دراسات فى المراجعة

أصول المراجعة
الأصول العلمية والممارسة العملية
فى ظل التطورات الدولية والمحلية

دكتور

محمد توفيق محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

(٢٠٢٢)

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمـــــة

تعتبر المراجعة من المهن التى عرفت منذ ظهور الحكومات، فقد عمل المراجعون لصالح الحكومة فى مجالات متعددة من بينها تحصيل الضرائب.

ومع بداية القرن التاسع عشر تطورت المراجعة كمهنة منظمة مع تطور الأنشطة الاقتصادية . ونظرا لأن الاهتمام خلال هذه الحقبة الزمنية كان موجها إلى الثروة والممتلكات فقد كان اهتمام المراجعون منصرفا إلى تحقيق عناصر المركز المالى ولم يكن للقدرة الكسبية ذات القدر من الاهتمام .

وقد صاحب بدايات القرن العشرين تطورات فى أحجام المشروعات وبدء التعامل على حقوق المساهمين مع مستثمرين خارج دائرة الملاك الأصليين لهذه الشركات الأمر الذى أدى إلى زيادة اهتمام المستثمرين بالقدرة الكسبية للمشروع وربحيته المستقبلية بدرجة تفوق اهتماماتهم بالاستحواذ على الأصول (الثروة) ، وقد ترتب على هذه التحولات تطوير لدور المحاسبة والمراجعة على مستوى المشروع كان من أبرزها التركيز على محاسبة الاستحقاق وتحقيق النتائج المالية . وقد شهد النصف الاول من القرن العشرين صياغة قواعد عامة تحكم عمل المراجعين فى شكل وصفى متمثلة فى معايير المراجعة سواء التى أصدرها معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (سنة١٩٤٢) أو التى أصدرها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (سنة ١٩٤٧) وقد تزامن مع ذلك وضع دساتير لأداب وسلوك مهنة المراجعة فى دول عديدة . ونظرا لأن تلك المعايير قد تم وضعها فى شكل قواعد عامة فقد ظهرت الحاجة إلى تفسيرات لها ترشد المراجعين فى الوفاء بالتزاماتهم المهنية وقد تصدى المعهد الأمريكى لاصدار هذه التفسيرات تحت مسمى " نشرات عن إجراءات المراجعة SAP's" واعتبارا من سنة ١٩٧٣ استبدلت هذه النشرات بمسمى " إرشادات المراجعة SAS's بإعتبارها تمثل شرحا وتفسيرا لمعايير المراجعة بما يمكن المراجعين من مواجهة المشكلات العملية فى ممارسة مهنة المراجعة .

ومع الاتجاهات الدولية نحو العولمة تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي تصدى لإصدار المعايير الدولية للمحاسبة IAS's ، والمعايير الدولية للمراجعة ISA's بغرض تحقيق التجانس في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية للوحدات الأقتصادية . ولمواكبة هذه الاتجاهات الدولية فقد صدر في مصر قرار وزير الأقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ باصدار معايير المحاسبة المصرية والذي تم تعديله بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ وقد صدر قرار رئيس الجهاز المركزي

للمحاسبات رقم ٧٣٢ لسنة ٢٠٢٠ باعتماد معايير المحاسبة المصرية كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد . كما صدر قرار وزير الأقتصاد رقم ٦٥٢ لسنة ٢٠٠٠ بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والذي تم ألغائه بصدور قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والذي بدأ تطبيقه في ٢٠٠٩/١/١ . وبناء عليه أصبحت هذه المعايير ملزمة عند اعداد ومراجعة القوائم والتقارير المالية التي تصدرها شركات الأموال وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والشركات الخاضعة لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ . وقد صاحب قضية افلاس شركة إنرون للطاقة بالولايات المتحدة عام ٢٠٠٢ وتورط مراقب حسابات الشركة في هذه القضية اصدار قانون Sarbanes-Oxely وانشاء مجلس المراقبة المحاسبية على شركات الاكتتاب العام PCAOB كأحد أدوات هيئة سوق المال الأمريكية للرقابة على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية وتقاريرها المالية . واتخذ هذا المجلس معايير المراجعة الأمريكية التي اصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة ١٩٤٧ **كمبادىء أساسية** لتطوير معايير المراجعة الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة وتطبق على الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتطوير نشرات معايير المراجعة SAS's لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة وتطبق على كافة الشركات الأمريكية غير المسجلة ببورصة الأوراق المالية مع مراعاة الظروف والقوانين الأمريكية السارية .

ويعرض هذا المؤلف أساسيات المراجعة في ضوء التطورات الدولية والمحلية في مجال المحاسبة والمراجعة مع ابراز المفاهيم العلمية للمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى والجوانب التطبيقية المرتبطة بها مما يساعد القارىء على فهم القرارات المتعلقة بعملية المراجعة وتجميع أدلة الاثبات والمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة وممارسة الشك المهني للمراجع من أجل تحقيق أهداف المراجعة .

