادات الإيرادية (العادية وغير العادية)، والإيرادات الرأسمالية، وذلك لكي يمكن تمييز نتائج التشغيل العادي، عن المكاسب الرأسمالية. وفي هذا الصدد فإن من أهم الأسس التي يمكن الاستناد إليها، في مجال التفرقة بين الإيرادات الإيرادية بنوعيها؛ والإيرادات الرأسمالية:

(1) مصدر الإيراد: فالإيرادات الإيرادية العادية تنشأ من العمليات الإيرادية المتعلقة بالنشاط التجاري العادي للمنشأة، أما الإيرادات الإيرادية غير العادية فهي التي تنشأ عن عمليات إيرادية ولكن متعلقة بنشاط غير عادى، والمكاسب الرأسمالية مصدرها عمليات رأسمالية تتمثل في بيع إحدى الأصول الثابتة التي تملكها المنشأة.

(2) مدى تكرار أو انتظام الإيراد: فالإيرادات الإيرادية العادية تتصف بالتكرار والانتظام، أما الإيرادات غير العادية والإيرادات الرأسمالية فهي غير متكررة وتتوقف على عوامل إدارية أو اجتماعية أو اقتصادية.

(3) علاقة الإيراد بالجهد المبذول: فهناك علاقة سببية بين الجهد المبذول الذي يتمثل في أو جه النفقات وبين الإيرادات العادية، أما الإيرادات غير العادية والإيرادات الرأسمالية، فتنعدم فيها هذه العلاقة طالما أن هذه الإيرادات تتوقف على عوامل لا يمكن للإدارة أن تتحكم فيها.

(4) علاقة الإيراد بالمدة المالية: فالإيرادات الإيرادية العادية تتعلق بالدورة العادية للنشاط التجاري في المنشأة، والتي تبدأ بعملية الإنتاج أو الشراء وتنتهي بعملية البيع والتحصيل، أما الإيرادات غير العادية فقد تكون متعلقة بفترات مالية سابقة ولم تتحقق إلا في الفترة المالية الحالية.

(5) مدى توقع الإيراد: فالإيرادات الإيرادية يمكن التنبؤ بها وتوقعها وإن كان من الصعب تحديد قيمتها، أما الإيرادات غير العادية والإيرادات الرأسمالية فهي إيرادات طارئة من الصعب التنبؤ بها.

✓ أسس قياس (تحقق) الإيراد:

تعتبر مشكلة تحقق الإيراد بمثابة المشكلة الجوهرية للإيرادات، والتي لا تزال إلى يومنا هذا مثار جدل بين المحاسبين. والمقصود هنا بتحقق الإيراد هو: الاعتراف به وإثباته فى الدفاتر والسجلات، أي تحديد النقطة الزمنية، التى يجوز عندها فنياً الاعتراف بالإيراد وإثباته فى السجلات والدفاتر. ويلاحظ في هذا الشأن تعدد أسس تحقق الإيرادات، وفقاً لنوعية نشاط المنشأة، والظروف القائمة، حيث يلاحظ أن أهم أسس تحقق الإيرادات، تتمثل فى: أساس البيع؛ الأساس النقدي؛ أساس الإنتاج، وذلك حسبما يتبين مما يلي:

أولاً: تحقق الإيراد على أساس البيع:

ويعتبر هذا الأساس هو أكثر الأسس شيوعاً، وبمقتضاه يتحقق الإيـــــراد (أي يتم الاعتراف به في الدفاتر) عند بيع السلعة أو أداء الخدمة.

وهنا تواجهنا مشـــكلة عملية تتمثل في: متي يتم اعتبار عملية البيع قد تمت؟ فهل تتم بمجرد إتمام صـفقة البيع؟، أم تتم عند شـحن البضـاعة للعميل؟، أم عند اسـتلام العميل لهذه البضـاعة؟ فمن الناحية القانونية: تتم عملية البيع بعد انتقال ملكية الشـيء المبيع من البائع إلى المشـتري، وهي مسـألة تتوقف على اعتبارات قانونية واعتبارات عملية، منها طبيعة الشـيء المباع، وشـروط التسـليم، وهي مسـألة تخرج عن نطاق اهتمام المحاسـبين، إلا أن بعض المحاسـبين يعتقدون أن نقطة الشـحن تصـلح كأسـاس لاعتبار أن عملية البيع قد تمت، وبالتالي الاعتراف بالإيراد في الدفاتر.

ويوجه البعض العديد من الانتقادات إلى هذا الأساس، ومن ذلك:

1- **أن هذا المبدأ يفرط في التفاؤل، بمعنى أنـــــــــه لا يلتزم بمبدأ الحيطة الواجب مراعاته عند إعداد الحسابات. وتتمثل مظاهر الانحراف عن هذا المبدأ في عدة أمور، منها: احتمال عدم تحصيل الديون النـاشـــئة عن البيع الآجل الذي تم إثباته، ولكن هذا الاحتمال يعالج كما هو معروف بإجراء تقدير للديون المشكوك في تحصيلهـــا. ومنها أن البيع الآجل لا ينشأ عنه فوراً أموال يمكن التصرف فيها، الأمر الذي يعني الاعتراف بالإيراد في الحســـابات بدون وجود نقدية مقابلة، ولكن متى علمنا أن الأرباح التي تحققها المنشـــأة الناجحة، لا يجب بالضـــرورة أن تكون دائماً ممثلة في صـــورة نقدية محجوزة ضـــمن الأصـــول، فإن هذا الاعتراض على إثبات البيع الآجل كإيراد لا يجب الاعتداد به. ومنها أيضـــاً أن المنشـــأة قد تتحمل مصـــروفات تالية للبيع مثل مصـــروفات تحصـــيل الديون، أو مصـروفات صـيانة المنتج المباع في خلال فترة الضـمان، وقد يرد العميل البضـاعة المباعة، ولكن جميع هذه المصروفات والاحتمالات، إذا كانت ذات أثر نسبي ملحوظ بالنسبة لعمليات المنشأة، فإنها تعالج في الحسابات عن طريق المخصصات المتعارف على إنشائها لهذه الأغراض.**
2- **وعلى النقيض من ذلك، فإن البعض الآخر يرى أن هذا الأساس يغالي في الحيطة والحذر حيث يؤجل الاعتراف بالإيراد حتى إتمام عملية البيع، ويتجاهل أن هناك إيراداً قد تحقق بالفعل بمجرد إتمام عملية الإنتاج، إلا أن أنصـــار أســـاس تحقق الإيراد بالبيع يرون أن ثمة صـــعوبات تحيط بالاعتراف بالإيراد عند إتمام الإنتاج، مثل عدم إمكانية تحديد سعر البيع المتوقع بشكل دقيق، مما يتيح تسجيله بسـعر البيع بمجرد إنتاجه في جميع الحالات، كما أنه ليس من المؤكد دائماً أن كل الإنتاج سـوف يتم بيعه بعد إنتاجه، مما يجعل الاعتراف بالإيراد عند الإنتاج عملية غير موضوعية وغير دقيقة.**

هذا وإذا كانت المنشـأة تقوم بتأدية خدمة بدلاً من بيع منتجات، فإن أداء الخدمة يعتبر معادلاً للبيع، ويؤخذ كأساس لتسجيل الإيرادات. فإن كانت الخدمة تؤدي على الحساب، فإنه متي تم أداؤها طبقا للعقد، فإن قيمتها تحمل على حساب العميل، ويجعل حساب الإيراد دائناً بها. وفي بعض أنواع منشآت الخدمات، فإنه يلاحظ أن ثمن البيع يتم تحصـــيله من العميل تقريباً في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الخدمات، وفي هذه الحالة فقد يتغاضـى المحاسـب عند إثبات الإيراد عن فروق الزمن بين الأداء وقبض الثمن، ولكن إذا اتســـع فرق الزمن بين العمليتين، فلا بد من اتخاذ معيار تســـليم المنتج أي أداء الخدمة فعلاً كأســـاس لتسـجيل الإيراد. ويظهر هذا الفرق الزمني بصـورة أو ضـح، في حالة قبض ثمن تذاكر رحلات الطيران الطويلة مقدماً، فلا يؤخذ كإيراد للمدة الحالية إلا ما يعادل الجزء من الخدمة الذي تم أداؤه فيها، أما الباقي فيرحل لحين أداء الجزء الآخر.

ويمكن القول عموماً بأن تحقق الإيراد على أساس البيع، يمثل الأساس المقبول والمنطقي والواجب إتباعه في معظم منشآت الأعمال، وعند إتباع هذا الأساس فإن المخزون السلعي يُقوَّم بسعر التكلفة، حيث إن الإيراد يتمثل فقط في قيمة المبيعات المحققة.

ثانيًا: تحقق الإيراد على أساس القبض (الأساس النقدي):

وطبقًا لهذا المبدأ، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد عند قبضه فقط، وبالتالي فإن أي إيـــراد لم يتم قبضه في صورة نقدية، فإنه لا يعد إيراداً ولا يسجل بالدفاتر.

وهذا الأساس وإن كان متصفاً بالموضوعية التامة، حيث إنه يستند في تسجيل الإيراد على واقعة حقيقية، غير قابلة للشك أو التأويل وهي واقعة قبض القيمة، وهي لا تخضع للتقدير الشخصي، كما أن واقعة قبض القيمة تنهي العلاقة بين المنشأة وعملائها، مما يجعل هذا الإيراد غير معرض للتعديل بالمرة بعد إثباته بالدفاتر، إلا أن هذا الأساس لا يصلح للتطبيق إلا في بعض المنشآت فقط، وهي المنشآت التي تقدم خدمات في الغالب وليس لديها مخزوناً ســلعياً آخر المدة، كما أنه يصـــلح للتطبيق في الوحدات الحكومية، حيث تسجل الإيرادات عند تحصيلها نقداً.

ويجد هذا الأساس ما يبرر إتباعه في إثبات الإيرادات، في كل منشأة من هذه المنشآت على النحو التالي:

(أ) المنشآت التي تقدم الخدمات الشخصية:

مثل عيادات الأطباء، ومكاتب المحامين، فمثل تلك المنشـــآت لا يعتبر إيرادها إيراداً نهائياً إلا بتحصيله، فلا يجوز للطبيب مثلاً أن يعتبر أن إتمام العملية الجراحية يعني تحقق الإيراد عنها، فقد يتوفى المريض بعد العملية ولا يستطيع استيفاء أتعابه عنها، وبالتالي فإن هذه المنشآت يفضل ألا تعترف بالإيراد إلا عند قبض قيمته نقدا فعلاً.

(ب) منشآت البيع بالتقسيط:

تقوم بعض المنشآت ببيع سلعها بالتقسيط أي تحصل قيمة السلعة على أقساط، وتخضع هذه المشروعات لقانون البيع بالتقسيط، والذي يقضي بأن ملكية الشيء لا تنتقل من البائع إلى المشتري إلا بإتمام ســداد جميع الأقســاط، ويطلق على هذه المبيعات أحيانا البيع التأجيري؛ حيث تعتبر أن الســلعة مؤجرة من البائع إلى المشتري، إلى أن يتم سداد جميع الأقساط، وفي هذه الحالة فقط تنتقل ملكيتها إلى المشتري.

ومن المنطقي بالنسبة لهذه المنشآت، ألا تعتبر قيمة مبيعاتها خلال السنة بالكامل إيراداً للسنة. حيث إن هذا الإيراد غير نهائي، فقد يتوقف أحد المشترين عن السداد، مما يلغي العقد الخاص بالبيع، ومن ثم فإنه يُفضل بالنسبة لهذه المنشآت أن تعترف بالإيراد النقدي فقط، أي بما يتم تحصيله من أقساط خلال السنة فقط.

هذا ويجب ملاحظة أن الأساس النقدي لإثبات الإيراد، لا يعني بالضرورة وجوب قياس التكلفة بما تم إنفاقه فعلاً خلال المدة؛ بل تقاس التكاليف الدورية على أساس الاستحقاق المتعارف عليه، مهما كان الأساس المتبع لقياس الإيراد والاعتراف به.

ثالثًا: تحقق الإيراد على أساس الإنتاج:

ويقوم هذا المبدأ على أساس أن الإيراد يتولد أو يتحقق فعلاً بمجرد إتمام صنع المنتج أو جزء منه، وأنه يجب الاعتراف به عند هذه المرحلة، وعدم تأجيل الاعتراف بـــه حتى بيعه أو قبض قيمته، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ تولد الإيراد بمجرد الإنتاج.

ويصلح هذا الأساس للتطبيق في بعض المنشآت فقط، وعند تطبيق هذا المبدأ فإن سعر أو قيمة المخزون السلعي الموجود لدي المنشآت التي تطبقه، يمثل سعر السوق أو سعر البيع أو السعر المماثل لهما طبقا لطبيعة نشاط المنشأة.

وفي حقيقة الأمر فإن هذا الأساس يجد ما يبرره في المنشآت التي تتبعه، حيث يتطلب الأمر بالنسبة لهذه المنشآت، ضرورة الاعتراف بالإيراد على أساس مدى تقدم العملية الإنتاجية. ويتم إتباع هذا المبدأ، في العديد من المنشآت، ومن أهم أمثلتها:

(أ) شركات المقاولات طويلة الأجل:

وتقوم هذه الشركات بإتمام بعض الأعمال التي يستغرق إنشائها أكثر من فترة مالية واحدة، فإذا ما اتبعت هذه المنشآت أساس تحقق الإيراد بالبيع أو بالقبض، فإن هذا من شأنه أن يشوه نتيجة أعمالها، أي يؤدي إلى عدم إمكانية الوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقية لها.

ويلاحظ هنا أن الرأي السليم بالنسبة لهذه النوعية من المنشآت، يتمثل في ضرورة الاعتراف بتولد الإيراد على أساس الإنتاج، وذلك عن طريق المقارنة سنوياً بين تكاليف العملية خلال السنة، ونسبة قيمة ما تم إلى قيمة العقد الإجمالية (بمعنى أن تقويم الأعمال تحت التنفيذ: يكون بســـعر الاتفاق أي بســـعر البيع).

(ب) المنشآت التي تتعرض أصولها للزيادة الطبيعية:

ومثل تلك المنشـــآت التي تقوم بتربية الثروة الحيوانية أو باســـتزراع الحدائق أو المحاصـــيل. فمن المعلوم أن الأصول الحيوانية والأشجار والمحاصيل تتزايد باستمرار بفعل عوامل النمو الطبيعية، ومن ثم فإنه يجب الاعتراف بالزيادة الطبيعية في تلك الأصول كإيراد حتى وإن لم يتم بيعها خلال نفس السنة، وبالتالي فإن المخزون آخر المدة من تلك الأصول، يجب أن يتم تقويمه على أساس قيمته السوقية وليس بتكلفته، وبالتالي تظهر أرباح أو خســـائر الفترة بمقدار الفرق بين: تكاليف كل فترة، وقيمة الزيادة التي طرأت على المخزون السلعي خلالها.

(ج) االمنشآت التي تنتج سلعاً ذات طلب مستمر:

تتسم بعض السلع بأن الطلب عليها يزيد دائماً عن المعروض منها في السوق، ومن ثم فيصبح كل الإنتاج مطلوباً ومحققاً بيعه، ومن هذه السلع: الشاي؛ والمطاط؛ والقصدير؛ والبترول، ويطلق على هذه السلع: السلع ذات الطلب المستمر. وهنا نجد أن كل ما تنتجه المنشآت من هذه الأصناف يكون بيعه مؤكداً، وتكون أسعاره ثابتة، ومستقرةً، ومحددةً في السوق العالمية، وبالتالي فإن الإيراد بالنسبة للمنشآت التي تنتج مثل هذه السلع يمكن الاعتراف به فور إتمام عملية الإنتاج، دون انتظار واقعة البيع والتي تعد مؤكدة.

ويمكن الوصول إلى هذه النتيجة عن طريق تقويم المخزون السلعي من هذه السلع بصافي القيمة البيعية التي تساوي سعر البيع المتوقع مخصوما منه المصروفات البيعية المنتظرة.

(د) المنشآت التي تنتج سلعاً حسب الطلب:

قد تنتج بعض المنشآت سلعاً بناء على طلب مسبق من المشترين، وفي مثل هذه المنشآت، فإننا نجد أنه نظراً لأن البيع في هذه المنشآت يعتبر مضموناً ومؤكداً (إن شاء الله تعالى)، فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد بنسبة ما يتم من الإنتاج، وبالتالي فإذا وجد لدي هذا النوع من المنشآت مخزون من السلع متعاقداً على بيعه، سواءً كانت تامة أو غير تامة، فإنه يجب أن يُعترف بجزء من الإيراد، يتناسب مع ما تم إنتاجه منها، وبالتالي فيتم تقويم المخزون من هذه السلع بسعر السوق، أي بصافي القيمة التعاقدية.

أما بالنسبة للإيرادات الرأسمالية فإن هناك عدة مشاكل تحيط بها سواء من حيث مكوناتها أو من حيث طريقة معالجتها:

فمن حيث مكوناتها، فإنه يمكن القول بأنه يوجد شبه اتفاق على أنها تشتمل على الأنواع الآتية:

- الإيرادات الناتجة من بيع الأصول الثابتة بربح.

- الإيرادات الناتجة من قبض تعويضات عن أصول ثابتة أكثر من تكلفتها الدفترية.

- أرباح إعادة التقدير.

- الإيرادات غير العادية.

- تصفية الالتزامات بأقل من قيمتها الدفترية.

أي أن هذه المجموعة من الإيرادات تحققها المنشأة من أي مصدر، بخلاف المصادر المرتبطة بطبيعة نشاطها الرئيس.

أما من حيث معالجتها، فإننا نجد أن هناك رأياً ينكر اعتبارها كإيراد، حيث يعتقد أصحاب هذا الرأي أن هذه المبالغ ليست إيراداً، ويقدم الحجج والمبررات التالية:

1. **أن هذه المبالغ ليست مقابلاً لبيع المنشأة لسلعها أو خدماتها، بل نتيجة للتغير في الأسعار في غالب الأمر، أي أن حقيقتها لا تعدو كونها أرباحاً ورقية.**
2. **أن المنشأة مثلما حققت هذه الإيرادات غير العادية، فإنها معرضة أيضاً لأعباء غير عادية، ومن المستحسن أن تستخدم هذه الإيرادات، في مقابلة هذه الأعباء غير العادية عند حدوثها.**
3. **أن الأسعار في ارتفاع مستمر، ومن ثم فإن المنشأة إذا ما رغبت في استبدال أصولها بالأسعار الحالية، فإنها ستحتاج لمبالغ أكبر بكثير من تلك القيم النقدية، ولذلك فيفضل استخدام هذه الإيرادات في تمويل القيم المرتفعة للاستبدال.**

ويرى أصحاب هذا الرأي أنه من الواجب عدم الاعتراف بهذا الإيراد، أي عدم إدخاله ضمن الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر، وإنما ترحيلها إلى الاحتياطيات الرأسمالية، والتي تستخدم في الغالب لمواجهة الخسائر والأعباء غير العادية، التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً.

إلا أن هناك رأياً آخر يري أنه لا يمكن أن ننكر أن هذه الإيرادات تعد في جوهرها أرباحاً، وبالتالي فلا مانع من ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر، على أن يكون واضحاً أن هذا الربح لم ينتج من العمليات العادية، ومن ثم فإنه يظهر في مرحلة ثانية من حساب الأرباح والخسائر، ألا وهي مرحلة الأرباح غير العادية.

✓ **ولقد وضع القضاء شروطاً لتوزيع هذه الأرباح الرأسمالية، يمكن تلخيصها على النحو الآتي:**

1. أن تكون قد تحققت فعلا ومعنى ذلك أن القضاء يستبعد أرباح إعادة التقدير من الحسبان.

2. أن يوجد فائض حقيقي بعد إعادة تقويم سائر الأصول وسائر الخصوم يسمح بالتوزيع ومعنى ذلك أيضا أن القضاء يري أن تستخدم الأرباح الرأسمالية أو لا في تغطية الخسائر غير العادية والتي تنتج من عملية إعادة تقدير الأصول والمطلوبات وما يتبقى بعد ذلك يجوز توزيعه.

✓ **أي أن القضاء يري أن الربح الرأسمالـــــي لا يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلي حـ/ احتياطي رأسمالي)؛ بل يجب أن يستخدم في تغطية الخسائر الرأسمالية وكذلك الخسائر غير العادية.**

أما قانون الشركات المصري فقد نص على أنه (يجوز بموافقة الجمعية العامة) توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها الشركة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتـــــة أو التعويض عنه بشرط ألا يترتب على ذلك عدم تمكين المنشـــــأة من إعـــادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة.

ثانيا: النفقـــــات:

وتعتبر النفقـــــات بمثابة العنصر الثاني، من عنصريّ قياس نتيجة الأعمـــــال من ربح أو خسارة، وهي التي يتم مقابلتها مع الإيرادات للوصول لأرباح الفترة المالية. والنفقات عبارة عن المبالغ التي تدفعها المنشأة أو تتعهد بدفعها نظير الحصول على منافع وخدمات. وتعتبر التكاليف: نفقات لها علاقة مباشرة بتكلفة السلع والخدمات التي يقوم المشروع بإنتاجها (مثال ذلك المواد والأجور)، أما المصروفات فإنها تعتبر: نفقات ليس لها علاقة مباشرة بتكلفة السلع والخدمات التي تنتجها المنشأة (مثال ذلك المصاريف البيعية والإدارية). وتوجد علاقة سببية بين الإيرادات وبنود التكاليف والمصروفات، حيث يلاحظ أن بنود التكاليف والمصروفات تؤدى إلى اختفاء اصل معين من الأصول مقابل الحصول على عائد معين أو توقع الحصول عليه، بما يؤدى إلى زيادة الإيرادات. وبالإضافة إلى التكاليف والمصروفات، فإن الخسائر والضرائب تعتبر أيضاً نفقات، حيث تعني الخسائر اختفاء وانتهاء أصل من الأصول دون الحصول على عائد أو حتى توقع الحصول عليه، مثال ذلك الديون المعدومة وغيرها. أما الضرائب فهي عبارة عن مدفوعات جبرية تؤديها المنشأة للدولة مقابل ما تؤديه لها من خدمات سيادية كالأمن والمرافق وغيرها. وعند فحص النفقات الخاصة بكل فترة مالية، نجد أن البعض منها يستخدم في الحصول على خدمات تستنفد خلال تلك الفترة، وتساهم في تكوين الإيرادات المتعلقة بهذه الفترة، والبعض الآخر منها يستخدم في الحصول على الأصول الثابتة، أي أنها نفقات تستخدم في الحصول على خدمات تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة. وبينما يطلق على هذا النوع من النفقات: مصطلح (النفقات الإيرادية)، فإن النوع الثاني منها يُطلق عليه: مصطلح (النفقات الرأسمالية).

ويتأثر تحديد الربح المحاسبي في المنشأة إلى حد كبير، بكيفية معالجة نوعى النفقات في الدفاتر، والكيفية التي يتم بها توزيع النفقات الرأسمالية على الفترات المالية المختلفة (الاهلاك).

وأخيراً يتأثر تحديد الربح المحاسبي في المنشأة، بكيفية معالجة المخصصات والاحتياطيات في الدفاتر، ومدى الدقة في تمييز كل منهما عن الآخر، حيث تعتبر المخصصات عبئاً على الربح، بينما تعتبر الاحتياطيات توزيعاً للربح.

✓ هذا، ويجب أن نلاحظ أن:

1. ربح النشاط العادي: يقصد به الربح الناتج عن النشاط التي قامت من أجله المنشأة؛ أي الربح الناتج عن قيام المنشأة بمزاولة النشاط الذي قامت وتأسست من أجله.

2. ربح النشاط غير العادي: يقصد به الربح الناتج عن أي نشاط بخلاف النشاط التي قامت من أجله المنشأة؛ أي الربح الناتج عن قيام المنشأة بمزاولة أية أنشطة لم تقم أساساً من أجلها.

3. الربح الرأسمالي: يقصد به الربح الناتج عن قيام المنشأة ببيع أصل ثابت (أو أصول ثابتة) من أصولها الثابتة التي كانت قد اشترتها أو اقتنتها بغرض استخدامها في القيام بمزاولة نشاطها الرئيس لفترة طويلة الأجل (وليس بقصد إعادة بيعها مرة أخرى لتحقيق أرباح من عملية إعادة البيع).

✓ هذا ويلاحظ أنه لكي يمكن لنا التحقق من التطبيق السليم لمبدأ المدة المحاسبية، فإنه من الضروري اتخاذ الإجراءات التالية التي تكفل أو تضمن تخصيص المصروفات والإيرادات للفترة المالية، أي حل المشكلة الثانية من مشاكل تحديد الربح، وهي الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية:

أولاً: ضرورة التفرقة بين الأنواع المختلفة من المصروفات ومعالجة كل منها المعالجة المحاسبية السليمة: حيث أن المصروفات تنقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسة، تتفاوت طرق معالجة كل منها، وسوف يتم استعراض هذه الأنواع وطرق معالجتها المختلفة في الفصل الثاني من هذا الباب.

ثانياً: ضرورة حساب الاهلاك عن الأصول الثابتة، التي تستلزم طبيعتها ذلك: حيث إنه لكي يمكن تحديد النفقات التي تخص الفترة بشكل سليم، يصبح من الضروري حساب الاهلاك العادي عن الأصول الثابتة التي تستلزم طبيعتها ذلك، حيث أن اهلاك الأصل الثابت يمثل العبء الواجب تحميله على الفترة المالية، نظير استفادة تلك الفترة من استخدام الأصول الثابتة خلالها. وسوف يتم استعراض هذا الموضوع تفصيلا في الفصل الثالث من هذا الباب.

ثالثاً: ضرورة تكوين المخصصات الضرورية لمقابلة الالتزامات والأعباء والخسائر مؤكدة الحدوث غير معلومة المقدار على وجه الدقة: حيث تنقسم الأعباء الخاصة بالمدة إلى نوعين أساسيين: أو لهما يتمثل في الأعباء التي وقعت فعلاً وتقررت مبالغها بشكل دقيق، وثانيهما يتمثل في الأعباء مؤكدة الحدوث، غير أنه لا يمكن تحديد مقدارها بشكل قاطع.

ويقتضي تحديد مبلغ الربح طبقاً لمبدأ المقابلة: ضرورة تحميل الفترة المالية، بكل الأعباء التي تخصها، أي سواءً تحددت بشكل قاطع أو كانت مؤكدة الحدوث. والوسيلة العملية لتحميل المدة بالأعباء الأخيرة، تكون عن طريق تكوين المخصصات اللازمة بمبالغها وتحميلها لحسابات النتيجة. وسوف نتولى دراسة موضوع المخصصات في الفصل الرابع من هذا الباب.

رابعاً: ضرورة إجراء الجرد والتقويم السليم للمخزون السلعي آخر المدة، بغرض تحديد الرقم السليم لتكلفة المبيعات: حيث يتحدد مجمل الأرباح السنوية عن طريق مقارنة إيراد المبيعات بتكلفة هذه المبيعات، ذلك أنه لكي نصل إلى تكلفة المبيعات بطريقة سليمة، فإنه يصبح من الواجب إجراء الجرد السليم للمخزون السلعي آخر المدة، وتقييمه بالطريقة المناسبة. ولا شك أن أي خطأ في هذه العملية من

شـــأنه عدم ســـلامة رقم تكلفة المبيعات، مما يخل بمبدأ المقابلة، بل ويجعل رقم الربح الدوري غير معبر عن الربح السليم عن الفترة.

خامساً: ضرورة إجراء التسويات الجردية آخر المدة: ذلك أنه لكي يمكن مقابلة الإيرادات بالنفقات الخاصة بالفترة، فإنه يجب أن يتبع في هذا الصدد أساس الاستحقاق، والذي يقضي بوجوب تحميل المدة المحاسبية بجميع المصروفات التي تخصها، سواءً تم إنفاقها خلال نفس الفترة، أو خلال فترات أخري، كما يقضي بأن تستفيد الفترة المحاسبية بجميع الإيرادات التي تخصها، سواءً حصلت خلال نفس الفترة أو خلال فترات أخري.

ولقد ترتب على هذا الأســـاس ضـــرورة إجراء التســـويات الجردية، للوصـــول إلى المصـــروفات والإيرادات المتعلقة بالفترة تماماً، حيث أن المصـــروفات المدفوعـــــة خلال الفترة، قد لا تتطابق مع ما يخص الفترة طبقا لأساس الاستحقاق، مما يترتب عليه ضرورة اللجوء إلى التسويات الجردية، وذلك بإضافة المستحق دفعه على المدفوع فعلاً، وخصم المدفوع مقدماً خلال الفترة، حتى نصل إلى الرقم الذي يخص الفترة تماماً، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

ســـادســـاً: ضـــرورة احترام تاريخ الإقفال: ذلك أن الفترة المالية لها حدود، يجب عدم تخطيها أو تجاوزها، فهي تبدأ في لحظة افتراضية معينة، وتنتهي في لحظة سكون افتراضية معينة، ويجب عدم الخلط بين الفترات المالية المتتالية، بمعني أن تكون مصروفات وإيرادات كل فترة، مخصصة بدقة لهذه الفترة، ولا يتأتى ذلك إلا باحترام الحد الفاصـــل للعمليات، بمعني عدم الخلط بين العمليات التي تقع على الحدود، أي في أو اخر فترة ما وأوائل الفترة الجديدة، وذلك بقيد كل عملية في تاريخ حدوثها.

سابعاً: ضرورة التفرقة بين الإيرادات الإيرادية والإيرادات الرأسمالية: حيث تنقسم الإيرادات إلى نوعين:

أولهما: الإيرادات الإيرادية: وهي الإيرادات الجارية التي تتحقق نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها العادي.

ثانيهما: الإيرادات الرأســـمالية: وهي تلك الإيرادات غير العادية، والتي لا تنتج نتيجة ممارســـة المنشأة لنشاطها العادي، بل نتيجة لعمليات عارضة، مثل أرباح بيع جزء من الأصول الثابتة، أو تحصيل الشركة لتعويضات معينة عن خسائر.

ونظرا لاختلاف أســـلوب معالجة كل من النوعين، من ناحية تأثيره على الأرباح، فإنه يجب أن تتم التفرقة بينهما بدقة ومعالجة كل منهما المعالجة المحاسبية السليمة.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي من موضوع تحديد الربح:

علمنا فيما سبق أن استخراج نتيجة الأعمال لأي منشأة من ربح أو خسارة، يتطلب ضرورة القيام بمقابلة الإيرادات بالنفقات، وذلك للوصول إلى الفرق بينهما، والذي يمثل نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة؛ وأن الطريق الوحيد لتحديد نتيجة أعمال أي فترة زمنية محددة بدرجة كافية من الدقة، إنما يتم من خلال القيام بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات.

✓ ونظراً لأن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل عما يبديه من رأي فني محايد، بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة، تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والملائمة لظروف المنشاة، وذلك كله بالطبع في تقريره الذي يرفعه للجمعية العامة للمساهمين، فإنه يصبح واجباً على مراجع الحسابات

الخارجي في هذا المجال، أن يتحرى ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات، والتحديد المحاسبي السليم والعادل لكل من: الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المحاسبية، وكذلك القياس الدقيق لكل من تلك الإيرادات والنفقات على أساس سليم. وكذلك التحقق من سلامة قيام المنشأة بالتفرقة السليمة بين كلٍ من: الإيرادات الإيرادية؛ والإيرادات الرأسمالية، وكذلك تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد وإثباته في سجلات المنشأة، وكذلك التحقق من سلامة التفرقة بين كلٍ من: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، والتحقق من سلامة تحديد النفقات التي تخص الفترة المحاسبية، لكي يمكن مقابلة الإيرادات الجارية، بما يخصها من نفقات جارية، والوصول إلى ربح التشغيل الذي يعبر عن المقدرة الكسبية للمنشأة.

✓ **بكلمات أخرى، فإن المراجع الخارجي للحسابات، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة الخاضعة لمراجعته، بتطبيق مبدأ المقابلة المحاسبية، ومبدأ المدة المحاسبية، ومدى سلامة تطبيق أساس تحقق الإيرادات، وكذلك سلامة التفرقة والمعالجة المحاسبية المناسبة لأنواع الإيرادات، وكذلك المعالجة المحاسبية المناسبة للتفرقة بين أنواع النفقات ومعالجتها المعالجة المحاسبية السليمة.**

✓ أنواع تقارير المراجع الخارجي

يلاحظ وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمصرية، أن المراجع الخارجي ليس مطلوباً منه القيام بدور الناصح لإدارة المنشأة، بل يقوم بدوره كمراجع خارجي محايد، يقوم بالتحقق من مدى عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن حقيقة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق أصحاب الملكية، ومدى عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، واتفاقها مع ما ورد بالقوائم المالية والحسابات الختامية.

فإذا تبين للمراجع الخارجي وجود نقاط معينة تمثل مخالفة لمعايير المحاسبة المصرية، أو لقانون الشركات المساهمة المصري، أو للقانون النظامي للشركة، أو تمثل تزويراً أو إخفاءً للحقيقة، أو محاولة تهرب ضريبي، أو أية مخالفة محاسبية جوهرية أي ذات تأثير جوهري على عدالة وصدق القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة، أو غير جوهرية أي ليست ذات تأثير جوهري على عدالة وصدق القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة: أصبح من الواجب على المراجع الخارجي حينئذٍ أن ينبه إدارة المنشأة إلى هذه المخالفات،

وهنا يقف المراجع الخارجي أمام احتمال من اثنين:

الاحتمال الأول:

أن تقوم إدارة المنشأة بتصحيح الأخطاء أو المخالفات التي بينها لها المراجع الخارجي:

وفي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة نظيف.

بمعنى أنه يبين في هذا التقرير أنه قد تحقق من خلال أدلة الإثبات المناسبة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، من أن الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشـــأة، تعبر بعدالة عن حقيقة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق أصحاب الملكية، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، واتفاقها مع ما ورد بالقوائم المالية والحسابات الختامية؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن أو ضاع المنشأة محل مراجعته.

الاحتمال الثاني:

ألا تقوم إدارة المنشأة بتصحيح الأخطاء أو المخالفات التي بينها لها المراجع الخارجي:

وفي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يصبح أمام 3 اختيارات:

أ. إذا كان له تحفظاً أو أكثر على مخالفة أو بعض المخالفات في حسابات المنشأة؛ ليس لها تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية: ففي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة مقيداً [ويشير ذلك إلى وجود بند أو أكثر من بنود القوائم المالية لا تتفق مع معايير المحاسبة واجبـــة الإتباع والتطبيق، ولكنها لا تؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية للمنشأة].

ب. إذا كانت المخالفات المالية للمنشأة محل المراجعة أو نقاط الخلاف بين المراجع الخارجي وبين إدارة المنشأة، ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية، وأصرت إدارة المنشأة على عدم تصويبها وتصحيحها وفقاً لما بينه لها المراجع الخارجي:

ففي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة عكسي (أو سلبي) [ويشير ذلك إلى أن البنود أو النقاط التي يرى المراجع الخارجي أنها لا تتفق مع معايير المحاسبة واجبة الإتباع والتطبيق، تؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة بما يجعل هذه القوائم لا تعبر بعدالة عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق أصحاب حقوق الملكية].

ج. أما إذا كان الموقف أخطر من مجرد وجود مجموعة مخالفات مالية للمنشأة محل المراجعة أو نقاط الخلاف بين المراجع الخارجي وبين إدارة المنشأة، وتعدى ذلك إلى أن يصبح المراجع أمام حالة غش وتزوير دبرته الإدارة العليا للمنشأة، بما يعني كذب وتضليل القوائم المالية للمنشأة وحساباتها الختامية، وحدوث مخالفات تصل إلى حد الجرائم المالية الموجبة للمساءلة الجنائية، بحيث يصبح المراجع الخارجي غير قادر على التوصل إلى رأي عن مدى عدالة القوائـم المالية:

ففي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير خالي من الرأي - أي يمتنع عن إبـــــداء الرأي [ويشير ذلك إلى أن الموقف أخطر من تعدد البنود أو النقاط التي يرى المراجع الخارجي أنها لا تتفق مع معايير المحاسبة واجبة الإتباع والتطبيق، بما يعني أن القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة تختلف كلية عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية والتغير في حقـوق أصحاب حقوق الملكية]. ويعني ذلك باختصار أن تقرير المراجع هنا يمثل بلاغاً من المراجع الخارجي إلى النيابة العامة للقيام بمساءلة الإدارة العليا للمنشأة حول تلك الجرائم المالية أو الغش والتزوير والفساد المالي.

فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشـــــأة محل المراجعة لديها بند أو أكثر بهم مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفـــــظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ فإذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).

وهنا يجب ملاحظة أن العبرة في نوع التقرير ليس بعدد التحفظات؛ وإنما بجوهرها وبآثارها على مدى دلالة القوائم المالية وبعدالة إفصاحها؛ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفـــــظاً واحداً أو أكثر

عن مخالفات ذات تأثير جوهري على مدى دلالة وعدالة القوائم المالية: فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا كان التحفظ أو الإثنين عن مخالفات تمثل تلاعباً أو غشاً وإهداراً لحقوق المساهمين لدرجة أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ فإن المراجع يقوم بإصدار تقريـــر خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).

ملخص الفصل الأول

1. إن الربح الحقيقي الذي حققتــه أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة.

2. إن القضاء يري أن الربح الرأسمالي لا يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلى حـ/احتياطي رأسمالي)؛ بل يجب أن يستخدم في تغطية الخسائر غير العادية.

3. إن المراجع الخارجي، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة الخاضعة لمراجعته، بتطبيق مبدأ المقابلة المحاسبية، ومبدأ المدة المحاسبية، ومدى سلامة تطبيق أساس تحقق الإيرادات، وكذلك سلامة التفرقة والمعالجة المحاسبية المناسبة لأنواع الإيرادات، وكذلك المعالجة المحاسبية المناسبة للتفرقة بين أنواع النفقات ومعالجتها المعالجة المحاسبية السليمة.

4. تتمثل أنواع تقارير المراجع الخارجي في: التقرير النظيف؛ التقرير المقيد؛ التقرير السلبي أو العكسي؛ والتقرير الخالي من الرأي.

الفصل الثاني
النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية

الأهداف التعليمية للفصل الثاني:

في نهاية هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

1. **أنواع النفقات.**
2. **كيفية انعكاس أثر المعالجة المحاسبية غير الصحيحة لأنواع النفقات، على كل من رقم التكلفة ونتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي؛ وطريقة التصويب.**
3. **موقف المراجع الخارجي من التفرقة بين النفقات.**

استقرت الكتابات المحاسبية على تقسيم النفقات - فيما يتعلق بموضوع التفرقة بين كل من: النفقات الإيرادية؛ والرأسمالية - إلى مجموعتين رئيستين:

أولاً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الإيرادية.

ثانياً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الرأسمالية.

أولاً: النفقات الإيرادية، وهي نوعان:

1. **النفقات الإيرادية الجارية: ويقصد بها النفقات التي تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية الواحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة. بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل القيام بأعمال المنشأة (المشتريات والمصروفات الإدارية والبيعية وغيرها)، وكذلك في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول. وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل (بمعنى أنها تحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية).**
2. **النفقات الإيرادية المؤجلة: ويقصد بها النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الآجل، (وتتفق النفقات الإيرادية المؤجلة مع النفقات الإيرادية الجارية، من حيث أ ن هناك علاقة سببية بين هذه النفقات والإيرادات، أما الفارق بينهما فيتمثل في طبيعة الخدمات التي تحصل عليها المنشأة في كل حالة، حيث تحصل المنشأة من وراء النفقات الإيرادية الجارية، على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة؛ بينما تحصل من وراء النفقات الإيرادية المؤجلة، على خدمات قصيرة الآجل، ولكنها في نفس الوقت تعود منفعتها على أكثر من فترة مالية واحدة). ويلاحظ هنا أن النفقات الإيرادية المؤجلة هي في حقيقتها تعتبر نفقات إيرادية، غير أن كبر حجم النفقة**

واستفادة أكثر من فترة مالية بها، أدى إلى ضرورة توزيعها على الفترات التي استفادت منها، بحيث تحمل كل سنة مالية بنصيبها منها، بينما يرحل الرصيد المتبقي منها إلى الفترات المقبلة، ويظهر بقائمة المركز المالي، ومن أهم وأشهر أمثلة تلك النفقات: نفقات الحملات الإعلانية، ومصاريف التأسيس.

ثانياً: النفقات الرأسمالية: وهذه النوعية من النفقات تستنفد خدماتها على فترات طويلة الأجل نسبياً، ويتم اقتناؤها بغرض زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة. وتتميز هذه النوعية من النفقات، بأنها نفقات غير دورية وكبيرة الحجم نسبياً، حيث تنفق لزيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة للمنشأة، أو للحصول على أصول ثابتة جديدة. بمعنى أن هذه النفقات هي تلك النفقات التي تنفق في سبيل حصول المنشأة على الأصول التي لها صفة الدوام نسبياً والتي تلزم لتحقيق أهداف المنشأة، أو في سبيل زيادة القوة الإنتاجية لهذه الأصول، أي زيادة مقدرتها على إنتاج الإيرادات. وهنا يجب أن نلاحظ أنه لا يتم تحميل الفترة المالية (حساب أرباح وخسائر الفترة المالية) من هذه النفقات، إلا بذلك الجزء الذي استفادت منه هذه الفترة المالية (والذي يطلق عليه قسط الاهلاك السنوي)، أما الباقي منها فيتم ترحيله إلى السنوات التالية، حيث يظهر ذلك الرصيد المتبقي بقائمة المركز المالي.

✓ وترجع أهمية هذه التفرقة بين أنواع النفقات، إلى مبدأ المدة المحاسبية، والذي يستلزم ضرورة استقلال كل فترة مالية بمصروفاتها وإيراداتها، وذلك حتى يمكن تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية بشكل عادل ودقيق، حيث أن النفقات الإيرادية الجارية يتم تحميلها بالكامل على الفترة المالية التي استحقت خلالها، بينما يتم توزيع كل من النفقات الإيرادية المؤجلة، والنفقات الرأسمالية على عدد من الفترات المالية، بحيث تتحمل كل فترة مالية بقدر من النفقات، يتناسب مع قدر استفادتها من الخدمات مقابل النفقة.

✓ وتعد التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، أمراً جوهرياً عند قياس وتحديد نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية محل القياس، حيث يترتب على الخلط بينهم تأثير سيئ على كل من رقم التكلفة ورقم الربح أو الخسارة بالإضافة إلى التأثير على رقم الأصول الثابتة وشبه الثابتة بقائمة المركز المالي؛ بمعنى أن أهمية التفرقة بين أنواع النفقات، يكمن في أن الخلط بينهما يؤثر على كل من رقم التكلفة ونتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، وذلك حسبما يتبين مما يلي:

- (أ) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية الجارية على اعتبارها نفقة إيرادية مؤجلة: فإن ذلك يترتب عليه عدم تحميل النفقة بكاملها للفترة التي تخصها بل توزيعها على فترات مالية، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بمبلغ أقل من قيمته السليمة، حيث يتضمن هذا الرقم جزءاً من النفقة فقط، في حين أن رقم النفقة بالكامل كان يجب أن يدخل ضمن رقم التكلفة الخاص بالفترة أو المنتج.
2. بناء على عدم صحة رقم التكلفة، فإن أرباح الفترة المالية تصبح أكبر من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر ربحاً، أو أن يكون رقم خسائر الفترة المالية أقل من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر خسارة.
3. الجزء غير المستنفد من النفقة، أي الجزء الذي لم يتم تحميله للفترة المالية كتكلفة، سوف يظهر كعنصر من عناصر الأصول في قائمة المركز المالي، أو أن يضاف على أحد عناصر الأصول الثابتة

في الغالب، مما يترتب عليه تضخم رقم الأصول في قائمة المركز المالي دون أن يكون هناك مبررا لذلك.

- (ب) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية المؤجلة على اعتبارها نفقة إيرادية جارية: فإن ذلك يترتب عليه تحميل مقدار النفقة بالكامل لفترة مالية واحدة، في حين أنه كان يتعين أن يتم توزيع مقدارها على عدة فترات مالية، الأمر الذي يترتب عليه نتائج عكسية للنتائج السابقة تماماً، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بمبلغ أكبر من قيمته السليمة، حيث تضمن هذا الرقم قيمة النفقة بالكامل في حين أنه كان ينبغي أن يتضمن فقط جزء منها يتناسب مع نصيب الفترة.
2. بناء على عدم صحة رقم التكلفة يكون رقم أرباح المدة المالية أقل من الحقيقة إذا كانت الأعمال تظهر ربحا، أو أن يكون رقم خسائر المدة المالية أكبر من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر خسارة.
3. الجزء من قيمة النفقة المؤجلة الذي لا يخص الفترة والذي كان يتعين ترحيله إلى الفترات المقبلة، كان من المتعين أن يظهر ضمن عناصر جانب الأصول بقائمة المركز المالي إلا أن معالجته باعتباره نفقة إيرادية نتج عنه تحميله بالكامل للفترة المالية الحالية مما يعني عدم وجود أي رصيد له أي تظهر عناصر الأصول بقائمة المركز المالي بأقل من القيمة الحقيقية.

- (ج) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية الجارية على اعتبارها نفقة رأسمالية (أي أضيفت للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر)، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته.
2. شمول الأرباح على أرباح صورية، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته، وتوزيع هذه الأرباح بما تتضمنه من أرباح صورية، بما يؤثر على رأسمال المنشأة.
3. ظهور الأصول بقائمة المركز المالي بقيمة أكبر من حقيقتها، مما يؤدى إلى عدم تعبير قائمة المركز المالي بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للمنشأة.

- (د) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية جارية (أي حُمِّلت على حساب الأرباح والخسائر، ولم يتم إضافتها إلى تكلفة الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
2. ظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
3. ظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني تكوين احتياطيات سرية، قد تقوم إدارة المنشأة باستخدامها في المستقبل، لتغطية خسائر تريد إخفائها عن أصحاب المنشأة.

- (هـ) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية المؤجلة على اعتبارها نفقة رأسمالية، (أي أضيفت للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، ولم تظهر ضمن بند الأصول الأخرى بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته.

2. شمول الأرباح على أرباح صورية، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته، وتوزيع هذه الأرباح بما تتضمنه من أرباح صورية، بما يؤثر على رأسمال المنشأة.
3. ظهور الأصول بقائمة المركز المالي بقيمة أكبر من حقيقتها، مما يؤدى إلى عدم تعبير قائمة المركز المالي بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للمنشأة.

- **(و) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية مؤجلة، (أي أضيفت لبند الأصول الأخرى بقائمة المركز المالي، ولم يتم إضافتها للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:**

1. ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
2. ظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
3. ظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها، الأمر الذى يعنى تكوين احتياطيات سرية، قد تقوم إدارة المنشأة باستخدامها فى المستقبل، لتغطية خسائر تريد إخفائها عن أصحاب المنشأة.

والأمثلة الآتية تبين أثر الخلط بين أنواع النفقات:

✓ **مثال (1): تمتلك منشأة التوفيق أسطولاً للسيارات تكلفته 3.000.000 جنيهاً (اهلاك سنوي 10 % قسط ثابت)، وفي نهاية العام تم إجراء عَمْرة وتغيير محركات لبعض السيارات، تكلفت 600.000 جنيهاً، وتم تحميل ذلك المبلغ على حساب الأرباح والخسائر والذي أظهر رصيداً دائنا عن العام قدره 2.000.000 جنيهاً.**

- **يلاحظ هنا أن النفقة الرأسمالية عولجت كنفقة إيرادية أي حملت لحساب الأرباح والخسائر، بدلاً من تعليتها على حساب الأصل الثابت (السيارات) بقائمة المركز المالي.**
- **إن نفقة إجراء العَمْرة، وتغيير محركات بعض السيارات، هي في الحقيقة تؤدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة رأسمالية، أي أنه يجب تعليتها على حساب السيارات بقائمة المركز المالي، وعدم تعليتها على حساب الأرباح والخسائر.**
- **وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:**

1. زيادة في تكلفة المنتجات قدرها 540.000 جنيهاً (600.000 جنيهاً - مبلغ الاهلاك 60.000 جنيهاً [600.000 × 10 %]).
2. انخفاض رقم الأرباح عن الحقيقة بمبلغ 540.000 جنيهاً، حيث أن الأرباح يجب أن تكون 2.540.000 جنيهاً (= 2.000.000 الربح الظاهر بالدفاتر + 600.000 مبلغ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة التي حملت بالخطأ على حساب الأرباح والخسائر – 60.000 قسط الاهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية للعمرة والمحركات الجديدة).
3. انخفاض تكلفة السيارات بقائمة المركز المالي، حيث أن مبلغ بند السيارات يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي بمبلغ 3.600.000 جنيهاً (3.000.000 التكلفة الأصلية لبند السيارات + 600.000 تكلفة العمرة والمحركات الجديدة) وليس 3.000.000 جنيهاً.

- ✓ **مثال (2): أنفقت منشأة التيسير الصناعية مبلغاً وقدره 1.000.000 جنيهاً في نهاية العام، على صيانة مجمع مباني المصنع والإدارة العامة وإدارة المبيعات ومعارض البيع، والتي كانت تقدر تكلفتها قبل عملية الصيانة بمبلغ 7.000.000 جنيهاً (اهلاك سنوي10 %)، وقد تم تعلية مبلغ نفقة صيانة المباني على تكلفة بند المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر، والذي أظهر رصيداً دائناً عن العام بمبلغ 4.000.000 جنيهاً.**

- **هنا يتبين لنا أن النفقة الإيرادية (نفقة صيانة المباني) عولجت كنفقة رأسمالية، أي أن النفقة أضيفت لحساب الأصل الثابت بقائمة المركز المالي (بند المباني)، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر؛ كما يلاحظ أن نفقة الصيانة الدورية للمباني، هي في حقيقة الأمر لا تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت، وإنما يتم إنفاقها بهدف الحفاظ على طاقته الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة إيرادية، ولذلك فيجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وعدم تعليتها على حساب المباني بقائمة المركز المالي.**
- **<u>وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:</u>**

1. انخفاض تكلفة المنتجات بمقدار 900.000 جنيهاً (1.000.000 مبلغ نفقة الصيانة – اهلاك سنوي 100.000).
2. زيادة رقم الأرباح عن الحقيقة، فالأرباح يجب أن تكون 3.100.000 جنيهاً (4.000.000 - 900.000)، وليس 4.000.000 جنيهاً.
3. زيادة تكلفة المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي بمبلغ 1.000.000 جنيهاً، فالمباني كان يجب أن تظهر بمبلغ 7.000.000 جنيهاً وليس بمبلغ 8.000.000 جنيهاً.

- **<u>وعلى الرغم من صعوبة وضع حدود دقيقة للتفرقة بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، فقد يمكن الاسترشاد ببعض الأسس في إجراء مثل هذه التفرقة، وذلك كما يتبين مما يلي:</u>**

<u>1- طبيعة النفقة والغرض منها:</u> حيث إنه إذا كان الغرض من النفقة يتمثل في الحصول على خدمة فورية مستنفدة خلال فترة مالية واحدة ـ أي يقتصر الانتفاع بها على فترة مالية واحدة: اعتبرت نفقة إيرادية، مثال ذلك أجور العمال، الإيجار، فاتورة الكهرباء، والمياه .... الخ.؛ أما إذا كان الغرض من النفقات يتمثل في الحصول على خدمات تمتد لأكثر من فترة (أي لا يقتصر الانتفاع بها على فترة مالية واحدة) أو للحصول على أصول ثابتة لها صفة الاستخدام طويل الأجل لخدمة أغراض المنشأة: فإنها حينئذٍ تعتبر نفقة رأسمالية.
<u>2- فترة الانتفاع بالنفقة:</u> حيث إنه إذا كانت النفقة تؤدى إلى خدمات فورية، متعلقة بفترة مالية واحدة: اعتبرت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة تؤدى إلى الحصول على منفعة، يستفاد منها لعدة سنوات مقبلة تزيد عن الفترة المالية الواحدة: اعتبرت نفقة رأسمالية.
<u>3- الدورية والتكرار:</u> بمعنى أنه إذا كانت النفقة تتميز بالدورية والتكرار: اعتبرت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة لا تتميز بالدورية والتكرار: اعتبرت نفقة رأسمالية. وهذا الأساس لا يمكن تطبيقه وإتباعه بصفة مطلقة، حيث إن بعض النفقات قد لا تتكرر بصفة دورية، ومع ذلك فإنها تعتبر نفقة إيرادية، وذلك مثل: الإعانات والتبرعات التي تدفعها المنشأة للغير.
<u>4ـ حجم النفقة:</u> ويستند هذا الأساس إلى حجم النفقة وعلاقته بالإيرادات، بحيث أنه كلما كانت النفقة متناسبة مع الإيرادات، بحيث يمكن مقابلتها مع الإيراد الناشئ عنها: كانت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة كبيرة الحجم، بما يتطلب تجزئتها على عدة فترات مالية مقبلة: فإنها حينئذٍ تعتبر نفقة رأسمالية.

5- طبيعة أعمال المنشأة: وذلك يعني أن التعرف على طبيعة أعمال المنشأة له أهمية كبيرة في التفرقة بين النفقات. فالنفقة قد تكون إيرادية بالنسبة لمنشأة ما، ورأسمالية بالنسبة لمنشأة أخرى. ففي المنشآت التجارية والصناعية: تعتبر السيارات مثلاً نفقة رأسمالية، حيث تقتنيها تلك المنشآت لأغراض استخدامها وليس للاتجار فيها، أما في المنشآت التي تقوم بالإتجار في السيارات، فإن بند السيارات فيها يعتبر نفقة إيرادية.

- **وبالإضافة إلى ما سبق، فقد يمكن الاسترشاد لدى التفرقة بين أنواع النفقات، بما يلي:**

أولاً: النفقات الإيرادية: هي تلك النفقات صغيرة الحجم نسبياً؛ والتي يتم إنفاقها بصورة دورية متكررة خلال دورة النشاط الواحدة؛ بهدف الحصول على خدمات ومنافع فورية أو ذات أجل قصير لا تتعدى حدود الفترة المالية الواحدة؛ ويترتب على هذه النفقات إما الحصول على أصول متداولة تفنى خلال فترة النشاط الواحدة؛ أو الحصول على منافع وخدمات عاجلة؛ أو المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة للمنشأة. ونظرا لارتباط منفعة تلك النفقات بالفترة المالية الواحدة: فإنها تحمل بالكامل على الفترة المالية التي استحقت خلالها.

ثانياً: النفقات الإيرادية المؤجلة: هي نفقات إيرادية بطبيعتها، غير أنها تتميز بكبر حجمها نسبياً، مع وجود فاصل زمني بعيد بين فترات إنفاقها، مما يقتضي ضرورة معالجتها على نفس نمط معالجة المصروفات الرأسمالية، بمعنى توزيعها على السنوات المستفيدة منها حسب معيار الاستفادة.

ثالثاً: النفقات الرأسمالية: هي تلك النفقات كبيرة الحجم نسبياً؛ والتي يوجد فاصل زمني بعيد بين فترات إنفاقها؛ بحيث لا تنفق بصورة دورية ومتكررة خلال دورة النشاط الواحدة؛ وذلك بهدف الحصول على خدمات ومنافع ذات أجل طويل يتعدى حدود الفترة المالية الواحدة؛ ويترتب على تلك النفقات الحصول على طاقة إنتاجية جديدة، أي الحصول على أصول ثابتة أو زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة الموجودة؛ ونظرا لامتداد منفعة الأصول الثابتة لأكثر من فترة زمنية واحدة، فإن تلك النفقات يتم توزيعها على الفترات الزمنية المستفيدة من خدمات الأصل الثابت.

هذا ويلاحظ أن فيصل التفرقة بين النفقة الرأسمالية، والنفقة الإيرادية المؤجلة يكمن في: أن النفقة الرأسمالية يترتب عليها الحصول على أصول ثابتة جديدة، أو زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة الموجودة أصلاً؛ في حين أن النفقة الإيرادية المؤجلة لا ترتبط بالطاقة الإنتاجية، سواءً بإيجادها أو بزيادة الموجود منها، وإنما هي في حقيقتها نفقات إيرادية ذات مبالغ مالية كبيرة، تستفيد منها عدة فترات مالية.

- ✓ **وعلى الرغم من أهمية الالتزام بالتفرقة بين أنواع النفقات، فقد يحدث أحياناً ألا تلتزم بعض المنشآت بهذه التفرقة، وذلك بسبب:**

1- **السياسة المالية للمنشأة.**
2- **سياسة الأهمية النسبية.**

فقد تقضي السياسة المالية للمنشأة في كثير من الأحيان معالجة النفقات على غير حقيقتها، فقد تري بعض المنشآت ذات المركز المالي القوي، اعتبار بعض النفقات الرأسمالية على أنها إيرادية، طالما أن إيراداتها تستطيع أن تستوعب تلك النفقات بسهولة خلال سنة إنفاقها، كما أن المنشآت المالية مثل البنوك وشركات التأمين، والتي تسمح لها التشريعات بتكوين احتياطيات سرية، غالباً ما تكون تلك الاحتياطيات، عن طريق اعتبار بعض النفقات الرأسمالية نفقات إيرادية.

كما قد يترتب على سياسة الأهمية النسبية في معظم تطبيقاتها، معالجة النفقات المؤجلة باعتبارها نفقات إيرادية، طالما أن المعالجة على هذا النحو لن يترتب عليها إخلال جسيم بنتيجة أعمال المنشأة، أو مدى دلالة قائمة المركز المالي عن حقيقة المركز المالي للمنشأة. وطالما أن الالتزام بالمعالجة السليمة، سوف يترتب عليه جهد وتكاليف تفوق المنفعة المستمدة من الالتزام بالتفرقة الدقيقة بين النفقات.

وبعد أن تم بيان أهمية التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، فإننا سنتعرض بالتحليل والشرح، لأهم العمليات المتصلة بالأصول في محاولة لوضع القواعد التي نسير عليها في كل حالة، وذلك كما يتبين مما يلي:

أولاً. نفقات الأصول الثابتة:

يعتبر ثمن شراء الأصول الثابتة وكل ما يرتبط به من نفقات، إلى أن يصبح الأصل صالحاً للاستخدام (مثل: عمولة شراء الأصل، مصاريف النقل والتركيب إلخ.): نفقةً رأسمالية، تظهر بقائمة المركز المالي للمنشأة، ويوزع مبلغها على الفترات المستفيدة منها بإتباع الطريقة المناسبة للاهلاك المحاسبي.

1. الأراضي:

يعد بند الأراضي من بنود الأصول الثابتة ذات الطبيعة المميزة والخاصة، حيث تختلف طبيعة الأراضي باختلاف طبيعة نشاط المنشأة التي تقتني هذه الأراضي والهدف من اقتنائها. ذلك أن الأراضي بالنسبة للمنشآت التي تقتني الأراضي، بهدف إعادة بيعها بحالتها: تعتبر أصلاً متداولاً، أي مصروفاً إيرادياً، حيث أن المبالغ التي تنفق على شراء الأصول المتداولة تعتبر نفقة إيرادية، طالما أن هذه الأراضي سوف تباع خلال دورة النشاط العادي للمنشأة، وكذلك الحال بالنسبة للمنشآت التي تقتني الأراضي بهدف تقسيم الأراضي وتمهيدها وبيعها: فإنها تعتبر نفقة إيرادية، حيث أن الأراضي بالنسبة لهذه المنشآت، تماثل البضاعة تامة الصنع والبضاعة تحت التشغيل في المنشآت الصناعية، وحينئذٍ فإنها تظهر في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة شأنها شأن بضاعة آخر المدة.

أما إذا كانت المنشأة تشتري الأراضي بغرض استخدامها في أداء نشاطها الإنتاجي، مثل إقامة مباني أو مخازن عليها، فإن الأراضي في هذه الحالة تعتبر نفقة رأسمالية، وتعالج على هذا الأساس، وحينئذٍ تشتمل تكلفة الأراضي على: جميع النفقات المرتبطة بالأراضي، والتي يتم إنفاقها بهدف تمكين المنشأة من اقتناء الأراضي، وبهدف زيادة القيمة الإنتاجية للأراضي. كما يضاف على قيمة الأراضي كلّ من:

أ- النفقات اللازمة لإتمام اقتناء وتملك الأرض: مثل العمولة، والسمسرة، ونفقات التسجيل، ونقل الملكية.

ب- النفقات اللازمة لزيادة المنفعة المتوقعة من الأرض ورفع قيمتها الإنتاجية: مثل نفقات تمهيد الأرض، وإزالة ما بها من مخلفات، وتسويتها، ونفقات توصيل شبكات الخدمات والمرافق، وكذلك الطرق.

ج- النفقات اللازمة لتهيئة الأراضي لاستخدامات لم تكن متاحة لها.

غير أنه يجب ملاحظة أنه يجب ألا يضاف على قيمة الأرض، أية نفقات أو خسائر أو أعباء لا ترتبط بصورة مباشرة بالأرض، مثل:

أ- نفقات إقامة أسوار حول الأرض لحمايتها أو إقامة مساكن لمن يقومون بحراسة الأرض، حيث إن هذه النفقات لا ترتبط بالأرض، ولا تعمل على زيادة منفعتها، كما أن لها عمراً محدوداً ينبغي أن تستهلك خلاله، وذلك على العكس من طبيعة الأرض، والتي تتميز بصفة الدوام النسبي ولا تخض

للاهلاك المحاسبي في معظم الأحوال، ما لم تكن أراضي تمثل مناجم لاستخراج المعادن، أو آبار بترولية.

ب- نفقات وضع الأساسات اللازمة لإقامة المباني، حيث تعد هذه النفقات ضمن تكلفة المباني، وليس ضمن تكلفة الأراضي.

هذا ويلاحظ في هذا المجال، أن بعض المنشآت قد تقتني أراض عليها مباني قديمة، بحيث تنوي المنشأة وقت الشراء هدم تلك المباني، واستغلال الأرض بعد ذلك في إقامة ما يلزمها من منشآت، حيث تتحدد قيمة الأرض في هذه الحالة، بمقدار المبلغ المدفوع كثمن للأرض وما عليها من مباني، وكذلك النفقات اللازمة لنقل الملكية، مع وجوب تعديل الثمن المدفوع بمقدار الفرق بين نفقات إزالة المباني القديمة وبين الإيراد المتحصل من بيع أنقاض هذه المباني.

كما يلاحظ أيضاً حينما تحصل إحدى المنشآت على الأراضي بدون مقابل على سبيل المنحة أو الهبة، فإنها أيضا تظل لها طبيعتها الرأسمالية، وتقدر قيمتها على أساس سعرها في السوق في تاريخ الحصول عليها، على أن تضاف قيمتها في حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

2. المباني:

يلاحظ أن المباني تخضع من حيث تحديد طبيعتها، لنفس المبادئ التي تخضع لها الأراضي، من حيث طبيعة المنشأة التي تقتنيها والغرض من اقتنائها. بمعنى أنه في المنشآت التي تقتني المباني بهدف استغلالها في أداء نشاطها الإنتاجي: تعتبر قيمة المباني نفقة رأسمالية، حيث إنها تعتبر حينئذٍ قيمةً تضحي بها المنشأة بهدف اقتناء أصل ثابت. وتتحدد قيمة النفقة الرأسمالية للمباني ومكوناتها بحسب طريقة الحصول على المباني، حيث يلاحظ هنا أن المنشآت تحصل على المباني بإحدى الطرق الآتية:

أ- شراء المباني:

حيث يلاحظ أنه حينما تحصل المنشأة على المباني من خلال قيامها بشرائها من الغير، أن ثمن الشراء حينئذٍ يتضمن الأرض والمباني، حيث يجب الفصل بين القيمة المدفوعة في الأرض والقيمة المدفوعة في المباني، حيث أن كلاً منهما يمثل أصلاً ثابتاً، لكل منهما طبيعة خاصة ومميزة عن الأخرى، وتتحدد قيمة المباني في هذه الحالة بقيمة الشراء مضافاً إليها نصيبها من مصروفات العمولة والسمسرة وأتعاب الخبراء ومصروفات نقل وتسجيل الملكية، أما إذا ما قامت المنشأة بإجراء أية ترميمات أو تعديلات على المباني المشتراة، ففي هذه الحالة فإن تكلفتها يتم إضافتها على قيمة المباني، باعتبارها تمثل جزءاً من قيمة المصروف الرأسمالي للمباني.

ب- قيام المنشأة بنفسها بعملية الإنشاء:

تتحدد قيمة المصروف الرأسمالي في مثل هذه الحالة، في قيمة كافة التكاليف التي تحملتها المنشأة في سبيل عملية الإنشاء، مع مراعاة الضوابط الآتية:

1- تتضمن تكلفة الإنشاء جميع النفقات المباشرة التي استلزمتها عملية الإنشاء، مثل: مصروفات التصميم، وأتعاب المهندسين، وأجور العمال، وقيمة المواد والخامات التي استلزمتها عملية الإنشاء، وكذلك اهلاك الأصول الثابتة التي استخدمت في هذه العملية.

2- كما يجب أن تتضمن تكلفة المباني، جزءاً أو نسبة عادلة من النفقات غير المباشرة، ومن أهمها التكاليف الإدارية والعمومية.

3- كما يجب ألا يدخل ضمن القيمة الرأسمالية للمباني، أية تكاليف أو أعباء أو خسائر غير مرتبطة بعملية الإنشاء، مثل: قيمة مواد الإنشاء المسروقة أو التالفة نتيجة لعوامل غير عادية كالإهمال أو الاختلاس، وأية تعويضات أو خسائر كبيرة تحدث بشكل استثنائي، مثل تعويض أسرة أحد العمال الذي توفي أثناء البناء.

4- كما يجب ألا تضيف المنشأة على القيمة الرأسمالية للمباني، أية أرباح مقدرة أو محتسبة لنفسها، حيث أن هذه الأرباح لا تمثل سوي أرباح دفترية غير حقيقية، ولا يجوز للمنشأة أن تربح من نفسها.

5- وأخيراً فإنه يجب ألا تزيد تكلفة عملية الإنشاء التي قامت بها المنشأة، عن تكلفة المِثْل، أي التكلفة التي كانت ستتحملها المنشأة فيما لوأسندت عملية الإنشاء إلى جهة خارجية.

ج - إسناد عملية الإنشاء إلى أحد المقاولين:

إذا كلفت المنشأة أحد المقاولين بإنشاء المباني لها، فإن قيمة المصروف الرأسمالي تتمثل في قيمة عقد المقاولة.

د- الحصول على المباني بدون مقابل:

قد تحصل بعض المنشآت على المباني بدون مقابل، وذلك على سبيل الهبة أو المنحة، وحينئذٍ تقدر قيمتها وتظهر في الدفاتر، طبقا لقيمتها العادلة في السوق في تاريخ الحصول عليها، مع ضرورة ترحيل مقابل هذه القيمة إلى حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

3. الآلات والسيارات والأثاث:

تخضع هذه الأصول لما سبق من قواعد عامة، بالنسبة لما سبق بيانه من أصول مختلفة، حيث تندرج المبالغ التي تدفعها المنشأة في سبيل اقتناء هذه الأصول، تحت مجموعة النفقات الرأسمالية، وذلك بالنسبة للمنشآت التي تقتني هذه الأصول بهدف استخدامها في أداء النشاط الإنتاجي، حيث تعتبر هذه الأصول أصولاً ثابتة، وتتحدد تكلفة هذه الأصول بثمن الشراء مضافاً إليه مصروفات الاقتناء والملكية، وكافة المصروفات الأخرى التي يتم إنفاقها بغرض تمكين المنشأة من استغلال هذه الأصول الاستغلال الأمثل، مثل: نفقات العمولة والسمسرة، ومصروفات النقل، والرسوم الجمركية، ومصروفات التركيب، ومصروفات التجارب.

ولا تشتمل تكلفة هذه الأصول على مصروفات وخسائر التدريب وفترة بدء التشغيل، حيث أن هذه المصروفات ليست مرتبطة بهذه الأصول، وإنما تتعلق بإعداد العمالة الفنية القادرة على تشغيل هذه الأصول، ومن ثم فإنها يجب ألا تضاف على قيمة الأصول، وإنما تعالج كنفقات إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على عدد مناسب من السنوات، وفقاً لظروف كل منشأة.

4. النفقات المرتبطة بهيكل الأصول الثابتة:

تتعرض الأصول الثابتة خلال حياتها لعدة أحداث وعمليات، مما يترتب عليه قيام المنشأة بإنفاق مصروفات معينة، حيث يلاحظ أن مكمن الصعوبة هنا يتركز في تحديد النفقات التي تنفق على تلك الأصول الثابتة خلال عمرها الإنتاجي. ذلك أن الأصول الثابتة ينفق عليها خلال عمرها الإنتاجي عدة نفقات، لعل من أهمها:

أ- نفقات استبدال الأصول الثابتة.

ب- نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة.

ج- نفقات الإضافة للأصول الثابتة.

د- نفقات صيانة وإصلاح الأصول الثابتة.

أ- نفقات استبدال الأصول الثابتة:

يقصد بعملية استبدال الأصول الثابتة: إحلال أصول جديدة محل أصول قائمة، وذلك بغرض زيادة الطاقة الإنتاجية الكلية للأصول الثابتة القائمة، ذلك أن استبدال الأصول الثابتة، لا يتم إلا إذا ثبت أن الأصول القائمة لا تفي بالغرض منها تماماً، وأن الأصول الجديدة أفضل منها من الناحية الإنتاجية أو من الناحية الاقتصادية.

ولذلك فحينما تقرر إدارة المنشاة القيام بإحلال أصل جديد محل أحد الأصول القديمة - إما بسبب نهاية عمر الأصل القديم، أو الرغبة في إحلال أصل جديد أكثر كفاءة من الأصل القديم - فإنه يلاحظ هنا أن نفقة الاستبدال تعتبر نفقة رأسمالية، وذلك لأن هذه النفقة إنما هي في الحقيقة ترتبط بالحصول على طاقة إنتاجية جديدة. ولذلك فإنه يتم فتح حساب للأصل الجديد بتكلفته السليمة، مع إقفال الحسابات المتعلقة بالأصل القديم، ومعالجة أية أرباح أو خسائر متعلقة بالأصل القديم، باعتبارها أرباح أو خسائر رأسمالية. ويلاحظ في هذه الحالة أن المعالجة المحاسبية السليمة، تستلزم ضرورة القيام بفصل عملية شراء الأصل الجديد، عن عملية إزالة الأصل القديم، حتى ولوكان الأصل الجديد مشابهاً للأصل القديم.

أولاً: شراء الأصل الجديد:

يلاحظ هنا أنه يتم فتح حساب مستقل للأصل الجديد، حيث يتضمن نفقات شراء ذلك الأصل، وكافة النفقات اللازمة لتركيبه وجعله صالحاً للاستخدام (مثل: مصاريف النقل، العمولة، الرسوم الجمركية، ومصاريف التركيب والتجارب)، وذلك بالإضافة إلى قيمة الأجزاء المحولة من الأصل القديم لاستخدامها في الأصل الجديد.

حيث تعتبر كافة النفقات السابقة: نفقات رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي، وتخضع للاهلاك المحاسبي، فيتم توزيعها على الفترات المستفيدة منها في شكل أقساط اهلاك. ويأخذ هذا الحساب الشكل الآتي:

حـ / الأصل الجديد

××	إلى حـ / النقدية (ثمن شراء الأصل الجديد)		
××	إلى حـ/ النقدية (عمولة، مصاريف نقل، مصروفات تركيب)		
××	إلى حـ / إزالة الأصل القديم (الأجزاء المحولة من الأصل القديم للأصل الجديد)	××	رصيد الأصل (كما يظهر بقائمة المركز المالي)
××		××	

ثانيا: إزالة الأصل القديم:

يلاحظ أن عملية إزالة الأصل القديم تستلزم ضرورة فتح حساب مستقل، يشتمل الجانب المدين منه على تكلفة الأصل القديم ونفقات الإزالة. كما يجعل هذا الحساب دائناً بمخصص اهلاك الأصل القديم، وكذلك بثمن بيع أجزاء الأصل القديم، وبقيمة الأجزاء التي سوف تستخدم منه في الأصل الجديد. ونلاحظ هنا أن نفقات إزالة الأصل القديم تعتبر نفقات إيراديه ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر في بند مستقل (أرباح وخسائر غير عادية). ويبين الحساب التالي محتويات حساب إزالة الأصل القديم.

حـ / إزالة الأصل القديم

××	إلى حـ/ الأصل القديم	××	من حـ / مخصص اهلاك الأصل القديم
××	إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)	××	من حـ / النقدية (ثمن بيع الأصل القديم)
		××	من حـــ / الأصل الجديد (المحول من أجزاء الأصل القديم لاستخدامها في الأصل الجديد)
××	رصيد يرحل إلى حـ / أ.خ (أرباح غير عادية)	××	رصيد يرحل إلى حـ/أ.خ (خسائر غير عادية)
××		××	

مثال:

قامت منشـأة التوفيق بشـراء شـبكة حاسـبات آلية في 2013/1/1م. بمبلغ 2.000.000 جنيهاً، حيث تستهلك بمعدل 10% سنويا بطريقة القســـط الثابت. وفي 2016/1/1م. قررت المـنـشأة القيام بعملية استـــبدال شبكة الحاسبات، بأخـــرى أكـــثر كفاءة منها، حيث بلغ ثمن شراء الشبكة الجديدة 3.000.000 جنيهاً ومصـــاريف التركيب 200.000 جنيهاً. كما تكلفت عملية إزالة الشـــبكة القديمة 170.000 جنيهاً، كما تم بيع بعض أجزائها بمبلغ 70.000 جنيهاً، كما استخدمت المنشـأة باقي الأجزاء في الشبكة الجديدة، وقدرت قيمتها بمبلغ 500.000 جنيهاً.

والمطلوب: إعداد حساب إزالة شبكة الحاسبات القديمة

حـ / إزالة شبكة الحاسبات القديمة

2.000.000	إلى حـ / الشبكة القديمة	70.000	من حـ / النقديـــة (ثمن بيع بعض الأجزاء)
170.000	إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)		من حـ / مخصص الاهلاك
		600.000	
		500.000	من حـــ/ الشـبكة الجديدة (المحول للحاسـبات الجديدة)
		1.000.000	من حـ / أ. خ (خسائر الإزالة)
2.170.000		2.170.000	

اهلاك شبكة الحاسبات القديمة= 2.000.000×(10%) ×3 سنوات = 600.000 جنيهاً

وسيظهر حساب الشبكة الجديدة كآلاتي:

حـ/ شبكة الحاسبات الجديدة

3.000.000	إلى حـ / النقديـة (ثمن الشراء)		
200.000	إلى حـ / النقدية(مصاريف التركيـب)	3.700.000	رصيد يظهر بقائمة المركز المالي
	إلى حـ / إزالة الشبكة القديمة		
500.000			
3.700.000		3.700.000	

ب- نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة:

- **ويقصد بالتعديل التحوير في هيكل الأصل الثابت ليتناسب مع استعمالات جديدة، بمعنى إجراء تغيير في هيكل الأصل لكي يناسب أو يلائم استخدامات جديدة، لم يكن الأصل معداً لها من الأساس، مثل تحويل أحد المخازن إلى قسم إنتاجي. ويتطلب التعديل إنفاق مبالغ جديدة.**
- **أما التحسين فهو التحوير في هيكل الأصل الثابت بما يؤدى إلى زيادة كفاءته الإنتاجية.**

▪ ويتم التعديل والتحسين في هيكل الأصل الثابت، من خلال استبدال جزء من هذا الأصل، محل جزء آخر بدون تغيير في الهيكل الأساسي للأصل، كما قد يترتب على كل منهما إزالة بعض أجزاء من الأصل بسبب التعديل.

• وتتلخص معالجة نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة فيما يلي:

1- ضرورة معالجة نفقات التعديل على أساس اعتبارها نفقة رأسمالية، تضاف على رصيد الأصل الثابت، وتستهلك بمعدل اهلاك يؤدي إلى إهلاكها خلال الفترة المتوقعة لبقاء التعديل، أو العمر المتبقي من حياة الأصل الذي تم عليه التعديل أيهما أقل.

2- يجب أن يستبعد من رصيد الأصل: التكلفة الأصلية للأجزاء التي أزيلت نتيجة التعديل، بحيث ترحل إلى الجانب المدين من حساب أرباح وخسائر التعديل، وذلك لكي يظهر الأصل بقيمته السليمة بعد التعديل.

3- يجب أن يستبعد من مخصص اهلاك الأصل: نصيب الجزء المستبعد من مخصص الاهلاك، بحيث يرحل إلى الجانب الدائن من حساب أرباح وخسائر التعديل، وذلك لكي يظهر رقم مخصص اهلاك الأصل بقيمته السليمة بعد التعديل.

4- يمثل حساب أرباح وخسائر التعديل: نتيجة عملية التعديل، حيث رحل لجانبه المدين القيمة الأصلية للأجزاء المزالة؛ ورحل إلى جانبه الدائن نصيب الأجزاء المزالة من مخصص الاهلاك. ويجب أن يحمل هذا الحساب بأية نفقات نتيجة لعملية الإزالة، كما يجعل دائنا بأية إيرادات تتحقق من بيع الأجزاء المزالة أو أنقاضها. ويمثل رصيد هذا الحساب ربح أو خسارة عملية التعديل، ويعالج معالجة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية.

أما ذا كان حجم نفقة التعديل ضئيلاً نسبياً، وكان تطبيق المعالجة السابقة يترتب عليه جهد يفوق الفائدة التي ستعود من إجراء هذه المعالجة: فحينئذٍ يُنصح بتطبيق مبدأ الأهمية النسبية، بحيث تعالج نفقات التعديل بالكامل كنفقة إيرادية، تحمل على حساب الأرباح والخسائر، وذلك على أساس أن نفقات التعديل تكاد تقارب قيمة الأجزاء المستبعدة.

هذا، ويمكن تصوير حساب أرباح وخسائر التعديل أو التحسين على النحوالآتي:

حـ / أرباح وخسائر التعديل (أو التحسين)

×××	إلى حـ/ الآلة (التكلفة الأصلية للأجزاء المزالة أو تكلفة الجزء المستبعد)	×××	من حـ / مجمع الاهلاك (نصيب الأجزاء المزالة أو المستبعدة من مجمع الاهلاك)
×××	إلى حـ / النقدية (أية نفقات ناتجة عن عمليات الإزالة)	×××	من حـ / النقدية (إيرادات بيع أو ثمن بيع الأجزاء المزالة أو المستبعدة)
×××	إلى حـ/الأرباح والخسائر(رصيد) (ربح الإزالة أو التعديل أو التحسين) {يعامل نفس معاملة الأرباح الرأسمالية}	×××	من حـ/الأرباح والخسائر(رصيد) (خسارة الإزالة أو التعديل أو التحسين) {يعامل نفس معاملة الخسائر الرأسمالية}
×××		×××	

ج- نفقات الإضافة للأصول الثابتة:

ويقصد بعملية الإضافة: زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة القائمة، وذلك من خلال إضافة أجزاء جديدة إلى الأصول الثابتة الموجودة، أو شراء وحدات جديدة تضاف إلى الوحدات القائمة، حيث تعد قيمة هذه الإضافات بالكامل نفقة رأسمالية، وذلك نظراً لأن إنفاقها قد أدى إلى زيادة القيمة الإنتاجية، وتضاف قيمة الإضافات على حساب الأصل القائم، بحيث تظهر قيمة الأصل في قائمة المركز المالي بالقيمة الجديدة. ويلاحظ هنا أن نفقات الإضافة للأصول الثابتة، قد تتم من خلال شراء أصول ثابتة جديدة بالإضافة إلى

الأصول الموجودة (مثال ذلك شراء مبنى جديد يضاف إلى المباني الموجودة لدى مباني المنشأة)، أو من خلال إجراء إضافات جوهرية على نفس الأصول الموجودة (وذلك مثل: بناء طابق جديد، أعلى المبنى الموجود فعلا لدى المنشأة). وفي كلتا الحالتين، فإنها تعتبر نفقات رأسمالية، تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية لأصول المنشأة. ويلاحظ هنا أن نفقات الإضافة على الأصول الموجودة فعلاً لدى المنشأة، يجب أن تستهلك على أساس فترة أقصاها تلك الفترة المتبقية من حياة الأصل.

د- نفقات صيانة وإصلاح وتجديد الأصول الثابتة:

يُنفق على الأصول الثابتة خلال عمرها الإنتاجي، نفقات صيانة، وإصلاح، وتجديد، وذلك للمحافظة على طاقتها الإنتاجية، ولكي تستمر في أداء مهامها والغرض منها بكفاءة. وتشتمل نفقات الصيانة والإصلاح والتجديد، على أنواع متباينة من النفقات، من أهمها:

أ- نفقات الصيانة الدورية: حيث تشتمل هذه النوعية على: كافة نفقات الصيانة التي يتم إنفاقها بصورة دورية مستمرة، بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول، وجعلها صالحة للاستخدام والتشغيل الأمثل. وتتميز هذه النفقات بصغر حجمها وتناسق مقدارها نسبياً على مدار حياة الأصل، بالإضافة إلى أنها تُنفق بصورة دورية متكررة، الأمر الذي يعني أنها تتمتع بكافة سمات النفقات الإيرادية الجارية، ومن هنا فإنها تعتبر نفقات إيرادية جارية، وتحمل كل فترة مالية بكافة نفقات الصيانة الدورية التي تستحق خلالها.

ب- تجديد أجزاء صغيرة من الأصول الثابتة: قد تتلف بعض أجزاء صغيرة من الأصول الثابتة، الأمر الذي يتطلب ضرورة استبدالها، حتى يمكن استمرار استخدامها في النشاط بشكل اقتصادي كفؤ، ومن أمثلة هذه المصروفات: نفقات استبدال إطارات السيارات، حيث تعتبر هذه النفقات نفقات رأسمالية، نظراً لأنها تدوم لفترة طويلة نسبياً، بمعني أنها تقدم خدماتها للمنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة. وهنا تجب ملاحظة أن المعالجة المحاسبية السليمة لهذه النفقات باعتبارها نفقات رأسمالية، يستوجب من محاسب المنشأة إتباع الآتي:

1. ضرورة استبعاد تكلفة الأجزاء التي تلفت، من حساب الأصل قبل إضافة قيمة الأجزاء الجديدة، مما يتطلب ضرورة المحاسبة على أجزاء الأصول الثابتة تفصيلاً.
2. ضرورة استبعاد نصيب الأجزاء المستبدلة، من مجمع الاهلاك، مما يتطلب احتساب معدل اهلاك مستقل، لكل جزء من أجزاء الأصول على حدة.
3. ضرورة فتح حساب لأرباح وخسائر التجديد، بحيث يجعل مديناً بتكلفة الأجزاء المزالة؛ ودائناً بنصيب الأجزاء المزالة من مجمع الاهلاك؛ ودائناً بأية إيرادات تتحقق نتيجة بيع الأجزاء القديمة. ويمثل رصيد هذا الحساب: أرباح أو خسائر التجديد، ويعالج كأرباح أو خسائر رأسمالية.

هذا ويلاحظ هنا أن مثل هذه المعالجة لكل عمليات تجديد الأجزاء الصغيرة، إنما هي في حقيقة الأمر تلقي عبئاً ثقيلاً على الإدارة المالية للمنشأة، بما لا يساوي المنفعة التي ستعود على المنشأة من وراء هذه المعالجة، ولذلك فإنه يسمح في غالب الأمر بمعالجة هذه المصروفات، باعتبارها نفقة إيرادية جارية، تحمل بالكامل على حسابات النتيجة في السنة التي تم فيها التجديد، وذلك إتباعاً لسياسة الأهمية النسبية.

ج- تجديد أجزاء كبيرة من الأصول الثابتة: قد يختلف العمر الإنتاجي لبعض الأجزاء الكبيرة من الأصول الثابتة، عن العمر الإنتاجي لباقي الأصل، بحيث يتطلب الأمر ضرورة تجديد هذا الجزء مرة على

الأقل خلال حياة الأصل. ومثال ذلك: تجديد محرك السيارة، أو إعادة طلاء المبني؛ حيث تعتبر هذه النفقات: نفقات رأسمالية، نظراً لأنها نفقة كبيرة الحجم وغير دورية، بمعنى وجود فاصل زمني طويل بين فترات الإنفاق؛ فضلاً عن أن هذه النفقة تستمر وتقدم خدماتها لأكثر من فترة مالية واحدة.

وتتطلب المعالجة المحاسبية السليمة لهذه النفقات: ضرورة إضافة قيمة الأجزاء الجديدة، إلى قيمة الأصل الذي تم تجديد أجزاء منه، مقابل استبعاد التكلفة الأصلية للأجزاء المستبدلة؛ وكذلك ضرورة استبعاد نصيب الأجزاء المستبدلة من الاهلاك، من مجمع اهلاك الأصل؛ وفتح حساب لأرباح أو خسائر التجديد، بهدف تحديد ربح أو خسارة هذه العملية، على أن تعالج هذه الأرباح والخسائر باعتبارها أرباح أو خسائر رأسمالية

وتستوجب سلامة معالجة عمليات التجديد من إدارة المنشأة ما يلي:

1. **ضرورة تحديد تكلفة كل جزء هام وكبير من أجزاء الأصول على حدة، طالما كان عمره الإنتاجي أقل من عمر الأصل، بهدف إمكانية معرفة التكلفة الأصلية لأي جزء يتم تجديده.**
2. **ضرورة وضع معدل اهلاك مستقل لكل جزء هام وكبير من أجزاء الأصول، طالما أن عمره أقل من العمر المتوقع للأصل، بحيث يتم إهلاكه بالكامل خلال حياته المتوقعة.**

د- <u>الصيانة اللاحقة لتاريخ الشراء:</u> من الملاحظ أن الكثير من المنشآت الصناعية تقوم ببيع منتجاتها من الأصول الإنتاجية، مع تقديم ضمان وخدمات وصيانة لعدة سنوات تالية لتاريخ البيع، حيث يحدث في الحياة العملية أن تقوم المنشأة بشراء الأصل الثابت، بحيث يقوم البائع بنفقات الصيانة والإصلاح لعدد معين من السنوات، وهو الأمر الذي يُسمى بالصيانة اللاحقة لتاريخ الشراء. وفي مثل هذه الحالة، فإننا نلاحظ أن ثمن شراء الأصل يتضمن نوعين من النفقات: النوع الأول: ويتمثل في ثمن الأصل فقط، وهذا بالطبع يعتبر نفقة رأسمالية، أما النوع الثاني: فيتمثل في المبلغ الذي يدفعه المشتري مقدماً لنفقات الصيانة لعدد معين من السنوات، وهذا المبلغ يجب توزيعه على عدد سنوات الصيانة التي يقوم البائع بها، حيث يأخذ بذلك صفة النفقات الإيرادية المؤجلة. ويعتبر هذا المبلغ بالنسبة للبائع: إيراد خدمات صيانة محصل مقدماً، يتعين عليه توزيعه على سنوات الضمان، بحسب حجم الصيانة المقدمة خلال كل سنة؛ أما بالنسبة للمشتري، فإن هذا المبلغ يعتبر في حقيقة الأمر: نفقة إيرادية مؤجلة، ينبغي توزيعها على فترة سنوات الضمان بطريقة عادلة.

ثانياً: النفقات الإيرادية المؤجلة:

تبين مما سبق أن النفقات الإيرادية المؤجلة، هي في حقيقتها تمثل مجموعة من النفقات، لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على عدة فترات قصيرة الأجل. وتتطلب المعالجة المحاسبية السليمة، ضرورة توزيع النفقات الإيرادية المؤجلة، على الفترات التي استفادت منها، وذلك عن طريق تحميل السنة المالية بنصيبها منها، مع تأجيل الباقي إلى الفترات المقبلة، وظهور هذا الرصيد الباقي من تلك النفقات في قائمة المركز المالي. ولعل من أشهر أمثلة النفقات الإيرادية المؤجلة: مصاريف التأسيس؛ والحملات الإعلانية؛ ونفقات الأبحاث والتجارب قبل بدء التشغيل؛ وباقي المصروفات المدفوعة خلال فترة الإنشاء.

1. مصروفات التأسيس:

يقصد بمصروفات التأسيس في المعتاد: كافة المصروفات التي ينفقها المؤسسون قبل اكتساب المنشأة للشخصية المعنوية المستقلة، وهي المصروفات اللازمة لخلق هذه الشخصية. ومن أمثلة هذه المصروفات: مصروفات الدراسة الفنية والاقتصادية اللازمة للمنشأة، وأتعاب تحرير العقد والقانون النظامي للمنشأة وطبعه، ورسوم التسجيل والدمغة، ومصروفات عقد الجمعية العمومية التأسيسية في حالة وجود أسهم عينية، والمصروفات القضائية، والبريد وأتعاب البنوك.

هذا ويلاحظ أن مصروفات التأسيس لا تعتبر مصروفات تجارية، لأنها ليست متعلقة بعملية المتاجرة العادية، ولا يمكن تحميلها للحسابات الختامية للمنشأة في وقت إنفاقها، حيث أن المنشأة وقت إنفاق هذه المصروفات، لم تكن قد اكتسبت الشخصية المعنوية حتى يعد لها مثل هذه الحسابات، وليس من العدل أيضا أن تحمل هذه المصروفات لأول سنة تعد فيها حسابات ختامية للمنشأة، حيث أن حجم هذه المصروفات قد يكون كبيراً، بحيث لا تستطيع إيرادات السنة الأولى أن تستوعبها دون أن يترتب على ذلك ظهور خسائر كبيرة في السنة الأولى ، ولم تتعرض القوانين لمعالجة مثل هذه المصروفات بطريقة مباشرة، بل تركتها للعرف المحاسبي، ولقواعد المحاسبة المتعارف عليها، لكي تعالجها طبقاً لما تراه ملائماً.

وقد أثمر ذلك عن تعدد الآراء المحاسبية في مجال معالجة مصروفات التأسيس، ومن أهمها:

الرأي الأول: ويري أن مصروفات التأسيس تعتبر بمثابة المصروفات اللازمة لإيجاد أو إنشاء كيان المنشأة، ومن ثم فإنها تعتبر أصلاً من الأصول المعنوية الخاصة بالمنشأة، غير قابل للإهلاك، وتظل حتى تتم تصفية المنشأة، فتظهر ضمن خسائر التصفية، حيث إن مصروفات التأسيس أصلاً يقدم خدماته للمنشأة طالما ظلت المنشأة قائمة. غير أن هذا الرأي لا يتبع كثيراً في الحياة العملية، حيث من المفضل بالنسبة للمنشآت، أن تستهلك أصولها غير الملموسة بالكامل، خلال فترات قصيرة نسبياً، حتى تكون قائمة المركز المالي معبرة بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي.

الرأي الثاني: ويري أن مصروفات التأسيس ليست أصلاً على الإطلاق، بل هي عبارة عن خسائر أو مصروفات أو أعباء أنفقت فعلاً وحققت الغرض منها، أو لم تحققه خلال فترة التأسيس، ومن ثم فإنه يجب التخلص منها وبسرعة، وذلك إما باهلاكها من الإيرادات التي قد تكون قد تحققت خلال فترة تأسيس المنشأة، أو بتحميلها لإيرادات السنوات الأولى. غير أن هذا الرأي يتجاهل طبيعة وهدف هذه المصروفات والمدى الزمني لفترات الاستفادة منها.

الرأي الثالث: ويري هذا الرأي ضرورة توزيع مصروفات التأسيس على الأصول الموجودة لدى المنشأة أثناء فترة التأسيس، بحيث يضاف على كل أصل منها، جزء من مصاريف التأسيس، ويستهلك بنفس طريقة إهلاكه.

غير أن هذا الرأي يعاب عليه، أنه يضخم قيم الأصول الموجودة في فترة التأسيس، بقيمة مصروفات التأسيس، على الرغم من عدم وجود علاقة بينهما، كما أن بعض الأصول الموجودة في فترة التأسيس، ومثلها النقدية أو المدينين لا يمكن أن يضاف إليها أية مبالغ إضافية.

الرأي الرابع: ويري أن مصروفات التأسيس تعتبر نفقة إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على عدة سنوات تحددها إدارة المنشأة طبقاً لظروفها وحجم أرباحها، وذلك حينما تبدأ المنشأة في تحقيق أرباح، ولعل هذا هو الرأي السليم، فعلى الرغم من أن قيمة هذه المصروفات تفيد المنشأة طوال حياتها، إلا

أن سياسة الحيطة والحذر تقتضي ضرورة القيام باهلاك مثل هذه النفقات المؤجلة في أسرع وأقرب وقت ممكن.

هذا ويجب تخفيض مصروفات التأسيس، بقيمة أية رسوم إصدار يتم تحصيلها من المكتتبين في الأسهم، حيث تظهر مصروفات التأسيس في جانب الأصول في قائمة المركز المالي، في نهاية كل عام برصيدها، على أن يخصم منها رصيد حساب اهلاك مصروفات التأسيس، حيث تلجأ منشآت الأعمال إلى تغطية جزء من مصاريف التأسيس، من خلال قيامها بمطالبة المكتتبين في الأسهم، بضرورة قيامهم بسداد مبلغ إضافي (رسوم إصدار) فوق القيمة الاسمية للسهم، بحيث يُستخدم هذا المبلغ في تخفيض مصاريف التأسيس، على أن يظهر الرصيد المتبقي من تلك المصاريف بقائمة المركز المالي، كنفقة إيرادية مؤجلة، توزع على فترة تتراوح من 3 إلى 5 سنوات، على أن يظهر نصيب السنة في حساب الأرباح والخسائر في بند مستقل. ولعل هذه المعالجة تعتبر الأقرب إلى الصواب من الناحية العملية والمحاسبية معاً، حيث إنها تُظهر مصروفات التأسيس بالكامل، والمقدار الذي استهلك منها، والرصيد المتبقي منها والذي لم يستهلك بعد، مما يعتبر ضرورياً لبيان كافة الحقائق لمن يطلع على قائمة المركز المالي.

وعلى الرغم من أن العرف المحاسبي، قد استقر على توزيع تلك المصروفات على مدة تتراوح من 3 إلى 5 سنوات، باعتبار أن السنوات الأولى هي أكثر السنوات استفادةً منها؛ فإنه عند تحميل السنة بنصيبها من مصاريف التأسيس في حساب الأرباح والخسائر، يتم فصلها عن المصروفات العادية، حيث إنه ليس لها علاقة بعملية المتاجرة العادية للمنشأة.

2- الحملات الإعلانية:

يحفل الواقع العملي لمنشآت الأعمال بتعدد وتنوع نفقات الدعاية والإعلان، حيث تختلف طبيعة هذه النفقات، باختلاف نوعيتها، والهدف من إنفاقها، وطول الفترة الزمنية التي يمتد تأثيرها خلالها، وطول الفاصل الزمني بين فترات إنفاقها، حيث يمكن تصنيف هذه النفقات إلى الفئات الأربعة الآتية:

أ- **نفقات الإعلان الترويجي الدوري: وتتمثل تلك النفقات في: نفقات الإعلان الصغيرة المتكررة، والتي تتسم بالتناسق من حيث الحجم بين الفترات المالية المختلفة. ويلاحظ على هذا النوع من النفقات، أنه يتميز بخصائص النفقة الإيرادية الجارية، حيث إنه نفقة صغيرة الحجم، يتم إنفاقها بصورة دورية متكررة، كما أن منفعتها قصيرة الأجل، لا تتعدي حدود الفترة المالية التي تنفق خلالها، ولذلك فإنه يتم تحميل الفترة المالية بكامل نفقات الإعلان الترويجي التي تنفق خلالها.**

ب- **الإعلان الإدخالي (الحملات الإعلانية الإدخالية): وهذه النوعية من النفقات، يتم إنفاقها إما بهدف إدخال منتج جديد إلى السوق لأول مرة، مما يستدعي ضرورة قيام المنشأة بعملية إعلانية مكثفة، وبتركيز وبحجم كبير وفي جميع القنوات الإعلانية، لكي يتعرف قطاع المستهلكين على هذا المنتج، ويتهيأ ذهن المستهلك لتقبله؛ كما قد تقوم المنشأة بالحملة الإعلانية بهدف إعطاء دفعة قوية لأحد منتجاتها الذي يعاني من تناقص معدل توزيعه؛ كما قد تقوم بهذه الحملة لمواجهة منتجات منافسة بديلة يمكن أن تؤثر على توزيع منتجها الحالي.**

وتتميز نفقات الحملات الإعلانية الإدخالية بما يلي:

1. **كبر حجم النفقة نسبيا.**
2. **طول الفاصل الزمني بين فترات إنفاقها، بمعنى عدم تميزها بالانتظام والدورية.**
3. **استفادة أكثر من فترة مالية واحدة من هذه النفقات.**

ويتم تصـــنيف هذه النفقات ضـــمن مجموعة النفقات الإيرادية المؤجلة، حيث يتم توزيعها على ســـنوات الحملة، بحســـب اســـتفادة كل فترة مالية من هذه النفقات، وتخضـــع عملية التوزيع للتقدير الشـخصـي لإدارة المنشـأة، غير أن طريقة القسـط المتناقص تعتبر أنسـب الطرق في هذا المجال، وذلك بسبب:

1) **أن تأثير الحملة الإعلانية متناقص، بمعنى أن الســـنوات الأولي يكون مقدار اســـتفادتها من هذه الحملات، أكبر من استفادة السنوات الأخيرة.**
2) **أن طريقة القسط المتناقص تحقق العدالة النسبية في توزيع نفقات الإعلان الكلية للمنشأة، ذلك أن السنوات الأولي من عمر الحملة الإعلانية، لا تحتاج في الواقع إلى قيام المنشأة بإنفاق نفقات إعلان دوري ترويجي كبيرة بجانبها.**

ج- اللوحات الإعلانية الثابتة: كثيراً ما تقوم منشآت الأعمال، بالإعلان عن نفسها ومنتجاتها، من خلال إقامـة أو تأجير لوحات ثابتـة تقيم عليهـا إعلاناتها بوسائل متعددة. فإذا كانت المنشأة تستأجر هذه اللوحات: فإن الإيجار يعتبر نفقـة إعلانيـــة دوريـــة، أما إذا كانت هذه اللوحات مملوكة للمنشأة: فإن تكلفة هذه الوسيلة الإعلانية تتمثل في جزأين: حيث يتمثل الجزء الأول منها في قسط اهلاك هذه اللوحات، بوصفها أصلاً من الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة، بينما يتمثل الجزء الثاني منها في نفقات صيانة وتشغيل هذه اللوحات، وما قد يُستحق ويسدد عليها من ضرائب أو رسوم، وتعتبر هذه النفقة نفقة إيرادية وتحمل بالكامل للسنة التي تنفق خلالها.

د- توزيع المنشـــأة لمنتجاتها أو لهدايا مجانا على ســـبيل الدعاية: تقوم بعض المنشـــآت بتوزيع بعض منتجاتها أو بعض الهدايا على ســـبيل الدعاية، ويتوقف تحديد طبيعة هذه النفقة على أســـاس حجم هذه النفقة ومدى انتظام المنشـــأة في توزيع نفس الحجم من المنتجات دورياً، فإذا كان حجم المصـــروف معقولاً وكانت المنشـــأة منتظمة في توزيع نفس الحجم من المنتجات دورياً، فحينئذٍ تعتبر هذه النفقة إيرادية جارية، أما إذا كان حجم المصـــروف كبيراً وكان هناك فاصـــلاً زمنياً طويلاً بين فترات الإنفاق، فحينئذٍ تعتبر هذه النفقة إيرادية مؤجلة، ويتم توزيعها على عدة فترات مالية بحسب استفادة كل سنة من هذا المصروف.

3 - تجارب بدء التشغيل خلال فترات الإنشاء:

ويقصد بتجارب بدء التشغيل: النفقات التي تنفقها المنشأة في بداية التشغيل، وتتمثل في أتعاب الخبراء وتكاليف المنتجات المباعة خلال مرحلة ما قبل التشغيل. وتختلف وجهة النظر في معالجة هذه النفقات. حيث يرى البعض أن هذه النفقات تعتبر نفقات رأسمالية شأنها في ذلك شأن أي نفقات تنفق على الأصول الثابتة، حتى تصبح مـعدة للتشـغيل. غير أن إتباع هذا الرأي يؤدى إلى زيادة تكلفة الأصول الثابتة، ومن ثم زيادة قسط إهلاكها السنوي. بينما يرى البعض الآخر ضرورة معالجة هذه النفقات باعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على فترة تتراوح بين 3 إلى 5 سنوات، وهذا هو الرأي الأقرب للصواب من الناحية العملية والمحاسبية.

ثالثاً: النفقات الإيرادية الجارية:

وتتمثل في كافة النفقات التي تتحملها المنشاة بصفة دورية، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية، ولا تمتد الاستفادة منها إلى الفترات المالية التالية، وتنفق تلك النفقات بقصد تحقيق الإيراد الدوري، والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشاة، سواءً كانت نفقات صناعية، أو تسويقية، أو إدارية. ومن أهم أمثلة النفقات الإيرادية الجارية: الأجور، سواءً كانت أجور عمال الإنتاج أو أجور ومهايا الموظفين الإداريين؛ والعمولات، ومصروفات النقل والانتقال، والاهلاكات السنوية، ومصروفات الصيانة الدورية، ومصروفات

الكهرباء والمياه، والإيجارات. ويتم معالجة النفقات الإيرادية الجارية باعتبارها عبئاً على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل بدون ترحيل أي جزء منها للفترات القادمة، أي أنه يتم تحميلها بالكامل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية الجارية.

✓ موقف المراجع الخارجي من التفرقة بين النفقات:

يتبلور الهدف الرئيس للمراجع الخارجي في: إبداء رأيه الفني المحايد، عما إذا كانت قائمة المركز المالي تعبر بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي، وما إذا كانت حسابات النتيجة توضح نتيجة الأعمال العادلة، ولقد تبين مما سبق أن عدم التفرقة بين أنواع النفقات، يؤدي في حقيقة الأمر إلى تشويه المركز المالي، والتأثير على رقم التكاليف والأرباح، ولذلك فإن موقف المراجع الخارجي من ضرورة التأكد من سلامة التفرقة بين النفقات، إنما يرتبط بواجبه الرئيس، ألا وهو ضرورة إبداء الرأي الفني المحايد عن حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي.

ويمكن القول بأن موقف المراجع يتلخص في ضرورة التأكد من سلامة التفرقة بين أنواع النفقات المختلفة، وضرورة التزام المنشأة بهذه التفرقة بدقة، ويمكن تلخيص واجب المراقب بخصوص التفرقة بين النفقات في الآتي:

1- التأكد من وجود أساس مقبول للتفرقة بين النفقات ومن التزام المنشأة بتطبيق هذا الأساس بثبات.

2- التأكد من سلامة التفرقة بين النفقات، وعدم الخلط بينها وذلك عن طريق:

أ- فحص حسابات المصروفات، والتأكد من عدم اشتمال هذه الحسابات على أية نفقات رأسمالية، وذلك من خلال الفحص المستندي الاختباري للمصروفات، والتأكد من عدم وجود تجاوزات أو انحرافات غير طبيعية في نسبة هذه المصروفات، بين الفترات المختلفة.

ب- فحص الإضافات على الأصول الثابتة، والتأكد من أن هذه الإضافات، إنما تمثل إضافات رأسمالية حقيقية، وأنها لا تشتمل على أية نفقات إيرادية في ثناياها.

جـ - فحص المصروفات ذات الطبيعة المزدوجة، مثل الصيانة والإعلان، والتأكد من عدم وجود خلط بين عناصرها.

3- التأكد من أن النفقات الرأسمالية التي عولجت على أنها إيرادية طبقا لمبدأ الأهمية النسبية، هي من النفقات صغيرة الحجم، وقليلة التأثير على حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي.

✓ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشأة لا تلتزم بالتفرقة الدقيقة بين المصروفات، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ أما إذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).

والخلاصة هنا هي أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يولي النفقات الإيرادية والرأسمالية اهتماماً خاصاً، لما لها من آثار على تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي. ولذلك فيجب على المراجع الخارجي القيام بمراجعة الأساس الذي تتبعه المنشاة، في التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، حيث يجب عليه ضرورة التأكد من أن النفقات الإيرادية لم تحمل على حساب رأسمالي، أو العكس. كما يجب

على المراجع الخارجي مراعاة مبدأ الأهمية النسبية في معالجة بعض النفقات الضئيلة الحجم، طالما أنه ليس لها آثر واضح على نتيجة الأعمال، فقد تعالج المنشأة بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات إيرادية، ومع ذلك فإن هذا الأمر يعتبر مقبولاً في ظل الأهمية النسبية. كما أنه من واجب المراجع الخارجي قيامه بتوجيه عناية وأهمية خاصة للنفقات التي تنفق على الأصول الثابتة، أثناء حياتها الإنتاجية من إضافات وإزالات وتحسينات ....الخ. والتأكد من سلامة معالجتها. فإذا تبين للمراجع الخارجي عدم سلامة تلك المعالجة، أصبح واجباً عليه ضرورة لفت نظر إدارة المنشأة محل المراجعة، فإذا لم تعمل على تصحيح الوضع، أصبح من واجبه حينئذٍ الإشارة لذلك في تقريره.

✓ **كما يلاحظ أن هناك بعض النفقات التي تقتضي الاعتماد على شهادات الفنيين في المنشأة، وهذا الأمر يتطلب من المراجع، ضرورة القيام بالإشارة في تقريره إلى اعتماده على مثل تلك الشهادات بدقة ووضوح.**

✓ **وتتوقف قيود التسوية اللازمة لتصحيح الخلط الذي يحدث بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، على: نوعية الخطأ وأثره على الحسابات الختامية. فإذا عالجت المنشأة ـ خطأ ـ النفقة الإيرادية على أنها نفقة رأسمالية، فان الأمر يتطلب ضرورة استبعاد تلك النفقة من حساب الأصل بقائمة المركز المالي؛ وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، مع استبعاد الاهلاك الذي حسب على تلك النفقة خطأ، من حساب الاهلاك وحساب مجمع اهلاك الأصل.**

مثال (1): قيود تسوية تصحيح خطأ معالجة نفقة إيرادية جارية، على أنها رأسمالية:

قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام 2020م. بإنفاق مبلغ 200.000 جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعها (وتستهلك الآلات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه على اعتبارها نفقة رأسمالية، فتمت إضافتها إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

1. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الآلات:

200.000 من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

200.000 إلى حـ / الآلات

2. تحميل مصاريف الصيانة الدورية على حساب الأرباح والخسائر، حيث أنها تمثل نفقات إيرادية جارية:

200.000 من حـ / الأرباح والخسائر

200.000 إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

3. استبعاد الاهلاك السنوي المحسوب على هذا المبلغ والذي تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع اهلاك الآلات: (= 200.000× 10 % = 20.000 جنيهاً)

20.000 من حـ / مجمع اهلاك الآلات

20.000 إلى حـ/ اهلاك الآلات

4. استبعاد عبء الاهلاك السنوي من حساب أرباح وخسائر السنة المالية 2020م.:

20.000 من حـ / اهلاك الآلات

20.000 إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

مثال (2): قيود تسوية تصحيح خطأ معالجة نفقة رأسمالية، على أنها إيرادية جارية:

قامت منشأة النجاح الصناعية، خلال عام 2020م. بإنفاق مبلغ 400.000 جنيهاً لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه على اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فتم تحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2020م.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

1. إضافة المبلغ المحمل خطأ لحساب الأرباح والخسائر، إلى حساب السيارات بقائمة المركز المالى:

400.000 من حـ / السيارات

400.000 إلى حـ / نفقات تحسين السيارات

2. استبعاد نفقات التحسين من حساب الأرباح والخسائر:

400.000 من حـ / نفقات تحسين السيارات

400.000 إلى حـ / الأرباح والخسائر

4. إثبات قسط الاهلاك السنوي، وتعليته على حساب مجمع اهلاك السيارات: (اهلاك نفقات التحسين التي تخص الفترة المالية = 400.000 × 10 %)

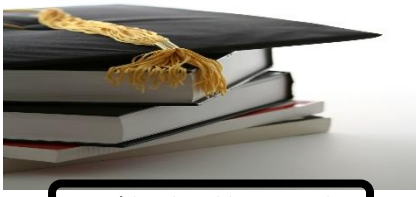
40.000 من حـ/ اهلاك السيارات

40.000 إلى حـ / مجمع اهلاك السيارات

5. تحميل حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2020م بقسط الاهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية:

40.000 من حـ/ الأرباح والخسائر

40.000 إلى حـ / اهلاك السيارات



ملخص الفصل الثاني

1. استقرت الكتابات المحاسبيــة على تقسيم النفقات إلى مجموعتين رئيستين: - النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الإيرادية؛ - النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الرأسمالية.

2. تعد التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، أمراً جوهرياً عند قياس وتحديد نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية محل القياس، حيث يترتب على الخلط بينهم تأثير سيئ على كل من رقم التكلفة ورقم الربح أو الخسارة بالإضافة إلى التأثير على رقم الأصول الثابتة وشبه الثابتة بقائمة المركز المالي.

3. يتلخص موقف المراجع في ضرورة التأكد من سلامة التفرقة بين أنواع النفقات المختلفة، وضرورة التزام المنشأة بهذه التفرقة بدقــة.

4. يجب على مراجع الحسابات أن يولى النفقات الإيرادية والرأسمالية اهتماماً خاصاً، لما لـها من آثـار على تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ فيجب على المراجع القيام بمراجعة الأساس الذي تتبعه المنشاة في التفرقة بين الأنواع المختلـفة من النفـقات.

الفصل الثالث
اهلاك الأصول الثابتة

الأهداف التعليمية للفصل الثالث:

في نهاية هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

1. **المشكلات المتعلقة بالاهلاك في الواقع العملي.**
2. **الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.**
3. **موقف المراجع الخارجي من اهلاك الأصول الثابتة.**
4. **موقف المراجع الخارجي من اهلاك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.**

تقوم منشـــآت الأعمال في الواقع العملي باقتناء (امتلاك / شـــراء / حيازة) مجموعات متنوعة ومختلفة من الأصول، فمنها ما تقتنيه المنشأة بهدف إعادة بيعه مرة أخرى، لتحقيق ربح من وراء ذلك، ومنها ما تقتنيه المنشأة بهدف اكتساب القدرة على إنتاج منتجات شتى، فإذا كان هدف المنشأة من اقتناء أو حيازة الأصـــول، يتمثل في إعادة بيعها مرة أخرى - ســـواء بحالتها أو بعد إجراء بعض العمليات الصـناعية عليها - فإن مثل تلك الأصـول تعتبر حينئذٍ أصـولاً متداولة، أما إذا كان الغرض من اقتناء أو حيازة الأصول، يتمثل في استخدامها في أداء النشاط الإنتاجي، فإن مثل تلك الأصول تعتبر حينئذٍ أصولاً ثابتة. وتتعرض الأصـــول الثابتة (عدا الأراضـــي في بعض الأحوال) للتناقص التدريجي في قيمتها، إما بسـبب عوامل داخلية متعلقة بالأصـل نفسـه، أو بسـبب عوامل خارجية لا دخل للأصـل فيها. ويطلق على هذا التناقص عادة مصطلح (الاهلاك). ويعتبر الاهلاك عنصراً من عناصر التكاليف، التي يجب مقابلتها مع الإيرادات، بغرض الوصول إلى نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة.

وعلى الرغم من تعدد تعريفات الاهلاك، إلا أننا يمكننا أن ننظر إلى الاهلاك باعتباره: مقدار التناقص التدريجي في القيمة الإنتاجية للأصول الثابتة، نتيجة لاستخدامها في العملية الإنتاجية خلال الفترة، وذلك إما بفعل الاستعمال، أو مرور الوقت، أو التقادم الناشئ عن التغيرات التكنولوجية أو السوقية.

ولقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، قائمةً بإجراءات معايير المحاسبة، بخصوص الاهلاك، حيث بيَّنَ فيها أن الاهلاك هو عبارة عن: مقياس للهلاك والتقادم وأي خسارة في قيمة الأصول الثابتة، يمكن أن تنشأ نتيجة الاستعمال، ومرور الوقت، والتقادم الناشئ عن التغيرات التكنولوجية أو السوقية.

ويمكن أن نســـتخلص من هذا التعريف أن الاهلاك يمثل في حقيقة الأمر: تناقصـــاً تدريجياً (وليس تناقصاً فجائياً) في القيمة الإنتاجية للأصول، وليس تناقصاً في القيمة النقدية للأصول، فالاهلاك يتمشي مع القوة والقيمة الإنتاجية، وليس له علاقة بالقيمة النقدية؛ وأن الاهلاك ينشأ كنتيجة مباشرة للاستخدام في العمليات الإنتاجية، فالاهلاك ينشأ بسبب الإنتاج بصفة أساسية؛ كذلك فإن الاهلاك ينشأ بفعل عوامل، قد تكون ناتجة عن الأصل نفسه، أو بفعل عوامل خارجية، مثل التقادم الفني أو التكنولوجي.

أهمية وأهداف حساب الاهلاك:

من المعروف محاسبياً أن الاهلاك يعتبر عنصراً من عناصر التكلفة اللازمة لإتمام عمليات المنشأة، مثله في ذلك مثل: تكلفة العمالة، وتكلفة المواد الأولية، وتكلفة الوقود والزيوت والقوى المحركة

اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية. وتعتبر عملية حساب الاهلاك وتحميله للحسابات الختامية ذات أهمية كبيرة، وذلك للعديد من الأسباب، من أهمها:

1- تحديد رقم التكلفة السليم لمنتجات المنشأة سواء كانت سلعاً، أو خدمات، وذلك نظراً لأنه يمثل أحد بنود تكاليف الإنتاج، مما يعني أن حسابه وتحميله على حسابات التكاليف بشكل سليم، إنما يؤدي إلى إظهار رقم التكلفة السليم، الأمر الذي يترتب عليه سلامة استخدامات هذا الرقم في عمليات الرقابة، والتخطيط، واتخاذ القرارات.

2- تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة المالية، فمن المعلوم أن رقم أرباح أو خسائر الفترة المالية، إنما يتحدد عن طريق مقارنة إيرادات هذه الفترة، بالنفقات التي استلزمها تحقيق هذه الإيرادات، ونظراً لأن الحساب السليم لمبالغ الاهلاك، من شأنه أن يساهم في التحديد السليم لنفقات المنشأة عن الفترة المالية، فإنه من شأنه أيضاً أن يساهم في التحديد السليم، لنتائج أعمال الفترة المالية للمنشأة.

3- العمل على تحقيق الإفصاح المحاسبي، وإظهار المركز المالي العادل للمنشأة، ذلك أن إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي بالتكلفة مخصوما منها قيمة الاهلاكات، محسوبةً ومعالجةً بشكل سليم، من شأنه الوصول إلى التقويم السليم للأصول الثابتة، الأمر الذي يحقق هدف إظهار قائمة المركز المالي، معبرةً تعبيراً سليماً عن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

4- المساهمة في تمويل شراء أصول ثابتة جديدة، بدلاً من الأصول الثابتة المستهلكة، وقت الحاجة إلى استبدالها، حيث يترتب على احتساب الاهلاك، احتجاز مقابله في صورة مجمع الاهلاك، والذي يعد أحد مصادر التمويل الداخلي للمنشأة، بما يُمَكِّن المنشأة من استخدام الأموال المقابلة له، في توفير جزء من الأموال اللازمة للاستبدال، حينما يحين وقت ذلك الاستبدال.

5- التحديد السليم لوعاء الضريبة الموحدة، على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال، حيث نص التشريع الضريبي صراحة على أن الاهلاك يعد من التكاليف واجبة الخصم، من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

أسباب حدوث الاهلاك:

يحدث الاهلاك - والذي يتمثل في: حدوث تناقص تدريجي في قيمة الأصول الثابتة الإنتاجية - لأحد، أو لبعض، أو لكل الأسباب الآتية:

1. **الاستعمال والاستخدام: بمعنى أن استخدام الأصول الثابتة في العملية الإنتاجية، لا شك أنه ينتج عنه تناقص في قيمة تلك الأصول، وذلك نتيجة ما يحدث لها من تهالك أو تآكل أو تقادم، مما يؤدي إلى اهلاك تلك الأصول.**
2. **النفاد: فالأصول الثابتة تنقسم في الواقع العملي، إلى نوعين: أصول ثابتة إنتاجية، تُستخدم في أنشطة منشآت الأعمال، مثل الآلات والسيارات، والمباني، والأثاثات، وأصول ثابتة متناقصة، ويقصد بها الأصول الاستخراجية، أو التي تستخرج محتوياتها من معادن أو خامات، مثل المناجم، والمحاجر، وآبار البترول، حيث تتمثل قيمة هذه الأصول، في قيمة ما تحتويه في جوفها من معادن أو خامات، وكلما استخرج جزء من هذه المحتويات، كلما تناقصت قيمته أي اهلاك ه، ومن ثم فإن سبب اهلاك هذه الأصول هو النفاد.**
3. **مضي المدة: تقوم بعض منشآت الأعمال، باستخدام أو استغلال بعض الأصول، التي ترتبط فائدتها لتلك المنشآت، بفترة زمنية محددة، مثل حق الاحتكار الذي يعطي للمنشأة الحق في استعمال واستغلال الأصل لمدة زمنية محددة، ينتهي بعدها حق المنشأة في هذا الاستغلال، أو**

الإيجارات محددة المدة، ويتسم هذا النوع من الأصول بتناقص قيمته بالنسبة للمنشأة، بفعل مضي الزمن أي أنه يهلك بمضي المدة.

4- التقادم: ويُقصد بالتقادم هنا: انتهاء العمر الاقتصادي للأصل (أي العمر الذي يكون استغلال الأصل خلاله اقتصادياً)، قبل انتهاء العمر الإنتاجي (أي العمر الذي يكون الأصل صالحاً للاستخدام بصفة مطلقة خلاله). حيث ينشأ التقادم لأحد سببين:

أ- ظهور أصول جديدة أكثر كفاءة أو تطور، من الأصول الحالية، بما يجعل من الأفضل للمنشأة، ضرورة التوقف عن استخدام الأصول الموجودة لديها، رغم أنه استمرار صلاحيتها للاستخدام من الناحية الإنتاجية، واقتناء الأصول الجديدة الأحدث أو الأكثر كفاءة.

ب- تحول الطلب على المنتجات التي ينتجها الأصل، أو صدور قوانين تمنع إنتاج واستخدام منتجات الأصل، بشكل يجعل المنشأة تتوقف عن استخدام الأصل الموجود، رغم استمرار صلاحيته للإنتاج.

وينقسم التقادم إلى نوعين:

أ- التقادم العادي أو المتوقع: أي التقادم الذي تتوقع المنشأة حدوثه ودرجته خلال الظروف العادية بالنظر إلى التطور العلمي المتوقع في عالم اليوم، وهذا النوع من التقادم تحتاط له المنشأة وتدخله في حسبانها عند احتساب قسط الاهلاك السنوي وذلك عن طريق تقليل العمر الذي يحسب الاهلاك على أساسه.

ب- التقادم غير المتوقع أو الفجائي: حيث يتسم الزمن الجاري، بما يتضمنه من تقدم تكنولوجي متسارع بدرجة كبيرة جداً، بظهور العديد من التطويرات لمنتجات قائمة، مما يؤدي إلى تقادم الأصول بصورة فجائية غير متوقعة، إما نتيجة لطفرة هائلة في البحث العلمي أدت إلى ظهور أصول جديدة، تفوق في إمكانياتها الأصول القائمة، أو بصدور قوانين إلزامية بمنع اهلاك المنتج، ومن الطبيعي والمنطقي ألا يدخل هذا النوع من التقادم الفجائي في حسبان المنشآت وقت تحديد معدلات الاهلاك، ومن ثم فإن خسارة التخلص من الأصل المتقادم، في مثل هذه الحالات تعتبر خسارة رأسمالية غير عادية.

العوامل التي تؤثر في حساب الاهلاك:

تؤثر مجموعة من العوامل في عملية حساب الاهلاك السنوي، وتتمثل هذه العوامل في:

1- القيمة التي يحسب على أساسها قسط الاهلاك.
2- العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت.
3- طريقة قسط الاهلاك المستخدمة.

حيث يمكن تحديد قسط الاهلاك السنوي، بعد تحديد طريقة الاهلاك التي سيتم إتباعها، على النحو التالي:

$$\text{قسط الاهلاك} = \frac{\text{القيمة التي يحسب على أساسها الاهلاك}}{\text{العمر الإنتاجي المتوقع للأصل}}$$

1. القيمة التي يحسب على أساسها قسط الاهلاك:

تعتبر مسألة تحديد القيمة التي يحسب الاهلاك وفقاً لها، من أحد أهم مواطن اختلاف الرأي بين المحاسبين، حيث أن تكلفة شراء الأصول لا تمثل بالضرورة التكلفة الواجب اهلاكها، حيث توجد بعض بنود الإنفاق التي يجب أن تدخل ضمن تكلفة الأصول، وتشمل كلاً من: تكاليف الاقتناء، ونقل

الملكية، وكذلك جميع المصروفات اللازمة إلى أن يصبح الأصل صالحاً أو قابلاً للاستخدام الأمثل، فيما تم تصنيعه من أجله.

وقد تقوم المنشأة أحياناً بإعادة تقييم الأصول الثابتة، لكي تتمشى مع التغيرات في القيمة السوقية لتلك الأصول. كما أن تكلفة الشراء سوف يُسترد جزء منها في نهاية حياة الأصل، ممثلاً في قيمة هذا الأصل كخردة، كما سوف تتكبد المنشأة في نهاية عمر الأصل، بعض المصروفات متمثلة في نفقات الإزالة.

ومن الأمور التي تستحق الاهتمام أيضاً، عند تحديد التكلفة الفعلية للأصل الثابت، والتي يحسب على أساسها قسط الاهلاك: كيفية معالجة الخصم النقدي الذي تحصل عليه المنشأة في حالة قيامها بسداد ثمن الأصول المشتراة نقداً. وتثير العناصر السابقة مشاكل متعددة، حيث تختلف الآراء حولها، وسيتم بيان الرأي الأرجح والواجب إتباعه بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، وذلك كما يتبين فيما يلي:

أ- فيما يتعلق بكافة المصروفات التي تنفق على الأصل الثابت، إلى أن يصبح صالحاً للاستخدام الأمثل، مثل: مصروفات النقل والتركيب، والرسوم الجمركية، والعمولة، والسمسرة، لا يوجد خلاف على وجوب إضافتها إلى تكاليف الشراء، بمعنى أن الرأي المتفق عليه هنا هو وجوب إضافة هذه المصروفات إلى تكلفة شراء الأصل، حيث أن تكلفة الأصل تتمثل في مجمل هذه المصروفات.

ب- فيما يتعلق بالخصم النقدي الذي تحصل عليه المنشأة، لدى قيامها بسداد ثمن شراء الأصول نقداً، أو خلال فترة قصيرة نسبياً: اختلفت الآراء بشأنه، حيث اتجهت بعض الآراء إلى أن هذا الخصم يعتبر إيراداً تمويلياً، يتعين ترحيله إلى حسابات النتيجة، أي بنفس معالجة الخصم المكتسب، الذي تحصل عليه المنشأة إذا قامت بسداد قيمة مشترياتها خلال فترة الخصم، بمعنى أن أصحاب هذا الاتجاه يرون أن هذا الخصم لا يؤثر على قيمة الأصل الثابت بحال من الأحوال، وبالتالي يحسب قسط الاهلاك على أساس قيمة الأصل الكلية بالكامل.

بينما اتجهت آراء أخرى إلى أن هذا الخصم الذي تحصل عليه المنشأة، بالنسبة للأصول الثابتة، يختلف اختلافاً جوهرياً عن الخصم الذي تحصل عليه بالنسبة للمشتريات العادية من البضائع، حيث أن قيمة الأصول الثابتة، من الواجب توزيعها على سنوات العمل الإنتاجي للأصل الثابت، وأن معالجة هذا الخصم على اعتباره إيراداً للسنة المالية التي تم فيها السداد، سيترتب عليه نقل الإيرادات من فترة إلى أخرى، بما يؤدي إلى تشويه نتيجة الأعمال، حيث ستستفيد السنة الأولي من هذا الخصم كإيراد، بينما تتحمل باقي سنوات عمر الأصل بنفس هذه القيمة متمثلة في زيادة مقدار الاهلاكات.

ويؤيد المؤلفان هذا الرأي، حيث أنه الأقرب إلى الصواب من الناحية المحاسبية والمنطقية، أي أن المعالجة المحاسبية السليمة للخصم النقدي، تتمثل في: وجوب تخفيض قيمة الأصول الثابتة، بمقدار الخصم النقدي مباشرةً، وعدم اعتباره إيراداً للمدة المالية، ومن ثم فإننا يجب أن نحسب قيمة قسط الاهلاك السنوي على أساس القيمة الصافية للأصل بعد استبعاد مبلغ الخصم النقدي.

ج- فيما يتعلق بمصروفات الإزالة، وبقيمة النفاية أو الخردة: اختلفت الآراء فيما يتعلق بمعالجة مصروفات الإزالة، وقيمة الأصل كخردة في نهاية عمره (أو ما يطلق عليه قيمة النفاية)، وأثر كل منهما على تحديد قيمة الأصل القابلة للاهلاك، حيث أمكن تصنيف هذه الآراء إلى ثلاث اتجاهات، كما يتبين مما يلي:

1. يرى أصحاب الاتجاه الأول وجوب اهلاك قيمة الأصل بالكامل، دون النظر إلى قيمة النفاية أو قيمة نفقات الإزالة المتوقعة، وذلك على اعتبار أن قيمة مصروفات الإزالة المتوقعة، وقيمة النفاية المتوقعة، ما هي إلا عناصر متعلقة بنفس الأصل، كما أن قيمتها تقديرية غير جازمة، ومن هنا فإن أخذهما في الحسبان من شأنه أن يجعل التكلفة التي يحسب عليها الاهلاك غير دقيقة، ومن ثم فيجب عدم أخذ أي منهما إطلاقاً، عند تحديد التكلفة، خاصةً وأن وقت حدوث هذين الأمرين، هوالسنة الأخيرة من حياة الأصل، مما يعني أن هذه السنة الأخيرة ستتحمل بقيمة نفقات الإزالة، وفي نفس الوقت ستستفيد من قيمة بيع النفاية، أي سيعوض أحدهما الآخر في هذه السنة، ومن ثم يصبح من الأنسب حساب الاهلاك على أساس قيمة الأصل بالكامل، مع اعتبار قيمة النفاية إيراداً للسنة الأخيرة، ونفقات الإزالة نفقات لهذه السنة الأخيرة من عمر الأصل.

2. بينما يرى أصحاب الاتجاه الثاني ضرورة استبعاد القيمة المتوقعة للنفاية من قيمة الأصل، واحتساب الاهلاك على القيمة الصافية بعد ذلك، على اعتبار أن مقدار قيمة النفاية التقديرية لا تمثل نفقة ولا تكلفة بل هي مبلغ مؤجل استرداده إلى حين، ومن ثم يصبح من الخطأ اهلاك ه خلال حياة الأصل. أما بالنسبة لقيمة مصروفات الإزالة فإن هذا الرأي يعتقد أنها نفقة متعلقة بالسنة الأخيرة من حياة الأصل، وتحمل هذه النفقة لهذه السنة وقت حدوثها فعلا.

3. في حين يرى أصحاب الاتجاه الثالث ضرورة اعتبار قيمة نفقات الإزالة وقيمة النفاية تعديلاً للتكلفة الواجب اهلاكها، ومن ثم فإن قيمة مصروفات الإزالة شأنها شأن نفقات التركيب تعتبر عنصراً من عناصر التكلفة، يجب إضافتها على تكلفة الأصل، أما قيمة النفاية فإنها ليست عنصراً من عناصر التكلفة، وإنما تمثل مبلغاً مؤجل الاسترداد، ومن ثم فيجب استبعاده من التكلفة عند حساب الاهلاك، ويقفل في حساب الأصل في نهاية حياة الأصل، أي أن القيمة التي تخضع للإهلاك طبقاً لهذا الرأي يتم تحديدها بالمعادلة الآتية:

تكلفة الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام (+) قيمة مصروفات الإزالة (ـ) قيمة بيع الأصل كخردة في نهاية عمر الأصل (قيمة النفاية)

ويرى المؤلفان أن هذا الرأي الأخير، يعتبر أقرب الآراء إلى الصواب، من الناحية العلمية، نظراً لتمشيه مع قواعد المحاسبة السليمة، ولمراعاته لكافة العوامل المحيطة بتكلفة الأصول.

د- فيما يتعلق بقيام المنشأة بإعادة تقييم أصولها الثابتة، حتى تتناسب قيمتها الدفترية مع قيمتها السوقية، فمن الواجب هنا: أن يحسب الاهلاك اعتباراً من تاريخ إعادة التقييم، على أساس: القيمة المعاد تقييمها، وليس على أساس القيمة الأصلية. أما فيما يتعلق بفرض ثبات وحدة النقد، وما ترتب عليه من ضرورة تسجيل الأصول الثابتة بتكلفتها الفعلية، وحساب قسط الاهلاك السنوي على أساسها، فقد تعرض للمزيد من الانتقادات، وذلك نتيجةً للارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار، وظهرت آراء تنادى بضرورة حساب قسط الاهلاك على أساس: التكلفة الجارية للأصل في السوق وقت حسابه، وليس على أساس تكلفته الفعلية، وذلك بسبب المزايا العديدة لأساس التكلفة الجارية. كما أصدرت معظم المنظمات المهنية للمحاسبة في الخارج، المعايير واجبة التطبيق بشأن حساب قسط اهلاك الأصول الثابتة، على أساس تكلفتها الجارية في السوق.

2. العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت:

يقصد بالعمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت: الفترة التي يظل الأصل خلالها صالحاً للاستخدام، في الغرض الذي اقتنى من أجله. ويتحدد العمر الإنتاجي على أساس مدة إنتاجية الأصل بصورة اقتصادية، وليس على أساس مدة بقائه في المنشأة.

ويتم تحديد وحساب الاهلاك (في غالبية طرق الاهلاك)، على أساس عنصر الزمن، أي أن عبء الاهلاك يتم توزيعه على أساس العمر المقدر لهذا الأصل. ويلاحظ أن العمر الاقتصادي دائماً ما يكون أقل من العمر الإنتاجي، حيث إنه في ظل التطور الفني والتكنولوجي المستمر، فإنه دائماً ما تظهر أنواع من الأصول أكثر تطوراً من الأصول القائمة، من حيث كفاءة واقتصاديات التشغيل، الأمر الذي يحدو بمنشآت الأعمال إلى أن تعمل على اقتناء الأصول الجديدة، والتوقف عن استخدام الأصول القائمة، رغم عدم انتهاء عمرها الإنتاجي بعد، وذلك على اعتبار انتهاء عمرها الاقتصادي.

وترتيباً على ذلك، فإنه يجب حساب قسط الاهلاك على أساس العمر الاقتصادي للأصول الثابتة، باعتباره يمثل العمر المؤكد أن المنشأة ستستمر في استخدام الأصول خلاله، حيث يلاحظ أن التقادم يعتبر العامل المتحكم في تحديد العمر الاقتصادي للأصول الثابتة. أما العوامل التي تحدد العمر الإنتاجي فإنها تشتمل على كلٍ من: درجة كثافة تشغيل الأصول، حيث أنه كلما زادت درجة تشغيل الأصول الثابتة، كلما أدي ذلك إلى تناقص عمر الأصل مقدراً بالسنوات، في حين أنه كلما قلت درجة كثافة تشغيل الأصول الثابتة، كلما تزايد عمرها الإنتاجي. كما يؤثر في تحديد العمر الإنتاجي للأصل أيضاً، ما إذا كانت المنشأة تعمل على توفير خدمات الصيانة والإصلاح للأصول الثابتة؛ وكذلك العناية بتشغيلها، ذلك أن هناك ارتباط وثيق بين كلٍ من: صيانة الأصل والعناية بتشغيله، وعمره الإنتاجي.

هذا ويلاحظ أيضاً أن عملية تحديد العمر التقديري للأصول الثابتة، لا تعتبر عملية محاسبية مطلقة، وإنما تعتبر في حد ذاتها عملية فنية وهندسية بحتة، نابعة من التقدير الفني والهندسي، المبني على أساس الاعتبارات السابقة. وبناء على تحديد العمر المتوقع للأصول ومع الأخذ في الاعتبار طريقة الاهلاك، فإنه يمكن تحديد معدل الاهلاك اللازم لتوزيع قيمة الأصل على هذا العمر المتوقع، غير أن هذا المعدل ليس جامداً، ولكن يمكن تعديله أو تغييره كلما تغيرت الظروف، بل إن من الواجب ضرورة إعادة النظر في هذا المعدل دورياً للتحقق من تمشيه مع العوامل المؤثرة في تحديد العمر المتوقع، فإذا ما تغيرت هذه العوامل، يصبح من الواجب تغيير هذا المعدل، لكي يتناسب مع التغير في تلك الظروف.

ويبدأ حساب الاهلاك عن الأصول اعتباراً من تاريخ بدء التشغيل العملي لها (تاريخ استخدام الأصل فعلا في الإنتاج)، حيث أن الاهلاك يعتبر عنصراً ملازماً للإنتاج. غير أنه قد يتم شراء الأصل ولا يتم تشغيله لفترة طويلة نسبياً، وقد تكون هذه الفترة هي فترة تركيب أو تجربة الأصل، وقد يحدث خلال هذه الفترة أن تتناقص قيمة الأصل، بفعل العوامل الجوية أو عوامل التقادم أو عوامل عدم الصيانة، الأمر الذي يعني وجوب مراعاة أخذ النقص في قيمته في الحسبان، من خلال احتساب اهلاك عن مثل هذا الأصل خلال تلك الفترة، بما يتناسب مع التناقص في قيمته، حيث يكون معدل الاهلاك خلال تلك الفترة، أقل من المعدل المحدد لفترة ما بعد إتمام التشغيل الفعلي.

3. طريقة الاهلاك المستخدمة:

تعتبر طريقة الاهلاك المستخدمة من العوامل التي تؤثر في حساب قسط الاهلاك. وتزخر الحياة العملية بالعديد من الطرق لحساب قسط الاهلاك، حيث تتسم كل طريقة بالعديد من المزايا والعيوب في الوقت نفسه، ويجب على المنشأة اختيار الطريقة الملائمة لأصولها الثابتة. ومن أهم طرق اهلاك الأصول الثابتة:

1- طريقة القسط الثابت.
2- طريقة القسط المتناقص.
3- طريقة إعادة التقدير.
4- طريقة معدل النفاد.
5- طريقة معدل اهلاك الساعة.
6- طريقة وثيقة التأمين.
7- طريقة قسط الاهلاك المستثمر.

1. طريقة القسط الثابت:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم توزيع القيمة المراد اهلاكها للأصل الثابت، على سنوات العمر المقدر له بالتساوي، بحيث تتحمل كل سنة منها، بمبلغ ثابت مساوٍ للسنوات الأخرى.

وعلى الرغم من تميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق، وعدم احتياجها لعمليات حسابية معقدة، وبوجه خاص في حالات إضافات واستبعادات الأصل، فإنه يؤخذ عليها أنها تأخذ في الاعتبار فقط عنصر الزمن، أي عمر الأصل بالسنوات، وتتجاهل تماماً عامل الإنتاجية أو درجة كثافة استخدام الأصول، وذلك على الرغم من أن اختلاف درجة كثافة الاستخدام، بين فترة وأخرى، من المؤكد أن يؤدي إلى اختلاف درجة الاستفادة من خدمات الأصل، وعلى الرغم من ذلك، فإن مبلغ الاهلاك وفقاً لهذه الطريقة يكون متساوياً في كل الفترات.

2. طريقة القسط المتناقص:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم تحميل كل سنة من سنوات استعمال الأصل، بقسط اهلاك أقل من السنة السابقة عليها، بما يعني تناقص مقدار القسط سنوياً. ويتم تطبيق طريقة القسط المتناقص، وتحديد مبلغ قسط الاهلاك السنوي، عن طريق ضرب معدل اهلاك ثابت، في صافي القيمة الدفترية للأصل (وهي تكلفة هذا الأصل مخصوماً منها أقساط الاهلاك التي حسبت على الأصل حتى تاريخ احتساب الاهلاك).

وتوجه إلى طريقة القسط المتناقص عدة انتقادات شكلية، تتعلق باحتياجها إلى عمليات حسابية معقدة في حالة إضافة أو استبعاد أجزاء من الأصول، فضلاً عن أنه وفقاً لهذه الطريقة، فإننا نجد قيمة لم تستهلك بعد متبقية في نهاية عمر الأصل.

وللتغلب على هذا القصور في طريقة القسط المتناقص، فإنه يمكن إتباع طريقة أخرى لحساب قسط الاهلاك المتناقص، وهي طريقة الكسر الاعتيادي المتناقص، والتي يتم تطبيقها على النحوالآتي:

1- يتم تحديد العمر المتوقع للاهلاك بالسنوات، حيث يكون مجموع هذه السنوات هو مجموع الأجزاء. فبافتراض أن عمر إحدى الآلات قدر بسبع سنوات، فحينئذ فإنه يتحدد مجموع أجزاء عمرها كالآتي:

1+2+3+4+5+6+7= 28 جزء

2- يحسب الاهلاك السنوي للأصل بضرب قيمته في عكس ترتيب السنة المراد حساب الاهلاك عنها مقسوماً على مجموع الأجزاء، فبافتراض أن تكلفة الآلة السابقة كانت 1.400.000 جنيهاً فإن الاهلاك عنها يحسب على النحو التالي:

السنة الأولي = 1.400.000× (7 ÷ 28) = 350.000 جنيهاً

السنة الثانية = 1.400.000× (6 ÷ 28) = 300.000 جنيهاً

السنة الثالثة = 1.400.000× (5 ÷ 28 = 250.000 جنيهاً

السنة الرابعة = 1.400.000× (4 ÷ 28) = 200.000 جنيهاً

السنة الخامسة = 1.400.000× (3 ÷ 28) = 150.000 جنيهاً

السنة السادسة = 1.400.000× (2 ÷ 28) = 100.000 جنيهاً

السنة السابعة = 1.400.000× (1 ÷ 28) = 50.000 جنيهاً

ويلاحظ أن هذه الطريقة (طريقة الكسر الاعتيادي المتناقص) غير شائعة الاستعمال، على الرغم من أنها تتسم بالعديد من المزايا، مثل: سهولة الاستخدام، وتحقيق العدالة النسبية في توزيع الاهلاك، حيث نجد أن أقساط الاهلاك طبقاً لهذه الطريقة تتناقص كلما تقدم عمر الأصل، أي تتمشي مع التناقص في القدرة الإنتاجية للأصول، والذي يحدث كلما تقدم عمر الأصل. كما تحقق هذه الطريقة التوازن في توزيع أعباء تشغيل الأصول الثابتة، والتي تشمل الاهلاكات ونفقات الصيانة، فبينما تتناقص أقساط الاهلاك كلما تقدم عمر الأصل، فإن قيمة نفقات الصيانة اللازمة لها تتزايد، وهو الأمر الذي يعمل على تحقيق درجة من التوازن النسبي، في توزيع تكاليف تشغيل الأصول.

3. طريقة إعادة التقدير:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم حساب الاهلاك على أساس: مقدار النقص الفعلي في قيمة الأصول خلال المدة المراد حساب الاهلاك عنها، حيث يتم تحديد مقدار الاهلاك من خلال مقارنة الرصيد الدفتري للأصل، بقيمته الفعلية في نهاية العام (وتتحدد قيمته الفعلية في نهاية العام بالتقدير الفني لهذه القيمة في هذا التاريخ).

ويلائم إتباع هذه الطريقة، الأصول التي تتحكم في تحديد عمرها عوامل لا يمكن التحكم فيها ولا التنبؤ بها، مثل الأصول الحيوانية، وكذلك الأصول التي تعمل في ظروف إنتاج متغيرة وغير متجانسة، غير أنه يعاب على احتساب الاهلاك وفقاً لهذه الطريقة، تدخل التقدير الشخصي فيها، حيث قد يكون هذا التقدير متحيزاً، كما أن النقص في قيمة الأصول قد يرجع لعوامل أخرى بخلاف عوامل الاهلاك، مثل التلف أو الفقد أو الضياع، فإذا لم يستبعد أثرهم، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى عدم سلامة ودقة مبلغ الاهلاك.

4. طريقة معدل النفاد:

ويلاحظ أن هذه الطريقة يتم استخدامها في حالة الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، وهي تلك الأصول التي تتمثل قيمتها في قيمة ما تحتويه من معادن وخامات، وبالتالي فكلما استخرج جزء من محتويات هذه الأصول، كلما نقصت قيمتها، بنسبة ما استخرج منها إلى قيمة محتوياتها الإجمالية، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الوحيدة التي تصلح تماما للأصول المتناقصة، حيث أنها تتمشي مع طبيعتها الأساسية، وبالتالي فإن قسط الاهلاك لهذه الأصول يتمثل في قيمة ما يتم استخراجه خلال الفترة

المطلوب حساب الاهلاك عنها، بالنسبة لقيمة ما كان يحتويه وقت بدء الاستغلال، وتعرف هذه الطريقة باسم طريقة معدل النفاد، وتحسب هذه الطريقة كالآتي:

1. يحسب مقدار النقص في قيمة الأصل الناتج عن استخراج وحدة واحدة من محتوياته، وذلك بقسمة تكلفة الأصل الإجمالية، على كمية محتوياته المحتملة أي:

تكلفة الأصل (قيمته)

ـــــــــــــــــــــــــــــــ = معدل نفاد الوحدة من محتويات الأصل

الكمية المحتمل وجودها فيه

2. في نهاية كل فترة، يتم تحديد الكمية الفعلية المستخرجة، حيث يتم ضربها في معدل النفاد الذي حدد في الخطوة السابقة، فنصل بذلك إلى قيمة اهلاك الأصل عن الفترة.

5. طريقة معدل اهلاك ساعة تشغيل الآلة:

وتستخدم هذه الطريقة في حساب قسط الاهلاك للآلات ذات القيمة المرتفعة، والتي يمكن تحديد عدد ساعات تشغيلها خلال عمرها الإنتاجي، بمعنى أن هذه الطريقة ترتكز على أساس تحديد العمر الإنتاجي للآلة بعدد ساعات التشغيل المتوقعة. بحيث أنه بعد أن يتم تحديد تكلفة الآلة: يتم القيام بقسمة تلك التكلفة على عدد ساعات التشغيل المقدرة لها خلال عمرها الإنتاجي، فنصل بذلك إلى معدل اهلاك الآلة في الساعة؛ وبضرب معدل اهلاك الآلة في الساعة، في عدد الساعات الفعلية لتشغيل الآلة خلال الفترة المالية، يمكننا تحديد قسط الاهلاك السنوي للآلة.

ويفضل استخدام هذه الطريقة، في المنشآت الصناعية التي تحتاج إلى دقة كبيرة في تحديد أقساط الاهلاك السنوي، حيث أن هذه الطريقة تعطي رقماً دقيقاً للاهلاك،بشرط تحديد عناصرها بشكل دقيق، ومع ذلك فإن تطبيق هذه الطريقة يواجه صعوبتين: تتمثل أولاهما في تحديد العمر الإنتاجي مقدراً بساعات التشغيل، حيث يصعب تقدير ذلك في الواقع العملي؛ أما الصعوبة الثانية فتتمثل في حصر ساعات التشغيل الفعلية، لكل فترة من فترات التشغيل.ومع ذلك فإن التقدم التكنولوجي والفني الذي يتميز به العصر الحالي، يمكنه تيسير استخدام هذه الطريقة.

6. طريقة وثيقة التأمين:

وتقوم هذه الطريقة على أساس قيام منشأة الأعمال، بالاتفاق مع إحدى شركات التأمين، على أن تلتزم شركة التأمين بسداد مبلغ تحدده منشأة الأعمال، غالباً ما يكون هو تكلفة الأصل في تاريخ محدد هو نهاية عمر الأصل، مقابل أن تسدد منشأة الأعمال لشركة التأمين مبلغاً سنوياً، يعتبر في حقيقته بمثابة قسط الاهلاك.

وتمتاز هذه الطريقة، بأنها تضمن توافر قيمة معادلة لقيمة الأصل في تاريخ الاستبدال، كما أنها تعتبر أقل تكلفةً بالنسبة لمنشأة الأعمال، ذلك أن المبالغ المدفوعة سنوياً كأقساط اهلاك، غالباً ما تكون أقل من القيمة التي ستدفعها شركة التأمين.

وعلى الرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة يؤخذ عليها أنها تحرم منشأة الأعمال، من استثمار مقابل الاهلاك استثماراً داخلياً، كما أن العمر الاقتصادي للأصل قد ينتهي قبل الفترة المقررة لنهاية عقد التأمين، فلا تستطيع منشأة الأعمال استرداد مبلغ التأمين قبل نهاية العقد دون أن تتحمل خسارة.

7. طريقة قسط الاهلاك المستثمر:

حيث تقوم المنشأة باستثمار مبلغ نقدي، مقابل قسط الاهلاك، في أوراق مالية من الدرجة الأولى، وذلك بصفة مستمرة في نهاية كل فترة مالية، وذلك إلى أن يصبح مجموع الاهلاكات في نهاية العمر الإنتاجي للأصل مساوٍ ياً لتكلفته. وهنا تقوم المنشأة ببيع الأوراق المالية، واستخدام ثمن البيع في شراء أصل جديد يحلّ محل الأصل المستهلك، مما يعمل على توفير الأموال اللازمة لاستبدال الأصل في نهاية عمره، بدون الحاجة إلى البحث عن مصدر تمويل جديد.

- **طرق التسجيل المحاسبي للاهلاك بدفاتر منشآت الأعمال:**

يعتبر الاهلاك عبئاً من الأعباء واجبة الخصم من الإيرادات، حيث يتم تحميله على حسابات النتيجة، وذلك لكي تُظْهِر نتيجة الأعمال العادلة عن الفترة المالية، كما أنه في الوقت نفسه يمثل نقصاً في قيمة الأصل الثابت. ويتم معالجة الاهلاك دفترياً بإحدى طريقتين:

1. **الطريقة المباشرة:** أو طريقة تخفيض قيم الأصول مباشرةً بمبالغ الاهلاكات السنوية.

2. **طريقة مجمع الاهلاك:** أو طريقة إدراج قيم الأصول بقائمة المركز المالي بالتكلفة الأصلية، مع ترحيل الاهلاكات السنوية إلى مجمع مخصص الاهلاك.

1. **الطريقة المباشرة:** وطبقا لهذه الطريقة، فإن مبالغ الاهلاك السنوية، يتم ترحيلها مباشرةً إلى الجانب الدائن من حسابات الأصول، بحيث يظهر رصيد الأصول بعد ذلك بالقيمة الصافية مباشرةً بعد خصم الاهلاكات. وذلك كما يلي:

أولاً: جعل حساب الأصل دائناً بقيمة الاهلاك السنوي:

×× من حـ / قسط اهلاك الأصل الثابت

×× إلى حـ/ الأصل الثابت

ثانياً: تحميل قسط الاهلاك السنوي للأصل الثابت، لحساب الأرباح والخسائر:

×× من حـ / الأرباح والخسائر

×× إلى حـ/ قسط اهلاك الأصل الثابت

2. **طريقة مجمع الاهلاك:** ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم يحسب قسط الاهلاك السنوي، على أن يحمل على حساب الأرباح والخسائر، مع ترحيل هذا القسط إلى حساب مجمع مخصص الاهلاك، والذي تتجمع فيه مبالغ الاهلاك السنوية الخاصة بالأصل الثابت، ويمثل رصيده في أي وقت: إجمالي مقدار الاهلاكات التي حسبت على الأصل حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وذلك كما يلي:

أولاً: ترحيل قسط الاهلاك السنوي إلى حساب مجمع الاهلاك:

×× من حـ / قسط اهلاك الأصل

×× إلى حـ / مجمع مخصص الاهلاك

ثانياً: تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط الاهلاك السنوي:

×× من حـ / الأرباح والخسائر

×× إلى حـ / قسط اهلاك الأصل

ويؤيد المؤلفان الآراء التي ترجح ضرورة إتباع الطريقة الثانية (طريقة مجمع الاهلاك)، بمعنى أنه يفضل في الحياة العملية إتباع الطريقة الثانية، حيث تظهر الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، بتكلفتها الأصلية كما هي بدون تخفيض، حيث يُفَضَّل من ناحية الإفصاح المحاسبي، أن يظهر الأصل الثابت في قائمة المركز المالي، بتكلفته الأصلية، بحيث يظهر في نفس الوقت تكلفة الأصل الثابت، ومقدار الاهلاكات التي حسبت عنه حتى تاريخ قائمة المركز المالي، والقيمة الصافية للأصل بعد حساب الاهلاك. وتقضي بهذه الطريقة القوانين السارية في معظم دول العالم، حيث تتيح هذه الطريقة إمكانية تتبع التغيرات التي تحدث على الأصول الثابتة، من إضافات أو إزالة خلال العمر الإنتاجي لها، كما يظهر حساب مجمع الاهلاك بقائمة المركز المالي، ليفصح عما تم اهلاك ه من الأصول حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ومن أهم مبررات تفضيل هذه الطريقة:

1- **أن الاهلاك يعتبر نفقة احتمالية المقدار غير مؤكدة، ولذلك فإن تخفيض الأصـــول الثابتة بها مباشـرةً، من شـأنه أن يؤدي إلى تخفيض قيمتها، بمبالغ غير محددة قطعياً، في حين أن إظهار مجمع مخصص الاهلاك، يتمشى مع تلك الطبيعة الاحتمالية لمقدار الاهلاك.**
2- **أن إظهار رقم الأصـــول الثابتة في قائمة المركز المالي بتكلفتها الأصـــلية، من شـــأنه إتاحة المعلومات اللازمة لمعرفة القيمة الأصلية لأصول المنشأة في أي وقت، كما يتيح إمكانية تتبع أية إضـافات أو إزالات تتم على الأصـل الثابت، عن طريق مقارنة أرقام السـنة الحالية، بأرقام السنوات السابقة.**
3- **أن إظهار رقم مخصص الاهلاك في قائمة المركز المالي، يبين مقدار ما استهلك من الأصل حتى تاريخ إعداد تلك القائمة، كما يوضح القيمة المتبقية بدون اهلاك، الأمر الذي يساعد على تحديد ومعرفة العمر المتبقي للأصـــول الثابتة، كما أن مقارنة رقم مجمع الاهلاك بين فترتين ماليتين متتاليتين، من شأنه إبراز مقدار الاهلاكات السنوية على الأصول الثابتة.**

▪ المشكلات المتعلقة بالاهلاك فى الواقع العملى:

يحيط بالاهلاك العديد من المشـــكلات، ومن ذلك: مشـــكلة احتســـاب الاهلاك على الأصـــول الثابتة المستهلكة دفترياً. وهذا ما سيتم مناقشته تفصيلاً فيما يلي:

❑ الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:

سـبقت الإشـارة إلى أن الطريقة الشـائعة لمعالجة الاهلاك دفترياً، تقوم على إظهار الأصـول الثابتة بالتكلفة، مع ترحيل مبالغ الاهلاك السـنوية إلى مجمع مخصـص الاهلاك، والذي يُتوقع أن تسـاوي قيمته في نهاية حياة الأصـــل الثابت: صـــافي القيمة المراد اهلاكها (أي التكلفة مخصـــوماً منها قيمة النفاية؛ ومضافاً عليها مصروفات الإزالة المتوقعة).

غير أن الواقع العملى قد بيَّن أن مثل هذا الأمر قد لا يتحقق فى كافة الأحوال، ذلك أن بعض الأصـول الثابتة قد تســتمر صـــالحة للتشـــغيل، بعد انتهاء عمرها المتوقع، والذي تم تحديد معدلات الاهلاك على أسـاسـه، إما بسـبب خطأ في تقدير العمر المتوقع للأصـل الثابت، أو بسـبب تغير الظروف التي تم وضـع معدلات الاهلاك على أساسها، وعدم تعديل هذه المعدلات نتيجة تلك التغيرات.

ونتيجة لما سـبق، فإنه غالباً ما تنشـأ حالات وجود أصـول ثابتةٍ، لا تزال تعمل وتشـترك في النشـاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفتريـــــــة (أي مبلغ تكلفتها الأصلية، مخصوماً منها مبلغ

مجمع اهلاكها) قد أصبحت صفراً، حيث نكون هنا أمام مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً بالكامل.

وتثير هذه المشكلة عقبات حقيقية أمام النظام المحاسبي في منشآت الأعمال، ومن ذلك:

1- أن عدم احتساب الاهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، من شأنه أن يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقتـــه، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة.

2- أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، ذلك أن صافي القيمة الدفترية للأصـول الثابتة المسـتهلكة دفترياً، سـتظهر بدون قيمة تقريباً، الأمر الذي يعني اشـتمال قائمة المركز المالي على احتياطي ســري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.

▪ ومن أهم طرق معالجة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:

1) **طريقة القيمة التذكارية:** والتي تقوم على أساس إظهار الأصل الثابت المستهلك دفترياً بقائمة المركز المالي، خلال حياته الباقية بقيمة تذكارية جنيهاً واحداً، مع عدم تحميل حســاب الأرباح والخسائر بأية مبالغ مقابل الاهلاك، بمعنى أن هذه الطريقة تقوم على أساس عدم إجراء أية اهلاك ات، للأصــل الثابت المســتهلك دفترياً خلال الفترات المقبلة، على أن يتم إظهاره بقيمة تذكارية قدرها جنيهاً واحداً.

وتســتمد هذه الطريقة مبررها في ذلك، من حيث أن: أ ـ قيمة الأصــل الثابت قد تم توزيعها بالكامل، في صورة أقساط اهلاك على السنوات السابقة، ولذلك فإن تحميل باقي السنوات بأية مبالغ نظير الاهلاك، ســيُحمِّل المنشــأة بتكلفة أكبر من التكلفة الحقيقية لتلك الأصــول؛ ب ـ كما أن إظهار الأصــول المستهلكة بالقيمة التذكارية، يعتبر كافياً، لتوضيح وجود احتياطي سري بقائمة المركز المالي؛ ج ـ هذا فضــلاً عن أن القيمة التذكارية من شــأنها، أنها ســتمنع إدارة المنشــأة، من احتمال اختلاس قيمة تلك الأصول، أو إساءة استخدامها.

• إلا أن هذه الطريقة لم تعالج المشــكلة من أي جانب من جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصـل، لن تظهر على حقيقتها، حيث أنها لن تتضــمن أقســاط الاهلاك مقابل اسـتخدام تلك الأصـول، الأمر الذي يعني أن رقم الأرباح سـيظهر أكبر من حقيقته بمقدار الاهلاك، أو أن رقم الخسـائر سـيظهر أقل من حقيقته بمقدار الاهلاك. كما أنه بالنسـبة لقائمة المركز المالي، فإن القيمة الحقيقية للأصـول لن تظهر فيها، وسـتتضـمن قائمة المركز المالي احتياطياً سـرياً، بمقدار الفرق بين القيمة الحقيقية للأصل وقيمته التذكارية.

2) **طريقة إعادة تقدير الأصــول وإعادة إظهارها بالدفاتر:** وتقوم هذه الطريقة على أســاس، ضــرورة قيام الفنيين بإعادة تقدير القيمة الإنتاجية للأصــول الثابتة في الوقت الحالي، وإعادة إظهار الأصــل الثابت في قائمة المركز المالي بهذه القيمة الجديدة، حيث يتم احتســاب الاهلاك عن هذا الأصــل خلال الفترة الباقية من حياته، وفقاً لهذه القيمة الجديدة، ويتم تحميل حســابات النتيجة لكل ســنة من السنوات الباقية من عمره بهذا الاهلاك.

• وعلى الرغم من أن هذه المعالجة تتميز بأنها تعالج المشــكلة من كافة جوانبها، ســواءً من حيث تأثيرها على حسابات النتيجة، أو قائمة المركز المالي، فإنه يوجه إليها انتقاداً رئيساً، يتلخص في

أن عملية إعادة التقدير لا تخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، مما قد يبعدنا عن الحقيقة والموضوعية، فيؤدي بنا ذلك إلى الإخلال بشفافية الإفصاح المحاسبى.

3) **طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاهلاك:** وتقوم هذه الطريقة على أساس أن سبب المشكلة، يكمن في أن المنشأة قد احتسبت الاهلاك في السنوات السابقة بمعدل أكبر من المعدل السليم، مما ترتب عليه وصول رقم مجمع مخصص الاهلاك ليصبح مساو ياً لقيمة الأصل، بمعنى نهاية حياة الأصل دفترياً، وذلك على الرغم من أن حياة الأصل الفعلية لم تنته بعد؛ ولذلك فإن طريقة المعالجة المحاسبية السليمة هنا تكون عن طريق: إعادة تقييم مجمع مخصص الاهلاك، وتخفيضه بمقدار المغالاة فيه وذلك بالقيد:

×× من حـ/ مجمع مخصص الاهلاك

×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي

وبذلك تظهر للأصل قيمة جديدة، بمقدار التخفيض فى رقم مخصص الاهلاك، وتبدأ المنشأة فى احتساب الاهلاك، خلال الفترة الباقية من حياة الأصل.

ويؤيد المؤلفان إتباع هذه الطريقة، والتى تتسم بالمزايا الآتية:

1. أن حساب الأرباح والخسائر، سيتم تحميله بأقساط اهلاك محسوبة وفقاً للأساس التاريخي، ومن ثم فإنها تصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية.
2. أن تقويم الأصول في قائمة المركز المالي، سيظل على أساس التكلفة التاريخية، ولا يتأثر بأثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود (فتم التغلب بذلك على الانتقاد الذي كان موجهاً إلى طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر).
3. أن تطبيق هذه الطريقة يخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل ويدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي.
4. أن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الاهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلي لتلك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية.

مثال1. قامت منشأة التوفيق مع بداية عام 2007م. بشراء أسطول سيارات لنقل المشتريات والمبيعات، وذلك بمبلغ 900.000 جنيهاً. وفي2014/12/31م. بلغ مجمع اهلاك أسطول السيارات مبلغ 900.000 جنيهاً؛ إلا أنها لا تزال حتى الآن وتستخدم في النشاط المشتراة من أجله، ولم يحمل حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2015/12/31 م. بأي اهلاك لتلك السيارات، على أساس أنها قد استهلكت دفترياً بالكامل، حيث تم الاكتفاء بإظهارها في قائمة المركز المالي، بقيمة رمزية قدرها جنيهاً واحداً. ولقد قدرت القيمة المتبقية لتلك السيارات في بداية عام 2015م. بمبلغ 180.000 جنيهاً، كما يتوقع استمرارها في النشاط لعامي 2015 و2016 م.

والمطلوب: توضيح كيفية التوصل إلى نتيجة الأعمال والمركز المالى السليم، خلال المدة المتبقية والمتوقع استمرار هذه السيارات فيها فى النشاط.

- تقتضى المعالجة المحاسبية السليمة تخفيض قيمة مجمع اهلاك السيارات، بمقدار القيمة المتبقية لها، وترحيل هذا المبلغ إلى حساب الاحتياطى الرأسمالى، وذلك بالقيد التالى:

180.000 من حـ / مجمع اهلاك السيارات

180.000 إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي

وبهذا سيصبح رصيد مجمع اهلاك السيارات 720.000 جنيهاً، ويصبح رصيد السيارات بقائمة المركز المالي 180.000 جنيهاً، وهوما يساوي القيمة المتبقية لها.

قائمة المركز المالي في 1/ 2015/1

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
180.000	720.000	(-) مجمع اهلاك سيارات		

ونلاحظ هنا أن حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2015/12/31م. سيتم تحميله بقسط اهلاك السيارات وقدره 90.000 جنيهاً (180.000 جنيهاً ÷ 2)، وستظهر السيارات في قائمة المركز المالي بمقدار900.000 جنيهاً، مطروحاً منها مجمـــــع اهلاك السيارات والذي ستصبح قيمته 810.000 جنيهـــــاً (720.000 جنيهاً + 90.000 جنيهاً اهلاك العام).

قائمة المركز المالي في 31/ 2015/12م.

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
90.000	810.000	(-) مجمع اهلاك سيارات		

أما في عام 2009م.، فإنه سيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر، بقسط اهلاك السيارات وقدره 90.000 جنيهاً، وبذلك يصل مجمع اهلاك السيارات إلى 900.000 جنيهاً، وبذلك فإنه سيتم إقفال حساب مجمع اهلاك السيارات في حساب السيارات، بسبب انتهاء عمرها الإنتاجي، وتوقف استخدامها في النشاط أو الإنتاج.

قائمة المركز المالي في 31/ 2016/12م.

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
—	900.000	(-) مجمع اهلاك سيارات		

مثال2. عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالي المعدة للمنشأة في 2015/12/31م. تتضمن الآتي:

قائمة المركز المالي للمنشأة الصناعية الأولى في 2015/12/31م.

الأصول		حقوق الملكية والخصوم
27.000.000	سيارات	
(27.000.000)	يخصم: مجمع اهلاك سيارات	

- **فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة 3 سنوات مقبلة.**

▪ **فالمطلوب تشخيص الموقف الناتج عما سبق، مبيناً الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة الموقف السابق، مع بيان أي تلك الطرق ترجح، معللاً ترجيحك هذا.**

الإجابة

يتمثل الموقف السابق في وجود أصل ثابت مستهلك دفترياً.

عندما لا يكون العمر الإنتاجي المتوقع للأصل دقيقا، فإن ذلك يؤدى إلى وجود أصل أصبحت قيمته الدفترية صفراً، إلا أنه لا يزال يساهم في الإنتاج، وبعبارة أخرى أن هذا الأصل الثابت مستهلك دفترياً رغم استمراره في الإنتاج.

وتتمثل الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة هذه المشكلة، فيما يأتى:

الطريقة الأولى: إظهار الأصل بقيمة تذكارية (جنيه واحد) مع عدم تحميل الحسابات الختامية بأي مبالغ مقابل الاهلاك على أساس أن قيمة الأصل قد وزعت بالكامل. بالإضافة إلى أن إظهار الأصل بالميزانية بقيمة تذكارية معناه وجود احتياطي سرى وهذا يمنع الإدارة من اختلاس هذه الأصول.

الطريقة الثانية: القيام بإعادة تقدير للقيمة الإنتاجية المتبقية من الأصل وإظهارها بالميزانية وحساب قسط الاهلاك على أساسها خلال الفترة التي يظل فيها الأصل مستمرا في الإنتاج ويحمل قسط الاهلاك للحسابات الختامية. فعدم حساب اهلاك للأصول المستهلكة دفتريا والتي مازالت تعمل بالإنتاج يؤدى إلى عدم إظهار نتيجة أعمال المنشأة على أساس سليم وعدم إظهار الميزانية للمركز المالي الحقيقي للمنشأة. إلا انه يعاب على ذلك أن عملية إعادة التقدير يتدخل فيها التحكم الشخصي وتبتعد عن الموضوعية.

الطريقة الثالثة: إعادة تقييم مجمع مخصص الاهلاك، وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة، مع ترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالي بالقيد التالي:

×× من حـ / مجمع مخصص الاهلاك

×× إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

وبذلك يظهر الأصل بقيمة تتمثل في مقدار التخفيض، الذي أجرى على حساب مجمع مخصص الاهلاك، وتستمر المنشأة في حساب اهلاك للأصل، خلال الفترة المتبقية من عمره الإنتاجي.

ونرجح هذه الطريقة نظراً لاتفاقها مع الأصول والمبادئ المحاسبية، والتصوير السليم لقائمتي نتائج الأعمال، والمركز المالي.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه اهلاك الأصول الثابتة:

تبين مما سبق أن الاهلاك يعد عنصراً من عناصر التكاليف، لابد من أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لنتيجة أعمال المنشأة، ولذلك فإن الاهلاك يؤثر تأثيراً مباشراً على كل من: رقم التكاليف، ونتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وقائمة المركز المالي، ومن هنا فإن إغفال المنشأة لحسابه، أو عدم الدقة في حسابه، سيترتب عليه الوصول إلى قوائم مالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة، عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة، ومن ثم فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يستطيع إبداء رأيه، عن حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي، ما لم يكن متأكداً من كفاية وعدالة مبالغ الاهلاكات السنوية للأصول الثابتة للمنشأة.

ولهذا فان مراجع الحسابات الخارجي، يجب عليه:

1. أن يتأكد من كفاية وعدالة مبالغ الاهلاك السنوية، قبل أن يبدى رأيه بشأن حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي.
2. على الرغم من أنه ليس من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي أن يحدد معدل الاهلاك السنوي (حيث يعد ذلك من اختصاص الفنيين)، إلا أنه يجب عليه أن يتأكد من كفاية وعدالة هذا المعدل، وقيام الفنيين المختصين بتحديده، بناءً على دراسة الظروف التي تتحكم في تحديد هذا المعدل.
3. أن يتأكد من أن طريقة الاهلاك المستخدمة بالنسبة لكل أصل من الأصول، تتمشى مع طبيعة هذا الأصل وظروف استخدامه، وأحكام القوانين القائمة إن وجدت.
4. أن يتأكد من أن المنشأة تستخدم بالنسبة لكل أصل: طريقة، ومعدل الاهلاك السابق تحديده بواسطة الفنيين.
5- أن يتحقق من أن المعدلات الموضوعة للاهلاك، يتم تعديلها لتتمشى مع التغييرات التي تحدث في الظروف التي يتحدد معدل الاهلاك طبقاً لها.
6- أن يتحقق من أن المنشأة ثابتة على تطبيق نفس طريقة الاهلاك من سنة إلى أخرى، وإذا غيرت المنشأة من طريقة احتساب الاهلاك، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة الإشارة إلى ذلك صراحةً في تقريره، على أن يوضح أسباب ذلك إن وجدت، وما نتج عن التغيير في طريقة الاهلاك، من تأثير على رقم نتيجة الأعمال.
7- أن يتحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للاهلاك، وسلامة إظهاره في قائمة المركز المالي. وإذا لم يقتنع المراجع بعدالة مبالغ الاهلاك المحسوبة، ولم تقتنع الإدارة برأيه، فعليه أن يشير إلى ذلك صراحةً في تقريره إلى المساهمين.
8- إن تخصيص الاهلاك للفترات المحاسبية المختلفة، يتضمن تقديراً من جانب الإدارة، في ضوء الاعتبارات الفنية والتجارية والمحاسبية، كما أنها تتطلب المراجعة الدورية، وعلى مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من سلامة هذه المعالجة.
9- أن يتحقق من أن المنشأة تفصح عما يلي، بالنسبة لكل مجموعة رئيسة من مجموعات الأصول القابلة للاهلاك:

(أ) طريقة الاهلاك المستخدمة.

(ب) العمر الاقتصادي، ومعدلات الاهلاك المستخدمة.

(ج) إجمالي الاهلاك المخصص للفترة.

(د) القيمة الإجمالية للأصول القابلة للاهلاك، والاهلاك المقابل لها.

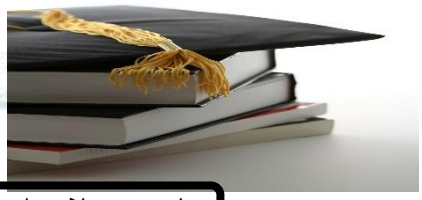
✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه اهلاك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:

علمنا مما سبق أن الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، تعتبر ذات تأثير جوهري على مدى صدق وعدالة قائمتي نتائج الأعمال، والمركز المالي لمنشأة الأعمال، حيث أن وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً بأي منشأة أعمال، إنما يعني في حقيقة الأمر، وجود أصولٍ ثابتةٍ، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفترية قد أصبحت صفراً، وما من شك في أن عدم احتساب الاهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، من شأنه أن يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة، كما أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.

وغني عن البيان أن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل عما يبديه من رأي فني محايد، بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة، تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والملائمة لظروف المنشاة، وذلك كله بالطبع في تقريره الذي يرفعه للجمعية العامة للمساهمين، ومن ثم فإنه يصبح واجباً على مراجع الحسابات الخارجي في هذا المجال، أن يتحقق من مدى وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً لدى المنشأة الخاضعة لمراجعته، فإذا ما تحقق من وجود مثل هذه الحالة، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لمشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وأنها قد قامت بإتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاهلاك، والتي من تخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل وتدعم مبدأ الموضوعية، بما يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي، وكذلك معالجة المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الاهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلي تللك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية.

✓ بكلمات أخرى، فإن المراجع الخارجي للحسابات، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى من مدى وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً لدى المنشأة الخاضعة لمراجعته، فإذا ما تحقق من وجود مثل هذه الحالة، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لمشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وأنها قد قامت بإتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاهلاك، والتي من تخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل وتدعم مبدأ الموضوعية، بما يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي، وكذلك معالجة المشكلة من كافة جوانبها.

✓ **فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشـــــأة محل المراجعة لديها بند أو أكثر بهم مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفـــظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ فإذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).**



ملخص الفصل الثالث

1. تعتبر عملية حســـاب الاهلاك وتحميله للحســـابات الختامية ذات أهمية كبيرة، وذلك للعديد من الأسـباب، من أهمها: تحديد رقم التكلفة السـليم لمنتجات المنشـأة؛ تحديد نتيجة الأعمال السـليمة عن الفترة المالية؛ العمل على تحقيق الإفصاح المحاسبي، وإظهار المركز المالي العادل للمنشأة؛ المساهمة في تمويل شـراء أصـول ثابتة جديدة، بدلاً من الأصـول الثابتة المسـتهلكة، وقت الحاجة إلى اسـتبدالها؛ التحديد السـليم لوعاء الضـريبة الموحدة، على إيرادات النشـاط التجاري والصـناعي، وكذلك الضـريبة على أرباح شركات الأموال.

2. يعد الاهلاك عنصراً من عناصر التكاليف، لابد من أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لنتيجة أعمال المنشأة، ولذلك فإن الاهلاك يؤثر تأثيراً مباشراً على كل من: رقم التكاليف، ونتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وقائمة المركز المالي، ومن هنا فإن إغفال المنشأة لحسابه، أو عدم الدقة في حسابه، سيترتب عليه الوصول إلى قوائم مالية لا تعطي صورة صادقةً وعادلةً، عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة، ومن ثم فإن مراجع الحسابات الخارجـــي لا يستطيع إبداء رأيه، عن حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي، ما لم يكن متأكداً من كفاية وعدالة مبالغ الاهلاكات السنوية للأصول الثابتة للمنشأة. ولهذا فان مراجع الحسابات الخارجي، يجب عليه: أن يتأكد من كفاية وعدالة مبالغ الاهلاك السنوية، قبل أن يبدى رأيه بشأن حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي؛ وعلى الرغم من أنه ليس من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي أن يحدد معدل الاهلاك السنوي (حيث يعد ذلك من اختصاص الفنيين)، إلا أنه يجب عليه أن يتـأكد من كفايـة وعدالة هذا المـعدل، وقيام الفنيين المختصين بتحديده، بناءً على دراسة الظروف التي تتحكم في تحديد هذا المعدل.

3. إن المراجع الخارجي، يجب أن يوجه الاهتمام المناسـب، للتحقق من مدى من مدى وجود أصـول ثابتة مستهلكة دفترياً لدى المنشأة الخاضعة لمراجعته، فإذا ما تحقق من وجود مثل هذه الحالة، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لمشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وأنها قد قامت بإتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصـــص الإهلاك، والتي من تخلو من تدخل عنصـــر التحكم الشـــخصـــي، بل وتدعم مبدأ الموضوعية.

الفصل الرابع
المخصصات والاحتياطيات

الأهداف التعليمية للفصل الرابع:

في نهاية هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

1. **حقيقة كل من: المخصصات؛ والاحتياطيات.**
2. **الفروق الجوهرية بين المخصصات والاحتياطيات.**
3. **موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه المخصصات والاحتياطيات.**
4. **طبيعة الاحتياطي السري.**
5. **موقف المراجع الخارجي من الاحتياطيات السرية.**

تتسم المخصصات والاحتياطيات بسمات قل ما يتسم بها غيرهما، ذلك أنه على الرغم من أهميتهما لكافة المهتمين ولمن يعمل في حقل المحاسبة والمراجعة، سواءً على المستوى الأكاديمي أو العملي، فإنه كثيراً ما يتم الخلط بينهما في الحياة العملية، حيث أنه كثيراً ما يُستخدم مصطلح المخصص، للتعبير عن عناصر تدخل ضمن مفهوم الاحتياطي، كما أنه كثيراً ما يُستخدم مصطلح الاحتياطي، للتعبير عن عناصر تدخل ضمن مفهوم المخصص، بل إنه في بعض الأحيان قد يتم استخدام كلا اللفظين - خطأً - على أنهما مترادفان.

والواقع في هذا الشأن، أن مشكلة مثل هذا الخلط لا تقتصر فقط على مجرد استخدام مصطلح بدلاً من الآخر، بل إن الأمر ينطوي في حقيقته على التأثير الجوهري، لهذا الخلط، على سلامة رقم التكاليف، ومدى صدق وعدالة كلٍ من: نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة، بل إنه يمكن القول بأن الخلط بين كلٍ من: المخصصات والاحتياطيات، من شأنه أن يعمل على تكوين احتياطي سري، الأمر الذي يعني أن التوصيف السليم والمعالجة المحاسبية السليمة لكلٍ من المخصصات والاحتياطيات، من شأنه أن يساعد مراجع الحسابات الخارجي، لدى قيامه بإبداء الرأي الفني المحايد، عن مدى دلالة الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، وذلك بسبب تأثيرهما الجوهري المباشر في ذلك.

وفي الحقيقة، فإنه يمكن النظر إلى المخصص، على أنه يمثل عبئاً تحميلياً على الإيرادات، يجب أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لصافي نتيجة أعمال الفترة المالية. ولا يشترط تحقيق الأرباح لتكوين المخصصات، ذلك أن الربح لا يعتبر مصدراً من مصادر تكوين المخصصات، مما يعني وجوب الاستمرار في تكوين المخصصات، بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، من ربح أو خسارة. ويلاحظ أنه يتم تكوين المخصصات، لمقابلة النقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات، مؤكدة الحدوث، ولكنها غير محددة القيمة بدقة، بمعنى أن المخصص إنما هوعبارة عن عبء يحمل على إيرادات الفترة المالية، لمواجهة نقص في قيمة أصل من أصول المنشأة، أو مواجهة إلتزام على المنشأة، أو لمواجهة أية أعباء أو خسائر تكون قد حدثت فعلاً، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة، أو لمواجهة أعباء أو خسائر مؤكدة الحدوث، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة (أي لا يمكن تحديد قيمتها بدقة).

وتنقسم المخصصات إلى نوعين رئيسين:

1. مخصصات تقويمية: وهي تلك المخصصات التي يتم تكوينها، بهدف إظهار الأصول بالقيمة السليمة في قائمة المركز المالي، وذلك مثل: مخصصات الإهلاك، والتي يتم تكوينها بهدف تحميل الفترة المالية، بأعباء اهلاك الأصول الثابتة التي حدثت بالفعل خلال الفترة ولكن يشوب تحديد مقدارها عدم التأكد، وكذلك المخصصات التي يتم تكوينها بهدف أخذ قيمة النقص الذي حدث على قيمة الأصول المتداولة أو المؤكد حدوثه مستقبلاً، ولكنه غير محدد القيمة على وجه اليقين، مثل: مخصص الديون المعدومة، ومخصص هبوط أسعار البضاعة، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

2. مخصصات التزامات: وهي تلك المخصصات التي يتم تكوينها، بهدف تحميل حسابات النتيجة بكافة الالتزامات الخاصة بالفترة المالية الحالية، ولكنها سوف تتحقق بشكل قاطع في السنة المقبلة، وذلك مثل: مخصص الضرائب المتنازع عليها، ومخصص التعويضات القضائية، ومخصص التأمين الداخلي، حيث تظهر تلك المخصصات في قائمة المركز المالي، ضمن مجموعة الالتزامات قصيرة الأجل، في جانب الخصوم بقائمة المركز المالي.

ويؤثر تكوين المخصصات على كل من رقم نتيجة الأعمال الخاص بالفترة الحالية، (وذلك نظراً لكونها أعباء تستقطع من إيراد الفترة المالية)، وعلى مدى دلالة قائمة المركز المالي عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعدادها (حيث أنها تظهر ضمن جانب الأصول مخصومة من الأصول المتعلقة بها، كما يظهر بعضها في جانب الخصوم بقائمة المركز المالي).

أما الاحتياطي فإنه يمكن النظر إليه على أنه: كل مبلغ يحتجز من الأرباح، لغير أغراض المخصصات، بمعنى أن الاحتياطي يتمثل في المبالغ التي تحتجز من الأرباح الصافية التي تحققها المنشأة، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة، أي أن الاحتياطي إنما يعبر عن المبالغ التي يتم احتجازها من الأرباح المحققة بالفعل، أو يتم تحويلها من حسابات بعض الأصول أو الخصوم، لمواجهة إلزام قانوني، أو إلزام تعاقدي بضرورة تكوينها، أو لمواجهة سياسة مالية أو إدارية معينة، أو لمواجهة خسائر احتمالية متوقعة.

ويمكن تصنيف الاحتياطيات من وجهات نظرمتعددة، سواءً من حيث طبيعتها؛ أو من حيث مصدرها؛ أو من حيث الهدف من وراء تكوينها؛ أو من حيث مدى الالتزام بضرورة تكوينها؛ أو من حيث مدى علانيتها؛ أو من حيث مكان استثمار مقابلها. ومع ذلك فإن الاحتياطي الواحد، قد يندرج تحت أكثر من مجموعة واحدة من هذه المجموعات، تبعاً لما يتوافر فيه من مواصفات تخص وجهات النظر سالفة الذكر.

ويمكن تصنيف الاحتياطيات وفقاً لما يلي:

1. من حيث طبيعة الاحتياطي:

تنقسم الاحتياطيات من حيث طبيعتها إلي: احتياطيات رأسمالية؛ واحتياطيات إيرادية.

1/1. احتياطيات رأسمالية: وتتمثل هذه النوعية من الاحتياطيات في الاحتياطيات التي يتمثل مصدر تكوينها في الأرباح الرأسمالية، المحققة من أعمال لا تتعلق بالنشاط العادي للمنشأة، مثل الأرباح الناتجة من بيع بعض الأصول الثابتة، بأكثر من قيمتها الدفترية، والأرباح الناتجة من عملية إعادة تقدير الأصول، وفائض إعادة تقييم الأصول الثابتة، وعلاوة إصدار الأسهم. ولذلك فإن تلك الاحتياطيات تتسم بأن المنشأة ليس لها حرية توزيعها أو استخدامها في غير الغرض المكونة من أجله، طالما أن الغرض من تكوينها لا يزال قائماً لم ينته بعد.