ونأمل أن يكون فى هذا المؤلف عوناً للدارسين والباحثين وممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة .

والله ولى التوفيق ،،،

المؤلف

الباب الأول
مهنــة المراجعــة

الفصل الأول : المراجعة وخدمات التأكيد .

الفصل الثانى : الإطار العلمى للمراجعة .

الفصل الثالث : الإطار التنظيمى لمهنة المراجعة .

الفصل الرابع : الإطار السلوكى والقانونى لمهنة المراجعة

الفصل الأول
المراجعة وخدمات التأكيد

—

مقدمـــة :

تعتمد صناعة القرارات بصفة عامة على توافر معلومات ملاءمة Relevant يمكن الاعتماد عليها Reliable وتقدم فى توقيت مناسب Timely عن موضوع القرار . الاعتماد على المعلومات يستمد من الثقة فى مصدر الحصول عليها بالإضافة إلى إمكانية التحقق من دقتها . عندما ترغب كفرد فى الحصول على سلعة أو خدمة أو شراء ورقة مالية تكون فى حاجة إلى معلومات ملاءمة وموثوق فيها للاعتماد عليها فى اتخاذ قرارك . وعلى مستوى منشآت الأعمال تعتبر المعلومات الجيدة (ملاءمة – يمكن الاعتماد عليها – تقدم فى توقيت مناسب) عنصراً حاكما فى نجاح المنشأة والأطراف التى ترتبط مصالحهم بنجاح هذه المنشأة ، فإدارة المنشأة تعتمد على المعلومات فى اتخاذ قراراتها والتنبؤ بالتأثير المستقبلى لهذه القرارات على أعمال المنشأة وايراداتها وتكاليفها ومنافسيها . كما يهتم حملة الأسهم بالمكاسب والأداء المستقبلى للشركة وتأثيره على قيمة استثماراتهم . ويهتم العملاء ، الموردون ، الحكومة ، والعاملون بالمنشأة بالأحداث والمعلومات التى تساعدهم فى تفسير تصرفات إدارة المنشأة وتأثيرها على مصالحهم ، وبقدر الثقة فى المعلومات وملاءمتها وتوفيرها فى التوقيت المناسب يمكن لهؤلاء الأطراف التفاعل مع الأحداث بشكل ملائم للحفاظ على مصالحهم لدى المنشأة .

فى منشآت الأعمال على اختلاف أنواعها تكون إدارة المنشأة مسئولة عن الاحتفاظ بنظام معلومات محاسبى قد يكون مبسطا أو متطورا وشديد

التعقيد ، وقد يتم تشغيل هذا النظام يدويا أو مميكناً بإستخدام الحاسب الالي ، وفى كل الأحوال فإن النظام المحاسبى يستخدم لتجميع وتبويب وتلخيص وعرض المعلومات المتعلقة بأنشطة المنشأة باتباع أسس وقواعد محددة لتوفير المعلومات للطوائف المختلفة سواء داخل أو خارج المنشأة .

ومع كبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها بالإضافة إلى احتمال تحيز الإدارة فى تشغيل وعرض المعلومات تنشأ مخاطر المعلومات Information Risk أى احتمال وجود بعض التحريفات الجوهرية فى هذه المعلومات بشكل متعمد أو غير متعمد الأمر الذى ينعكس سلبا على إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات Reliability ، ومن ثم على فعالية القرارات التى تستند عليها .

ويمكن تخفيض مخاطر المعلومات لتحسين جودتها وزيادة درجة الثقة فيها بأساليب متعددة منها إتاحة الفرصة لمستخدمى المعلومات للتحقق بأنفسهم من دقة هذه المعلومات ، غير أن هذا الأسلوب وإن كان يصلح فى بعض المواقف مثل الفحص الضريبى لسجلات المنشأة وقوائمها المالية إلا أنه لا يصلح لغالبية مستخدمى المعلومات . ومن الأساليب الأكثر انتشارا لزيادة درجة الثقة فى المعلومات الاستعانة بشخص محايد مستقل عن إدارة المنشأة يتوافر لديه التأهيل العلمى والعملى لفحص هذه المعلومات بشكل موضوعى والتقرير عن مستوى الثقة فيها ، ويطلق على هذا الأسلوب خدمات التأكيد Assurance Services ومن بينها خدمات المراجعة . وتبعا لذلك **فان الطلب على خدمات المراجعة** ينبثق عن الرغبة فى تخفيض مخاطر المعلومات لمستخدمى هذه المعلومات .