ويمكن تصنيف مصادر تكوين الاحتياطيات الرأسمالية، إلى أربعة مصادر:

- **حسابات توزيع الأرباح.**
- **حسابات الأصول المختلفة: حيث تستقطع مبالغ هذه الاحتياطيات الرأسمالية، من حسابات الأصول مباشرةً، مثل: فائض إعادة تقييم الأصول، أو أرباح تعويضات التأمين، أو أرباح بيع الأصول الثابتة.**
- **حسابات الخصوم المختلفة: حيث تستقطع مبالغ هذه الاحتياطيات من حسابات الخصوم مباشرةً، كما في حالة: تصفية بعض الالتزامات بأقل من قيمتها الدفترية، كما في حالة شراء المنشأة لأوراق مالية من سوق الأوراق المالية، بأقل من قيمتها الاسمية، حيث يجب في مثل هذه الحالة، تحويل مبلغ الفرق، إلى حسابات أحد الاحتياطيات الرأسمالية.**
- **مصادر أخري: حيث قد يستقطع الاحتياطي، من مصادر أخرى بخلاف ما سبق بيانه، وذلك مثل: علاوة إصدار الأسهم، والتي ينص قانون الشركات على وجوب تحويلها إلى حساب الاحتياطي القانوني، أو أية إيرادات أخري غير عادية مثل التعويضات.**

2/1. الاحتياطيات الإيرادية: وهي تلك الاحتياطيات، التي يتمثل مصدرها في حساب توزيع الأرباح، والتي لا توجد أية قيود، تحد من حرية إدارة المنشأة في توزيعها على المساهمين، أو استخدامها في أي استخدام آخر تراه مناسباً لنشاط وظروف المنشأة، بمعنى أن الاحتياطيات الإيرادية هي تلك الاحتياطيات التي يكون مصدرها الأرباح العادية التي حققتها المنشأة من مزاولة نشاطها العادي، وهي احتياطيات قابلة للتوزيع على المساهمين إذا ما انتهي الغرض من تكوينها، ومن أهم أمثلة الاحتياطيات الإيرادية: الاحتياطي العام. وبكلمات أخرى، فإنه يمكن النظر إلى الاحتياطيات الإيرادية، على أنها تتمثل في تلك الأرباح المحققة، والتي يمكن توزيعها؛ أو على أنها تتمثل في أية احتياطيات أخري بخلاف الاحتياطيات الرأسمالية.

2. من حيث مصدر الاحتياطي:

حيث تبين مما سبق، أنه يمكن تكوين الاحتياطيات من خلال أربعة مصادر: أ. حساب توزيع الأرباح والخسائر، والذي يعتبر بمثابة المصدر العام لكافة الاحتياطيات الإيرادية، والذي تجنب فيه الأرباح المراد عدم توزيعها على المساهمين، وترحل لحسابات الاحتياطيات المختلفة حسب مسمياتها. ب. حسابات الأصول. ج. حسابات الخصوم. د. أية مصادر أخري بخلاف الثلاث مصادر السابقة.

3. من حيث الهدف من وراء تكوينها:

تتعدد الأهداف التي يتم تكوين أو احتجاز الاحتياطيات من أجلها، فقد يتم تكوين الاحتياطي تنفيذاً لإلزام معين، سواءً تحدد في القانون (قانون الشركات)، أو في القانون النظامي للمنشأة، أو في تعاقد معين مثل عقود التمويل بالمشاركة، أو عقود تمويل الاستصناع، أو غيرها من عقود التمويل التي تحتاج المنشأة أحياناً إلى اللجوء إليها؛ أو تنفيذاً لسياسة مالية أو إدارية معينة، مثل مواجهة التوسعات المستقبلية؛ أو تقليل الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية؛ أو زيادة الاعتماد على مصادر التمويل الداخلية؛ أو توفير السيولة؛ أو زيادة رأس المال العامل؛ أو مواجهة الظروف غير المتوقعة؛ أو لتدعيم المركز المالي للمنشأة بصفة عامة؛ أو مواجهة أية التزامات محتملة الحدوث وغير محددة المقدار. (ويتشابه هذا النوع الأخير من حيث الهدف منه، مع مخصصات الالتزامات، غير أن جوهر الاختلاف بينهما، يكمن في درجة عدم التأكد التي تحيط بالعنصر، حيث أنه إذا كان العنصر محقق الحدوث، فإنه

يجب حينئذٍ أن نُكَوِّن له مخصص، أما إذا كان العنصر محتمل الحدوث، فيكتفي حينئذٍ بأن نُكَوِّن له احتياطي).

هذا ويلاحظ أنه إذا كان الغرض من تكوين الاحتياطي معلوماً، فيصبح من الأفضل أن يظهر هذا الاحتياطي في قائمة المركز المالي، بالمسمي الذي يناسب طبيعته ويدل عليه، وذلك بهدف تحقيق القدر المناسب من الإفصاح المحاسبي لكل من يطلع على قائمة المركز المالي.

4. من حيث مدى الإلزام بضرورة تكوينها:

تنقسم الاحتياطيات من حيث مدى الإلزام بتكوينها إلى نوعين رئيسين: احتياطيات إلزامية؛ واحتياطيات اختيارية.

1/4. احتياطيات إلزامية: ويلاحظ هنا أن الإلزام بتكوين الاحتياطيات، قد يكون صريحاً، وقد يكون ضمنياً، أما بالنسبة للإلزام الصريح: فيقصد بالاحتياطيات الإلزامية هنا: الاحتياطيات التي يجب على منشآت الأعمال الالتزام بتكوينها، إما قانوناً، تطبيقا لأحكام قانون الشركات، وذلك مثل: الاحتياطي القانوني؛ واحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة؛ واحتياطي رد السندات الحكومية ؛ أو تطبيقا لأحكام القانون النظامي للمنشأة، حيث يقضي القانون النظامي للمنشأة بإلزام الإدارة باحتجاز نسبة معينة من الأرباح وذلك على سبيل الاحتياطي النظامي، حيث تكون إدارات منشآت الأعمال ملزمةً بتكوين هذا الاحتياطي، طالما توافرت الأرباح الكافية؛ كما قد يكون مصدر الإلزام بتكوين هذا الاحتياطي اتفاق تعاقدي ملزم، مثل أن يرد في عقد التمويل بالمشاركة المتناقصة أو المنتهية بالتمليك، ضرورة قيام إدارة المنشأة بحجز احتياطي لرد مبلغ المشاركة، وفقاً لجدول زمني متفق عليه، ومن ثم تكون الإدارة ملزمةً بتكوين هذا الاحتياطي، طالما توافرت الأرباح الكافية؛ أما بالنسبة للإلزام الضمني بتكوين الاحتياطيات، فمن ذلك صدور حكم قضائي يقضي بضرورة تكوين احتياطي في أحوال خاصة، فإذا ما توافرت هذه الأحوال بالنسبة للمنشأة، فإنها تجد نفسها ملزمةً ضمنياً بتكوين هذا الاحتياطي، خشية أن يرفع الأمر للقضاء فيقضي بضرورة تكوين هذا الاحتياطي، ومن ذلك أيضا: أن تكون مسألة ترحيل مبالغ للاحتياطي، واردةً ضمن القواعد المحاسبية المتعارف عليها، حيث تجد المنشأة نفسها في هذه الحالة، ملزمة ضمناً بتحويل هذه المبالغ التي نشأت إلى الاحتياطي، التزاماً بقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

وتجدر الإشارة هنا، إلى أن الإلزام لا يقتصر على مجرد ضرورة تكوين الاحتياطيات، بل إنه قد يمتد للالتزام باستخدامها في أغراض محددة، طالما ظلت هذه الأغراض قائمة.

2/4. احتياطيات اختيارية: وهي تلك الاحتياطيات التي يتم تكوينها بمعرفة الجمعية العامة للمساهمين، بناءً على اقتراح مجلس إدارة المنشأة. حيث نص قانون الشركات المصري صراحةً، على أنه يجوز للجمعية العامة للمساهمين، بناء على اقتراح مجلس الإدارة، تكوين أية احتياطيات أخرى؛ ومن أمثلة ذلك: الاحتياطي العام، واحتياطي التجديدات والتوسعات، واحتياطي موازنة الكوبونات.

بكلمات أخرى وباختصار شديد، فإن الاحتياطيات الاختيارية هي كافة أنواع الاحتياطيات، بخلاف الاحتياطيات الإلزامية سالفة الذكر، حيث نجد هنا أن أية احتياطيات أخري تقوم إدارة المنشأة باحتجازها، إنما تدخل حقيقةً ضمن الاحتياطيات الاختيارية، حيث يكون لإدارات منشآت الأعمال حرية تكوين هذه الاحتياطيات، وكذلك حرية استخدامها في الأغراض التي تراها ضرورية، وكذلك أيضاً حرية إعادتها إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر وتوزيعها على المساهمين.

5. من حيث مدى علانية الاحتياطيات:

تنقسم الاحتياطيات من حيث مدى علانيتها، أو الإفصاح عنها في قائمتي: نتائج الأعمال، والمركز المالي، إلى مجموعتين: احتياطيات معلنة أو ظاهرة؛ واحتياطيات سرية.

1/5. الاحتياطيات المعلنة (الظاهرة): وهي تلك الاحتياطيات التي تقوم المنشأة بتكوينها، أو احتجازها بموجب قيود محاسبية، وتظهر في الحسابات الخاصة بها بدفاتر وسجلات المنشأة، وكذلك بقائمة المركز المالي، ضمن مجموعة الاحتياطيات بمسمياتها الحقيقية. بمعنى أن تلك الاحتياطيات، هي عبارة عن الاحتياطيات المفتوح لها حسابات مستقلة بدفاتر وسجلات المنشأة، كما تظهر بقائمة المركز المالي. ويلاحظ أن جميع أنواع الاحتياطيات التي سبق ذكرها، إيرادية أو رأسمالية؛ اختيارية أو إلزامية؛ بغض النظر عن الهدف من تكوينها، إنما هي في حقيقتها تعتبر احتياطيات ظاهرة أو معلنة.

2/5. الاحتياطيات السرية: وهي تلك الاحتياطيات الموجـــودة فعلاً، غير أنه لا يتوافر لها عنصر العلانية، بمعنى أنه ليس لها رصيد بالدفاتر والسجلات، ولا بقائمة المركز المالي، وذلك لكيلا تتبين طبيعتها أو الغرض من تكوينها أو مقدارها. وتتمثل هذه الاحتياطيات في قيمة النقص في حقوق المساهمين، الظاهرة بقائمة المركز المالي، عن القيمة الحقيقية لتلك الحقوق. وتنشأ تلك الاحتياطيات من خلال إتباع العديد من الأساليب والوسائل، منها ما هوتلقائي، ومنها ما هومتعمد، وذلك من خلال: تخفيض قيمة الأصول، أو تضخم قيمة الالتزامات القائمة على المنشأة للغير. ويمكن النظر إلى الاحتياطيات السرية على أنها تلك الاحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها، العمل على إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من حقيقتها.

6. من حيث مكان استثمار مقابلها:

يلاحظ على كل الاحتياطيات السابقة، على اختلاف مسمياتها وتصنيفاتها، أنها تعتبر مصدرًا من مصادر الأموال أو حقًا من حقوق أصحاب المنشأة. وهذه الاحتياطيات قد تكون مستثمرة داخل المنشأة نفسها، ومستغرقة في استثماراتها (أصولها) المختلفة. غير أنه في الكثير من الأحيان، نجد أن الأموال المقابلة لهذه الاحتياطيات، مستثمرة خارج المنشأة في أحد أو جه الاستثمار المختلفة.

والأصل في هذا الأمر، أن يتم استثمار الأموال المقابلة للاحتياطيات، داخل المنشأة، على أن تستخدم في أغراض وأو جه النشاط، التي تستثمر فيها المنشأة مصادر أموالها المختلفة، ومع ذلك فقد لا تلتزم المنشأة أحياناً، بضرورة استثمار الأموال المقابلة للاحتياطيات، في أحد أو جه الاستثمار الداخلية، كما قد تري إدارة المنشأة في ظروف وأحوال أخرى، أفضلية استثمارها خارجياً، بهدف تحقيق هدف معين، أو سياسة مالية معينة. وحقيقة الأمر هنا تتبلور في: أن الغرض من تكوين الاحتياطي، هو الذي يحدد ما إذا كان ذلك الاحتياطي، يجب استثماره داخل المنشأة أو خارجها.

هذا وتلتزم منشآت الأعمال باستثمار الأموال المقابلة للاحتياطيات، استثماراً خارجياً، في حالات معينة، ومن ذلك: احتياطي رد السندات الحكومية، والتي تلتزم منشآت المساهمة المصرية بتكوينه، حيث يشترط القانون وجوب استثمار مقابل هذا الاحتياطي، في شراء أوراق مالية حكومية، من أذون الخزانة أو غيرها، أو إيداع مقابلها في حساب خاص بالبنك المركزي المصري. ومن ذلك أيضاً: الإلزام التعاقدي، كما لو التزمت إحدى منشآت الأعمال، في عقد تمويل بالمشاركة المنتهية بالتمليك، بضرورة قيامها بتكوين احتياطي لسداد هذه المشاركة، واستثمار هذا الاحتياطي، في أو جه الاستثمار الخارجية، فإن هذا يكون ملزمًا للمنشأة باستثمار مقابل هذا الاحتياطي، في أحد أو جه الاستثمار الخارجية.

ومع ذلك، فإن إدارة المنشأة أحياناً ما تلجأ - بدون أي إلزام - إلى استثمار الأموال المقابلة لأحد الاحتياطيات، في أحد أو جه الاستثمار الخارجية، وذلك إذا ما قدرت إدارة المنشأة، أن مثل هذا الاستثمار الخارجي له ما يبرره من الناحية المالية أو الإدارية، ومن أسباب ذلك عدم احتياجها إلى توافر سيولة نقدية، في الوقت الحاضر، وذلك في نفس الوقت الذي ينتظر فيه من الاستثمار الخارجي، تحقيق عائد مناسب من وراءه، بدلا من ترك مثل تلك الأموال معطلة.

كما قد يكون من أسباب ذلك، أن يكون احتجاز الاحتياطي قد تم لغرض سوف يقع في تاريخ محدد وقاطع، وتخشي إدارة المنشأة أن يؤدي الاستثمار الداخلي لمقابل هذا الاحتياطي، إلى عدم توفير السيولة النقدية اللازمة لمواجهة هذا الغرض بسهولة في التاريخ المحدد، دون التأثير على مركز رأس المال العامل، أو تحقيق خسائر، مما يرجح كفة الاستثمار الخارجي لمقابل هذا الاحتياطي.

كما تعتبر طبيعة الاحتياطي نفسه، من أسباب قيام المنشأة بالاتجاه نحوالاستثمار الخارجي لمقابل الاحتياطي، وذلك مثل قيام المنشأة بتكوين احتياطي بهدف تحقيق قدر من السيطرة على منشأة أخري، حيث لا يكون أمام المنشأة في مثل هذه الحالة، سوى أن تستثمر مقابل هذا الاحتياطي في شراء أسهم المنشأة الأخرى المراد تحقيق السيطرة عليها.

هذا ويمكن تلخيص أهم الفروق الأساسية بين المخصصات والاحتياطيات في المحاور الآتية:

1. يعتبر المخصص عبئاً تحميلياً على الإيرادات، أو تكلفة من تكاليف الإيرادات؛ بينما يعتبر الاحتياطي توزيعاً للأرباح. بمعنى أن حقيقة وطبيعة المخصصات محاسبياً هي أنها تعتبر من الأعباء الواجب تحميلها على الإيرادات، قبل الوصول لصافي أرباح أو خسائر المنشأة؛ في حين أن الاحتياطيات تعتبر توزيعاً للربح واستعمالاً له. ولذلك فإنه يجب تكوين المخصصات، بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، سواءً كانت ربحاً أو خسارة؛ بينما يتوقف تكوين الاحتياطيات على شرط تحقيق المنشأة لأرباح.

2. يظهر المخصص في حساب المتاجرة (وذلك مثل: مخصص هبوط أسعار البضاعة)، أو في حساب الأرباح أو الخسائر (باقي أنواع المخصصات)، وذلك بسبب كونه عبئاً على الإيرادات؛ بينما يظهر الاحتياطي في حساب توزيع الأرباح، باعتباره استعمالاً للربح. أما في قائمة المركز المالي: فيظهر المخصص في جانب الخصوم، أو في جانب الأصول مطروحاً من الأصول المختصة؛ أما الاحتياطي فيظهر دائماً في جانب الخصوم، بقائمة المركز المالي.

3. يتم تكوين المخصص، لمقابلة النقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات أو الخسائر التي يمكن التعرف عليها، ولا يمكن تحديد قيمتها بدقة؛ أما الاحتياطي فإنه يتم تكوينه لتدعيم المركز المالي للمنشأة، أو تنفيذاً لسياسة إدارية معينة.

4. تعتبر إيرادات المنشأة بمثابة المصدر الرئيس لتكوين المخصصات؛ أما الاحتياطيات فتتمثل مصادرها في: الأرباح العادية للمنشأة، وكذلك الأرباح الرأسمالية االناتجة من إعادة تقدير أو بيع بعض الأصول الثابتة؛ كما أن تكوين المخصصات يتم قبل تحديد نتيجة الأعمال، ولا يتوقف على وجود أرباح، وإنما يجب تحميل المخصصات دائمًا على الإيرادات، أي أنه يجب خصمها من مجمل الربح، أو إضافتها إلى مجمل الخسارة قبل الوصول إلى صافي نتيجة أعمال المنشأة؛ أما الاحتياطيات فلا يتم تكوينها، إلا إذا كان هناك أرباح كافية لتكوينها.

5. تؤثر المخصصات على تحديد رقم نتيجة الأعمال، من ربح أو خسارة، وكذلك على مدى دلالة قائمة المركز المالي؛ وذلك في حين أن الاحتياطيات ليس لها مثل هذا التأثير. والمقصود هنا هو أن عدم تكوين المخصص، أو عدم كفاية مبلغ المخصص، يؤثر على نتيجة أعمال المنشأة، ويؤدى إما إلى تضخيم الأرباح عن حقيقتها، واشتمالها على أرباح صورية، أو إلى ظهور الخسائر بأقل من حقيقتها، وذلك كله بمقدار قيمة المخصص، أو بمقدار النقص في قيمته، وعلى العكس من ذلك، فان المغالاة في تكوين المخصص، يؤدى إلى انخفاض أرباح المنشأة، أو تضخم الخسائر، وذلك كله بمقدار المغالاة في قيمة المخصص، وفي كلتا الحالتين يؤثر المخصص على نتيجة أعمال المنشأة؛ وذلك على العكس من الاحتياطيات، والتي لا تؤثر على نتيجة أعمال المنشأة، لأنها تعتبر استعمالاً للربح وتوزيعاً له.

6. يؤدى التحديد الدقيق لقيمة المخصص، إلى إظهار المركز المالى السليم للمنشأة؛ أما الاحتياطى فان تكوينه أو عدم تكوينه، لا يؤثر على إظهار المركز المالى السليم للمنشأة، أي أن تكوين أو عدم تكوين الاحتياطيات، ليس له علاقة بإظهار المركز المالي السليم للمنشأة، لأن الهدف من تكوينها إنما يتمثل في تدعيم المركز المالي للمنشأة، وليس إظهار المركز المالي السليم للمنشأة.

7. يتم تكوين المخصصات، إما لمقابلة نقص فى قيمة الأصول، أو لمقابلة التزام من الالتزامات، ومن ثم فإنه لا يقابلها أية حقوق أو موجودات؛ أما الاحتياطيات فإنها تتمثل فى أرباح أعيد استثمارها فى المنشأة، فى شكل أصول حقيقية.

وفيما يلى دراسة تفصيلية للمخصصات والاحتياطيات:

أو لا: المخصصات:

1-مخصص هبوط أسعار بضاعة:

جرى العمل في تقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية، على تطبيق قاعدة (سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل)، وذلك ما لم يوجد ما يبرر الخروج عن هذه القاعدة. وقد اعتاد المحاسبون على تحديد السعر الأقل للمخزون السلعي، على أن يتم إظهاره في حسابات النتيجة، وقائمة المركز المالي، بهذا السعر.

وعلى الرغم من ذلك، وتطبيقاً لسياسة الثبات، فإن العديد من منشآت الأعمال، تقوم بتقويم المخزون السلعي، بحيث يظهر بالقوائم المالية بسعر التكلفة باستمرار، مع تكوين مخصص لهبوط الأسعار، في حالة انخفاض سعر السوق لهذا المخزون عن سعر التكلفة، حيث يتم تحميل حسابات النتيجة بهذا الفرق، على أن يتم تحميل هذا المخصص فيجب أن على حساب المتاجرة.

وفي السنوات التالية، يتم تعديل هذا المخصص بالزيادة أو النقصـــان، حسب ما يكون عليه الحال، ويجب أن يتم هذا التعديل في حساب المتاجرة، وليس في حساب الأرباح والخسائر. وترتيباً على ما سبق، فإننا يمكننا أن ننظر إلى مخصص هبوط أسعار البضاعة، على أنه يمثل القيمة التى يتم تحميلها على حسابات نتيجة الأعمال، مقابل النقص مؤكد الحدوث، غير مؤكد المقدار، فى سعر السوق للمخزون السلعي، عن سعر التكلفـــة، والذى لا يمكن تحديد قيمته بدقة وقت تكوين المخصص.

ويميل العديد من الكتاب والمهتمين بعلم المحاسبة، إلى إتباع طريقة تكوين مخصص مقدار الهبوط في سعر المخزون السلعي، حيث أنها تتمشي مع طبيعة الانخفاض في سعر السوق للبضاعة، حيث يرون أنه انخفاض غير مؤكد، الأمر الذي يُفضل معه عدم إدخاله في الحسابات مباشرةً، بل تكوين مخصص بقيمته.

2- مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية:

يُقصد بالاستثمارات المالية: كل ما تمتلكه المنشأة، من أسهم أو أذون خزانة، أو غيرهما من الأوراق المالية التي تقتنيها المنشأة، بغرض تحقيق السيطرة على منشآت أخري، أو بغرض الحصول على العائد المتوقع من ورائها، أو غير ذلك من أسباب. ويلاحظ هنا أن الاستثمارات نوعان: 1. استثمارات مؤقتة: وهي تلك الاستثمارات التي تقتنيها المنشأة، بهدف استثمار أموالها فيها بصفة مؤقتة، وتعتبر هذه الاستثمارات من الأصول المتداولة. 2. استثمارات تقتنيها المنشأة للاحتفاظ بها بصفة شبه مستمرة، إما بحكم القانـــون، أو تحقيقاً لأغراض إدارية معينة، وتعتبر هذه الاستثمارات من الأصول شبه الثابتة.

ويلاحظ فيما يتعلق بتقويم الاستثمارات المالية، أن الأمر يختلف تبعاً لطبيعة الاستثمارات، حيث يتم تقويم الاستثمارات التي تعتبر أصولاً شبه ثابتة، بالتكلفة باستمرار، ما لم تتعرض قيمتها لنقص مستمر، ونهائي، ومؤكد، مما يستلزم ضرورة إعادة تقييمها، وأخذ الانخفاض في قيمتها السوقية في الحسبان.

بينما يتم تقويم الاستثمارات المالية التي تعتبر أصولاً متداولة - وفقاً لسياسة الحيطة والحذر - بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، الأمر الذي يعني ضرورة أخذ الانخفاض في قيمتها السوقية في الحسبان وقت إعداد الحسابات والقوائم الختامية. حيث يتنازع أمر كيفية أخذ هذا الانخفاض في الحسبان، وجهتان نظر:

1. وجهة النظر الأولى: وتري تخفيض قيمة الاستثمارات مباشرة، بمقدار الانخفاض، بحيث يظهر الرصيد بالدفاتر وبقائمة المركز المالي بالسعر الأقل مباشرة. غير أنه يعيب هذه الطريقة، أن الانخفاض في قيمة الاستثمارات لم يتحقق بصورة قطعية، كما أن مقداره غير محقق بعد على وجه اليقين، مما يجعل تخفيض قيمة الاستثمارات بمقداره مباشرة، غير سليم على إطلاقه.

2. وجهة النظر الثانية: وترى أن رقم تكلفة الاستثمارات، يجب عدم تعديله، على أن يتم تكوين مخصص لهبوط أسعار أوراق مالية (بمقدار النقص في سعر السوق، عن سعر التكلفة) بحيث يحمل على حسابات النتيجة، ويظهر مخصوماً من قيمة تكلفتها بقائمة المركز المالي. على أن يتم تعديل قيمة هذا المخصص سنوياً، على أساس التغيير في القيمة السوقية للاستثمارات في نهاية كل سنة.

وترتيباً على ما سبق، فإننا يمكننا النظر إلى مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، على أنه يمثل قيمة النقص مؤكد الحدوث، غير مؤكد المقدار، والذي تتعرض له أسعار تكلفة الاستثمارات المالية التي تعتبر أصولاً متداولة.

3- مخصص الديون المعدومة:

يمكن تعريف مخصص الديون المعدومة، على أنه ذلك العبء التقديري الذي يتم تحميله على حسابات النتيجة، لمقابلة المبالغ المستحقة على بعض المدينين، والتي تحققت المنشأة من عدم إمكانية تحصيلها بالكامل منهم، غير أنه لم يتحدد بصورة قطعية مقدار ما سيلحق بالمنشأة من خسارة، نتيجةً لذلك بشكل دقيق.

أي أن مخصص الديون المعدومة، يتم تكوينه لمقابلة نقص مؤكد الحدوث في أرصدة العملاء، نتيجة توقف بعض العملاء عن سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة في تاريخ استحقاقها، غير أنه لا يمكن تحديد مقدارها بدقة، بسبب عدم انتهاء إجراءات التفليسة بعد، بمعنى أن هناك خسارة مؤكدة الحدوث، ولكنها غير معلومة المقدار، حيث أن مقدارها يتوقف على المركز المالي للعميل المفلس، والضمانات المقدمة منه. ويلاحظ في السنوات التالية لتكوين مخصص الديون المعدومة، توافر طريقتين لمعالجة الديون المعدومة فعلاً: تقوم الطريقة الأولى على أساس إقفال الديون المعدومة مباشرةً، في حساب الأرباح والخسائر، بينما تقوم الثانية على أساس إقفال الديون المعدومة، في حساب مخصص الديون المعدومة، مع تعديل قيمة المخصص في نهاية كل فترة مالية، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الأفضل، حيث إنها تتمشي مع طبيعة المخصص والهدف من تكوينه.

هذا ويلاحظ اختلاف الهدف من تكوين مخصص الديون المعدومة، عن الهدف من احتجاز احتياطي للديون المشكوك فيها: حيث يتم تكوين مخصص الديون المعدومة، عن الديون التي يستحيل تحصيلها

بالكامل (أي أن واقعة استحالة تحصيلها محققة الحدوث)، غير أنها لم تتحدد بعد بشكل قاطع، وذلك بهدف تحميل إيرادات الفترة المالية، بتلك الخسارة المؤكدة، والتي تخص الفترة المالية الحالية.

أما الهدف من تكوين احتياطي للديون المشكوك فيها، فيتمثل في الاحتياط ضد احتمالات إصابة المنشأة بخسائر، من جراء التوقع الطبيعي، باحتمال توقف بعض المدينين عن سداد التزاماتهم.

ومن الواجب أن يتم تحديد مبلغ المخصص، بأقصى قدر من الحذر والدقة، حيث يجب أن تفحص كافة الظروف التي تحيط بعنصر المدينين المطلوب تكوين المخصص عنه، حيث يجب دراسة المركز المالي للعميل بدقة تامة، وكذلك فحص تاريخ معاملاته السابقة مع المنشأة، وما إلى ذلك من أمور يمكن أن يعتمد عليها، في التحقق من استحالة تحصيل الدين.

أما إذا رأت المنشأة أن خبرتها الماضية، تكشف أن نسبة من المدينين، يتوقفون عادة عن السداد، وأنها يجب أن تحتاط لمثل هذا الأمر، فإن ذلك يكون عن طريق تكوين احتياطي للديون المشكوك في تحصيلها، وليس عن طريق تكوين مخصص للديون المعدومة.

4- مخصص الضرائب:

تفرض الدولة على المنشآت المختلفة ضريبة واجبة الأداء، وهي الضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، والتي لا يمكن تحديدها على وجه الدقة في نهاية السنة المالية التي تستحق عنها، إلا أنها مؤكدة الحدوث بمجرد تحقيق الأرباح، فغالباً ما تقوم مصلحة الضرائب بإجراء تعديلات على الربح المحاسبي المعد طبقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والذي قد يتعارض مع قواعد القانون الضريبي، وتعليمات مصلحة الضرائب، الأمر الذي يجعل الوعاء الضريبي محل جدل بين المنشأة، وبين مصلحة الضرائب، ولا يمكن التحقق منه بشكل قاطع وقت إعداد حسابات نتائج الأعمال، والمركز المالي للمنشأة. ولذلك فإن المنشأة تضطر إلى القيام بتكوين مخصص للضرائب بالقيمة المتوقعة، حيث يحمل هذا المخصص على حساب الأرباح والخسائر، ويظهر بقائمة المركز المالي، ضمن مجموعة المخصصات بجانب الخصوم، بمعنى أنه ليس هناك خيار أمام المنشأة لتحميل الفترة المالية الحالية، بمقدار ضرائب الأرباح المستحقة، سوي أن تلجأ إلى تكوين مخصص للضرائب، بالمبلغ الذي تراه أكثر احتمالاً من وجهة نظرها، وأن يجري تحميله على حسابات النتيجة وفقا لهذا، على أنه حينما يتم الاستقرار في السنة التالية أو ما بعدها على مبلغ الضريبة مستحق الأداء، فإنه يتم إقفاله في حساب مخصص الضرائب.

5- مخصص التأمين الداخلي:

تقوم أسس الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة والمخزون السلعي، على أساس ضرورة التأمين عليها بالمبالغ الكافية ضد المخاطر المختلفة، التي قد تتعرض لها خلال حياتها، والتي قد تسبب خسائر للمنشأة، بحيث يتم تحويل الخسارة إن حدثت إلى شركة التأمين بدلاً من أن تتحملها المنشأة.

غير أن بعض منشآت الأعمال في الواقع العملي، تفضل - بدلاً من التأمين لدي إحدى شركات التأمين - أن تلجأ إلى تكوين مخصص، لمقابلة هذه الخسائر، وهوما يعرف بمخصص التأمين الداخلي، حيث ترحل إليه بصفة دورية، المبالغ التي تراها الإدارة بديلاً لأقساط التأمين، على أن تستخدم الأموال المتجمعة في هذه المخصص، في تغطية أية خسائر تصيب هذه الأصول.

هذا، ويشترط عند اتخاذ إدارة المنشأة، لقرار تكوين مخصص التأمين الداخلي على الأصول، مجموعة من الشروط التي تعمل على حماية المركز المالي للمنشأة، ومن أهم هذه الشروط:

1. أن يكون المركز المالي للمنشأة قوي بدرجة كافية، تسمح للمنشأة أن تستوعب أية خسائر قد تلحق بها، وخاصةً إذا حدثت في الفترة الأولي من عمر هذا المخصص.

2. أن يكون حجم الأصول المعرضة للمخاطر كبيراً، بحيث يكون مبلغ التوفير في أقساط التأمين، التي كان يمكن أن تدفع لشركة التأمين كبيراً، مما يوازن المخاطرة التي تأخذها المنشأة على عاتقها باللجوء إلى وسيلة التأمين الداخلي، بدلاً من التأمين الخارجي لدي إحدى شركات التأمين.

3. أن تكون هذه الأصول موزعة جغرافياً، بحيث تقل احتمالات تعرض هذه الأصول لخسارة شاملة.

4. أن تستخدم المنشأة الوسائل الكفيلة بالحفاظ على هذه الأصول، وتقليل احتمالات تعرضها للمخاطر.

هذا ويفضل في حالة استقرار إدارة المنشأة على تكوين هذا المخصص، أن تلجأ لاستثمار مقابله في استثمارات خارجية، لكي يسهل توفير السيولة النقدية، وقت حدوث أية خسائر للأصول، مما يعمل على سرعة الإصلاح أو التجديد، دون أن تتعرض إلى التأثير على رأس المال العامل المستثمر، أو اضطرار المنشأة لتصفية بعض أصولها بخسارة، إذا ما كانت قد تركت الأموال المقابلة لهذا المخصص للاستثمار الداخلي.

أما فيما يتعلق بالأرباح الناتجة عن هذا الاستثمار الخارجي للمخصصات، وكيفية معالجة أية أرباح أو خسائر تنتج عند تصفية هذه الاستثمارات، فإن المعالجة المحاسبية السليمة هنا، تقتضي ترحيل الأرباح الدورية إلى حساب المخصص مباشرةً، وعدم اعتبارها من الإيرادات التي ترحل إلى حسابات النتيجة، وكذلك ترحيل أية أرباح أو خسائر، ناتجة عن بيع الاستثمارات إلى حساب المخصص، أما بالنسبة للخسائر الناتجة عن تلف الأصول، فإنها تقفل في حساب المخصص.

موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه المخصصات:

إن موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه المخصصات، إنما ينبع من واجبه الأساسي، تجاه إبداء رأيه عن مدى صدق قائمة المركز المالي، ومدى عدالة رقم نتيجة الأعمال. ونظراً لأن المخصصات ذات تأثير كبير- كما سبق القول - على هذين الأمرين، فإن من أهم واجبات مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التحقق من دقة رقم المخصصات، ومن سلامة عرضها بالقوائم، وسلامة معالجتها المحاسبية. ويمكن تلخيص واجب مراجع الحسابات الخارجي تجاه المخصصات في:

1. يجب أن يتحقق المراجع من مدى كفاية وعدالة مبالغ المخصصات. ونظرًا لأن مسألة تكوين المخصص أو مجرد الاكتفاء بتكوين احتياطي، تتوقف على تقدير درجة التأكد، التي تحيط بالانخفاض في قيم الأصول، أو حدوث الالتزام، كما أن تحديد مبلغ المخصص ذاته يحيط به قدراً كبيراً من التقدير الشخصي، فإن المراجع يجب عليه أن يتخذ الإجراءات التالية:

- **يجب على المراجع أن يدرس كافة الظروف، المحيطة بالعنصر المراد تكوين المخصص عنه، وأن يتأكد من توافر القدر المعقول، من درجة التأكد أو التيقن من حدوث ما يبرر تكوين المخصص، كما أن عليه ضرورة التحقق من سلامة تحديد مبلغ المخصص.**
- **يجب على المراجع القيام بعملية ربط بين العناصر والأرقام المختلفة، المرتبطة بتحديد مبلغ المخصص، وكذلك القيام بالمقارنة بين قيم المخصص في السنوات المختلفة، والتحقق من وجود مبررات لأي اختلاف كبير في مبلغه، بين الفترات المختلفة.**
- **يجب أن يتتبع المراجع الوقائع التي تلي تاريخ إقفال الحسابات، والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحديد أكثر دقة للمبالغ المخصصات، وأن يسترشد بها في تعديل مبالغ المخصصات.**

2. يجب أن يتحقق المراجع من سلامة إظهار المخصصات في قائمة المركز المالي، سواء من حيث ضرورة إظهارها بمسمياتها السليمة، أو إظهارها بالطريقة السليمة.

3. يجب أن يتحقق المراجع من أن أية مخصصات قد استغنت عنها المنشأة، أو ثبت زيادتها عن القدر الواجب، قد تم تحويلها إلى حساب أحد الاحتياطيات الإيرادية.

4. يجب أن يتحقق المراجع من سلامة المعالجة المحاسبية لحسابات المخصصات.

ثانيًا: الاحتياطيات:

- **الاحتياطيات الملزمة قانونًا: وهي تلك الاحتياطيات التي تلتزم منشآت الأعمال بتكوينها، وفقا لأحكام قانون الشركات، أو تطبيقا لأحكام القانون النظامي للمنشأة ذاتها. وتضم هذه المجموعة كلاً من: الاحتياطي القانوني، واحتياطي شراء السندات الحكومية، واحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، والاحتياطي النظامي.**

1- الاحتياطي القانوني:

ويقصد بالاحتياطي القانوني: الاحتياطي الذي تلزم القوانين منشآت الأعمال، بضرورة تكوينه، وتحدد نسبته ومصادره، وقد تحدد أحيانًا استخداماته. ويتمثل الهدف من تكوين هذا الاحتياطي بشكل عام، في تدعيم مركز رأس المال، وتمكين المنشأة من مواجهة أية ظروف طارئة أو غير متوقعة.

وقد ألزم قانون الشركات المصري، مجالس إدارات منشآت الأعمال، بضرورة تجنيب 5 % من صافي الأرباح على الأقل، لتكوين احتياطي قانوني، إلى أن يبلغ هذا الاحتياطي نصف رأس المال. كما أجاز القانون لمنشآت الأعمال، بأن تزيد من هذه النسبة سواء بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، أو بنص في نظام المنشأة. كما أنه في حالة إصدار أسهم المنشأة المساهمة، بأكثر من قيمتها الاسمية (بعلاوة إصدار)، فإنه يجب تحويل علاوة إصدار الأسهم إلى الاحتياطي القانوني. ولقد بينت المذكرة الإيضاحية للقانون، أن الهدف من تكوين الاحتياطي، هو الحفاظ على رأس المال من أي نقص، بسبب خسائر غير عادية تتعرض لها المنشأة. ولا يجيز القانون استخدام هذا الاحتياطي في إجراء أية توزيعات على المساهمين، فهو احتياطي غير قابل للتوزيع، وإنما يستخدم في مقابلة الخسائر غير العادية، التي قد تلحق بالمنشأة، وتعويض ما قد تفقده من رأسمالها.

2- احتياطي شراء السندات الحكومية:

تلتزم منشآت الأعمال، وفقاً لما قرره القانون، بضرورة تجنيب نسبة 5% من الأرباح الصافية قبل إجراء التوزيعات، بحيث تخصص لشراء سندات حكومية، وذلك بهدف تقوية المركز المالي للشركة، وكذلك المساهمة في خطة التنمية للدولة، بمساعدتها في تغطية ما تصدره من سندات، حتى تتمكن من تقديم خدماتها وتنفيذ مشروعاتها، وذلك عن طرق تغطية القروض التي تصدرها الحكومة، ولا يجوز للمنشآت أن تتصرف في السندات بمقابل هذا الاحتياطي إلا بموفقة وزير الاقتصاد. وليس لهذا الاحتياطي حد أقصي، فيجب أن تستمر المنشأة في احتجازه مهما بلغت قيمته.

ويعد هذا الاحتياطي من الاحتياطيات غير القابلة للتوزيع على المساهمين، وإنما يستخدم في تغطية الخسائر التي قد تصادف المنشأة، وتعويض ما قد يفقد من رأسمالها.

3- احتياطي ارتفاع الأصول الثابتة:

نظرًا للارتفاع المستمر في الأسعار ونظرًا للاستمرار في حساب الاهلاك عن الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية فإن المنشآت غالباً ما تجد صعوبة في تمويل استبدال أصولها الثابتة، وقت الحاجة إلى هذا الاستبدال، ولذلك فإن منشآت الأعمال تلتزم بتجنيب 5% من صافي الربح، لتكوين احتياطي ارتفاع

أسعار الأصول الثابتة، مع جواز رفع هذه النسبة بقرار من الجمعية العامة للمنشأة، على أن يستخدم في أعمال تمويل استبدال هذه الأصول مستقبلاً. ويرجع السبب في تكوين هذا الاحتياطي، إلى محاولة التغلب على مشكلة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، وعدم كفاية الأموال المجمعة في شكل أقساط الاهلاكات، المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية، لتوفير المال اللازم لاستبدال الأصل الثابت، في نهاية عمرة الإنتاجي.

4- الاحتياطي النظامي:

ويقصد بالاحتياطي النظامي: ذلك الاحتياطي الذي ينشأ تنفيذاً لما ورد بنظام المنشأة، وهواحتياطي إلـزامي، يحدد القانون النظامي للمنشـأة (أو النظام الأساسي للمنشأة): نسبته، وكيفية تكوينه، والأغراض التي يتم تكوينه من أجلها، وكيفية التصرف فيه.

حيث يحدد القانون النظامي للمنشأة، مدى قابلية هذا الاحتياطي للتوزيع، فإذا تحدد في النظام قابليته لـلتوزيع، أصبح بمثابة احتياطياً إيرادياً، أما إذا نـص النظام على عدم قابليته للتوزيع، أصبح بمثابة احتياطياً رأسمالياً. وفي حالة خلوالنظام الأساسي للمنشأة، من الإشارة إلى كيفية التصرف في هذا الاحتياطي النظامي، فإنه يتم تطبيق تعليمات قانون الشركات الجديد، والتي تقضى بأنه إذا لم يكن الاحتياطي النظامي مخصصاً لأغراض معينة منصوص عليها في نظام المنشأة، جاز للجمعية العامة العادية، بناءً على اقتراح مجلس الإدارة، أن تقرر استخدامه، فيما يعود بالنفع العام على المنشأة، أو على المساهمين.

- **الاحتياطيات الاختيارية:** وتتضمن كلاً من: الاحتياطي العام، واحتياطي سداد التمويل بالمشاركات، واحتياطي التجديدات والتوسعات، واحتياطي موازنة الكوبونات.

1. الاحتياطي العام:

يعتبر الاحتياطي العام أكثر أنواع الاحتياطيات شيوعًا وانتشارًا في معظم قوائم المركز المالي لمنشآت الأعمال، وهومن الاحتياطيات الاختيارية التي تنشأ بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على اقتراح مجلس الإدارة. ويمكن النظر إلى هذا الاحتياطي باعتباره المستودع، الذي تجنب فيه إدارة المنشأة: أية أرباح فائضة تري أفضلية عدم توزيعها، وأية احتياطيات رأسمالية انتهي الغرض منها، وأية مخصصات تم الاستغناء عنها، وكذلك أية زيادة في المخصصات، عن القدر اللازم للغرض الذي تم تكوينها من أجله.

والاحتياطي العام ليس له غرض معين، بل يتم تكوينه بهدف تقوية المركز المالي للمنشأة بوجه عام، وتمكينها من مواجهة الصعاب المالية التي تقابلها، والخسائر، والتوسعات، وغير ذلك.

ومن أهم مصادر الاحتياطي العام:

أ. الأرباح المتبقية والتي ترغب إدارة المنشأة في عدم توزيعها، بدلاً من تركها في صورة أرباح مرحلة قد يطالب المساهمون بتوزيعها.

ب. الاحتياطيات الرأسمالية التي انتهي الغرض منها، وترغب إدارة المنشأة في إتاحة حرية استخدامها في أي غرض من الأغراض، ج. الزيادة في قيمة المخصصات، عما يلزم للوفاء بالغرض الذي تم تكوينها من أجله.

ويلاحظ أن الاحتياطي العام يعتبر من الاحتياطيات الإيرادية، ذات الغرض العام، بمعنى عدم وجود أية قيود تحد من حرية إدارة المنشأة، في استخدامه فيما تراه مناسبًا من الاستخدامات، سواءً في زيادة رأسمال المنشأة، أو تحويله إلى حساب التوزيع، لتوزيعه على المساهمين، فضلاً عن إمكانية استخدامه لمواجهـة كافـة أنواع الخسائر ـ العادية وغير العادية ـ والتي قد تلحق بالمنشأة.

2. احتياطي سداد التمويل بالمشاركـــــات (أو غيرها من صور الحصول على تمويل للمنشأة):

إذا ما اضطرت المنشأة إلى الحصول على تمويل، عن طريق المشاركات (أو غيرها من أو جه الحصول على التمويل اللازم)، فإن ثمة التزام على المنشأة بسداد هذه المشاركة، حيث قد يكون هذا السداد إما على دفعات، أو أقساط تحدد بطريقة ما، أو أن تسدد دفعةً واحدةً في نهاية فترة المشاركة، ومن شأن سداد المشاركة، سواءً تم على دفعات أو دفعة واحدة، أن يؤثر على مركز رأس المال العامل للمنشأة، وعلى مركز السيولة النقدية بها.

ويلاحظ أن سداد المشاركة دفعةً واحدة، يكون أكثر تأثيراً من السداد على دفعات، نظرًا لكبر حجم المبلغ المطلوب رده في التاريخ المحدد، ولذلك تلجأ المنشآت عادة إلى البحث عن وسائل مختلفة لتلافي مثل هذا التأثير، ومن بين الوسائل التي قد تلجأ إليها المنشأة أن تقوم باحتجاز مبالغ سنوية من أرباحها الموزعة، وتجنبها في صورة احتياطي لكي يتم استخدامها في رد قيمة المشاركة في تاريخ الاستحقاق، ويحقق إتباع مثل هذا الأسلوب عدة مزايا منها:

1- توفير الأموال اللازمة للسداد في تاريخ الاستحقاق، دون التأثير على مركز رأس المال، أو مقدرة المنشأة.

2- تحويل الأموال المستثمرة والتي مصدرها المشاركة، من كونها التزاماً على المنشأة، إلى حق من حقوق أصحاب المنشأة، حيث أن المبالغ التي يتم تجنيبها من الأرباح، والتي تعتبر مصدرًا من مصادر حقوق أصحاب المنشأة، تحل محل المشاركة بعد سدادها، وبالتالي تصبح مصدرًا من مصادر التمويل الذاتية في المنشأة.

3- تدعيم الثقة في مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها، مما يسهل من مقدرة المنشأة على السداد، ومن ثم الحصول على غيرها من مشاركات أخرى مستقبلاً.

وقد يكون تكوين هذا الاحتياطي إلزامياً، وذلك إذا كان هناك نص في عقد المشاركة، يقضي بضرورة تكوين مثل هذا الاحتياطي. وإذا كونت المنشأة هذا الاحتياطي، فمن الأفضل تحقيقًا للعديد من المزايا السابق ذكرها، استثماره في استثمارات خارجية، وعدم تركه للاستثمار الداخلي في المنشأة.

3. احتياطي التجديدات والتوسعات:

تلجأ بعض منشآت الأعمال إلى تخصيص جزء من أرباحها الصافية، لتكوين احتياطي لمقابلة التجديدات المنتظر إجراؤها على أصولها الثابتة، ولمواجهة أية تحسينات ينتظر إجراؤها على تلك الأصول الثابتة. ويلاحظ أن احتياطي التجديدات والتوسعات يعتبر من الاحتياطيات الاختيارية، التي تكونها المنشأة، لتتمكن من تجديد أصولها الثابتة، أو القيام بتوسعات، دون الحاجة إلى الاقتراض أو زيادة رأس المال. ويتم تكوين هذا الاحتياطي بناء على قرار مجلس الإدارة، وموافقة الجمعية العامة للمساهمين. وحينما يستنفد الغرض الذي تم تكوين هذا الاحتياطي من أجله، فإنه يتم تحويل رصيده المتبقي إلى الاحتياطي العام، ويصبح قابلاً للتوزيع على المساهمين.

4. احتياطي موازنة الكوبونات:

(ويقصد بالكوبونات: الأرباح التي يتم توزيعها على حملة الأسهم العادية، في نهاية كل فترة مالية) ويتم تكوين احتياطي موازنة الكوبونات، في منشآت الأعمال، التي تخضع أرباحها للتقلبات الكبيرة من سنة لأخرى، والتي تؤدى إلى تقلب أسعار أسهم تلك المنشآت في سوق الأوراق المالية. ولذلك فإن هذا

الاحتياطي يهدف إلى العمل على إحداث توازن بين الكوبونات الموزعة على المساهمين، من سنة لأخرى، وذلك لكيلا يؤثر مثل هذا التفاوت على أسعار أسهم المنشأة في البورصة. وتستخدم المبالغ المحتجزة في هذا الاحتياطي في توزيع كوبونات مناسبة على المساهمين، وذلك في السنوات التي تقل فيها الأرباح.

ومن المفضل أن يتم استثمار أموال هذا الاحتياطي، في استثمارات خارجية يسهل تحويلها إلى نقدية، وذلك لكي تتمكن المنشأة من توفير النقدية اللازمة لموازنة الكوبونات، عندما تنشأ الحاجة لذلك.

- **احتياطيات الالتزامات الاحتمالية:**

تمت الإشارة فيما سبق دراسته، إلى أن الاحتياطيات قد يتم تكوينها، لمقابلة أية التزامات متوقعة يحيط الشك بإمكانية حدوثها، وأن فيصل التفرقة بين هذه الاحتياطيات وبين مخصصات الالتزامات، إنما يكمن في درجة التيقن التي تحيط بإمكانية حدوث الالتزام، بحيث لوكان هناك تأكد من إمكانية حدوث الحدث: فحينئذٍ يصبح من الواجب ضرورة تكوين مخصص عنه؛ أما إذا كان الأمر مجرد احتمال، فحينئذٍ يتم الاكتفاء بتكوين احتياطي عنه. وقد تلجأ المنشأة إلى تكوين احتياطي خاص لكل التزام محتمل، ومن ثم تقوم بتكوين احتياطي للتعويضات: لمواجهة التعويضات المحتمل أن يُحْكَم بها على المنشأة، واحتياطي الضرائب: لمواجهة الضرائب الاحتمالية، واحتياطي خسائر تلف بضاعة: لاحتمال تحمل المنشـأة للخسائر من وراء تلف البضائع، وهكذا بالنسبة لكل التزام احتمإلى على حدة، أو أن تقوم المنشأة بتكوين احتياطي للطوارئ: وذلك لمواجهة كل هذه الالتزامات مجتمعة.

ويختلف استخدام احتياطي الطوارئ، أو احتياطيات الالتزامات بشكل عام، عن استخدام مخصصات الالتزامات، ففي حين يفضل إقفال الالتزامات حينما تحدث مباشرةً في حساب المخصص، فإنه لا يجوز ذلك في حالة احتياطيات الالتزامات، حيث أن هذه الاحتياطيات مهما اختلفت تسمياتها، ما هي إلا توزيعاً للربح، وإقفال الالتزامات في هذه الاحتياطيات يعني عدم تحميلها على حسابات النتيجة، وأخذها مباشرةً من الأرباح المحتجزة، الأمر الذي يترتب عليه عدم إظهار حسابات النتيجة لنتيجة الأعمال العادلة من ربح أو خسارة.

✓ الاحتياطي السري:

سبقت الإشارة إلى الاحتياطيات السرية، بأنها تلك الاحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من قيمتها الحقيقية. وأن الاحتياطي السري يتواجد: حيث يكون مبلغ صافي حقوق المساهمين الظاهر بقائمة المركز المالي، مذكورًا بأقل من قيمته الفعلية.

هذا وتعتبر مشكلة الاحتياطيات السرية مشكلة قديمة، ومن أهم مزايا ومبررات وجود الاحتياطي السري، أنه يمثل عامل ضمان ومصدر قوة للمنشأة، حيث أن المركز المالي في حالة وجود احتياطيات سرية، يكون أفضل من حالة عدم وجوده، كما أنه يعطي لإدارة المنشأة، المصدر الذي يمكن أن تعتمد عليه في إجراء التوزيعات المعتادة، في السنوات التي تتحقق فيها أرباح غيركافية لإجراء مثل هذه التوزيعات، مما يحافظ على استقرار أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية، كما يمكنها من تدعيم مركزها الائتماني، ومقدرتها على طلب تمويل من المصارف وبيوت التمويل.

وعلى الرغم هذه المزايا للاحتياطي السري، إلا أن من أهم عيوبه:

1- أنه يتعارض مع قواعـد حوكمة الشركات (Corporate Governance) .

2- أنه يتعارض كذلك مع سياسة الإفصاح في المحاسبة، حيث أن قائمة المركز المالي التي تحتوي على احتياطيات سرية، إنما هي في الواقع لا تفصح عن المركز المالي السليم في تاريخ إعدادها، بما ينطوي عليه ذلك من احتمالات تضليل المطلعين عليها، والذين قد يتخذون بعض القرارات، مثل استثمار أموالهم في المنشأة، أو بيع استثماراتهم فيها، أو الموافقة على منح المنشأة تمويلاً قصير الأجل أو طويل الأجل، وما إلى ذلك من قرارات، تعتمد على ما تظهره قائمة المركز المالي للمنشأة.

3- أنه يعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيـــــام بأساليب ما يطلق عليه (إدارة الربحية / Income Management)، والتي تمثل ظاهرةً من أخطر الظواهر، التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على درجة مصـــداقية القوائم المالية، ومن ثم على كفاءة التعاملات في أســـواق الأوراق المالية، وقد بدت هذه الظاهرة في الأفق غداة قيام إدارات الكثير من منشـــآت الأعمال، بمحاولة إظهار القوائم المالية على وضعٍ مغايرٍ - بشكل كبير أو محدود - لحقيقة ما هو عليه الحال في الواقع العملي لتلك المنشآت، رغبةً منهم في تحقيق هدف أو أهداف معينة، بطرق غير مقبولة محاسـبياً وقانونياً وأخلاقياً، من خلال التأثير على القياس المحاسبي لصـــافي الربح، وتمهيد مقادير الأرباح القابلة للتوزيع، بحيث تظهـــر الأرباح المنشورة، على خلاف حقيقة أو ضاع المنشأة، إما بالزيادة أو بالنقصان.

4- أنه قد يساء استعماله من جانب المديرين الذين يعلمون بوجوده، إما في تحقيق اختلاسات، أو إظهار أرباح أو نتيجة أعمال غير صادقة، أو التأثير على أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية، وذلك لتحقيق أهدافهم الشخصية، والتي قد لا تكون في مصلحة المنشأة.

وتنشأ الاحتياطيات السرية بكافة الأساليب التي من شأنها: تقليل قيم الأصول عن حقيقتها، أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.

ويمكن تقليل قيم الأصول بوسائل متعددة، من بينها: ما يتم بسبب تطبيق بعض سياسات ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومن بينها ما يتم نتيجة تعمد من جانب الإدارة، ومن أهم هذه الوسائل:

1- التمسك في تقويم الأصول الثابتة، بالتكلفة التاريخية، على الرغم من الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار.

2- تطبيق سياسة التحفظ في تقويم الأصول المتداولة، حيث يتم تقويمها بالسعر الأقل، والذي غالباً ما يتمثل في التكلفة، وذلك على الرغم من أن أسعار السوق أعلى من ذلك.

3- تقويم الاستثمارات في المنشآت التابعة بالتكلفة، على الرغم من أن أسعارها في سوق الأوراق المالية، تزيد كثيراً عن التكلفة.

4- عدم إظهار شهرة المحل التي تتكون للمنشأة تلقائياً في الدفاتر، والعمل على سرعة اهلاك الشهرة، وغيرها من الأصول المعنوية، إتباعاً لسياسة التحفظ.

5- إظهار قيمة التكوين الرأسمالي الذاتي بالتكلفة، على الرغم من ارتفاع قيمته الحقيقية بكثير عن ذلك.

6- عدم إظهار الأصول الثابتة - التي تحصل عليها المنشأة بدون مقابل - في الدفاتر.

7- المغالاة في حساب الاهلاك عن الأصول الثابتة، التي تستلزم طبيعتها ذلك.

8- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات إيرادية.

9- المغالاة في قيم المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول.

10- عدم إظهار الأصول المستبعدة مؤقتاً ضمن الأصول بقائمة المركز المالي، واعتبار قيمتها بالكامل على أنها خسارة رأسمالية.

11- إخفاء جزء من المخزون السلعي، وعدم إدخاله ضمن المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية.

12- عدم المعالجة السليمة للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وإظهارها في قائمة المركز المالي بالقيمة التذكارية فقط.

أما زيادة قيمة الالتزامات للغير، فإن من أهم وسائلها:

1- إظهار مطلوبات وهمية، أو تضخيم الالتزامات على غير حقيقتها.

2- المغالاة في تكوين المخصصات المرتبطة بالتزامات.

3- عدم تحويل مخصصات الالتزامات التي ثبت عدم الحاجة إليها، أو زيادتها عن المطلوب، إلى الاحتياطيات، وتركها في صورة مخصصات.

4- تكوين المخصصات عن بعض الالتزامات الاحتمالية، التي كان يكتفى بمجرد تكوين احتياطيات عنها.

✓ موقف القانون من الاحتياطيات السرية:

تكاد تجمع معظم القوانين، في شتى دول العالم على اتخاذ كافة التدابير، التي تتكفل بمنع كافة منشآت الأعمال، من إتباع أي أسلوب من شأنه تكوين احتياطيات سرية، بل وتقوم غالبية تلك القوانين، بتحميل مراجع الحسابات الخارجي، بمسئوليته تجاه التحقق من ذلك، واتخاذ ما يجب عليه القيام به، إذا ما اكتشف وجود احتياطيات سرية، أو تبين له اتجاه المنشأة للبدء في تكوينه، وذلك منعاً لمنشآت الأعمال، من القيام بذلك.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الاحتياطي السري:

إن موقف مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة للاحتياطي السري، يعتبر في حقيقة الأمر موقفاً دقيقاً للغاية، ذلك أن الاحتياطيات السرية، قد تكون في مصلحة المنشأة، شريطة عدم إساءة استخدامها من قبل المديرين، إلا أنه وعلى الرغم من ذلك، فإن وجود الاحتياطي السري، يتعارض مع سياسة الإفصاح والشفافية، بل ويترتب على وجوده، عدم تعبير قائمة المركز المالي، عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، هذا فضلاً عن أنه قد يساء استخدام الاحتياطيات السرية، من قبل الإدارة فيما يتعارض مع مصالح المنشأة، وما من شك في أن هذه الطبيعة المزدوجة للاحتياطي السري، تجعل موقف مراجع الحسابات الخارجي حرجاً للغاية، وتقتضي منه ضرورة العمل على تحقيق التوازن، بين هذه الاعتبارات المتعارضة. ويتمثل موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الاحتياطي السري، في:

1- بالنسبة للاحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجةً لتطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها: فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يملك في مثل هذه الحالة، اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنْصَح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها، بل إن تطبيق هذه القواعد والمعايير هو الذي تسبب في نشأة مثل هذا الوضع.

2- بالنسبة للاحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقة: فإن مركز مراجع

الحسابات الخارجي، بالنسبة لها يكون دقيقاً للغاية، ويجب عليه أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنـــــــــه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الاحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الاحتياطيات، بأمانة وفي صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوي أن يقوم بمراجعة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الاحتياطيات. ويجب أن نلاحظ هنا، أن موقف المراجع بالنسبة لهذه الاحتياطيات، يختلف باختلاف طريقة تكوينها، بمعنى أنه إذا اتضح له أن هناك مغالاة في التزامات المنشأة، فإنه من السهل في هذه الحالة أن تستخدم مثل هذه الفروق في تغطية أية خسائر أو اختلاسات في الأصول النقدية وشبه النقدية التي تقابل تلك الالتزامات، وهنا يتعين على المراجع أن يراقب هذه الفروق مراجعة دقيقة، وأن يتأكد من سلامة الطريقة التي استخدمت فيها. أما إذا ما تبين للمراجع أن الاحتياطي السري قد تم تكوينه عن طريق تخفيض قيمة الأصول، فإن مثل هذه الحالة لن تعطي الفرصة للإدارة للتلاعب أو سوء الاستعمال، ذلك أن مثل هذا التخفيض في قيمة الأصول، إنما يتم من خلال المغالاة في نسب الإهلاك، أو تحميل النفقات الرأسمالية على حسابات النتيجة، ولا يمكن للإدارة استعمال هذه الاحتياطيات، إلا من خلال إعادة قيمتها إلى حسابات الأصول مرة أخرى، الأمر الذي ستكشف عنه حتماً مراجعة الإضافات إلى تلك الأصول.

وعلى الرغم من كل ذلك، فإن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الاحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين.

3- بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة: فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأوضاع، بحيث يفصح عن أية احتياطيات سرية - فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها؛ كما يجب على المراجع الخارجي الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية؛ كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى؛ وأخيراً، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة في قيمتها.

فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشـــــأة محل المراجعة لديها بند أو أكثر بهم مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفـــــظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ فإذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).

وبوجه عام، فإنه يمكن القول بأن موضوع تكوين الاحتياطيات، إنما هي مسألة متروكة للإدارة، تقررها بناء على تعليمات القوانين المنظمة، وتقدير إدارة المنشأة للظروف المحيطة بها، والسياسات الإدارية والمالية التي تراها مناسبة لأوضاعها. غير أنه لا يمكن أن نتصور أن واجب مراجع الحسابات الخارجي بالنسبة لها معدوماً، أو غير موجود، ذلك أن مراجع الحسابات الخارجي، إنما تقع على عاتقه واجبات محددة بخصوص الاحتياطيات، يمكن إجمالها في:

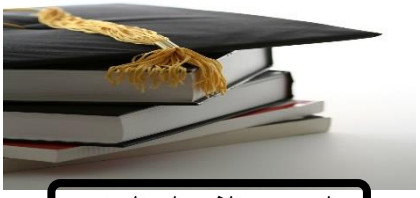
✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الاحتياطيات بوجهٍ عام:

1- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت نصوص القانون، سواءً القانون العام أو القانون النظامي، وأحكام العقود، والاتفاقات الملزمة للشركة بتكوين الاحتياطيات، سواءً من ناحية الالتزام بالنسبة المحددة، أو سلامة الوعاء التي حسبت على أساسه، أو سلامة الالتزام بالأغراض المحدد استخدام هذه الاحتياطيات فيها.

2- يجب أن يتحقق مراجع الحسابات الخارجي، من صحة كافة العمليات المحاسبية، الخاصة بالاحتياطيات، مثل عدم إجراء تحويلات بين حسابات الأصول أو الخصوم وحسابات الاحتياطيات مباشرةً، لما في ذلك من تشويه لنتيجة الأعمال، ذلك أن أي استخدام للاحتياطيات، إنما يجب أن يتم عن طريق حساب توزيع الأرباح. وكذلك أن يتحقق المراجع من عدم استخدام الاحتياطيات الرأسمالية في غير الأغراض المحددة لها، وتحويل كافة الإيرادات أو الخسائر المتعلقة بالاستثمارات المقابلة للاحتياطيات المستثمرة، إلى حساب الاحتياطيات، وليس إلى حسابات نتائج الأعمال.

3- يجب أن يتحقق مراجع الحسابات الخارجي، من سلامة إظهار الاحتياطيات بقائمة المركز المالي، ومن ذلك: الالتزام بنصوص القانون، بخصوص أسلوب أو طريقة العرض، وعدم إخفاء أية احتياطيات، ضمن مجموعات أخرى من عناصر الخصوم، بقائمة المركز المالي، وكذلك التحقق من إظهار الاحتياطيات المستثمرة، بنفس قيمة الاستثمارات المقابلة لها.

4- في حالة قيام إدارة المنشأة، باستخدام أحد الاحتياطيات الإيرادية، في إجراء توزيعات على المساهمين، يصبح من واجب مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التحقق من أن تلك المبالغ، قد تم إظهارها في حساب التوزيع بطريقة واضحة، وعدم ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر مباشرةً.



ملخص الفصل الرابع

1. يمكن النظر إلى المخصص، على أنه يمثل عبئاً تحميلياً على الإيرادات، يجب أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لصافي نتيجة أعمال الفترة الماليـــة. ولا يشترط تحقيق الأرباح لتكوين المخصصات، ذلك أن الربح لا يعتبر مصدراً من مصادر تكوين المخصصات، مما يعني وجوب الاستمرار في تكوين المخصصات، بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، من ربح أو خسارة. ويلاحظ أنه يتم تكوين المخصصات، لمقابلة النقص في قيمـة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات، مؤكدة الحدوث، ولكنها غير محددة القيمة بدقة، بمعنى أن المخصص إنما هو عبارة عن عبء يحمل على إيرادات الفترة المالية، لمواجهة نقص في قيمة أصل من أصول المنشأة، أو مواجهة التزام على المنشأة، أو لمواجهة أية أعباء أو خسائر تكون قد حدثت فعلاً، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة، أو لمواجهة أعباء أو خسائر مؤكدة الحدوث، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة (أي لا يمكن تحديد قيمتها بدقة).

2. أما الاحتياطي فإنه يمكن النظر إليه على أنه: كل مبلغ يحتجز من الأرباح، لغير أغراض المخصصات، بمعنى أن الاحتياطي يتمثل في المبالغ التي تحتجز من الأرباح الصـــافية التي تحققها المنشـــأة، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينـة، أي أن الاحتياطي إنما يعبر عن المبالغ التي يتم احتجازها من الأرباح

المحققة بالفعل، أو يتم تحويلها من حسابات بعض الأصــول أو الخصوم، لمواجهة إلزام قانوني، أو إلزام تعاقدي بضــرورة تكوينها، أو لمواجهة ســياســة مالية أو إدارية معينة، أو لمواجهة خســائر احتمالية متوقعة.

3. تتمثل الاحتياطيات السرية في تلك الاحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من قيمتها الحقيقية. وأن الاحتياطي السري يتواجد: حيث يكون مبلغ صافي حقوق المساهمين الظاهر بقائمة المركز المالي، مذكورًا بأقل من قيمته الفعلية.

وتعتبر مشكلة الاحتياطيات السرية مشكلة قديمة، ومن أهم مزايا ومبررات وجود الاحتياطي السري، أنه يمثل عامل ضمان ومصدر قوة للمنشأة.

وعلى الرغم هذه المزايا للاحتياطي السري، إلا أن من أهم عيوبه:

أنه يتعارض مع قواعـد حوكمة الشركات (Corporate Governance)

ويتعارض مع سياسة الإفصاح في المحاسبة.
ويعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيــام بأساليب ما يطلق عليه (إدارة الربحية / Income Management).

وأنه قد يساء استعماله من جانب المديرين الذين يعلمون بوجوده، إما في تحقيق اختلاسات، أو إظهار أرباح أو نتيجة أعمال غير صادقة، أو التأثير على أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية، وذلك لتحقيق أهدافهم الشخصية، والتي قد لا تكون في مصلحة المنشأة.

وتنشأ الاحتياطيات السرية بكافة الأساليب التي من شأنها: تقليل قيم الأصول عن حقيقتها، أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.

4. إن موقف مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة للاحتياطي السري، يعتبر في حقيقة الأمر موقفاً دقيقاً للغاية، ويتمثل موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الاحتياطي السري، في الآتي:

- بالنسبة للاحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجةً لتطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها: فإن مراجع الحسابــات الخارجي لا يملك في مثل هذه الحالة، اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنْصَح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره، حيث إنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها، بل إن تطبيق هذه القواعد والمعايير هو الذي تسبب في نشأة مثل هذا الوضع.

- بالنسبة للاحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقــــة: فإن مركز مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة لها يكون دقيقاً للغاية، ويجب عليه أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنــــــــه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الاحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الاحتياطيات، بأمانة وفي صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوي أن يقوم بمراجعة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الاحتياطيات. ويجب أن نلاحظ هنا، أن موقف المراجع بالنسبة لهذه الاحتياطيات، يختلف باختلاف طريقة تكوينها، بمعنى أنه إذا اتضح له أن هناك مغالاة في التزامات المنشأة، فإنه من السهل في هذه الحالة أن تستخدم مثل هذه الفروق في تغطية أية خسائر أو اختلاسات في الأصول النقدية وشبه النقدية التي تقابل تلك الالتزامات، وهنا يتعين على المراجع أن يراقب هذه الفروق مراجعة دقيقة، وأن يتأكد من سلامة الطريقة التي استخدمت فيها. أما إذا ما تبين للمراجع أن الاحتياطي السري قد تم تكوينه عن طريق تخفيض قيمة الأصول، فإن مثل هذه الحالة لن تعطي الفرصة للإدارة للتلاعب أو سوء الاستعمال، ذلك أن مثل هذا التخفيض في قيمة الأصول، إنما يتم من خلال المغالاة في نسب الإهلاك، أو تحميل النفقات الرأسمالية على حسابات النتيجة، ولا يمكن للإدارة استعمال هذه

الاحتياطيات، إلا من خلال إعادة قيمتها إلى حسابات الأصول مرة أخرى، الأمر الذي ستكشف عنه حتماً مراجعة الإضافات إلى تلك الأصول.

وعلى الرغم من كل ذلك، فإن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الاحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين.

- بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة: فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأو ضاع، بحيث يفصح عن أية احتياطيات سرية - فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها؛ كما يجب على المراجع الخارجي الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية؛ كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى؛ وأخيراً، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة في قيمتها.

الباب الثاني
المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي

الباب الثاني
المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي

الأهداف التعليمية للباب:

في نهاية هذا الباب، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

1. طبيعة الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي.

2. مجالات وصور المسئولية القانونية للمراجع الخارجي.

3. إطار المسئولية المدنية للمراجع الخارجي؛ ويشتمل ذلك على كلٍ من:

1/3. أركان وتطبيقات المسئولية العقدية للمراجع الخارجي في الواقع العملي: بما في ذلك: مسئولية المراجع الخارجي عن أعمال مساعديه؛ ومسئولية المراجع الخارجي عن أعمال أحد المراجعين في الخارج؛ وكذلك مسئولية المراجع الخارجي عن عدم اكتشاف الغش.

2/3. أركان وتطبيقات المسئولية التقصيرية للمراجع الخارجي مسئولية المراجع الخارجي تجاه الغير؛ أي تجاه الطرف الثالث) في الواقع العملي.

4. إطار المسئولية الجنائية للمراجع الخارجي؛ وأركانها، وتطبيقاتها في الواقع العملي.

5. إطار المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي؛ وأركانها، وتطبيقاتها في الواقع العملي.

مقدمة:

يلاحظ أن اهتمام التشريعات الوضعية والمنظمات المهنية للمحاسبين والمراجعين، بوضع معايير محددة للأداء المهني، لم ينبع من فراغ، بل إنه قد نشأ كنتيجة طبيعية لتضافر العديد من العوامل، لعل من أهمها إمكانية قياس درجة تقصير مراجع الحسابات الخارجي أو إخلاله بتلك المعايير، ومن ثم إمكانية القيام بتحديد مسئوليته، ذلك أن معظم النظم الوضعية تكاد تتفق على أن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عند تنفيذه لالتزامات مهنته، إنما يحكمها حرصه وعنايته ومهارته المهنية المعقولة، في حدود المعايير والأصول المهنية المتعارف عليها.

كما تتفق معظم النظم الوضعية، على أن قيام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية المعقولة، ومن ثم عدم تعرضه للمساءلة، إنما يرتبط ارتباطاً مباشراً، بمدى التزامه لدي قيامه بأداء مهام مهنته، بمعايير الأداء المهني، حيث أن ذلك يمكنه من القيام بأداء واجباته المهنية، وإبداء رأي فني سليم ومحايد، فيما يعرض له من حالات أو مواقف، حيث يصبح آنذاك قادراً على إبداء حكمه فيها، نظراً لمعرفته التامة بما يتحتم عليه القيام به من أعمال نحوها، ومعرفته بالوسائل الفنية الكفيلة بسلامة الأداء، إلى جانب قدرته على تفهم الظروف المحيطة بكل حالة.

هذا وقد انعقد إجماع القوانين والتشريعات الوضعية على أن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تتفرع إلي: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وأن كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة، تعتبر مستقلة ومتميزة بذاتيتها الخاصة، وخصومها، وأساسها، وسببها، وأهدافها، وأركانها، وإجراءاتها، وأنها قد تتلاقي معاً حينما ينهض الفعل أو الأفعال المنسوبة إلى مراجع الحسابات الخارجي،

كأساس لمساءلته مدنياً وجنائياً وتأديبياً، غير أنه ليس من المحتم الجمع بين أكثر من مسئولية من هذه المسئوليات.

الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي:

نص قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م. على أن مراجع الحسابات الخارجي، يُسأل عن صحة البيانات الواردة في تقريره، بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين. ومع ذلك فيجب ملاحظة أن الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي، يختلف بحسب الجهة التي يقوم بمراجعتها، ومدى الإلزام بعملية المراجعة.

وبناءً على ذلك، فإن مراجع الحسابات الخارجي المعين وفقا لأحكام القانون، يقوم بدوره كوكيل عن المساهمين، لكي يراجع الحسابات والقوائم التى قامت إدارة المنشأة بإعدادها؛ كما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته قد حددها القانون، حيث يعتبر المراجع ملتزماً بأداء تلك الواجبات والمسئوليات بشكل كامل، كما أن المراجع يكون فى هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن إدارة المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهنى عادل وموضوعي ومحايد.

وطالما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته يحددها القانون، فلا يمكن لذلك المراجع، أن يتنازل عن تلك الحقوق، أو أن يقصر فى أداء هذه الواجبات، تحت أي ظرف من الظروف، حتى ولو كان ذلك نابعاً من رغبة المساهمين.

ومن ناحية أخري فإنه يلاحظ أن مراجع الحسابات الخارجي، الذي يتم تعيينه اختيارياً دون إلزام قانوني، يمثل في الغالب الشركاء، ومن ثم فإنه يكون ملزماً بتنفيذ التعليمات التي يتلقاها منهم، وفي الغالب ما يكون مراجع الحسابات الخارجي مكلفاً بمراجعة جزئية، أو إعداد حسابات المنشأة بدون القيام بواجبات المراجعة، وفي هذه الحالات لا يكون لهذا المراجع الحق في الإصرار على تنفيذ مراجعة كاملة، ولكن يتلخص واجبه في تنفيذ أعمال المراجعة وفقاً لما طُلِبَ منه تنفيذه فقط، وفي حدود ما يفرضه عليه الشركاء من قيود.

ولذلك فإنه يجب في حالة المراجعة الجزئية ضرورة تحديد واجبات المراجع بشكل قاطع سواء في العقد، أو في التقرير، أو في تقصيرب الارتباط وإلا اعتبرت المراجعة مراجعة كاملة. حيث تتحدد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، في حالة المراجعة الخاصة، على قدر الواجب الذي كلف به وفي هذه الحدود فقط.

✓ صور المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي من أرباب المهن المتقدمة، ويقع على عاتقه مسئولية ضرورة القيام بأداء مهام مهنته بالصورة التي تحوز رضاء عميله، وذلك في نفس الوقت الذي يتحتم عليه ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة، وأصول العمل المهني للمراجعة الخارجية على الحسابات، ومراعاة المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن أن يتعرض مراجع الحسابات الخارجي، أثناء قيامه بأداء مهام مهنته وبسببها، لثلاثة صور من المسئولية القانونية:

1- مسئولية مدنية: وتقام دعواها من العميل أو الغير، في حالة فشل المراجع في القيام بأداء العمل المطلوب منه بالصورة المقبولة، أو فشله في أداء المهمة التي كُلِّفَ بها، مما تسبب في إلحاق الضرر بعميله أو بالغير.

2- مسئولية جنائية: وتقام دعواها إذا ارتكب مراجع الحسابات الخارجي - بسبب أدائه لمهام مهنته - عملاً يمثل جريمة أنتجت ضرراً، تعدي أثره نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إلى نطاق الإضرار

بالمجتمع وإهدار نظامه العام. ولا تنشأ المسئولية الجنائيـــــــة لمراجع الحسابات الخارجي، إلا حيثما تواجدت الجريمة الجنائية المنصوص عليها صراحةً في القانون.

3- مســـئولية تأديبية: وهي مســـئولية تمارســـها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مراجعو الحســـابات الخارجيون، حيث تنشأ المسئولية التأديبيـــــــة للمراجع الخارجي للحسابات، إذا قام بارتكاب مخالفةً لأحد واجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفةً لتقاليد المهنـــة. ولا تنشأ المســـئولية التأديبية للمراجع مثلما هو عليه الحال في المســـئولية الجنائية إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبية.

✓ أولا: المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي:

وتنشـــأ المســـئولية المدنية لمراجع الحســـابات الخارجي، طبقاً للقانون المدني. وإذا ما وقع مراجع الحسابات تحت طائلة المسئولية المدنية: فإنه يصبح مسئولاً عن تعويض ما قد يلحق بالعميل أو بالغير، من خسـائر، نتيجة لإهماله. غير أنه يجب ملاحظة أنه إذا أهمل مراجع الحسـابات الخارجي، ولم ينتج عن إهماله أية خسائر للعميل أو للغير، فإن هذا المراجع يصبح غير مسئول عن أي تعويض.

وطبقا للقواعد العامة للقانون بشـــأن الإهمال، فإن مراجع الحســـابات الخارجي، كشـــخص مهني يتم الاسـتعانة به كوكيل، ومن المتوقع أن يتوافر فيه وفيما يؤديه من خدمات مسـتوى عال من الكفاءة والمهارة والعناية المهنية، ومن ثم فإذا فشل المراجع الخارجي في تحقيق هذا المستوى من الكفاءة والمهارة والعناية المهنية، فإنه يصـــبح معرضـــاً للعديد من المطالبات بالتعويض، عما لحق بعميله أو بالغير، من أضـــرار أو خسائر.

ويمكننا القول بأن المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي تنشـــأ، نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، بالقياس إلى مســـتوى العناية المهنية المبذولة من المراجع العادي المتمرس متوســـط التأهيل والخبرة والكفاءة والذكاء، إذا واجه نفس الظروف الخارجية التي أحاطت بالواقعة، بشرط أن يكون متجرداً من أية ظروف أو ملابسات داخليـــــــــــة، وألا يكون له علاقة سابقة بتتابع عمليات المراجعة موضوع الحكم.

✓ **وتنقسم المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي إلى:**

أولاً: المسئولية العقدية (تجاه العملاء) ويندرج ضمنها كل من:

- المسئولية عن أعمال المساعدين.
- المسئولية عن أعمال أحد مراجعي الحسابات في الخارج.
- المسئولية عن عدم اكتشاف الغش.

ثانياً: المسئولية التقصيرية (تجاه الغير، أو تجاه الطرف الثالث).

حيث يمكن تحليل محددات وأركان وضوابط كل منها على النحو التالي:

✓ أولاً: المسئولية العقدية:

يتمثل أساس المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، في الأساس القانوني الذي يحكمه القانون، من خلال قيامه بتقنين المراجعة الإلزامية (سواء ورد هذا الإلزام في نصوص قانون الشركات، أو قوانين الضرائب، أو غيرها، أما في حالات المراجعة لأغراض خاصة، فإن أساس هذه المسئولية يتمثل في العقد أو الاتفاق العقدي أو الاتفاق الشفوي، أو تقصيرب الارتباط أو تقصيرب قبول التعيين، كما قد يستنتج وجود العقد عن طريق القياس على بعض الملابسات (مثل قبول العميل لقائمة المركز المالي واعتمادها في السنوات السابقة، ومن جهة أخري فقد ينشأ العقد – في حالة شركات المساهمة وشركات الأموال الأخرى – بناء على قرار الجمعية العامة للمساهمين بالتعيين، وذلك في ظل أحكام قانون الشركات والقانون النظامي للشركة.

وعلى الرغم من أن الكتابة لا تعد شرطاً لنشأة عقد المراجعة أو سريان الاتفاق على عملية المراجعة، وإنما هي ضرورية للإثبات فقط، ولازمة لتحديد حقوق وواجبات كل من الطرفين المتعاقدين بصورة واضحة، فقد اتجه معظم الكتاب إلى تفضيل قيام المراجع الخارجي، بتفريغ اتفاقاته مع عملائه في عقد مكتوب، يتضمن ما اتفق عليه الطرفان من شروط وحقوق والتزامات، في عبارات واضحة لا تحتمل أكثر من تفسير، بحيث لا يثير أية مشاكل مستقبلاً عند تطبيقه وتفسيره. وفي هذا الشأن، فقد بَيَّنَ معيار المراجعة المصري (رقم 210: شروط التكليف بعمليات المراجعة) أنه من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال تقصيرب الارتباط، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء في المراجعة، وذلك لكي يتم تجنب أي فهم خاطئ للمهمة المطلوبة. ويوثق تقصيرب الارتباط ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه، كما يتضمن أيضاً هدف ونطاق المراجعة، وحدود ومسئوليات المراجع تجاه العميل، بالإضافة إلى شكل التقارير المزمع إصدارها.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه في الأنظمة الوضعية، فترجع جذور مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه عملائه، إلى التشريعات البريطانية، حيث أثيرت أولي القضايا المرتبطة بهذه المسئولية في عام 1887م وهي قضية – **Leeds Estate Building and Investment Co. V. Shepherd.)** حيث أقرت المحكمة بأن مراجع الحسابات الخارجي، الذي يهمل في أداء واجباته، يعد مسئولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل. وقد تكونت الشركة المدعية بغرض الإقراض بضمان الرهونات العقارية، على أن تحتسب أتعاب المديرين بنسبة معينة من قيمة التوزيعات المدفوعة، وعلى ألا تدفع أية توزيعات إلا من الأرباح، ولم تحقق الشركة أرباحاً طوال المدة التي قامت فيها بمباشرة نشاطها سوي في سنة واحدة، وقد أقيمت الدعوى بواسطة الشركة ضد أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام والمراجع، لتقرير مسئوليتهم عن بعض التوزيعات، التي دفعت من رأس المال وعن المكافآت والأتعاب المدفوعة لمجلس الإدارة وللمدير العام، وقد كانت ميزانيات الشركة غير صحيحة، ومضللة، واحتوت على بنود وهمية تم إعدادها بغرض إعلان إجراء هده التوزيعات، وقد تم فحص الحسابات بواسطة المراجع الخارجي، والذي لم يتسلم نسخة من القانون النظامي للشركة، ومن ثم فلم يراع تنفيذ نصوص القانون النظامي، ولم يكن أعضاء مجلس الإدارة على علم بأن التوزيعات التي تمت قد دفعت من رأس المال، أو بأن قائمة المركز المالي غير صحيحة. وقد ورد في حيثيات الحكم القضائي أن واجب مراجع الحسابات الخارجي يجب ألا ينحصر في مجرد التوازن الحسابي لقائمة المركز المالي، بل يجب علية التحقق من أن قائمة المركز المالي تعطي صورة صادقة ودقيقة عن أحوال الشركة، ولا يقبل من المراجع تبرير ذلك بأنه لم يطلع على القانون النظامي، طالما أنه يعلم بوجوده، وقد صدر الحكم القضائي في هذه القضية بإدانة مراجع الحسابات الخارجي، وبتقرير مسئوليته عن التوزيعات، المدفوعة خلال السنوات الست السابقة لتاريخ رفع الدعوى.

هذا وتعتمد المسـئولية التعاقدية لمراجع الحسـابات في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية – في ظل القانون العام – على وجود علاقة تعاقدية ظاهرة أو ضـمنية بين المراجع والعميل، حيث تتمثل المسـئولية الظاهرة فيما نص عليه عقد المراجعة، بينما تتمثل المسـئوليات الضـمنية في الواجبات التي سـبق أن حددتها الدوائر القضـائية كأحد مكونات العقد سـواء تضـمنها أم لا، وتمثل تلك المسـئوليات المصـدر الرئيس لمسـئوليات مراجع الحسـابات الخارجي عن الإهمال، فيلتزم المراجع بمسئولياته التعاقدية الضمنية، في أدائه لمهمتـه على نحو لا يعتريه الغش أو الإهمال، كما يلتزم العميل بالمسـئوليات التعاقدية الضـمنية، التي تحول دون تدخله في أعمال المراجعة أو منع المراجع من تنفيذ العقد.

ويلاحظ أنه في ظل القانون العام في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، فإن مراجع الحسـابات الخارجي يكون مسـئولاً عن الإهمال العادي، والإهمال الفادح والغش، ولا تقتصـر مسـئوليته على مجرد التحريف المتعمد وعدم مراعاة الحد الأدنى لدرجة العناية المهنية المعقولة، بل وتمتد مسـئوليته تجاه العملاء، لكي تشـمل الأطراف الذين يحصـلون على حقوق العميل بالتبعية، الأمر الذي يعني ضـرورة قيام المراجع بأداء مهام مهنته بدرجة كافية من العناية والمهارة المعقولة، طبقا لمستويات الأداء المهني، فإذا ما أهمل المراجع في القيام بواجباته المهنية، أصبح مسئولاً عن تعويض الضرر الذي أصاب العميل نتيجة ذلك.

أما في جمهورية مصر العربية فقد أفصح قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م. عن المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، وتضامن مراجعي الحسابات – إذا ما تعددوا- في المسئولية، والأجل المحدد لرفع دعوى المسئولية والمطالبة بالتعويض، حيث بَيَّنَ القانون أن مراجع الحسابات يكون مسئولاً أمام الشركة، عن تعويض الضرر الذي يلحقها، بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراجع حسابات خارجي، واشتركوا في التقصير كانوا مسئولين أمام الشركة بالتضامن. على أن تسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة، بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، التي تُلِيَّ فيها تقرير المراجع؛ وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراجع الخارجي، يُكّون جريمة جنائية فلا تسقط المسئولية، إلا بسقوط الدعوى العمومية؛ كما يُسأل المراجع الخارجي، عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب تقصير ذلك المراجع الخارجي.

- ✓ هذا ولكي تنشأ المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، فلابد من توافر أربعة أركان رئيسية:

1. أن يكون مراجع الحسابات الخارجي مكلفاً بواجب محدد.
2. أن يفشل المراجع في أداء الواجب.
3. إصابة المدعي بضرر نتيجة تقصير المراجع أو إهماله أو فشله في أداء واجبه.
4. ألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.

أولاً: أن يكون مراجع الحسابات الخارجي مكلفاً بواجب محدد: حيث يُسأل المراجع في حدود الواجب الذي كُلف به، والذي يتم تحديده في القانون، فإن لم يكن محدداً في القانون بصـورة واضـحة، فإنه يتم تحديده في العقد المبرم بين المراجع والعميل، أو في تقصـيرب قبول الارتباط، أو التقرير الذي يقدمه المراجع لعميله، فإن لم يتحدد نطاق المهمة في القانون أو العقد أو التقرير، فإن المراجعة في تلك الحالة تعتبر مراجعة كاملة، ما لم يكن العمل بين المراجع والعميل متخذاً نفس الوتيرة منذ عدة سـنوات، وكان العميل يقبل العمل بهذا الأسلوب، ففي هذه الحالة، فإن ذلك يعد تحديداً ضمنياً لنطاق مهمة المراجع.

ثانياً: أن يفشل المراجع في أداء الواجب: بمعني أن يكون المراجع قد ارتكب تقصيراً معيناً، متمثلاً في وقوع إهمال أو إخلال بالتزام أو واجب منصوص عليه في العقد. ولا يُسأل المراجع مدنياً - على سبيل المسئولية العقدية – إلا إذا أثبت المدعي صدور تقصير من المراجع، أو إهمال في أدائه لمهام الرقابة على حسابات المنشأة، وذلك في ضوء التكييف القانوني لمركزه، باعتباره وكيلاً بأجر عن أصحاب الأموال أو المساهمين.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل مدنياً - على سبيل المسئولية العقدية – عن كل من: أ- الأخطاء المهنية: والتي تصدر من الفنيين، ومنهم المحاسبون ومراجعو الحسابات الخارجيون، وتتعلق بالأصول الفنية والمبادئ والقواعد العلمية المتعارف عليها في مهنة المحاسبة والمراجعة. ب- الأخطاء العادية: والتي يرتكبها المحاسب والمراجع عند مزاولته للمهنة، دون أن تتعلق بأصولها ومبادئها الفنية. ج- الأخطاء الجسيمة: والتي تمثل تقصيراً يرتكبه أولى الناس اهتماماً بشئونه الخاصة، أو التقصير الذي لا يمكن أن يرتكبه المراجع، لو كانت المنشأة التي يراجع حساباتها ملكاً خاصاً له- حتى ولو ارتكبها المراجع إرضاءً لمصلحة عميله، وذلك كله شريطة أن تكون هذه الأخطاء ثابتة ثبوتاً ظاهراً بصفة قطعية غير احتمالية، وأن تكون واضحة لا تحتمل نقاشاً أو جدلاً فنياً تختلف فيه الآراء، فلا يُسأل المراجع عن تقصيره في الأمور الفنية التي تحتمل أكثر من رأي، حيث يُقبل التقصير في التقدير بسبب اختلاف وجهات النظر في شأنه.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل أيضاً، عن الأخطاء اليسيرة تجاه عميله، وذلك على أساس أن المراجع قد أخل بتنفيذ بنود العقد، غير أن أحكام القضاء قد استقرت على أنه لا يطلب من المراجع الخارجي أن يكون عبقرياً أو فذاً، بل يجب عليه أن يبذل الدرجة المعقولة والمقبولة من العناية المهنية.

ويلاحظ أنه لا يمكن وضع قواعد محددة للفصل بين التقصير اليسير والجسيم، بل يُترك تحديد هذا الأمر لقاضي الموضوع، وذلك في ضوء الظروف التي أحاطت بعملية المراجعة، ومدى ما بذله المراجع من عناية الرجل المهني المعتاد.

وعلى الرغم من عدم انعقاد (أي نشأة) المسئولية العقدية للمراجع، في حالة إدلائه برأيه في المسائل الخلافية على قدر اجتهاده، وفي حدود ما وصل إليه من علم وخبرة، إلا أنه يُسأل مسئولية مدنية (عقدية) في حالة إذا ما ثبت سوء نيته ومقصده، أو صدور رأيه عن جهل بين بالمبادئ المستقرة والأصول العلمية المُسَلَم بها في علم المحاسبة والمراجعة.

ومن الملاحظ أن تهمة الإهمال العادي – أو نقص العناية المهنية المعتادة – والإهمال الجسيم- أو عدم توافر الحد الأدنى من العناية في القيام بواجب قانوني – أو الغش – أو سوء عرض حقيقة مادية يعلم المراجع الخارجي بزيفها أو بعدها عن الحقيقة - عادة ما تنشأ في عمليات المراجعة التي يرتكب فيها المراجع الخارجي تقصيراً، أو يخفي حقيقة مادية ملموسةً، أو يعرض الحقائق بطريقة ملتوية. غير أن توجيه التهمة إلى المراجع الخارجي على أساس الإهمال العادي، هو الأكثر شيوعاً، نظراً لطبيعة العلاقة التعاقدية بين مراجع الحسابات الخارجي وعملائه، بالإضافة إلى سهولة إثبات الإهمال العادي نسبياً، بالمقارنة بالإهمال الجسيم أو الغش.

ثالثاً: إصابة المدعي بضرر، نتيجة تقصير المراجع أو اهماله أو فشله في أداء واجبه: فلا يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، إلا إذا أصيب العميل بضرر مادي أو أدبي كنتيجة أو كسبب مباشر لإهمال

مراجع الحسابات الخارجي، فإذا لم يصب العميل بضرر، أو انتفت علاقة السببية بين تقصير المراجع وبين الضرر الذي لحق بالعميل، فلا محل ولا مجال لمساءلة المراجع ولا إلزامه بالتعويض.

وتتحقق رابطة السببية، عندما يتبين أن تقصير المراجع هو السبب المباشر لحدوث الضرر، وأن الضرر الذي أصاب المدعي لم يكن ليحدث لولا ارتكاب المراجع لهذا التقصير. ويلاحظ هنا أن العبرة في التعرف على رابطة السببية، هي بمقدار ما يتوقف الضرر في وجوده على وقوع التقصير، وأنه كلما استقل الضرر عن التقصير، بحيث يتصور وقوعه حتى في حالة عدم وقوع التقصير من المراجع، انعدمت رابطة السبب، كما تنعدم رابطة السببية إذا كان الضرر راجعاً إلى سبب أجنبي لا يد للمراجع فيه - كحادث مفاجئ أو قوة قاهرة يستحيل دفعها، ويؤدي وقوعها إلى استحالة تنفيذ المراجع لالتزاماته - كما تنعدم رابطة السببية كذلك حتى لو كان التقصير هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو كان هو السبب المنتج ولكنه لم يكن السبب المباشر.

ومن ناحية أخري فقد أوضح قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م. أنه في حالة تعدد مراجعي حسابات المنشأة: فإنهم يصبحون مسئولين مسئولية تضامنية، عن تعويض الضرر الناتج عن إهمالهم في المراجعة الخارجية على حسابات إحدى منشآت الأعمال. وفي هذا الصدد فإن المؤلفان يرى أن العدالة إنما تقتضي ضرورة مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، فقط عن تعويض الضرر الناجم عن تقصيره الشخصي هو فقط، وعدم مساءلته عن أتقصيرء زميله المشترك معه في عملية المراجعة، وذلك بالطبع في حالة إمكانية تحديد تقصير كل منهما على حدي؛ فإذا ما تعذر تحديد تقصير كل منهما على حدي، فلا مفر من الأخذ بمبدأ المسئولية التضامنية بينهما، ذلك أن التفسير المنطقي السليم لهذا النص القانوني، يؤيد ذلك.

رابعاً: ألا يكون إهمال المراجع، قد ترتب على إهمال العميل نفسه: فلا يُسأل المراجع مسئولية عقدية، إذا ثبت أن إهماله قد بُنِيَّ على إهمال عميله، وأن عميله هو الذي سهل له فرصة الوقوع في التقصير، كأن يهمل العميل إهمالاً واضحاً في تلافي الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، أو يتراخى في تنفيذ توجيهات المراجع، أو يعمل على إظهار بعض الموظفين بمظهر الموثوق فيهم، مما يدفع المراجع إلى الثقة فيهم، ثم يتبين اختلاسهم أو تلاعبهم في ظل حماية وثقة الإدارة فيهم.

وقد تعرض القضاء البريطاني لمسئولية المراجع الخارجي تجاه العميل، في كثير من أحكامه، حيث حُكِمَ في العديد من القضايا، بعدم مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، نظراً لما ثبت لديه من أن إهمال المراجع، قد ترتب بصورة مباشرة على إهمال عميله.

ومن الملاحظ أنه يشترط لنشأة المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي تجاه عميله، ضرورة توافر الأركان الأربعة السابقة مجتمعة، فإذا ما تخلف ركن أو أكثر منها، انتفت مسئولية المراجع العقدية، غير أنه قد يُسأل في هذه الحالة على سبيل المسئولية التأديبية، وذلك إذا ما توافرت أركانها وشروطها.

هذا وتجدر الإشارة أن النظم الوضعية قد استقرت على اتخاذ عناية الوكيل بأجر أو عناية الرجل المهني المعتاد: معياراً لمساءلة مراجع الحسابات الخارجي، عن مسئوليته العقدية تجاه عملائه.

ويعتمد هذا المعيار على التكييف القانوني لمراجع الحسابات الخارجي، من حيث كونه وكيلاً بأجر عن أصحاب الأموال أو المساهمين، وذلك وفقاً لما استقرت عليه معظم التشريعات والقوانين الوضعية. ففي مصر على سبيل المثال، فقد أفصح القانون المدني المصري عن مستوى العناية المطلوبة من الوكيل

بأجر - وذلك في مادته رقم 704 - حيث نص على أنه إذا كانت الوكالة بأجر، فيجب على الوكيل أن يبذل في تنفيذها، عناية الرجل المعتاد.

وينسجم هذا المعيار مع طبيعة التزام مراجع الحسابات الخارجي، من حيث إنه يبذل عناية فنية وليس التزاماً بتحقيق نتيجة، ومن ثم فإنه لتحديد انحراف أو تقصير مراجع الحسابات في أداء مهمته والوفاء بالتزاماته من عدمه، فلا بد من تطبيق معيار موضوعي وليس شخصياً، وهو مسلك أو عناية المراجع المعتاد، شريطة أن يتجرد من الظروف الداخلية الملابسة لشخص المعتدي، دون أن يتجرد من الظروف الخارجية المحيطة بالتعدي، كظروف الزمان والمكان، فإذا ما أثيرت مسئولية مراجع الحسابات الخارجي العقدية، يصبح من الواجب القيام بمقارنة سلوكه، بسلوك زميله الذي يمتلك قدراً عادياً من العناية والكفاية والذكاء والحرص، لو وُجِدَ في مثل الظروف الخارجية التي أحاطت بهذا المراجع، وفي الفترة التي تولي خلالها عملية الرقابة، فإذا ما تبين انحراف سلوكه عن سلوك هذا المراجع المعتاد، فإن ذلك يعتبر دليلاً على وقوع تقصير من جانب المراجع يستوجب مساءلته.

هذا ويلاحظ أن مدى كفاية العناية المهنية، إنما يتحدد بالقيام بالفحص الكافي، والتمسك بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وإتمام كافة الإجراءات الضرورية للموقف، وتوافر العناية واليقظة خلال الفحص، والإفصاح في التقرير عن كافة الأمور الهامة. غير أن أمر تحديد هذا القدر من العناية المهنية المعتادة، يعد أمراً ليس من السهولة بمكان، ومن ثم فمن الواجب أن تتصدي المهنة لتحديده، وألا تترك مسألة تحديده لأي طرف من خارجها، حتى وإن كان القضاء المستقل، نظراً لأنها مسألة شائكة، ولا يقدر على التصدي لها غير المهنة نفسها، ولذلك فقد ساهمت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم، في وضع معايير الأداء المهني التي تحدد معيار أداء ومسلك المراجع المعتاد، وتوضيح مدلول العناية المهنية المعقولة أو المعتادة والتي تقتضيها أصول المهنة.

كما تعرض دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر لهذا المعيار، حيث نص في مادته التاسعة على أن:

يحكم مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، في تنفيذ مهمته: حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة، في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصي بها، وفي نطاق ظروف المنشأة، بالإضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه، الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة.

ومن ناحية أخري فقد أرست المحاكم البريطانية والأمريكية والفرنسية والبلجيكية أسس معيار عناية المراجع المعتاد، وأبرزت نطاق الأداء المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي، حيث بينت أن المراجع لا يعتبر موفياً بالتزامه إلا إذا قام ببذل عناية الشخص المعتاد، وأنه من غير المعقول أو المقبول، النظر إلى المراجع على أنه ضامناً أو مؤمناً، وأن المراجع لا يستطيع أن يؤمن عميله ضد الخسائر الناجمة عن خيانة موظفيه، أو أن يضمن أن رقابته على الحسابات سوف تكشف كافة العيوب والأخطاء الموجودة بالدفاتر. كما استقرت تلك المحاكم على أن العناية أو الرقابة العادية، هي التي يجب القيام بها وفقا لأصول المهنة وقواعدها في مثل الظروف الخارجية المحيطة بمن يزاولها، وهي التي تتطابق مع مثيلتها التي يقوم بها المراجعون متوسطو الكفاءة والمهارة واليقظة، والذين أوتوا حظاً من النزاهة والحياد.

كما استقر القضاء البريطاني والفرنسي على أن ادعاء مراجع الحسابات الخارجي الجهل بما أُلقيَ على عاتقه بناء على نصوص القانون أو نظام الشركة، لا ينهض حجةً على إعفائه من المسئولية، وأن التخفيف من مسئولية المراجع نتيجة عدم كفاية أتعابه، يتنافى مع جوهر وفلسفة المراجعة الخارجية على الحسابات، وليس له سند في القانون، فمتي قبل مراجع الحسابات المهمة الموكولة إليه، فلا يجوز له أن يكتفي بالقيام بمجرد رقابة سطحية، ولا أن يقلل من سلوكه عن سلوك المراجع العادي، مهما قلت

الأتعاب التي خصـــصـــت له، بل إنه يعتبر ملتزماً بالبحث عن الحقيقة، وإظهار كل ما من شـــأنه إظهار الوضع الحقيقي للمنشأة محل المراجعة.

ولقد كان للقضاء البريطاني فضل السبق في تحديد درجة العناية التي ينبغي على مراجع الحسابات بذلها، وذلك في أواخر القرن التاسع عشر في قضية (London & General Bank No.2) 1895 ، حينما قرر في هذا الحكم أن مراجع الحسابـــات الخارجي، لا يلتزم بأن يقوم بأكثر من العناية والمهارة المعقولة، عند قيامه بفحصه واستفساراته، وإنجاز عملية المراجعة، وأنه ليس مُؤَمِنَاً، ولا يستطيع أن يضمن أن الدفاتر تعطي صورةً صحيحةً عن أعمال الشركة ومركزها المالي.

كما تكرر هذا المفهوم من المحاكم البريطانية، في العديد من الدعاوى القضـائية، حيث قرر القضـاء البريطاني أن مراجع الحسـابات الخارجي، يعد مسـئولاً إذا انحرف عن مسـلك المراجع المعتاد، من حيث العناية واليقظة في فحص المسـتندات، وأن التزام المراجع يتلخص في أن يبذل في عملية المراجعة، ذلك المقدار من الحرص والعناية، الذي يبذله المراجع المعتاد في حرصه وكفايته ويقظته.

كما تواتر القضـاء الفرنسـي على الأخذ بمعيار عناية الشـخص المعتاد، لمسـاءلة مراجع الحسـابات الخارجي، حيث قضت محكمة النقض الفرنسية، ومحكمة باريس، في العديد من أحكامها بمساءلة مراجع الحســابات الخارجي، إذا فشــل في أداء مهمته والوفاء بالتزاماته نحو المســاهمين وغيرهم، ولم يبذل المهارة الفنية والعناية المهنية المعقولة.

وكذلك أفصـــحت المحاكم البلجيكية عن هذا المعيار، حينما قضـــت بأن مهمة مراجعي الحســـابات الخارجيين تعتبر مقصـــورة على الرقابة، وعليهم أن يبذلوا عناية الشـــخص المعتاد، وأن عدم فعالية أسلوبهم في الفحص والمراجعـــــــة، لا تنشأ بذاتها سبباً لترتيب مسئوليتهم متي ثبت أن أسلوبهم في المراجعة كان أميناً.

وعلى نفس المنوال سـار القضـاء الأمريكي، حيث قضـي في العديد من القضـايا بوجوب قيام مراجع الحسـابات الخارجي، بأداء عمله بدرجة من العناية والمهارة المعقولة، وفقاً لما اسـتقرت عليه الأصـول المهنية، كما بَيَّنَ القضـــاء أن الدرجة المعقولة من العناية والمهارة والحرص، تتوقف على ظروف كل حالة، وأنه إذا كانت هناك أية ظروف تدعو إلى الشك، فإنه يجب على المراجع أن يبحث الموضـوع بحثاً كاملاً بحيث يصـــل إلى أعماقه، أما في حالة عدم وجود أية ظروف من ذلك النوع، فإن المراجع يكون ملزماً بأن يكون حذراً وحريصـاً بطريقة معقولة، وأنه يجب ألا تجعل واجبات مراجعي الحسـابات مرهقة أكثر من اللازم، كما يجب ألا يجعل مراجع الحســابات مســئولاً عن اكتشــاف الغش المحبوك والمصــمم بعناية، طالما أنه لم يظهر ما يدعو إلى إثارة ريبة المراجع وشكه.

ويركز دفاع مراجعي الحســابات الخارجيين، أمام القضــاء الأمريكي في أغلب الدعاوى القضــائية، على إقناع الدوائر القضـــائية بإتباع معيار الإتقان الواجب Due Diligence والذي يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها .GAAS) ومبادئ المحاســبة المتعارف عليها .GAAP) في أداء مهام مهنته. وفي هذه الحالة من مراحل الدفاع عن المراجع الخارجي، فإنه غالباً ما يلجأ ممثله القانوني إلى شهادة الخبير Expert Testimony والتي تتمثل في شهادة محاسب قانوني آخر، يبدي فيها رأيه عما إذا كان المراجع المدعى عليه، قد التزم بمعايير المراجعة والمبادئ المحاســبية المتعارف عليها. ويسـاهم الخبير إلى حد بعيد في تفسـير حقائق الموقف، والتي تدور حول مدى التزام المراجع الخارجي، بمعايير المراجعة ومبادئ المحاســبة في أداء مهمته. ويجوز لإدارة بورصـــة الأوراق المالية الأمريكية .SEC)، وكذلك القضاء الأمريكي، فرض معايير أداء أعلى مستوى من تلك المنصوص عليها في معايير المراجعة والمبادئ المحاسـبية المتعارف عليها، ولذلك فليس بالضـرورة أن يكون رأي الخبير ملزماً في

تلك الدعاوى القضائية، التي تنطوي على مخالفات لتعليمات إدارة بورصة الأوراق المالية الأمريكية.

هذا ويمكن تلخيص القواعد التي أرساها القضاء بخصوص مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه العميل على النحو التالي:

1) أن المراجع يجب أن يقتنع بأمانة، بأن الدفاتر تظهر بصورة حقيقية وعادلة، المركز المالي ونتيجة الأعمال، بالنسبة للمنشآت التي يقوم بالمراجعة الخارجية على حساباتها.

2) أن المراجع يجب أن يفحص السجلات، للدرجة التي تقنعه بصحتها، ولذلك فإنه يقوم بمراجعة اختبارية للمستندات والسجلات الأصلية، كما يقوم بعمل التحريات والاستفسارات الضرورية.

3) أن الجرد لا يعد جزءاً من واجبات مراجع الحسابات الخارجي، بل يمكنه الاعتماد على شهادة الأشخاص المسئولين، غير أنه يجب عليه أن يبذل الدرجة المعقولة من العناية والمهارة والجهد، في اختبار مدى دقة المخزون، ومدى سلامة الشهادات التي تعطيها له الإدارة.

4) أن لمراجع الحسابات الخارجي، أن يعتمد على آراء الخبراء الذين يستلزم الأمر معرفتهم الفنية المتخصصة.

5) أن المراجع يجب أن يكون لديه قدراً معقولاً من الشك المهني، وإذا ما تبين له أمراً يثير الشك، فإن عليه أن يبذل القدر اللازم من العناية والمهارة قبل أن يبدي رأيه بسلامة الحسابات، وذلك وفقاً لما أوصى به معيار المراجعة المصري (رقم 240 : مسئولية المراجع بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية) حيث بَيَّنَ أنه يتطلب من المراجع ضرورة الحفاظ على أسلوب الشك المهني، وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة، ناتجة عن الغش والتدليس، وذلك على الرغم من خبرة المراجع السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المنشأة.

6) أنه لا يدخل ضمن واجبات المراجع القيام بتقديم النصح.

7) إذا لم يتمكن المراجع من الاقتناع بسلامة أي نقطة أو أمر، فيجب عليه أن يذكر ذلك صراحةً، ويوضح ذلك في تقريره للمساهمين أو الشركاء بحسب الأحوال.

8) أن المراجع يجب أن يتحقق من وجود الأصول طبقاً للحدود المعقولة والممكنة.

9) بالنسبة للشركات: يجب على المراجع أن يتحقق من أن بنود القانون النظامي قد تم تطبيقها بشكل سليم.

10) إذا ما أهمل المراجع، أو إذا لم يقم بعمله بالدرجة المعقولة من العناية والمهارة، فإنه يكون مسئولاً عن التعويض، إذا ما ثبت أن عميله قد أصيب بأضرار من جراء إهماله، وكان يمكن أن يمنع هذا الضرر لو لم يهمل المراجع في أداء مهام عمله.

11) إن تحديد الدرجة المعقولة من العناية والمهارة، إنما يعتمد على طبيعة الموقف في القضية المعروضة، كما يعتمد ذلك على المعايير والمستويات العامة التي تضعها وتقبلها المهنة.

12) في حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص: فإن تحديد النطاق الدقيق لعملية المراجعة، في عقد مكتوب بين المراجع والعميل، يعد أمراً في غاية الأهمية.

13) لا يعد المراجع مسئولاً عن تتبع خطط الغش العبقرية والمحبوكة، حينما لا يكون هناك ما يثير الشك أو الريبة من جانب المراجع، والذي لا يطالب بأن يكون فذاً أو عبقرياً.

14) المراجع مسئول عن حساب الأرباح والخسائر، وقائمة المركز المالي، ويجب عليه التحقق من

أنهما يعطيان صورة صادقة وعادلة عن: نتيجة الأعمال عن الفترة، وحقيقة المركز المالي في تاريخ نهاية الفترة المعدة عنها، وأنه قد تم إعدادهما وفقاً لأسس ثابتة من فترة لأخرى، وأنهما لم يبوبان ولم تستخدم فيهما مسميات، يترتب عليها إعطاء انطباع مزيف عن حقيقة نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة.

15) يجب ألا تكون طريقة إدارة المديرين للشركة، مبرراً لإهمال المراجع لواجباته، غير أنه يمكن للمحكمة أن تأخذ في اعتبارها هذا الأمر، عند تقرير مدى مسئوليته.

16) المراجع لا يعد مُؤَمِناً، ولا يمكن النظر إليه بوصفه بديلاً عن وجود أنظمة الرقابة الداخلية السليمة، والتأمين الكافي ضد خيانة الأمانة.

17) في الحالات التي لا يُكتشف فيها التلاعب: فإن القضاء ينظر إلى الظروف المحيطة بالقضية، فإذا ظهر له أن المراجع قد أهمل فعلاً في إجراءات المراجعة، فإنه يصبح مسئولاً عن تعويض الخسائر التي وقعت بعد تاريخ تعيينه، ولكنه لا يُسأل عن الخسائر السابقة لتاريخ تعيينه، إلا إذا كان إهماله في اكتشاف التلاعب سبباً مباشراً في ضياع الفرصة على المنشأة في استرداد الأموال المختلسة.

أما في جمهورية مصر العربية، فإن القضاء المصري لم يتح له سوى القليل من الدعاوى المتصلة بمسئولية مراجع الحسابات الخارجي، حتى يتيسر له إرساء المبادئ والتماس الحلول، غير أن محكمة النقض المصرية، قد قامت بالفصل في إحدى القضايا المتعلقة بمسئولية أحد الأطباء- وهو من المهنيين، ومن الممكن أن تقاس عليه مسئولية مراجع الحسابات الخارجي- حيث حددت المحكمة المذكورة في حكمها، نطاق الأداء المطلوب من الطبيب، بأنه التزام ببذل عناية صادقة، وليس بتحقيق غاية مقصودة بعينها، وأن مسئولية الطبيب لا تقوم في الأصل على التزامه بتحقيق شفاء المريض، وإنما يتمثل واجبه في بذل العناية، وذلك مناطه ما يقدمه طبيب يقظ من أوسط زملائه علماً ودرايةً، في الظروف المحيطة به أثناء ممارسته لعمله، مع مراعاة تقاليد المهنة وأصولها العلمية والعملية الثابتة، وبغض النظر عن المسائل التي اختلف فيها أهل هذه المهنة ليفتح باب الاجتهاد لها، فإن انحراف الطبيب عن هذا الواجب، يعد تقصير يستوجب مساءلته عن الضرر الذي يلحق بالمريض، ويفوت عليه فرصة العلاج، ما دام هذا التقصير قد تداخل بما يؤدي إلى ارتباطه بالضرر ارتباط السبب بالمسبب.

وبناءً على كل ما سبق، فإن المؤلفان يخلصان إلى اتفاق غالبية النظم الوضعية على اتخاذ معيار (عناية الرجل المهني المعتاد) أو (عناية الوكيل بأجر) كمقياس لتحديد المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي.

هذا ويتفرع من المسئولية العقدية كل من: المسئولية عن أعمال المساعدين والخبراء والمراجع بالخارج؛ والمسئولية عن عدم اكتشاف الغش؛ وذلك كما يتبين مما يلي:

1. المسئولية عن أعمال المساعدين والخبراء والمراجع بالخارج:

يتسع نطاق المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، لكي يشتمل على مسئوليته عن أعمال وتصرفات مساعديه أو معاونيه، وكذلك ما قد يستعين بهم المراجع الخارجي من خبراء، وما قد يستعين به المراجع الخارجي الأصلي للمنشأة من مراجع حسابات بخارج نطاق الدولة التي يقع بها المركز الرئيس للمنشأة، والذين يشتركون جميعهم معه، في تنفيذ عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، ذلك أنه للقيام بالواجبات والمهام الملقاة على عاتقه، فإن المراجع يعتمد على أعضاء مكتبه - على اختلاف مستوياتهم – في تنفيذ إجراءات البرنامج الذي يخططه ويضعه لهم، وذلك تحت إشرافه وتوجيهه ورقابته ومتابعته، كما قد يعتمد على مراجعي حسابات آخرين غير تابعين له، وعلى خبراء متخصصين

في مجالات مختلفة، بل وقد يعتمد في بعض الأحيان على مكاتب مراجعة أجنبية، في القيام ببعض المهام اللازمة لإنجاز مهمته الأصلية المكلف بها، وفي مثل هذه الأحوال، فإنه يجب على المراجع ضرورة تقييم أهمية مجال عمل الخبير بالنسبة للقوائم المالية، والتحقق من مدى حياده.

وقد استقرت معظم النظم الوضعية، على إقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي عن أعمال مساعديه، وأعمال المراجعين والخبراء الآخرين الذين يعتمد عليهم في أداء بعض المهام - وفقا لقوانين الوكالة – وذلك باعتبارهم وكلاء عن المراجع، الذي يعتبر مسئولاً عن الأخطاء التي يرتكبونها أو عن سلوكهم المعيب أثناء قيامهم بالعمل الموكلين به، على أن يكون للمراجع حق الرجوع عليهم في كل ما أداه من تعويض بسبب أتقصيرئهم، ما لم يكن قد صدر من المراجع نفسه تقصير شخصي تسبب في استحقاق هذا التعويض.

كما استقرت تلك النظم على أنه في حالة وجود فروع أجنبية لمنشأة العميل، وتم تعيين مراجع حسابات محلي للرقابة الخارجية على حسابات الفروع، فإن مسئولية المراجع الأصلي الذي يتولى الرقابة على حساب المنشأة ككل إنما تتحدد على النحو التالي:

أ- في حالة قيام الجمعية العامة للمساهمين بتعيين المراجع المحلي في الدولة الكائن بها فرع الشركة للرقابة على حسابات الفرع وإرسال التقرير بشأنها: يقوم المراجع الأصلي في المركز الرئيس بالإطلاع على هذا التقرير، ثم يشير في تقريره إلى أنه قد اعتمد على هذا التقرير فيما يتعلق بالبيانات الخاصة بالفرع الأجنبي، الذي يعتبر جزءاً من الشركة. ففي هذه الحالة ونظرا لأن الجمعية العامة للمساهمين، هي التي قامت بتعيين المراجع المحلي، فإن المراجع الأصلي للشركة لا يعد مسئولاً عن إهمال المراجع المحلي ولا عن أعماله، حيث إنه في هذه الحالة لا يعد تابعاً له.

ب – أما إذا قام المراجع الأصلي بإسناد عملية المراجعة على حسابات الفرع إلى مراجع محلي – على أساس قيامه بالعمل من الباطن – ففي هذه الحالة فإن المراجع الأصلي يعتبر مسئولا عن أعمال وأتقصيرء وإهمال المراجع المحلي، حيث إن المراجع المحلي يعتبر في هذه الحالة تابعاً للمراجع الأصلي فيما يتعلق بعملية المراجعة الخارجية على الحسابات، وتنفيذ برنامجها الموضوع من قبل المراجع الأصلي.

وقد أفصح القانون المدني المصري – في مادته رقم 174- عن أسس وقواعد مسئولية المتبوع عن أتقصيرء تابعه، حيث نص علي:

1- يكون المتبوع مسئولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع، متى كان واقعاً منه حال تأدية وظيفته أو بسببها.

2- وتقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حراً في اختيار تابعه، متى كانت له عليه سلطة فعلية في رقابته وتوجيهه.

هذا ويلاحظ أن معيار مساءلة مراجع الحسابات عن أعمال مساعديه - مثلما هو عليه الحال في كل من المسئوليتين: العقدية، والتقصيرية - يتمثل في مدى انحراف مساعديه عن معيار الرجل المهني المعتاد، وذلك شريطة توافر ركنين:

أ) توافر علاقة التبعية بين المراجع والمساعدين: بحيث يكون له عليهم سلطة فعلية في التوجيه والرقابة والإشراف، ذلك أن المراجع عادة ما يضع لمساعديه برامج مراجعة يلتزمون بالسيرة على هديها، ولا يحق لهم الخروج عليها أو تعديلها إلا بعد الرجوع إليه والحصول على موافقته، وهو الذي يصدر إليهم التعليمات والأوامر والتوجيهات، ويشرف على تنفيذهم إياها ويتابع ذلك التنفيذ، ويراقب

درجة الأداء والإنجاز والالتزام بحدود وضوابط البرنامج الموضوع.

ب) حدوث ضرر ناتج عن تقصير أحد المساعدين أثناء قيامه بعمله أو بسبب هذا العمل: فإذا لم يقع التقصير، أو لم يترتب على وقوعه ضرر، انتفت المسئولية المدنية عن المراجع، ولم يصبح هناك محل لمساءلته ومطالبته بالتعويض.

هذا وتجدر الإشارة إلى اختلاف آراء رجال القانون حول تحديد أساس مسئولية المراجع عن أعمال مساعديه، فمنهم من تبني نظرية النيابة، ومنهم من تبني نظرية الآلة أو الأداة، ومنهم من تبني نظرية التقصير المفترض، ومنهم من تبني نظرية تحمل التبعة، ونظرية الضمان الضمني، ونظرية العضو، ونظرية القوة القاهرة، غير أن نظرية القوة القاهرة تعد أكثرهم واقعية وأقربهم إلى المنطق، وأشدهم اتفاقاً مع نصوص القانون، حيث تنص المادة رقم 165 من القانون المدني المصري على أنه إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، كحادث مفاجئ، أو قوة قاهرة، أو تقصير من المضرور، أو تقصير من الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر، ما لم يوجد نص أو اتفاق على غير ذلك. الأمر الذي يوضح أنه طالما أن فعل المساعد أو تقصيره، لا يعد من قبيل القوة القاهرة، فلا يحق للمراجع المتبوع أن يستند على أن ما حدث من مساعده يعد سبباً أجنبياً، أو قوةً قاهرةً، تعفيه من الالتزام بالمسئولية والتعويض، وذلك ما لم يثبت أن المساعد قد تجاوز حدود النيابة أو الوكالة، أو أنه قد تواطئ مع العميل أو غيره، أو ارتكب غشاً محبوك الأطراف، ففي هذه الحالة يصبح المساعد مسئولاً بصفته الشخصية، وتنتفي المسئولية عن المراجع المتبوع آنذاك.

✓ 2. المسئولية عن عدم اكتشاف الغش:

تطور موقف مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات فيما يتعلق باكتشاف الغش بشكل ملحوظ خلال الخمسين سنة الماضية، فبعد أن كان منع واكتشاف الغش والتلاعب يعتبر من الأهداف الرئيسة للمراجعة حتى الثلاثينيات من هذا القرن، فقد تضاءلت أهمية اكتشاف الغش بصورة مطردة بين الثلاثينيات والستينيات من هذا القرن، فقد ركزت المنظمات المهنية على حدود عملية المراجعة فيما يتعلق باكتشاف الغش، وأشارت إلى أن الإدارة هي المسئولة في المقام الأول عن منع واكتشاف الغش، حيث أوضحت النشرات الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1951 أن الفحص العادي – بهدف إبداء الفني المحايد عن دلالة وعدالة القوائم المالية، لم يصمم ولا يمكن الاعتماد عليه في اكتشاف الغش والمخالفات، وذلك على الرغم من أن اكتشافها غالبا ما ينتج عن ذلك الفحص، غير أنه غالباً ما يتم اكتشاف مثل هذه المخالفات والغش في التنظيمات الجيدة، من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية المناسبة المصحوبة بنظام فعال للرقابة الداخلية، كما أن لو فرض من مراجع الحسابات الخارجي وجه أو ركز عمله نحو اكتشاف الغش والأمور المماثلة، فإن نطاق عمله سيتسع، إلى الدرجة التي تجعل من تكاليف هذا العمل عبئاً ضخماً على كاهل العميل، وبالتالي تصبح تكلفة عملية المراجعة باهظة ويتعذر أن يتحملها العملاء من منشآت الأعمال وغيرهم.

ونظراً لتعرض موقف المهنة خلال الستينيات من القرن الماضي، للانتقادات الموجهة من داخل وخارج المهنة، واستجابةً للنقد السائد لمهنة المراجعة، فقد تم تعديل النشرات المهنية المتعلقة بموقف المراجع من اكتشاف الغش، حيث أقرت بضرورة تحلي المراجع بالحذر وإدراك إمكانية وجود الغش عند إجراء الفحص العادي والإفصاح عنه إذا كان هاماً بشكل كاف للتأثير على رأيه عن القوائم المالية، ومع ذلك فلا يزال هناك تأكيد على أن هدف المراجعة يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد على دلالة وعدالة القوائم المالية، وأنها لم تصمم أساساً ولا يمكن الاعتماد عليها في اكتشاف الغش والتلاعب والمخالفات،

على الرغم من أن اكتشـــافها قد يحدث في بعض الأحيان، حيث يتأتى ذلك كنتيجة طبيعية لبذل المراجع المؤهل علمياً وعملياً للعناية المعتادة في أداء مهمته.

وقد خلصت اللجنة القومية الأمريكية المختصة بدراسة القوائم المالية الاحتيالية، إلى أن دور مراجع الحســابات الخارجي، يعتبر دوراً جوهرياً، ولكنه ثانوياً بالنســبة لدور الإدارة في منع واكتشــاف الغش والتلاعب بالقوائم والتقارير المالية. كما تبنت قائمة معايير المراجعة (رقم 53) والصـــادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1988م. مدخلاً إيجابياً إلى حد بعيد، في تحديد واجبات المراجع الخارجي فيما يتعلق بالغش، حيث أشارت إلى أنه بسبب خصائص الأمور التي تتضمن تزويراً أو تزييفاً أو غشاً، فربما لا تكشف المراجعة المصممة والمؤداة بشكل سليم غشاً مادياً وهاماً، كما أوضحت وجود ضرورة حتمية لأن يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بما يلي:

- ✓ القيام ببذل العناية المعقولة والواجبة في تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج المراجعة.
- ✓ ممارسة درجة معقولة من الشك المهني لتحقيق الضمان المناسب، بأن الأخطاء الماديـــة أو الأمور الشاذة سوف يتم اكتشافها.

وفي المملكة المتحدة ونتيجةً لتعاظم الضغوط في الآونة الأخيرة على مراجعي الحسابات الخارجيين، بشأن تحمل مسئولية أكبر عن اكتشاف الغش، فقد انعكست تلك الضغوط على استجابة المنظمات المهنية البريطانية للمطالبة بتوسـيع واجبات مراجع الحســابات الخارجي في هذا الشــأن، حيث شــكلت مجامع المحاسبين القانونيين الثلاثة ببريطانيا، فرق عمل لدراسة هذه القضية، حيث توصلت هذه الفرق إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين، يعارضون بشدة المسئولية المضافة فيما يتعلق باكتشاف الغش، وخلصت تلك المجامع – بعد فحص ودراســة تقارير فريق العمل- إلى ضــرورة المعارضــة القوية لأي توســيع لمسـئوليات مراجع الحسـابات الخارجي، عن اكتشـاف الغش، نظراً لأن أي توسـيع في هذا الصـدد، لن يكون أمراً عملياً أو فعالاً، ومن ثم فلابد من التمسك بموقف المهنة السابق من هذه القضية.

وبخصوص قيام المراجع الخارجي بالتقرير عن الغش، فقد قام مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز في عام 1985م. بتشـكيل لجنة لدراسـة وفحص مسـئوليات مراجع الحسـابات الخارجي، المتعلقة بالتقرير عن الغش المشـكوك في حدوثه، وذلك في ضـوء التوقعات الجارية للرأي العام، حيث توصـلت هذه اللجنة في تقريرها إلي:

- إذا اكتشـف مراجع الحسـابات الخارجي غشـاً، أو شَـكَّ في وجود غش بواسـطة الإدارة أو موظفي الشركة، فإن الأمر يحتم عليه ضرورة إبلاغ إدارة المنشأة بهذا الشأن.
- إذا كان الغش على وشـك الوقوع أو الحدوث، فإنه يجب على مراجع الحسـابات الخارجي، ضـرورة مواجهة إدارة المنشـــأة بالأدلة القاطعة، وإبلاغهم أن واجبه المهني يحتم عليه التحفظ في تقرير المراجعة بشكل مناسب.

كما أوضـــحت تلك اللجنة- تدعيماً لموقفها- أنها تتفق بشـــأن الواجبات المفروضـــة على مراجع الحسابات الخارجي، وفقاً لأحكام القانون وقرارات المحاكم والمعايير المهنية، في ضرورة تضمين تقرير المراجعة للتحفظ المناسـب، إذا ما ظهرت حالة غش من جانب الإدارة، حيث إن تلك الحالات سـتؤثر بلا شـك في صـدق وعدالة القوائم المالية المقدمة للمسـاهمين، وسـتثير الشـك في نزاهة وأمانة الحسـابات والسـجلات والتقارير المحاسـبية. وأكدت اللجنة على أن الغبن أو الظلم سـوف يلحق بالرأي العام، إذا لم يتم الإفصـاح عن المعلومات ذات العلاقة، في شـكل تحفظ بالتقرير، وخصـوصـاً أنها تقع في نطاق معرفة مراجع الحسابات الخارجي.

وقد تم تضمين توصيات اللجنة سالفة الذكر، في مشروع عرض إرشاد المراجعة البريطاني بعنوان مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن اكتشاف والتقرير عن الغش والتصرفات غير القانونية الأخرى، والذي نشر في فبراير من عام 1988م.، حيث تضمن مشروع الإرشاد النص على أنه ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة تخطيط عملية المراجعة، بالشكل الذي يكون لديه توقعاً معقولاً لاكتشاف الأخطاء المادية والمترتبة على الغش. وقد تطلب الإرشاد المقترح من مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة الالتزام بالواجبات التالية:

- تقديم تقرير للإدارة عن أية أمور شاذة (متضمنة الغش، تم اكتشافها أثناء أداء عملية المراجعة). على أنه كلما زادت أهمية الأمر، فإن من الواجب إبلاغ الإدارة فوراً، وحيثما كان الأمر مناسباً، فيجب إعداد تقرير لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة.
- تقديم تقرير للمساهمين متضمناً تحفظاً، وذلك عندما يتوصل مراجع الحسابات الخارجي، إلى نتيجة مفادها أن هناك تقصير لم يتم الإفصاح عنه بصورة مناسبة في القوائم المالية، أو أن هناك شكاً حول ارتكاب الإدارة العليا لحالة غش.
- ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحفظ في تقريره، إذا ما كان حدوث التقصير راجعاً إلى عدم احتفاظ المنشأة بسجلات محاسبية مناسبة وكافية.

<u>وفي جمهورية مصر العربية</u>، فقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، إرشاد المراجعة الحادي عشر بعنوان الغش والتقصير، حيث أكد فيه على أن مسئولية منع واكتشاف الغش والأخطاء، إنما تقع أساساً على عاتق الإدارة، من خلال تصميم وتنفيذ وصيانة نظم رقابة داخلية فعالة، غير أنه قد أوضح أن من واجب مراجع الحسابات الخارجي، أن يسعى للحصول على التأكيد المناسب بعدم وقوع غش أو تقصير مادي بالقوائم المالية، وأن يقوم في حالة وقوعهما بالتأكد من إظهار أثر الغش في القوائم المالية بطريقة سليمة، ومن أن التقصير قد تم تصحيحه، ومن ثم فيصبح من الواجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة القيام بتخطيط عمله من أجل أن يكون هناك توقعاً معقولاً، لاكتشاف التضليل في المعلومات المالية والناتج عن الغش أو التقصير، ومع ذلك فإنه نظراً للقيود الكامنة والملازمة لعملية المراجعة، فإن احتمال عدم اكتشاف البيانات المضللة يظل قائماً.

كما بَيَّنَ معيار المراجعة المصري (رقم 240: مسئولية المراجع بشأن الغش والتدليس) عند مراجعة قوائم مالية في هذا الشأن أنه: ينبغي على المراجع الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة، وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وذلك على الرغم من خبرة المراجع السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة، و ُتسهم الخبرة السابقة للمراجع مع المنشأة، في التوصل لفهم للمنشأة، ومع ذلك فعلى الرغم من أنه لا يمكن أن يتوقع من المراجع أن يتغاضى تماماً عن خبرته السابقة مع المنشأة، بشأن أمانه ونزاهة الإدارة، وأنه إذا لم يكن هناك سبباً يجعل المراجع يعتقد شيئاً خلاف ذلك, فإن المراجع يقبل في العادة السجلات والمستندات باعتبارها سليمة، ومع ذلك فلو أن الظروف التي تم تحديدها أثناء المراجعة، جعلت المراجع يعتقد أن المستند يمكن ألا يكون سليماً، أو أن محتويات هذا المستند قد تم تعديلها، فإنه يجب على المراجع في هذه الحالة أن يقوم بإجراء المزيد من الاستفسارات، كما ينبغي على أعضاء فريق المراجعة، القيام بما يسمى بجلسات العصف الذهني (Brain Storming)، ومناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة، لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس، بحيث تلقي هذه المناقشة الضوء على قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة، لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

هذا وقد اســـتقر العمل في معظم النظم الوضـــعية على اتخاذ معيار عناية الرجل المهني المعتاد، مقياساً فاصلاً لتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش: فإذا ما قام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة، واتخذ مســلك المراجع المعتاد والتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإنه لا يُسأل عن عدم اكتشافه لخطط الغش والتلاعب المحكمة، والتي لم تستطع إدارة المنشأة اكتشافها، فالمراجع لا يضـــمن ولا يُؤَمِّن إذا كان قد قام بالفحص بمهارة وحرص مهني وفقاً لمعايير الأداء المتعارف عليها؛ أما إذا ثبت أن إخفاق المراجع في اكتشــاف الغش والتلاعب، كان ناتجاً عن إخفاقه في الالتزام بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، وفي بذل العناية المهنية المعقولة، ففي هذه الحالة تنشأ مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش.

ومن المناسـب عندما يثار أمر مسـاءلة مراجع الحسـابات الخارجي عن إخفاقه في اكتشـاف الغش والاختلاس والتلاعب، أن تؤخذ المتغيرات الآتية في الاعتبار:

- نطاق عملية المراجعة الخارجية التي كُلِّفَ بها مراجع الحسابات الخارجي والتزم بها.
- تحديد السبب المباشر والأساسي في عدم اكتشاف الغش، وما إذا كان نتيجة إهمال مراجع الحسابات الخارجي، أم أنه قد نتج بصـــورة مباشـــرة، عن إهمال إدارة المنشـــأة في تصـــميم نظام فعال ومتكامل للرقابة الداخلية.
- تحديد ما إذا كانت الظروف المحيطة، كانت كفيلةً بإثارة الشـــك حول ناحية من النواحي، وما إذا كان إهمال مراجع الحسابات الخارجي، في الاستقصاء عنها هو السبب وراء عدم اكتشاف الغش.
- تحديد ما إذا كان العقد المبرم بين مراجع الحســـابات الخارجي والمنشـــأة، قد وضـــع قيوداً على نطاق عملية الرقابة، أدت إلى عدم تمكين المراجع من اكتشـــاف الغش، وما إذا كان المراجع قد أوضـــح تلك القيود في تقريره.
- تحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة، قد تم اختيارها وتوجيهها بصورة جيدة، وفقاً لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها.
- تحديد ما إذا كان التلاعب أو الغش أو الاختلاس، قد تم إخفاؤه بمهارة وحذق شـــديدين، بحيث يصـــعب اكتشافه حتى مع تطبيق أساليب الرقابة المتعارف عليها مهنياً.

❑ والخلاصة فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش، يمكن بيانها على النحو الآتي:

✓ **إطار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية:**

✓ الاحتمال الأول	✓ الاحتمال الثاني
1. إذا كانت واقعة التلاعب أو الغش، قد تم إخفاؤها بإحكام ومهارة وحَذِقٍ، وكانت محبوكة الإخفاء. 2. وقام مراجع الحسابات الخارجي، ببذل العناية المهنية الواجبة. 3. ومع ذلك لم يكتشف الغش: فحينئذٍ: لا يُسْأَل مراجع الحسابات الخارجي، عن فشله في عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش.	1. إذا لم تكن واقعة التلاعب أو الغش محكمة، ولم يكن قد تم إخفاؤها بإحكام ومهارة وحَذِقٍ، ولم تكن محبوكة الإخفاء. 2. ولم يقم مراجع الحسابات الخارجي، ببذل العناية المهنية الواجبة. 3. ولم يكتشف الغش: فحينئذٍ: تنشأ مسئولية المراجع، حيث يُسْأَل مراجع الحسابات الخارجي، عن فشله في عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش.

وذلك مع وجوب مراعاة الاعتبارات الآتية، عند دراسة مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشافه لواقعة الغش والتلاعب في القوائم المالية:

1. الظروف المحيطة بواقعة التلاعب أو الغش.
2. درجة العناية المهنية التي بذلها مراجع الحسابات الخارجي.
3. ما إذا كانت هناك ظروفاً، كانت تعتبر كفيلةً بإثارة شك مراجع الحسابات الخارجي، حول وجود التلاعب أو الغش في القوائم المالية.
4. مدى مسئولية إدارة المنشأة – محل المراجعة – عن عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش في القوائم المالية.

ثانياً: المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي (المسئولية تجاه الطرف الثالث، أو تجاه الغير):

تمثل المسئولية التقصيرية (تجاه الطرف الثالث)، أحد الفروع الرئيسة للمسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، وهي تقوم على أساس مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، عن خطئه أمام غير موكليه، ممن لا يرتبطون به بعلاقة تعاقدية، ويستخدمون القوائم المالية التي قام بمراجعتها وقدم تقريره بشأنها، وذلك ترتيباً على إخلال ذلك المراجع بالالتزام القانوني العام، الذي يقضي بعدم الضرار بالغير.

وقد استقرت معظم النظم الوضعية على تقرير هذه المسئولية، وذلك بشروط وأركان محددة. ففي المملكة المتحدة، فقد تواتر القضاء البريطاني – منذ مستهل العقد الثاني من القرن الماضي - على تقرير مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، مسئوليةً تقصيريةً أمام الغير (المستثمرون الحاليون والمرتقبون، والدائنون الحاليون والمرتقبون والذين يقبلون على شراء أسهم المنشأة، وغيرهم، حينما يصدر من المراجع، إهمال ناتج عن ذكر بيان غير سليم، وقد كانت قضية **Hedley Byrne and Co.** ضد **Heller and Partners** سنة1963م.، أولى القضايا البريطانية التي أرست هذه النوعية من

المسئولية، وفيها قام مجلس اللوردات (بصفته أعلى سلطة قضائية في بريطانيا بإصدار حكمه - والذي يعد بمثابة قانون – مقرراً بأن الشخص الذي يتمتع بمهارات خاصة، ويتصدر لإعطاء مشورة أو معلومات، وهو يعلم أنها قد يعتمد عليها الآخرون من غير العملاء، يلتزم ببذل عنايته وحرصه إزاء من يعتمدون على هذه البيانات، وعلى ذلك فإن البيانات المضللة نتيجة الإهمال بحسن نية، والتي تؤدي إلى إلحاق خسائر مالية بهؤلاء الأشخاص والآخرين، ترتب لهم حق الحصول على تعويض، وذلك على الرغم من تخلف العلاقة التعاقدية بينهم وبين مراجع الحسابات الخارجي، وقد صار هذا الحكم بمثابة الأساس القانوني لإرساء المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، نتيجة إهماله وعدم تبصره، وإدلائه ببيانات غير صحيحة، وما يترتب عليها من التزامه بتعويض الضرر الذي يُلحِق خسارة بالمدعي نتيجة هذا الإهمال.

هذا وقد ترتب على قضية **Hedley Byrne and Co.** قيام مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز، بإصدار نشرته عن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه الطرف الثالث، حيث بينت تلك القائمة أن الطرف الثالث الذي يستحق التعويض من المراجع، يقتصر على هؤلاء الذين أصيبوا – بسبب إهمال المراجع في إعداد تقريره أو الحسابات أو القوائم المالية التي اعتمدوا عليها- بخسائر من جراء المواقف التي كان على المراجع أن يعلم أو ينبغي أن يعلم، أن التقارير أو الحسابات أو القوائم المالية قد أعدت بغرض محدد، أو لعملية معينة، وأن هذه التقارير أو الحسابات أو القوائم، سيتم تقديمها لهؤلاء الأشخاص من الغير وأنهم سيعتمدون عليها.

كما تناولت نشرة مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز بعض التطبيقات العملية عن الحالات المختلفة، حيث بينت الآتي:

- بالنسبة لدائني عملاء المراجع: حينما يسعى العميل إلى الحصول على تمويل منهم، فإنه لكي تُقبل دعوى التعويض المرفوعة منهم في مواجهة المراجع، إذا أصابتهم خسائر مالية نتيجة اعتمادهم على الحسابات والقوائم والتقارير التي اعتمدها المراجع، فإن الأمر يقتضي ضرورة إثبات وجود إهمال، إلى جانب علم المراجع بالغرض المطلوبة من أجله.
- بالنسبة للمساهمين: يحق للمساهمين في مجموعهم- باعتبارهم هم الذين أوكلوا مهمة الرقابة لمراجعي الحسابات الخارجيين – أن يرفعوا دعوى التعويض على أولئك المراجعين، إذا ما صدر منهم إهمال أو تقصير في عملهم، وترتب عليه خسائر مالية للشركة ككل. غير أنه لا يحق لأي مساهم على انفراد - إذا اتخذ قراراً استثمارياً متعلقا به بناء على حسابات مضللة للشركة ومؤيدة بتقرير المراجع، ثم تبين أن هذا التقرير قد أُعد بإهمال من جانب المراجع، أو أنه يحوي بيانات غير صحيحة - أن يرفع دعوى المسئولية في مواجهة المراجع، لأن الغرض من إعداد الحسابات الختامية السنوية هو خدمة المساهمين في مجموعهم، وليس تمكين آحاد المساهمين من اتخاذ قرارات استثمارية.

  ومع ذلك فمن الممكن مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الغير إذا ما استخدمت الحسابات كجزء هام وفعال كمستند في غرض ما، وكان المراجع يعلم أو كان ينبغي أن يعلم، أن هناك نية لاستخدامها في هذا الغرض.
- بالنسبة لمصلحة الضرائب: على الرغم من أن المراجع يعلم أو ينبغي عليه أن يعلم، أن الحسابات ستتخذها مصلحة الضرائب (جهاز جباية الضرائب أساساً لربط الضريبة، فإن ما يصدر عنه من إهمال في إعداد الحسابات لا يعطي لمصلحة الضرائب حق رفع دعوى التعويض في مواجهته، وذلك نظراً لأن أقصى خسارة تتحملها المصلحة من سقوط الضرائب المستحقة، لا يتأتى من إهمال مراجع حسابات أو محاسب الممول، وإنما ينتج عن وفاة الممول أو إعساره أو إفلاسه.

هذا وقد خلص مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز إلى أن هذه المسئولية هامة، حيث لا يوجد ارتباط تعاقدي يمكن أن يتخذ أساساً للمساءلة، كما بينت نشرة المجمع العديد من الأمثلة للمناسبات التي يعتبر المراجع فيها مسئولاً طبقا للمبدأ الذي تقرر في حالة Hedley Byrne and Co.، ومن أهم تلك الأمثلة:

- إعداد قوائم مالية أو تقارير للعملاء: حينما يكون معلوماً، أو يكون من المتوقع الاعتماد عليها من قبل طرف ثالث (حتى ولو كانت هويته المحددة، لم يتم الإفصاح عنها للمراجع في الوقت المناسب).
- إعطاء المراجع لبيانات تتعلق بالقدرة الائتمانية للعميل، أو إعطاء ضمانات تتعلق بمقدرته على تنفيذ شروط التعاقدات، أو إعطاء أي نوع آخر من التأكيدات بالنيابة عن العميل.

وقد أوضح مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز أنه حينما يُقَيِّد المراجع مجال تقريره بشكل خاص، أو يعبر عن تحفظات مناسبة في تقريره، أو في مذكرة مرفقة بالقوائم المالية ومشار إليها في التقرير، فإن ذلك يمكن أن يمثل إخلاءً لمسئوليته، بحيث يصبح فعالاً تجاه أي دعوى بالإهمال يمكن أن تقام ضده من أي طرف ثالث، وذلك مع الأخذ في الاعتبار ضرورة مراعاة أن هذا التحفظ أو البيان يجب أن يقدم فقط إذا كانت المواقف تتطلب ذلك، حيث أن استخدام مثل هذا البيان بصورة عشوائية، يمكن أن يترتب عليه إفساد وتخريب ثقة الجمهور، في العمل الذي تؤديه المهنة.

كما بَيَّنَ مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز أيضاً أنه عندما يعطي المراجع ضماناً، فيما يتعلق بالحصول على ائتمان أو غير ذلك، فيجب على المراجع أن يذكر أنه على الرغم من أنه قد تحقق من سلامة محتويات هذا الضمان، إلا أنه لا يقبل أية مسئولية مالية بالنسبة للرأي الذي أبداه، وأنه يجب على المراجع أن يراعي بشكلٍ كافٍ قبل أن يتم استخدام اسمه، أنه موافق على هذا الاستخدام، وأنه بالنسبة للأمور التي تحتاج إلى خبرة متخصصة، فإنه قد حصل على تأكيد عنها من المتخصصين، طالما أنها تقع خارج نطاق خبرته المهنية في المراجعة الخارجية على الحسابات.

وفي فرنسا، فقد تواترت أحكام القضاء الفرنسي الصادرة منذ أوائل القرن الماضي، على تقرير مسئولية مراجع الحسابات التقصيرية في مواجهة الغير، ومن أهم تلك الأحكام: أحكام محكمة النقض الفرنسية في الرابع من يونيو عام 1883م.، وفي التاسع من يوليو عام 1891م.، وفي التاسع عشر من مارس عام 1894م.، وفي العشرين من يوليو عام 1898م.، وحكم محكمة باريس الصادر في عام 1925م.، وحكم محكمة النقض الفرنسية الصادر في الخامس والعشرين من فبراير عام 1935م.، وقد قامت جميعها بإقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي أمام الغير، عما يقترفه من فعل غير مشروع يسبب ضرراً أو خسائر مادية لهذا الغير.

كما انعقد إجماع فقهاء القانون الفرنسي، على التسليم بالمسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، وذلك استناداً إلى القاعدة والمبدأ المقرر في المادتين 1382، 1383 من القانون المدني الفرنسي، والمادة 17 من المرسوم بالقانون الصادر في سنة 1937م.، والتي تقرر جميعها أن مراجع الحسابات الخارجي، لا يصح أن يقوم بعملية المراجعة ويكون مسئولاً أمام مجموع المساهمين الذين وكلوه فقط، بل أمام كل من له مصلحة، وذلك ترتيباً على أن هذه المسئولية تستمد أساسها من التقصير الذي يقترفه مراجع الحسابات، أو إهماله في الرقابة، وما ترتب عليه من إلحاق ضرر وخسارة مادية بالغير، حيث أنه لم يعد مجرد وكيلاً عادياً عن المساهمين، وإنما يجب أن يراعي مصلحة كلٍ من المساهمين والشركة، بل ومصلحة الاقتصاد القومي في مجموعه.

وفي بلجيكا، فقد استمرت اتجاهات فقهاء القانون وكُتَّاب المحاسبة والمراجعة، على التسليم بإقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي التقصيرية، وذلك على أساس أن دعوى الغير حين يصيبه ضرر من

تقصير أو إهمال أو تقصير المراجع في القيام بمهمته، أو مخالفته لأحكام القوانين أو نظام الشركة، إنما يقوم على أن هذا التقصير أو الفعل الضار يعتبر أساس دعوى المسئولية، وذلك وفقا لنص المادة 1382 من القانون المدني البلجيكي.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد أتيح للقضاء الأمريكي أن يضع مبادئ على جانب كبير من الأهمية، كما كان للمشرع دوراً بارزاً في سن الأحكام القانونية، التي تولت إرساء الأسس القانونية لمسئولية المراجع التقصيرية تجاه الطرف الثالث.

فأما القضاء، فقد استقرت أحكامه منذ الثلاثينيات من القرن الماضي، على إقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه الطرف الثالث، وذلك مع التمييز بين الإهمال اليسير - الذي يُسأل عنه المراجع أمام عميله فقط، على أساس أن المراجع قد أخل بتنفيذ بنود تعاقده مع العميل - وبين الإهمال الجسيم الذي يرقى إلى مرتبة الغش من جانب المراجع، والذي يفتح باب المساءلة أمام الكافة، حتى ولو لم يكن هذا الإهمال متعمداً، حيث أنه في حالة قيام المراجع بارتكاب الغش، فإنه يحق لكل شخص أصيب من جراء ذلك، أن يطالب المراجع بالتعويض عما لحق به من أضرار، وذلك حتى ولو لم توجد علاقة تعاقدية بينهما، ودون أن يكون المراجع على علم بالغرض الذي ستستخدم فيه القوائم التي تم اعتمادها. كما سلم القضاء الأمريكي أيضاً بمسئولية المراجع أمام الطرف الثالث، متي علم أن مراجعته وإعداده لتقريره، إنما يتم لمصلحة هذا الطرف الثالث.

وبالنسبة لموقف التشريع الأمريكي، فلقد توسع المشرع الأمريكي في تحديد نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي أمام الطرف الثالث، وخرج بها عن تلك الدائرة الضيقة التي رسمها القضاء الأمريكي، والتي تنحصر في اشتراط قيام المراجع الخارجي بارتكاب غش أو تقصير جسيم، وذلك من خلال إصدار قانون الأوراق المالية الاتحادي في عام 1933م، وقانون تداول الأوراق المالية في عام 1934م، حيث أصبح المراجع بموجبهما مسئولاً تجاه قطاع عريض من الغير عن مجرد الإهمال أو الغش، وبالتحديد تجاه مشتري وحائزي الأوراق المالية، وذلك بالنسبة للقوائم التي تم إعدادها أو اعتمادها، بواسطة مراجع حسابات خارجي مستقل، وقُدمت بموافقته ضمن مستندات التسجيل بسوق الأوراق المالية الأمريكية.

هذا وقد أرسى كلا القانونين المذكورين، القواعد التالية فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه الطرف الثالث:

1. يحق لأي شخص حائز لأية أوراق مالية مسجلة بسوق الأوراق المالية، أن يقاضي مراجع الحسابات الخارجي، بغض النظر عن حقيقة عدم كونه عميلاً له.

2. يجب أن تقوم دعوى هذا الشخص على أساس وجود قائمة مزورة، أو محو بيانات من قوائم مالية بشكل يجعلها مضللة، ويصبح ذلك كافياً للإثبات، ولا يتحمل المدعي أي عبء إضافي لإثبات قيام المراجع باعتماد هذه القوائم المالية عن طريق الإهمال أو الغش.

3. يقع على مراجع الحسابات الخارجي، عبء إثبات عدم إهماله أو قيامه بالغش، وذلك بأن يثبت أنه قد قام بالفحص المعقول، بالدرجة التي تبين وتؤكد أنه قد اقتنع بأن القوائم التي اعتمدها كانت حقيقية وقت اعتمادها، وأيضاً في الوقت الذي أصبحت فيه هذه القوائم فعالة بسبب تسجيلها (وتصل الفترة التي تعتبر فعالة إلى حوالي شهر من تاريخ اعتماد الحسابات).

4. يقع على مراجع الحسابات الخارجي عبء إثبات أن الخسائر التي لحقت بالمدعي، قد نتجت كلياً أو جزئياً من أسباب أخري غير القوائم المالية المزورة أو المضللة، وذلك في حين أن القواعد القانونية العادية، تلقي على المدعي عبء إثبات علاقة السببية، بين ما لحق به من ضرر وبين أسباب هذا الضرر.

ومن ناحية أخرى، فلقد تناول القانون العام أيضـا هذه النوعية من المسـئولية، حيث أقر مسـئولية المراجع الخارجي تجاه الطرف الثالث المسـتفيد عن الإهمال العادي (أو نقص العناية المعقولة) على أن يتحمل الطرف الثالث المسـتفيد عبء إثبات الضـرر، كما أقر نفس القانون مسـئولية المراجع الخارجي تجاه الطرف الثالث عن الغش أو الإهمال الجسـيم، مع تحميل الطرف الثالث بعبء إثبات هذا الإهمال الجسيم، لكي يمكنه الحصول على التعويض المناسب من المراجع.

أما عن الوضـع في جمهورية مصـر العربية، فعلى الرغم من أن القضـاء المصـري لم يتح له الكثير من الفصل في الدعاوى المتصلة بالمسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي تجاه الغير، ولم يتيسر له وضع المبادئ وإبداء الحلول المناسبة، إلا أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسـنة 1981م، والمعدل بالقانون رقم 3 لسـنة 1998م.) قد أقر بمسـئولية مراجع الحسـابات الخارجي تجاه الطرف الثالث، حيث نص على أنه: يُسأل المراجع عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب تقصيره.

كما يؤيد ذلك أيضاً، المبدأ العام الوارد بالقانون المدني المصري (بالمادة رقم 163) والذي يقرر أن كل تقصير يسبب ضرراً للغير، يجعل من ارتكب التقصير ملزماً بدفع تعويض عما سببه من ضرر.

هذا ويلاحظ أن القاعدة العامة للمسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، مبنية على أساس أنه يُسـأل عن تقصـيره الشـخصـي الذي ينبغي إثباته، حيث أن تقصـير المراجع ليس مفترضـاً، وإنما يقع عبء إثبات صـدور التقصـير من جانب المراجع على المدعي، الأمر الذي يوضـح أنه **لكي تنشـأ المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، فلابد من توافر الأركان الثلاثة الآتية:**

(أولاً) وقوع تقصـير من جانب مراجع الحسـابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكي لا يضـر بالغير، فإذا ما انحرف عن هذا السـلوك الواجب، وكان من المقدرة على التمييز بحيث يدرك أنه قد انحرف، كان هذا الانحراف تقصير يستوجب انعقاد مسئوليته التقصيرية تجاه الطرف الثالث (الغير).

ويتحلل التقصير في المسئولية التقصيرية إلى عنصرين:

1. **عنصـر مادي:** يتمثل في التعدي، ويقصـد به انحراف سـلوك المراجع الخارجي، سـواء تعمد الإضرار بالغير – وهو ما يعرف بالجريمة المدنية - أم لم يتعمد، وإنما صدر منه إهمال وتقصير - وهو ما يعرف بشبه الجريمة المدنية.
2. **عنصر معنوي:** ويتمثل في الإدراك والتمييز.

وبناءً على ذلك فمن الضروري عند تحقيق نطاق المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، أن يتم التفرقة بين طرف ثالث يعد منتفعاً أساسياً، وطرف ثالث لا يعد منتفعاً أساسياً، وذلك كما يلي:

- يُسـأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أسـاسـياً (ويقصـد به الطرف الثالث الذي تتم عملية المراجعة أسـاسـاً من أجله)، وتم النص في عقد المراجعة، على أن الغرض منها اسـتفادة الطرف الثالث، وأحيط المراجع علماً بحقيقة أن تقرير المراجعـة سـيؤثر على قرارات المنتفع الأساسي) وذلك عن الأضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم المالية، التي قام المراجع بفحصـها، وفي ذلك يكفي قيام المدعي بإثبات تهمة الإهمال العادي في حق المراجع، حيث يكون للطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل.
- يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي لا يعد منتفعاً أساسياً (مثل الفئات التي لا تستخدم القوائم المالية وتعتمد على رأي المراجع الذي اعتمدها، ولم يتم تحديدهم للمراجع قبل بداية المراجعة ولم

يرد ذكرهم في عقد المراجعة) عن الأضـــرار التي تلحق بـه نتيجـة اعتمـاده على القوائم والتقـارير المالية، التي قام المراجع بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام المدعي بإثبات صدور غش أو إهمال جسيم من جانب المراجع.

وفي هذا الصدد يصبح من الواجب على الجهات القضائية، ضرورة التثبت من وجود التقصير، ولها في ذلك أن تستعين برأي الخبراء، مع مراعاة أن مناط مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن تقصيره تجاه الطرف الثالث، هو أن يكون ثابتاً ثبوتاً ظاهراً، بصفة قطعيـــة وليست احتمالية، وأن يكون واضحاً لا يحتمل نقاشاً فنياً تختلف فيه الآراء.

(ثانياً) إصـابة المدعي بضـرر نـاتج عن تقصـير المراجع: فإذا ما انتفي الضـرر فلا تنشـأ مسـئولية المراجع التقصـــيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشـــترط في كافة الأحوال أن يكون الضـرر المدعى به محققاً وأصـاب المدعي شـخصـياً، فلا يجوز المطالبة بتعويض عن ضـرر محتمل. كما يكلف المدعي بالتعويض – كما هو الحال في المســئولية العقدية – بإثبات دعواه، وإقامة الدليل على صـــحتها وتوافر أركانها، وذلك من خلال طرف الإثبات القانونية- كالشـــهادة، والمعاينـة، والتحقيق، والخبرة.

(ثالثاً) وجود علاقة سببية بين تقصير المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي: فلا يكفي لمسائلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الطرف الثالث وإلزامه بالتعويض، ارتكابه تقصير أو إهمالاً أحدث ضررًا محققاً للطرف الثالث، وإنما يجب على من يدعي حدوث الضـرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراجع، عن مسلك المراجع المعتاد، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير المراجع، وتوافر علاقة السببية بين تقصير المراجع وبين الضرر الذي أصابه.

وتتحقق علاقة السـببية – كما هو الحال في المسـئولية العقدية – متي تبيّن أن تقصـير المراجع هو السـبب المباشـر في الضـرر الذي أصـاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضـرر قد نشـأ عن سـبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واسـتحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شـأنه أن يجعل تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضـرر قد نشـأ نتيجة تقصـير من المضـرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السـببية، ويصـبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يســتطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بســبب مثل هذه الأســباب الأجنبية. كما تنعدم رابطة السـببية كذلك في حالة ما إذا كان تقصـير المراجع هو السـبب في الضـرر الذي أصـاب المدعي، ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو كان هو السبب المنتج، ولكنه لم يكن السبب المباشر.

وتجدر الإشـارة هنا إلى أنه إذا صـدر عن مراجع الحسـابات الخارجي، غش أو تقصـير مهني جسـيم، وكان متعمداً إحداث الضـرر- لثبوت عمله بأن القوائم المالية للعميل سـتقدم إلى الطرف الثالث (المدعي) لسبب ما – فإن مسئوليته تصبح محققة، ويصبح لزاماً عليه أداء التعويض كاملاً، حتى ولو كان تقصير المضرور غير المتعمد له دخل في إحداث الضرر، أما إذا كان الطرف الثالث المضرور قد جاوز تقصيره واستغرق تقصير مراجع الحسابـــات الخارجي، ففي هذه الحالة تنتفي مسئولية المراجع تجاه الغير، وأما إذا كان تقصـير المراجع متميزاً عن تقصـير المضـرور، ولم يسـتغرق أي من التقصـيرين التقصـير الأخر- أي ما يعرف بالتقصـــير المتبادل أو المشـــترك- فقد اختلفت بشـــأنه النظم الوضـــعية، حيث ذهبت قوانين الأنجلو أمريكية إلى حرمان المضـــرور من التعويض بســـبب اشـــتراكه في حدوث التقصـــير – ما لم يكن الفاعل قد تعمد الضـــرر – بينما اتجهت التشـــريعات المدنية في كل من ألمانيا، والنمســـا، وســـويســـرا، والبرتغال، إلى توزيع المسـئولية بين المسـئول والمضـرور، في حين أن القضـاء المصـري قد ذهب إلى توزيع التعويض بين المسـئول والمضـرور بحسـب جسـامة تقصـير كلٍ منهما، فإن لم يمكن تحديد مدى

جســـامة كل تقصـــير، فحينئذٍ يُفترض التكافؤ فيها جميعاً، ويجري التوزيع فيها بالتســـاوي بين كلٍ من المسئول والمضرور، أما فيما يتعلق بالقضاء الفرنسي، فلقد ذهب إلى تعويض المضرور في هذه الحالة بسبب انتفاء علاقة السببية بين تقصير مراجع الحسابات الخارجي، والتقصير الذي أصاب الغير.

ويتفق المؤلفان – فيما يتعلق بمســـألة التقصـــير المتبادل أو المشـــترك – مع ما أخذ به القضـــاء المصري من حيث توزيع المسئولية بين المسئول والمضرور بحسب جسامة تقصير كل منهما، ذلك أن منطق العدالـة والموضـــوعية يـأبى إهدار حق أي من الطرفين، وطـالمـا أن أحد الطرفين – المراجع، والطرف الثالث- لم يكن هو المخطئ الوحيد، ولم يتجاوز تقصيره تقصير الآخر، فإن تحميل أحد الطرفين بنواتج التقصـير المشـترك يتعارض مع العدالة، ومن ثم فإن توزيع المسـئولية بينهما وفقاً لمعيار مدى جسامة تقصير كلا الطرفين، يصبح أقرب الأحكام إلى تحقيق العدالة.

هذا وتميل معظم النظم الوضـعية – كما هو الحال في المسـئولية العقدية – نحو الأخذ بمعيار عناية الرجل المهني المعتاد كمعيار موضوعي، يتم الاستناد عليه في تحديد مدى مسئوليته تجاه عملائه، وتجاه الطرف الثالث (أو الغير ممن يعتمدون على تقاريره في تسـيير مصـالحهم واتخاذ قراراتهم الاقتصـادية) ففي كلتـا المســئوليتين يُنتظر من المراجع الخـارجي – أســوةً بغيره من المهنيين الفنيين كـالأطبـاء، والمهندسـين، وغيرهم - القيام ببذل العناية الفنية التي تقتضـيها أصـول المهنة، لأن هذا يمثل السـلوك الفني المألوف، ممن هو أوسطهم علماً وكفايةً وذكاءً ويقظةً وتبصراً وحذراً، ولأن الخروج عن الأصول المستقرة في مهنة المحاسبة والمراجعة ومعايير الأداء المتعارف عليها – باشتراطات وأركان محددة – يُعد تقصير فنياً يستوجب المساءلة القانونية.

✓ وخلاصة المسئوليـة التقصيرية للمراجع الخارجي، يمكن بيانها على النحو الآتي:

مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تجاه الطرف الثالث (أو الغير):

تتمثل أركان المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، في:

1. تعدي المراجع وتقصيره وإهماله (وقوع تقصير من جانب مراجع الحسابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكي لا يضر بالغير).
2. ضرر يصيب الطرف الثالث حسن النية (إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير المراجع) فإذا ما انتفي الضرر فلا تنشأ مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشترط في كافة الأحوال أن يكون الضرر المدعي به محققاً وأصاب المدعي شخصياً، فلا يجوز المطالبة بتعويض عن ضرر محتمل.
3. رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث حسن النية (وجود علاقة سببية بين تقصير المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي) فلا يكفي لمسائلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الطرف الثالث وإلزامه بالتعويض، إرتكابه تقصير أو إهمالاً أحدث ضررًا محققاً للطرف الثالث، وإنما يجب على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراجع، عن مسلك المراجع المعتاد، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير المراجع، وتوافر علاقة السببية بين تقصير المراجع وبين الضرر الذي أصابه. وتتحقق علاقة السببية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – متي تبيّن أن تقصير المراجع هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واستحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شأنه أن يجعل

تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضرر قد نشأ نتيجة تقصير من المضرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السببية، ويصبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يستطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بسبب مثل هذه الأسباب الأجنبية.

وهنا، يجب التفرقة بين حالتين:	
الحالة الأولى	**الحالة الثانية**
أن يكون الطرف الثالث منتفعاً أساسياً بتقرير مراجع الحسابات الخارجي(بمعنى أن المراجع الخارجي كان على علم مسبق بأن تقريره سوف يُقَدَم إلى هذا الطرف الثالث وهنا يكون للطرف الثالث نفس حقوق العميل المتعاقد مع المراجع الخارجي: أي أن المراجع الخارجي يُسأل هنا أمام الطرف الثالث عن كل من: الإهمال العادي، والإهمال الجسيم.	ألا يكون الطرف الثالث منتفعاً أساسياً بتقرير مراجع الحسابات الخارجي(بمعنى أن المراجع الخارجي لم يكن على علم مسبق بأن تقريره سوف يُقَدَم إلى هذا الطرف الثالث حسن النية وهنا لا يُسأل المراجع الخارجي أمام الطرف الثالث إلا عن الإهمال الجسيم فقط.

✓ المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي:

إيمانا بخطورة، وأهمية الدور الذي يضطلع به مراجع الحسابات الخارجي، في حماية مسيرة اقتصاد الدول نحو التنمية والرخاء – من خلال قيامه بالرقابة على حسابات منشآت الأعمال، وإبداء رأيه في مدى سلامة وانتظام تلك الحسابات، ومدى تعبير القوائم والتقارير المالية لهذه المنشآت، عن حقيقة نتائج عملياتها ومراكزها المالية بصورة صادقة وعادلة – فإن التشريعات الوضعية، لم تكتف بالمساءلة المدنية لمواجهة إخلال المراجع الخارجي بالتزاماته القانونية، بل لجأت إلى نظام المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، وذلك إذا ما ارتكب جريمةً أنتجت ضرراً تعدي أثره نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إلى نطاق الإضرار بالمجتمع ككل وإهدار نظامه العام.

هذا وتتفق كافة أنظمة الفكر الوضعي ونظمه وتشريعاته، في أن الغرض من تقرير الجرائم والعقاب عليها، إنما يتمثل في حفظ مصالح الجماعة وصيانة النظام العام الذي تقوم عليه، وضمان بقائها قوية متضامنة متخلقة بالأخلاق الفاضلة، وحماية عقائدها وحياة أفرادها وأموالهم وأعراضهم ومشاعرهم. وأن تشريع العقاب على الجرائم إنما يهدف إلى منع الأفراد من اقترافها، لأن النهي عن الفعل، أو الأمر بإتيانه لا يكفي وحده لحمل الأفراد على الانتهاء عن الفعل أو إتيانه، ولولا تشريع العقاب لكانت الأوامر والنواهي أمورًا ضائعة وضربًا من العبث، ذلك أن العقاب هو الذي يجعل للأمر والنهي معني مفهوماً ونتيجة مرجوة، وهو الذي يزجر الأفراد عن الجرائم، ويمنع الفساد في الأرض، ويحمل الأفراد على الابتعاد عما يضرهم أو يضر غيرهم، ويحثهم على فعل ما فيه خيرهم وصلاحهم.

هذا ويكمن أساس المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، في إخلاله بواجب أو التزام قانوني يكلفه القانون، وهي تقوم على وجود نص قانوني يقرر التجريم والجزاء القانوني المترتب عليه طبقاً لمبدأ الشرعية، ومخالفة المراجع للقواعد المنظمة لسلوك المجتمع، كما أنها تهدف إلى مكافحة الجريمة، وذلك باعتبار أن الهدف من وراء ذلك، إنما هو غاية تقررت لمصلحة المجتمع، ووسيلتها في

ذلك تقرير جزاء يوقع باسم المجتمع، تنفيذاً لحكم قضائي، ضد من تثبت مسئوليته من مراجعي الحسابات عن الجريمة.

وتقوم المسئولية الجنائية على مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني، وتختص السلطة التشريعية بتقرير الجرائم والعقوبات، بحيث تنشأ مسئولية مراجع الحسابات الخارجي الجنائية فقط، في حالة وجود نص قانوني يجرم فعلاً من الأفعال ويعاقب عليه، مع ثبوت اقتراف مراجع الحسابات الخارجي لهذا الفعل الذي أحدث ضرراً امتد أثره ليشمل المجتمع بأسره. كما ترتبط هذه المسئولية بأحكام قوانين محددة، ولا يمكن اتساع نطاقها عما ورد بهذه القوانين، ولا يمكن للجهات القضائية الحكم على المراجع بعقوبة جنائية، ما لم يكن هناك نص قانوني يقتضي ذلك، كما لا تستطيع تلك الجهات توقيع عقوبة غير منصوص عليها في القانون.

هذا ويلاحظ اختلاف نطاق وحدود المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي من دولة إلى أخري، وذلك تبعا لاختلاف التشريعات الوضعية لكل منها وما جرمته من أفعال وما أقرته من عقوبات لكل فعل منها. ففي المملكة المتحدة: يتم تنظيم المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، من خلال كل من: القانون العام، وقانون الشركات البريطاني، وقانون السرقات لسنة 1968م.، وقانون حماية الاستثمارات من الغش لسنة 1958م.، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال، التي إذا ما ارتكبها مراجع الحسابات الخارجي، وقع تحت طائلة المسائلة الجنائية، ومن أهمها:

1. **القيام بتعمد وضع تقرير كاذب، أو إخفاء وقائع جوهرية عن عمد.**
2. **القيام بإفشاء أسرار المهنة، أو استغلالها لجلب منافع مادية خاصة لمراجع الحسابات الخارجي، أو لغيره.**
3. **القيام بإثبات بيانات كاذبة عمداً في تقارير الاكتتاب، أو غيرها من التقارير المقدمة لحملة الأسهم والسندات.**
4. **القيام بالمصادقة على توزيع أرباح صورية.**
5. **القيام باعتماد وتقديم قوائم وتقارير كاذبة أو محرفة، للتأثير على قرارات المستثمرين وإقناعهم باستثمار أموالهم في منشأة معينة، يختلف مركزها المالي وأوضاعها الاقتصادية عما ورد بتلك التقارير.**

وفي فرنسا، فقد تم تنظيم المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، من خلال كل من: قانون العقوبات الفرنسي، وقانون الشركات الصادر في الثامن من أغسطس لسنة 1930م. (والذي أقر لأول مرة المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، والمرسوم بالقانون الصادر في الثامن من أغسطس لسنة 1935م. (والذي قام بتنظيم تعيين واختصاصات مراجعي الحسابات في الشركات المساهمة، والقانون الصادر في الحادي والثلاثين من يوليو لسنة 1937م.، والقانون الصادر في الرابع والعشرين من يوليو لسنة 1966م.، والمرسوم بالقانون الصادر في الثالث من مارس لسنة 1967م.، والقانون الصادر في الحادي والثلاثين من ديسمبر لسنة 1970م.، حيث اشتركت تلك القوانين في تحديد الجرائم الخاصة بمراجعي الحسابات الخارجيين، ومن أهمها:

1. **الإدلاء بمعلومات كاذبة وعمداً عن وضع الشركة.**
2. **إفشاء أسرار المهنة، وخيانة الأمانة.**
3. **الامتناع عن إتقصير النائب العام بما يكتشفه مراجع الحسابات الخارجي، أثناء قيامه بأداء واجبات مهنته من وقائع إجرامية، أو مخالفات تقع تحت طائلة نصوص التجريم.**

4. الاشتراك في جرائم إدارات منشآت الأعمال.
5. ممارسة مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، بالمخالفة لأحكام القانون الصادر في الرابع والعشرين من يوليو لسنة 1966م.، أو بالمخالفة لأحكام الحظر أو الإيقاف المؤقت.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، فيلاحظ أنه يتم تنظيم المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، من خلال: القانون العام، وقانون تنظيم تداول الأوراق المالية لعام 1933م.، وقانون تأسيس الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية لعام 1934م.، وقانون الضرائب الأمريكي، والقانون الاتحادي للقوائم المالية المزيفة، والقانون الاتحادي لغش البريد، حيث قررت تلك القوانين، انعقاد المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات، في حالة تعمده ارتكاب بعض الأفعال والمخالفات، من أهمها:

1. تعمد إثبات مزاعم كاذبة بخصوص حقائق هامة، أو إغفال حقائق هامة يجب أن يحتويها إقرار تسجيل الأوراق المالية، أو يجب الإفصاح عنها حتى يمكن إزالة الغموض عنها.
2. الإدلاء ببيانات كاذبة، أو التآمر مع الآخرين ببيانات كاذبة أو مضللة، في أية وثائق تودع لدي هيئة أو وكالة حكومية اتحادية.
3. إرسال قوائم مالية مضللة بالبريد.
4. تنفيذ أي مخطط يهدف إلى الغش والاحتيال.
5. الاشتراك في أي عمل ينطوي على - أو يترتب عليه - غش واحتيال، على أي شخص يتعامل في بيع وشراء الأوراق المالية.
6. الإدلاء بتصريحات مضللة عن حقائق هامة، أو إغفال الإدلاء بأية حقائق جوهرية، ضرورية لإزالة الغموض عن التقارير المالية.
7. إفشاء أسرار المهنة.
8. مخالفة أحكام إنشاء الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.
9. التعيين على خلاف أحكام الحظر المقررة قانوناً.

<u>أما في جمهورية مصر العربية</u>، فإن المسئولية الجنائية للمراجع الخارجي، يتم تنظيمها وتحديد نطاقها من خلال كل من: قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م.، وقانون الشركات العامة في مجال تلقي الأموال رقم 146 لسنة 1988م.، وقانون الاستثمار رقم 230 لسنة 1989م.، وقانون سرية الحسابات البنكية رقم 205 لسنة 1990م.، وقانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 1992م.، وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005م.، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال التي يُعد ارتكابها جريمة يعاقب عليها مراجع الحسابات الخارجي، ومن أهم هذه الجرائم:

1. جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غيرها من وثائق الشركة.
2. جريمة مصادقة مراجع الحسابات الخارجي، على توزيع أرباح صورية.
3. جريمة تعمد وضع مراجع الحسابات الخارجي، لتقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو تعمد إخفاء أو إغفال وقائع جوهرية، في التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين.
4. جريمة تعيين مراجع الحسابات الخارجي، على خلاف أحكام الحظر المقررة بقانون الشركات.

5. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بإفشاء أسرار المهنة.
6. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بإعطاء أو كشف أية معلومات أو بيانات من عملاء البنوك أو حساباتهم، أو ودائعهم، أو الأمانات، أو الخزائن الخاصة بهم، أو معاملاتهم في شأنها، أو تمكين الغير من الإطلاع عليها في غير الحالات المرخص بها، بمقتضي أحكام قانون سرية حسابات البنوك رقم 205 لسنة 1990م.
7. مزاولة مراجع الحسابات الخارجي، للمهنة في المنطقة الحرة العامة بصفة دائمة بدون الحصول على ترخيص بذلك، طبقا للشروط والأوضاع المقررة وفقا لقانون الاستثمار رقم 230 لسنة 1989م.
8. جريمة تعمد مراجع الحسابات الخارجي، إثبات بيانات غير صحيحة، أو مخالفة لأحكام القانون رقم 95 لسنة 1992م، وذلك في نشرات الاكتتاب، أو أوراق التأسيس، أو الترخيص، أو غير ذلك من التقارير أو الوثائق أو الإعلانات المتعلقة بالشركة، وكذلك تعمد تغيير هذه البيانات بعد اعتمادها من الهيئة أو عرضها عليها.
9. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005م، كلها أو بعضها.
10. جريمة إخفاء المحاسب الذي اعتمد الإقرار الضريبي، للوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته، ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها، متكان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً، لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن الحقيقة، وكذلك إخفاء الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته، عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات، من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح، أو زيادة الخسائر.
11. جريمة انتحال لقب محاسب أو مراجع، أو قيام أي شخص غير مقيد اسمه بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين، أو شطب اسمه بعد قيده، باستعمال نشرات أو لوحات أو لافتات، أو أية وسيلة أخري من وسائل الدعاية، إذا كان من شأن ذلك أن يحمل الجمهور على الاعتقاد بأن له الحق في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويلاحظ في الجرائم السابقة – باستثناء جريمة التعيين بالمخالفة لأحكام الحظر المقرر قانوناً – أنها تشترك في توافر صفة العمدية، بمعني ضرورة توافر القصد الجنائي لمراجع الحسابات الخارجي (من حيث العلم بالجريمة واتجاه القصد نحو ارتكابها، وعدم نهوض المسئولية الجنائية في حالة حدوث التقصير غير المعتمد، في حين أن جريمة قبول المراجع لتعيينه بالمخالفة لأحكام الحظر الواردة بالقانون لا تعتبر جريمة عمدية، حيث لا يشترط المشرع الوضعي بشأنها توافر القصد الجنائي، فمتي قبل المراجع تعيينه على خلاف أحكام الحظر المقررة قانوناً، وقع تحت طائلة العقوبة المقررة لهذه الجريمة، كما يلاحظ أن جريمة الاشتراك في التهرب من الضرائب تقوم على أركان ثلاثة: وقوع جريمة التهرب، ووقوع الاشتراك فيها بإحدى الطرق المبينة بالقانون، وتوافر القصد الجنائي لدي مراجع الحسابات من خلال عمله بالجريمة ونتائجها، واتجاه إرادته نحو تحقيقها).

غير أن المؤلفان يتفق مع الآراء التي تنادي بضرورة النظر إلى المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي وفقا لقانون الضرائب، في ظل الحدود التالية:

1. أن هناك فرقاً بين التهرب من الضـــريبة – والذي تنص عليه مواد قانون الضـــرائب – وبين تجنب الضريبة – والذي يتم من خلال قيام المراجع بمساعدة الممول على الاستفادة من الثغرات والعيوب ونقاط الضـعف التي يشـتمل عليها قانون الضـرائب – ومن ثم فلا وجه لمسـاءلة المراجع في حالة مساعدته للممول على تجنب الضريبة. ويري المؤلفان في هذا الصدد أن وجاهة هذا الرأي تنبع من كونه يتفق مع طبيعة ومبادئ عرف العمل بمهنة المحاماة.
2. أن بعض نصـــوص قانون الضـــرائب قد لا تكون قاطعة، وقد يكون تفســـير المراجع للنص المعين مختلفاً عن تفسـير مصـلحة الضـرائب، ولا يمكن بالطبع اعتبار المراجع مسـئولاً إذا كان تفسـيره المطبق في الإقرار مخالفاً لتفسير مصلحة الضرائب.
3. يجب لنشأة مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، أن يكون على علم بالتلاعب أو الغش أو التزييف، أما إذا كان المراجع نفسه قد ضُلل أو خُدع، فلا يمكن أن يعتبر مسئولاً إذا ظهر هناك تلاعب بغرض التهرب من الضريبة.

هذا وقد اســـتقرت غالبية النظم الوضـــعية على النظر إلى أن معيار المســـاءلة الجنائية لمراجع الحســـابات الخارجي، يتمثل في ارتكاب مراجع الحســـابات الخارجي، لإحدى الجرائم المقررة بنصـــوص القوانين المنظمة لهذه المسئولية، وذلك بشرط توافر ركني الجريمة:

1. المادي – متمثلاً في إتيان الفعل المجَّرم قانوناً.
2. المعنوي – متمثلاً في القصـــد الجنائي: بمعني تعمد ارتكاب الجريمة، واتجاه الإرادة الآثمة نحو فعلها وتحقيق نتائجها، مع توافر العلم بتجريمها.

وفي هذا الشـأن فإن المؤلفان يؤكد على أنه على الرغم من أهمية وضـرورة المسـاءلة الجنائية لمراجع الحسـابات الخارجي، لحماية المجتمع ونظامه العام، فإن عقوبتها الصـارمة يجب أن تصـدر عن يقين تام بعدالة وموضـــوعية توقيعها على المراجع المخطئ، بمعني ضـــرورة الالتزام بأحكام الشـــريعة الإسـلامية فيما يختص بالتأكد من توافر الركن المعنوي (أو القصـد الجنائي) عند بحث وتحديد مسـئولية مراجع الحســابات الخارجي جنائيًا، فيجب أن يتم التحقق من توافر هذا الشــرط أو الركن، من خلال أدلة موضـوعية تسـتند إليها الهيئات القضـائية، مثل شـهادة الشـهود، وتوافر قرائن مادية قوية تثبت توافر القصد الجنائي، ذلك أن المبدأ الشرعي العام إنما يتمثل في ضرورة توافر القصد الجنائي جنباً إلى جنب مع الركن المادي كأساس عام لأية مسئولية جنائية.

✓ المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي:

لم يكن من الممكن لمهنة المحاسبة والمراجعة، أن ترتقي المكانة اللائقة بها في مصاف باقي المهن الحيوية الهامة، إلا باسـتكمال المقومات الأسـاسـية لها، من حيث قيام المنظمات المهنية المتخصـصـة، بالإشـراف على تنظيم شـئون العمل المهني، والسـعي نحو رفع المسـتوى المهني للخدمة التي يؤديها أعضـــاؤها للمجتمع، والعمل على تطويرها بما يفي باحتياجات المجتمع، والعمل على حماية أعضـــائها ورفع مستواهم المهني والأدبي والمادي، وإرساء القواعد والتقاليد التي تحكم السلوك المهني لأعضائها، وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والحفاظ على كرامة أعضائها، وبث الثقة والطمأنينة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتها.

وسـعياً نحو تحقيق الأهداف السـابقة فقد أخذت المنظمات المهنية على عاتقها، العمل على إرسـاء نوع ثالث من أنواع المســئولية – علاوة على كل من المســئوليتين: المدنية والجنائية - ويُعرف

بالمسئولية المهنية أو التأديبية، وذلك من خلال وضع التشريعات واللوائح ودساتير السلوك المهني، التي تحدد طبيعته هذه المسئولية، وتعمل على إرساء أسس آداب العلاقة مع الزملاء، والعملاء، والمجتمع، وجزاء مخالفة آداب وقواعد السلوك المهني. ويلاحظ أن أساس المسئولية التأديبية، إنما يكمن في مخالفة مراجع الحسابات الخارجي، لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.

ففي المملكة المتحدة تم إصدار قواعد السلوك المهني لأول مرة في عام 1880م.، حين تم إصدار الترخيص الملكي الذي يسمح لأعضاء الجمعيات المهنية المحاسبية، بممارسة المهنة كمحاسبين قانونيين، كما دأبت الجمعيات المهنية البريطانية – كل على حدى – على تقديم إرشادات السلوك المهني الواجبة لأعضائها، وفي مارس من عام 1992م.، وافقت مجامع المحاسبين القانونيين الثلاثة (البريطاني، والاسكتلندي، والأيرلندي، وجمعية المحاسبين القانونيين) على دليل جديد للأخلاقيات المهنية، مكوناً من قسمين:

1. المبادئ الأساسية: وتعكس المعتقدات الأساسية في مجال السلوك المهني، وتطبق على جميع أعضاء المهنة. وقد اشتقت هذه المبادئ من متطلبات الترخيص الملكي، وتمت صياغتها في صورة عامة.

2. القواعد: وتختص بتحديد تفاصيل القواعد والسلوك المتوقع من الأعضاء في ظروف معينة، كالأمانة والموضوعية والاستقلال، وتقديم الاستشارات المالية للعملاء، وتعارض المصالح، وسرية معلومات العملاء، وأعمال الوكالة، والأتعاب والارتباطات بغير الأعضاء، والحصول على الأعمال المهنية، والمسئوليات الأخلاقية للأعضاء العاملين في الصناعة والتجارة.

وفي فرنسا، فقد حدد المرسوم بالقانون رقم 810 الصادر في أغسطس من عام 1969م.، نطاق المساءلة التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، كما حدد الجزاءات التأديبية التي يتعرض لها مراجع الحسابات الخارجي إذا ما أهمل في أداء واجباته أو خالف اللوائح أو القوانين، أو أتى فعلاً مخلاً بالشرف أو بكرامة المهنة، والتي تتراوح بين التحذير، والتوبيخ، والوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز خمس سنوات، والشطب من جدول ممارسي المهنة.

وتتولي لجان القيد في فرنسا دور مجالس التأديب، على أن ينضم إلى عضويتها ممثل عن النيابة العامة، يختاره وزير العدل، كما يقوم مجلس الرابطة الإقليمي لمراجعي الحسابات الخارجيين، باختيار من يتولى توجيه الإتهام وإحالة المخالفة إلى هيئة التأديب، على أن تُستأنف قرارات مجالس التأديب الإقليمية، أمام لجنة القيد القومية، التي تنشأ بوصفها مجلس تأديب الدرجة الثانية، وينضم إلى تشكيلها حينئذٍ أحد المستشارين بوصفه ممثلاً للحكومة.

وتختص مجالس التأديب الإقليمية، بنظر الدعوى التأديبية المرفوعة ضد أحد أعضاء الرابطة الإقليمية لمراجعي الحسابات الخارجيين. ويتلقى المجلس الإقليمي لمراجعي الحسابات الخارجيين، أو النائب العام، الشكاوى المختلفة ضد مراجعي الحسابات الخارجيين، والذي يقوم بدوره بإحالة تلك الشكاوى إلى ممثل الاتهام الذي يُجري التحقيق اللازم، وفي ضوئه تقدر النيابة ملاءمة رفع الدعوى التأديبية.

ويجوز للنائب العام، ولممثل الحكومة، ولرئيس الرابطة القومية لمراجعي الحسابات الخارجيين، ولمراجع الحسابات الخارجي المحكوم عليه، أن يستأنف قرار مجلس التأديب الإقليمي، أمام مجلس التأديب القومي، خلال شهر من تاريخ إعلانه بالقرار، كما تُستأنف قرارات مجلس التأديب القومي، أمام مجلس الدولة بالطرق الاعتيادية.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، فقد صـــدر أول قانون لآداب المهنة في يناير من عام 1899م.، ثم أعيد النظر فيه وقام مجمع المحاسـبين القانونيين الأمريكي، بتطويره حتى قام بإصـدار دسـتور الأخلاق المهنية في عام 1917م. مكوناً من ثماني قواعد، ثم قام المجمع في عام 1948م.، بتطويره وإصـــداره معدلاً ومكوناً من ســت عشــرة قاعدة، ونظراً لما تعرض له هذا الدســتور من انتقادات فقد قام المجمع بتشـكيل لجنة Olson، والتي أصـدرت دراسـتها في عام 1973م.، حيث أوصـت فيها بدسـتور جديد للأخلاقيات المهنية، مكوناً من ثلاثة أجزاء:

1. مقدمة في مفاهيم الأخلاقيات المهنية.
2. قواعد السلوك المهني.
3. تفسيرات قواعد السلوك المهني.

كما قام المجمع الأمريكي بتشكيل لجنة Anderson، بغرض مراجعة دستور آداب وسلوك المهنة مراجعةً شاملةً، حيث قامت في عام 1986م.، بإصدار دراستها والتي أوصت فيها بضرورة إعادة بناء دســتور الأخلاقيات المهنية، لتحســين درجة فعاليته، كما اقترحت تكوين الدســتور الجديد من جزأين : يختص أحدهما بالمعايير والآخر بالقواعـــــــد. وقد أخذ المجمع بتوصـيات هذه اللجنة، وقام في عام 1988م.، بإصـدار دسـتور جديد للسـلوك المهني، مكونا من جزأين: خصـص الجزء الأول منه للمبادئ؛ والثاني للقواعد، وأوضح أنه إذا ما خرج عضو المهنة عن قواعد السلوك المهني، أصبح مطالباً بتبرير ذلك، أما إذا ما حدث منه انتهاك جوهري لقواعد الســلوك المهني، فإنه يتعرض للمحاكمة التأديبية، وقد يترتب على ذلك تعليق أو إلغاء عضويته.

أما في جمهورية مصـــر العربية، فقد بدأ الاهتمام بقواعد وآداب الســلوك المهني في عام 1951م.، حين تم إصـــدار قانون تنظيم مهنة المحاســبة والمراجعة رقم 133 لعام 1951م. وعندما تم إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين، تم إصدار قانون النقابة، وتم تعديل قواعد وأحكام السلوك المهني، بما يتلاءم مع وجود النقابة والأوضاع الجديدة للمهنة ومزاوليها.

وفي أغسطس من عام 1958م.، قامت نقابة المحاسبين والمراجعين بإصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة مكوناً من أربعة أبواب: يختص الباب الأول والثالث منها بقواعد المحاســبة والمراجعة، ويختص الباب الثاني بالأمانة المهنية، أما الباب الرابع فيختص بآداب وسلوك المهنة.

وفي عام 1965 م.، صـدر القانون رقم 44 لعام 1965م.، بشـأن تنظيم الرقابة على وحدات القطاع العام، وبموجبه أصـبح الأعضـاء الفنيون بإدارة مراجعة الحسـابات مسـئولين مسـئولية تأديبية وظيفية، وقد تم تعديله أخيراً بالقانون رقم 144 لعام 1988م.، بشـأن إصـدار قانون الجهاز المركزي للمحاسـبات ولائحة العاملين بالجهاز.

وفي عام 1972م.، صدر قانون إنشاء نقابة التجاريين، وتم إحلال شعبة المحاسبة والمراجعة، محل نقابة المحاسـبين والمراجعين، وألغي القانون رقم 394 لعام 1955م.، وتم اسـتحداث أحكام تأديب جديدة تنص على محاكمة الأعضـاء، الذين يرتكبون أموراً مخلة بشـرفهم أو ماسـة بكرامة المهنة، أو يهملون في أداء واجباتهم، وذلك أمام الهيئات التأديبية، بعقوبات تتراوح بين لفت النظر، وإسـقاط العضـوية من النقابة.

وعملاً على تطوير قواعد وآداب السلوك المهني، فقد قام المعهد المصـري للمحاسـبين والمراجعين في يوليو من عام 1990م.، بوضـــع مشـــروع ميثاق لآداب وســـلوكيات مهنة المحاســـبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، متضمناً ستة مبادئ أساسية يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة، وهي: الأمانة،

والموضـوعية والاسـتقلال، والسـرية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والسـلوك المهني، والمعايير الفنية، كما قام المعهد في فبراير من عام 1993م، بعقد المؤتمر العلمي للمحاسـبة والمراجعة، حيث نوقش فيه مشروع ميثاق آداب وسلوكيات المهنة، وقد تضمن ذلك: الإرشادات والتوجيهات التفصيلية، لكيفية إلزام أعضاء المهنة بالمبادئ الأساسية للسلوك المهني.

وتجدر الإشارة إلى أن أساس المسئولية التأديبية يكمن في مخالفة المراجع لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضـمن إخلالاً بكرامة وشـرف المهنة أو مخالفةً لتقاليد المهنة، ولا تنشـأ المسـئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي – مثلما هو عليه الحال في المسئولية الجنائيـــــــة – إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبية، والتي لا تتواجد بدورها إلا إذا توافر ركنان: أحدهما مادي، والآخر معنوي:

1. الركن المادي: ويتمثل في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي صدر من المراجع. فإن لم يصدر تقصير من المراجع، أو لم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني نحو النقابة، فإن ذلك يعد دليلاً على عدم وجود جريمة تأديبية، ومن ثم فلا يمكن مساءلته تأديبياً.

ويلاحظ أن الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسـئولية تأديبية، تقع أو تنشـأ بمجرد وقوع التقصـير أو التجاوز أو التعدي المهني، حتى ولو لم يقع ضـرر فعلي، لأن الضـرر هنا مفترض كأثر للإخلال بسمعة المهنة وشرفها وكرامتها، أو بواجبات الوظيفة، باعتباره إخلالاً بالصالح العام، ومن هنا فإن الضـرر لا يعتبر ركنًا من أركان المسـئولية التأديبية، إلا أنه قد يؤخذ في الاعتبار عند توقيع العقوبة وتقدير الجزاء.

2. الركن المعنوي: ويتمثل في وجود إرادة آثمة، تكمن وراء صـدور التقصـير التأديبي من مراجع الحسابات الخارجي، لكي تنشأ مسئوليته التأديبيـــــة. غير أن هذا لا يعني أن التقصير التأديبي دائمًا ما يكون متعمداً، بل قد يكون عمداً أو غير عمدي، إلا إنه إذا ثبت التعمد، فقد أصبح سبباً مشدداً عند تقدير الجزاء. ويتساوى التقصير العمدي مع التقصير غير العمدي في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن المراجع في حالة التقصير العمدى يقصد نتيجة تصرفه، في حين أنه لا يقصد في التقصير غير المتعمد سوى الفعل نفسه دون النتيجة.

ويلاحظ أنه إذا ما تخلف الركن المعنوي- كما في حالة فقدان الإدراك وانعدام الاختيار، وحالة القوة القاهرة، والضـرورة - لم تكتمل للجريمة التأديبية أركانها، ومن ثم يرتفع العقاب. أما إذا ما ثبت إخلال المراجع بواجباته في مزاولة المهنة، أو ارتكابه أمورًا مخلة بشـرفها أو ماسـة بكرامتها، وتكامل لها كل من ركنيها المادي والمعنوي، فإنه يتعرض للمسـاءلة التأديبية، والتي يتراوح جزاؤها بين الإنذار، والتوبيخ، والوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنتين، وأخيرًا شطب الاسم من جدول النقابة.

هذا وتجدر الإشـارة إلى أن معظم النظم الوضـعية تميل نحو الأخذ بمعيار الرجل المهني المعتاد لدي قيامها بتحديد المسـئولية التأديبية للمراجع - وذلك مثلما هو عليه الحال في المسـئولية المدنية - فإذا ما أرادت الهيئات التأديبية تحديد مدى انحراف المراجع أو تقصـيره، وجب تطبيق معيار المراجع المعتاد، مع الرجوع إلى القوانين واللوائح المنظمة للمسـئولية التأديبية، ودسـتور المهنة، وميثاق آداب السـلوك المهني.

وقد قرر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري اعتبار المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، مخلاً بآداب وسلوك المهنة، ومن ثم تنشأ مسئوليته التأديبية في الأحوال التالية:

1. إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة في مصر، بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة.

2. إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر، عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه، لشخص من أفراد الجمهور، نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته.

3. إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة، بطريقة تتنافى مع كرامتها، كالإعلان، أو إرسال المنشورات، أو إرسال الخطابات الخاصة، أو الدخول في مناقصات على أتعاب.

4. إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر، للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، إلا أنه من حق المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك، وعليه إذا ما طلب منه أن يكون مراجعاً لحسابات منشأة أعمال بدلاً من زميل آخر، بعد أن يخطر هذا الزميل الآخر.

5. إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له، ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته، ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ إليه طالباً ذلك، بعد إخطار الزميل الآخر.

6. إذا لم يراع في اتفاقياته مع العملاء، تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال، بأن يُقصر تقدير هذه الأتعاب، على حصة من المنفعة، التي ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو مراجع الحسابات الخارجي.

7. إذا سمح بأن يقترن اسمه، بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية، بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات. وقد بين معيار المراجعة المصري رقم 3400، بعنوان اختبار المعلومات المالية المستقبلية، أن القوائم المالية المستقبلية تتعلق بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق، وأنه على الرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها، وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، ولذلك فإن مراجع الحسابات الخارجي، ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها، كما أنه بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية، فقد يكون من الصعب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يحصل على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي ايجابي، بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر، وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة، فإن مراجع الحسابات الخارجي يجب أن يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد، أما إذا كان في تقدير مراجع الحسابات الخارجي أنه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة، فلا يوجد ما يمنعه من إبداء رأي ايجابي في تلك الافتراضات.

8. إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها، دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.

9. إذا لجأ إلى منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الأخير، عن طريق عرض أتعاب أقل، أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة، عن أتعاب زميله دون سبب مقبول.

10. إذا أفشى أسراراً مهنيةً أو أسراراً شخصيةً أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه، علم بها عن طريق أداء مهام مهنته.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الجرائم التأديبية، تندرج ضمن دائرة جرائم التعزير في الشريعة السلامية، والتي خولت لأولي الأمر سلطة تجريم بعض الأفعال (الإيجابية أو السلبية- في إطار مبادئ وأحكام الشريعة الإسلامية- بغرض الحفاظ على النظام العام وتنظيم شئونه المختلفة، الأمر الذي يوضح

أهمية المساءلة التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين، في تنظيم سلوكهم والارتقاء بمستوى أدائهم المهني، والتزامهم بالأخلاقيات المهنية الفاضلة.

وبناًء على ذلك فإن الشريعة الإسلامية تتفق مع الأنظمة الوضعية، بشأن تنظيم المساءلة التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين، عن طريق المنظمات المهنية المسئولة، كما تتفق معها في اشتراط وقوع الجريمة التأديبية، لنشأة المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، وفي ضرورة توافر ركني الجريمة التأديبية: الركن المادي: متمثلاً في إخلال المراجع بالتزام مهني أو وظيفي، حتى ولو لم يترتب عليه ضرر، نظراً لأن الضرر لا يعد ركناً من أركان المسئولية التأديبية، وإنما يؤخذ في الاعتبار عند توقيع العقوبة وتقدير الجزاء، والركن المعنوي: متمثلاً في توافر الإرادة الآثمة لدي المراجع المذنب عند قيامه بالإخلال بالتزاماته المهنية، وصدور هذا السلوك عن إدراك تام وحرية اختيار وتمييز، فإذا ما تخلف الركن المعنوي، لم تكتمل حينئذٍ أركان الجريمة التأديبية وتنتفي المسئولية التأديبية عن مراجع الحسابات الخارجي، ويرتفع العقاب المقرر.

كما تتفق الشريعة الإسلامية مع الأنظمة الوضعية، في اتخاذ معيار المراجع المعتاد كأساس لتحديد مدى انحراف مراجع الحسابات الخارجي، عن آداب وسلوك المهنة وتعرضه للمساءلة التأديبية، وذلك بالارتباط مع دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، وميثاق آداب السلوك المهني، وقانون الجهاز المركزي للمحاسبات.

هذا وتجدر الإشارة في هذا المقام، إلى أن الشريعة الإسلامية، تعتمد لدي إرسائها لضوابط المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، على مجموعة من المفاهيم والقيم والمبادئ المستقرة - والتي تعتبر بمثابة ثوابت محددة، لا تتغير ولا تختلف باختلاف الأزمنة أو الأماكن أو المجتمعات- وترتكز عليها في رفع درجة التزام أفراد المهنة بها، من خلال تنمية وتقوية فكرة الرقابة الذاتية لديهم للارتقاء بمستواهم المهني والأخلاقي والسلوكي.

ويرى المؤلفان ضرورة وأهمية مراعاة الآتي:

1. ضرورة توجيه اهتمام الجهات المسئولة، عن تأهيل وتهيئة المحاسبين والمراجعين، نحو غرس مفاهيم آداب السلوك المهني وقواعد السلوك الأخلاقي، والرقابة الذاتية.

2. ضرورة الاهتمام بالجوانب السلوكية والإنسانية، في تعامل مراجع الحسابات الخارجي مع الآخرين، وذلك بنفس قدر الاهتمام القائم حالياً بالجوانب السلوكية لأعضاء المهنة فيما بينهم.

3. ضرورة الاهتمام والنص على إلزام كافة أعضاء المهنة بإتباع معايير الأداء المهني المعتمدة، ووضع الضوابط الكفيلة بضمان التزام أعضاء المهنة بآداب وسلوكيات المهنة ومعايير أدائها المهني، ومتابعة هذا الالتزام وتقويمه.

4. ضرورة نهوض نقابة التجاريين بمسئوليتها، في تأديب أعضائها المخالفين لآداب وسلوك المهنة، ولك بصورة جادة يكون من شأنها، حمل الأعضاء على الالتزام المهني القويم، بهذه الآداب والسلوكيات المهنية.

5. ضرورة الاهتمام- عند إعادة بناء دستور المهنة وميثاق آداب السلوك المهني- بالعمل على توضيح مفهوم مستوى العناية المهنية الواجبة، والقيام بتوضيح أمثلة كافية للحالات التي تتوافر فيها العناية المهنية الواجبة، والحالات التي لا تتوافر فيها، وتحديد أنماط السلوك المهني المقبول، وغير المقبول.

6.ضـرورة الاهتمام عند إعادة بناء دسـتور المهنة، بإلزام أعضـائها بالعمل على تحسـين خبرتهم ومعرفتهم المهنية بشـكل مسـتمر، والعمل على الارتقاء بمسـتوى مسـاعديهم مهنييا وخلقيا وأدبيا وسلوكيا.

7.ضـرورة الاهتمام عند إعادة بناء دسـتور المهنة، بإدراج عمليات التدريب الصـورية للمحاسـبين والمراجعين تحت التمرين، ضـمن الجرائم التأديبية التي تُعرض مرتكبيها للمسـاءلة التأديبية وعقوبتها المشـددة، وذلك لكي يمكن القضـاء على ثغرة صـورية التدريب المهني القائمة حالياً، وضـمان جدية تأهيل المحاسـبين والمراجعين تحت التمرين تأهيلاً عملياً جاداً، وضـمان تنمية الأخلاقيات والآداب والسلوكيات المهنية الفاضلة، لديهم منذ بداية التحاقهم بسلك العمل المهني.

ملخص الباب الثاني:

- **تتفرع مسئولية المراجع الخارجي، إلي: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وتعتبر كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة مستقلة ومتميزة بذاتيتها الخاصة.**
- **هذا وقد نص قانون شركات المساهمة المصري على أن المراجع الخارجي في شركات المساهمة في جمهورية مصر العربية، يقوم بدوره كوكيل عن مجموع المساهمين أصحاب حقوق ملكية الشركة المساهمة، لكي يراجع الحسابات والقوائم التي قامت إدارة المنشأة بإعدادها؛ كما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته قد حددها القانون، حيث يعتبر المراجع ملتزماً بأداء تلك الواجبات والمسئوليات بشكل كامل، كما أنه يكون في هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن إدارة المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهني عادل وموضوعي ومحايد.**
- **أن مسئولية المراجع الخارجي، تتفرع إلى: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وأن كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة، تعتبر مستقلة، وأنها قد تتلاقى معاً حينما ينهض الفعل أو الأفعال المنسوبة إلى المراجع الخارجي، كأساس لمساءلته مدنياً وجنائياً وتأديبياً، غير أنه ليس من المحتم الجمع بين أكثر من مسئولية من هذه المسئوليات في الحياة العملية.**
- **أن المسئولية المدنية للمراجع الخارجي تنشأ نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، بالقياس إلى مستوى العناية المهنية المبذولة من المراجع العادي المتمرس متوسط التأهيل والخبرة والكفاءة والذكاء، إذا واجه نفس الظروف الخارجية التي أحاطت بالواقعة، بشرط أن يكون متجرداً من أي ظروف أو ملابسات داخلية، وألا يكون له علاقة سابقة بتتابع عمليات المراجعة موضوع الحكم.**
- **تنقسم المسئولية المدنية للمراجع الخارجي إلى:**

أولاً: المسئولية العقدية (تجاه العملاء، ويندرج ضمنها كل من:

- **المسئولية عن أعمال المساعدين.**

- **المسئولية عن أعمال أحد مراجعي الحسابات في الخارج.**
- **المسئولية عن عدم اكتشاف الغش.**

ثانياً: <u>المسئولية التقصيرية (تجاه الغير، أو تجاه الطرف الثالث.</u>

- **لكي تنشأ المسئولية العقدية للمراجع الخارجي، فلابد من توافر أربعة أركان رئيسية:**

1. أن يكون المراجع الخارجي مكلفاً بواجب محدد.

2. أن يفشل المراجع في أداء الواجب.

3. إصابة المدعي بضرر نتيجة تقصير المراجع أو فشله في أداء واجبه.

4. ألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.

- **أن إجماع النظم الوضعية يكاد ينعقد على اتخاذ معيار (العناية المهنية المعتادة أو العناية المهنية المعقولة Due Care ، معياراً لمساءلة مراجع الحسابات الخارجي، عن مسئوليته العقدية تجاه عملائه.**
- **استقر العمل في معظم النظم الوضعية على اتخاذ معيار (العناية المهنية المعتادة أو العناية المهنية المعقولة Due Care ، مقياساً فاصلاً لتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش: فإذا ما قام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة، واتخذ مسلك المراجع المعتاد والتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإنه لا يُسأل عن عدم اكتشافه لخطط الغش والتلاعب المحكمة، والتي لم تستطع إدارة المنشأة اكتشافها، فالمراجع لا يضمن ولا يُؤَمِّن إذا كان قد قام بالفحص بمهارة وحرص مهني وفقاً لمعايير الأداء المتعارف عليها.**
- **لكي تنشأ المسئولية التقصيرية للمراجع الخارجي، فلابد من توافر الأركان الثلاثة الآتية:**

أ. وقوع تقصير من جانب مراجع الحسابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكيلا يضر بالغير. وهنا يجب التفرقة بين موقفين:

- **يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً، عن كل من الإهمال العادي أو البسيط؛ والإهمال الجسيم؛ حيث يكون للطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل.**
- **يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي لا يعد منتفعاً أساسياً – عن الإهمال الجسيم فقط.**

ب. إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير المراجع: فإذا ما انتفي الضرر فلا تنشأ مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض.

ج. وجود علاقة سببية بين تقصير المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي.

- **يكمن أساس المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، في إخلاله بواجب أو التزام قانوني يكلفه القانون، وهي تقوم على وجود نص قانوني يقرر التجريم والجزاء القانوني المترتب عليه طبقاً لمبدأ الشرعية، ومخالفة المراجع للقواعد المنظمة لسلوك المجتمع.**
- **في جمهورية مصر العربية، يتم تنظيم المسئولية الجنائية للمراجع الخارجي، وتحديد نطاقها من خلال كل من: قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون شركات المساهمة المصري، وقانون الشركات العامة في مجال تلقي الأموال، وقانون الاستثمار، وقانون سرية الحسابات البنكية، وقانون سوق رأس المال، وقانون الضرائب على الدخل، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال التي يُعد**

ارتكابها جريمة يعاقب عليها مراجع الحسابات الخارجي، ومن أهم هذه الجرائم:

1. **جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غيرها من وثائق الشركة.**
2. **جريمة مصادقة مراجع الحسابات الخارجي، على توزيع أرباح صورية.**
3. **جريمة تعمد وضع مراجع الحسابات الخارجي، لتقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو تعمد إخفاء أو إغفال وقائع جوهرية، في التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين.**
4. **جريمة تعيين مراجع الحسابات الخارجي، على خلاف أحكام الحظر المقررة بقانون الشركات.**
5. **جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بإفشاء أسرار المهنة.**

- **استقرت غالبية النظم الوضعية على النظر إلى أن معيار المساءلة الجنائية لملراجع الخارجي، يتمثل في ارتكاب المراجع الخارجي، لإحدى الجرائم المقررة بنصوص القوانين المنظمة لهذه المسئولية، وذلك بشرط توافر ركني الجريمة:**

1. **المادي – متمثلاً في إتيان الفعل المجَّرم قانوناً.**
2. **المعنوي – متمثلاً في القصد الجنائي: بمعني تعمد ارتكاب الجريمة، واتجاه الإرادة الآثمة نحو فعلها وتحقيق نتائجها، مع توافر العلم بتجريمها.**

- **يكمن أساس المسئولية التأديبية، في مخالفة مراجع الحسابات الخارجي، لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.**
- **لا تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبيـــة، والتي لا تتواجد بدورها إلا إذا توافر ركنان: أحدهما مادي، والآخر معنوي:**

1. **الركن المادي: ويتمثل في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي صدر من المراجع.**

ويلاحظ أن الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسئولية تأديبية، تقع أو تنشأ بمجرد وقوع التقصير أو التجاوز أو التعدي المهني، حتى ولو لم يقع ضرر فعلي، لأن الضرر هنا مفترض كأثر للإخلال بسمعة المهنة وشرفها وكرامتها.

2. **الركن المعنوي: ويتمثل في وجود إرادة آثمة، تكمن وراء صدور التقصير التأديبي من مراجع الحسابات الخارجي، لكي تنشأ مسئوليته التأديبية. غير أن هذا لا يعني أن التقصير التأديبي دائمًا ما يكون متعمداً، بل قد يكون عمداً أو غير عمدي.**

- **ويلاحظ أنه إذا ما تخلف الركن المعنوي- كما في حالة فقدان الإدراك وانعدام الاختيار، وحالة القوة القاهرة، والضرورة - لم تكتمل للجريمة التأديبية أركانها، ومن ثم يرتفع العقاب.**
- **ومن المعروف أن معظم النظم الوضعية تأخذ بمعيار (العناية المهنية المعتادة لدي قيامها بتحديد المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي - وذلك مثلما هو عليه الحال في المسئولية المدنية.**
- **وقد قرر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري اعتبار المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، مخلاً بآداب وسلوك المهنة، ومن ثم تنشأ مسئوليته التأديبية في العديد من الحالات، منها على سبيل المثال:**

1. **إذا زاول عمل المحاســبة والمراجعة في مصــر، بالاشــتراك مع شــخص غير مرخص له بمزاولة المهنة.**

2. إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر، عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه، لشخص من أفراد الجمهور، نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته.
3. إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة، بطريقة تتنافى مع كرامتها، كالإعلان أو إرسال المنشورات، أو إرسال الخطابات الخاصة، أو الدخول في مناقصات على أتعاب.

الباب الثالث
مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة

الأهداف التعليمية للباب الثاني:

ينبغي بعد دراسة هذا الباب أن يكون الدارس قادرا على:

1- **الإلمام بمفهوم وتطبيقات الأهمية النسبية في المراجعة.**
2- **التعرف على خطر المراجعة النهائي ومكوناته.**
3- **تمييز الخطر القابل للتحكم؛ وغير القابل للتحكم.**
4- **تحديد كيفية تخفيض خطر المراجعة.**

الباب الثالث
مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة

❑ مدخل الأهمية النسبية:

إستخدام الأهمية النسبية في المراجعة:

يتضمن النقاط التالية:

(1) مفهوم الأهمية النسبية.
(2) صعوبات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة.
(3) مسئولية المراجع ودوره فيما يتعلق بالأهمية النسبية.
(4) خطوات تطبيق الأهمية النسبية في المراجعة.
(5) مفهوم التقدير الأولي للأهمية النسبية.
(6) العوامل المختلفة التي تؤثر في تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية.
(7) أسباب إجراء عملية تخصيص للتقدير الأولي للأهمية النسبية.
(8) أسباب تفضيل معظم المراجعون لإجراء عملية التخصيص بين حسابات الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل.
(9) تعريف مصطلح التحريف المسموح به وفقاً لنشرات المراجعة عن المعايير أرقام 111،107،39.
(10) صعوبات عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية.
(11) أهم القواعد المشتقة من الممارسة العملية لإجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية.
(12) كيفية تقدير مقدار التحريف الكلي في الحساب.
(13) النتائج المترتبة على مقارنة مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية.

❑ الأهمية النسبية والخطر

يعد مفهوما: الأهمية النسبية والخطر من المفاهيم الهامة والجوهرية لمهنة المراجعة؛ حيث يعتمد عليهما المراجع الخارجي حال قيامه باتخاذ مختلف القرارات أثناء قيامه بمهام مهنته؛ سواءً عند التخطيط لمهمة المراجعة، أو القيام بالإجراءات والخطوات التنفيذية والميدانية لمهمة المراجعة؛ أو عند قيامه بإعداد تقرير المراجعة.

❑ مفهوم الأهمية النسبية:

بيَين مجلس معايير المحاسبة المالية FASBs - كما جاء في: معايير المحاسبة المالية - أن كمية أو قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة تعتبر قدراً هاماً: إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى تغيير أو التأثير على التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند إتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة.

صعوبات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة:

1- تعدد مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم ضرورة أن يضع المراجع في إعتباره لما يعتبر هاماً لأنواع مختلفة من المستخدمين وقراراتهم المختلفة.

2- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، فالقدر الذي يعتبر هاماً لشركة صغيرة الحجم قـــد لا يكون كذلك لشركة كبيرة.
3- لم تصدر المجامع والمنظمات المهنية مؤشرات محددة تتعلق بتطبيق الأهمية النسبية في المراجعة.

- **مسئولية المراجع ودوره فيما يتعلق بالأهمية النسبية:**
  - **يعتبر المراجع مسئولاً عن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة تحريفاً هاماً أم لا،**
  - **وإذا وجد تحريفاً هاماً فعلى المراجع مسئولية إخطار إدارة المنشأة محل المراجعة بذلك التحريف للقيام بالتصويب والتعديل في القوائم المالية،**
  - **وإذا رفضت إدارة المنشأة القيام بذلك فعلى المراجع في هذه الحالة عدم إصدار تقرير نظيف، وإصدار تقريرٍ عكسيٍ على الأقل (أي تقرير عكسي أو تقريرخالي من الرأي أي يمتنع عن إبداء الرأي).**

- **خطوات تطبيق الأهمية النسبية في المراجعة:**

تتمثل خطوات تطبيق الأهمية النسبية فيما يلي:
1- تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية.
2- تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.
3- تقدير مقدار التحريف الكلي في كل حساب.
4- تقدير مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية.
5- مقارنة مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية.
ويلاحظ أن الخطوتين الأولي والثانية يتم تنفيذهما خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وتتم الخطوة الثالثة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، أما الخطوتان الرابعة والخامسة فيتم تنفيذهما في نهاية عملية المراجعة وبالتحديد في مرحلة تقييم النتائج لإصدار التقرير.

- **التقدير الأولي للأهمية النسبية: يُعتبر التقدير الأولي للأهمية النسبية بمثابة تحديد للحد الأقصي من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. ومن الأفضل أن يقرر المراجع في المراحل الأولية لعملية المراجعة المقدار الكلي النهائي للتحريف في القوائم المالية الذي يُعتبر هاماً.**
  - ✓ **ويمكن تعديل هذا المقدار خلال تنفيذ عملية المراجعة بالزيادة أو النقص إذا ظهر وتكشف للمراجع معلومات جديدة عن العميل، ويُسمى المقـدار الجـــــديد: التقدير المعدل للأهمية النسبية.**

▪ العوامل المختلفة التي تؤثر في تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية:

أولاً: حجم أعمال منشأة العميل مقاساً بإجمالي الإيرادات أو الأصول أو صافي الدخل يؤثر في هذا التحديد طردياً؛
وذلك لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق.
ثانياً: الأسس المستخدمة لتحديد المقدار الذي يعتبر هاماً، والتي قد تكون:
(1) (5% – 10%) من صافي الدخل قبل الضرائب للسنة الجارية، فمثلاً إذا كان مقدار التحريف يزيد عن 10% من هذا الأساس يعتبر تحريفاً جوهرياً، وإذا قل عن 5% يعتبر غير جوهري، وإذا كان بين (5% – 10%) فإن الأمر يحتاج إلى مزيد من التقدير الشخصي لتحديد أهميته.
(2) (5% – 10%) من متوسط صافي الدخل قبل الضرائب عن مدة ثلاث سنوات سابقة للسنة الجارية، ويُتبع هذا الأساس إذا كان صافي الدخل قبل الضرائب للسنه الجارية صغيراً أو كبيراً جداً على خلاف المعتاد.
(3) (3% – 6%) من إجمالي الأصول أو إجمالي الأصول المتداولة أو الثابتة.
- وتعتبر هذه النسب قواعد مشتقة من الممارسة العملية.
ثالثاً: هناك مجموعة أخيرة من العوامل النوعية (خلاف ما سبق من عوامل كمية) فعلى سبيل المثال يكون التحريف هاماً ومؤثراً بغض النظر عن مقداره إذا:
(1) تعلق التحريف بغش وليس بخطأ غير متعمد.
(2) أدى التحريف إلى تغيير إتجاه الأرباح من إتجاه تصاعدي إلى تحقيق خسائر أو العكس.

▪ سبب إجراء عملية تخصيص للتقدير الأولي للأهمية النسبية:

حيث أن هذه التقدير يتم على مستوى القوائم المالية ككل، في حين أن عملية جمع قرائن وأدلة الإثبات تتم علي مستوى الحسابات، لذا كان من الضروري إجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.

❑ سبب تفضيل معظم المراجعين إجراء عملية التخصيص بين حسابات الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل:

يرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب تتمثل في:
1- عدد حسابات الميزانية أقل من عدد حسابات قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة مما يؤدي إلى تخصيص مقادير أكبر للحسابات مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة.
2- تركز معظم إجراءات المراجعة على حسابات الميزانية.
3- معظم التحريفات في حسابات قائمة الدخل لها آثار متساوية وعكسية على حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية)، ويرجع ذلك لإتباع نظام القيد المزدوج.

➢ مصطلح التحريف المسموح به وفقاً لنشرات المراجعة عن المعايير أرقام 39 ؛ 107 ؛ 111

التحريف المسموح به هو: المقدار المخصص لكل حساب من التقدير الأولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية.

صعوبات عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية: هناك ثلاث صعوبات تتمثل في:

1- ضرورة قيام المراجع بتحديد الحسابات التي يكون إحتمال التحريف فيها أكبر من غيرها مقدماً، وذلك لتخصيص تحريف مسموح به أكبر حتى يمكن زيادة كفاءة عملية المراجعة.

2- ضرورة تحديد إتجاه التحريف في كل حساب، والذي قد يكون تحريفاً من خلال زيادة قيمة الحساب أو تدنية القيمة مقدماً.

3- ضرورة تحديد تكلفة مراجعة كل عنصر من العناصر المكونة لكل حساب، حيث تؤثر عملية التكلفة في عملية التخصيص.

- **أهم القواعد المشتقة من الممارسة العملية لإجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية:**

القاعدة الأولى:

يتم تخصيص صفر أو مقدار صغير للتحريف المسموح به للحساب الذي:

(تحريف مسموح به صغير ⟺ عينة المراجعة هنا يكون حجمها كبير).

1- يكون رصيده صغيراً.

2- يمكن مراجعته بالكامل بتكلفة بسيطـــــــة مثل حـ / النقدية بالخزينة.

3- يكون إحتمال التحريف فيه صغيراً.

القاعدة الثانية:

1- يتم تخصيص مقدار صغير للتحريف المسموح به كنسبة من رصيد الحساب الذي لا يتغير رصيده من عام لآخر

مثل حـ / الأراضي.

(تحريف مسموح به صغير ⟺ عينة المراجعة هنا يكون حجمها كبير).

القاعدة الثالثة:

يتم تخصيص مقدار كبير للتحريف المسموح به للحساب الذي:

1- يكون رصيده كبيراً.

2- يتطلب إختبارات مراجعة مكثفة وحجم عينته كبير مثل حـ / المخزون.

3- يكون إحتمال التحريف فيه كبيراً.

القاعدة الرابعة:

يتم تخصيص مقدار صغير للتحريف المسموح به كنسبة من رصيد الحساب الذي يكون التحقق من صحته بتكلفة صغيرة عن طريق إستخدام الإجراءات التحليلية.

القاعدة الخامسة:

يجب ألا يزيد المقدار المخصص كتحريف مسموح به لأي حساب عن نسبة 60% من التقدير الأولي للأهمية النسبية.

❑ **تقدير مقدار التحريف الكلي في الحساب:**

حيث إن المراجع يستخدم أسلوب العينات بدلاً من أسلوب الفحص الشامل، فإن الأخطاء المكتشفة في العينة تستخدم لتقدير التحريف الكلي في المجتمع وذلك وفقاً للمعادلة الأتية:

صافي التحريف في العينة 3500ج

÷ ÷

القيمة الدفترية للعينة 50.000ج

=

0.07

× ×

القيمة الدفترية للمجتمع 450.000ج

= =

التحريف الكلي في الحساب 31.500ج

حيث أن:

صافي التحريف في العينة 3500 ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷ ÷

القيمة الدفترية للعينة 50.000ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= 0.07

× ×

القيمة الدفترية للمجتمع 450.000ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= =

التحريف الكلي في الحساب 31.500ج

❑ **أهم النتائج المترتبة على مقارنة مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية:**

1. إذا كان مقدار التحريف الكلي تجاوز (أي أكبر من) الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية: فإن المراجع يرفض القوائم المالية، باعتبارها محرفة تحريفاً جوهرياً أو هاماً ومؤثراً؛ وإذا لم تقم إدارة العميل بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً عكسياً على الأقل.

2. أما إذا كان التحريف الكلي النهائي أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية فإن المراجع هنا يقبل القوائم المالية، باعتبارها ليست محرفة تحريفاً جوهرياً أو هاماً ومؤثراً،

فإذا لم تقم إدارة العميل بتصويب الأخطاء المكتشفة لكي تصبح القيم قبل المراجعة مساوية للقيم بعد المراجعـــة، فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً مقيداً: لأن القوائم هنا على الرغم من أنها ليست محرفة تحريفاً جوهرياً؛ إلا أنها تحتوي على تحريف غير جوهري أو غير مؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية للمنشأة.

مثال:

قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة 14.000.000 جنيهاً. ؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي 10.000.000 جنيهاً

وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفترية 2 مليون جنيهاً.

وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة 1.700.000 جنيهاً

فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب: 1. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء. 2.تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق.

الإجابة:

صافي التحريف في العينة 300.000ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷ ÷

القيمة الدفترية للعينة 2.000.000ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= 0.15

× ×

القيمة الدفترية للمجتمع 10.000.000ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= =

التحريف الكلي في الحساب 1.500.000ج

يلاحظ مما سبق أن:

1. **الحد الأدنى التقدير الأولي للأهمية النسبية = 14.000.000 × 5 % = 700.000 جنيهاً**
2. **الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = 14.000.000 × 10 % = 1.400.000 جنيهاً**

- **وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية 1.500.000 أكبر من الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية 1.400.000 ؛ لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، باعتبارها محرفة تحريفاً جوهرياً أو هاماً مؤثراً، وإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية، فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً عكسياً [أو سلبياً] على الأقل.**

❑ مدخل تحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة:

بيَّن معيار المراجعة المصري رقم (315) بعنوان: تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام؛ أنه ينبغي على المراجع الخارجي تفهم المنشأة وبيئتها؛ بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواءً كان ذلك راجعاً إلى أعمال الغش والتدليس أو إلى الخطأ، وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى المدى الذي يستطيع معه المراجع الخارجي القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية.

ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (500) (أدلة المراجعة) من المراجع الخارجي أن يستخدم التأكيدات بتفاصيل كافية لتشكيل أساس لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية. ويتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم الخطر على مستوى القوائم المالية

وعلى مستوى التأكيدات بناء علي التفهم المناسب للمنشاة ولبيئتها؛ بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها، ويناقش معيار المراجعة المصري رقم (330) (إجراءات المراجع الخارجي لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها)، مسئولية المراجع الخارجي في تحديد ردود الأفعال العامة وفي تصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية تكون قادرة على التعامل مع تقييم الخطر.

وقد عَرَّف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معياره رقم (47) مخاطر المراجعة Audit Risk بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المراجع – دون أن يدري – في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية.

كما يمكن تعريف مخاطر المراجعة أيضاً بأنها احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها.

كما يمكن تعريف مخاطر المراجعة كذلك بأنها احتمال إبداء المراجع لرأي غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على خطأ جوهري.

ولا شك أن مخاطر المراجعة من العوامل المهمة التي يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقويمه لأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة.

ولقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة تقدير المخاطرة عند التخطيط للمراجعة في معياره رقـم (47) بقولـه: يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.

وتقضي معايير المراجعة المتعارف عليها بأن يقوم المراجع بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، غير أنه حال تحديده لمستوى المخاطر فإنه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، بمعنى أنه يقوم بتحديد مستوى المخاطر الذي يتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذي يتعلق بكل نوع من المعاملات، وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقـــق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات، وبطريقة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر.

تناولنا فيما سبق ما بينته معايير المراجعة المتعارف عليها بضرورة قيام المراجع بإبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، غير أنه حال تحديده لمستوى المخاطر فإنه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، بمعنى أنه يقوم بتحديد مستوى المخاطر الذي يتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذي يتعلق بكل نوع من المعاملات، وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقـــق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات، وبطريقة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر.

فمخاطر المراجعة النهائية أو كما تُسمى أحيانا مخاطر المراجعة المقبولة Acceptable Audit Risk هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ. فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة وإصدار رأي غير متحفظ. وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى مقبول للخطر، فهذا يعني أن المراجع يرغب في أن يكون أكثر تأكداً من أن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً.

ويترتب على ذلك أن التأكّد الكامل يحدث عندما يكون الخطر صفراً، في حين أنه عندما يكون الخطر 100% فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل، ولا شك أن حالة التأكد الكامل Complete Assurance (الخطر صفر) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية، وهو ما يعني أن المراجـــع لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماماً من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

ويلاحظ أنه عادة ما يكرر المراجعون الإشارة إلى مصطلحات مثل تأكيدات المراجعة، التأكيد الكلي، مستويات التأكد، بدلاً من مخاطر المراجعة المقبولـــة. ولا شك أن تأكيدات المراجعة أو أية مصطلحات مرادفة تكون مكملة (متممة) لمخاطر المراجعة؛
فعلى سبيل المثال فإننا نجد أن: مخاطر مراجعة مقبولة 2% تعني أن التأكد في المراجعة يبلغ 98% وكلاهما يفيد نفس المضمون أو المعنى.

ونظرا لأن المراجع يقوم بتحديد الخطر على مستوى الرصيـــــد الفردي أو النوع المعين من المعاملات، فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من المعاملات وما يتعلق به من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، وعلى فعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية من ناحية أخرى.

ومما سبق يمكن تعريف الخطر العام للمراجعة بأنه فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة؛ أو يرفضها وهي سليمة إذا اعتقد على نحو خاطئ أنها مشوهة أو محرفة.
ويتكون هذا الخطر من ثلاثة أخطار فرعية؛ هي:

1. الخطر الحتمي (المتلازم) (Inherent Risk):

وهو الذي ينشأ من طبيعة العنصر محل المراجعة: حيث أنه من الطبيعي أن يتزايد خطر حدوث أو وقوع أخطاء في عنصر النقدية مقارنة بعنصر الأثاث، كما يتزايد خطر جرد مخزون الأدوية مقارنة بجرد مخزون الملابس، ويتزايد مستوى الخطر الحتمي في الصناعة التي تمر بمرحلة ركود حيث يزيد ميل الإدارة للتزييف؛ ويتزايد كذلك مستوى الخطر الحتمي في فترات الركود الاقتصادي العام عنها في فترات الرواج.

2. خطر الرقابة (Control Risk):

وهو الخطر الذي ينشأ من ضعف نظام الرقابة وعدم قدرته على منع أو اكتشاف الأخطاء.

ومهما كانت قوة نظام الرقابة الداخلية، فلا يمكن إعتبار خطره مساوياً للصفر. ومن أمثلة خطر الرقابة الداخلية: فقدان بعض مستندات العمليات، وعدم الفصل بين الوظائف المتعارضة، وعدم تقييد الوصول إلى الخزينـــــة أو المخازن. ويحدد الخطر الحتمي وخطر الرقابة مستوى خطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية، ومن ثم يحدد المراجع طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات الأساسية.

3. خطر الإكتشاف (Detection Risk):

ويتعلق خطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء، حيث يتم تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها(:المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات).

ويُعدّ خطر الاكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع (بمعنى أنه يتأثر بتلك الإجراءات). وينتج هذا الخطر من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمـــة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعـــة.

ويتضمن خطر الاكتشاف عنصرين، هما:

الأول: المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى (مخاطر المراجعة التحليلية).

الثاني: المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى (مخاطر المراجعة التفصيلية).

ويختلف خطر الاكتشاف عن كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة في كونه يتوقف على إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع ومن ثم يمكن التأثير عليه من خلالها. كما يمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين خطر الاكتشاف وكل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة، فكلما انخفضت درجة الخطر الحتمي وخطر الرقابة التي يعتقد المراجع بوجودها زاد خطر الاكتشاف الذي يتحمله المراجع، وعلى العكس فإنه كلما زادت درجة الخطر الحتمي وخطر الرقابة انخفض خطر الاكتشاف الذي يتحمله المراجع.

نموذج خطر المراجعة لأغراض التقييم:

خطر المراجعة الكلي = الخطر الحتمي × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف المحقق

Achieved Detection Risk × Control Risk × Inherent Risk = Achieved Audit Risk

نموذج خطر المراجعة لأغراض التخطيط:

- نموذج خطر المراجعة هو نموذج يعكس العلاقات بين كلٍ من خطر المراجعة المقبول والخطر الحتمي (المتأصل) وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف المخطط حيث أن:

$$\text{خطر المراجعة الكلي [المقبول]} = \frac{\text{خطر الاكتشاف}}{\text{الخطر الحتمي} \times \text{خطر الرقابة}}$$

وبملاحظة أن خطر المراجعة المقبول: Acceptable Audit Risk

هو درجة الخطر التي يرغب المراجع في قبولها بأن القوائم المالية قد تكون محرفة تحريفاً هاماً بعد انتهاء عملية المراجعة ويكون قد أصدر تقريراً نظيفاً.

فإن الخلاصة هنا هي أنه: إذا تم تحديد خطر المراجعة المقبول وتم تقدير كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة يستطيع المراجع أن يحسب خطر الاكتشاف المخطط.

- فإذا كان خطر الاكتشاف المخطط قد تم تقديره بدرجة كبيرة (مرتفعة) فإن المراجع يستطيع القيام بالآتي:

1- يأخذ أحجام عينات أصغر.

2- يستطيع تأدية إجراءات المراجعة أثناء السنة دون انتظار إعداد القوائم المالية.

3- يستطيع المراجع اختيار إجراءات مراجعة توفر أدلة إثبات ذات حجية قليلة (تكاليف منخفضة).

أما إذا كان خطر الاكتشاف المخطط قد تم تقديره بدرجة منخفضة فإن المراجع يستطيع القيام بالآتي:

1- يأخذ أحجام عينات أكبر.

2- يستطيع المراجع تأدية معظم إجراءات المراجعة بعد إعداد القوائم المالية.

3- يستطيع المراجع اختيار إجراءات مراجعة توفر أدلة إثبات ذات حجية عالية(تكاليف مرتفعة).

العوامل المؤثرة على تقييم المراجع لخطر المراجعة المقبول:

هناك عوامل تؤثر على تقييم المراجع لخطر المراجعة المقبول يمكن إيجازها في 3عوامل:

أولاً: درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية.

ثانياً: احتمال تعرض منشأة العميل لصعوبات مالية بعد انتهاء المراجعة.

ثالثاً: درجة أمانة واستقامة الإدارة.

فجوة التوقعات فى المراجعة:

يعتقد المستخدمون والمستفيدون من خدمات مهنة المراجعة الخارجية، بمسئولية المراجع الخارجي مسئوليةً تامة عن اكتشاف الأخطـاء مهما كانت طريقة إخفائها؛ في حين أن المراجع الخارجي ـ طبقاً لمعايير المراجعــة والتشريعات القانونية ـ لا يُسأل عن اكتشاف جميع الأخطاء طالما أنه بذل العناية المهنية الواجبة؛ حيث تعتمد المراجعة على فحص عينة تتناسب مع حجم المخاطر التي يتعرض لها حساب معين من حسابات القوائم المالية للمنشأة؛ ومن ثم تتواجد فجوة توقعات بين ما يعتقده المستخدمون وواقع القوائم المالية، ويؤدى تحليل الخطر إلى تزايد إحتمالات كشف أخطاء القوائم المالية مما يؤدى إلى تضييق فجوة التوقعات.

- **ويربط المراجع بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطـــر الحتمي ـ واللذان لا يتحكم فيهما ـ ومستوى خطر الإكتشاف ـ والذي يتحكم فيه عن طريق توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة.**

وبما أن خطر المراجعة النهائي يتكون من محصلة الأخطار الثلاثة التي تؤدى إليه وهي خطر الرقابة وخطر الإكتشاف والخطر الحتمى؛ فإن

$$\text{خطر الاكتشاف} = \frac{\text{الخطرالنهائى}}{\text{(الخطر الحتمي} \times \text{خطر الرقابة)}}$$

ويجب أن يحدد المراجع الخطرالنهائى في نسبة صغيرة، حيث أن مكمل هذه النسبة هو مستوى الثقة في الحكم الذي يصدره على القوائم المالية وتتراوح هذه النسبة بين 5 ؛ 10% عادة حسب مستوى تحفظ المراجع وقدرته على تحمل المخاطر.

وعلى سبيل المثال: إذا حدد المراجع مستوى الخطر النهائي للمراجعة عند 5% وحدد من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية مستوى خطر الرقابة بـ 60%

ثم حدد مستوى الخطر الحتمي عند 80%

فإن مستوى خطـــر الإكتشاف =

$$\frac{\text{الخطر النهائي } ٠,٠٥}{\text{الخطر الحتمي} \times \text{خطر الرقابة } ٠,٦ \times ٠,٨}$$

= 0.1 تقريبا.

تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين فعالية المراجعة:

المقصود بخطر الأعمال:

يتمثل خطر الأعمال Business Risk في خطر تعرض المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة للضرر نتيجة تعامله مع أحد عملائه؛ حتى مع قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير مراجعة صحيح أو صائب، إذا ما تم إعلان إفلاس العميل بعد إنتهاء عملية المراجعة - حيث يوجد إحتمال كبير بتعرض شركة أو مكتب المراجعة للتقاضي حتى ولو كانت عملية المراجعة قد تم إنجازها بمستوى كبير من الجودة المهنية. وعندما يقوم المراجع الخارجي بتعديل حجم أدلة الإثبات بسبب خطر الأعمال، فإن ذلك يتم بهدف التحكم في درجة خطر المراجعة الممكن قبوله.

ومن أهم العوامل المؤثرة في خطر الأعمال، وكذلك في تقييم المراجع لخطر المراجعة المقبول:
أ. درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية.
ب. احتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة.
ج. أمانة إدارة شركة العميل.

ويقصد بفعالية المراجعة: تخفيض إحتمالات احتواء القوائم المالية على أخطاء. ويؤدى تحليل خطر الأعمال إلى توجيه إهتمام وموارد المراجع الخارجي نحو المواطن عالية الخطورة أي التي يرتفع إحتمال إحتوائها على أخطاء ومن ثم يرتفع إحتمال إكتشاف الأخطاء وتتحسن جودة معلومات القوائم المالية وتصبح قادرة على تكوين صورة عادلة عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.

هذا ويمكن للمراجع تحليل خطر الأعمال من خلال الأنشطة التالية:

- ✓ **أولاً: نشاط تخطيط المراجعة:**

يقصد بتخطيط المراجعة تحديد نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيجريها المراجع لجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من إصدار حكم على القوائم المالية. ويستلزم تخطيط المراجعة فهم طبيعة نشاط المنشأة والأخطارالمحيطة بها، ومن ثم يُعد تخطيط المراجعة من الأنشطة التي تؤدى إلى تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين خطة المراجعة لكي تؤدي إلى اكتشاف معظم الأخطاء.

- ✓ **ثانياً: دراسة طبيعة الأعمال والصناعة والاقتصاد:**

يؤدى التحليل الدقيق لطبيعة أعمال المنشأة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها والحالة الاقتصادية العامة في الدولة التي تعمل بها، إلى تحليل وتحديد أفضل لمواطن الخطر ومن ثم توجيه طاقات المراجعين ووقتهم نحوها مما يرفع إحتمالات اكتشاف الأخطاء ويخفض خطر المراجعة.

✓ ثالثا: الإجراءات التحليلية Analytical Review

تعتبر الإجراءات التحليلية أداةً هامةً للمراجع الخارجي في تحديد مواطن الخطر ومن ثم تخفيضه، حيث تعتمد على مقارنة الأرقام المالية لاكتشاف الشاذ منها، وتوجيه العناية إليه لمعرفة ما قد يخفيه من أخطاء، فمثلاً إذا كانت نسبة نمو المبيعات أقل بكثير من نسبة نمو الأرباح، فإن هناك إحتمال لتلاعب الإدارة في الأرباح.

وعلى المراجع كشف هذا التلاعب أو معرفه أسباب هذا الاختلاف غير المنطقي، لأنه من الطبيعي أن تتناسب الزيادة في الأرباح مع الزيادة في المبيعات. ويلاحظ أنه يُوصى1 باستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وكذلك إستخدامها كأحد أدلة الإثبات في المراجعة، وقبل إعداد تقرير المراجعة كأحد الأساليب الهامة في كشف سلامة القوائم المالية، فضلاً عن أهميتهـــا كأداة للفحص الأولى عند تقرير قبول عميل جديد.

ومن أهم الإجراءات التحليلية في الكشف عن إحتمالات الخطأ في الأرقام الماليـــة (إستخدام الإجراءات التحليلية في الحصول على أدلة وقرائن المراجعة):

أولاً: أسلوب تحليل الإتجاه: ويوضح هذا الأسلوب التغيرات التي طرأت على الأرقام المالية خلال فترة المراجعة.

ثانياً: التوزيع النسبي للقوائم المالية (التحليل الرأسي): ويعتمد هذا الأسلوب على علاقة الرقم المالي بالأرقام الأخرى التي ترتبط به مثل علاقة تكلفة الخامات بتكلفة الإنتاج.

ثالثا: استخدام المؤشرات المالية: وهى علاقات يتم بناؤها بين رصيد الحساب محل المراجعة وأرصدة حسابات أخرى مرتبطة به أو بأرقام كميه ترتبط بهذا الحساب مثل العلاقة بين مجمل الربح وكمية المبيعات.

رابعا: مقارنة مصادر الإيرادات والمصروفات خلال الفترات المالية: وفحص الجديد منها والبحث عن أسباب ظهوره وفحص أسباب اختفاء ما اختفي منها.

خامسا: دراسة وفحص تقارير الأداء: والتي تظهر الأداء الفعلي والأداء المخطط والفرق بينهما وأسبابه.

سادسا: مقارنة الأرقام المالية التي يقوم بحسابها المراجع (تنبؤات المراجع) مع التأكيدات (أرقام القوائم المالية) التي قدمتها له الإدارة، ودراسة الفروق والبحث عن أسبابها إن كانت جوهرية، فقد تكشف عن ارتكاب مخالفات.

ويجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الإعتبارات التالية عند استخدام الإجراءات التحليلية كدليل اثبات:

***برغم طلب المراجع لتوضيحات من الإدارة حول التغيرات الجوهرية في الأرقام المالية فإنه يجب تعديل خطة المراجعة لكي تتضمن جمع أدلة تؤكد سلامة هذه التوضيحات.**

***ينبغي النظر بعين الشك إلى نوايا الإدارة وعدم الاعتماد على مستوى نزاهتها.**

✓ **مثال:**

قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة 40 مليون جنيهاً؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمـــــة المركز المالي بمبلغ 20 مليون جنيهاً

وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتـــها الدفتريـة 4 مليون جنيهاً. هذا وقد كانت القيمة الكلية للعينة بعد المراجعة 3 مليون جنيهاً.

فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب:

1. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.

2. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق.

الإجابة:

صافي التحريف في العينة 1.000.000 ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷ ÷

القيمة الدفترية للعينة 4.000.000 ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= 0.25

× ×

القيمة الدفترية للمجتمع 20.000.000 ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= =

✓ **إذن التحريف الكلي في الحساب 5.000.000 ج**

يلاحظ مما سبق أن:

- **الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = 40.000.000 × 5 % = 2.000.000 جنيهاً**
- **الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = 40.000.000 × 10 % = 4.000.000 جنيهاً**
- **وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية 5.000.000 أكبر من الحد الأقصـــى للتقدير الأولي للأهمية النسبية 4.000.000 ؛**
  - **لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً،**
  - **وإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصـــبح أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً على الأقل.**

✓ **مثال:**

قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لمنشأة النجاح والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة 35 مليون جنيهاً؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي 10 مليون جنيهاً؛ وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفترية مبلغ 2 مليون جنيهاً.

وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة 1.700.000 جنيهاً

فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب:

1. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.

2. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق، ونوع التقرير الواجب عليه إصداره.

الإجابة:

- **صافي التحريف في العينة 300.000ج** (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)
- ÷ ÷
- **القيمة الدفترية للعينة 2.000.000ج** (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
- = = **0.15**
- × ×
- **القيمة الدفترية للمجتمع 10.000.000ج** (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
- = =
- **التحريف الكلي في الحساب 1.500.000ج**
- **1. الحد الأدنى للتقدير الأولى للأهمية النسبية= 35.000.000 × 5 % = 1.750.000**
- **1. الحد الأقصى للتقدير الأولى للأهمية النسبية= 35.000.000 × 10 % = 3.500.000**
- **2. وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية 1.500.000 أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية 1.750.000 ؛ لذلك فإنه يجب على المراجع أن يقبل القوائم المالية، بإعتبارها لا تحتوي على تحريف هام مؤثر.**
- **وهنا يقوم المراجع بإصدار تقرير مقيد لأن القوائم المالية لا زالت تحتوى على تحريف ولكنه تحريف غير جوهري وغير مؤثر على عدالة القوائم المالية للمنشأة.**

✓ مثال شامل:

قامت منشأة التوفيق الصناعية، في2020 /1 / 1 بإنفاق مبلغ 600.000 جنيهاً نفقات صيانة دورية لآلات تلك المنشأة [والتي كانت تقدر تكلفتهـــا قبل تلك العملية بمبلغ 9.000.000 جنيهـــاً (تستهلك الآلات بمعدل 10 % سنوياً - بطريقة القسط الـثابت). وقد قام المحاسب المسئول بالإدارة المالية للمنشأة بمعالجة هذه العملية على النحو التالي

600.000 من حـ / الآلات

600.000 إلى حـ / نفقات صيانة الآلات

والمطلوب بإيجاز:

1. إبداء وجهة نظرك، بشأن مدى سلامة المعالجة المحاسبية السابق - حدد بوضوح: هل هذه المعالجة تعتبر معالجة صحيحة محاسبياً، أم لا؛ مبرراً وجهة نظرك بإيجـــاز؛

2. في حالة استقرار رأيك على عدم صحة المعالجة التي قام بها محاسب المنشأة؛

فالمطلوب: إعداد القيود الواجب على الإدارة الماليـــة للمنشأة القيام بها لتصحيح ذلك؛

3. إذا علمت أن ما سبق قد أثر على نتيجة الأعمال بمبلغ 450.000 جنيهاً - وكان مبلغ صافي الربح قبل الضريبة للمنشأة مبلغ 5.390.000 جنيهاً،

فالمطلوب تحديد نوع التقرير الذي سيقوم المراجع بإصداره في هذه الحالة.

الإجابة:

1. **المعالجة غير سليمة محاسبياً؛ حيث إن نفقات الصيانة تعتبر نفقات إيرادية جارية، وقد قام المحاسب بمعالجتها على أنها رأسمالية.**
2. **قيود التسوية اللازمة:**

أ. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الآلات:

600.000 من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

600.000 إلى حـ / الآلات

ب. تحميل مصاريف الصيانة الدورية على حساب الأرباح والخسائر، حيث إنها تمثل نفقات إيرادية جارية:

600.000 من حـ / الأرباح والخسائر

600.000 إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

ج. استبعاد قسط الاهلاك السنوي المحسوب على هذا المبلغ والذي تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع اهلاك الآلات:(= 600000× 10 % = 60.000 جنيهاً)

60.000 من حـ / مجمع اهلاك الآلات

60.000 إلى حـ/ قسط اهلاك الآلات

د. استبعاد عبء الاهلاك السنوي من حساب أرباح وخسائر السنة المالية 2020م.:

60.000 من حـ / اهلاك الآلات

60.000 إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

3. الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية= 5.390.000 × 5 % = 269.500

الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية= 5.390.000 × 10 % = 539.000

4. بما أن ما سبق قد أثر على نتيجة الأعمال بمبلغ 540.000 جنيهاً وهو أكبر من مبلغ الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية الذي خصصه المراجع لهذا الأمر والذي بلغ مقداره 539.000 جنيهاً: إذن التحريف الموجود بالقوائم المالية للمنشأة تحريف جوهري يتطلب من المراجع أن يلفت نظر الإدارة لذلك؛ فإن لم تستجب وتصحح أوضاع القوائم المالية لتخفض مبلغ التحريف الكلي ليكون أقل من الحد الأدنى للأهمية النسبية؛ ففي هذه الحالة فإن المراجع يجب أن يرفض القوائم المالية للمنشأة باعتبارها تتضمن تحريفاً جوهرياً؛ ويصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً على الأقل. إذن: نوع التقرير الذي سيقوم المراجع بإصداره في هذه الحالة: تقرير سلبي (عكسي) على الأقل.

▪ نتائج تحليل الخطر الحتمي:

❑ إشارات الإنذار المبكر(الإشارات أو الرايات الحمراء Red Flags)

يتوصل المراجع من خلال ممارسة أنشطة تحليل الخطـــــر إلى علامات الإنذار المبكر أو الرايات الحمراء Red Flags ، والتي تمثل إشارات أو دلائل على إحتمال وقوع أخطاء في القوائم المالية.
وتتمثل هذه الإشارات فيما يلي:

1- إشارات عن القوى المؤثرة في السيولة والربحية.
2- إشارات عن عدم سلامة تطبيق متطلبات الإفصاح.
3-إشارات عن تعقيد عملية المراجعة.
4- إشارات عن إمكانية عدم نزاهة الإدارة.
5- إشارات عن إحتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

1- إشارات عن القوى المؤثرة في السيولة والربحية.

تؤثر المنافسة الشديدة والركود الاقتصاد وظهور قوانين حكومية معوقة للنشاط الاقتصادي والتقنية العالية في الصناعة والتي تؤدى إلى التقادم السريع للمنتجات والاعتماد على منتج واحد اوعميل واحد وغيرها كمتغيرات سالبة إلى ظهور طاقه عاطلة ومن ثم التأثير في مستوى السيوله والربحية لانخفاض حجم المبيعات وأسعار البيع ومن ثم الربح كما تنطبق نفس الظروف على العملاء ومن ثم يتعثرون في سداد الديون وتنشأ مشكلة ضعف السيولة ويستدل على هاتين المشكلتين من التوقف عن سداد القروض وتوزيع الإرباح وانخفاض رأس المال العامل وظهور رصيد سالب في التدفقات النقدية .

وتؤدى هذه العلامات إلى ضرورة تعديل برنامج المراجعة لاكتشاف الأخطاء المحتملة في تقييم الأصول والمخالفات الممكنة لعقودالديون وكذلك اكتشاف الأثر الحالي والمتوقع على رأس المال العامل وقدرة المنشاة على الاستمرار في ظل ضعف رأس المال العامل.

2- إشارات عن عدم سلامة تطبيق متطلبات الإفصاح.

تمثل الدعاوى المرفوعة ضد المنشأة لخلاف ضريبي مع مصلحة الضرائب أو لطلب تعويض عن أضرار سببتها المنشأة للغير أو ما شابة ذلك احتمالات ممكنه للخسائر والتي تتوقف على الأهمية النسبية لمبلغ التعويض وقابلية المبلغ للقياس ودرجة عدم التأكد من كسب القضية ،حيث قد يحتاج الأمر إلى عمل مخصص لمواجهتها إذا كانت احتمالات خسارة القضية أعلى من 50% اوالافصاح ضمن الإيضاحات المتممة عن هذه الخسارة المحتملة.أو قد يكتشف المراجع صفقات هامه مع الأطراف ذات العلاقة مما يستوجب الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة عن الطرف الآخر وطبيعة العلاقة معه وحجم الصفقات المتبادلة.

3- إشارات عن تعقيد عملية المراجعة.

تتعقد عملية المراجعة في حالات معينه عنها في حالات أخرى فمثلا جرد مخزون الأدوية والكيماويات والأجهزة الالكترونية يحتاج إلى خبره ودراية بعملية التقويم.كما يحتاج التشغيل الالكتروني للبيانات المالية إلى دراية خاصة بكيفية مراجعة النظم الالكترونية وكل تلك الحالات تحتاج إلى معرفة مبكرة من اجل التخطيط لمراجعتها بشكل سليم والاستعانة بالخبراء حين الحاجة إلى ذلك مع ماتمثلة هذه هذه الاستعانة من مخاطر تتمثل في إخفاق الخبير عند أداء عملة اوعدم امانتة، كما قد يكتشف المراجع إتباع المنشأة لممارسات محاسبية فريدة في تسجيل ومعالجة أنواع معينه من العمليات المالية وفى هذه الحالة على المراجح تحرى اثر هذه الممارسات المحاسبية على دقة وعدالة القوائم المالية ويستلزم ذلك دراية خاصة ممن يسند إلية هذه المهمة حيث تمثل تعقيد في عملية المراجعة.

4- إشارات عن إمكانية عدم نزاهة الإدارة.

تثير بعض الإشارات شك المراجع في أمانة ونزاهة الاداره مثل:

- **ارتفاع عائد الأسهم نتيجة تطبيق سياسات محاسبيه معينة.**
- **وجود معاناة مالية عند موظفي الإدارة العليا.**
- **استقالة احد رجال الإدارة العليا.**
- **هيكل تنظيمي معقد لا يبرره حجم المنشأة.**
- **معدل دوران مرتفع للمسئولين في المراكز الرئيسية.**
- **صفقات كبيرة مع الأطراف ذات العلاقة مثل الشركات التابعة والشقيقة.**
- **تدهور مستمر فى جودة وحقيقة الأرباح.**
- **صفقات كبيرة في نهاية السنة.**

5- إشارات عن احتمالية وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية.

تمثل هذه الإشارات أهميه كبيرة للمراجع لأنها تثير قضايا خطيرة حول عدالة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ويستدل عليها من ظهور أرقام شاذة في القوائم المالية مثل الارتفاع غير المبرر في نسبة الأرباح أو تركز نسبة جوهريه من المبيعات في نهاية العام والارتفاع الجوهري في المخزون والصفقات الكبيرة مع الأطراف ذات العلاقة مثل الشركات التابعة والشقيقة وتستلزم كل هذه الحالات فحصا إضافيا لكشف حقيقتها ومن ثم قد تستلزم تعديلا في خطة المراجعة الأساسية.

إدخال نتائج تحليل الخطر في تخطيط المراجعة:

يقصد بتخطيط المراجعة تحديد حجم وطبيعة وتوقيت إجراءات الفحص الأساسية والتي تتضمن كل من اختبارات التفاصيل والإجراءاتالتحليلية ثم تخصيص موارد المراجعة على أنشطة هذه الخطة بما يضمن تحقيق كفاءة وفاعلية المراجعة ، ويقصد بموارد المراجعة الخبرات البشرية المتاحة والزمن المتاح لديها للقيام بهذه المراجعة متضمنة الاستعانة بموظفي المنشأة، ويؤدى ارتفاع مستوى الخطر إلى توسيع نطاقالفحص والحاجة إلى خبرات أعلى مما يعنى الحاجة إلى زيادة موارد المراجعة في الوقت المناسب وعلى ذلك فإن تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة بإتباع مدخل تحليل الخطر يتم على النحو التالي:

1- تخطيط المراجعة مبدئيا في ضوء تقدير الخطر الحتمي وتقدير مبدئي لخطر الرقابة، ويجرى المراجع التقدير المبدئي لخطر الرقابة إما بفحص عينة استرشادية من 50 مفردة أو بالاعتماد على الخبرة السابقة إذا كان قد سبق له مراجعة المنشأة في السنة السابقة.
2- تعديل خطر الرقابة المقدر في الخطوة السابقة بعد فحص عينة كاملة من نظام الرقابة المطبق(اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية) ثم النظر في خطة المراجعة الاساسيه لتصبح خطة نهائية.
3- القيام باختبارات المراجعة الأساسية وتشمل:

- اختبارات التفاصيل للمعاملات والحسابات مثل المراجعة ألمستنديه والحسابية والمصادقات وغيرها
- الفحص التحليلي بمقارنة النسب اوالارقام المالية بغرض اكتشاف الشاذ منها والبحث عن ماقد يخفية من أخطاء.

4- إعداد تقرير المراجعة بعد القيام بإجراءات تحليلية أخيرة للقوائم المالية قبل إعداد التقرير للتحقق من منطقية الأرقام الواردة بها.

وتجدر الإشارة إلى أن نتائج الفحص قد تسفر عن تعديل في خطة المراجعة إما بتوسيع نطاق العينة أو بإعادة إسناد المهمة إلى مراجع أكثر خبرة أو بتغيير توقيت الفحص،وبعبارة أخرى لا تعد خطة المراجعة ثابتة على مدار تنفيذ مهمة المراجعة وإنما تخضع للتغييرمع تغير مستوى خطر المراجعة والذي يعاد النظر فيه مع تقدم أنجاز المراجعة وظهور دلائل تشير إلى ارتفاع أو انخفاض مستواة.

إعداد الموازنة الزمنية لأنشطة المراجعة وتخصيص المراجعين عليها:

يحدد المراجع زمن لتنفيذ كل نشاط من أنشطة المراجعة في ضوء عدد من الاعتبارات من أهمها مايلى:

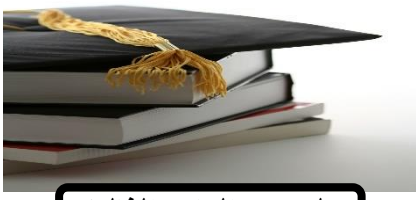
- طبيعة عملية المراجعة من حيث مستوى الصعوبة فمثلا مراجعة عمليات محاسبية معدة الكترونيا يمثل صعوبة اكبر من عمليات معده يدويا، وفحص عمليات معدة في ضوء المعايير المتعارف عليها أسهل من فحص عمليات معدة في ضوء معيار خاص أو لم يصدر بشأنها معايير.
- مستوى الخطر الحتمي بالنشاط، فمثلا العمليات التي تتم مع أطراف ذات علاقة تحتوى على مستوى أعلى من الخطر الحتمي عن المعاملات التي تتم مع إطراف لا ترتبط مع النشأة بعلاقة مثل الشركات التابعة والشقيقة والتي قد تحتوى على عملية نقل أرباح بين الشركات ذات العلاقة ومن ثم تحتاج هذه العمليات إلى توسيع نطاق العينة فضلا عن ضرورة الحرص عند فحصها مما يستدعى زمن اكبر لإنجازها.
- الموازنة الزمنية لنفس النشاط في السنة السابقة خاصة إذا كانت قريبة من الوقت الفعلي.
- خبرة عضو هيئة المراجعة الذي سيقوم بإنجاز النشاط.

- **الخبرة المطلوبة للنشاط ومدى توافقها مع خبرة عضو المراجعة الذي سيسند إلية أنجاز النشاط.**
- **مدى مشاركة موظفي المنشأة في إنجاز النشاط.**
- **التقدير المبدئي لخطر الرقابة المصاحب للنشاط.**

وتساعد الموازنة الزمنية في تقدير الاحتياجات من هيئة المراجعة بمستويات خبراتها المختلفة كما تحدد توقيت الأداء لكل نشاط مثلتوفير المراجعين أللازمين لحضور الجرد في نهاية الفترة، كما إنها أداة رقابة على كفاءة المراجعين وجديتهم في إنجاز المهام المسندة إليهم ومن ثم فهي أداة لرفع كفاءة وفعالية مهمة المراجعة،وتجدر الإشارة إلى أهمية تسجيل الفروق بين الوقت الفعلي والمقدر حيث تشير هذه الفروق إلى احد احتمالين الأول وجود ثغرات في النظام المحاسبي أدت إلى طول زمن المراجعة ويمكن تحميل عميل المراجعة بساعات المراجعة الاضافيه والثاني مراجعة النشاط بمراجع لا تتناسب خبرته مع درجة تعقيد النشاط والخطر الكامن به، وتخدم مقارنة الوقت المقدر بالفعلي وتحديد أسباب الانحرافات في تحسين جودة الموازنة الزمنية للسنة القادمة.

- **اجتماع فريق المراجعة قبل بدء تنفيذ المراجعة**

يتولى الشريك المسئول عن عملية المراجعة عادة معظم تحليلات الخطر كما أنة مسئول عن سلامة إنجاز مهمة المراجعة وعلى ذلك فعلية الاجتماع بفريق المراجعة لتعريفهم بعناصر الخطر الحتمي وخطر الرقابة والتي تعبر عنها إشارات الإنذار المبكر فضلا عن تعريفهم بالهيكل التنظيمي للمنشأة ومسئولي الإدارات الرئيسية والفروع وكل ما يخص عملية المراجعة.



ملخص الباب الثالث

1. يُعتبر التقدير الأولي للأهمية النسبية بمثابة تحديد للحد الأقصي من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. ومن الأفضل أن يقرر المراجع في المراحل الأولية لعملية المراجعة المقدار الكلي النهائي للتحريف في القوائم المالية الذي يُعتبر هاماً.
2. التحريف المسموح به هو: المقدار المخصص لكل حساب من التقدير الأولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية.

3. إن مخاطر المراجعة النهائية أو كما تُسمى أحيانا مخاطر المراجعة المقبولة Acceptable Audit Risk هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ. فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة وإصدار رأي غير متحفظ. وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى مقبول للخطر، فهذا يعني أن المراجع يرغب في أن يكون أكثر تأكداً من أن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً.

4. يربط المراجع بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطـــر الحتمي - واللذان لا يتحكم فيهما - ومستوى خطر الإكتشاف - والذي يتحكم فيه عن طريق توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة. وبما أن خطر المراجعة النهائي يتكون من محصلة الأخطار الثلاثة التي تؤدى إليه وهي خطر الرقابة وخطر الإكتشاف والخطر الحتمى؛ فإن

$$\text{خطر الاكتشاف} = \frac{\text{الخطرالنهائى}}{\text{(الخطر الحتمي} \times \text{خطر الرقابة)}}$$

ويجب أن يحدد المراجع الخطرالنهائى في نسبة صغيرة، حيث أن مكمل هذه النسبة هو مستوى الثقة في الحكم الذي يصدره على القوائم المالية وتتراوح هذه النسبة بين 5 ؛ 10% عادة حسب مستوى تحفظ المراجع وقدرته على تحمل المخاطر.

الباب الرابع
إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة

الباب الرابع
إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة فـي المراجعـــة

الأهداف التعليميـة:

بعد دراسة ما جاء بهذا الباب، يجب أن يكون الطالب قادرا على:

1- **التمييز بين أسلوب الفحص الشامل وأسلوب الاختبار والظروف التي توجب استخدام الأسلوب الأخير.**
2- **تحديد المقصود بأهم المصطلحات المستخدمة في مجال استخدام أسلوب المعاينة في المراجعة.**
3- **المفاضلة بين أسلوب المعاينة غير الإحصائية وأسلوب المعاينة الإحصائية.**
4- **التمييز بين المداخل الإحصائية للمعاينة.**
5- **التمييز بين الطرق المختلفة لتقدير القيمة الإجمالية للمجتمع المحاسبي أو لتقدير قيمة الأخطاء التي يتضمنها.**
6- **تفهم أسلوب المعاينة بالوحداًت النقدية.**
7- **تفهم الإطار المتكامل للقواعد المقترحة لاستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة.**

❑ إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة:

في ظل كبر حجم المنشآت - وبشكل خاص تعقد وتنوع وتعدد عملياتها - أصبح من المتعذر قيام المراجعون باستخدام أسلوب الفحص الشامل، وتحولهم إلى استخدام أسلوب الاختبار الذي يقوم على إختيار عينة من البنود المطلوب مراجعتها، ثم فحصها لتعميم النتائج المحققة بعد ذلك على المجتمع الذي أخذت منه.

وقد صدرت معايير مصرية موحدة للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والتي بلغت 38 معيارا بتاريخ 30 / 6 / 2008م. متضمنة معيار المراجعـــة المصري رقم (530) بعنوان (المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى)، والذي بيَّن أنه: (عند تصميم إجراءات المراجعة ينبغي على مراقب الحسابات تحديد الطرق الملائمة لإختيار البنود من أجل الاختبار وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة).

❑ المقصود بأهم المصطلحات المستخدمة في هذا المجال:

1- المجتمع: مجموعة البيانات الكاملة في فئة من المعاملات أو رصيد حساب؛ ويمكن تقسيمه إلى طبقات أو مجتمعات فرعية: فمثلاً عند فحص رصيد العملاء يكون المجتمع هو كل حسابات العملاء؛ وعند فحص فواتير شراء البضاعة يكون المجتمع هو كل فواتير المشتريات.

2- العينـة: هي جزء يتم إختياره من المجتمع ويتم اخضاعه للفحص بغرض الحكم على المجتمع ككل. وكلما كانت العينة ممثلة للمجتمع تمثيلاً حقيقياً كلما كان الحكم أكثر دقة.

3- المراجعة بالعينـة: تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100 % من العناصر أو البنود المتضمنة في أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات، وذلك للتوصل إلى نتيجة بشأن المجتمع الذي تم أخذ العينة منه (نتيجة تعمم على المجتمع).

4- وحدة العينـة: مفردات البنود التي يتكون منها المجتمع، وقد تكون وحدة طبيعية مثل صورة فاتورة البيع أو أحد حسابات العملاء أو قيد دائن بكشف حساب البنك، أو قد تكون وحدة نقدية مثل كل جنيهٍ في رصيد حساب عميل أو في صورة فاتورة البيع.

5- العينات الإحصائيـة: وهي العينات التي يكون الإختيار فيها للمفردات عشوائيا، وتحديد الحجم وتقييم نتائج العينة يتم عن طريق نظرية الإحتمالات بما في ذلك قياس خطر العينة.

6- العينات غير الإحصائية: هي العينات التي يكون فيها تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائج فحصها يتم بالاعتماد على الحكم المهني للمراجع دون اللجوء إلى الأساليب الإحصائية.

7- الأخطـــاء: وهي نوعان: فقد تكون أخطاء مادية عند تنفيذ اختبارات التفاصيل؛ وقد تكون أخطاء عدم التزام بأوجه الرقابـة.

أ - أخطاء مادية: وهي الأخطاء في العمليات الحسابية.

فمثلاً إذا تم بيع 100 وحدة بسعر بيع الوحدة 30ج: فمن الواجب أن تكون القيمة 100 × 30 = 3000 جنيهاً؛ فإذا قام المحاسب بتسجيل القيمة 4000 جنيهاً: فيسمى الخطأ خطأ مادياً يؤدي إلى المغالاة في قيمة المبيعات؛ أما إذا سجلها 2000 جنيهاً: فإنه يكون خطأ مادياً يؤدي إلى تقليل قيمة المبيعات.

ب - أخطاء عدم الالتزام: أي عدم الالتزام بتعليمات نظام الرقابة الداخلية.

فمثلاً إذا كان لدينا فاتورة مبيعات تتضمن 2000 وحدة بسعر بيع 60 جنيهاً، وكانت تعليمات الرقابة الداخلية تستوجب ضرورة قيام أحد الموظفين بمراجعة الفواتير والتوقيع عليها بما يفيد ذلك، وذلك قبل إرسال الفاتورة للعميل؛ وكان عدد الفواتير 1000 فاتورة وعند المراجعة تم أخذ عينة عبارة عن 100 فاتورة، فتبين أن التوقيع موجود في 80 فاتورة فقط

∴معدل عدم الإلتزام هنـا = 20 ÷ 100 = 2 % (ويلاحظ هنا أنه ليس من الضروري أن يترتب على أخطاء عدم الإلتزام أخطاء مادية فقط، فقد تؤدي أخطاء عدم الإلتزام إلى أخطاء مادية وقد لا تؤدي إلى حدوث أخطاء مادية)

8- خطر العينـة: اختلاف نتيجة عملية المراجعة استنادا إلى فحص عينة عن النتيجة التي كان يمكن الحصول عليها لو تم تطبيق إجراءات المراجعة على مجتمع العينة.

وخطر العينة نوعان:

أ - في اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

وهنا فإن المراجع يواجه بخطر من إثنين: إما تقدير أنظمة الرقابة بأنها أكثر فعالية مما هي عليه فعلاً في الواقع؛ أو تقدير أنظمة الرقابة بأنها أقل فعالية مما هي عليه فعلا في الواقع.

ب - في اختبارت التحقق التفصيلية: وهنا يواجه المراجع بخطر من إثنين:

ب/1. خطر القبول الخاطئ للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعـــــــة: بمعنى افتراض المراجع أو توصله إلى عدم وجود خطأ هام ومؤثر؛ في حين أنه موجود فعلاً.

ب/2. خطر الرفض الخاطئ للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعـــــــة: بمعنى افتراض المراجع أو توصله إلى وجود خطأ هام ومؤثرفي حين أنه غير موجود فعلاً.

9- مخاطر بخلاف خطر العينة: مخاطر تنشأ لأسباب أخرى خلاف المعاينة، أي تنشأ عن تطبيق إجراءات مراجعة غير مناسبة أو تطبيقها بطريقة غير مناسبة أو تفسير خاطئ لنتائج فحص العينة.

10- الأخطاء المسموح بها: وهي تعبر عن الحد الأقصى من الأخطاء في المجتمع والذي يكون المراجع على استعداد لقبوله؛ وقد يكون الخطأ في شكل معدل حدوث وذلك عند فحص مدى الإلتزام بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية، كما قد يكون في شكل قيمة وذلك عند فحص أرصدة الحسابات.

11- مستوى الثقة: إحتمال أن تكون النتائج التي توصل إليها المراجع من فحصه للعينة هي نفس النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها إذا قام بفحص المجتمع كله. فعلى سبيل المثال فإنه إذا كان خطر العينة 7 % فإن ذلك يعني أن مستوى الثقة في نتائج فحص العينة تبلغ 93 %

12- المعاينـــة: هي عملية تحديد حجم العينة وإختيارها من المجتمع وتقييم نتائجها.

قد تكون العينات حُكْميـــة وقد تكون عشوائية؛ فإذا حدد المراجع مقدماً الصفات التي يجب أن تكون عليها مفردات العينة فإن العينة يمكن أن توصف بأنها حُكمية، أما إذا كان لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة في الإختيار ضمن مفردات العينة فإن العينة يمكن أن توصف بأنها عشوائية.

ولقد استخدم المراجعون منذ زمن بعيد المعاينة الحكمية في أداء اختبارات المراجعة طبقا لبعض القواعد المشتقة من الحياة العملية مثل مراجعة كاملة لشهر أو لعدة شهور، ومراجعة كاملة للمبالغ التي تزيد عن حد معين، ونسبة مئوية من باقي العمليات الخاصة بباقي الشهور؛ أو مثل مراجعة نسبة مئوية من أصناف المخزون وحسابات العملاء مع مراجعة كاملة للأرصدة التي تزيد عن حد معين.

- **ويتوقف الإختيار على التقدير أو الحكم الشخصي للمراجع والذي يتأثر بعوامل عديدة منها مدى قوة أو ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى توافر الوقت الكافي للمراجعة، ومدى توافر العدد الكافي من المساعدين.**
- **وبالرغم من صلاحية المعاينة الحكمية إلا أنها تتعرض لانتقادات عديدة؛ منها:**
- **1. لا يمكن الدفاع علمياً عن تعميم نتيجة فحص العينة الحكمية على المجتمع المحاسبي المختص.**
- **2.لا يمكن تقدير الخصائص الأساسية للمجتمع محل الفحص بشكل علمي.**
- **3. قد يحدث اختلاف بين المراجعين عند تقدير حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائجها نظراً لاختلاف الخبرة ودرجة الإستعداد لقبول المخاطر.**
- **غير أن بعض المنظمات المهنية ترى أن العينات قد تكون إحصائية أو غير إحصائية. وتكون العينات إحصائية إذا استخدم المراجع نظرية الإحتمالات في تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. أما العينات التي لا تستخدم تلك القوانين فيمكن تسميتها بالعينات غير الإحصائية.**
- **وترى أن تقسيم العينات إلى احصائية وغير احصائية أفضل من تقسيم العينات إلى حكمية وعشوائية، وذلك لأن الحكم الشخصي للمراجع ضروري وحيوي في كلا النوعين ولا يمكن الاستغناء عنه حتى في العينات الإحصائية كما سيتضح لاحقا.**

- **ويحقق استخدام المعاينة الإحصائية في المراجعة مزايا عديدة منها:**
- **1. تعطي نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها علميا حيث لا يوجد تحيز في إختيار المفردات للفحص، كما أن تحديد الحجم وتقييم النتائج يتم وفقا لقواعد علمية ثابتة مقبولة من الجميع.**
- **2. يتم تقدير خصائص المجتمع بدرجة ثقة معينة، أي تقدير خطأ المعاينة في شكل كمي مما يسمح بزيادة الحجم إذا رأي المراجع أن خطأ المعاينة غير مقبول بالنسبة له.**
- **3. صعوبة التنبؤ بمقردات العينة من جانب موظفي العميل حيث يتم الإختيار عشوائيا.**
- **ويلاحظ في هذا الصدد أن طرق العينات الإحصائية: 3 طرق، هي:**
- **1- المعاينة بغرض القبول أو الرفض:**
- **وهي المعاينة التي تستخدم دائما في الرقابة على الجودة حيث يتم المقارنة بين عدد الأخطاء المكتشفة في العينة وعدد الأخطاء المقبولة والمسموح بها؛ فإذا زاد عدد الأخطاء المكتشفة عن عدد الأخطاء المقبولة والمسموح بها: فإن المجتمع يعتبر مرفوضاً والعكس صحيح.**
- **ويلاحظ أن هذا النوع لم يحقق نجاحا في المراجعة لأن المراجع يبحث عن أخطاء غير معلومة مما يجعل من الصعب تحديد طبيعة وعدد الأخطاء المقبولة مقدماً.**
- **2- المعاينة بغرض الاستكشاف:**
- **وهي المعاينة التي تهدف إلى اكتشاف مفردة واحدة على الأقل تحوي نوعاً معيناً من الأخطاء بهدف دراسته. ولم يلق هذا النوع أيضاً نجاحاً في المراجعة لأن المراجع لا يهدف إلى اكتشاف الأخطاء أو البحث عنها وإنما إبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة القوائم المالية.**
- **3- المعاينــة بغرض التقديــر:**
- **وهي العينات التي من خلال معرفة خصائصها يمكن تقدير خصائص المجتمع التي سحبت منه وذلك عند درجة ثقة معينة. وتنقسم عينات التقدير إلى العينات الخاصة بتقدير الصفات والعينات الخاصة بتقدير المتغيرات. فإذا كان الهدف من العينة هو قياس خاصية نوعية أو وصفية معينة مثل تقدير معدل تكرار حدوث حدث معين في المجتمع فإن العينات تكون عينات تقدير الصفات، أما إذا كان الهدف من العينة هو قياس خاصية كمية مثل القيمة المالية لأحد البنود فإن العينات تكون عينات تقدير المتغيرات وسوف يتم تناول كل من النوعين لاحقا بالدراسة والتفصيل.**

أ- معاينة تقدير الصفات:

- وتطبق حينما يكون الهدف من العينة هو قياس خاصية نوعية معينة مثل تقدير معدل تكرار حدوث حدث معين في المجتمع.
- مثال ذلك: يجب أن تكون كل فاتورة بيع مرسلة للعميل لابد أن يتم مراجعتها ويقوم بالتوقيع عليها فإذا كان هناك 1000 فاتورة ثم أخذ 100 فاتورة كعينة لفواتير البيع ووجد أن بها 20 فاتورة لايوجد بها توقيع أو بها أخطاء:
- ∴معدل الحدوث للخروج عن الصفة محل الاختبار= [20÷100] ×100= 20 %

ب- معاينة تقدير المتغيرات:

- ويتم تطبيقها حينما يكون الهدف من العينة هو قياس خاصية كمية معينة مثل القيمة المالية لأحد البنود.
- فعلى سبيل المثال: إذا كان العملاء عددهم 40.000 عميل وكانوا مدينين بمبلغ 3 مليون جنيهاً، ولا يمكن مراجعة المجتمع بالكامل ولكن يتم أخذ عينة من 150 عميل مثلاً وتحديد الأخطاء في المجتمع.
- أي أنه يتم تقدير الأخطاء في مجتمع العملاء بناءاً على الأخطاء الموجودة بالعينة.

ويلاحظ أن أسلوب العينات الإحصائية الخاصة بتقدير المتغيرات يستخدم عدة طرق لتقدير القيمة الإجمالية للمجتمع المحاسبي أو لتقدير قيمة الأخطاء التي يتضمنها.

ومن أهم هذه الطرق:

1. طريقة الفروق.
2. طريقة النسبة.
3. طريقة القيمة المتوسطة.
4. طريقة المعاينة بالوحدات النقدية.

وذلك كما يتبين مما يلي:

1- طريقة الفروق:

وهي طريقة التقدير بواسطة متوسط الفروق بين القيم الحقيقية لمفردات العينة والقيم الدفترية لها وبالطبع تمثل هذه الفروق الأخطاء التي يتم اكتشافها. فعلي سبيل المثال، عند قيام المراجع بإرسال مصادقات لعينة من العملاء، وتلقي الردود يتم حساب الفروق (الأخطاء) بين القيم الدفترية والقيم التي يعتبرها المراجع صحيحة للحسابات التي تم إختيارها في العينة. ويعد المراجع تقريرا للقيمة الكلية للأخطاء في مجتمع العملاء على أساس ما توفره نتائج العينة من عدد الأخطاء، وقيمة كل خطأ، ومتوسط قيمة الأخطاء وفقا للمعادلة الآتية:

- ✓ القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع محل الدراسة =

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة × حجم المجتمع

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة =

القيمة الكلية للأخطاء في العينة

عدد مفردات العينة

✓ **القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع**

= القيمة الدفترية للمجتمع (-) القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع

وتصلح هذه الطريقة للتطبيق إذا كانت القيم الدفترية لمفردات العينة معلومة ومتاحة للمراجع مع إحتمالية أن تكون الأخطاء بالزيادة أو بالنقص.

2- طريقة النسبة:

وهي طريقة التقدير بواسطة نسبة القيم الحقيقية لمفردات العينة إلى القيم الدفترية ويتم تقدير القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع بضرب هذه النسبة في القيمة الدفترية للمجتمع محل الدراسة أي تكون المعادلة كما يلي:

✓ **القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع =**

القيم الحقيقية لمفردات العينة (بعد المراجعة) × القيمة الدفترية للمجتمع

القيم الدفترية لمفردات العينة (قبل المراجعة)

✓ **القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع(-) القيمةالإجمالية(الكلية) للمجتمع**

وتصلح هذه الطريقة للتطبيق إذا كانت القيم الدفترية لمفردات العينة معلومة ومتاحة للمراجع مع توقع عدد كبير من الأخطاء في الإتجاهين مع تناسب القيم المالية للأخطاء مع القيم الدفترية الأمر الذي يمثل اختلافا مع طريقة الفروق حيث لا تتناسب قيمة الأخطاء المتوقعة مع القيم الدفترية.

3- طريقة القيمة المتوسطة:

وتستخدم هذه الطريقة لتقدير القيمة الاجمالية الحقيقية للمجتمع محل الدراسة بدلا من تقدير القيمة الكلية للأخطاء ويتم ذلك وفقا للمعادلة الآتية:

✓ **القيمة الإجمالية للمجتمع =**

متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة × حجم المجتمع

❑ **متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة =**

القيم الحقيقية لمفردات العينة(بعد المراجعة)

حجم العينة

القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع= القيمة الدفترية للمجتمع (-) القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع

وتستخدم هذه الطريقة في حالة عدم وجود قيم دفترية لمفردات العينة مثل حالة الإلتزامات العرضية المترتبة على ضمان المنشأة للمنتجات المباعة خلال فترة معينة. فإذا كان الإلتزام يحسب بنسبة مئوية من المبيعات يفحص المراجع عينة من فواتير البيع التي لم ينتهي الضمان بالنسبة لها ليصل إلى تقدير لقيمة الإلتزام العرضي.

مثال: بينت الميزانية محل المراجعة رصيد حساب العملاء 2.250.000 جنيه (قيمة دفترية) والذي يتكون من 100 عميل. والمطلوب تقدير القيمة الاجمالية لهذا المجتمع (أو تقدير القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع) وذلك من خلال عينة مكونة من 5 عملاء وكانت نتيجة المراجعة عن طريق إرسال مصادقات في هذه المفردات كالآتي:

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة	مبلغ الخطأ (مبلغ الفرق)
١	٩٠٠٠	٨١٠٠	+ ٩٠٠ خطأ بالزيادة
٢	٢٧,٠٠٠	٢٥,٢٠٠	+ ١٨٠٠ خطأ بالزيادة
٣	٣٦,٠٠٠	٣٦,٤٥٠	ـــ ٤٥٠ خطأ بالنقص
٤	١٨,٠٠٠	١٧,٥٥٠	+ ٤٥٠ خطأ بالزيادة
٥	١٣,٥٠٠	١٣,٥٠٠	
	١٠٣,٥٠٠	١٠٠,٨٠٠	+ ٢٧٠٠

كيف يمكن تقدير الخطأ الموجود في المجتمع من خلال الخطأ المكتشف في العينة ؟

▪ **طريقة الفروق:**

[١] القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع = (القيمة الكلية للأخطاء في العينة ÷ عدد مفردات العينة) × حجم المجتمع

= ٢٧٠٠ ÷ ٥ × ١٠٠ = ٥٤,٠٠٠

[٢] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع ـــ القيمة الكلية للأخطاء

= ٢,٢٥٠,٠٠٠ ـــ ٥٤,٠٠٠

= ٢,١٩٦,٠٠٠ جنيه

▪ **طريقة النسبة :**

[١] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = (القيمة الحقيقية لمفردات العينة / القيمة الدفترية لمفردات العينة) × القيمة الدفترية للمجتمع

= (١٠٠,٨٠٠ / ١٠٣,٥٠٠) × ٢,٢٥٠,٠٠٠

= ٢,١٩١,٢٧٥ جنيه

[٢] القيمة الكلية للأخطاء للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع − القيمة الإجمالية للمجتمع

= ٢,٢٥٠,٠٠٠ − ٢,١٩١,٢٧٥

= ٥٨٧٢٥ جنيهاً

طريقة القيمة المتوسطة

▪ **القيمة المتوسطة :**

[١] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع= (القيمة الحقيقية لمفردات العينة / حجم العينة) × حجم للمجتمع

= (١٠٠,٨٠٠ / ٥) × ١٠٠

= ٢,٠١٦,٠٠٠ جنيه

[٢] القيمة الكلية للأخطاء للمجتمع= القيمة الدفترية للمجتمع − القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع

٢,٢٥٠,٠٠٠ − ٢,٠١٦,٠٠٠ =

٢٣٤,٠٠٠ جنيه

4- طريقة المعاينة بالوحدات النقدية:

يلاحظ أنه من أهم مميزات هذا الأسلوب هو تعريفه لكل من وحدة المعاينة والمجتمع المحاسبي. فالأساليب السابقة للمعاينة كانت تنظر إلى المستند أو القيد المحاسبي أو الحساب ككل باعتباره وحدة المعاينة مهما كانت القيمة المالية المسجلة به. وبالتالي ينظر إلى المجتمع على أنه مجموع هذه المستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات، أما أسلوب المعاينة بالوحدات النقديـــة فيعتبر وحدة النقد (جنيهاً - دولار - يورو - جنيهاً إسترلينياً) بمثابة وحدة المعاينة، فمستند مسجل عليه 600 جنيهاً مثلا يمثل 600 وحدة معاينة وإذا كان رصيد حساب ما 20000 جنيهاً فإن المجتمع الذي يمثل هذا الحساب يتكون من 20000 مفردة بمعنى أنه لو كان هذا الحساب هو حساب العملاء والذي يتكون من 250 عميل، فإن وحدة المعاينة ليست كل عميل كما سبق في طرق المعاينة الاحصائية التقليدية الأخرى؛ وإنما كل جنيهٍ مدين به هذا العميل.

وفقا لأسلوب المعاينة بالوحدات النقدية يقوم المراجع بإختيار عينة عشوائية مكونة من عدد من الوحدات النقدية، ولكل وحدة نقد يجب أن يحدد المراجع الوحدة الطبيعية التي تحتوي على تلك الوحدة النقدية. ويلاحظ أن المراجـــع لا يفحص ما قيمتة جنيهاً واحداً من القيمة المسجلة على الوحدة الطبيعية ولكنه يفحص القيمة المسجلة عليها بالكامل.

ويرجع إختيار وحدة النقد كوحدة معاينه إلى الرغبة في استخدام أحد التوزيعات المنفصلة في تعميم نتائج فحص العينة على المجتمع ككل. وذلك لأن هذه التوزيعات ترتبط بالمتغيرات المتقطعة أي الحالات التى يمكن فيها تصنيف المتغير بناءآ على إحدى صفتين بغض النظر عن المدى في كل صفة.

فإذا استخدم المراجع الوحدة الطبيعية كوحدة معاينة، فإنه لن يستطيع تصنيف وحدات المعاينة إلى وحدات صحيحة وغير صحيحة حيث تختلف الأخطاء في مداها وقيمتها، لذلك فإن استخدام أسلوب المعاينة بالوحدات النقدية لوحدة النقد كوحدة معاينة قد أوجد حلاً لتلك المشكلة فإما أن تكون وحدة النقد صحيحة أو أن تكون وحدة النقد غير صحيحة أي تمثل كلها خطأ حيث يكون عدد الأخطاء هو قيمتها في نفس الوقت.

الفصل الأول: استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخليـة: معاينة الصفات Attributes Sampling

تُؤَدى اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخلية عندما تحتوي إجراءات تقييم الخطر على تحديد مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة في الواقع الفعلي.

وإذا تم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ هذه الإختبارات فيكون الهدف هو تقدير النسبة المئوية لأخطاء عدم الالتزام بأوجه الرقابة في مجتمع محاسبي معين، ومن ثم تحديد مدى فعالية أوجه الرقابة ومدى الاعتماد عليها في منع الأخطاء المادية أو اكتشافها والعمل على تصحيحها إذا وقعت فعلا.

وتعرف المعاينة في مثل هذه الإختبارات بمعاينة الصفات Attributes Sampling أي المعاينة التي تختص بالتحقق من مدى توافر صفة أو وقوع حدث معين؛ فمثلا عندما يقوم المراجع بمقارنة فواتير الشراء مع تقارير الاستلام للتأكد من دخول البضاعة مخازن الشركة، فإن الصفة أو الحدث محل الاهتمام هنا هو وجود تقرير استلام لكل فاتورة شراء وبذلك يكون خطأ عدم الالتزام هو عدم وجود تقرير استلام يتضمن نفس بيانات الفاتورة. وبدلا من القيام بأسلوب الفحص الشامل يستخدم المراجع أسلوب معاينة الصفات بهدف تقدير معدل تكرار صفة عدم الوجود هذه في مجتمع فواتير الشراء.

- **وللقيام بمعاينة الصفات يقوم المراجع بالخطوات الآتيـة:**

1. **تحديد الهدف من الفحص.**
2. **تعريف المجتمع المحاسبي محل الفحص.**
3. **تعريف خطأ عدم الالتزام بأوجه الرقابة.**
4. **تحديد حجم العينة.**
5. **اختيار مفردات العينة.**
6. **تنفيذ اجراءات المراجعة.**
7. **تقييم النتائج.**

- **وذلك كما يتبين مما يلي:**
- **1- تحديد الهدف من الفحص:**
- **يتمثل الهدف الأساسي هنا في: التأكد من أن الاجراءات الرقابية تطبق فعلاً وبشكل فعال (بمعنى التحقق من أن العاملون في المنشأة محل المراجعة يلتزمون بها) .**
- **وفيما يلي أمثلة لبعض الأهداف التي يسعى المراجع الى تحقيقها من خلال فحصه لإجراءات الرقابة وإجراءات المراجعة التي يمكن اتباعها:**

الهدف من الفحص	إجراءات المراجعة
1. التأكد من أن المحاسبة عن الأجور تتم على أساس الساعات الفعلية أو عدد الوحدات المنتجة.	مطابقة عينة من بطاقات الأجر مع بيان عدد ساعات العمل أو عدد وحدات الإنتاج.
2. التأكد ان المصنع يتبع اجراءات مناسبة للحصول على احتياجاته من المواد الخام.	مطابقة الاسعار في عينة من الفواتير مع العطاءات المقدمة من الموردين.
3. التأكد من أن الترخيص بالائتمان للعملاء يتم من الشخص المختص.	مطابقة عينة من صور فواتير البيع مع مذكرات منح الائتمان.
4. التأكد من أن عمليات البيع تتم وفقاً للأسعار الصحيحة	مطابقة الأسعار في عينة من صور فواتير البيع مع قوائم الأسعار المعتمدة
5. التأكد من أن وجود مستند شحن أو محضر تسليم مؤيد لكل عملية بيع	مطابقة عينة من صور فواتير البيع مع مستندات الشحن أو محاضر التسليم المناظرة.

2- تعريف المجتمع المحاسبي محل الفحص:

وهنا يهدف المراجع الي تعريف المجتمع المحاسبي محل الفحص بدقة إذ أن الخطأ في ذلك يؤدي الي أن تصبح العينة غير ممثلة للمجتمع. وفيما يلي أمثلة لتوضيح ذلك:

الهدف من الفحص	المجتمع المحاسبي	وحدة المعاينة
1.التأكد من جدية الديون المستحقة لموردي الخامات للمصنع أي التأكد من الوجود.	جميع فواتير شراء الخامات المسجلة بالدفاتر خلال الفترة المالية.	فاتورة شراء الخامات.
2.التأكد من عدم إغفال قيد أية إلتزامات لموردي الخامات للمصنع أي التأكد من اكتمال حسابات الدائنين.	جميع تقارير استلام الخامات المسجلة بالدفاتر الإحصائية خلال الفترة المالية.	تقرير الإستلام.
3.التأكد من وجود تقرير استلام لكل فاتورة شراء خامات.	جميع فواتير شراء الخامات المسجلة بالدفاتر خلال الفترة المالية.	فاتورة شراء الخامات.
4.التأكد من أن أي صنف من الخامات في فواتيرالشراء ورد فعلاً في تقارير الاستلام.	جميع بنود فواتير شراء الخامات المسجلة.	كل بند من بنود الخامات.

3- تعريف خطأ عدم الالتزام بأوجه الرقابة:

- **من الأهمية عند تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية تحديد الصفة التي تمثل حالة خروج عن نظام الرقابة الداخلية.**

4- تحديد حجم العينة:

- **ويعتمد تحديد حجم عينة الصفات على 4 عوامل هي:**

أ. خطر المعاينة (ويتمثل خطر المعاينة في مخاطر مترتبة على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بأقل مما يجب أو بأعلى مما يجب. ويترتب على المخاطر الأولي عدم فعالية المراجعة، في حين يترتب على المخاطر الثانية عدم كفاءة المراجعة. وبالطبع يهتم المراجع بالمخاطر الأولي دون الثانية).

ب. المعدل المسموح به للأخطاء (والذى يتمثل في الحد الأقصي للأخطاء الذى يقبل المراجع وجوده في المجتمع محل الفحص).

ج. المعدل المتوقع للأخطاء (المعدل المتوقع للأخطاء في المجتمع محل الفحص).

د. حجم المجتمع.

- **وفي ضوء العوامل السابق ذكرها، يتم استخدام جداول التوزيع ذات الحدين لتحديد حجم عينة الصفات. وهذه الجداول تعطي الحجم بناءً على معادلات رياضية معروفة (لا يهم المراجع التعرف على تفاصيلها، وإنما يستفيد بها في إستخدامها في الواقع العملي فيما يخصه).**

مثال (1): يرغب أحد المراجعين في فحص مجموعة من الشيكات بلغ عددها 5.000 شيك، وقد قدر المراجع معدل حدوث الأخطاء المتوقعة فيها (المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع) بنسبة 4% ومعدل حدوث الخطأ المقبول (المعدل المسموح به للانحرافات) 8% ونظراً لخطورة وأهمية هذه الشيكات، فقد قرر أن يكون خطر التقدير أقل مما يجب (خطر الرقابة 5%)

- **والمطلوب: حدد حجم العينة المطلوب فحصها من بين الاختيارات التالية (باستخدام جداول توزيع ذات الحدين المرفقة(:) أ) 167 شيك.(ب) 112 شيك. (ج) 146 شيك. (د) 77 شيك.**

جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى حجم العينة عند خطر معاينة (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5%)

المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع	المعدل المسموح به للانحرافات								
	%2	%3	%4	%5	%6	%7	%8	%9	%10
صفر %	149	99	74	59	49	42	36	32	29
% 0.5	--	157	117	93	78	66	58	51	46
% 1	--	--	156	93	78	66	58	51	46
%1.5	--	--	192	124	103	66	58	51	46
% 2	--	--	--	181	127	88	77	68	46
% 2.5	--	--	--	--	150	109	77	68	61
% 3	--	--	--	--	195	129	95	84	86
% 3.5	--	--	--	--	--	167	112	84	76
% 4	--	--	--	--	--	--	146	100	89
% 5	--	--	--	--	--	--	--	158	116
% 6	--	--	--	--	--	--	--	--	179

- **الحـــل: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــة 5 % (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 %)**
  - **خطر التقدير أقل مما يجب 5%**
  - **معدل حدوث الخطأ المتوقع 4%**
  - **معدل حدوث الخطأ المقبول 8%**
  - ✓ **∴ حجم العينة = 146 شيك**
- **مثال (2): إذا علمت أن حجم مجتمع فواتير الشراء يبلغ 10.000 مستنداً، وطبقاً لخبرة المراجع فقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع2% والمعدل المسموح به للانحرافات5% ومستوى الثقة95%**
  - **فالمطلوب: تحديد حجم العينة المطلوب فحصه فيما يتعلق باختبار الإلتزام بنظام الرقابة.**
  - ✓ **الحل: مستوى الثقة 95%**
  - ✓ **∴ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 %**
  - ✓ **معدل حدوث الخطأ المتوقع = 2% المعدل المسموح به = 5%**
  - **∴ حجم العينة = 181 مفردة**

➢ 5- اختيار مفردات العينة:

- **يتم اتباع احدى الطريقتين التاليتين لاختيار العينة وهما:**

1- السحب العشوائي البسيط للعينة: ويتم السحب العشوائى البسيط باستعمال الحاسب الإلكتروني حيث يتم إدخال معلومات عن رقم أول مفردة وأخر مفردة في المجتمع المحاسبي، وحجم العينة المطلوب؛ وبتشغيل برنامج الأرقام العشوائية: يمكن أن يحصل المراجع على كشف بأرقام المفردات الممثلة للعينة وذلك حسب ترتيب إختيارها وتسلسلها الرقمي حيث يسهل الوصول إليها.

2- السحب العشوائي المنتظم للعينة: حيث يتطلب الأمر أن يقوم المراجع بحساب فترة المعاينة (وذلك بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة)؛ ثم يختار أي رقم خلال فترة المعاينة والذى يمثل المفرده الأولي في العينة؛ ثم بإضافة فترة المعاينة لهذا الرقم يصل إلى المفردة الثانية؛ وبإضافة ضعف فترة المعاينة يصل إلى المفردة الثالثة؛ وهكذا تكون مفردات العينة عبارة عن متوالية عددية أساسها يمثل فترة المعاينة وحدها الأول عبارة عن أي رقم يتم إختياره خلال فترة المعاينة.

3- (لاحظ أن: فترة المعاينة = حجم المجتمع)

حجم العينة

مثال: أراد أحد المراجعين فحص مستندات التحصيل بإحدى المنشآت وقد وجد أن العدد الكلي لهذه المستندات 9000 مستند وأن حجم العينة المراد سحبه 450 مستند وأن المراجع يرغب فى تطبيق أسلوب الاختيار العشوائي المنتظم.

والمطلوب: تحديد كيفية اختيار الأربع مستندات الأولى طبقاً لهذا الأسلوب.

- ❑ **الإجابة:**

1- يتم إعادة ترتيب مفردات المجتمع عشوائياً وترقيمها من (0001) إلى (9000).

2- تحديد رقم البداية للمفردة الأولى عشوائياً، نفترض أنه 100

3- تحديد رقم الإضافة = فترة المعاينة= حجم المجتمع 9000 = 20

حجم العينة 450

وبذلك تكون المستندات الأربعة الأولى كما يلى:

∴ المستند الأول رقم 100

المستند الثانى رقم = 100 + 20 = 120

المستند الثالث رقم = 120 + 20 = 140

المستند الرابع رقم = 140 + 20 = 160

6- تنفيذ اجراءات المراجعة:

- **يقوم المراجع بفحص الاجراء الرقابي المختص بتطبيق اجراءات المراجعة على مفردات العينة التي تم اختيارها ويحدد ما إذا كانت الصفة لحالة الانحراف موجودة أم لا.**

7- تقييم نتائج العينة:

- **يتم تقييم نتائج العينة بمعلومية ما يلي:**

1- خطر المعاينة.

2- حجم العينة.

3- عدد الاخطاء التي تم اكتشافها.

- **مثال: يرغب أحد المراجعين فى فحص فواتير البيع لتحديد مدى تطابق سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية، وذلك عن طريق سحب عينة من هذه الفواتير. وقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات (معدل حدوث الخطأ المتوقع) 4% ؛ وخطر التقدير أقل مما يجب 5% ؛ ومعدل الحدوث المسموح به 8% فإذا علمت أن المراجع قام بفحص مفردات العينة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبـــــارة عن 8 أخطاء. والمطلوب:**
- **1- تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية.**
- **2- تقييم نتائج العينة.**

جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى الحد الأعلى لمعدل الانحرافات بالمجتمع عند خطر معاينة (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 %)

حجم العينة	عدد الانحرافات في العينة								
	صفر	1	2	3	4	5	6	7	8
30	9.5	14.9	19.6	--	--	--	--	--	--
40	7.2	11.4	15.0	18.3	--	--	--	--	--
50	5.8	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	--	--	--
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	--	--
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18.0	19.7
80	3.7	5.8	7.7	9.5	12.7	14.3	14.3	15.9	17.4
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.00	10.3	11.5	12.8	14.0
120	2.5	3.9	5.2	6.4	7.5	8.6	9.7	10.7	11.7
140	2.2	3.4	4.5	6.5	6.5	7.4	8.3	9.2	10.1
160	1.9	3.0	3.9	4.7	5.7	6.5	7.3	8.1	8.9
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.1

الإجابة

- **أولاً: تحديد حجم العينة:**
  - ✓ **الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 %**
  - ✓ **[أمام معدل الحدوث المتوقع للانحرافات 4%،**
  - ✓ **وتحت معدل الحدوث المسموح به 8%]**
  - ✓ **إذن من جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطي حجم العينة عند خطر مسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 % نجد أن:**
- **حجم العينة = 146 مفردة**

ثانياً: سحب العينة: يتم سحب العينة عشوائياً.

- **ثالثاً: تقييم نتائج العينة:**

(يستخدم جدول تقييم نتائج العينة) ويتم بالخطوات التالية:

1- الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5%

[أمام حجم العينة = 146 إذن نقوم بتعديل حجم العينة يصبح 140 ليتلائم مع الجدول المعطى].

وتحت عدد الأخطاء المتكشفة = 8

- ✓ **إذن معدل الحدوث الأعلى = 10.1%**
- ✓ **- مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**

10.1 > 8 %

- ✓ **3- وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أكبر من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بالمبيعات والحسابات تحت التحصيل (المدينون).**

- ❑ **ملاحظة هامة:**
- ❑ **لاحظ هنا أنه في خطوة تقييم نتائج العينة:**
- ❑ **يتم تقييم نتائج العينة بمعلومية كل من:**
- ❑ **1- خطر المعاينة.(يأتي صراحة بالتمرين أو متمم نسبة الثقة).**
- ❑ **2- حجم العينة. (نقوم بحسابه من واقع جدول توزيع ذات الحدين).**
- ❑ **3- عدد الأخطاء التي تم إكتشافها. (تأتي صراحة بالتمرين).**
- ❑ **وهنا نستخدم جدول ذات الحدين لاستخراج الحد الأعلى لمعدل الإنحرافات بالمجتمع؛ حيث يتم القيام بالخطوات التالية:**

- تحديد الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة.(من واقع التمرين).
- وتحت عدد الأخطاء المكتشفة (والمحدد من واقع التمرين).
- يتم استخراج معدل الحدوث الأعلى من جدول تحديد الحد الأعلى.
- مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول
- (أ) فإذا كان حد الحدوث الأعلى > معدل الحدوث المقبول أو المسموح به:ففي هذه الحالة فإن هذا الأمر يستوجب قيام المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية لمجتمع الفحص.
- (ب) أما إذا كان حد الحدوث الأعلى < معدل الحدوث المقبول أو المسموح به:ففي هذه الحالة فإن هذا الأمر يستوجب قيام المراجع بقبول نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً سليماً وقوياً ومن ثم استخدام الاختبارات الأساسية المعتادة لمجتمع الفحص.

الفصل الثاني: إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصـدة (معاينة المتغيرات)

يستخدم أسلوب المعاينة في إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة؛ وتعرف المعاينة في مثل هذه الإختبارات بمعاينة المتغيرات، أي المعاينة التى تختص بتقدير القيمة الإجمالية لمجتمع معين أو القيمة المالية للتحريفات التى يحتمل أن يتضمنها هذا المجتمع. وبذلك فإن هذه المعاينة تختص بتقدير قيمة مالية: فمثلا إذا أراد المراجع التحقق من صحة القيمة المالية لمجتمع العملاء فبدلاً من فحص جميع العملاء فإنه يأخذ عينة ممثلة من هذا المجتمع ويفحص مفردات العينة وعن طريق هذا الفحص فإنه يستطيع تقدير القيمة المالية الإجمالية للأخطاء في هذا المجتمع ومن ثم مدى صحة القيمة التى تظهر لبند العملاء في قائمة المركز المالي.

وللقيام بمعاينة المتغيرات يقوم المراجع بالخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الهدف من الفحص:

يهدف المراجع في مثل هذه الإختبارات إلى التحقق من صحة أرصدة الحسابات التى تظهر بالقوائم المالية، أي التحقق من عدم تضمنها لتحريفات هامة ومؤثرة، ومن ثم تحديد ما إذا كانت هذه الأرصدة مقبولة للمراجع أم لا.

ثانياً: تعريف المجتمع محل الفحص ووحدة المعاينة:

يتكون المجتمع المحاسبي من جميع المفردات التى يتكون منها الحساب محل الفحص. وبذلك يكون المجتمع في مثالنا هنا هو جميع حسابات العملاء وتكون وحدة المعاينة هنا هي كل عميل. وقد يكون المجتمع جميع عمليات الشراء المسجلة في دفتر يومية المشتريات خلال الفترة المالية ووحدة المعاينة كل فاتورة شراء كمثال آخر.

ومن الأهمية بمكان تحديد الهدف من الفحص أولاً لأن تعريف المجتمع يتأثر بهذا الهدف؛ فمثلاً إذا كان هدف المراجعة يتمثل في التأكد من وجود الديون: فإن المجتمع محل الفحص يكون عبارة عن جميع الموردين المسجلين في دفتر الأستاذ المساعد؛ في حين أنه إذا كان هدف المراجعة هو التأكد من عدم إغفال قيد أحد الديون فإن المجتمع يصبح حينئذٍ: كشف أسماء الموردين المسجلين بسجل الموردين وليس دفترأستاذ الموردين.

ثالثاً: تحديد حجم عينة المتغيرات:

ويتأثر حجم العينة بعوامل خمسة:

أ. مدى قرب أو بعد القيم المالية في المجتمع المحاسبي من وسطها الحسابي (تباين القيم المالية)؛

ب. مخاطر المعاينة (وبوجه خاص: خطر القبول الخاطئ، حيث أن العلاقة بين خطر القبول الخاطئ وحجم العينة هي علاقة عكسية)؛

ج. الأخطاء المسموح بها في المجتمع المحاسبي؛

د. الأخطاء المتوقعة في المجتمع المحاسبي؛

هـ. حجم المجتمع.

وبناءً على ما سبق يمكن تحديد حجم عينة المتغيرات من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{حجم العينة} = \left(\frac{\text{حجم المجتمع} \times \text{الانحراف المعيارى للمجتمع} \times \text{معامل الثقة}}{\text{الخطأ المسموح به في المجتمع} \times \text{نسبة مستخرجة من جداول إحصائية}} \right)^2$$

وهنا يجب ملاحظة الآتي:

1 - يتمثل حجم المجتمع في عدد المفردات في المجتمع وليس في قيمة هذا المجتمع. فلو أن مجتمع العملاء في الشركة محل المراجعة مليون جنيهاً ويتكون من 400 عميلاً فيكون حجم المجتمع هنا هو 400 عميلاً (وليس مليون جنيهاً).

2 - يتم تقدير الإنحراف المعيارى للمجتمع إذ يتعذر معرفتـــه (إلا إذا روجع المجتمع المحاسبي 100%) وهو مقياساً للتباين بين القيم المالية لمفردات المجتمع؛ ويتم التقدير بناءً على خبرة المراجع ونتائج المراجعة في السنوات السابقة، وكذلك بفحص عينة مبدئية صغيرة واستخدام نتائج الفحص في تقدير الإنحراف المعياري للمجتمع.

3 -يستخرج معامل الثقة من جداول التوزيع الطبيعي بمعلومية خطر الرفض الخاطئ.

4 - يسمي مقام المعادلة السابقة درجة الدقة المطلوبة والمخططة وتحسب بضرب الخطأ المسموح به في المجتمـــع × نسبة مستخرجة من جداول إحصائية بمعلومية كل من خطري القبول الخاطئ والرفض الخاطئ كما يلي:

جدول مستويات الثقة، ودرجة المخاطر، ومعاملات الثقة

مستوى الثقة %	مخاطر القبول الخاطئ %	مخاطر الرفض الخاطئ %	معامل الثقة
99	0.5	1	2.58
95	2.5	5	1.96
90	5	10	1.64
80	10	20	1.28
75	12.5	25	1.15
70	15	30	1.04
60	20	40	0.84
50	25	50	0.67
40	30	60	0.52
30	35	70	0.39
20	40	80	0.25
10	45	90	0.13
صفر	50	100	صفر

جدول تحديد النسبة الإحصائية بمعلومية كلٍ من: خطر القبول الخاطئ، وخطر الرفض الخاطئ

مخاطر القبول الخاطئ	مخاطر الرفض الخاطئ			
	% 20	% 10	% 5	% 1
% 1	0.355	0.413	0.457	0.525
% 2.5	0.395	0.456	0.500	0.568
% 5	0.437	0.500	0.543	0.609
% 7.5	0.471	0.532	0.576	0.641
% 10	0.500	0.561	0.605	0.668
% 15	0.511	0.612	0.653	0.712
% 20	0.603	0.661	0.700	0.753
% 25	0.653	0.708	0.742	0.791
% 30	0.707	0.756	0.787	0.829
% 35	0.766	0.808	0.834	0.868
% 40	0.831	0.863	0.883	0.908
% 45	0.907	0.926	0.937	0.952
% 50	1.000	1.000	1.000	1.000

رابعاً: اختيار مفردات عينة المتغيرات: يتم إختيار مفردات العينة - كما سبقت الإشارة في معاينة الصفات - إما بالسحب العشوائى البسيط أو السحب المنتظم:

1- السحب العشوائى البسيط للعينة: ويتم السحب العشوائى البسيط باستعمال الحاسب الإلكتروني حيث يتم إدخال معلومات عن رقم أول مفردة وأخر مفردة في المجتمع المحاسبي، وحجم العينة المطلوب؛ وبتشغيل برنامج الأرقام العشوائية: يمكن أن يحصل المراجع على كشف بأرقام المفردات الممثلة للعينة وذلك حسب ترتيب إختيارها وتسلسلها الرقمي حيث يسهل الوصول إليها.

2- السحب العشوائى المنتظم للعينة: حيث يقوم المراجع بحساب فترة المعاينة (وذلك بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة)؛ ثم يختار أي رقم خلال فترة المعاينة والذى يمثل المفردة الأولى في العينة؛ ثم بإضافة فترة المعاينة لهذا الرقم يصل إلى المفردة الثانية؛ وبإضافة ضعف فترة المعاينة يصل إلى المفردة الثالثة؛ وهكذا تكون مفردات العينة عبارة عن متوالية عددية أساسها يمثل فترة المعاينة؛ وحدَّها الأول عبارة عن أي رقم يتم إختياره خلال فترة المعاينة.

(مع ملاحظة أن: فترة المعاينة = حجم المجتمع)
حجم العينة

خامساً: تنفيذ إجراءات المراجعة على مفردات العينة:

حيث يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة على مفردات العينة للتحقق مما إذا كانت صحيحة أما بها خطأ. فمثلا يطابق المراجع بين القيمة الدفترية لرصيد العميل والقيمة من واقع رد المصادقة الإيجابية فإذا

كانت القيمتان متساويتين: تكون المفردة صحيحة؛ أما إذا اختلفتا: فإن المراجع يقوم بدراسة أسباب ذلك فقد تكون المفردة خطأ أو قد يكون هناك أسباب أخرى.

سادساً: تقييم نتائج العينة:

بعد الإنتهاء من تطبيق إجراءات المراجعة على مفردات العينة، يقوم المراجع بحصر الأخطاء التى تم اكتشافها فيها. ولا تمثل هذه الأخطاء خطورة في حد ذاتها، بل تكمن الخطورة في أنها تتشابه وتتناسب مع أخطاء قد تكون موجودة في باقي مفردات المجتمع والتى لم تخضع للفحص.

ويتطلب الأمر تقدير القيمة الإجمالية للأخطاء في المجتمع بناءً على قيمة الأخطاء المكتشفة في العينة. ويمكن إتباع إحدى الطرق السابق ذكرها في استراتيجية استخدام أسلوب العينات في المراجعة، وذلك كما يتبين مما يلي:

طريقة القيمة المتوسطة:

يقوم المراجع بحساب القيمة المتوسطة من واقع العينة بقسمة إجمالي القيم الصحيحة لمفردات العينة على عدد هذه المفردات؛ وبضرب هذه القيمة المتوسطة في عدد مفردات المجتمع: يتم الوصول إلى القيمة الاجمالية التقديرية للمجتمع.

ومن الجدير بالذكر أن التقدير الذي وصل إليه المراجع في الخطوة السابقة يمكن أن يزيد أو يقل عن القيمة الحقيقية للمجتمع ويطلق على مقدار الزيادة أو النقص خطأ المعاينة والذي يتم حسابه وفقا للمعادلة الاتية:

القيمة الإجمالية للمجتمع = متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة × حجـم المجتمـع

لاحظ أن:

- **متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة =**

$$\frac{\text{القيم الحقيقية لمفردات العينة (أي القيم بعد المراجعة)}}{\text{حجم العينة}}$$

- **القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع محل الدراسة = متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينـة × حجـم المجتمــع**

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة =

$$\frac{\text{القيمة الكلية للأخطاء في العينة}}{\text{عدد مفردات العينة}}$$

- **القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع (ـ) القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع**

❑ **طريقة الفروق:**

وهنا يقوم المراجع بحساب القيمة المتوسطة للفروق بين القيم الصحيحة والقيم الدفترية لمفردات العينة وذلك بقسمة إجمالي الفروق لمفردات العينة على عدد هذه المفردات وبضرب هذا المتوسط في عدد مفردات المجتمع، يتم الوصول إلى متوسط الفروق (الأخطاء) في المجتمع سواء كانت بالزيادة أو بالنقص.

وإذا كانت الفروق بالزيادة يتم طرحها من القيمة الدفترية للمجتمع للوصول إلى القيمة التقديرية للمجتمع والعكس صحيح.

- **القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع محل الدراسة =**

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينـة × حجـم المجتمـع

❑ **متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة =**

القيمة الكلية للأخطاء في العينة

عدد مفردات العينة

✓ **القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع(ـ)القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع**

➢ **ثم نقوم بحساب خطأ المعاينة؛ وذلك كما يلي:**

❑ **خطأ المعاينة =**

لانحراف المعيارى × معامل الثقة من جداول التوزيع الطبيعى بمعلومية خطر الرفض الخاطئ × حجم المجتمع

حجم العينة

❑ **أخيراً يضاف ويطرح خطأ المعاينة للقيمة التقديرية للمجتمع مما يوفر فترة ثقة أو مدى للتقدير:**

➢ **فإذا وقعت القيمة الدفترية لهذا المجتمع داخل حدود هذا المدى: فإن هذا المجتمع المحاسبي يعتبر مجتمعـــــاً مقبولاً ولا يتضمن أخطاءً جوهرية أوهامةً أومؤثرةً؛**

➢ **أما إذا وقعت القيمة الدفترية خارج هذا المدى فإن المراجع يرفض هذا المجتمع المحاسبي؛ حيث يدل ذلك على وجود تحريفات جوهرية وهامة ومؤثرة تؤثر على عدالة القوائم المالية للمنشأة.**

✓ **بمعنى أنه يتم جمع وطرح خطأ المعاينة (درجة الدقة المحققة) للقيمة التقديرية لهذا المجتمع:**

الحد الأدنى = القيمة التقديرية للمجتمع (ـ) خطأ المعاينة

الحد الأقصى = القيمة التقديرية للمجتمع (+) خطأ المعاينة

❑ **فإذا كانت: الحد الأدنى ≤ القيمة الدفتريـــــة لهذا المجتمع ≤ الحد الأقصى: فإن المراجع حينئذ يقبل هذا المجتمع المحاسبي باعتبار أنه لا يتضمن تحريفاً جوهرياً؛ أي أن ذلك يعني أن هذا المجتمع يعتبر مجتمعاً مقبولاً ولا يتضمن تحريفات هامة ومؤثرة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب كافة التحريفات الموجودة بالقوائم المالية؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً مقيداً.**

❑

- **أما إذا كانت: القيمة الدفتريـــــــــة لهذا المجتمع ≥ الحد الأدنى؛ أو كانت القيمة الدفتريـــــــــة لهذا المجتمع ≤ الحد الأقصى: فإن المراجع حينئذٍ يرفض هذا المجتمع المحاسبي على اعتبار أنه يتضمن تحريفاً جوهرياً يؤثر على عدالة القوائم المالية للمنشأة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب التحريفات الموجودة بالقوائم المالية بحيث تقع القيمة الدفترية لهذا المجتمع المحاسبي بين حدي مدى الثقة؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً عكسياً أو سلبياً على الأقل.**
- **فمثلاً إذا كانت القيمة الدفترية للمجتمع 3.000.000 جنيهاً**
- **والقيمة التقديرية للمجتمع بلغت 3.400.000 جنيهاً**
- **وكان خطأ المعاينة يبلغ 500.000 جنيهاً**
- **ففي هذه الحالة يكون:**
- **الحد الأدنى للدقة = 3.400.000 - 500.000 = 2.900.000**
- **الحد الأقصى للدقة = 3.400.000 + 500.000 = 3.900.000**
- **وبما أن القيمة الدفترية للمجتمع بلغت 3.000.000 وهي تقع بين الحد الأدنى والحد الأعلى للدقة إذن: فإن ذلك يعني أن هذا المجتمع يعتبر مجتمعاً مقبولاً ولا يتضمن تحريفات جوهرية وهامة ومؤثرة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب كافة التحريفات الموجودة بالقوائم المالية؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً مقيداً.**
- **أما إذا كانت القيمة التقديرية للمجتمع تبلغ 3.400.000 جنيهاً**
- **وكان خطأ المعاينة يبلغ 100.000 جنيهاً**
- **ففي هذه الحالة يكون:**
- **الحد الأدنى للدقة = 3.400.000 - 100.000 = 3.300.000**
- **الحد الأقصى للدقة = 3.400.000 + 100.000 = 3.500.000**
- **وبما أن القيمة الدفترية للمجتمع بلغت 3.000.000 وهي أقل من الحد الأدنى للدقة**
- **إذن: فإن المراجع حينئذٍ يرفض هذا المجتمع المحاسبي؛ حيث يدل ذلك على وجود تحريفات جوهرية وهامة ومؤثرة على القوائم المالية للمنشأة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب التحريفات الموجودة بالقوائم المالية بحيث تقع القيمة الدفترية لهذا المجتمع المحاسبي بين حدي مدى الثقة؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً عكسياً أو سلبياً على الأقل.**
- **ملاحظة هامة:**
- **إذا تبين للمراجع أن: القيمة الدفترية لهذا المجتمع أو الرصيد أقل من الحد الأدنى؛ أو كانت القيمة الدفترية لهذا المجتمع أو الرصيد أكبر من الحد الأقصى: فإن المراجع حينئذٍ يرفض هذا المجتمع المحاسبي باعتباره يتضمن تحريفاً جوهرياً.**

- **وهنا توجد 4 إحتمالات:**
- **1.إذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء وكانت ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية: هنا يصدر المراجع تقريرا عكسياً أو سلبياً.**
- **2.إذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء وكانت تلك الأخطاء تمثل غشاً وتلاعباً وتضييعاً لحقوق المساهمين: هنا يصدر المراجع تقريراً خالياً من الرأي.**
- **3. إذا قامت إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء بحيث أصبحت القيمة الدفترية للمجتمع واقعة بين الحد الأدنى والحد الأقصى للدقة: هنا يصدر المراجع تقريرا مقيداً.**
- **4.إذا قامت إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء بحيث أصبحت القيمة الدفترية للمجتمع مساوية تماماً للقيمة الإجمالية للمجتمع المحاسبي أو الرصيد المحاسبي: هنا يصدر المراجع تقريرا نظيفاً.**
- **مثال عام على معاينة المتغيرات:**
- **قام أحد المراجعين بسحب عينة عشوائية من حسابات المدينين، للقيام بإرسال خطابات مصادقات لأصحابها من عملاء المنشأة، حيث علمت الآتي:**
- **قام أحد المراجعين بسحب عينة عشوائية من حسابات المدينين، للقيام بإرسال خطابات مصادقات لأصحابها من عملاء المنشأة، حيث علمت الآتي:**

1. **عدد حسابات المدينين 2100 حساب .**
2. **القيمة الدفترية للمدينين 2.280.000 جنيهاً.**
3. **بلغ الإنحراف المعياري المقدر (بناءً على نتائج المراجعة في الأعوام السابقة والعينة المبدأية) 450**
4. **الخطأ المسموح به في حسابات المدينين 120.000 جنيهاً.**
5. **خطر القبول الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة 2.5 %**
6. **خطر الرفض الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة 5 %**
7. **كما بلغت قيم مفردات العينة قبل وبعد المراجعة ما يلي:**

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة
. .	. .	. .
	947000	953000

والمطلوب: 1. تحديد حجم العينة. 2. تقييم النتائج.

الإجابة:

$$\text{حجم العينة} = \left(\frac{\text{حجم المجتمع} \times \text{الإنحراف المعيارى للمجتمع} \times \text{معامل الثقة}}{\text{الخطأ المسموح به في المجتمع} \times \text{نسبة مستخرجة من جداول إحصائية } \square} \right)^2$$

$$\text{إذن حجم العينة} = \left(\frac{2 \times 1.96 \times 450 \times 2100}{0.5 \times 120.000} \right)^2$$

$$= \left(\frac{1.852.200}{60.000} \right)^2$$

$$= \left[30.87 \right]^2 = 952.9569 = 953 \text{ (بالتقريب)}$$

تقييم النتائج:

$$\text{خطأ المعاينة} = \frac{\text{الإنحراف المعياري} \times \text{معامل الثقة} \times \text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}}$$

$$\text{إذن خطأ المعاينة} = \frac{2100 \times 1.96 \times 450}{953}$$

$$= \frac{1.852.200}{31} = 59.748$$

القيمة التقديرية للمجتمع وفقاً لطريقة القيمة المتوسطة =

$$\text{القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع} = \frac{\text{القيمة الحقيقية لمفردات العينة}}{\text{حجم العينة}} \times \text{حجم المجتمع}$$

$$2100 \times \frac{953.000}{953} =$$

= 2.100.000 جنيه

إذن الحد الأدنى = القيمة التقديرية للمجتمع - خطأ المعاينة

لفترة الثقة = 2.100.000 - 59.748 = 2.040.252

الحد الأقصى = القيمة التقديرية للمجتمع + خطأ المعاينة

لفترة الثقة = 2.100.000 + 59.748 = 2.159.748

وبما أن: القيمة الدفترية للمجتمع بلغت من واقع التمرين 2.280.000 وهي أكبر من الحد الأقصى لفترة الثقـــة (والبالغ 2.159.748)

إذن: يجب على المراجع هنا أن يرفض هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره به تحريفاً جوهرياً؛ وإن لم تقم المنشأة بتصويب التحريفات لكي تقع القيمة الدفترية بين طرفي مدى الثقة، فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً على الأقل.

أما لو كانت القيمة الدفترية للمجتمع تقع بين حدي فترة الثقة: ففي هذه الحالة يجب على المراجع هنا أن يقبل هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره لا يتضمن تحريفاً جوهرياً؛ ولذلك ففي هذه الحالة فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً مقيداً بسبب أن التحريفات الموجودة ليست جوهرية ومؤثرة على عدالة القوائم المالية.

أما لو قامت المنشأة بتصويب كافة التحريفات، بحيث أصبحت القيمة الدفترية للمجتمع مساوية للقيمة بعد المراجعة: ففي هذه الحالة يجب على المراجع هنا أن يقبل هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره لا يتضمن أية تحريفات؛ ولذلك ففي هذه الحالة فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً نظيفاً يبين فيه أن القوائم المالية للمنشأة تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال.

✓ **مثال:**

يرغب المراجع الخارجي لمنشأة التوفيق الصناعية، فى فحص فواتير البيع لتحديد مدى تطابق سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية، وذلك عن طريق سحب عينـــة من هذه الفواتير. وقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات (معدل حدوث الخطأ المتوقع) 4% ؛ وخطـــر التقديـــــر أقل مما يجب 5% ؛ ومعدل الحدوث المسموح به 8% فإذا علمت أن المراجـــع قام بفحص مفردات العينـــــة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن 8 أخطاء .

والمطلوب:

1- تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية.

2- تقييم نتائج العينة.

الإجابـــــــــــــــــــــة:

- **1. تحديد حجم العينة: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــة 5 % (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 %)**
  - **من جدول خطر التقدير أقل مما يجب 5%**
  - **أمام معدل حدوث الخطأ المتوقع 4 %**
  - **وأمام معدل حدوث الخطأ المقبول 8 %**
  - **نجد أن: حجم العينة = 146 فاتورة.**
  -
  -
- **3. تقييم نتائج العينة:**

(حيث يتم إستخدام جدول تقييم نتائج العينة) ويتم ذلك بالخطوات التالية:

1- الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5%

أمام حجم العينة 146

[وهنا يتم تعديل حجم العينة ليصبح 140 ليتلاءم مع الجدول المعطي].

- **وتحت عدد الأخطاء المكتشفة = 8**
- ✓ **نجد أن معدل الحدوث الأعلى = 10.1 %**
- ✓ **- مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**

10.1 < 8 %

وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أكبر من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف نظام الرقابة الداخلية، أي أن نتائج العينة لا تؤيد الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى: بمعنى أن المراجع هنا ينظر إلى نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً ضعيفاً ولايمكن الاعتماد عليه؛ ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بالمبيعات والحسابات تحت التحصيل (المدينون).

✓ **مثال:**

يرغب المراجع الخارجي لمنشأة التوفيق الصناعية، فى فحص بطاقات أجور العمال (والتي بلغ عددها 14600 بطاقة أجر)، وذلك بهدف التأكد من أن المحاسبة عن الأجور تتم على أساس الساعات الفعلية، وذلك عن طريق سحب عينة من هذه البطاقات؛ حيث قدر المراجع المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع (معدل حدوث الأخطاء المتوقعة فيها) 3 % ؛ وخطر التقدير أقل مما يجب (خطر الرقابة) 5% ؛ ومعدل الحدوث المسموح به للإنحرافات (معدل حدوث الخطأ المقبول) 6% فإذا علمت أن المراجع قام بفحص مفردات العينة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن 6 أخطاء.

والمطلوب: 1- تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية.
2- تقييم نتائج العينة.

الإجابة:

- **1. تحديد حجم العينة: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــة 5 % (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5 %)**
  - **من جدول خطر التقدير أقل مما يجب 5%**
  - **أمام معدل حدوث الخطأ المتوقع 3 %**
  - **وأمام معدل حدوث الخطأ المقبول 6 %**
  - **نجد أن: حجم العينة = 195 فاتورة.**
- **2. تقييم نتائج العينة:**

(حيث يتم إستخدام جدول تقييم نتائج العينة) ويتم ذلك بالخطوات التالية:

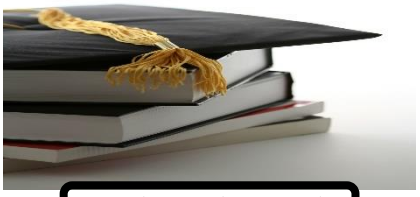
1- الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة 5%

أمام حجم العينة 195 [وهنا يتم تعديل حجم العينة ليصبح200 ليتلاءم مع الجدول المعطي].

- ✓ **وتحت عدد الأخطاء المكتشفة = 6 نجد أن معدل الحدوث الأعلى = 5.9 %**
- ✓ **- مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**

% 5.9 > % 6

- ✓ **وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أقل من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأدنى، حيث يعد ذلك دليلاً على سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية، أي أن نتائج العينة تؤيد الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى: بمعنى أن المراجع هنا يقبل نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً قوياً ويمكن الاعتماد عليه.**



ملخص الباب الرابع

1. يلاحظ أن المعاينـــة: هي عملية تحديد حجم العينة وإختيارها من المجتمع وتقييم نتائجها. وقد تكون العينات حُكْميـــة وقد تكون عشوائية؛ فإذا حدد المراجع مقدماً الصفات التي يجب أن تكون عليها مفردات العينة فإن العينة يمكن أن توصف بأنها حُكمية، أما إذا كان لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة في الإختيار ضمن مفردات العينة فإن العينة يمكن أن توصف بأنها عشوائية.

2. إن العينات قد تكون إحصائية أو غير إحصائية. وتكون العينات إحصائية إذا استخدم المراجع نظرية الإحتمالات في تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. أما العينات التي لا تستخدم تلك القوانين فيمكن تسميتها بالعينات غير الإحصائية.

3. إذا تم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ هذه الإختبارات فيكون الهدف هو تقدير النسبة

المئوية لأخطاء عدم الالتزام بأوجه الرقابة في مجتمع محاسبي معين، ومن ثم تحديد مدى فعالية أوجه الرقابة ومدى الاعتماد عليها في منع الأخطاء المادية أو اكتشافها والعمل على تصحيحها إذا وقعت فعلا.

وتعرف المعاينة في مثل هذه الإختبارات بمعاينة الصفات Attributes Sampling أي المعاينة التي تختص بالتحقق من مدى توافر صفة أو وقوع حدث معين.

4. يستخدم أسلوب المعاينة في إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة؛ وتعرف المعاينة في مثل هذه الإختبارات بمعاينة المتغيرات، أي المعاينة التى تختص بتقدير القيمة الإجمالية لمجتمع معين أو القيمة المالية للتحريفات التى يحتمل أن يتضمنها هذا المجتمع.

الباب الخامس

المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المالية

الفصل الأول: مداخل مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية
الفصل الثاني: نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المالية
الفصل الثالث: دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني.

الفصل الأول
مداخل مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونيـة

الأهداف التعليمية للفصـل:

ينبغي بعد قراءة هذا الفصل، أن يكون الدارس قادرا على:

1- **معرفة المبررات التي أدت إلى تطوير مدخل المراجعة التقليدي.**
2- **التعريف بمدخل المراجعة حول الحاسب ومزاياه وعيوبه.**
3- **فهم مدخل المراجعة من خلال الحاسب من حيث مفهومه وكيفية استخدامه ومزاياه.**

مقدمـــة:

من المعلوم أن أهداف المراجعة الخارجية لا تختلف باختلاف نوع النظام المحاســبي الذي يطبقه العميل، فالمنتج النهائي لعملية المراجعة هو تقديم تقرير محايد من شـخص ثالث يقر فيه بصـحة وعدالة المعلومات المحاســبية الواردة بالقوائم المالية.ولما كان نظام التشــغيل يتعامل مع هذه المعلومات، فلابد من حدوث بعض التغييرات في البيئـة الجديدة التي يعمل فيهـا، فضــلاً عن بعض التعديلات في مدخل المراجعة التقليدي، كي يتناسب مع نظم المحاسبة الإلكترونيـة.

<u>هذا، وتتمثل المبررات التي أدت إلى تطوير مدخل المراجعة التقليدي فيما يلي:</u>

<u>أولاً: التغيير في مسار المراجعة Audit Trail:</u>

يقصــد بمســار المراجعة (المراجعة التتبعية) أنه في نظم التشــغيل اليدوية يســتطيع المراجع الاعتماد على سـجلات ودفاتر يسـهل قراءتها ومن ثم إمكانية تتبع العمليات المحاسـبية فيها من نشـأتها إلى نهايتها أو العكس.فالمراجع يستطيع تتبع بند معين من بنود القوائم المالية إلى القيود الأصلية مروراً بالترصيد والترحيل والتسجيل والتحليل.

ويتخذ مســار المراجعة عادة شــكلاً مختلفاً عندما يتم تشــغيل المعاملات المحاســبية بواســطة الحاســب، فتكون المســتندات أقل في نظم الحاســب الأكثر تقدماً من النظم اليدوية، ويتم تعويض نقص الأدلة المســتندية بواســطة أســاليب الرقابة المبرمجة للتأكد من صــحة ودقة واتســاق تشــغيل المعاملات.يضـاف لذلك أن التخزين الداخلي للبيانات والملفات يقلل من الحاجة إلى الاحتفاظ بالمسـتندات الورقيــة Hard Copy وفي ظل هذه الظروف يحتاج المراجع إلى اختبار نظم الرقابة على الحاسب بشكل أكثر شمولاً وأداء إجراءات المراجعة بصورة أكثر تكراراً.

وخلاصة الأمر، أن مسار المراجعة المرئي (التقليدي) قد تحول إلى مسار مراجعة الحاسب، نظراً للأسباب الآتيــة:

1- **عدم وجود الدفاتر والسجلات التقليدية اللازمة للمراجعة، ويرجع ذلك إلى أن بيانات المعاملات يتم إثباتها على وسائط إلكترونية.**
2- **تسجيل القيود المحاسبية للمعاملات المختلفة بشكل لا يمكن قراءته بالعين المجردة.**
3- **تغير شكل المستندات المعروفة في ظل النظام اليدوي لتلائم التشغيل الإلكتروني للبيانات.**
4- **اعتماد نظم المحاسـبة الإلكترونية، على الكثير من نظم وإجراءات الرقابة والضـبط الداخلي – الغير مرئية – بمعنى اشــتمال الأجهزة الإلكترونية على الكثير من نظم الرقابة والضــبط التي تعمل ذاتياً، والتي لا يراها المستخدم، فعلى سبيل المثال عندما يتم إدخال أوامر البيع باستخدام وسـائل الإدخال المباشـر في مواقع النهايات – الطرفية Terminal Locations يؤدي الحاسـب معظم إجراءات التحقق متضــمنة صــحة رقم العميل، وحد الائتمان، والســعر، وشــروط الائتمان...الخ ويترتب على التحقق بواسطة الحاسب بالمقارنة بالتحقق اليدوي، تقليل الحاجة إلى المسـتندات، بالإضـافة إلى أن الاحتفاظ الدائم بالمسـتندات الورقية غير ضـروري بمجرد أداء وتوثيق إجراءات التحقق داخل الحاسب.**

ثانياً: دمج الوظائف Combining of Functions:

أصبحت إمكانية تقسيم العمل والفصل بين الوظائف المتعارضة محدودة، نظراً لأن إدخال نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات أدت إلى دمج وتركيز عدة وظائف، في وحدة واحدة، كذلك فإن الحاسب الإلكتروني يقوم بعدة وظائف في آن واحد معظمها يكون عادة منفصل وموزع على مجموعة من الموظفين في النظم اليدوية، وإذا ما رجعنا إلى مثال أمر البيع، فإن التشغيل الإلكتروني للبيانات يمكن الحاسب من التحقق من صحة رقم العميل، وحد الائتمان والسعر ورقم الصنف، وشروط الائتمان.... الخ من خلال فحص ومراجعة المدخلات.أما في التشغيل اليدوي للبيانات يتم التحقق من صحة العمليات بواسطة التحقق المرئي عن طريق الفحص بمعرفة طرف ثاني.وكما هو الحال في نظام الأجور المعد إلكترونياً، فإنه يتم التحقق الداخلي عن طريق الحاسب من رقم العامل للتأكد من شخصية العامل الحقيقي، بالإضافة إلى اختبار صحة معدلات الأجور، ومعقولية ساعات العمل ولقد حلت كل هذه الإجراءات الرقابية محل الأداء اليدوي التقليدي لهذه الإجراءات.

وعلى ذلك نخلص إلى أن دمج الوظائف (تركيز الوظائف في إدارة التشغيل الإلكتروني) علاوة على التعديلات في مسار المراجعة (المراجعة التتبعية) يستلزم مدخلاً مختلفاً نوعاً ما لاختبار نظم الرقابة الداخلية بمعرفة المراجع وهناك مدخلين للمراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات هما: المراجعة حول الحاسب، والمراجعة من خلال الحاسب، ويتوقف اختيار مدخل دون الآخر على العديد من الاعتبارات أهمها ما يلي:

1- **نوعية الدفاتر والسجلات:** تقوم بعض المنشآت على الرغم من استخدامها للحاسب الإلكتروني في تشغيل عملياتها، بالاحتفاظ بسجلات القيد الأولى والمستندات الورقية المتعلقة بها في شكل عادي مثل النظم اليدوية بينما نجد منشآت أخرى تكون جميع مستنداتها وحساباتها ودفاترها مخزنة على وسائل حفظ ممغنطة.
2- **درجة التقنية في الأجهزة الآلية المستخدمة:** تستخدم بعض المنشآت نظام تشغيل إلكتروني شامل، أي استخدام الحاسب في تشغيل جميع العمليات المحاسبية.وهناك منشآت أخرى تستخدم الحاسب الإلكتروني جزئياً في تشغيل بعض عملياتها، وتشغيل البعض الآخر يدوياً.
3- **درجة التقنية في الأجهزة غير الآلية Software:** وهي عبارة عن مجموعة البرامج ونظم التشغيل والبرنامج عبارة عن مجموعة الأوامر والتعليمات التي يجري تلقينها إلى الحاسب الإلكتروني ويلاحظ أن بعض النظم والبرامج ملموس للمستخدم والبعض الآخر يعمل داخل الحاسب أشبة بالجندي المجهول الذي لا غني عنه من أجل سلامة الأداء ودقته.
4- **طبيعة نظام التشغيل الإلكتروني:** وتتدرج هذه النظم في التعقيد من نظام تشغيل المجموعات البسيط إلى نظم تشغيل الوقت الحقيقي ونظم المشاركة الزمنية.
5- **طبيعة نظم الملفات:** حيث نجد نظام الملف المنفصل، ونظام قاعدة البيانات المتكاملة Integrated Data Base.

وفيما يلي نتناول بالتوضيح مداخل مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية.

1- مدخل المراجعة حول الحاسب Auditing Around the Computer:

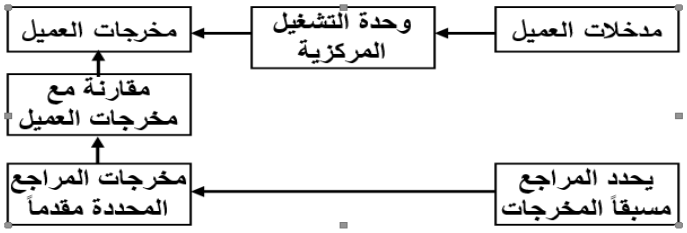
يقصد بمدخل المراجعة حول الحاسب أن المراجع يتجاهل تماماً الحاسب الإلكتروني نفسه ويعامله على أنه " صندوق أسود " لا يعرف ما يحدث بداخله ولكنه يراجع نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات عن طريق التركيز على فحص المدخلات والمخرجات فقط ويتجاهل النواحي التفصيلية الدقيقة لكيفية تشغيل الحاسب للعمليات، أي يفترض هذا المدخل أنه إذا كانت المدخلات صحيحة وأن المخرجات كما توقعها المراجع تتوافق مع المدخلات، وتم تداول المخرجات بشكل صحيح وفقاً لأسس الرقابة الفعالة فإن المراجع يفترض أن ما يحدث داخل الحاسب الإلكتروني سليماً، بمعنى أن عمليات التشغيل تكون دقيقة وسليمة بالتبعية ولإيضاح هذا المدخل نفترض أن شركة ما تعد كشوف الأجور بواسطة الحاسب وأن المراجع يرغب في مراجعة نظام الأجور فيجب عليه أداء الإجراءات التالية:

1- **فحص بعض بطاقات الوقت للتأكد من صحة ساعات التشغيل.**
2- **مراجعة سجلات الأجور للتأكد من صحة معدلات الأجور.**
3- **حساب إجمالي الأجور والاستقطاعات وصافي الأجور بشكل يدوي، من واقع بطاقات الوقت وسجلات الأجور (المدخلات).**
4- **تتبع مدخلات الأجور في ملخص كشوف الأجور (المخرجات) مع مقارنة الساعات والمعدلات والإضافات فيما يتعلق بالأجور.وقد تجري مقارنة المدخلات والمخرجات يدوياً أو بالاستعانة بالحاسب.**

وعلى ذلك لا يلجأ المراجع إلى استخدام الحاسب في أدائه لعمله، ولكنه يفحص العمليات والأرصدة يدوياً حيث يختار المستندات الأصلية والمخرجات الناتجة من الحاسب ويقوم بإعداد ملخصات للنتائج للتأكد من أن المخرجات ناتجة فعلاً من بيانات المدخلات التي فحصها.ويوضح الشكل (1-1) مدخل المراجعة حول الحاسب.

الشكل (1-1)

مدخل المراجعة حول الحاسب



وبناء على ما تقدم نجد أن المحدد الأساسي لاستخدام هذا المدخل هو وجود مسار المراجعة (المراجعة التتبعية) ويتأتى ذلك عندما تكون المستندات والدفاتر والقيود والحسابات معدة في شكل يمكن قراءته بالعين المجردة، كما هو عليه الحال في النظم اليدوية وفي ظل وجود مسار المراجعة التتبعية يمكن للمراجع إتباع إجراءات المراجعة التقليدية.

ويلجأ إلى هذا المدخل عادة المراجعون الذين ليس لديهم معرفة ودراية كافية بالحاسبات الإلكترونية ونظم تشغيلها، نظراً لأنه يتسم بالبساطة والسهولة وتخفيض تكلفة المراجعة، كما يتسم أيضاً بمزية السماح للمراجع بإجراء مقارنات بالاستعانة بالحاسب أكثر مما هو ممكناً في ظل المدخل اليدوي التقليدي.ولذلك فقد تم استخدام مدخل المراجعة حول الحاسب في بداية عهد المراجعين بالحاسب الإلكتروني أو في حالة الاستخدام المحدود له من قبل المنشأة محل المراجعة، حيث تتوافر أدلة الإثبات (المستندات) في صورة مرئية علاوة على توافر موازين مراجعة دورية بالمجاميع بالأرصدة.

غير أنه توجد عدة عيوب في مدخل المراجعة حول الحاسب تتمثل فيما يلي:

1- **لا يتوافر في نظم التشغيل الإلكتروني تقارير مطبوعة وسيطة لإجراء المقارنات المطلوبة.**

2- **عدم استفادة المراجع من الإمكانيات التي يتبعها الحاسب نفسه كأداة للمراجعة، وهي مفيدة إفادة كبيرة في مراجعة أعمال الحاسب.**

3- **صعوبة تطبيقه في أنظمة التشغيل الإلكتروني المعقدة، حيث تكون المستندات والدفاتر في شكل غير مرئي.**

4- **عدم تناسب هذا المدخل مع نظم التشغيل الإلكتروني المتقدمة التي يصعب تحديد المفردات فيها بسهولة بصفة مستقلة.وبالتالي قد يصعب اكتشاف بعض أوجه الأخطاء والتلاعب، خصوصاً وأن إجراءات التشغيل التي لم يفحصها المراجع قد تحتوي على أخطاء وثغرات.**

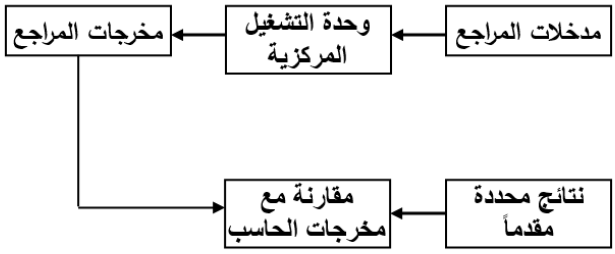
2-مدخل المراجعة من خلال الحاسب Auditing through the Computer:

يعتمد هذا المدخل على فهم ومعرفة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات، وأداء عملية المراجعة من خلاله، أي استخدام الحاسب نفسه في مراجعة أعماله، ويركز هذا المدخل على الفحص المباشر لنظم الرقابة المبرمجة والمستخدمة في تشغيل تطبيقات محاسبية معينة ومن ثم الحصول على المخرجات وبذلك يسعى المراجع إلى التأكد من صحة ودقة المدخلات ودقة التشغيل بهدف الاطمئنان على صحة ودقة المخرجات.

ولإيضاح هذا المدخل نعود إلى مثال نظام الأجور، فيقوم المراجع بتحديد نظم الرقابة الخاصة بنظام الأجور (مثل ذلك اختبارات الحدود واختبارات المعقولية واختبارات الشمول وأرقام التحقق) ثم يختبرها إما عن طريق تتبع العمليات خلال النظام أو عن طريق الملاحظة المباشرة لوظائف الرقابة أثناء تشغيل بيانات وعمليات نظام الأجور.

الشكل (1-2)

مدخل المراجعة من خلال الحاسب



ويستخدم هذا المدخل في الحالات التي ينعدم فيها عنصر المراجعة التتبعية (مسار المراجعة) أي أن المراجع لا يستطيع تتبع العمليات المختلفة من نشأتها إلى نهايتها، نظراً لأن البيانات والمعلومات الخاصة بالمدخلات والمخرجات تكون مخزنة على وسائل تخزين إلكترونية كالأشرطة أو الأسطوانات الممغنطة.

ويتميز مدخل المراجعة من خلال الحاسب بما يلي:

1- **أن هذا المدخل يقلل وقت المراجعة ويستفيد من إمكانيات الحاسب، فضلاً عن أنه يصلح للتطبيق حتى في حالة وجود المستندات المرئية للمراجع.**

2- **أنه يمكن المراجع من اختبار نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات في كل من النظم البسيطة والمعقدة على حد سواء.**

3- **أنه يساعد المراجع في الحصول على توكيدات مباشرة بخصوص تشغيل البيانات والعمليات، فإذا تم تحديد نظم الرقابة على تشغيل عملية ما بكونها فعالة ومناسبة، وذلك من خلال الاختبار الإضافي لنظم الرقابة ذات العلاقة فإن المراجع قد يخلص إلى وجود احتمالا متزايداً بأن السجلات سليمة ودقيقة.**

وتبرز مشكلة جوهرية تتعلق بمداخل المراجعة من خلال الحاسب، وهي ضمان الحصول على تأكيد معقول وكاف بأن برامج العميل (المنشأة محل المراجعة) التي تم اختبارها تمثل في الواقع البرامج المستخدمة فعلاً في تشغيل بيانات المنشأة.ونتناول معالجة هذه المشكلة في جزء لاحق من خلال أساليب اختبار برامج التشغيل في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب وذلك في الفصل الثالث.

الفصل الثاني
نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

الأهداف التعليمية للفصل:

ينبغي بعد دراسة هذا الفصل، أن يكون الدارس قادراً على:

1- **تصنيف وتعريف نظم الرقابة في التشغيل الإلكتروني للبيانات.**
2- **معرفة مقومات نظم الرقابة العامة.**
3- **تحديد عناصر نظم الرقابة التطبيقية.**
4- **التمييز بين نظم الرقابة العامة والتطبيقية، وبيان العلاقة بينهما.**
5- **تحديد ماهية نظم رقابة المستخدم وإجراءاتها.**

مقدمــة:

ما من شك في أن الأهداف الأساسية لنظم الرقابة، لا تختلف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، عنه في التشــغيل اليدوي، حيث تتمثل وظيفة في الرقابة الداخلية في مســئوليات إعداد وتنســيق وتنفيذ النظم والســياســات والإجراءات التي من شــأنها حماية أصــول وموجودات المنشــأة من أي تلاعب أو اختلاس أو ســرقة والتأكد من دقة البيانات المحاســبية والوثوق فيها، والحفاظ على مصــالح أصــحاب حقوق الملكية ومستخدمي المعلومات المحاسبية، ويلاحظ كما سبق أن أوضحنا في الفصل السابق، أن هناك تغيرات في أسلوب وشكل تشغيل البيانات، في ظل نظم المحاسبة الإلكترونية، عنه في ظل المحاسبة اليدوية، الأمر الذي له انعكاساته وآثاره على وظيفة الرقابة حيث نجد أن ملامح الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني ستختلف بلاشك عن تلك التي تسود في نظم التشغيل اليدوية.

هذا، ويتكون النظام المتكامل للرقابة الفعالة في ظل التشــغيل الإلكتروني للبيانات، من ثلاثة نظم فرعية هي: الرقابة العامة، والرقابة التطبيقية، ورقابة المســتخدم، وتتمثل نظم الرقابة العامة(غير المباشرة) في إجراءات الرقابة بمفهومها الواسع والعام، والتي يجب توافرها في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، فإجراءات الرقابة التي تتفاعل وتشــترك في تحقيق هدفين أو أكثر من أهداف الرقابة، تصــنف كإجراءات رقابة عامة.

أما الرقابة التطبيقية (الخاصــة أو المباشــرة) فهي عبارة عن إجراءات الرقابة على التطبيقات المحاســبية، التي يتم تشــغيل بياناتها إلكترونياً، أي أن الإجراءات التي تصــمم من أجل تحقيق أهداف رقابية خاصة ومحددة، تصنف كإجراءات رقابة خاصة بالتطبيقات المحاسبية.لذلك تعتبر الرقابة العامة، أكثر اتســاعاً في نطاقها من الرقابة التطبيقية، نظراً لأنها ترتبط بجميع أنشــطة التشــغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.

وفيما يتعلق بنظم رقابة المستخدم فهي تلك الإجراءات التي تضعها الإدارات والأقسام المختلفة خارج إدارة التشغيل الإلكتروني، والتي يتم تشغيل بيانات معاملاتها بواسطة الحاسب لضمان التشغيل السليم لهذه البيانات ووصولها لمستحقيها.

وفي هذا الفصل سوف نتناول بشيء من التفصيل، دراسة أنواع نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

1/2 نظم الرقابة العامة General Controls:

تهدف نظم الرقابة العامة إلى التأكد من أن العمل داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات يسير بشكل سليم وبطريقة منتظمة، وحماية أصول وموجودات المنشأة ضد أي تلاعب أو اختلاس أو سرقة، بالإضافة إلى التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية، يعمل بطريقة تتميز بالاقتصاد والكفاءة والفعالية.

هذا، وهناك مجموعة من المقومات لنظم الرقابة العامة، والتي يجب تطويعها لتناسب درجة تعقد نظم المحاسبة الإلكترونية موضع الاعتبار، من أجل تحقيق نظام فعال للرقابة عليها وتشمل ما يلي:

1/1/2 الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني.

2/1/2 الرقابة المادية على نظم التشغيل الإلكتروني.

3/1/2 الرقابة على تطوير وتوثيق النظم والبرامج.

4/1/2 الرقابة على حق الوصول إلى ملفات البيانات والبرامج.

5/1/2 الرقابة على الملفات والإجراءات.

1/1/2 الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات:

يعمل الهيكل التنظيمي السليم على توضيح خطوط السلطة والمسئولية ومن ثم يضمن الاستقلال الوظيفي بين الأقسام والوحدات المختلفة داخل إدارة التشغيل الإلكتروني.

وجدير بالذكر أن إدخال نظم المحاسبة الإلكترونية قد انعكس بدرجة كبيرة على الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث أدي إلى إعادة توزيع لاختصاصات ومسئوليات الإدارات والأفراد، فمثلاً نجد أن المهام والأعمال التي كانت تقوم بها إدارة الحسابات في ظل النظم اليدوية، قد أسندت إلى إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات، ونظراً لدمج وتركيز مهام التشغيل المختلفة كالتسجيل والتبويب والتلخيص والمقارنة والفحص وغيرها في إدارة التشغيل الإلكتروني، فإنه يجب مراعاة الاعتبارات الرئيسية التالية:

1- **تخصيص إدارة مستقلة للتشغيل الإلكتروني للبيانات، تضم كافة التجهيزات الإلكترونية في موقع واحد بقدر الإمكان، وذلك للحيلولة دون دخول أي شخص لا يعمل في هذه الإدارة أو الوصول للأجهزة لتجنب قيامه بعمل أية تعديلات في البرامج والملفات لتغطية تلاعب أو اختلاس أو غير ذلك.**

2- **الفصل المناسب بين الوظائف المتعارضة Incompatible Functions[1] داخل إدارة التشغيل الإلكتروني، بمعنى عدم قيام شخص واحد بعملية ما من بدايتها إلى نهايتها، كما هو الحال في نظام الرقابة الداخلية على التشغيل اليدوي.**

3- **أن تكون إدارة التشغيل الإلكتروني مستقلة عن باقي الإدارات بالمنشأة التي تستخدم مخرجات نظام المحاسبة الإلكترونية.**

4- **يفضل إجراء التنقلات بين الوظائف، وكذلك الإجازات الإجبارية داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات بغرض كشف الأخطاء.**

وبناء على ما تقدم، يمكن اقتراح هيكل تنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات والذي يتضمن مجموعة من الوظائف والمسئوليات تتمثل فيما يلي:

---

(1)هي الوظائف التي تسمح لشخص ما بالتلاعب ، وفي الوقت نفسه إخفاء الأخطاء أو المخالفات التي قام بها خلال أداء وظيفته.

1- مدير التشغيل الإلكتروني للبيانات EDP Manager:

ويعتبر المسئول الأول عن نشاط إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات، ويكون مسئولاً أمام الإدارة العليا للمنشـأة، ومن ثم يرفع تقاريره مباشـرة إلى رئيس مجلس الإدارة أو نائبه أو لجنة المراجعة، أي أنه لا ينبغي أن يكون مدير التشغيل الإلكتروني للبيانات تابعاً للإدارة المالية بالمنشأة أو أية إدارة أخرى.

2- مدير قاعدة البيانات Data Base Administrator:

ويكون مسـئولاً عن الاحتفاظ بقاموس البيانات، والحفاظ على الهيكل المادي لقاعدة البيانات، والتحديث والتغيير والاسترجاع بتلك القاعدة، وتخصيص شفرات الوصول للبيانات.

3- وحدة تحليل النظم:

تختص وحدة تحليل النظم بتجميع البيانات وتحليلها ودراسة وتصميم النظم الجديدة بالإضافة إلى تعديل النظم القائمة، طبقاً لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، علاوة على تصميم المستندات ونظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني.هذا ويجب إلا يقوم محللو النظم Systems Analysts بهذه الوحدة بوضع البرامج واستخدامها (تشغيلها) أو الإشراف على تشغيلها بوحدة التشغيل.

4- وحدة إعداد البرامج:

تختص وحدة إعداد البرامج بكتابة وصياغة البرامج باللغة المناسبة، بناء على تصميم النظام والتعديل الذي حدث فيه، كما تقوم باختبار وتجربة البرامج المعدة لتحديد الأخطاء وتعديل البرامج إذا لزم الأمر، ويجب إلا يقوم مخططو البرامج Programmers بهذه الوحدة بتشغيل برنامج معين بعد أن يقوموا بكتابته واختباره، لأن ذلك قد يسبب خللاً واضحاً في نظام الرقابة لمعرفتهم بتفاصيل البرنامج وقدرتهم على تعديله عند التشغيل.

5- وحدة التشغيل Processing Unit:

تختص وحدة التشغيل بالمهام التالية:

- **تشغيل العمليات المطلوبة على أجهزة الحاسب طبقاً لدليل التشغيل والتعليمات المعتمدة بالنسبة للتطبيقات التي يتم تحديثها.**
- **القيام بتشغيل البرامج والملفات على أجهزة الحاسب.**
- **حفظ البيانات والملفات والبرامج تحت التشغيل.**
- **الاحتفاظ بسجل كامل عن العمليات، التي تم تشغيلها على أجهزة الحاسب مثل أسماء وأرقام البرامج المستخدمة وأسماء وأر قام وسائط الإدخال والإخراج المستخدمة والوقت الذي احتاجه الحاسب لإتمام كل عمل من الأعمال.**

ويجب إلا تكون لمشغلي الحاسب Computer Operators الدراسة والمعرفة الكافية بوضع وتصميم البرامج والملفات منعاً لزيادة فرص التلاعب، كما يراعى تغيير هؤلاء المشغلين كل فترة بالتناوب مع غيرهم في أعمال أخرى.

6- وحدة إعداد المدخلات Input Data Preparation:

تختص وحدة إعداد المدخلات بالمسئوليات التاليـة:

- **استلام المستندات المتضمنة للبيانات الأولية من وحدة الرقابة، وتقوم بتحويل بيانات المدخلات من واقع هذه المستندات إلى شكل قابل للقراءة، بواسطة الحاسب.**
- **مراجعة عملية تحويل البيانات، إلى الشكل القابل للقراءة آلياً وذلك لضمان تحويل كافة البيانات دون أية أخطاء.ويقوم بهذه العملية شخص آخر غير الذي قام بعملية التحويل.**
- **إعادة الأسطوانات الممغنطة، مرفقاً بها المستندات إلى وحدة الرقابة تمهيداً لإرسالها إلى وحدة التشغيل.**

7- وحدة رقابة البيانات Data control Unit:

تقوم وحدة رقابة البيانات بالمهام والواجبات التاليـة:

- **تلقى برامج التشغيل والتعديلات التي تتم فيها من وحدة إعداد البرامج.**
- **تسـلم المسـتندات التي تتضـمن البيانات الأولية، مثل بيانات المرتبات والأجور والمبيعات والمخزون... الخ وذلك من الإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة.**
- **إعداد المجاميع الرقابية وإرفاقها مع المستندات وإرسالها إلى وحدة إعداد المدخلات.**
- **تسلم ومراقبة التعديلات على الملفات الرئيسية القائمة.**
- **رقابة ومتابعة حركة مجموعات البيانات، بعد الانتهاء من تحويلها إلى شـكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب من وحدة إعداد المدخلات إلى وحدة التشغيل.**
- **القيام بتوزيع المخرجات على الإدارات والأقسام المختصة، بالإضافة إلى ضبط إعادة تشغيل الأخطاء ومقارنة المدخلات بالمخرجات، وفقاً لأي أساس اختباري.**
- **الاحتفاظ بسـجل كامل عن العمليات الجاري تنفيذها في وحدة التشـغيل والتحقق من الالتزام بالإجراءات الرقابية أثناء التشغيل.**

8- وحدة المكتبة Library Unit:

تختص وحدة المكتبة (الحفظ) بالمهام التاليـة:

- **الاحتفاظ بأسطوانات الحاسب وغيرها من المستندات والملفات الرئيسية والبرامج في مكتبة الحاسب.**
- **تسليم البرامج والملفات الرئيسية المطلوبة طبقاً لبرامج التشغيل المعتمدة.**

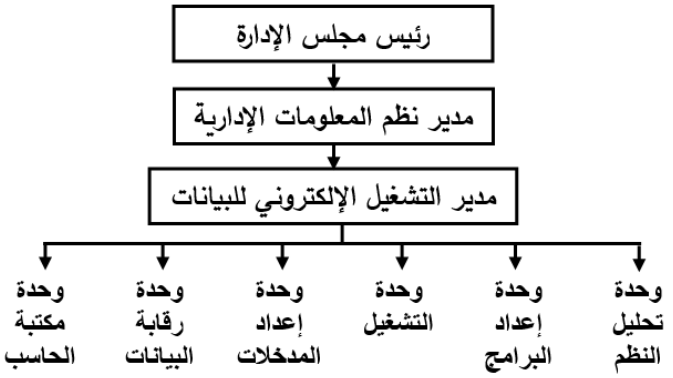
- **التأكد من أن التعديلات التي تدخل على الملفات والبرامج تتم بمعرفة الأشـخاص المرخص لهم بذلك.**
- **الاحتفاظ بسجل يوضح مسار كل عنصر من عناصر مكتبة الحاسب، والعمل على عدم تسليم أي عنصر إلا للشخص المصرح له بذلك.**
- **يجب أن تكون وظيفة أمين المكتبة Librarian منفصـلة عن باقي الوظائف أي لا يتدخل في أي عمل من الأعمال الأخرى، وتقتصر وظيفته على الحفظ والمتابعة.**
- **تصـوير نسـخة احتياطية من الملفات الهامة وحفظها في مكان آخر تفادياً لأخطار الحريق أو التلف.**
- **إعادة إنتاج الملفات في حالة حدوث تلف مفاجئ بها.**

وتجدر الإشـارة إلى أن مثل هذا الفصـل في الاختصـاصـات والمسـئوليات يناسـب المنشـآت والشركات الكبيرة الحجم فقط.أما بالنسبة للمنشآت الصغيرة والتي تستخدم الحاسب الإلكتروني في إنجاز عملياتها المحاسـبية، فقلما نجد شـخصـاً مسـئولاً عن مكتبة الحاسـب، أو شـخصـاً مسـئولاً عن رقابة البيانات، كما أن عمل محلل النظم ومخطط البرامج غالباً ما يقوم به نفس الشـخص، بالإضـافة إلى كونه المشغل الوحيد لأجهزة الحاسب الإلكتروني.

ويوضح الشكل (2-1) خريطة تنظيمية تبين هيكلاً مقترحاً لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الشكل (2-1)

خريطة تنظيمية لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات



2/1/2 الرقابة المادية على نظم التشغيل الإلكتروني:

ما من شك في أن الرقابة والمحافظة على الأجهزة الإلكترونية والملفات والبرامج في نظم التشغيل الإلكتروني من أهم الأهداف التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها.ونظراً لأن الحاسب الإلكتروني من أهم عناصر النظام المحاسبي، فإن معظم المنشآت تعمل على زيادة إجراءات وأساليب الرقابة والحماية المادية له وكذلك للبيانات والمعلومات المخزنة به.ويمكن تقسيم الرقابة المادية في نظم المحاسبة الإلكترونية إلى مجموعتين من الإجراءات على النحو التالي:

1- إجراءات الرقابة على صالة الحاسب الإلكتروني:

يجب أن تكون هناك إجراءات رقابية وأمنية خاصة بصالة الحاسب، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- يجب أن تكون صالة الحاسب مزودة بمفاتيح إغلاق الدائرة الكهربائية لاستخدامها في حالات الضرورة.
- يجب أن تكون جدران الصالة معزولة بمادة غير قابلة للاشتعال.
- يجب أن تكون صالة الحاسب مجهزة بأدوات الإطفاء وأجهزة الإنذار المبكر الخاصة بالدخان واللهب والحرارة.
- يجب أن يقتصر دخول صالة الحاسب على الأشخاص المصرح أو المخول لهم بالدخول، ولذلك يجب استخدام وسائل التعريف المختلفة مثال ذلك البطاقات البلاستيكية.
- يجب إلا يكون لصالة الحاسب نوافذ مطلة على خارج مبنى المنشأة.

2- إجراءات الرقابة على الأجهزة الإلكترونية والبرامج:

ويقصد بهذا النوع من الإجراءات الخصائص والمميزات الرقابية المبنية داخل الحاسب نفسه بواسطة الشركات المصنعة للحاسبات الإلكترونية، والتي تتسابق في ابتكارها وتصميمها، والهدف من ورائها اكتشاف الأخطاء تلقائياً والتحقق من دقة تشغيل البيانات، وتتعدد هذه الخصائص الرقابية ومثال ذلك القراءة بعد الكتابة، والقراءة المزدوجة Dual Read والمراجعة العكسية Echo Check واختبار المطابقة (التماثل) Parity Check وهو عبارة عن اختبار داخلي يقوم به الحاسب لاكتشاف أي خلل في حركة البيانات داخل الجهاز.

3/1/2 الرقابة على تطوير وتوثيق النظم والبرامج:

يتطلب تشغيل العمليات المحاسبية المختلفة بواسطة الحاسب اعتمادا متزايداً على أنظمة وبرامج الحاسب، من أجل ضمان دقة وصحة وكمال التشغيل. ويترتب على هذا الاعتماد الحاجة إلى توافر رقابة فعالة على تصميم وتطوير واختبار وتوثيق النظم والبرامج التي تعد لكل تطبيق من التطبيقات المحاسبية.

هذا ومن أجل ضمان صلاحية وسلامة البيانات المحاسبية، فإنه ينبغي أن تشترك مجموعات المستخدمين الداخليين بمن فيهم المراجع الداخلي في تصميم النظام.وقد يصبح المراجع الخارجي أيضاً مهتماً بتصميم النظام، وبصفة خاصة عند تصميم نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي الأكثر

تعقيداً.وتعتبر طبيعة اهتمام المراجع الخارجي استشارية في هذا الصدد، حيث يركز على التأكد من اشتمال النظام على أساليب الرقابة الضرورية.

وبعد تصميم وبناء النظام، يجب أن يتم فحصه واختباره بدقة قبل استخدامه في التشغيل الفعلي لعمليات المنشأة وفي العادة يتم هذا الاختبار بواسطة معدي البرامج الذين يكتبون المسارات Routines المستخدمة في التطبيق.

كما يستوجب الحصول على أقصى كفاءة ممكنة للرقابة في نظم التشغيل الإلكتروني وجود إجراءات توثيق مناسبة للنظم والبرامج والتعديلات فيها، وأن تتم الموافقة والتصريح بها قبل استخدامها، كما يجب أن يتضمن التوثيق العناصر التالية:

1- دليل الهيكل التنظيمي Organization Manual ويحدد واجبات ومسئوليات كل قسم أو وحدة داخل نظام المعلومات المحاسبية.

2- خرائط تدفق النظام System Charts وهي توضح مسار تشغيل العمليات (يدوياً وإلكترونياً) وتدفق البيانات من وإلى الملفات المستخدمة في التشغيل ويوضح هذا النوع من خرائط التدفق نظرة عامة على النظام وأهدافه.

3- خرائط تدفق البرامج Program Flowcharts وتوضح ترتيب ومنطق العمليات في برنامج الحاسب، إلى جانب عرض بياني لتفاصيل تشغيل الحاسب.

4- دليل تشغيل النظم Operation Manual وهو عبارة عن كتيب يتضمن:

- وصفاً عاماً لكل نظام وأهدافه وعمليات تشغيله على الحاسب.
- أنواع البيانات الأصلية المطلوبة لكل نظام ومصدر هذه البيانات.
- أنواع وأرقام وسائط الإدخال والإخراج التي تستخدم في كل نظام.
- أنواع المخرجات (ملفات وتقارير) لكل نظام وكيفية توزيعها على المستخدمين.
- جداول تشغيل تبين الأسبقية المعطاة للبرامج المختلفة، وأوقات تشغيل كل برنامج من البرامج، وأسماء وأرقام وسائط الإدخال والإخراج المستخدمة في كل برنامج، والوقت المقرر لتشغيل كل برنامج.
- تعليمات بشأن تحديد السلطات العامة أو الخاصة لتشغيل البيانات ومثال ذلك، إذا كانت الإدارة تصرح باستبعاد الديون المعدومة من حسابات المدينين الذين تزيد أعمار ديونهم عن 150 يوماً، فيجب أن يشمل دليل التشغيل هذه السياسة والإجراءات المصممة بالنظام لتنفيذها، بحيث تتبع إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات هذه السياسة عند تشغيل العمليات.

5- تصميم السجلات Record Layout بمعنى إعداد قائمة توضح مصادر البيانات في أي سجل وكيفية تنظيمها بالسجل في شكل حقول.

6- قائمة بكل الاسطوانات أو غيرها التي سحبت من مكتبة الحاسب وأعيدت إليها مع بيان الوقت والتاريخ والأشخاص الذين تسلموها وتشغيل الحاسب عليها.

7- وصف البرنامج، مع بيان تعريف البرنامج والغرض من استخدامه والغرض من كل جزء من البرنامج فضلاً عن قائمة بالتعديلات في البرامج مرفقاً بها التصريح أو الاعتماد المناسب.

وبناء على ما تقدم، يمكن بيان أهمية إجراءات التوثيق سالفة الذكر في الآتـي:

- تعتبر المصدر الأساسي الذي يسهل لمحللي النظم ومعدي البرامج عملية استعراض وتحديث النظم والبرامج كلما ظهرت الحاجة إلى التعديل أو التطوير في النظم أو البرامج.
- تقلل من احتمال وجود نظام غير مصرح به أو تغييرات في البرنامج غير مرخص بها والتي قد تؤدي إلى فقدان الثقة والصلاحية في البيانات المحاسبية.
- تمكن إدارة المنشأة من الإلمام التام بكل عمليات وأنشطة النظام.
- يعتمد كل من المراجع الداخلي والخارجي عليها كأســـاس لفحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية.

4/1/2 الرقابة على حق الوصول إلى ملفات البيانات والبرامج Access controls:

يقصد بالرقابة على الوصول تنظيم حق الوصول إلى عناصر نظام التشغيل الإلكتروني، والتي تشمل المستندات والملفات والبرامج والأجهزة الآلية، بحيث يكون وفقاً لنظم وقواعد واضحة ومحددة، وذلك درءاً لإساءة الاستعمال أو الاستخدام غير المصرح به لتلك العناصر، بالإضافة إلى أنه يجب اقتصار حق الوصول لأي عنصر على الأفراد المصرح لهم بذلك، فضلاً عن ضرورة وجود سجلات توضح مسار العناصر السابقة والأشخاص الذين يتداولونها.

وفي نظام تشـــغيل المجموعات (الدفعات) يمكن تحقيق الرقابة على حق الوصـــول بواســـطة الإجراءات التاليـة:

- حفظ التوثيق في مكتبة مستقلة.
- وجود أشخاص معينين مسئولين عن مكتبة الحاسب.
- يحتفظ أمين المكتبة بسـجلات رسـمية تحدد الأشـخاص المصـرح لهم بنقل أو بتسـلم الملفات والبرامج.
- قيام أمين المكتبة بتوثيق حركة الملفات والبرامج.

أما في نظام التشغيل المباشر، فيمكن تحقيق أو حصر حق الوصول بواسطة الرقابة على كلمات السـر Password والتي تعتبر شـفرات معينة تسـتخدم من أجل الوصـول إلى الأجزاء المختلفة من قاعدة البيانات Data Base وتسـمح بعض كلمات السـر بفحص قاعدة البيانات (قراءة فقط) بينما تسـمح الأخرى بتحديث الملفات (قراءة وكتابة معاً).ويجب أن تتضـــمن الرقابة على قاعدة البيانات، إلغاء كلمات الســـر عند ترك الأشخاص ذات العلاقة بالعمل بالمنشأة، بالإضافة إلى التغيير الدوري لهذه الكلمات (الشفرات)، كما ينبغي أيضاً تحديد المسئولية على العناصر المختلفة لقاعدة البيانات.

5/1/2 الرقابة على الملفات والإجراءات Files & Procedural controls:

تهدف الرقابة على الملفات والإجراءات، إلى توفير إطار للرقابة والإشراف اليومي على عمليات الحاسب، وتعتبر الرقابة على الملفات والإجراءات في غاية الأهمية، بالنسبة لنظم المحاسبة الإلكترونية ويرجع ذلك للأسباب التالية:

1- أن هذه الملفات تشتمل على كافة السجلات، التي تحفظ فيها كل البيانات الأساسية للمنشأة، ويترتب على تسوية هذه الملفات بأية صورة من الصور مثل فقد بعض البيانات نتيجة ضياع بعض المستندات أو تلف بعض الملفات كلياً أو جزئياً، إحداث أضرار يصعب تلافي آثارها.

2- أن هذه الملفات مكونة من وسائط تخزين (حفظ) إلكترونية يستحيل قراءتها بشرياً، وبالتالي يصعب اكتشاف أي أخطاء بها لذا يهدف نظام الرقابة على الملفات والإجراءات تحقيق الأهداف التالية:

- تحديث الملفات وذلك بتعديل البيانات المسجلة بها بالإحداث اليومية، التي تطرأ حرصاً على عدم تقادم بيانات تلك الملفات.
- حماية البيانات المخزنة بالملفات من التشويه والاستعمال غير المشروع، وذلك أثناء عملية التحديث وعمليات التشغيل العادية.
- حماية الملفات من التلف الناتج عن الحوادث العرضية، كالحريق أو ارتفاع نسبة الرطوبة أو درجة الحرارة أو الأتربة أو غير ذلك من العوامل البيئية المؤثرة فيها.

ويمكن تحقيق هذه الأهداف بإتباع ما يلي:

1- تطبيق مبدأ " الجد – الأب – الابن " عند تحديث الملفات ويقصد بتطبيق هذا المبدأ الاحتفاظ بثلاثة أجيال من كل ملف (نسخ احتياطية) من الملفات الرئيسية والبرامج والاحتفاظ بها في مواقع مختلفة، وذلك للاحتياط ضد فقد أو تلف أحد الملفات الرئيسية كلياً أو جزئياً.

2- اتخاذ الإجراءات اللازمة للرقابة البيئية.

3- توفير إجراءات التشغيل خارج الموقع في حالة وقوع كارثة أو ما شابه ذلك.

4- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بحماية البيانات المخزونة، والتي تكفل إعادة الأمور على وضعها الطبيعي في حالة حدوث خلل أو تعطل أو عجز للأجهزة والبرامج والتسهيلات عن العمل بالطريقة المعتادة أو المتوقعة.

2/2 نظم الرقابة التطبيقية Application Controls:

تعني نظم الرقابة التطبيقية (الرقابة الخاصة) بالسياسات والإجراءات الموضوعة على التطبيقات المحاسبية، التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني ومن أمثلة هذه التطبيقات تشغيل أوامر البيع، والمتحصلات النقدية، والمدفوعات النقدية وحركة المخزون، والمرتبات والأجور... الخ، وتهدف نظم الرقابة على التطبيق أساساً، إلى التأكد من أن عملية إعداد وإدخال البيانات وتشغيلها ثم عرضها في

شـــكل مخرجات (معلومات) قد تمت بصـــورة صـــحيحة، أي تم اعتمادها وتســـجيلها ومعالجتها بالكامل وبالدقة المرجوة وفي الوقت المناسب، وتوصيل المعلومات السليمة، بالإضافة إلى ضمان عدم حدوث أي تغيير غير مقصود في البيانات قبل، وأثناء، أو بعد التشغيل عن طريق الحاسب أو الأفراد.

ونخلص مما سبق إلى أن الهدف من نظم الرقابة التطبيقية ينحصر في الاطمئنان إلى صحة ودقة وســـلامة المدخلات إلى الحاســـب، وعمليات التشـــغيل التي تجري عليها، والمخرجات التي تنتج منها، وجدير بالذكر أن نظم الرقابة العامة تؤثر بدرجة كبيرة في جميع التطبيقات المحاســـبية على الحاســـب، لذلك ينبغي على الأطراف المعنية بتحليل وتصـــميم النظم مراعاة أوجه الضـــعف والثغرات في هذه النظم بدرجة أكثر أهمية من تلك الموجودة في نظم الرقابة التطبيقية.

ويمكن تقسيم نظم الرقابة التطبيقية إلى ثلاثة عناصر هي: الرقابة على المدخلات، والرقابة على التشغيل، والرقابة على المخرجات.

1/2/2 الرقابة على المدخلات Input Controls:

تهدف الرقابة على المدخلات إلى تأكيد صحة Validity ودقة Accuracy وشمولية Completeness البيانات المســتخدمة في نظم المعلومات المحاســبية ويعتبر هذا النوع من الرقابة ذو أهمية خاصــة وذلك للأسباب التاليــة:

1- تتصل بمرحلة من مراحل تشغيل البيانات والتي لا يزال للعنصر البشري دور مؤثر فيها.

2- تغطي مرحلة واســـعة من نظام المعلومات المحاســـبية، وذلك ابتداء من إعداد المســـتندات الأولية، إلى مرحلة لاحقة لإعداد البيانات وذلك بنقلها من تلك المستندات إلى وسائط التخزين الإلكترونية، وانتهاء بتغذية الحاسب الإلكتروني بالبيانات.

3- تمثل حجر الأســاس لمرحلتي التشــغيل والمخرجات، فالبيانات المدخلة والمحتوية على أخطاء تؤثر بلاشك في المعلومات المستخرجة.

وتهدف الرقابة على المدخلات، إلى تحقيق الأهداف الأساسية التاليــة:

1- التأكد من صـــحة ودقة وكمال البيانات الأولية عن طريق اعتمادها من الســـلطات الإدارية المختصـــة. ويمكن تحقيق الهدف بمراعاة أن تكون كافة المعاملات مســـجلة على النماذج الخاصة بها.

2- ضمان عدم حدوث أي تشويه للبيانات في مرحلة الترميز بسبب حدوث بعض الأخطاء العمدية أو غير العمديــة أو إغفال بعض البيانــات. ويمكن تحقيق ذلك بوضـــع نظام ســـليم لترميز المستندات يساعد على تسهيل الرجوع والاستدلال على المستند عند الحاجة إليه.

3- الاطمئنان إلى عدم حدوث أخطاء في البيانات أثناء عملية تحويلها من المســتندات الأولية، إلى الشكل الذي يمكن للحاسب قراءته، فضلاً عن التسجيل السليم في الملفات. ويمكن تحقيق ذلك بأن تقوم وحدة رقابة البيانات بإجراء العديد من الاختبارات، التي تهدف إلى ضمان صحة ودقة البيانات قبل تحويلها، ثم الرقابة على عملية التحويل بواسطة المجاميع الرقابية.

4- التأكد من عدم حدوث تشويه للبيانات (حذف، إضافة، فقد، تغيير، عدم التصريح) أثناء عملية تغذية الحاسب الإلكتروني بها. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق استخدام قدرات الحاسب الإلكتروني وذلك من خلال دورة تشغيل خاصة، قبل بدء تشغيل البيانات بواسطة اختبارات مبرمجة داخل برامج التشغيل، ومن أهمها المجاميع الرقابية واختبارات التنقيح والتصميم

1- المجاميع الرقابية Control Totals:

يتم حساب مجاميع المعاملات، التي تنتمي لنوع معين حسب قيمتها أو كميتها أو عددها، ويحدد هذا المجموع (قيمة، كمية، عدد..... الخ) بطريقة يدوية مقدماً وذلك قبل البدء في التشغيل الإلكتروني للمدخلات، حيث يقارن هذا المجموع فيما بعد مع المجموع الذي يعطيه الحاسب بعد إتمام التشغيل، وتعتبر هذه المجاميع مجاميع رقمية محسوبة مقدماً لمقارنتها مع المخرجات، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- مجاميع رقابية مالية (ذات معنى) Financial Control Totals: مثل ذلك مجموع المتحصلات النقدية، ومجموع المدفوعات النقدية، ومجموع قيم فواتير البيع، وكمية الوحدات المنتجة أو المباعة والكميات الواردة من الخامات والكميات المنصرفة.... الخ.

ب- مجاميع عدد السجلات Record Counts: ومثال ذلك عدد المستندات أو السجلات، وعدد بطاقات الوقت المطلوب تشغيلها، وعدد العمليات التي تم تشغيلها.... الخ.

ج- مجاميع رقابية وهمية (بلا معنى) Hash Totals: وهي عبارة عن مجاميع لأرقام لا تعطي معنى، ولكنها تستخدم لغرض الرقابة، ومثال ذلك مجموع الأرقام المسلسلة للمستندات، ومجموع أرقام أصناف المخزون، ومجموع أرقام العاملين، ومجموع أرقام حسابات العملاء..... الخ.

وتجدر الإشارة أن الذي يقوم باستخراج المجاميع الرقابية هو القسم المختص الذي ينشئ البيانات والمستندات ويتم مطابقة هذه المجاميع مع المجاميع التي يقوم الحاسب باستخراجها.ويوضح الجدول (2-1) الأنواع المختلفة للمجاميع الرقابية بالتطبيق على عملية المبيعات الآجلة، ولإيضاح كيفية استخدام المجاميع الرقابية، نفرض مثلاً أنه عند إدخال فواتير البيع، يتم جمع أرقام الفواتير قبل التشغيل، ثم يتم إدخال بيانات فواتير البيع إلى الحاسب، وعند نهاية التشغيل يتم مقارنة مجموع أرقام فواتير البيع المحسوب مقدماً مع مجموع أرقام فواتير البيع المستخرج من الحاسب ضمن المخرجات، وفي حالة تساوي الاثنين يكون ذلك دليلاً على أن جميع الفواتير قد تم تشغيلها بشكل كامل.

الجدول (2-1) أنواع المجاميع الرقابية

مجاميع وهمية	مجاميع عدد السجلات	مجاميع مالية
رقم العميل	رقم المستند	قيمة فاتورة البيع
007	120	2300 ج
0025	121	5650
129	122	4240
245	123	7260
348	124	3820
754	5	23270 ج

2- اختبارات المراجعة من خلال الحاسب Computer Editing Tests:

ويقصد بهذه الاختبارات، عمليات تتضمن مسارات مبرمجة من أجل تحقق الحاسب من صحة وسلامة وكمال المدخلات قبل إجراء أي عملية تشغيل للبيانات وقبل إنتاج أي معلومات أو تحديث أي ملفات، ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ- اختبارات التحقق من صحة الرموز Codes Test: وهي عبارة عن مسارات، يقوم بها الحاسب الإلكتروني، بهدف فحص دقة وصحة الرموز أو الشفرات الرقمية، التي يتم تغذيتها كمدخلات في النظام للحاسب ومثال ذلك الدليل الرقمي للحساب والدليل الرقمي للعامل والدليل الرقمي للصنف.... الخ.

ب- اختبار الحقول Fields Test: ويهدف اختبار الحقول إلى التأكد من أن البيانات الرقمية قد تم إدخالها في الحقول الرقمية، كما أن البيانات الأبجدية قد أدخلت في الحقول الأبجدية، فعلى سبيل المثال، إذا كان الحقل يمثل الرصيد المستحق على أحد العملاء فيجب أن يتحقق الحاسب من أنه يتكون من أرقام وليس من حروف (أو خليط من الأرقام والحرف) وبالمثل إذا كان الحقل يمثل اسم العميل، فيجب أن يتأكد الحاسب من أنه يتكون من حروف وليس من أرقام (أو هو مزيج من الاثنين).

ج- اختبار الاكتمال (الشمول) Completeness Test: يهدف اختبار الاكتمال إلى التأكد من أن جميع بيانات الحقول كاملة، أي أن كل الحقول ذات العلاقة تحتوي على بيانات، ولا توجد فراغات، فمثلاً في نظام الأجور تتمثل بيانات كشف الأجور النقدية في: الاسم، ورقم العامل، والعنوان، ورقم البطاقة الشخصية أو العائلية.... الخ.

د- اختبار الحدود Limits Test: ويدخل هذا الاختبار الرقابي ضمن البرنامج المستخدم في تشغيل البيانات حيث يكون لبعض العناصر حد أدنى وحد أقصى.ويستخدم هذا الاختبار، للتأكد من أن البيانات واقعة بين الحدين، فمثلاً قد يضع مصمم البرنامج حداً أقصى لمعدل الخصم الذي يعطي للعملاء، فيمكن أن يقوم الحاسب بمقارنة معدل الخصم الفعلي مع هذا الحد الأقصى، فإذا كان إجمالي الخصم الممنوح لعميل معين والناتج من عملية التشغيل يفوق الحد المقرر له، فإن الحاسب يقوم بإعطاء إشارة مكتوبة تفيد حدوث خطأ ما في عملية التشغيل.

هـ- اختبارات المعقولية Reasonableness Test: وهذه الاختبارات عبارة عن مسارات مبرمجة أيضاً تجعل الحاسب يرفض المدخلات التي تعتبر قيمتها غير عادية، إذ عن طريق هذه الاختبارات يستطيع الحاسب اكتشاف أية بيانات أو معلومات غير منطقية أو غير معقولة، ومثال ذلك رفض أن يكون عدد أيام الأسبوع يزيد عن السبعة أيام، أو عدد الساعات في اليوم الواحد تفوق الأربع والعشرين ساعة، أو أن عدد ساعات العامل تزيد على خمسين ساعة أسبوعية.. الخ.هذا وتمكن هذه الاختبارات من أن يتم الحاسب عملية التشغيل بكفاءة عالية مستبعداً النتائج غير المعقولة.

و- اختبار توقع بيانات المدخلات Anticipation of Input Data: ويتضمن برنامج الحاسب قيامه بمراجعة الملفات الرئيسية، بحيث يمكنه التعرف على السجلات أو الحسابات التي لم تسلم بياناتها، وبصفة خاصة عند إعداد كشوف الأجور وكشوف حسابات العملاء، حيث يمكن للحاسب أن يتعرف على بطاقات الوقت، التي تخص بعض العاملين أو العملاء الذين لم تسلم بياناتهم.

ز- اختبار التتابع Sequence Test: ويهدف هذا الاختبار إلى التأكد من أن بيانات المدخلات المتتالية معده طبقاً للترتيب المحدد (تنازلياً – تصاعدياً) أو طبقاً لتتابع الأيام أو التاريخ، بالإضافة إلى اختبار صحة التسلسل حسب الحروف الأبجدية.

ج- اختبار الإشارات الجبرية Algebraic Signs: يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من صحة الإشارة الجبرية (موجبة أو سالبة) لبيانات الحقول الرقمية مثل أرقام حسابات العملاء والتي يجب أن تكون دائماً موجبة.وكذلك اختبار الاتساق مثل التأكد من أن كافة معاملات البيع الخاصة بمركز تسويقي معين تشتمل على نفس رمز ذلك المركز.

طـ رقم التحقق Check Digit: يقصد برقم التحقق رقم يوضع في نهاية مجموعة عمليات حسابية معينة.ويحسب رقم التحقق في حالة البيانات التي تحتوي على رقم تعريف Identification Number مثل رقم العامل، ورقم العميل، ورقم الصنف، ورقم الحساب..... الخ أي أنه يتم حساب رقم التحقق لكل دليل رقمي ويضاف إلى نهاية الشفرة.ويتم اشتقاق رقم التحقق من الرقم الأصلي عن طريق عملية حسابية معينة.

والمثال التالي يوضح كيفية حساب رقم التحقق:

دعنا نفترض أن رقم حساب العميل 57643 ونريد أن نحسب رقم التحقق فإنه يمكن حسابه بإتباع الخطوات الآتية:

1- ضرب الإعداد ذات الموقع الفردي في الرقم (2) كما يلي:

5	7	6	4	3
10		12		6

2- جمع الأرقام الناتجة من العملية السابقة 6 + 12 + 10 = 28

3- طرح المجموعة الناتج من العملية السابقة من رقم تالي له ينتهي برقم صفر إذن الرقم التالي لـ 28 وينتهي بالصفر هو (30) وبالتالي يكون رقم التحقق 30 – 28 = 2

4- يوضح رقم التحقق على يمين رقم حساب العميل فينتج الرقم 576432

وعند إدخال أية بيانات خاصة بالعميل رقم 576432 يقوم الحاسب بإجراء العملية السابقة الذكر لإيجاد رقم التحقق ثم مقارنته بأول رقم خاص بهذا العميل، فإذا تطابق الرقمان يستمر الحاسب في تشغيل البيانات، أما إذا لم يتم التطابق يقوم الحاسب برفض البيانات ولا يقوم بإدخالها.

وهناك طريقة أخرى لحساب رقم التحقق وذلك بإتباع الخطوات الآتية:

1- ضرب كل رقم من أرقام حساب العميل مثلاً في رقم ترجيح، فالرقم الذي في أقصى اليمين يضرب في (2) والرقم الذي يليه في (3) والرقم الذي يليه في (4) وهكذا.

2- جمع نتائج حاصل الضرب في الخطوة السابقة.

3- قسمة حاصل الجمع في الخطوة الثانية على الرقم (11) ويستنتج الرقم الباقي.

4- طرح الرقم الباقي من (11) فيكون الناتج هو رقم التحقق.

وإذا لم يكن هناك باق، فإن رقم التحقق سيكون صفراً.

فلو فرضنا أن لدينا رقم الحساب 23456 ونريد أن نحسب رقم التحقق، فإنه يحسب كما يلي:

1- رقم الحساب الأصلي	6	5	4	3	2
رقم الترجيح	2	3	4	5	6
حاصل الضرب	12	15	16	15	12

2- حاصل الجمع = 12 + 15 + 16 + 15 + 12 = 70

3- خارج القسمة = 70 ÷ 11 = 6

الباقي = 70 – (11 × 6) = 4

4- إذن رقم التحقق = 11 – 4 = 7

وعلى ذلك يكون رقم الحساب المتضمن رقم التحقق هو 234567 والذي يجده الحاسب في حقل المفتاح، ويقوم الحاسب أثناء عملية الاختبار لهذا الرقم، بتنفيذ الخطوات الثلاثة الأولى على رقم الحساب (في حقل المفتاح) مع ترجيح رقم التحقق بالرقم (1)، فإذا تبقى شئ من خارج عملية القسمة، فهذا يعني أن ثمة خطأ في رقم الحساب، أما إذا كان الباقي صفراً، فإن رقم الحساب يكون صحيحاً.

2/2/2/ الرقابة على التشغيل Processing Controls:

يعني مفهوم الرقابة على التشغيل مجموعة الأساليب والإجراءات الرقابية في مرحلة تشغيل البيانات، ونظراً للطبيعة الفنية لهذه المرحلة فإن الاعتماد الأساسي في الرقابة على التشغيل يتركز على استخدام الحاسب نفسه، حيث درجت المنشآت التي تستخدم نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات على تصميم نقاط رقابية خاصة بتشغيل البيانات.وهذه النقاط الرقابية تكون مصممة بالبرامج المشغلة للبيانات أي أنها موضوعة مقدماً بواسطة مخططي البرامج، لذلك يطلق على هذه النقاط الرقابية اصطلاح الاختبارات المبرمجة Programmed Check ومثال ذلك المجاميع الرقابية، والبرامج المطورة (الضمنية) للمراجعة Imbedded Auditing Routines حيث تقوم بنفس مهمة المراجع الداخلي أو الخارجي في مراجعة البيانات المحفوظة في السجلات أو الدفاتر المحاسبية اليدوية مثل اختبارات المطابقة، وإجراءات تدارك الأخطاء Error Recovery Procedures والعمليات الحسابية المزدوجة Dual Computations وبرامج الأخطاء Error Routines ويهدف نظام الرقابة على التشغيل إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التأكد من أن الأجهزة الإلكترونية في حالة فنية صالحة للتشغيل.
- التأكد من أن التشغيل يتم وفقاً للتعليمات المحددة.
- التأكد من أن البرنامج والملفات المستخدمة في التشغيل هي فعلاً المطلوب استخدامها في عمليات التشغيل على الحاسب.
- ضمان عدم حدوث تشويه للبيانات أثناء عملية التشغيل على الحاسب.
- ضمان عدم حدوث تغيير متعمد في البيانات أو البرنامج أثناء التشغيل بهدف الوصول إلى نتائج معينة لصالح أحد الأطراف.

- حماية ملفات البيانات من التلف الجزئي أو الكلي نتيجة خطأ مشـــغل البرنامج أو خطأ البرنامج وتوفير الإجراءات التي تضمن إصلاح التلف واستمرار التشغيل.

ويمكن تحقيق الأهداف السابقة، عن طريق النقاط الرقابية أي رقابة الحاسب التي تعتبر من أهم إجراءات الرقابة على التشغيل، بالإضافة إلى وضع الإجراءات التاليـة:

1- وضـع نظام دقيق يتضـمن جداول زمنية لصـيانة الأجهزة الإلكترونية والتأكد من صـلاحيتها بصفة دائمة للتشغيل، كما يجب أن يكون هناك سجل يوضح إتمام الصيانة وتسجيل الأعطال التي حدثت وتواريخ إصلاحها ونوع العطل.

2- إصـدار مجموعة من القواعد والتعليمات خاص بكافة نواحي التشـغيل، مع ضـرورة أن تكون هذه القواعد مكتوبـة ومعلومـة للجميع، ومثال ذلك الإجراءات التي تتبع لإصـــدار الملفات والبرامج التي تطلب للتشغيل.

3- يجب أن تتم عملية التشغيل، بناء على أوامر تشغيل صادرة ومعتمدة من المستويات الإدارية المعنية بإدارة التشغيل الإلكتروني.

4- مراجعة سجل البرامج التي تم تشـغيلها، حيث يوضـح البرامج التي تم تشـغيلها في كل وردية وزمن بدء التشـــغيل والانتهاء منه والوقت الذي اســـتغرقه تشـــغيل البرنامج، ومقارنة ذلك بالجداول المخططة للتشـغيل وبأمر التشـغيل الصـادر لمعرفة أي انحرافات في التشـغيل سـواء في البرنامج أو الوقت.

5- فصـل وحدة التشـغيل عن غيرها من الوحدات الأخرى بإدارة التشـغيل الإلكتروني، وخاصـة وحدة إعداد البرامج، مع عدم السماح لغير العاملين بهذه الوحدة بالدخول إلى صالة الحاسب.

6- تسجيل رقم مميز Label أو عنوان في بداية ونهاية الملفات الرئيسية وملفات العلميات، وذلك بهدف التمييز بين الملفات المختلفة والتأكد فعلاً من أنها العناوين والرموز الرقمية بأوامر التشغيل، حيث يحتوي هذا العنوان على اسم الملف وعدد السجلات وتاريخ إنشائه والبيانات المعدة لأغراض المقارنة.

7- في حالة اكتشـــاف أخطاء أثناء التشـــغيل، لابد من طبع بيانات كافية عن هذه الأخطاء حتى يمكن معرفة نوعها وأســـبابها، فعلى ســـبيل المثال في حالة عدم مطابقة المجاميع الرقابية لفواتير البيع، فلابد من طبع بيانات مجموعة فواتير البيع التي بها الأخطاء.

8- لابد من الاحتفاظ بسـجل كامل للأخطاء التي تم اكتشـافها وأنواع البيانات وأرقام المجموعات التي رفض الحاسب تشغيلها لدى موظفي صالة الحاسب، بالإضافة إلى تحديد الإجراءات التي تتبع لتصحيح الأخطاء التي تحدث أثناء التشغيل مثل:

- مصدر البيانات التي وجد بها الأخطاء.
- نوع الأخطاء مثال ذلك إخطاء في البرامج، أو في المجاميع، أو في أرقام التحقق... الخ.
- حجم الأخطاء.

- متوسط الوقت اللازم لإعادة تشغيل البيانات التي بها أخطاء.

3/2/2 الرقابة على المخرجـات Output Controls:

يعتمد مدى صـــحة ودقة المخرجات بالدرجة الأولى، على صـــحة وســـلامة بيانات المدخلات والتشـــغيل عليها.ولذلك فلا غنى عن إجراءات الرقابة الخاصـــة بالمدخلات والتشـــغيل، بالإضـــافة إلى ضـــرورة وضـــع إجراءات للرقابة على المخرجات بهدف التحقق من صـــحة ودقة المخرجات (القوائم، والكشـــوف، والتقارير، والملفات، والمســـتندات... الخ) الناتجة عن تشـــغيل البيانات وفقاً للبرنامج الموضـوع قبل توزيعها على المسـتخدمين، علاوة على ضـمان وصـولها إلى الأشـخاص المصـرح لهم بتسلمها فقط دون غيرهم وفي التوقيت المناسب.

وتتمثل إجراءات الرقابة على المخرجات فيما يلي:

أ- إجراءات الرقابة على ملفات المخرجات، ومثال ذلك اختبارات المطابقة الزوجية والفردية Parity Bit Check وأرقام التحقق Check Digits واختبار المحاكاة (طريقة التسجيل المزدوج) Echo Check-Dual Recording Mode.

ب- إجراءات الرقابة على المخرجات المطبوعة، ومثال ذلك الترقيم المطبوع مسبقاً.

ج- إجراءات رقابية بواسطة وحدة الرقابة على البيانات، حيث تتولى هذه الوحدة مسئولية القيام بالإجراءات التالية:

1- مطابقة المجاميع الرقابية للمخرجات مع المجاميع الرقابية للمدخلات، إذ أن المجاميع الرقابية لنفس العنصـــر لا يمكن أن تختلف في المدخلات عنها في المخرجات طالما لم تحدث أخطاء أثناء المراحل المختلفة لعملية التشغيل.
2- قيام مجموعة موظفي الرقابة Control Group بفحص ومراجعة كشـــوف المخرجات انتقادياً، للتأكد من معقوليتها، ولإمكانية اكتشـاف أي أخطاء واضـحة، واختبار العلاقات المنطقية بين المعلومات المختلفة.
3- إخضـــاع النتائج النهائية المســـتخرجة للتحليل الإحصـــائي، بعد مقارنتها بنتائج الفترات السابقة وتحديد مدى الاختلاف وأسبابه.
4- فحص تقارير الأخطاء Error Reports المســـتخرجة خلال مراحل التشـــغيل المختلفة والتأكد من اتخاذ إجراءات التصـحيح ودخول البيانات المصـححة في دورة التشـغيل مرة أخرى، وبالتالي التأكد من اكتمال المخرجات وشمولها لكافة المعلومات المطلوبة.
5- وجود مجموعة رقابة تختص بتوزيع المخرجات المطبوعة فقط على الأقســام والإدارات المختصـة (المسـتخدمين) في الوقت المحدد لذلك، ويقلل هذا الإجراء الرقابي من مخاطر تأخير تسليم المخرجات أو الخلط في تسليم المخرجات إلى الأقسام والإدارات الطالبة.
6- إعداد قائمة تبين أنواع المخرجات والأســماء أو الإدارات التي لها حق تســلمها ويعتبر متسلم المخرجات الأخير نقطة رقابية هامة، حيث يستطيع بمعلوماته اكتشاف أي أخطاء قد تكون بها، ومن ثم إبلاغ مدير إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

العلاقة بين نظم الرقابة العامة والرقابة التطبيقية:

يجب أن تنال الرقابة العامة الصدارة في الاهتمام، حتى تكون الرقابة الخاصة (على التطبيقات) فعالة، حيث تعتمد نظم الرقابة التطبيقية بالدرجة الأولى على نظم الرقابة العامة، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك إجراءات للتأكد من صحة المدخلات ولكن يقوم بها نفس الشخص الذي يقوم بالتصريح بالعمليات، فإن الرقابة العامة ستكون بلا شك ضعيفة وقليلة الفاعلية وبالمثل إذا كان مصمم البرامج هو الذي يقوم بتشغيل الحاسب، فهذا يعني أنه ستكون لديه قدرة غير محددة على الوصول إلى ملفات البيانات، ومن ثم سيكون قادراً على القيام بعمليات غير مصرح بها، ولا يعوض هذا الضعف الخطير في الرقابة العامة وجود إجراءات رقابية قوية على التطبيق.

وبناء على ما سبق، فإن من الأفضل قيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة العامة قبل فحص وتقييم نظم الرقابة الخاصة، حيث يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره مدى قوة إجراءات ومقومات الرقابة العامة عند فحصه لإجراءات الرقابة الأخرى وبصفة خاصة الرقابة على التطبيق.فلا شك أن إجراءات رقابة التطبيق تكون فعالة فقط إذا ما كانت مقيدة في إطار محكم من المقومات الفعالة للرقابة العامة.

ويوضح الشكل (2-2) علاقة الاعتماد المتبادل بين نظم الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات، كما يلقي الضوء على شيوع وانتشار وتأثير نظم الرقابة العامة فعلى سبيل المثال تؤثر القدرة غير المحددة على الوصول إلى ملفات البيانات (ضعف في الرقابة العامة) في كافة التطبيقات المحاسبية، بينما نجد أن إغفال مقارنة أسعار أوامر البيع مع قوائم الأسعار الرئيسية، يؤثر فقط في برنامج تطبيق تشغيل أوامر البيع.

ونخلص مما تقدم إلى ما يلي:

1- **ليس للضعف في إجراءات الرقابة التطبيقية تأثير بعيد المدى كالضعف في إجراءات الرقابة العامة.لذلك يمكن للمراجع أن يركز اهتمامه على فحص وتقييم إجراءات الرقابة الخاصة بالنسبة للتطبيقات المحاسبية الهامة والجوهرية مثال ذلك المتحصلات والمدفوعات النقدية والمخزون.**

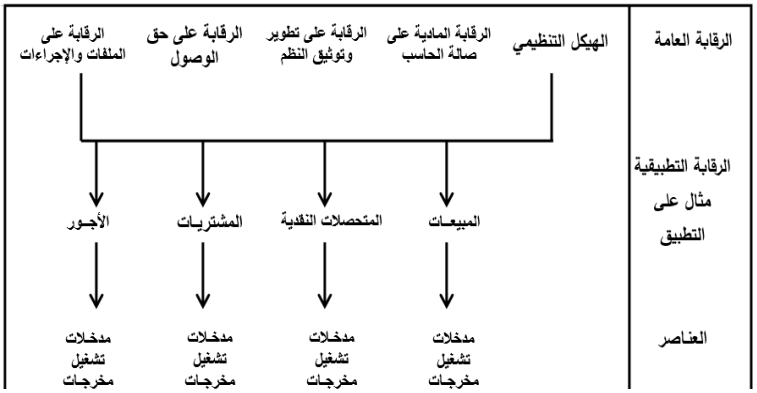
2- **من الممكن أن يعوض الضعف في إجراء معين من إجراءات الرقابة التطبيقية قوة وفعالية إجراء آخر، والمثال على ذلك الأخطاء في تحويل البيانات إلى شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب، حيث يمكن لاختبارات التنقيح والتصحيح المبرمجة بالحاسب اكتشاف مثل هذه الأخطاء في بيانات المدخلات.**

3- **أن نظم الرقابة العامة أكثر انتشاراً وشيوعاً، بمعنى أنها تؤثر في كل التطبيقات المحاسبية والمالية.**

4- **لابد أن ينعكس أي ضعف أو تهاون في تطبيق نظم الرقابة العامة أو التطبيقية على المعلومات المحاسبية باعتبارها الهدف النهائي لنظام المعلومات المحاسبية.**

الشكل (2-2)

الرقابة العامة مقابل الرقابة على التطبيقات



3/2 رقابة المستخدم User Controls:

تمثل رقابة المستخدم النوع الثالث والأخير من نظم الرقابة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، وتعني نظم رقابة المستخدم الإجراءات الرقابية المطبقة بواسطة الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة (طوائف المستخدمين) التي يتم تشغيل بياناتها إلكترونياً، وذلك بهدف التأكد من تشغيل كل البيانات الواجب تشغيلها، وضمان أن كل مستخدم للمعلومات قد تسلم التقارير الصحيحة وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى التأكد من عدم طباعة أو توزيع أي تقارير أو قوائم لم يصدر بشأنها تعليمات من السلطة المختصة.وتشمل إجراءات رقابة المستخدم ما يلي:

1- **إجراء فحص انتقادي للمخرجات Review of Outputs للتأكد من صحتها وملاءمتها للأغراض التي أعدت من أجلها مثال ذلك فحص المستندات التي ترسل للغير كفواتير البيع وكشوف حسابات العملاء.**

2- **يجب على المستخدمين المشاركة الفعالة في تصميم واختبار النظم الجديدة وفي تطوير أو تعديل النظم الحالية.**

3- **استخدام المجاميع الرقابية المحددة مقدماً قبل تقديم البيانات للتشغيل وبعد إتمام التشغيل الإلكتروني للبيانات يتم مقارنة وتسوية هذه المجاميع بالمخرجات المستلمة من إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات ومن أمثلة ذلك ما يلي:**

- **قيام قسم المبيعات بحساب مجموع القيم الواردة بفواتير البيع، التي يراد إدخالها وتشغيلها، وبعد نهاية التشغيل يطابق هذا المجموع مع مجموع القيم الواردة بالمخرجات ومن ثم يتم التحقق من أن جميع الفواتير المدخلة قد تم تشغيلها أم لا.**
- **قيام قسم التكاليف بحساب مجموع عدد أوامر الإنتاج، قبل إرسالها للتشغيل الإلكتروني، ثم مقارنتها بالمجموع الوارد في ملخص الأوامر الإنتاجية الناتج من التشغيل الإلكتروني.**

- **قيام قسم الأجور، بحساب مجاميع رقابية لكل من إجمالي الأجور المستحقة، وعدد الشيكات المطلوب تشغيلها، وإجمالي ساعات العمل في الفترة، ويلي ذلك مقارنة هذه المجاميع مع مخرجات ملخص الأجور الوارد من إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.**

الفصل الثالث
منهج دراسة وتقييم نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

الأهداف التعليمية للفصل:

ينبغي بعد دراسة هذا الفصل، أن تكون الدارس قادراً على:

1- **معرفة ماهية مراجعة نظم المحاسبة الإلكترونية.**

2- **فهم كيفية فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل المحاسبة الإلكترونية.**

3- **فهم أساليب اختبار البرامج في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب.**

مقدمــة:

يمكن تعريف مراجعة نظم المعلومات المحاســبية الإلكترونية، بأنها عملية تجميع وتقييم الأدلة والقرائن لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة، أي تشمل هذه المراجعة ما يلي من أهداف:

- **هداف إبداء الرأي Test. Objectives.**
- **أهداف إدارية Management Objectives.**

مثل الفعالية وكفاءة العمليات والاقتصاد في النفقات.

وتحقيقاً للأهداف المشــار إليها، يجب مراعاة عناصــر نظم المعلومات المحاســبية الإلكترونية، والتي تشـمل الهيكل التنظيمي، والأجهزة والبرامج، وقاعدة البيانات، وقد يختار المراجع الخارجي، وهو بصدد مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، الاعتماد على إجراءات رقابة المستخدم أثناء قيامه بتصميم برامج المراجعة لاختبارات المراجعة الأساسية (مراجعة تفاصيل المعاملات والأرصدة، والفحص التحليلي) وذلك للأسباب الآتيــة:

1- **أن القرار النهائي بشــأن تقييم إجراءات نظم الرقابة الداخلية يعتمد جزئياً على إجراءات رقابة المسـتخدم المطبقة، فالمراجع يسـعى للوصـول إلى أقصـى اقتصـاد وكفاءة وفعالية عن طريق فحص وتقييم خليط من إجراءات الرقابة العامة والتطبيقية ورقابة المستخدم.**
2- **قد تكون نظم الرقابة العامة والتطبيقية ضــعيفة، ولذلك ليس هناك بديل أمام المراجع ســوى تقييم إجراءات نظم رقابة المستخدم من أجل أغراض تقدير خطر الرقابة.**
3- **أن تكاليف فحص وتقييم إجراءات نظم رقابة المســتخدم قليلة بالمقارنة بإجراءات نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني خاصة في النظم الأكثر تعقيداً.**

ويمكن تبرير هذا الاختبار فقط إذا كانت أهداف المراجعة قابلة للتحقق.على الرغم من إغفال نظم الرقابة على التشــغيل الإلكتروني (العامة والتطبيقية) كما لا يمكن الدفاع عن هذا الاختيار على أســاس عدم الدراية والمعرفة الكافية لدى المراجع بخصوص نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

وبالإضـافة إلى ما سـبق فإنه يجب على المراجع وهو بصـدد تقييم نظم رقابة المسـتخدم وتقدير خطر الرقابة تحديد ما إذا كان هناك فصـل مناسـب للاختصـاصـات والمسـئوليات الوظيفية في أقسـام المسـتخدمين المختلفة، وتحديد إجراءات الرقابة التي تطابق المدخلات مع المخرجات، فضـلاً عن التأكد من إجراء كافة التســويات الضــرورية واللازمة.وعادة يقوم المراجع بإنجاز مرحلة فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني عن طريق الملاحظة والاستقصاء والتحري واختبار عينة من التسويات الموثقة وهذا ما نناقشه فيما يلي:

<u>فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل المحاسبة الإلكترونيـة:</u>

تتطلب مراجعة نظم المعلومات المحاســبية الإلكترونية قيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية كي يتمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي ســيؤديها.ولذلك يجب أن يتوافر للمراجع الدراية والمعرفة الكافية بنظم التشــغيل الإلكتروني المســتخدمة في تشــغيل البيانات

المحاسبية حتى يستطيع فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية على هذه النظم. وفي هذا الصدد يتطلب المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة بأن يقوم المراجع بأداء عملية المراجعة شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات المراجعة كما أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بشأن مراجعة حسابات المنشآت التي تستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات بأنه في حالة استخدام المنشأة محل المراجعة نظام تشغيل إلكتروني في إنجاز عملياتها المحاسبية، سواء كان هذا النظام بسيطاً أو معقداً، فإن المراجع يجب أن تكون لديه الدراية الكافية بتلك النظم حتى يتسنى له فحص وتقييم العناصر الأساسية للرقابة المحاسبية.وفي حالة كون هذا النظام أكثر تعقيداً، فعلى المراجع الاستعانة بذوي الخبرة المتخصصة في هذا المجال حتى يتمكن من أداء إجراءات المراجعة الضرورية [2].

ولقيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية، ومن ثم تقدير خطر الرقابة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الإلكتروني في تشغيل تطبيقاتها المحاسبية، فإنه يمكن إتباع المرحلتين الأساسيتين التاليتين:

1/3 دراسة وفهم نظم الرقابة.

2/3 أداء اختبارات إضافية للالتزام بنظم الرقابة.

ويعرض الشكل (3-1) نموذجاً لخريطة تدفق توضح مراحل فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل المحاسبة الإلكترونية، بغرض تقدير خطر الرقابة، حيث يعتمد عليه المراجع في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية التي سيقوم بها، وفيما يلي نناقش بشيء من التفصيل هذه المراحل.

1/3 دراسة وفهم نظم الرقابة Understanding the System:

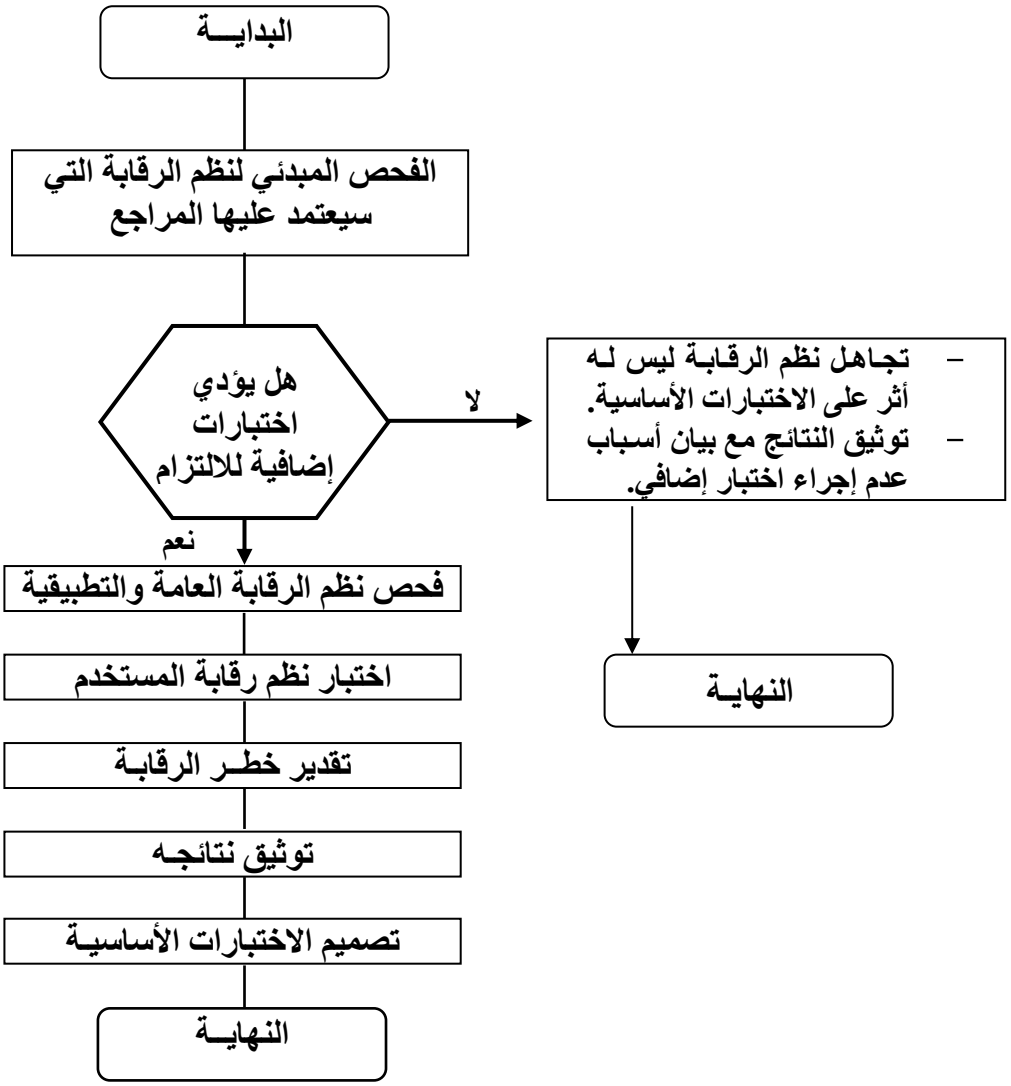
تهدف هذه المرحلة إلى فهم ومعرفة أولية للملامح الأساسية لنظم الرقابة، فضلاً عن تحديد التطبيقات المحاسبية الهامة التي يتم تشغيلها إلكترونياً، كي يصبح ملماً إلماماً كاملاً ومناسباً بنظم الرقابة الموضوعة والتي ترتكز عليها نظم المعلومات المحاسبية، ويمكن دراسة وفهم نظم الرقابة في التشغيل الإلكتروني للبيانات بإتباع الخطوات التالية:

---

(2) Statement on Auditing Standards No.3, " The Effects of EDP on Internal control " , AICPA, New York, 1974, P.2.

الشكل (2-1)

فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات



1/1/3 الفحص المبدئي لنظم الرقابة:

2/1/3 تقييم الفحص المبدئي لنظم الرقابة.

3/1/3 فحص عناصر نظم الرقابة العامة.

4/1/3 فحص عناصر نظم الرقابة التطبيقية.

5/1/3 فحص عناصر نظم رقابة المستخدم.

1/1/3 الفحص المبدئي لنظم الرقابة التي سيعتمد عليها المراجع:

تهدف هذه الخطوة إلى مساعدة المراجع على تفهم العناصر التالية:

1- **تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي.**
2- **نطاق استخدامات الحاسب في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية الهامة.**
3- **الهيكل الأساسي لإجراءات الرقابة المحاسبية بالمنشأة.**

ويستطيع المراجع فهم ومعرفة الملامح الأساسية لنظم الرقابة عن طريق عدة أساليب منها: زيارة إدارة التشغيل الإلكتروني وملاحظة سير العمل في هذه الإدارة، والمناقشات والمقابلات الشخصية مع هيئة العاملين بإدارة التشغيل الإلكتروني، وقوائم الاستقصاء بالإضافة إلى دراسة النظم وتوثيق البرامج.

أ- الملاحظة والاستقصاء Observation & Inquiry:

يستخدم المراجع أسلوب الملاحظة والتحري بشكل رئيسي خلال فحصه المبدئي للنظام الإلكتروني الذي يطبقه العميل، وذلك بهدف فحص وتقييم نظم الرقابة بمنشأة العميل.كما يستخدم بجانب ذلك استقصاءات الرقابة الداخلية للنظم المحاسبية الإلكترونية، حيث يعد قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة بخصوص الملامح والقواعد الأساسية للرقابة التي تكفل الاطمئنان إلى دقة وسلامة نظام التشغيل الإلكتروني.وتقسم هذه القائمة إلى ثلاثة أجزاء: الأول يختص بنظم الرقابة العامة، والثاني بنظم الرقابة التطبيقية، والثالث بنظم رقابة المستخدم.

ويستخدم المراجع الاستقصاءات المركزية المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها المراجع إلى العاملين عن نظم الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة تحت المراجعة.وتصمم قائمة الاستقصاء بحيث تشير الإجابة بكلمة " نعم " إلى وجود عنصر رقابي قوي وفعال.أما الإجابة بكلمة "لا" فتشير إلى احتمال أن توجد أخطاء بالنظام نظراً لوجود مواطن ضعف به أي وجود عنصر رقابي غير فعال.وبذلك يسهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف من خلال فحص الاستفسارات التي تقابل الإجابات بكلمة " لا ".

هذا، ويجب تغطية الملامح الرئيسية لنظام الرقابة خلال هذه الخطوة من الفحص المبدئي والتي تتمثل في الآتي:

- **الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني وعلاقتها بالإدارات والأقسام الأخرى.**

- نظام الحاسب الإلكتروني ومكوناته ومجالات استخدامه... الخ.
- تقسيم العمل وتوزيع الواجبات والمسئوليات بين موظفي إدارة التشغيل الإلكتروني.
- حدود الوصول إلى ملفات البيانات والبرامج وأجهزة الحاسب.
- التصريح والتوثيق واختبار البرامج الجديدة والتعديلات في البرامج القائمة.
- كيفية تصميم وتوثيق واختبار النظم والمستندات المختلفة.
- وجود نظم رقابة على أجهزة الحاسب بالإضافة إلى نظم الرقابة المادية والبيئية.
- رقابة وحفظ الملفات والبرامج والمستندات المتعلقة بالنظام.
- وظائف مجموعة الرقابة على البيانات.

ب- دراسة وتوثيق النظم والبرامج:

يجب أن يكون الوصف البياني وخرائط التدفق لكل النظم والبرامج جزءا مكملاً لعملية توثيق كل تطبيق أو استخدام للحاسب الإلكتروني.

وتمكن هذه الدراسة من المعرفة والتقييم المبدئي لنظم الرقابة على التطبيقات.ويمكن تصنيف التوثيق إلى توثيق النظام، وتوثيق البرنامج، وتوثيق العمليات (المعلومات المتاحة لمشغلي الحاسب).

كما يجب على المراجع في دراسته للتوثيق بالنسبة لكل تطبيق محاسبي هام، أن يعطي التوصيفات الآتية:

- الوصف الإنشائي للنظم والبرامج.
- خرائط تدفق النظم والبرامج.
- وصف المدخلات والمخرجات.
- طرق تخزين وحفظ البيانات والمعلومات.
- وسائط الإدخال والإخراج المستخدمة.
- ملامح نظم الرقابة العامة والتطبيقية ورقابة المستخدم.
- تعليمات أو دليل التشغيل، والذي يتضمن وصفاً للبرامج المستخدمة والمدخلات والمخرجات المطلوبة، وتسلسل الأشرطة أو الأقراص الممغنطة المستخدمة في دورة التشغيل.

2/1/3 تقييم الفحص المبدئي لنظم الرقابة:

يستطيع المراجع الآن – بعد الانتهاء من فحصه المبدئي – أن يقوم بعمل التقييم المبدئي لنظم الرقابة الداخلية المحاسبية، الأمر الذي يمكنه من تقرير ضرورة أو عدم ضرورة الفحص الإضافي للنظام الإلكتروني.ويتطلب الأسلوب المنطقي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وعناصرها المختلفة أن يأخذ

المراجع في اعتباره أولاً أن النظام يهدف إلى منع حدوث الأخطاء الجوهرية والمخالفات والتلاعب، وبناء عليه يمكن للمراجع إتباع الخطوات المنطقية الآتية:

1- **تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن حدوثها.**

2- **تحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء والمخالفات يمكن أن تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، وإذا ما حدث ذلك، يجب أن يحدد حسابات القوائم المالية التي ستتأثر بهذه الأخطاء، وما إذا كانت ستؤدي إلى المغالاة أو تدنيه قيم هذه الحسابات.**

3- **تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث أو اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.**

4- **تحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة المحاسبية لدى العميل تتضمن تلك الإجراءات الرقابية.**

5- **تحديد ما إذا كان العميل يطبق فعلاً تلك الإجراءات الرقابية.**

6- **تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة الأساسية على ضوء اختبارات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية خلال الخطوات من (1) حتى (5) أعلاه.**

3/1/3 فحص عناصر نظم الرقابة العامة:

يقوم المراجع بإجراء فحص تفصيلي لعناصر نظم الرقابة العامة بشكل منفرد، والتي يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها، وذلك من خلال المقابلات الشخصية والملاحظات وفحص المستندات... الخ وفي مجال نظم الرقابة العامة يكون من الضروري حصول المراجع على إجابات للأسئلة التالية – على سبيل المثال لا الحصر.

- **هل إدارة التشغيل الإلكتروني مستقلة عن باقي الإدارات الأخرى ؟**
- **هل هناك فصل بين الوظائف والاختصاصات داخل إدارة التشغيل الإلكتروني ؟**
- **هل هناك تعليمات واضحة بخصوص حق الوصول إلى الأجهزة الآلية وغير الآلية ؟**
- **هل ترفع التقارير التي تعدها إدارة التشغيل الإلكتروني إلى ذوى الاختصاص ؟**

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المراجع قد قرر أصلاً في مرحلة الفحص المبدئي لنظم الرقابة أنه يمكن أن يعتمد عليها، ومن ثم يتحصل عن طريق فحص عناصر نظم الرقابة العامة على قدر من الثقة فيها، وسوف تساعد الإجابات على مثل الأسئلة سالفة الذكر على تحديد مدى الثقة الممكن الحصول عليها من تلك العناصر الرقابية.

4/1/3 فحص عناصر الرقابة التطبيقية:

يستطيع المراجع من خلال المقابلات الشخصية والمناقشات مع المسئولين بإدارة التشغيل الإلكتروني (محللي النظم، ومعدي البرامج، ومشغلي الحاسب، وموظفي الرقابة، وأمين مكتبة الحاسب) والإجابات على قوائم الاستقصاء والتوثيق وخرائط التدفق التفصيلية – أن يحدد عناصر رقابية معينة ذات أهمية جوهرية فيما يتعلق بفعالية نظم الرقابة على التطبيقات المحاسبية والتي تتطلب إجراء اختبارات إضافية بخصوصها.

5/1/3 فحص عناصر نظام رقابة المستخدم:

ينطبق على هذه الخطوة ما سبق أن ذكرناه بشأن عناصر نظم الرقابة التطبيقية، أي يخلص المراجع إلى تحديد عناصر رقابة المستخدم التي تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية والفعالية لنظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني.

ومن الجدير بالذكر أن هذه العناصر الرقابية هي التي يخطط المراجع الاعتماد عليها، ومن ثم يجب اختبار الالتزام بها، إلا إذا كانت تكلفة فحصها أكبر من العائد منها. ولا توجد أية صلاحية أو مأمونية تعول على عناصر الرقابة التي يشوبها أوجه ضعف أو ثغرات، وبالتالي يتم استبدال هذا الفحص بواسطة إجراء الاختبارات الأساسية للمراجعة (مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة، والفحص التحليلي).

2/3 أداء اختبارات إضافية للالتزام بنظم الرقابة:

بعد تجميع المراجع للمعلومات التي يراها ضرورية بخصوص نظم الرقابة المختلفة، تأتي مرحلة التأكد من التطبيق الفعلي لنظم الرقابة العامة والرقابة على التطبيق (المدخلات، والتشغيل، والمخرجات) ورقابة المستخدم للمخرجات.وتتمثل هذه المرحلة في أداء اختبارات إضافية للالتزام فيما يتعلق ببعض العناصر الرقابية العامة والخاصة ورقابة المستخدم التي يعتبرها المراجع فعالة التكلفة Effective Cost لغرض تقليل خطر الرقابة إلى أدنى من الحد الأقصى أي التقدير النهائي لخطر الرقابة (درجة الثقة في كل عنصر رقابي) ونؤكد في هذا الصدد إلى أن أهداف اختبارات الالتزام في ظل نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات هي نفسها في ظل نظام التشغيل اليدوي للبيانات، حيث تهدف إلى معرفة ما إذا كانت نظم الرقابة المطبقة تعمل وفقاً للنظام الموضوع، أي اختبار مدى الالتزام بالنظام الموضوع عند التطبيق.

ويقوم المراجع بأداء اختبارات عناصر نظم الرقابة المختلفة، حسب درجة الثقة التي كونها عنها، فإذا أعطت نتائج اختبارات الالتزام نفس الثقة، فإن نتيجة الاختبارات الإضافية تكون هي نفسها التي تم الحصول عليها في نهاية خطوات الفحص المنفرد لنظم الرقابة سالفة الذكر.أما إذا أسفرت نتائج الاختبارات الإضافية أن بعض العناصر الرقابية لا تؤدي هدفها.فإنه يجب على المراجع توسيع نطاق الاختبارات الأساسية بشأن هذه العناصر.

كما يجب على المراجع توثيق نتائج الفحص والتقييم لنظم الرقابة المختلفة والتي يجريها عن طريق العديد من الأساليب كالوصف الإنشائي للنظم والبرامج، وخرائط التدفق للنظم والبرامج، وتوصيف المدخلات والمخرجات المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة وتعليمات التشغيل، والملامح الأساسية لنظم الرقابة... الخ.

أساليب اختبار البرامج في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب:

يجب على المراجع اختبار برامج التشغيل الإلكتروني للبيانات الخاصة بالمنشأة تحت المراجعة وذلك في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب.ونناقش فيما يلي الأساليب الشائعة الاستخدام من قبل المراجعين في اختبار نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني بشكل مباشر بهدف تقدير خطر الرقابة.وسنلاحظ أن لكل منها مزاياه وعيوبه، لذلك فمن الأفضل للمراجعين استخدام توليفه تتضمن أسلوبين أو أكثر حتى يمكن تحقيق أهداف اختبار نظم الرقابة بشكل أفضل.

1/2/3 البيانات الاختبارية Test Data Approach:

يســـتخدم المراجع أســـلوب البيانات الاختبارية في التأكد من كفاءة ومدى الثقة في البرامج المختلفة المستخدمة في التشغيل، مثل برنامج تحديث حسابات العملاء تحت التحصيل، وبرنامج الأجور وغيره من البرامج، ويتطلب هذا الأســـلوب قيام المراجع باختبار البرنامج عن طريق إدخال بيانات افتراضية (محاكاة) لعمليات وهمية.بمعنى بيانات معدة بمعرفة المراجع خصيصاً لاختبار النظام، ثم يلي ذلك تشغيل هذه البيانات باستخدام برامج التشغيل التي تستخدمها المنشأة كما يلاحظ أن التشغيل يتم بواسطة مشغلي الحاسب وطبقاً للتعليمات العادية وذلك في ظل رقابة المراجع.وبعد الحصول على نتائج التشغيل يقوم المراجع بمقارنة نتائج التشغيل مع مخرجات محسوبة مقدماً من قبل المراجع، فإذا تطابقت النتائج كان ذلك دليلاً على أن البرنامج يعمل بكفاءة وبشكل سليم.

وعموماً، يقوم المراجع بإدخال بيانات عمليات مفترضـــة بعضـــها صـــحيح والآخر خاطئ وغير منطقي، وذلك زيادة في التحقق من كفاءة البرنامج واختبار الإجراءات الرقابية الضـمنية في النظام محل الاختبار.ويطلق على البرامج المســـتخدمة في هذا الأســـلوب برامج التطبيقات المعقدة والمتلاعب فيها Trojan Horse Computer Program نظراً لأنها تحتوي على أخطاء متعمدة يتم إخفاؤها ضـــمن آلاف التعليمات التي تشتمل عليها.

هذا، وينبغي أن تتضـمن البيانات الاختبارية مزيج من كل المدخلات المطلوبة لتنفيذ كل العمليات المنطقية الضـمنية في النظام وعلى سـبيل المثال فإن الأخطاء التي قد يتضـمنها اختبار نظام الأجور ما يلي:-

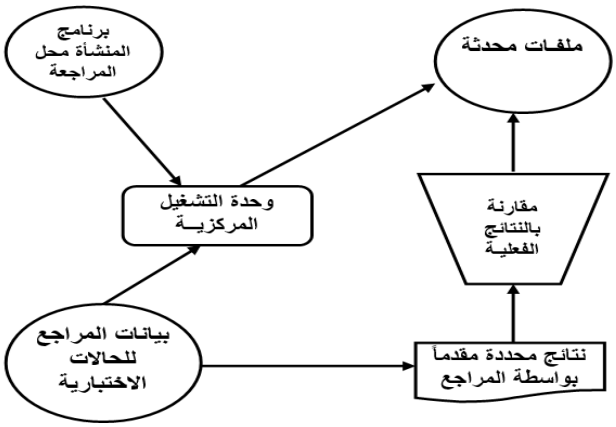
- رقم بطاقة العامل غير صحيح.
- إجمالي ساعات العمل للعامل 89 ساعة في أسبوع واحد.
- اشتمال كشف الأجور على عامل تم الاستغناء عنه مؤخراً.

وكما سبق القول، يتم مقارنة نتائج التشغيل مع مخرجات محسوبة مقدماً، بمعرفة المراجع للتأكد من أن الأخطاء التي تم إدخالها للحاسب تم اكتشافها بواسطة الحاسب بغرض المتابعة والتصحيح.

ويبين الشكل (3-2) أسلوب البيانات الاختبارية.

الشكل (3-2)

أسلوب البيانات الاختبارية



ويلاحظ أن استخدام أسلوب البيانات الاختبارية بسيط وسريع وغير مكلف، وبالرغم من ذلك ينطوي هذا الأسلوب على عدد من مواطن الضعف أهمها:

1- **صعوبة تصميم البيانات الاختبارية التي تعتبر شاملة بدرجة كافية للاختبار الدقيق لنظم الرقابة التي يرغب المراجع في فحصها.**

2- **قد لا تكون صورة البرامج الجاري اختبارها ممثلة لحقيقة البرامج التي تستخدمها المنشأة في تشغيل بيانات المعاملات التي تعد منها القوائم المالية.وللتغلب على هذه المشكلة، فلابد للمراجع أن يتواجد خلال عملية عادية لتشغيل النظام ومعالجة البيانات، وفور انتهاء مشغلي الأجهزة من تشغيل البيانات يتقدم المراجع ويطلب البرنامج الموجود بالحاسب.ويعالج أسلوب الاختبار المتكامل – كما سيرد إيضاحه – هذه المشكلة.**

3- **ينحصر استخدامه في مجال اختبار كفاءة البرامج، ومن ثم فقد يكون غير مناسب في فحص السجلات غير المرئية لدى المنشأة.**

4- **تستغرق عملية تصميم البيانات الاختبارية وقتاً، فضلاً عن أنه يجب تفصيل البيانات الاختبارية لكل تطبيق على حدة.**

5- **يناسب اختبار نظم التشغيل بالمجموعات فقط.**

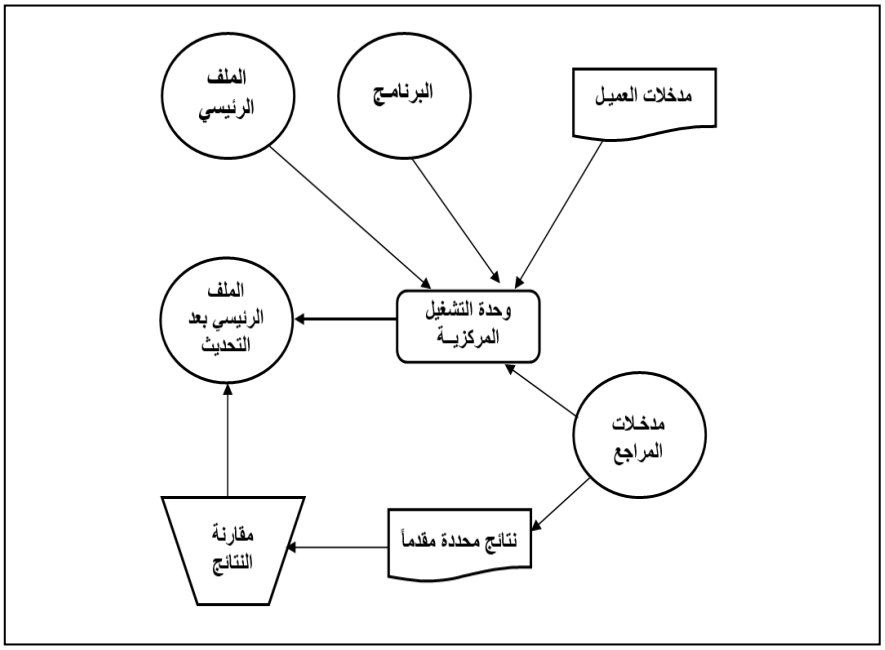
2/2/3 الاختبار المتكامل للتسهيلات Integrated Test Facility:

يقصد بالاختبار المتكامل للتسهيلات، إنشاء وحدة مفترضة، أو وهمية Fictitious Entity داخل ملفات البيانات الحقيقية للمنشأة محل المراجعة، ثم يتم تشغيل البيانات الوهمية لهذه الوحدة كجزء من عملية التشغيل للبيانات الخاصة بالمنشأة فعلى سبيل المثال قد ينشأ المراجع رقم وهمي لحساب عميل،

ويضاف إلى ملف أستاذ حسابات العملاء، ثم يدخل المراجع عمليات مصطنعة غالباً ما تشتمل على كافة أنواع الأخطاء والمخالفات المحتملة في النظام أثناء تشـغيل البيانات الحقيقية للمنشـأة وتقوم المنشـأة بمعالجة العملية الوهمية بشكل روتيني بدون شحن حقيقي للبضائع أو إرسال فواتير العميل إلى المنشأة الوهمية.

وبعد ذلك يقوم المراجع بمقارنة نتائج التشـغيل بالنتائج المحددة مقدماً كأسـاس لتقييم فعالية وكفاءة نظم الرقابة المحاسبية على متحصلات العملاء وشحن البضائع وكذلك المتحصلات من العملاء بالبريد.

ويصور الشكل (3-3) أسلوب الاختبار المتكامل للتسهيلات.



ويعتبر هذا الأسلوب، من أكثر الأساليب شائعة الاستخدام في اختبار نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني، نظراً للمزايا التي يتسم بها وهي:

1- **توفير الثقة والاطمئنان للمراجع بشأن التأكد من أن البرامج المختبرة، هي نفسها التي تستخدم بواسطة المنشأة في تشغيل العمليات الحقيقية.وكلما استخدم المراجع هذا الأسلوب بشكل متكرر أثناء الفترة محل المراجعة ازدادت ثقته واطمئنانه على صحة البرامج.**

2- **لا يتطلب هذا الاختبار تشـغيل خاص، كما يتحقق من إخضـاع البيانات الوهمية (موضـع الاختبار) لنفس الأساليب الرقابية الموجودة ببرامج الحاسب المستخدمة في معالجة البيانات الحقيقية.**

3- **يعتبر الأسلوب العملي الوحيد الذي يناسب اختبار نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي.**

4- يســتطيع المراجع أداء كل الاختبارات الممكنة في ظل أســلوب البيانات الاختبارية باســتخدام أسلوب الاختبار المتكامل.

وبالرغم من المزايا الســابقة، فإن العيب الرئيســي لهذا الأســلوب يتمثل في خطر إتلاف ملفات المنشــأة، نتيجة الفشــل في إزالة أثر العمليات الوهمية على مخرجات النظام بشــكل كامل، بمعنى مخاطر احتمال تداخل البيانات الوهمية في ملفات العميل الرئيســية الخاصــة بعملياته الحقيقية، والتي قد يترتب عليها أن تتضــمن القوائم المالية نتائج هذه العمليات الوهمية غير أنه يمكن اســتخدام نظام المصــفاة Filtering System لإعطاء علامات للعمليات إلا أن ذلك يلغي الهدف من هذا الأسلوب عن طريق الإفصاح عن العمليات الاختبارية لموظفي التشغيل الإلكتروني.

ومع ذلك فإن الأســلوب الأفضــل للمراجع هو إعداد مجموعة قيود يومية عكســية من أجل إزالة البيانات الاختبارية بشكل يدوي في وقت الذروة لدورات التشغيل إلا أن انتشار واستخدام محطات الاتصال المباشر، والتي تكون في أغلب الأوقات موزعة في مواقع متعددة، جعل إتباع هذا الأسلوب صعباً.

3/2/3 التتبع والعلامــات Tagging & Tracing:

يعتبر هذا الأســلوب أداة تحوير أخرى، توفر للمراجع مســاراً كاملاً لتتبع أوامر البرنامج التي تم تنفيذها أثناء تشغيل عملية معينة، ويمكن استخدام هذا الأسلوب أساساً في التحقق من صحة ودقة نظم الرقابة الخاصــة بالمنشــأة، مثال ذلك مســارات التنقيح والتصــحيح عن طريق تتبع خطوات التشــغيل التي تجرى على عملية معينة محل الاختبار من خلال برامج التطبيق المستخدمة.

ويســتطيع المراجع أيضــاً إعطاء علامات Taggs لعمليات حقيقية معينة لتوفير مســار تتبع أثناء التشغيل العادي.

وتتمثل مزايا هذا الأسلوب فيما يلي:

1- يستخدم مع كل من البيانات الاختبارية أو الحقيقية للمنشأة.

2- يحدد بشكل قاطع خطوات التشغيل التي تتبع في تشغيل عملية معينة بواسطة البرنامج.

3- يوفر بشكل ملحوظ دليلاً أفضل لتطابق البرنامج مع سياسات وإجراءات المنشأة كما هو الحال في الفحص اليدوي للبرنامج.

ويشوب هذا الأسلوب العيوب التاليــة:

1- يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببرنامج التطبيق.

2- عند اســتخدام هذا الأســلوب في تتبع العمليات الفعلية، فإن التتبع يزيد بدرجة كبيرة من وقت تشغيل البرنامج.

3- لا يتم إعطاء علامات للبيانات الخاطئة.

ويمكن القول بناء على ما سبق، أن المدخل الفعال، هو استخدام أسلوب الاختبار المتكامل بالنسبة لعدد بسيط من العمليات المفترضة بالإضافة إلى أسلوب العلامات والتتبع في متابعة البيانات الحقيقية للمنشأة خلال نظام التشغيل الإلكتروني المعقد.

4/2/3 مشاركة المراجع في تصميم جانب المراجعة Design Phase Auditing:

يتضمن هذا الأسلوب ضرورة اشتراك المراجع في تصميم جانب المراجعة عند تطوير نظم المعلومات المحاسبية، خصوصاً التي تعتمد على نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي On – Line Real Time System نظراً لأن هذه النظم أكثر تعقيداً، فربما لا يستطيع المراجع أداء الفحص دون معرفة ودراية كافية بالنظام.ومن الأهمية بمكان، أن يحصل المراجع على هذه المعرفة من خلال مشاركته في تصميم النظام، ويؤكد ذلك توصية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في مجال مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني.

أن مشاركة المراجع في تصميم النظام سوف تكون أكثر ضرورية في حالة النظم المتقدمة، حيث أن ذلك يساعد المراجع على التزود بمعلومات – خاصة من وجهة النظر الرقابية – للشركة التي لديها هذه النظم المتقدمة ومن ثم تجنب وجود النظم الغير ممكن مراجعتها " (3).

وتهدف مشاركة المراجع في تصميم النظام إلى تحقيق ما يلي:

1- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب على الحاسب الإلكتروني، وذلك لإمكانية إنشاء نظم رقابية محاسبية أفضل.

2- التحقق من صحة تسجيل وإدخال المعلومات بشأن العمليات الأولية.

3- تعويض ومعالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر عنصر المراجعة التتبعية (مسار المراجعة) Audit Trail خصوصاً في حالة نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي ونظم التشغيل الموزعة.

4- تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة، وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والتلاعب..... الخ.

وتكون عادة النظم المرتبطة بتصميم جانب المراجعة معقدة جداً، لذلك قد يتطلب الأمر متخصصين في مراجعة الحاسب للمشاركة في تصميم نظم الرقابة الضرورية، بالإضافة إلى ضبط وفحص الوظائف الرقابية، ويعتبر أخصائي مراجعة الحاسب في منشأة المراجعة هو الشخص الذي لديه خبرة في عمليات المراجعة لفترة من الوقت، ثم يلي ذلك حصوله على تدريب متخصص في تصميم ورقابة نظم الحاسب، فضلاً عن قيامه بمراجعة الحسابات المعدة إلكترونياً وبعد مشاركة المراجع في تصميم نظم الرقابة الضرورية وإدخالها في النظام، فإنه يجب عليه القيام بزيارات متكررة للمنشأة، بهدف التأكد من أن نظم الرقابة تعمل بكفاءة وبدقة وذلك من خلال ملاحظة عملية تشغيل البيانات.

ومن الممكن أن تثار مشكلة فيما يتعلق باستقلال المراجع Auditor Independence في حالة قيامه بفحص ومراجعة النظام الذي شارك في تصميمه غير أنه في الواقع لا تختلف توصيات المراجع

---

(3) American Institute of Certified Public Accountants , SAS No., 48, July 1984,

بخصوص جانب الرقابة أثناء مرحلة تصميم النظام عن توصياته بشأن تحسينات نظم الرقابة الموثقة في خطاب الإدارة.

5/2/3 المراجعة المفاجئة Surprise Auditing:

تعني المراجعة المفاجئة فحص مجموعة من برامج التطبيقات المحاسبية على أساس فجائي، حيث يظهر المراجع فجأة بدون إعلان مسبق عن موعد حضوره وفور الانتهاء من التشغيل يحصل المراجع على صورة من البرنامج المستخدم، وتقارن مع الصورة الأصلية المعتمدة، التي سبق أن حصل عليها المراجع لهذا الهدف ويتم ذلك باستخدام برامج المقارنة الإلكترونية المتخصصة Special Computerized Comparison Programs لأداء هذه المهمة.

وعلى ذلك يقتضي هذا الأسلوب حصول على نسخ طبق الأصل من برامج المنشأة محل المراجعة في نهاية دورات محددة للتشغيل ثم يتم نسخ هذه البرامج على أسطوانات، يجهزها المراجع لهذا الغرض وبعد ذلك يتم مقارنة البرامج المستخدمة مع صور البرامج المعتمدة والمصرح بها التي تحصل عليها المراجع سلفاً لأغراض التحقق والفحص.وفي هذا الخصوص توجد برامج حاسب خاصة لإجراء مثل هذه المقارنات بصورة آلية (أوتوماتيكية) كما سبق أن ذكرنا.

ويساعد أسلوب المراجعة المفاجئة المراجع في تحديد ما إذا كان موظفو التشغيل الإلكتروني بالمنشأة يستخدمون صور البرامج المعتمدة والمصرح بها في تشغيل البيانات.كما يوفر هذا الأسلوب أيضاً وسيلة لمعرفة ما إذا كانت تعديلات البرنامج تم اعتمادها وتوثيقها بشكل دقيق.

ولكي يكون هذا الأسلوب فعالاً، يجب أن يعلم المراجع عن طريق المنشأة الوقت الذي تجري فيه تعديلات بالبرنامج، وإلا لن تكون نسخة المراجع من برنامج المنشأة هي النسخة الحالية، وبالتالي لا تكون المقارنة سليمة ومناسبة.

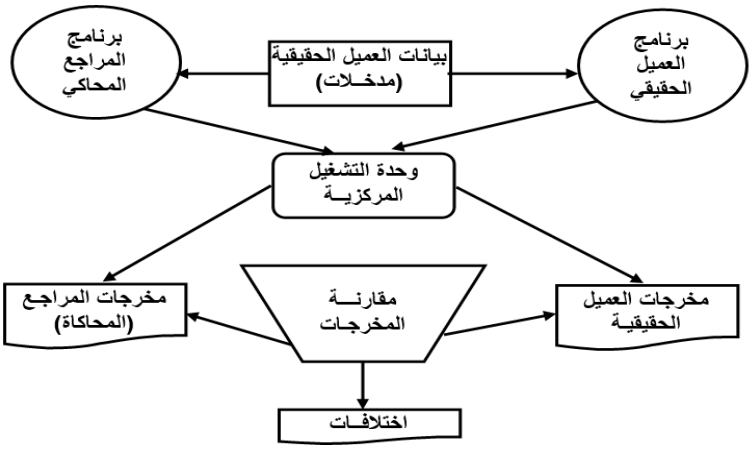
6/2/3 المحاكاة المتوازية Parallel Simulation:

يتطلب استخدام أسلوب المحاكاة المتوازية من المراجع إنشاء مجموعة من برامج التطبيقات التي تحاكي وتماثل نظام التشغيل بالمنشأة محل المراجعة ويلي ذلك مقارنة مخرجات النظام الذي يستخدم فيه العميل برامجه الخاصة مع مخرجات النظام الذي استخدم فيه المراجع مجموعة البرامج العامة للمراجعة ومن ثم يكتشف المراجع أي اختلافات بين مخرجات النظامين لفحص أسباب حدوثها.

هذا، ويوضح الشكل (3-4) أسلوب المحاكاة المتوازية.ويمتاز هذا الأسلوب بالآتي:

1- إمكانية اختبار وظائف برامج المنشأة ودقة مخرجات البرنامج في نفس الوقت.
2- يمكن للمراجع فحص المستندات الأصلية للمعاملات للتحقق من شرعية وصحة هذه المعاملات، وذلك نظراً لحيازة المراجع (مؤقتاً) لسجلات العميل الحقيقية نفسها.
3- يمكن للمراجع اختبار هذه البيانات باستخدام أجهزة إلكترونية بخلاف تلك الموجودة في مقر منشأة العميل.
4- يوفر للمراجع تأكيداً مناسباً بأن السجلات الموجودة قد تم تشغيلها بشكل متسق خلال الفترة تحت المراجعة.

الشكل (3-4)
أسلوب المحاكاة المتوازية



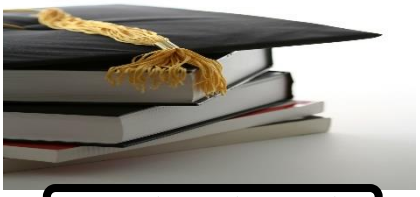
<u>وعلى الرغم من أن المزايا سالفة الذكر لأسلوب المحاكاة المتوازية، إلا أنه يعاب عليه ما يلي:</u>

1- **يعتبر هذا الأسلوب في الحقيقة ترجمة لمدخل المراجعة حول الحاسب وذلك لأنه يركز على مقارنة المدخلات بالمخرجات، ويتجاهل الخصائص الأساسية لنظام التشغيل، فيفترض أنه إذا كانت المخرجات متطابقة، فإن النظام يقوم بتشغيل العمليات والبيانات بدقة.**

2- **أنها تستغرق وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً وتكلف كثيراً في إعداد البرامج المستخدمة في المراجعة، حيث قد تصل تكلفة تحديث البرامج وتعديلها سنوياً لتلاءم معاملات العميل إلى مبالغ طائلة.ونظراً لأن العميل في النهاية سيتحمل هذه النفقات، فعلى المراجع أن يقنعه بفوائد هذا الأسلوب في اختبار الالتزام بنظم وإجراءات الرقابة الداخلية.**

3- **أن استخدام الحاسب في إجراء تلك المقارنات يزيد بدرجة كبيرة من عدد سجلات البيانات التي يمكن محاكاتها.ولهذا السبب قد يكون من الأنسب إدماج هذا الأسلوب مع أسلوب مشاركة المراجع في تصميم الجانب المراجعي عند بناء وتطوير النظام.**

وعلى الرغم من أن لكل أسلوب نقاط قوة، إلا أن له نقاط ضعف.ولذلك فإن أفضل منهج يمكن أن يتبعه المراجع هو استخدام مزيج من تلك الأساليب من أجل الحصول على الثقة والاطمئنان المرغوب، فيما يتعلق بالتوظيف والاستخدام المناسب لعناصر نظم الرقابة المختلفة.



ملخص الباب الخامس

1. إن أهداف المراجعة الخارجية لا تختلف باختلاف نوع النظام المحاسبي الذي يطبقه العميل، فالمنتج النهائي لعملية المراجعة هو تقديم تقرير محايد من شخص ثالث يقر فيه بصحة وعدالة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.ولما كان نظام التشغيل يتعامل مع هذه المعلومات، فلابد من حدوث بعض التغييرات في البيئة الجديدة التي يعمل فيها، فضلاً عن بعض التعديلات في مدخل المراجعة التقليدي، كي يتناسب مع نظم المحاسبة الإلكترونية. التحريف المسموح به هو: المقدار المخصص لكل حساب من التقدير الأولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية.

2. يقصد بمدخل المراجعة حول الحاسب أن المراجع يتجاهل تماماً الحاسب الإلكتروني نفسه ويعامله على أنه " صندوق أسود " لا يعرف ما يحدث بداخله ولكنه يراجع نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات عن طريق التركيز على فحص المدخلات والمخرجات فقط ويتجاهل النواحي التفصيلية الدقيقة لكيفية تشغيل الحاسب للعمليات، أي يفترض هذا المدخل أنه إذا كانت المدخلات صحيحة وأن المخرجات كما توقعها المراجع تتوافق مع المدخلات، وتم تداول المخرجات بشكل صحيح وفقاً لأسس الرقابة الفعالة فإن المراجع يفترض أن ما يحدث داخل الحاسب الإلكتروني سليماً، بمعنى أن عمليات التشغيل تكون دقيقة وسليمة بالتبعية.

3. يعتمد مدخل المراجعة من خلال الحاسب على فهم ومعرفة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات، وأداء عملية المراجعة من خلاله، أي استخدام الحاسب نفسه في مراجعة أعماله، ويركز هذا المدخل على الفحص المباشر لنظم الرقابة المبرمجة والمستخدمة في تشغيل تطبيقات محاسبية معينة ومن ثم الحصول على المخرجات وبذلك يسعى المراجع إلى التأكد من صحة ودقة المدخلات ودقة التشغيل بهدف الاطمئنان على صحة ودقة المخرجات.

4. يقصد باختبارات مدخل المراجعة من خلال الحاسب: عمليات تتضمن مسارات مبرمجة من أجل تحقق الحاسب من صحة وسلامة وكمال المدخلات قبل إجراء أي عملية تشغيل للبيانات وقبل إنتاج أي معلومات أو تحديث أي ملفات.

5. يتكون النظام المتكامل للرقابة الفعالة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، من ثلاثة نظم فرعية هي: الرقابة العامة، والرقابة التطبيقية، ورقابة المستخدم، وتتمثل نظم الرقابة العامة(غير المباشرة) في إجراءات الرقابة بمفهومها الواسع والعام، والتي يجب توافرها في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، فإجراءات الرقابة التي تتفاعل وتشترك في تحقيق هدفين أو أكثر من أهداف الرقابة، تصنف كإجراءات رقابة عامة.

6. يلاحظ أن مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ما هي إلا عملية تجميع وتقييم الأدلة والقرائن لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة، حيث تشمل هذه المراجعة الأهداف التالية:

- **هدف إبداء الرأي.**
- **أهداف إدارية ـ مثل الفعالية وكفاءة العمليات والاقتصاد في النفقات.**

وتحقيقاً للأهداف المشار إليها، فمن الواجب مراعاة عناصر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، والتي تشمل الهيكل التنظيمي، والأجهزة والبرامج، وقاعدة البيانات، وقد يختار المراجع الخارجي، وهو بصدد مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، الاعتماد على إجراءات رقابة المستخدم أثناء قيامه بتصميم برامج المراجعة لاختبارات المراجعة الأساسية (مراجعة تفاصيل المعاملات والأرصدة، والفحص التحليلي).

الباب السادس
تطوير حوكمة الشركات لمواجهة خطر الروابط السياسية

الأهداف التعليمية:
بعد دراسة الطالب لهذا الباب ينبغي أن يكون قادرًا على:
1- التعرف على الروابط السياسية وأثرها على الاقتصاد القومى للدولة.
2-المحاور التى من الممكن تطويرها فى مسئوليات آليات حوكمة الشركات (الداخلية، والخارجية) لمواجهة خطر الروابط السياسية.

مقدمة:

ظهرت الحوكمة كآلية لعلاج مشاكل الوكالة الناشئة من ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة التى تتميز بها بيئة الأعمال المعاصرة، ثم أزداد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات (Corporate governance) كنتيجة منطقية لحدوث حالات الانهيار المالي في دول شرق آسيا خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثم تزايد هذا الاهتمام بعد ظهور حالات من الإخفاقات والفضائح المالية والمحاسبية المؤثرة خصوصاً في بيئة الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية مع بداية القرن الحادي والعشرين، كما حدث بالنسبة لمنشأة Enron ومنشأة World com، وغيرها من المنشآت. وذلك لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصالح في مدى دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب إدارة المنشأة من خلال تقاريرها المالية المنشورة.

لكن فى ظل تلك التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية والتدخل الحكومي فى منشأت الأعمال والتطبيق لقواعد حوكمة الشركات، ترتب على ذلك من ضغوط على منشأت الأعمال لتحسين أدائها، بات من الضروري ايجاد وسيلة لتسهيل أعمالها وأنشطتها لمواكبة تلك التطورات، وهذا ما استجابت له بعض منشأت الأعمال بالفعل من خلال أقامة روابط سياسية، أدى ذلك إلى الحصول على مزايا من وجهة نظر المنشآت ذات الروابط السياسية، ولكن تمثل هذه المزايا أخطار على الاقتصاد القومى للدولة.

وتستخدم المنشآت روابطها السياسية فى ظل التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، لذا يجب تطوير فى بعض المسئوليات لآليات قواعد حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية، وذلك لمواجهة خطر الروابط السياسية لدى المنشأت.

الروابط السياسية:

إن الروابط السياسية أكثر انتشارا فى البلدان ذات الفساد العالى فى الاقتصاد، وايضا البلدان التى تفرض قيودا حكومية على الاستثمار الاجنبى، وتنتشر الروابط السياسية بصورة أكبر بالاقتصادات التى تمر بمراحل انتقالية وذلك لتحقيق ميزة تنافسية من خلال الوصول المتميز إلى الموارد الاستيراتيجية التى لايمكن الحصول عليها إلا بمساعدة الروابط السياسية لدى المنشأة، وذلك من خلال الحفاظ على علاقات جيدة مع الحكومة والاستفادة من نقاط الضعف فى البيئات المؤسسية، فى حين تقل فاعلية الروابط السياسية فى البلدان التى تتميز بالتنظيم والقواعد القانونية الأكثر صرامة.

وقد انتشرت الروابط السياسية بشكل كبير ليس فقط فى الدول الناشئة، بل أيضا فى الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبصفة خاصة فى مجالس إدارات منشآتها، فقد ذكرت صحيفة USA Today لعام 2000م فى تقريرها " أن صانعى القرار السياسي الحقيقيين مثل بيل كلينتون يعد الصديق المقرب له رجل الأعمال الديموقراطى الناشط Vernon Jordan، والذى يعمل بعشرة مجالس لإدارات منشآت الأعمال، كما يعتبر الشخص المناسب للعديد من مجالس الإدارات الأخرى، ويعد Jordan واحدا من كبار الأعضاء المنتدبين فى بنك الاستثمار Lazard Freres. أما زوجته الخبير الاستشارى Ann Dibble Jordan تعمل مديرا بكل المنشآت التالية: Automtic Data Processing، Citigroup,Johnson and Johnson وايضا مازلوا مطلوبين لإدارة بعض المنشآت، ويرجع ذلك لقربهما للرئيس الأمريكى السابق بيل كلينتون.

وتستمد المنشآت فوائد كبيرة من الروابط السياسية منها الوصول التفضيلى إلى التمويل، والمعاملة التفضيلية فى منح العقود الحكومية، وايضا انقاذ الحكومة للمنشآت ذات الروابط السياسية خلال الازمات، والروابط السياسية تبين لها تأثير على جودة التقارير المالية لهذه المنشأت، ودفع الضرائب بمعدلات ضريبية اقل من المنشآت التى ليس لها روابط سياسية، وتتميز المنشآت التى لديها روابط سياسية بأقل رقابة من المنشآت المثيلة التى ليس لها روابط سياسية، وأيضا تراخيص الاستيراد التفضيلية والتعريفات الجمركية.

ينظر إلى الروابط السياسية بأنها من العوامل الفاسدة، وتفرض قيودا على الاستثمارات الأجنبية، وينظر إليها أصحاب المصالح مثل مراجع الحسابات الخارجى والمقرضين ومصلحة الضرائب أيضا على أن الروابط السياسية تنطوى على ممارسات حوكمة سلبية وبالتالى تأثير سلبى على الأداء المالى للمنشآت ذات الروابط السياسية.

يتم تناول النقاط التالية للتعرف على الروابط السياسية بشكل من التفصيل:

أولاً. تعريف المنشآت ذات الروابط السياسية.
ثانياً. نظريات تفسير دوافع منشأت الأعمال وراء إقامة روابط سياسية.
ثالثاً. المنافع والتكاليف المترتبة على وجود الروابط السياسية بمنشأت الأعمال.
رابعاً. خصائص المنشآت ذات الروابط السياسية.
خامساً. الاختلافات بين المنشآت ذات الروابط السياسية والمنشآت غير المرتبطة سياسياً.

أولاً: تعريف المنشآت ذات الروابط السياسية:

تلعب الروابط السياسية دورا مهما فى منشآت الأعمال، كما أصبحت أمرا شائعا فى جميع الدول سواء المتقدمه أو الناشئة، وتختلف من دولة لأخرى. حيث يلاحظ أنه يمكن أن يكون هناك تحالفات بين رجال السياسية ورجال الأعمال، وتزداد الأمور وضوحا عندما يدخل رجال السياسية كأحد أعضاء مجلس الإدارة أو مشاركين فى ملكية منشآت الأعمال مع رجال الأعمال الذين يساندون البرامج الانتخابية الخاصة بالمرشح المستهدف من رجال السياسية. ويوجد العديد من التعريفات للروابط السياسية ومنها:

- **توظيف مديرين ذات روابط سياسية فى المنشآت (تعيين مدير سياسياً أو كان معين مسبقاً بالحكومة أو قد يكون من الأفراد العسكريين)، وذلك لإقامة علاقات مع الحكومة ومساعدة المنشآت فى الحصول على موارد ودعم مسئوليين حكوميين، والتغلب على مساوئ المنشآت ذات الروابط السياسية.**
- **الروابط السياسية لدى المنشأة عبارة عن وجود بعض كبار المساهمين أو كبار المديرين هم أعضاء فى البرلمان أو وزير أو رئيس دولة أو يرتبط ارتباطا وثيقا بكبار المسئولين.**
- **أن المنشآت تعتبر مرتبطة سياسيا إذا كان واحداً على الأقل من كبار المساهين (أى يسيطر على 10% على الأقل من أسهم التصويت) أو أحد كبار المسئولين (الرئيس التنفيذى، نائب رئيس مجلس الإدارة، رئيس مجلس الإدارة) يكون عضو فى البرلمان، أو وزير، او يرتبط ارتباطاً وثيقاً بسياسى أو حزب بارز.**
- **الروابط السياسية تعبر عن زيارات المسئوليين الحكوميين للمنشأت، حيث تمكن هذه الزيارات المديرين التنفيذيين للمنشأة من الوصول إلى المسئوليين مما يؤدى إلى فهم أفضل لاحتياجات الشركات والتعرف على نقاط القوة والتحديات التى تواجهها المنشأة، ووضع خطة لزيادة كل من المصالح الاقتصادية وأدائها السياسي.**

تختلف الروابط السياسية باختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، حيث تصنف فى الدول كالآتى:

- **يمكن تصنيف المنشآت فى البيئة المصرية بأنها مرتبطة سياسيا إذا كان المدير التنفيذى أو أحد من أعضاء مجلس الإدارة من أعضاء الحزب الحاكم أو أحد من مسؤولى الحكومة، أوإذا كان أحد من أعضاء الحزب الحاكم أو أحد من مسؤولى الحكومة يمتلك حصة فى رأس المال المملوك.**
- **بالنسبة لفرنسا تعتبر المنشآت ذات روابط سياسية إذا كان رئيسها التنفيذى من خريجى المدارس العليا للإدارة العامة، حيث أن أغلب المناصب السياسية كانت تؤول لخريجى المدرسة الوطنية للإدارة Ecole Nationale d Administration(ENA) الذين ينضمون إلى وزارة الصناعة.**
- **بالنسبة للصين فتعتبر المنشأة ذات روابط سياسية إذا كان المدير التنفيذى بالمنشأة ضابطاً حالياً أو سابقاً من الحكومة المركزية أو المحلية أو الجيش، ويتم حصر المنشآت المرتبطة سياسيا فى نوعين من المنشآت، هما:**
  - **المنشآت التى يكون بها أحد المديرين عضوا فى مجلس الشعب الصينى National people s Congress (NPC) أو أحد أعضاء المجلس الوطنى الاستشارى السياسى لمجلس الشعب Chinese People s Political Consultative Conference(CPPCC).**
  - **المنشآت المرتبطة بأحد ضباط الحكومة سواء كان يعمل أم لايزال لصالح الحكومة.**
- **بالنسبة لألمانيا يمكن اعتبار المنشأة ذات روابط سياسية إذا كان لديها أحد المديرين التنفيذيين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة الإشرافين وثيق الصلة بالحزب الحاكم.**

ومن العرض السابق يمكن تعريف المنشآت ذات الروابط السياسية بما يناسب بيئة الأعمال المصرية، اذا كان واحد على الأقل من مساهميها الكبار من رجال السياسية (يسيطر على 10% على الأقل من حقوق التصويت)، أو أقارب أحد منهم مثل (الزوجة والأبناء والأخوة والأباء، أو لديه علاقة وطيدة مع أحد السياسين فى شكل صداقة شخصية أو علاقة أسرية). أو من الممكن أن يكون أحد كبار المسئوليين (المدير التنفيذى أو رئيس مجلس الإدارة أو نائب الرئيس أو أحد من أعضاء مجلس الإدارة أو أمين مجلس الإدارة) هو من رجال السياسية، أو العسكريين، أوأحد أقارب أحد منهم. بالأضافة إلى ذلك ملكية الحكومة فى منشآت الأعمال، وأيضا تمويل الانتخابات من قبل منشآت الأعمال تمثل صوراً من الروابط السياسية.

ثانياً: نظريات تفسير دوافع منشآت الأعمال وراء إقامة روابط سياسية:

فى ظل ما تشهده بيئة الأعمال الحديثة من تطورات وتدخل الحكومة فى شئون منشأت الأعمال بشكل مباشر، بالإضافة إلى زيادة تأثير وتداخل كل من العوامل السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية، والقانونية المحيطة بمنشآت الأعمال، اتجهت بعض المنشآت إلى تعيين مديرين مرتبطين سياسياً لمعرفتهم وخبراتهم بالإجراءات الحكومية، أو من خلال ملكية السياسيين - كونهم مالكين- سيجعلون مصالحهم تتماشى مع مصالح تلك المنشأت، أو من خلال ملكية الدولة لجزء من أسهم المنشأة، وبالتالى يمكن الاستفادة من الموارد الرئيسية المملوكة للدولة.

مما سبق، يستلزم الأمر استعراض النظريات التى يمكن أن تفسر الدوافع الكامنة وراء كل من المنشآت ورجال السياسية لإقامة علاقة لتبادل المنافع بينهما، والتى تتمثل فيما يلى:

1- نظرية السمعة:

تنطلق هذه النظرية من افتراض يكون مفيداً فى الغالب، وهو تكوين سمعة جيدة من خلال القيام بأعمال محددة الأهداف، وبالتالى تكون النتيجة هى تعزيز صورة الفرد العامة فى المجتمع وتعزيز إمكانية الكسب على المدى البعيد. وترتكز هذه النظرية على أهمية وجود أحد السياسيين بالمنشأة للثقة فى سمعة المنشأة، وذلك بصفة خاصة فى البلدات ذات التطبيق الضعيف لحوكمة الشركات وضعف حماية المستثمر، وبالتالى تتجه المنشآت إلى الاعتماد على العلاقات الشخصية مع رجال السياسية بدلاً من تحسين الأداء للحصول على القروض اللازمة لها، حيث تعتبر مثل هذه العلاقات بمثابة إشارة إلى تحسين سمعة منشأتهم فى عدم التخلف عن سداد قروضها وسنداتها.

2- نظرية السعى وراء تحقيق المكاسب غير المستحقة:

تقوم هذه النظرية على أن المنشآت تستخدم مواردها للحصول على مكاسب اقتصادية من الآخرين بدون أى فوائد تعود إلى المجتمع من خلال خلق الثروة. والجدير بالذكر أن تحقيق المكاسب غير المستحقة يعد أحد أشكال الفساد السياسى المنتشر بشكل واسع.

أن المنشآت الخاصة هى أكثر عرضة لتأسيس روابط سياسية فى المناطق التى يكون فيها السوق أقل تطوراً، وتطبيق القانون فيها ضعيف، وتمتلك الحكومة سلطات أكبر فى تخصيص الموارد الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى أن المنشآت الخاصة لديها أهداف مزدوجة لإقامة روابط سياسية، وهى الحد من مخاطر نزع الملكية من قبل الحكومة، والسعى فى الحصول على فوائد إضافية من الحكومة فى شكل أعانات حكومية أو تجنب الرسوم الاختيارية. ومن المثير للانتباه أن السعى وراء تحقيق المكاسب غير المستحقة لايقتصر وجوده بالدول الناشئة فقط بل يكون سائداً أيضاً بالدول المتقدمة.

3- النظرية القائمة على الموارد:

تفسر هذه النظرية الآثار الإيجابية للروابط السياسية لمنشأت الأعمال، حيث إنه- وفقاً لهذه النظرية- تستند الميزة التنافسية للمنشأة على امتلاكها للموارد المادية وغير المادية، والتى من الصعب أن تعد مكلفة بالنسبة لمنشأت أخرى الحصول عليها، وبالتالى فإن الأثر الإيجابى للروابط السياسية يتمثل فى: الحصول على الموارد الرئيسة من الحكومة التى تحتاجها المنشأت، والتغلب على عوائق السوق، والحصول على أفضل المعاملاملات من قبل الحكومة، وذلك بصفة خاصة فى الاقتصاديات الانتقالية التى تفتقر عادة فيها المنشآت الخاصة إلى حماية حقوق الملكية الخاصة بسبب ضعف القانون وعدم وجود مؤسسات داعمة للسوق التى تحتاج إليها المنشآت الخاصة.

بناءً على ماسبق، فإن التعاقد مع مديرين مرتبطين سياسياً يعتبر وسيلة مجدية وفعالة بالنسبة للمنشآت الخاصة للتغلب على العيوب الممثلة على مستوى الدولة والسوق والحصول على معاملة تفضيلية من الحكومة، مما يزيد فى النهاية من قيمة المنشأة، والحصول على القروض اللازمة بإقل تكلفة بصفة خاصة، وبالتالى التخفيف من أى قيود مالية بما يحسن من القدرة على الاستثمار والابتكار، كما يمكن لهذه

المنشآت الحصول على تصاريح من الحكومة والدخول فى الصناعات ذات الحواجز- شروط ومتطلبات الدخول إلى الأسواق- العالمية، بالإضافة إلى دفع الضرائب بمعدلات منخفضة.

4- نظرية الوكالة:

تستند نظرية الوكالة إلى العلاقات التعاقدية التى تحكم أطراف عقد الوكالة وهم: الأطراف الخارجية- من ملاك ومستثمرين ومقرضين (الأصيل)- ومجلس الإدارة (الوكيل)، فقد تم تعريف الوكالة بأنها عقد بموجبه يلزم شخص أو مجموعة من الأشخاص (الأصيل) شخصاً آخر (الوكيل) بتنفيذ مهام معينة لحسابه، مما ينشئ نيابة سلطة اتخاذ القرار لدى مجلس الإدارة، بينما يتحمل الأصيل نتائج هذه القرارات، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الأصيل بل وتنميتها بموجب عقد الوكالة.

قد يختلف دور المديرين المرتبطين سياسياً فى كل من المنشآت المملوكة للدولة والمنشآت الخاصة. فقد يرتبط المديرون المرتبطون سياسياً بعبء سياسي داخل المنشآت المملوكة للدولة، وبصفتها المالك النهائى، يكون لدى الحكومة السلطة للتدخل فى عمليات المنشآت المملوكة للدولة، ويكون لديها الحافز للقيام بذلك، وتقوم بالسعى إلى تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية، مثل: زيادة أجمالى الناتج المحلى والحد من البطالة. وعادة ما تقوم الحكومة بتعين مديرين مرتبطين سياسياً لكى يعطوا الأولوية لمواءمة أهداف المنشأة مع أهداف المنشأة مع أهداف الحكومة بدلاً من تعظيم قيمة المنشأة، ولكن على النقيض يلعب المديرون المرتبطون سياسياً فى المنشآت الخاصة دوراً مختلفاً عن نظرائهم فى المنشآت المملوكة للدولة. ففى المنشآت الخاصة يقوم هؤلاء المديرون بمساعدة المنشأة لكسب معاملة أفضل من الحكومة، بينما فى المنشآت المملوكة للدولة فإنهم يتلقون القليل من المساعدة من جانب الحكومة ولكنهم يتحملون إلى حد ما عبء الاضطلاع بسياسات الحكومة.

يتضح مما سبق، أن المنشآت الخاصة لاتخضع لأعباء سياسية، وبالتالى فإن المديرين المرتبطين سياسياً الذين يتم تعينهم من قبل المنشآت نفسها قد لايهتمون إزاء الأهداف الاجتماعية والسياسية للحكومة، وبالتالى فإن وجود مدير مرتبط سياسياً يزيد من قيمة المنشأة فيما بين منشأت القطاع الخاص، ويقلل من قيمتها بين المنشآت المملوكة للدولة.

5- نظرية أصحاب المصالح:

يقصد بها العديد من المجموعات ذات الاهتمامات الخاصة التى تستطيع التأثير على المنشأة أو تكون متأثرة من قبل نشاط او قرارات المنشأة مثل: الموظفين والمستثمرين والموردين والعملاء والحكومة وجماعات الضغط السياسيى والمجتمع.

يتم تصنيف أصحاب المصالح إلى ما يلى:

- أصحاب المصالح الأساسيون: والذين لديهم اهتمامات ترتبط بشكل مباشر بثروات المنشأة، ومنهم المستثمرون، العاملون، العملاء، الموردون، والأفراد المقيمون فى المجتمعات التى تعمل بها المنشأة.

- أصحاب المصالح الثانويون: وهم الذين يملكون تأثيراً غير مباشر على المنشأة، أو أنهم يتأثرون بشكل أقل بنشاطاتها، ويتضمن ذلك: جماعات الضغط ووسائل الإعلام.

مما سبق يتضح أن نظرية أصحاب المصالح تدور حول المنفعة التبادلية المشتركة بين المنشأة وأصحاب المصالح المرتبطين بها، وفى إطار ذلك، وفقاً للعلاقة بين المنشأة وجماعات الضغط السياسي، أتضح أن منشأت الأعمال تساهم فى انتخابات رجال السياسية وتساهم فى تحقيق البرامج الانتخابية الخاصة بهم، فى مقابل تقديم المزايا والمنافع من قبل رجال السياسية لمنشأت الأعمال لتحقيق مصلحة أصحاب المصالح.

ثالثاً: المنافع والتكاليف المترتبة على وجود الروابط السياسية بمنشآت الأعمال:

يتم استعراض المنافع والتكاليف المتوقعة من علاقة السياسيين بمنشآت الأعمال من خلال ملكية أو إدارة أحد منهم بالمنشآت أو من خلال تقديم مساهمات من قبل المنشآت فى الحملات الانتخابية الخاصة بالسياسيين.

1. المنافع المترتبة على وجود الروابط السياسية بمنشآت الأعمال:

تخلق الروابط السياسية بمنشآت الأعمال حافزاً قوياً لدى السياسيين ومسؤولى المنشأة لتحقيق المنافع وتبادل المصالح بينهما، وبالتالى تتنوع تأثيرات الروابط السياسية على أداء منشآت الأعمال باختلاف البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية، حيث تستفيد بعض المنشآت من السياسيين.

وفى الوقت نفسه يستفيد السياسيون من هذه المنشآت من خلال الدعم السياسى والمالى الذى يسمح لهم بتوطيد مناصبهم الرسمية، حيث تساعد المنشآت السياسيين بالفوز فى الانتخابات، وتوظيف المواطنين فى فترة الانتخابات، بمعنى مساعدة المرشح السياسى فى تنفيذ برامجه الانتخابية، وكذلك إعطاء المرشح السياسى فرصة وظيفية بعد فوزه فى الانتخابات، ولهذا فإن تبادل المصالح بين السياسين والمنشآت قد يتضمن بعض أنواع الاتفاق بين الطرفين، وهذا الاتفاق قد لايكون فى شكل عقد كتابى، وبالتالى فكلا الطرفين فى هذا الاتفاق يمكنه أن يخلف وعده، ولايحق للطرف الآخر اللجوء إلى المحاكم. أما إذا الشك بصورة كبيرة حول كيفية تصرف الطرف الآخر، ستتعطل المصالح بين السياسي والمنشأة، وبالتالى ينبغى أن يكون هناك بعض الآليات للحد من هذا الشك، ومن ثم تمكين كلا الطرفين من تبادل المصالح، وبالتالى فإن ملكية السياسى للأسهم فى المنشأة تعتبر آلية مهمة لتعزيز علاقة التبادل مع هذه المنشأة، ومن ثم تجنب توقف تبادل المصالح بين السياسي والمنشأة، وبالتالى يضمن السياسي الحصول على الدعم من المنشأة أثناء الانتخابات، وتستفيد المنشأة أيضاً من الحصول على مزيد من العقود الحكومية.

إن تبادل بعض المصالح بين السياسيين والمنشآت يضفى قيمة إلى المنشآت المرتبطة سياسياً، وبالتالى الحصول على عوائد غير عادية. فمثلا، يمكن لها الاستيلاء على الموارد من خلال إجبار المنشآت على إجراء تعينات من حيث المحاباة وليس الكفاءة أو من خلال إعطاء الرشاوى، وفى المقابل تساعد الروابط السياسية المنشآت التابعة لها عن طريق الحصول على القروض من المصارف المملوكة للدولة بشروط ميسرة. كما تستفيد المنشآت ذات الروابط السياسية من دعم المسؤولين الحكوميين، وخصوصاً عندما يتعلق الأمر بفرض رسوم جمركية على المنافسين، والحد من المتطلبات التنظيمية أو منح عقود حكومية مربحة.

كما تتميز المنشآت المرتبطة سياسياً التابعة للقطاع الخاص بفرص استثمارية كبيرة وبالتالى قدرتها على الاستحواذ على المنشآت المملوكة للدولة من خلال الانتماءات السياسية مع الهيئات السياسية القوية.

2. التكاليف المترتبة على وجود الروابط السياسية بمنشآت الأعمال:

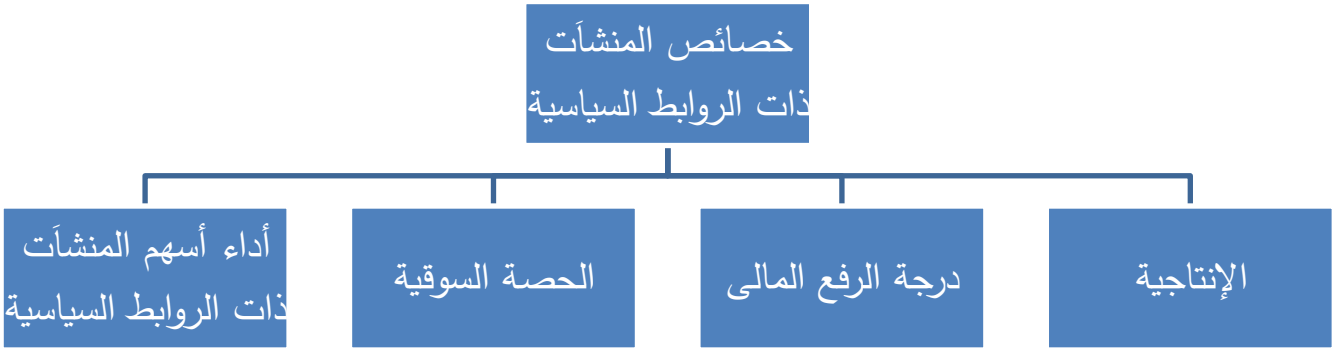
يزيد احتمال أن فى البيئة السياسية الفاسدة يكون السياسيون ذو العلاقة بمنشآت الأعمال على استعداد بل وقادرين على جلب المكاسب من العامة والمنافسين نيابة عن منشأشتهم، كم أن مثل هذه البيئات تعطى الأفراد المرتبطين سياسياً حوافز معينة مقابل هذه المكاسب، حيث إنهم قد يحصلون على مكاسب شخصية فى شكل رواتب أو تبرعات للحملات الانتخابية.

واستناداً إلى ما سبق، يمكن النظر إلى الروابط السياسية على أنها عملة ذات وجهين، فالروابط السياسية يمكن أن تزيد من قيمة المنشأة، حيث يمكن أيضاً أن تتدفق المنافع من المنشآت على السياسين. وأن الروابط السياسية تصبح مكلفة للمنشأة من خلال إعطاء الرشاوى، وشراء الأصوات خلال سنوات الانتخابات وتوفير فرص عمل خلال فترات الانتخاب، وبالتالى يتضح من ذلك أن الروابط السياسية قد لا تعزز قيمة حقوق المساهمين بل تحقق أهدافاً سياسية خاصة بهم شخصياً.

رابعاً: خصائص المنشآت ذات الروابط السياسية:

هناك بعض الخصائص التى يمكن أن تتميز بها المنشآت ذات الروابط السياسية مثل (درجة الرفع المالى، الحصة السوقية، معدل الأنتاجية، الأداء المحاسبى للمنشأة) ويمكن توضيح تلك الخصائص بالشكل الآتى:

الشكل رقم(1/3): (خصائص المنشآت ذات الروابط السياسية)



1- الإنتاجية:

أن الروابط السياسية لدى المنشآت تعمل على زيادة قيمة المنشأة، من حيث أرتفاع أسعار الأسهم. واتضح أن المديرين التنفيذيين الذين لديهم روابط سياسية لهم آثار إيجابية على أداء وقيمة المنشآة. وقد لجأ القطاع الخاص لتعزيز ملكيتهم الخاصة للمشاركة السياسية بسبب تعرضه فى بعض الأسواق الناشئة لبعض لمعوقات نتيجة عدم وجود حماية لملكيتها الخاصة من جانب الحكومة، وبالتالى عدم القدرة على التمويل الخارجى وذلك بسبب خوف المصارف من مصادرة ممتلكتها من جانب الحكومة.

وتعتبر زيارة المسئوليين الحكوميين لموقع المنشآت مقياس للروابط السياسية لأرتفاع معدل الأنتاجية، حيث نجد أن الزيارات المسئوليين الحكوميين ليست عشوائية، وأن عدد الزيارات يزداد بمرور الوقت، الأمر الذى يؤدى إلى معدل نمو أعلى للأنتاجية (معدل العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، وزيادة أنتاجية الشركة)، مما يشير إلى أن الزيارات المسئوليين الحكوميين تعتبر دعم حكومى بالنسبة للمنشآت ذات الروابط السياسية.

أن أنتاجية المنشآت ذات الروابط السياسية منخفضة فى الدول ذات المستوى المرتفع من الفساد، ومع ذلك تختلف الإنتاجية داخل تلك المنشآت أيضاً حسب نوع الاتصال السياسى لها (بمعنى هل الاتصال السياسى بالمنشأة من خلال ملاكها أم مديرها؟)، حيث تقل معد الإنتاجية بشكل كبير عندما يكون الاتصال من خلال روابط سياسية تشغل وظيفة مدير بالمنشأة، ولزيادة معدلات الإنتاجية يفضل أن يكون الاتصال من خلال ملكية روابط سياسية ذات سلطة قوية- كرئيس الدولة أو أحد الوزراء (وليس مجرد عضو بالبرلمان).

مما سبق يتبين أن الروابط السياسية لها تأثير إيجابى على أداء وقيمة وانتاجية المنشأة، وبالتالى تختلف إنتاجية وإداء المنشآت ذات الروابط السياسية عن المنشآت التى ليس لها روابط سياسية.

2- درجة الرفع المالى:

إن درجة الرافعة المالية للمنشآت ذات الروابط السياسية أعلى من المنشآت المثيلة التى ليس لها روابط سياسية. حيث المنشآت ذات الروابط السياسية تحصل على تمويل عن قروض مصرفية بمعدلات

فائدة أقل مما يساعد هذه المنشآت فى إنقاذها المالى بعكس ما يحدث فى المنشآت المثيلة التى ليس لها روابط سياسية.

يتم تقديم القروض المصرفية وذلك للأسباب الآتية:

- أن المقرضين مضطرون لتقديم القروض إلى المنشآت ذات الروابط السياسية.
- أن المقرضين يحصلون على تعويضات حكومية مقابل تقديم مثل هذه القروض.
- أن يكون أحد المقرضين غير راشدين.
- يفضل الإقتراض من البنوك المصرفية الحكومية عن البنوك ذات الملكية الخاصة.

مما سبق يتضح أن المنشآت ذات الروابط السياسية يوجد بها نسبة الرفع المالى أعلى من مثيلتها المنشآت التى ليس لها روابط سياسية، وذلك بسبب أن الروابط السياسية تساعد منشآتها فى عمليات الإنقاذ المالى ومخاطر الإفلاس من خلال القروض المصرفية من البنوك، وخاصة البنوك الحكومية.

3- الحصة السوقية:

يمكن استخدام القيمة السوقية أو قيمة المبيعات للتعبير عن الحصة السوقية، وتزيد الحصة السوقية من خلال احتكار حقيقى أو احتكار غير حقيقى، ناتج من خلال الحصول على الامتيازات والتراخيص، أو الحصول على عقود حكومية، وبالتالى تفضل المنشآت الكبيرة الاتصال برجال السياسية لتكون أكثر قيمة، ولكن قد تزيد المخاطر فى المنشآت التى لديها قوة احتكارية، وذلك قد يكون لهذه المنشآت مزيد من الحوافز لإنشاء الروابط السياسية لديها.

من الأمثلة على احتكار الأسواق من قبل المنشآت ذات الروابط السياسية. أن المنشآت ذات الروابط السياسية استفادت بعلاقتها بسوهارتو فى أثنا حكمه فى أندونيسيا من تراخيص الاستيراد. وأيضا أن الشبكات الأسرية للسياسين (المتوليين مناصب عليا) تساعد فى توفير المعلومات المهمة فى الوصول إلى موارد الدولة، مما يؤدى إلى استحواذ على حصة سوقية أكبر فى تايلاند.

مما سبق يتضح أن المنشآت ذات الروابط السياسية تمتلك أكبر حصة سوقية عن المنشآت المثيلة التى ليس لها روابط سياسية، وذلك نتيجة للحوافز والامتيازات التى تقدمها الروابط السياسية منها الحصول على القروض المصرفية، والأنقاذ المالى، والحصول على تراخيص الاستيراد، وغيرها من المزايا التى تميزها عن المنشآت التى ليس لها روابط سياسية.

4- تقييم الأداء المحاسبى وأداء أسهمها فى السوق:

أن الروابط السياسية يمكنها تحسين أداء وقيمة المنشأة، وذلك بسبب ارتفاع فى عوائد الأسهم بالنسبة للمنشآت المرتبطة سياسيا بعد طرح الأسهم للاكتتاب العام لأول مرة بشكل أكبر من المنشآت الأخرى التى ليس لديها روابط سياسية.

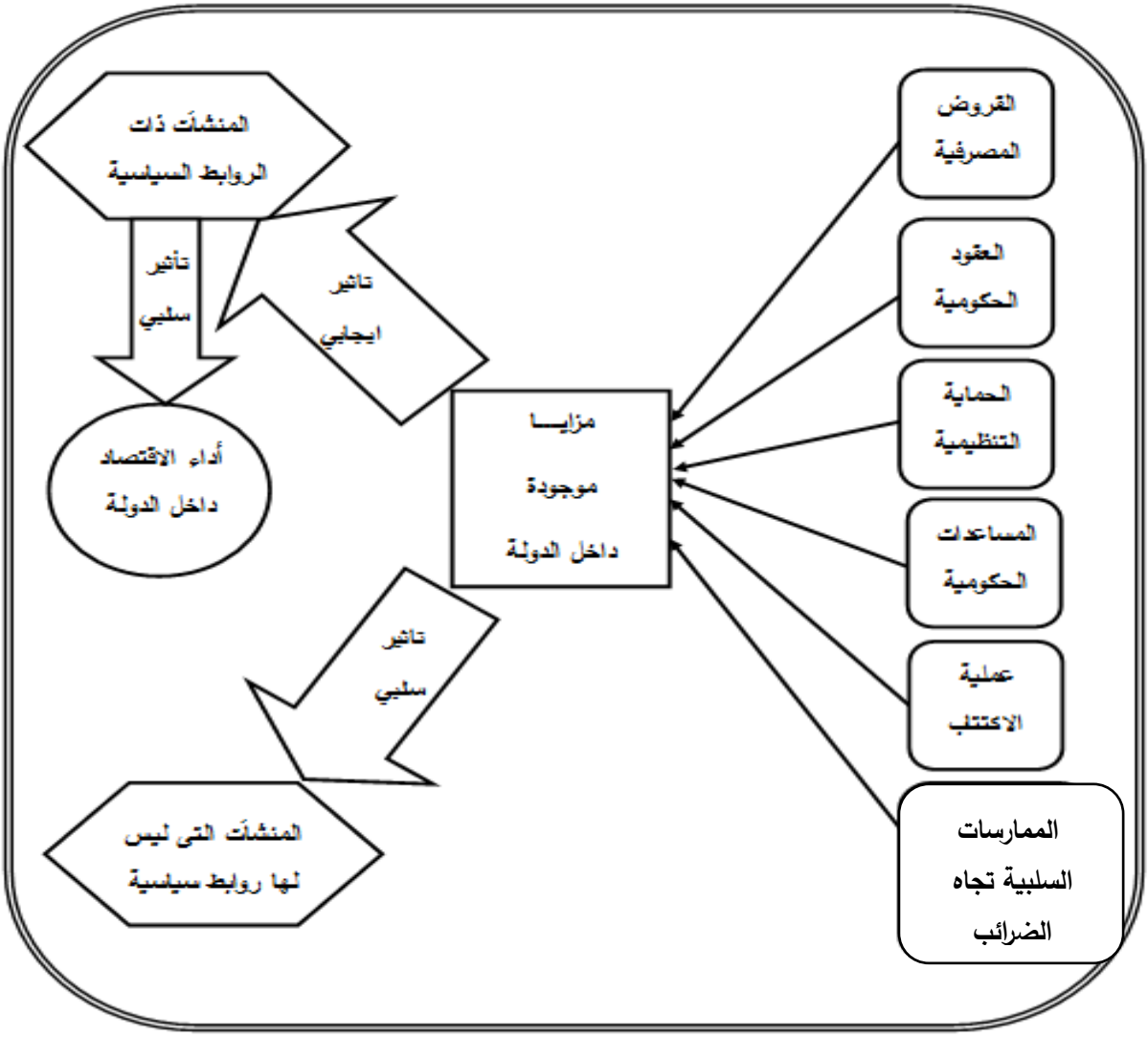
ولكن يرى بعض الكتاب أن الأداء المحاسبى فى المنشآت ذات الروابط السياسية أقل بكثير من المنشآت الأخرى بعد طرح الأسهم للاكتتاب العام لأول مرة، حيث أدت الروابط السياسية لدى المنشأة إلى انخفاض عوائد الأسهم بعد طرح الأسهم بعد للاكتتاب العام لأول مرة بالنسبة لمنشأت الأعمال فى، حيث بها كبار مديريها التنفيذيين المرتبطيين سياسياً أداءً سيئاً عن هؤلاء غير المرتبطين سياسياً، والسبب فى هذه النتيجة أن المنشآت المملوكة للدولة بعد خصخصتها - بشكل جزئى أو كلى - تحتفظ ببعض المديريين لديها وفى هذه الحالة ترتبط هذه المنشآت بمجالس إدارة تتميز بتأثير بيروقراطى قوى، ورقابة ضعيفة، وكفاءة مهنية منخفضة، بمعنى مجالس إدارة لديها الكثير من المديرين الذين لديهم روابط سياسية وعدد أقل من المديرين لديهم الخلفية المهنية والقدرات الإدارية.

يتضح مما سبق أن الروابط السياسية لها آثار سلبية على أداء سوق الأسهم، بالأضافة إلى مؤهلات المديريين والمسؤولين الذين تم تعينهم بالمنشآت ذات الروابط السياسية، حيث يتم تفضيل المديرين الذين لديهم خلفية سياسية بدلاً من الخلفية المهنية.

ثالثاً. الاختلافات بين المنشآت ذات الروابط السياسية والمنشآت غير المرتبطة سياسياً:

أوضحت بعض الدراسات الاختلافات بين المنشآت ذات الروابط السياسية والمنشآت الغير مرتبطة سياسيا، من حيث المزايا التى تتمتع بها المنشآت ذات الروابط السياسية عن المنشآت التى ليس لها روابط سياسية. تنحصر هذه المزايا فى الحصول على القروض المصرفية بصورة أسهل وأسرع وبعدل فائدة أقل، والمساعدات الحكومية، والحماية التنظيمية، سهولة عملية الاكتتاب العام، بالأضافة إلى ذلك تخفيض الضرائب (الممارسات السلبية تجاه الضرائب). وتتضح المزايا التى تحصل عليها منشآت ذات الروابط السياسية بالشكل الآتى:

الشكل رقم (2/3) مزايا المنشآت ذات الروابط السياسية.



1- الحصول على القروض المصرفية:

تعتبر المنشآت ذات الروابط السياسية الأفضل فى الحصول على القروض المصرفية بشروط ميسرة وآجال طويلة الأجل. حيث أن المنشآت ذات الروابط السياسية تتمتع بنسب رافعة مالية أعلى (تتمثل فى القروض المصرفية طويلة الأجل وبمعدلات فائدة أقل) من مثيلتها من المنشآت التى ليس لديها روابط سياسية، والأمر ذلك يرجع إلى أن المقرضين يحصلون على دعم اقتصادى مباشر من الحكومة، أو من الممكن أكراه المقرضين على تقديم قروض مشكوك فيها اقتصاديا للمنشآت ذات الروابط السياسية، وقد يعتمد المقرضون على ضمان حكومى ضمنى بأن الحكومة ستعمل على انقاذ المقترضين (المنشآت ذات الروابط السياسية) إذا واجهوا صعوبات مالية وفيما يلى بعض الأمثلة

- **بالنسبة للمنشآت ذات الروابط السياسية فى ماليزيا تتمتع بفرص أكبر فى الحصول على القروض المصرفية.**
- **بالنسبة للمنشآت ذات الروابط السياسية فى تايوان، فأنه بعد فوز مرشح حزب الكومينتانغ فى مارس 2008 لرئاسة تايوان، وتم خصخصت المنشآت المملوكة للحوكمة المدرجة بسوق الأوراق المالية، حيث كانت هذه المنشآت مرتبطة ارتباطا وثيقاً بحزب الكومينتانغ، وحصلت على معاملات تفضيلية عن نظائرها من المنشآت الغير مرتبطة بذلك الحزب، ومن هذه المعاملات القروض المصرفية التفضيلية. حيث تمثلت حصة المنشآت ذات الروابط السياسية من القروض المصرفية 73% من أجمالى سوق القروض المصرفية.**
- **أن أسعار الفائدة التى تفرضها البنوك المملوكة للحكومة فى أيطاليا تعكس القوة المحلية للحزب الذى يسيطر فى الحكم، فتفرض هذه الفوائد بسعر أقل المنشآت ذات الروابط السياسية عن المنشآت التى ليس لها روابط سياسية.**
- **بالنسبة لدولة باكستان أوضحت أن المنشآت ذات الروابط السياسية تقترض أضعاف المبالغ التى تقترضها المنشآت التى ليس لها روابط سياسية من البنوك المملوكة للحكومة، ولكن بمعدلات فائدة أقل، وتسيهلات فى عملية السداد.**
- **بالنسبة إلى قطاع المنشآت فى ماليزيا يتميز بوجود منشآت ذات الروابط السياسية، نتيجة لإدخال السياسية الاقتصادية الجديدة للحكومة ووجود العلاقات الغير رسمية بين المنشآت التى يديرها رجل الأعمال الماليزى والشخصيات السياسية البارزة. حيث أن هذه المنشآت لها إمكانية الوصول بسهولة إلى القروض وعادة تكون ميسرة، ويمكن الحصول عليها من البنوك المدعومة من الحكومة أو الهيئات التنمية الحكومية.**
- **بالنسبة للمنشآت ذات الروابط السياسية فى الصين تتأثر بزيارات المسئوليين الحكوميين سواء الحكومات المركزية أو المحلية لموقع المنشأة حيث زادت من عام 2004 إلى 2014 بنسبة 4.12% إلى 33.7%. حيث يؤدى هذا النوع من الزيارات إلى تحسين أداء المنشآة من خلال الحصول على موارد استيراتيجية أكثر بكثير من المنشآت الأخرى التى لا تتلاقى أى نوع من هذه الزيارات مثل الحصول على القروض المصرفية طويلة الأجل وبسعر فائدة مناسب.**
- **بالنسبة للمنشآت ذات الروابط السياسية كبيرة الحجم فى أندونسيا تحصل على أفضلية دون نظائرها التى ليس لها روابط سياسية من البنوك المملوكة للدولة وليس البنوك ذات ملكية خاصة بأسعار فائدة مناسبة، وأتضح أن المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ذات الروابط السياسية تعانى من العقابات التى تحول دون الحصول على القروض المصرفية ولكن تسطيع هذه المنشآت الحصول عليه عن طريق الرشوه (حيث وجود مستوى عالى من الفساد داخل أندونسيا).**

مما سبق يتضح أن المنشآت ذات الروابط السياسية تتمتع بالحصول على القروض المصرفية من البنوك المملوكة للحكومة وليس من البنوك الخاصة بأسعار فائدة مناسبة مقارنة بالمنشآت التى ليس لها

روابط سياسية، مع ملاحظة تعثر هذه المنشآت فى عملية سداد القرض الأمر الذى يؤدى إلى تأثير سلبى على اقتصاد الدول.

2- العقود الحكومية:

يعتبر الحصول على العقود الحكومية هى إحدى الطرق الرئيسية التى من خلالها تضيف الروابط السياسية قيمة إلى منشأت الأعمال، فمثلا هناك تأثير واضح من قبل الروابط السياسية بمجالس الإدارة على قيمة المنشآت المقيدة فى سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة، حيث أذاعت النشرة الإخبارية AP news أن الجيش منح منشآة نائب الرئيس الأمريكى السابق Dic Cheney عقداً لإعادة بناء صناعة النفط العراقية، كما فازت منشأة هاليبرتون Halliburton للخدمات النفطية فى مناقصة تنافسية بفرصة لإعادة بناء صناعة النفط فى جنوب العراق بعقد وصل ربحه إلى 2.1 مليار دولار خلال عامين، والذى كان يعمل بها أيضاً Dic Cheney رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى لها.

يتضح أنه فى الواقع العملى يكون لدى المنشآت المرتبطة سياسياً عن طريق مجلس إدارتها السبق على التنافس فى مجال المناقصات الحكومية، هذا ويمكن أن يحدث هذا السبق بعدة طرق هى:

- المنشآت المرتبطة سياسياً قادرة على تصميم الوثائق التى من شأنها تناسب احتياجات المشروع المراد تنفيذه، وذلك من خلال الحصول على مزيد من التفاصيل وكالة التعاقد.
- المنشآت المرتبطة سياسياً والتى يمكنها الوصول أو اللقاء مع وكالة التعاقد يمكنها أيضاً التأثير على الاحتياجات نفسها وتكييفها حتى تكون أكثر ملاءمة لمنشآتهم، وفى الواقع تشجع الحكومة التفاعلات بين المنشآت ووكالة التعاقد باعتبارها وسيلة للحصول على المعلومات المساعدة فى تصميم عروض قابلة للتنفيذ.
- تساعد الروابط السياسية منشآتهم أيضا أثناء لقائها مع واضعى القوانين (أعضاء البرلمان) فى محاولة تقديم تمويل للسلع والخدمات التى تقدمها المنشأة بالفعل.

ومن أمثلة على العقود الحكومية للمنشآت ذات الروابط السياسية، أنه فى أعقاب الانتخابات النصفية لعام 1994 لمجلس النواب والشيوخ بالولايات المتحدة وفوز الحزب الجمهورى بالأغلبية فى مجلسى النواب والشيوخ، شهدت المنشآت التابعة للجمهوريين زيادة فى القيمة الإجمالية لعقود الشراء بلغت 499 مليون دولار، بينما عانت المنشآت التابعة للديمقراطيين من انخفاض فى القيمة الإجمالية لعقود مشترياتها بلغت 67 مليون دولار.

ويوجد مثالاً لمنشأتان بالولايات المتحدة الأمريكية قبل وبعد الانتخابات النصفية لعام 1994، إحداهما منشأة فيليبس للبترول Philips Petroleum، وهى منشأة تابعة للجمهوريين، حيث زادت عقود الشراء الحكومية الخاصة بها من 120 مليون دولار خلال الفترة 1990-1993 إلى 289.3 مليون دولار خلال الفترة 1995-1998، وفى المقابل شهدت المنشأة الأخرى أوكسيدنتال لبترول Occidental Petroleum، وهى منشأة تابعة للديمقراطيين، انخفاضاً فى عقود الشراء الحكومية الخاصة بها من 169.5 مليون دولار خلال الفترة 1990-1993 إلى 143.7 مليون دولار خلال الفترة 1995- 1998، على الرغم من أن كلتا المنشأتان تعمل فى الصناعة نفسها ولهما خصائص مماثلة.

مما سبق يتضح أن السياسيين بمجالس إدارات المنشآت يؤثرون بشكل كبير فى تخصيص عقود الشراء الحكومية، وبصفة خاصة خلال الفترات التى يكون فيها الحزب السياسي الذى ينتمى إليه العضو السياسي مهيمناً بشكل كبير مقارنة بالفترات التى لايكون فيها مهيمناً.

3- الحماية التنظيمية:

تحظى المنشآت ذات الروابط السياسية فى الولايات المتحدة بالحماية التنظمية من خلال لجان العمل السياسيى4(Policitical Action Committees (PACs.

أن المنشآت ذات الروابط السياسية المتمثلة فى مساهمتها فى لجان العمل السياسى أو ذات العلاقة بجماعات المصالح الضاغطة تتميز بانخفاض تكاليف تنفيذ الإجراءات التنفيذية الصادرة عن هيئة تدوال الأوراق المالية الأمريكية SEC enforement، وذلك بسبب انخفاض رفع الدعاوى القضائية وانخفاض فرض العقوبات القانونية من جانب هيئة تداول الأوراق المالية ضد هذه المنشآت.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد تبين أن الإجراءات الصادرة عن اللجنة التنظيمية لسوق الأوراق المالية فى الصين China Securities Regulatory Committee (CSRC) والتى تهدف إلى حماية الأقلية من المساهمين من مخاطر نزع الملكية5. من جانب أصحاب الحصص الكبيرة المسيطرة، لايمكن تفعيلها فى المنشآت التى يستحوذ عليها الكتل المسيطرة ذات الروابط السياسية القوية، ومن ثم تصبح الإجراءات التنفيذية الجديدة غير فعالة بالنسبة للمنشآت التى لديها كتل مسيطرة على حصص الملكية وذات روابط سياسية قوية، وبالتالى فى مثل هذه البلدان ذات المستوى الضعيف فى تنفيذ الحكم القضائى، يصبح لدى المستثمرون شك فى أن المنظمين لسوق الأوراق المالية سوف تتخذ إجراءات قد تضر بكبار المساهمين وبصفة خاصة المساهمين الذين يتمتعون بقوة سياسية، ولذلك توصلت الدراسة المشار إليها آنفا أن مساهمى الأقلية قد يتوجهون بشكل أكبر إلى المنشآت التى تتميز بمخاطر نزع ملكية أقل من جانب أصحاب الحصص الكبيرة.

تتحسن أداء المنشآت المملوكة للعائلات ولديها روابط سياسية -وذلك على الرغم من تفضيلهم إخفاء المعلومات_ أكثر من مثيلاتها من المنشآت التى ليست لديها روابط سياسية. وأيضاً، تحقق المنشآت المرتبطة سياسياً أرباحاً ذات جودة أقل من نظيرتها من المنشآت الغيرمرتبطة سياسياً، مما يشير ذلك إلى أن مديرى المنشآت المرتبطة سياسياً لا يهتمون بشأن تحسين جودة المعلومات المحاسبية لأنها بمنأى عن العواقب السلبية الخاصة بجودة المعلومات.

يتضح مما سبق أن المنشآت ذات الروابط السياسية سواء فى الدول المتقدمة أو الناشئة تتمتع بالحماية التنظيمية، مع انخفاض فرض العقوبات القانونية الأمر الذى يؤدى افساد الاقتصاد الدول بسبب علاقات كل منشأة بالروابط السياسية. ويرى الباحث تفعيل القانون وتطبيقه على كل المنشآت دون استثناء أحدا منهم.

---

4 لجان العمل السياسى (PACs): تعد إحدى أهم المنظمات السياسية الأمريكية، ولقد أنشئت بهدف تجميع تبرعات الأفراد والمؤسسات التابعة لجماعات مصالح أمريكية معينة، وتوجيه هذه التبرعات لمساندة أعضاء الكونجرس والسياسيين المنتخبين المساندين لأهدافها وقضاياها، وتفرض القوانين الأمريكية على لجان العمل السياسى التنسيق مع لجنة الانتخابات الفيدرالية Federal Election Commission (FEC)، والتى تقوم بدورها بمراقبة عمل لجان العمل السياسى، إذ يتحتم على هذه اللجان تقديم تقارير مفصلة للجنة الانتخابات الفيدرالية عن الأموال التى قامت بتجميعها والتبرعات التى قدمتها للمرشحين، كما يتحتم على المرشحين أيضاً تقديم تقارير إلى لجنة الانتخابات الفيدرالية عن أية تبرعات حصلوا عليها من لجان العمل السياسى.

5 مخاطر نزع الملكية: هى تلك المخاطر الناتجة عن تدخل الحكومة لمصادرة الحقوق من المستثمرين من أجل المنفعة العامة للدولة، وذلك من خلال التأميم، أو الاستيلاء على الأصول، أو المصادرة عن طريق الضرائب التصاعدية، أو فرض غرامات باهظة.

4- المساعدات الحكومية:

تلعب الروابط السياسية دوراً مهماً فى الاقتصادات التى تتميز بضعف القانون وكذلك تنفيذه، وأيضاً ضعف المؤسسات المستقلة التى تراقب الحكومة، وارتفاع مستوى الفساد، وفى مثل هذه البيئات قد يحاول رجال الأعمال الحصول على النفوذ السياسى من أجل استغلال الموارد الاقتصادية لمصالحهم الخاصة على حساب الآخرين من المنافسين مثل الحصول على دعم الطاقة التى يمكن أن تحصل عليها هذه المنشآت واستغلال أراضى الدولة. لهذا تقوم بعض المنشآت بتعيين مديرين مرتبطين سياسياً لمعرفتهم وخبراتهم بالإجراءات الحكومية، والتعرف على وجهة نظرهم فى الإجراءات الحكومية، وقدرتهم على حث الحكومة على العمل لمصلحة المنشأة على حساب المنافسين، أو لإحباط العمل الحكومى المعادى للمنشأت، وقد تنشأ خبرة هؤلاء المديرين من خلال العمل السابق فى الجهات الحكومية، وكذلك إنشاء صداقات مع صناع القرارات المهمة. حيث يتميز رجال السياسية بالاشتراك فى صناعات السياسيات الاقتصادية لتصب فى مصالحهم الخاصة حتى إذا كانت تضر بالاقتصاد الوطنى، أيضا قد تقوم المنشآت بالتأثير على رجال السياسية من خلال الرشاوى، أو من خلال تقديم لأحد المرشحين أثناء الحملات الانتخابية.

أن الروابط السياسية لعبت دوراً مميزاً فى أنقاذ المنشآت ذات العلاقة من قبل الحكومة من خلال المساعدات المالية التى قدمها سواء صندوق النقد الدولى International Monetary (IMF) Fund أو البنك الدولى World Bank (WB) عندما تعرضت المنشآت لضائقة مالية أثناء الأزمة الاقتصادية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المنشآت ذات الروابط السياسية تحصل على مساعدات حكومية أكثر من نظائرها من المنشآت التى ليس لديها روابط سياسية وخاصة خلال فترات الركود الاقتصادى أو التعثر المالى.

يتضح مما سبق أن المنشآت ذات الروابط السياسية تستغل علاقتها مع السياسيين سواء كان من خلال المديريين المسئوليين وأعضاء مجلس الإدارة بالاستفادة منها فى عمليات الانقاذ المالى فى حالات الركود والازمات الاقتصادية عن مثليتها من المنشآت التى ليس لها روابط سياسية، الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى عدم وجود منافسة بين المنشأت، مما يعمل على الأضرار بالاقتصاد الوطنى.

5- سهولة عملية الاكتتاب:

أن الروابط السياسية لدى المنشآت يمكن أن تقلل من مخاطر أنهيار أسعار الأسهم، حيث تساعد الروابط السياسية على تخفيف قيود التمويل وتقليل مخاطر الأخبار السيئة المؤثرة على أسعار الأسهم. حيث أتضح عند دخول دولة الصين فى أنتخابات، وكان من المرشحين فى هذه الانتخابات بعض المديريين التنفيذيين ذو الروابط السياسية. سوف يولون المديريين التنفيذيين السياسيين المزيد من الاهتمام للترويج السياسى الخاص بهم أكثر من الاهتمام بأداء المنشأة، وذلك من خلال التقارب مع الحكومة، ومن الممكن الحصول على المزيد من المزايا الضريبية والأعانات الحكومية، والاكتتاب العام وغيرها من الخدمات الأخرى. وتلجأ المنشأة إلى إخفاء الأخبار السيئة الأمر الذى يؤدى إلى زيادة درجة تناسق المعلومات، وبالتالى الحد من مخاطر انهيار الأسهم.

تؤثر الروابط السياسية على الاقتصاد الكلى بالإضافة إلى الحالة الاقتصادية للمنشأت، حيث تؤثر على واحدة من أكثر استيراتيجيات التمويل أهمية للمنشأت، ألا وهى عملية الاكتتاب العام.ويرجع ذلك للأسباب التالية:

السبب الأول: هناك قيود واضحة على المنشآت خلال عملية الاكتتاب العام، على سبيل المثال عدد المنشآت للاكتتاب العام محدود، وأيضاً عدد الأسهم المصدرة محدود.

السبب الثانى: تعدد مقاييس الروابط السياسية فى سوق الأوراق المالية ومنها: وجود روابط سياسية ممن يعملون حالياً أو سابقاً فى الحكومة فى مجالس إدارات المنشآت المملوكة للدولة، أو ملكية المنشآت الحكومية فى إحدى المنشآت الأخرى، أو إذا كان مدير الاكتتاب بأحد بنوك الاستثمار مرتبطاً سياسياً، حيث

إن مديرى الاكتتاب تابعون للدولة، أى أن يكون معظم هؤلاء المديرين تحت رعاية الحكومات المركزية، أو البنك المركزى، أو البنك المركزى، أو الحكومات المحلية، بالتالى يفترض أن بنوك الاستثمار ذات الروابط السياسية الأقوى تكون هى الأكثر فى جذب الصفقات الأكثر ربحية للمنشآت المملوكة للدولة.

يتضح مما سبق أن الروابط السياسية لعبت دوراً مهماً فى عملية الاكتتاب العام للمنشأت، وارتفاع متوسط نسبة مضاعف الربحية، وبالتالى تميزت هذه المنشآت بالحصول على أعلى سعر طرح للأسهم، بالإضافة إلى ذلك تميزت هذه المنشآت بتخفيض الرسوم خلال عملية الاكتتاب، وبالتالى أكدت على أهمية الروابط السياسية لإتمام عمليات الاكتتاب العام لكل من المنشآت المملوكة للدولة وغير المملوكة للدولة.

6- الممارسات السلبية تجاه الضرائب:

أن المنشآت ذات الروابط السياسية تتمتع بسداد أقل معدلات ضريبية لمصلحة الضريبية، وذلك من خلال التأثير على عملية الفحص الضريبي، ومن ثم عملية الالتزام الضريبي، وذلك مقارنة بالمنشآت التى ليس لها روابط سياسية.

تقوم المنشآت ذات الروابط السياسية بتحقيق مكاسب من خلال علاقتها السياسية، ومنها إدارة الأرباح بغرض تضليل المستثمرين ومصلحة الضرائب لتحقيق مكاسب من وراء ذلك. باستخدام معلومات ذات جودة منخفضة، بالرغم من تعيين مكاتب المراجعة الكبرى.

أن المنشآت ذات الملكية الخاصة التى لديها مديريين مرتبطون سياسياً تتمتع بأداء أفضل من المنشآت التى ليس لديها مديرين مرتبطون سياسياً، فى حين أن المنشآت المملوكة للدولة يكون أدائها أضعف من المنشآت الغير مملوكة للدولة. أن المديرين المنشآت ذات الملكية الخاصة الذين لديهم علاقات سياسية، حيث يمكنهم مساعدة منشآتهم فى الحصول على المزايا الضريبية من حيث معدلات ضريبية أقل، فى حين أن نظائرهم من المنشآت المملوكة للدولة.

وترجع المنشآت ذات الراوبط السياسية تدفع ضرائب بمعدلات ضريبية أقل عن المنشآت التى ليس روابط سياسية، لخمسة أسباب ألا وهى:

1. **تواجه المنشآت ذات الروابط السياسية مخاطر أقل فى كشف التلاعب فى الحسابات لأنها محمية بروابطها السياسية.**
2. **وصول المنشآت ذات الروابط السياسية للمعلومات المتعلقة بالتغيرات المستقبلية لقانون الضرائب، حيث تتمكن تلك المنشآت من استكشاف الاختلافات فى قوانين الضريبية والاستفادة منها.**
3. **المنشآت ذات الروابط السياسية لديها شفافية أقل فى التقارير المالية من المنشآت التى ليس لديها روابط سياسية.**
4. **تقوم الروابط السياسية بتقليل المعدلات الضريبية بالنسبة للمنشآت التى تنتمى لها.**
5. **ضعف هيكل الحوكمة المطبق فى المنشآت ذات الروابط السياسية.**

وفيما يلى بعض الأمثلة على استخدام المنشآت روابطها السياسية لتخفيض العبء الضريبي ومنها:

- **منشأة Zijin Mining Group المدرجة فى كل من شنجهاى وهونج كونج للأوراق المالية، وتعتبر أكبر شركة فى الصين تشارك فى التنقيب والتعدين. بإجمالى إيرادات تتجاوز 27.8 مليار يوان فى عام 2010. وقام مديريها بتطوير علاقتهم السياسية مع مسئولين من الحكومة الصينية، حيث كانت هذه المنشأة من بين المنشآت الأخرى أول الجهات المعتمدة ذات تكنولوجيا عالية من الحكومة الصينية، على الرغم من أنها تعمتد على عمليات تعدين تقليدية منخفضة التقنية، وذلك لخفض تكاليف التعدين**

ونفقات التشغيل. حيث تمتعت هذه المنشأة بمعدلات ضريبية 15% وهى أقل من نظائرها من المنشآت التى ليس لها روابط سياسية وكانت معدلاتها الضريبية 25%، مما أدى هذا الوضع على توفير من 700 مليون يوان بين عامى 2008 إلى 2010. وبالرغم من ذلك أدت عمليات المنشأة تلوث خطير على البيئة المحلية، ألا أن المسئوليين الحكوميين المحليين الذين لديهم علاقة بالمديرين بالمنشأة تم اتخاذ قرار للمنشأة بالاستمرار فى بالعمل، رغم وجود السلبيات. وتم ملاحظة امتلاك المسئوليين الحكوميين كمية كبيرة من أسهم هذه المنشأة.

- **خلال الفترة من 1990 حتى 1999 وهى الفترة التى كان يشغل فيها مهاتير محمد منصب رئيس الوزراء فى ماليزيا، إلى أن هناك علاقة سلبية بين المنشآت المرتبطة سياسياً ومعدل الضريبة الفعلى، بمعنى أن المنشآت ذات الروابط السياسية تدفع معدل ضريبة فعلى Effective Tax Rate (ETR) أقل بكثير من غيرها من المنشآت التى ليس لها روابط سياسية، مما يؤدى إلى تجنب للضريبة مبالغ فيه (تستخدم المنشآت ذات الروابط السياسية الاستثمار فى أنشطة معفاه من الضريبة أو أنشطة ذات معدلات ضريبية منخفضة، واستخدام ممارسات إدارة الأرباح، واستغلال أسعار التحويل).**

يتضح مما سبق وجود علاقة بين المنشآت ذات الروابط السياسية لدى المديريين التنفيذيين والمعدلات الضريبية، حيث تقل المعدلات الضريبية للمنشآت التى لديها مديريين تنفيذيين ذوى الروابط السياسية عن المنشآت التى ليس لها أى روابط سياسية، بمعنى اخر يكون لها مزايا ضريبية عن غيرها من المنشأت، وأيضا تقوم تلك المنشآت بالتجنب الضريبي المتعسف من خلال ممارسات إدارة الأرباح، واستغلال أسعار التحويل من خلال الفروع، وانخفاض الشفافية بالتقارير المالية، وضعف هيكل حوكمة الشركات. الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى وجود اتجاه لدى المنشآت ذات الروابط السياسية نحو تخفيض الالتزام الضريبي، ومن ثم انخفاض الحصيلة النهائية لمصلحة الضرائب وإلحاق إضرار بالاقتصاد القومى، وذلك من خلال التأثير السلبى على عملية الفحص الضريبي، وبالتالى عدم وجود عدالة فى الالتزام الضريبي بالنسبة للمنشآت ذات الروابط السياسية والمنشآت التى ليس لها روابط سياسية.

تطوير قواعد حوكمة الشركات لمواجهة خطر الروابط السياسية:

طالما أن المنشآت ذات الروابط السياسية تستخدم علاقتها السياسية من قبل المديرين التنفيذيين أو أعضاء مجلس الإدارة فى الأستفادة من الدعم الحكومى، والحماية التنظيمية، والتمويل عن طريق القروض بأسعار فائدة منخفضة، وتقليل مخاطر انهيار أسهمها، بالإضافة إلى دفع الضرائب بمعدلات ضريبية منخفضة، وذلك فى ظل وجود قواعد الحوكمة المطبقة حالياً، حيث ثبت وجود علاقة سلبية لقواعد حوكمة الشركة المطبقة (سواء آليات داخلية وخارجية) فى تلك المنشآت والحد من الآثار السلبية للروابط السياسية. لذا، تم اقترح تطويراً لقواعد حوكمة الشركات وذلك لتفعيلها فى داخل المنشآت ذات الروابط السياسية، للحد من مخاطر الروابط السياسية لتحقيق العدالة فى المجتمع الاقتصادى سواء للمنشآت ذات الروابط السياسية والمنشآت التى ليس لها روابط سياسية.

حيث يمكن أن يتم هذا التطوير على الجوانب المحاسبية التطبيقية لقواعد حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية كما يلى:

أولاً: تطوير مسئوليات مجلس الإدارة.
ثانياً: تطوير مسئوليات لجنة المراجعة.
ثالثاً: تطوير مسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.
رابعاً: تطوير مسئوليات المراجع الخارجى.
خامساً: الإفصاح عن الروابط السياسية.

أولاً: تطوير مسئوليات مجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة أحد آليات الحوكمة ذات الأهمية، ويعتبر المراقب الداخلى الأهم للمنشأة، لكونه على قمة الهرم المؤسسى، حتى وبعد تفويضه معظم وظائف الإدارة والتحكم بالقرارات للجان وللإدارة العليا، وكذلك فى حالة استنعانته بالمستشارين الخارجيين تظل مساءلته ومحاسبته عن إدارة الشركة من قبل الجمعية العامة للمساهمين.

حيث يعد مجلس الإدارة أحد أهم آليات حوكمة الشركات فى التصديق والرقابة على تعيين وفصل وتعويض الإدارة العليا بالشركة (وذلك بتفويض من قبل المساهمين)، ومن ثم يمتلك السلطة لتخفيض تكاليف الوكالة سواء من خلال إحلال أو إعادة تنظيم الإدارة العليا، لأنه يتحمل المسئولية النهائية داخل الشركة بالشكل الذى يحقق مصلحة حملة الأسهم.

يؤثر التطبيق السليم لحوكمة الشركات فى مصداقية التقارير المالية، حيث يجب تحقيق الشفافية فى عمل مجلس الإدارة واختيار مدراء تنفيذين أكفاء، وأن مسألة المدراء التنفيذين فى ظل الحوكمة تقع على عاتق مجلس الإدارة واللجان التابعة له. فضلاً عن أن مجلس الإدارة مسئول أمام أصحاب المصالح كافة عن جودة المعلومات المقدمة لهم رفع كفاءة أداء عناصر نظام الرقابة الداخلية، مما سيحقق جودة فى المعلومات المحاسبية لحماية وضمان حقوق أصحاب المصالح كافة.

وأنفرد الدليل المصرى لحوكمة الشركات الصادر عام 2016 أهمية أكبر لدور مجلس الإدارة. حيث تعرض الدليل إلى المزيج الأمثل لأعضاء مجلس الإدارة من حيث نوعية الأعضاء ومسئولياتهم، وكذلك استعراض مختلف أنواع اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، لمعاونته فى أداء عمله، ويمكن خلال مايلى دراسة تأثير أهم خصائص مجلس الإدارة على الروابط السياسية وتطويره:

1. استقلالية مجلس الإدارة:

تناول الدليل المصرى لحوكمة الشركات الصادر عام 2016 على تشكيل المجلس من غير التنفيذيين بينهم عضوان مستقلان على الأقل يتمتعان بمهارات فنية وتحليلية، مما يجلب نفعاً للمجلس والمنشأة، وطبقاً لأفضل الممارسات الدولية يتم مراعاة مزيج أعضاء المجلس دون تحيز لجنس أو عقيدة.

حيث أن أستقلالية مجلس الإدارة أسلوب رادع للممارسات السلبية للروابط السياسية، حيث يعتبر مجلس الإدارة المستقل الرئيس عن الأداء المالى للمنشأة، من خلال الرقابة الفعالة على عملية صنع وإدارة القرار، ضماناً لحماية مصالح المساهمين.

لذا، يقترح لدعم العلاقة بين استقلال مجلس الإدارة ومواجهة الأخطار الناجمة عن الروابط السياسية لدى المنشآت فى الآتى:

- **ضرورة زيادة فى أعضاء الخارجيين المستقليين عن الأعضاء الداخليين لأن تشكيل المجلس من الأعضاء الخارجيين فقط، يخلق فجوة كبيرة بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا للشركة، بينما تشكيل المجلس من الأعضاء الداخليين فقط، يخلق مشكلة كبيرة فى الرقابة والاستقلالية.**
- **أذا وجد داخل المنشأة عضو مجلس الإدارة ذات روابط سياسية، يكون رأيه استشارى، ويصوت عليه من قبل الأعضاء الآخرين بالقبول أوالرفض. بمعنى أن عضو مجلس الإدارة ذو روابط سياسية لايتحكم بسلطاته على قرار مجلس الإدارة، ولا التأثير عليها.**

2. حجم مجلس الإدارة:

وفقا للدليل المصرى لحوكمة الشركات 2016 يتكون مجلس الإدارة من عدد مناسب من الأعضاء، على نحو يمكنه من القيام بكفاءة لوظائفه وواجباته، وبما فى ذلك تشكيل لجانه. ويعتبر حجم مجلس الإدارة وكيل لخبرة المديرين، والتى يعتبر منها أن المجلس الأكبر يستفيد بشكل أفضل حيث يعمل على مراقبة فعالة على الإدارة العليا لأنه يتم توزيع عبء الرقابة على عدد أكبر من الأعضاء، وقد يعمل العدد الكبير لأعضاء مجلس الإدارة تضعف من عملية الرقابة، مما يقلل من فعالية قرارات مجلس الإدارة.

لذا، يقترح أن يكون عدد مجلس الإدارة كبير، ويجب تنوع الخبرات المالية والرقابية لدى أعضاء مجلس الإدارة، حيث تعمل الخبرات المالية على التعامل مع القضايا المحاسبية بكفاءة، وقد يؤثر العدد لأعضاء مجلس الإدارة فى عملية التصويت على أى قرارات خاصة بالقضايا الضريبية لأى عضو من مجلس الإدارة ذو روابط سياسية.

3. الإزدواجية بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى:

وفقاً للدليل المصرى لحوكمة الشركات لعام 2016 يفضل الفصل بين رئيس مجلس الإدارة (الذى يدير اجتماعات المجلس والتعينات والمكافآت) والعضو المنتدب (الذى يقود الإدارة التنفيذية بالشركة) وفى حالة عدم إمكان ذلك يجب الإفصاح عن أسباب ذلك فى التقرير السنوى والموقع الإلكترونى للمنشأة، وفقاً لما يسمى بقاعدة التبرير، وفى هذه الحالة يتم تعيين نائب رئيس مجلس الإدارة مستقل يرأس الاجتماعات التى تناقش أداء الإدارة التنفيذية.

يعتبر الفصل فى مجلس الإدارة وسيلة فاعلة لخفض تكاليف الوكالة، وتحسين الأداء من خلال خضوع أداء المديرين لإشراف ورقابة رئيس مجلس الإدارة وأعضائه، مما يدفع المديرين إلى تحسين أدائهم والإرتقاء به، بما يحقق أهداف حملة الأسهم، وذلك لضمان بقائهم واستمرارهم فى وظائفهم، والحصول على مكافآت المتفق عليها. أما عند الإزدواجية ستكون المنشأة تحت إدارة شخص واحد ويصبح تحت يديه المعلومات عن أنشطة المنشأة، ويقدمها إلى إلى أعضاء المجلس بالطريقة التى يراها مناسبة ومتفقة مع أهدافه، مما يضعف من دور المجلس وفاعليته فى رقابة المديرين.

أن نظم القرار المناسبة تلك التى تفصل بين الإدارة تنفيذاً والإدارة رقابة وتصديقاً على القرارات الهامة لجميع مستويات المنشأة، ولذلك فمن أهم واجبات مجلس الإدارة إنشاء نظم الرقابة الداخلية، ويتحمل المسئولية النهائية عن نظم الرقابة للمنشأة، ويتم مساءلته من قبل المساهمين وأصحاب المصالح الإخرين. كما أن الفصل بين دور رئيس المجلس والمدير التنفيذى يساعد فى الحد من الممارسات السلبية للروابط السياسية.

لذا، يقترح وجود إلزام المنشآت من جهة رقابية (مثل الرقابة المالية) بالفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدرة ووظيفة المدير التنفيذى حتى يحد من استخدام الروابط السياسية لدى رئيس مجلس الإدارة فى الممارسات السلبية التى بدورها تؤثر بالسلب على الاقتصاد القومى، حيث أن المدير التنفيذى يكون هو المختص باتخاذ القرارات الخاصة بالمخاطر التى تواجه المنشأة.

ثانياً: تطوير مسئوليات لجنة المراجعة:

يعتبر عضو مجلس الإدارة داخل لجنة المراجعة يؤدى دوراً مزدوجاً مراقباً للإدارة أو مستشاراً. إلا أنه تنامى الاهتمام بالدور المالى الذى يمكن أن تقوم به لجنة المراجعة فى تقويم وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية، والقيام بدور فعال فى التحقق من عدالة إفصاح القوائم المالية للمنشآت عن حقائق أدائها ومراكزها المالية، ومن ثم زيادة الثقة فيها. بما يوفر إطاراً فعالاً لضمان حقوق كافة الأطراف المتعاملة مع الشركة والمتأثرة بنشاطها وممارستها. وإذا كان عضو مجلس الإدارة ذو روابط سياسية داخل لجنة المراجعة، إذاً يعتبر له تأثير كبير على قرار لجنة المراجعة الأمر الذى يؤثر على القضايا التى تخص المخاطر التى تواجه المنشأة.

لذا، يقترح عملية التطوير فى لجان المراجعة تتم على أساس النقاط التالية:

1. حجم لجنة المراجعة:

حرص الدليل قواعد حوكمة الشركات المصرى لعام 2016 على تحديد الحد الإدنى بثلاثة أعضاء كشرط لتوافق تشكيل تلك اللجان مع قواعد حوكمة الشركات، ومبرر ذلك بما يتمتع به هؤلاء من قدرة على فهم إحكام المراجعين وآليات لطرح الأسئلة على الإدارة والمراجعين الخارجين.

حيث أن لجان المراجعة الأكبر حجماً تكون أقل فاعلية بسبب زيادة مشاكل عدم التنسيق وعدم الاتفاق فى الرأى، مما يضعف من قدرة هذه اللجان على ممارسة ضغوطها على الإدارة للإستجابة للتعديلات التى يقترحها مراقب الحسابات، وينعكس ذلك بشكل سلبى على عملية المراجعة ويؤدى إلى تأخر إصدار القوائم المالية المعتمدة، بالإضافة إلى القرارات الخاطئة بالنسبة للقضايا التنتخص المخاطر التى تواجهها المنشأة، مما يؤدى إلى الإضرار بالمعلومات المقدمة لأصحاب المصالح الأخرى ومنها الإدارة الضريبية.

ويعتبر وجود أعضاء مجلس الإدارة ذى روابط سياسية بداخل لجان المراجعة، له تأثير سلبى على قرارات لجنة المراجعة، لتحقيق بعض المكاسب الشخصية لتلك الأعضاء. ومنها تخفيض الضرائب من خلال التأثير السلبى على أداءالمراجع الخارجى فى إعداد التقارير المالية، وبالتالى التأثير على عملية لفحص الضريبي بما يؤدى لتخفيض معدلات الضريبة، وأيضا استخدامها فى الحصول على القروض المصرفية التفضيلية، التقليل من مخاطر انهيار الأسهم.

لذا، يقترح وجود داخل اجتماعات اللجنة عضو من إحدى الجهات الرقابية مثل الجهاز المركزى للمحاسبات، أو الرقابة المالية، حتى يحد من القرارات السلبية الخاصة بالقضايا التى تخص المخاطر التى تواجه المنشأة. ويفضل أيضاًعدم إدخال أى عضو من مجلس الإدارة ذو روابط سياسية داخل لجنة المراجعة.

2. إستقلال لجنة المراجعة:

تعتمد لجان المراجعة على العمل بفاعلية فى شق كبير منها على مدى إستقلال تلك اللجان، فيعتبر أن زيادة أستقلال أعضاء لجان المراجعة يؤدى إلى إنخفاض مستويات إدارة الأرباح والتحريفات المتعمدة فى التقارير المالية، وإنعكاس أيضاً جودة عملية المراجعة وتوقيت الإنتهاء منها، الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى صحة المعلومات بداخل التقارير المالية.

وعندما تتضمن لجنة المراجعة عضو ذو رواط سياسية تفقد أستقلاليتها، حيث يتم التأثير السلبى على قرارات لجنة المراجعة، وبالتالى على المعلومات بداخل التقارير المالية. لذا، يقترح وجود عضو رقابى ليحد من القرارات السلبية المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

3. سلطة لجنة المراجعة:

أن منح لجنة المراجعة السلطة لكافية لضمان قيامها بأداء أدورها بفاعلية، وتتمثل فى مراجعة فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت، وإختيار أو التوصية بإختيار المراجع الخارجى، وأيضاً مساعدة المراجع الخارجى من الوصول إلى المستندات ذات الصلة بأعماله، وهذه السلطة لن تتحقق لتلك اللجان ألا بوجود ميثاق يحكم عملها ويتضمن الصلاحيات الممنوحة لها، أو على الأقل يجب أن يكون قرار التشكيل الخاص بتلك اللجان متضمناً فى جزء منه تحديد واضح لصلاحيات تلك اللجان، حيث أن التحديد الرسمى والواضح للصلاحيات يكون بمثابة مصدر قوة لهذه اللجان عند ممارستها لأعمالها.

4. الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة:

عندما تتضمن لجان المراجعة لعضو واحد على الأقل ذو خبرة محاسبية ومالية، تعتبر الخبرة لها أثر إيجابى على جودة المعلومات المحاسبية التى تتضمنها التقارير المالية.

تعزز الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة الدور الرقابى لمجلس الإدارة، حيث إن قيام لجنة المراجعة بوظيفتها الرقابية، إنما يؤكد على الإلتزام بالمعايير والقواعد المهنية التى تحكم أداء عملية المراجعة، وكذلك تخفيض الضغوط التى تمارسها الإدارة التنفيذية العليا إلى أدنى حد ممكن، وهذا يؤدى بدوره إلى قيام المراجع المستقل بمهام المراجعة على أكمل وجه، وبمستوى جودة مرتفع، بما يؤكد صحة ودقة المعلومات المحاسبية.

5. جهود لجنة المراجعة:

نظراً لأهمية دور لجان المراجعة فى رقابة وتقييم الأداء فإن الجهات المنظمة لأسواق المال فى معظم دول العالم وضعت من القواعد ما يضمن سلامة تشكيل وعمل تلك اللجان، وفى جمهورية مصر العربية يوجد العديد من القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة الداخلية والتى تتمثل فى المادة (7) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية الصادرة عام 2002 والمعدلة فى عام 2010، ودليل قواعد الحوكمة بإصداراته الثلاثة (2005-2011- 2016) والتى تستهدف هذه القواعد ضمان فاعلية دورها، وتؤكد على وجود خبرة مالية لدى واحد على الأقل من أعضاء هذه اللجنة، وأيضاً بألا تقل عدد الاجتماعات خلال السنة عن أربع مرات، حيث يتم خلال هذه الاجتماعات فحص القوائم المالية. وأكدت تلك القواعد ضرورة إتاحة وقتاً كافياً أثنا الإجتماعات لعرض وتغطية كافة بنود جدول الأعمال وإتاحة الوقت لكافة الأطراف الحاضرة لطرح أسئلتهم واستفسارتهم وعرض أفكارهم ومقترحاتهم وآرائهم، ويجب أن تحضر الإدارة أو المراجع الداخلى هذه الإجتماعات بناءاً على دعوة مرسلة لهم من اللجنة.

تعتبر عدد اجتماعات لجان المراجعة السنوية يعد بمثابة مؤشر على الجهد المبذول من تلك اللجان. حيث وجود علاقة إيجابية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية.

لذا، يقترح زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة، وأيضاً بوجود عضو ممثل عن جهة رقابية لجهاز المركزى للمحاسبات، وذلك لتحجيم الممارسات السلبية وخاصة القضايا التى تخص المخاطر التى تواجه المنشأة.

6. تناوب أعضاء لجنة المراجعة:

على الرغم من أن أعضاء لجنة المراجعة يستفيدون من الخبرة المكتسبة مع مرور الوقت، ولكن يجب تقييم سنوى لكل عضو من أعضاء لجنة المراجعة لتحديد البدائل اللازمة لأى تعديل. ويكون التناوب موثق فى ميثاق لجنة الموجود داخل المنشأة.

ويمكن تلخيص المقترحات للجنة المراجعة لزيادة فاعليتها لمواجهة خطر الروابط السياسية فيما يلى:

- **وجود داخل اجتماعات اللجنة عضو من إحدى الجهات الرقابية مثل الجهاز المركزى للمحاسبات، أو الرقابة المالية، أو ممثل من الإداراة الضريبية حتى يحد من القرارات السلبية الخاصة بالقضايا التى تخص المخاطر التى تواجه المنشأة. ويفضل أيضاًعدم إدخال أى عضو من مجلس الإدارة ذو روابط سياسية داخل لجنة المراجعة، وذلك للحفاظ على استقلالية أعضاء لجنة المراجعة.**

- **منح لجنة المراجعة السلطة لكافية لضمان قيامها بأداء أدورها بفاعلية، وتتمثل فى مراجعة فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت، وإختيار أو التوصية بإختيار المراجع الخارجى، وأيضاً مساعدة المراجع الخارجى من الوصول إلى المستندات ذات الصلة بأعماله.**

- **وجود ميثاق يحكم عمل لجنة المراجعة ويتضمن الصلاحيات الممنوحة لها، أو على الأقل يجب أن يكون قرار التشكيل الخاص بتلك اللجان متضمناً فى جزء منه تحديد واضح لصلاحيات تلك اللجان، حيث أن التحديد الرسمى والواضح للصلاحيات يكون بمثابة مصدر قوة لهذه اللجان عند ممارستها لأعمالها.**

- **أن تتضمن لجنة المراجعة أكثر من عضو ذو خبرة مالية، حيث تعزز الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة الدور الرقابى لها.**

- **زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة أكثر من أربع مرات خلال السنة، حيث يمثل عدد اجتماعات لجان المراجعة السنوية بمثابة مؤشر على الجهد المبذول من تلك اللجان.**

- تقييم سنوى لكل عضو من أعضاء لجنة المراجعة لتحديد البدائل اللازمة لأى تعديل. ويكون التناوب بين أعضاء لجنة المراجعة ضمن ميثاق لجنة المراجعة بداخل المنشأة.

ثالثاً: تطوير مسئوليات إدارة المراجعة الداخلية:

وفقاً للدليل المصرى لحوكمة الشركات لعام 2016، تعتبر المراجعة الدخلية نشاط مستقل وموضوعى، مصمم لإضافة قيمة وتحسين أداء عمليات المنشأة على تحقيق أهدافها.ويتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول متفرغ بالمنشأة، ويكون من القيادات الإدارية بها، ويكون تابع للجنة المراجعة، ويتبع إداريا العضو المنتدب أو الرئيس التنفيذى للمنشأة. ويتم تعينه من خلال توصية من لجنة المراجعة، وقيام العضو المنتدب على أثرها بإتخاذ قرار بالتعيين أو رفضه. يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله على أكمل وجه، كما يجب أمداده بالوسائل والأدوات والتجهزات اللازمة للقيام بعمله بكفاءة. ويتمثل عمل إدارة المراجعة الداخلية فى تقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية ورفع تقارير للجنة المراجعة، تقييم كفاءة الإجراءات والسياسات الموضوعة، ومتابعة تصويب الملاحظات الواردة بتقارير المراجعة الداخلية والخارجية والأخرى الواردة من الجهات الرقابية.

إن نسبة كبيرة من المنشآت المصرية المدرجة فى سوق الأوراق المالية المصرية لديها إدارة مراجعة داخلية، ولكن تعانى من العديد من نقاط الضعف التى تؤثر على دورها الفعال فى حوكمة الشركات:

أولاً: لاتتمتع المراجعة الداخلية فى المنشآت المصرية بمستوى كبير من الاستقلال التنظيمى أو الدعم الإدارى، حيث أن التعويضات القائمة على الحوافز التي تلقاها المراجع الداخلي، وخاصة تلك التي تعتمد على الأرباح المبلغ عنها كتدبير للأداء، يمكن أن تضعف موضوعية المدقق الداخلي واستقلاله.

ثانياً: لاتزال وظيفة المراجعة الداخلية فى المنشآت المصرية تركز على الدور التقليدى المتعلق بالمراجعة المالية والامتثال لنظام الرقابة الداخلية، ولا تنتقل إلى الدور الجديد لوظيفة المراجعة الداخلية حيث أضافت توفير أنشطة ضمان واستشارية متعلقة بالمراقبة وتقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

أخيراً: وجود مستوى ضعيف من التفاعل بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجي فى المنشآت المصرية.

للتغلب على هذه العقبات، يقترح أن يتم تعيين مدير إدراة المراجعة الداخلية ذو كفاءة وخبرة عالية، ولضمان استقلالية إدارة المراجعة الداخلية، توجد أربع نقاط لابد من تحسينهم ألا وهما، الوضع المهني للمراجع الداخلى، شبكة اتصالات رسمية وغير رسمية، تحديد إختصاص وظيفة المراجعة الداخلية، دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية.

أما بالنسبة لضمان الاستقلالية إدارة المراجعة الداخلية، أن يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول ليس له أى روابط سياسية. وأن تتم عملية التناوب لإدارة المراجعة الداخلية كل خمس سنوات.

رابعاً: تطوير مسئوليات المراجع الخارجي:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجى عنصراً مهماً فى أى نظام رقابى حوكمى، وذلك لطبيعة الدور الذى يقوم به، فاستقلالية مراجع الحسابات تنعكس إيجابياً على كفاءة أدائه وتعزز ثقة المجتمع بكافة أطرافه بما يصدره من تقارير.

لهذا يعين من قبل الجمعية العامة، بترشيح من مجلس الإدارة، وتوصية من لجنة المراجعة، حيث تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، بما فى ذلك الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية، وأن تكون خبرته وكفاءته وقدراته متناسبه مع حجم وطبيعة نشاط المنشأة، ومن تتعامل معهم، ولا يعين مراجع الحسابات كشخص طبيعى لأكثر من خمس سنوات، كما يجب ألا يعاد تعيينه قبل انقضاء ثلاث سنوات على انتهاء عمله كمراقب حسابات للمنشأة، ويفضل تعيين مراقبين اثنين لحسابات الشركات الكبرى.

بناءاً على ذلك، فإن التقارير المالية التى يتم مراجعتها من قبل مراجع مستقل ومحايد تلعب دوراً أساسياً فى حل مشكلة الوكالة، لكن عدم وجود مفهوم موحد لجودة المراجعة بين جميع الأطراف ذات المصلحة أكسبها مزيداً من الغموض وجعل من الصعب إثباتها، أو حتى قياسها بصورة مباشرة، ومن ثم تم استخدام وسائل بديلة لذلك منها حجم مكتب المراجعة، أو ارتباطه بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4) وسمعة المراجع وفترة التعاقد مع العميل، وتقديم الخدمات الأخرى عملية المراجعة، ومعدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المراجع والخبرة فى الصناعة.

ووفقاً للدليل المصرى لحوكمة الشركات لعام 2016 للخدمات الضريبية التى يقدمها مراجع الخارجى، فأنه لايجوز أن يتعاقد مجلس الإدارة مع مراقب حسابات المنشأة لأداء أية أعمال أضافية غير مرتبطة بعمله كمراقب حساباتها بشكل مباشر، ألا بعد أخذ الموافقة المسبقة من لجنة المراجعة، وبعد المقارنة لتكاليف ومنافع ذلك التعاقد، وبشرط ألا يكون هذا العمل الإضافى من الأعمال المحظور على المراجع الخارجى القيام بها.

تتضمن الخدمات بخلاف المراجعة التى يقدمها مراجع الحسابات لعملائه، تقديم النصح والمشورة لإدارة العميل بما يضمن الاستفادة من المهارات الفنية والمعرفية التى يحظى بها مراجع الحسابات، وذلك بغرض تحديد أهداف العميل، وتعريف المشكلات التى تواجهه، وتقييم الفرص والبدائل المتاحة، وصياغة الإجراءات المقترحة، وتابعة التنفيذ. كما تعد الخدمات الضريبية أهم أنواع الخدمات بخلاف المراجعة، حيث تستهدف تلك الخدمات القيام بوظائف محاسبية ورقابية لتعظيم قيمة المنشأة، حيث يستطيع مراجع الحسابات تصميم استراتيجيات ضريبية فعالة بسبب تخصصه والمعرفة المتراكمة لدية وإمكانية وصوله للمعلومات المالية الداخلية ومراجعته لها.

إن المنشآت ذات الروابط السياسية تميل إلى تعيين مراجع خارجى ذو جودة منخفضة (أى مراجع خارجى بخلاف الأربع مكاتب الكبار)، ولكن يفرض المراجع الخارجى رسوم مرتفعة جداً بخلاف المنشآت التى ليس لها روابط سياسية. وذلك بسبب اخفاء بعض البيانات المالية، والتلاعب فى التقارير المالية لإخفاء أدائها الاقتصادى. وتعمل الأربع كاتب المراجعة الكبار على مصداقية المعلومات المالية، والحد من إدارة الربحية، حتى لايتعرض إلى فقدان سمعته.

لذا، يقترح لزيادة فعالية العلاقة بين المراجع الخارجى والالتزام الضريبي فى ظل الروابط السياسية ما يلى:

- **أن يتم تعيين المراجع الخارجى فى المنشآت ذات الروابط السياسية من الأربع مكاتب المراجعة الكبار، وذلك للحفاظ على جودة التقارير المالية وعدم التلاعب فيها.**
- **تناوب المراجع الخارجى لمدة تقل عن خمس سنوات، حتى لا تنشأ علاقات وطيدة بينه وبين أعضاء مجلس الإدارة، ولجان المراجعة، وإدارة المراجعة الداخلية.**

خامساً: الإفصاح عن الروابط السياسية:

يلعب توافر المعلومات دوراً مهماً فى صناعة القرار وتقييم الأداء والمعرفة بظروف الشركة وتقييم مصداقية الشركة مع من تتعامل معهم. لذلك تعتبر الشفافية والإفصاح عن الأمور المالية وغير المالية من الأعمدة الرئيسية لحوكمة الشركات التى من شأنها أن تؤثر على كفاءة ومصداقية وتوازن الأسواق وتحقيق العدالة والحماية للمستثمرين مما يدعم مناخ الاستثمار والاقتصاد ككل.

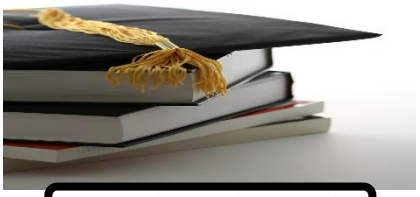
الإفصاح يقصد به إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق والمعلومات المالية وغير المالية والأحداث الجوهرية عن المنشأة والتى تهم المستثمرين والأطراف ذات الصلة وكافة أطراف مجتمع الاستثمار، ووضعها فى متناول تلك الأطراف بشكل عادل وفى الوقت المناسب ليتسنى لهم اتخاذ القرارات المناسبة المبنية على معلومات صحيحة ودقيقة.

يجب أن تفصح المنشأة من خلال الوسائل المختلفة عن معلومات المنشأة المالية التى تهم المساهمين فقط، مثل قوائمها المالية السنوية والدورية وتقارير مراقب الحسابات السنوية والدورية، وكذلك تقرير مجلس الإدارة والسياسات والموازنات التقديرية وطرق تقييم الأصول وتوزيعات الأرباح، وأيضا يجب على المنشأة تفصح عن المعلومات الغير المالية التى تهم المساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى ومنها المعلومات التى تخص أهداف المنشأة ورؤيتها وطبيعة نشاطها وخطط المنشأة وإستيراتيجتها المستقبلية، وتشكيل مجلس الإدارة ولجانه وكبار التنفيذيين والكفاءات الإدارية بالمنشأة والسير الذاتية لهم وكذلك نظم رفع الكفاءات للعاملين، وما يتقاضاه أعضاء المجلس ولجانه وكبار التنفيذيين من مكافآت وبدلات خلال السنة، وهيكل الملكية بالمنشأة شاملاً المساهمين الرئيسين وأصحاب الحصص المؤثرة موضحاً الملاك المستفيدين بشكل مباشر وغير مباشر من تلك الحصص، كما يجب على المنشأة الإفصاح عن أهم المخاطر التى قد تواجهها وسبل مواجهتها، وتغيير سياسية الاستثمار، بالإضافة إلى تقرير مدى إلتزامها بقواعد حوكمة الشركات بما يحقق لها أفضل معدلات استدامة ممكنة على المدى الطويل.

<u>حيث يتم الإفصاح عن طريق الأدوات التالية:</u>

- **التقرير السنوى: يعد أهم مصادر المعلومات للمستثمر الحالى والمرتقب عن المنشأة ونشاطها وموقفها المالى.**
- **تقرير مجلس الإدارة: يصدر سنوياً للعرض على الجمعية العامة والجهات الرقابية، ويشمل إنجازات المنشأة، وإستيراتيجية المنشأة، تشكيل مجلس الإدارة ولجانه وعدد مرات انعقادها.**
- **تقرير الحوكمة: يوضح مدى إلتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والمبررات إذا كانت المنشأة غير ملتزمة بقواعد الحوكمة، ويشمل التقرير إجراءات الحوكمة، وتشكيل مجلس الإدارة ولجانه، وأى إجراءات أتخذت ضد المنشأة من قبل الجهات الرقابية، ومدى الإلتزام بقواعد الإفصاح.**
- **تقرير الإفصاح: وهو تقرير ربع سنوى، ويتضمن هيكل المساهمين الذين يمتلكون نسبة 5% فأكثر من أسهم المنشأة، والتغيرات فى مجلس إدارة المنشأة واخر تشكيل للمجلس.**
- **الموقع الإلكترونى: يتضمن تشكيل مجلس الإدارة ولجانه والإدارة العليا، والتقارير السنوية، والقوائم المالية ونتائج الأعمال الدورية والسنوية، سياسية حوكمة الشركات.**

لذا، يقترح للحد من مخاطر الروابط السياسية على الاقتصاد القومى من خلال عملية الإفصاح عن أى روابط سياسية سواء كانت موجودة فى أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء لجان المراجعة، أو المديريين التنفيذيين، أو المسئوليين الداخليين. ويتم الإفصاح فى كل تقارير الإفصاح سواء سنوية أو ربع سنوية (التقرير السنوى، تقرير مجلس الإدارة، تقرير الحوكمة، تقرير الإفصاح، الموقع الإلكترونى للمنشأة).



ملخص الباب السادس

1. إن الروابط السياسية أكثر انتشارا فى البلدان ذات الفساد العالى فى الاقتصاد، وايضا البلدان التى تفرض قيودا حكومية على الاستثمار الاجنبى، وتنتشر الروابط السياسية بصورة أكبر بالاقتصادات التى تمر بمراحل انتقالية وذلك لتحقيق ميزة تنافسية من خلال الوصول المتميز إلى الموارد الاستيراتيجية التى لايمكن الحصول عليها إلا بمساعدة الروابط السياسية لدى المنشأة، وذلك من خلال الحفاظ على علاقات جيدة مع الحكومة والاستفادة من نقاط الضعف فى البيئات المؤسسية، فى حين تقل فاعلية الروابط السياسية فى البلدان التى تتميز بالتنظيم والقواعد القانونية الأكثر صرامة. وقد انتشرت الروابط السياسية بشكل كبير ليس فقط فى الدول الناشئة، بل أيضا فى الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبصفة خاصة فى مجالس إدارات منشآتها.

2. يلاحظ أنه في فى الواقع العملى يكون لدى المنشآت المرتبطة سياسياً عن طريق مجلس إدارتها السبق على التنافس فى مجال المناقصات الحكومية، هذا ويمكن أن يحدث هذا السبق بعدة طرق هى:

– المنشآت المرتبطة سياسياً قادرة على تصميم الوثائق التى من شأنها تناسب احتياجات المشروع المراد تنفيذه، وذلك من خلال الحصول على مزيد من التفاصيل وكالة التعاقد.

– المنشآت المرتبطة سياسياً والتى يمكنها الوصول أو اللقاء مع وكالة التعاقد يمكنها أيضاً التأثير على الاحتياجات نفسها وتكييفها حتى تكون أكثر ملاءمة لمنشآتهم، وفى الواقع تشجع الحكومة التفاعلات بين المنشآت ووكالة التعاقد باعتبارها وسيلة للحصول على المعلومات المساعدة فى تصميم عروض قابلة للتنفيذ.

– تساعد الروابط السياسية منشآتهم أيضا أثناء لقائها مع واضعى القوانين (أعضاء البرلمان) فى محاولة تقديم تمويل للسلع والخدمات التى تقدمها المنشأة بالفعل.

– فى ظل تلك التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية والتدخل الحكومي فى منشأت الأعمال والتطبيق لقواعد حوكمة الشركات، وما ترتب على ذلك من ضغوط على منشأت الأعمال لتحسين أدائها، بات من الضروري ايجاد وسيلة لتسهيل أعمالها وأنشطتها لمواكبة تلك التطورات، وهذا ما استجابت له بعض منشأت الأعمال بالفعل من خلال أقامة روابط سياسية، وبالتالي زادت عدد المنشآت ذات الروابط السياسية.

وحيث أن الروابط السياسية تمنح الشركات بعض المزايا التنافسية (القروض التفضيلية،العقود الحكومية، الحماية التنظيمية، المساعدات الحكومية، دفع الضرائب بمعدلات أقل، تقليل من مخاطر انهيار الأسهم) عن الشركات التى ليس لها روابط سياسية، ولكن هذه المزايا تعتبر آثار سلبية على الإداء الاقتصاد القومى لأى دولة.

ولمواجهة الأخطار التى تتم من خلال استخدام المنشآت لروابطها السياسية، فقد تم اقتراح تطوير لقواعد الشركات المتمثلة في: أولاً: تطوير مسئوليات مجلس الإدارة من خلال استقلاليته، وحجمه، والازدواجية بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى. ثانياً: تطوير مسئوليات لجنة المراجعة من خلال حجمها، وإستقلال لجنة المراجعة، وسلطاتها، وتناوب أعضائها. ثالثاً: تطوير مسئوليات إدارة المراجعة

الداخلية من خلال الكفاءة والخبرة لدى المراجع الداخلى، ودعم الإدارة للمراجعة الداخلية، وشبكة اتصالات دائمة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة وبالتالى يضفى صفة الإستقلال على إدارة المراجعة الداخلية. ثالثاً، تطوير مسئوليات المراجع الخارجى من خلال تعيين مكتب المراجعة من المكاتب الأربعة الكبار. رابعاً: الإفصاح عن الروابط السياسية لدى المنشأة فى تقارير الإفصاح المنشورة.

3. فى ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية والتدخل الحكومي فى منشأت الأعمال والتطبيق لقواعد حوكمة الشركات، وما ترتب على ذلك من ضغوط على منشأت الأعمال لتحسين أدائها، بات من الضروري ايجاد وسيلة لتسهيل أعمالها وأنشطتها لمواكبة تلك التطورات، وهذا ما استجابت له بعض منشأت الأعمال بالفعل من خلال أقامة روابط سياسية، وبالتالي زادت عدد المنشآت ذات الروابط السياسية. وحيث أن الروابط السياسية تمنح الشركات بعض المزايا التنافسية (القروض التفضيلية،العقود الحكومية، الحماية التنظيمية، المساعدات الحكومية، دفع الضرائب بمعدلات أقل، تقليل من مخاطر انهيار الأسهم) عن الشركات التى ليس لها روابط سياسية، ولكن هذه المزايا تعتبر آثار سلبية على الإداء الاقتصاد القومى لأى دولة.

4.طالما أن المنشآت ذات الروابط السياسية تستخدم علاقتها السياسية من قبل المديرين التنفيذيين أو أعضاء مجلس الإدارة فى الأستفادة من الدعم الحكومى، والحماية التنظيمية، والتمويل عن طريق القروض بأسعار فائدة منخفضة، وتقليل مخاطر انهيار أسهمها، بالإضافة إلى دفع الضرائب بمعدلات ضريبية منخفضة، وذلك فى ظل وجود قواعد الحوكمة المطبقة حالياً، حيث ثبت وجود علاقة سلبية لقواعد حوكمة الشركة المطبقة (سواء آليات داخلية وخارجية) فى تلك المنشآت والحد من الآثار السلبية للروابط السياسية. لذا، تم اقترح تطويراً لقواعد حوكمة الشركات وذلك لتفعيلها فى داخل المنشآت ذات الروابط السياسية، للحد من مخاطر الروابط السياسية لتحقيق العدالة فى المجتمع الاقتصادى سواء للمنشآت ذات الروابط السياسية والمنشآت التى ليس لها روابط سياسية.

حيث يمكن أن يتم هذا التطوير على الجوانب المحاسبية التطبيقية لقواعد حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية كما يلى:

- **تطوير مسئوليات مجلس الإدارة.**
- **تطوير مسئوليات لجنة المراجعة.**
- **تطوير مسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.**
- **تطوير مسئوليات المراجع الخارجى.**
- **الإفصاح عن الروابط السياسية.**