أولاً : طبيعة المراجعة Nature of Auditing

تنتمى المراجعة إلى ما يطلق عليه خدمات التأكيد ، وتهدف هذه الخدمات إلى تحسين نوعية (جودة) المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات Improve Quality and Reliability of Information، وتعتبر المراجعة أقدم خدمات التأكيد التى يقدمها المراجعون. وتجدر الإشارة إلى أن خدمات التأكيد ليست قاصرة على مجال المراجعة حيث يمكن لاتحاد المستهلكين تقديم خدمات تأكيد لجمهور المستهلكين عن المعلومات المتعلقة بالأسواق والسلع لتحسين نوعية هذه المعلومات ودرجة ثقة المستهلكين فيها للاعتماد عليها فى ترشيد قراراتهم.

ويمكن تعريف المراجعة بصفة عامة على أنها :

" عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للاثبات عن معلومات معينة لتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع قواعد اعدادها والتقرير عن ذلك للأطراف المعنية " .

ويتسع هذا التعريف ليشمل كافة أنواع المراجعة والتى سنعرضها فيما بعد ، كما أنه ينطوى على أربعة عناصر رئيسية يتعين إلقاء الضوء عليها وهى:

١ – المراجعة عملية منظمة :

تستند المراجعة كعلم إلى إطار علمى يحتوى على مجموعة من المفاهيم والافتراضات والمعايير وأساليب وإجراءات عملية لتحقيق أهداف معينة وتشكل فى مجملها ما يطلق عليه " أصول المراجعة المتعارف عليها" . كما تعتبر المراجعة مهنة منظمة تحظى باعتراف دولى وتحكمها

قوانين وقواعد منظمة ومجموعة من القواعد المهنية التى يتضمنها الميثاق العام لآداب وسلوك المهنة فى كل دولة على حدة . ومن ثم فان المراجع يلتزم باتباع أساليب منهجية منظمة لأداء عمله بحياد وموضوعية .

٢ – تجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات :

تعبر أدلة الإثبات فى المراجعة Evidence عن جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى استنتاجات تمكنه من ابداء رأيه في المعلومات محل المراجعة . ويمكن للمراجع أن يحصل على هذه الأدلة ، والتي تكون بطبيعتها تراكمية ، بأساليب فنية ومن مصادر مختلفة من بينها فحص مستندات المنشأة ، الحصول على شهادات من المتعاملين مع المنشأة كالبنوك والعملاء والموردين (مصادقات) ، المعاينة والجرد الفعلى للموجودات (الأصول) المادية ، الملاحظات ، والاستفسارات من إدارة المنشأة والعاملين بها، الفحص التحليلى لحسابات المنشأة . ويُقَّيم المراجع هذه الأدلة لتحديد مدى قناعته وثقته بها Persuasiveness of evidence لتكوين ودعم رأيه عن المعلومات محل المراجعة . ويحكم قناعة المراجع بأدلة الاثبات عاملين هما : مدى كفاية (كمية) أدلة الأثبات Sufficiency of evidence ومدى ملاءمة (جودة) هذه الأدلةِ Appropriateness of evidence وارتباطها بموضوع الفحص ومصداقيتها في توفير الدعم لاكتشاف التحريفات في المعاملات والأرصدة والافصاحات والتأكيدات ذات الصلة .

٣ – توافق المعلومات مع قواعد إعدادها :

يجب أن تكون المعلومات محل المراجعة قابلة للتحقيق Verifiable حتى يمكن إخضاعها لعملية المراجعة . وقد تكون هذه

المعلومات فى شكل أرقام quantifiable information مثل معلومات القوائم المالية (قائمة المركز المالى – قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغيرات فى حقوق الملكية) والتى تعدها إدارة المنشأة وفقا لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها محليا أو دوليا ، وفى هذه الحالة يحدد المراجع مدى توافق معلومات تلك القوائم مع هذه القواعد والمعايير المحاسبية . كما قد تكون المعلومات محل المراجعة فى شكل وصفى (أو تقديرات ذاتية) Subjective information مثل المعلومات الخاصة بأداء نظام التشغيل الإلكترونى أو العمليات الصناعية ، ويحدد المراجع مدى توافق الأداء الفعلى لهذه النظم مع القواعد التى تحكمها وهى معايير كفاءة وفعالية الأداء والتى يتعين الاتفاق عليها مع إدارة المنشأة مسبقاً نظرا لامكانية اختلافها من منشأة لأخرى . وتجدر الإشارة إلى أن المراجع يستند إلى أدلة الإثبات فى تحديد مدى توافق المعلومات محل المراجعة مع قواعد إعدادها .

٤ – التقرير للأطراف المعنية :

يتضمن التقرير ما توصل إليه المراجع من نتائج (رأى المراجع) عن مدى توافق المعلومات محل المراجعة مع قواعد اعدادها . ويعبر رأى المراجع عن نتيجة خدمة التأكيد التى يقدمها لتحسين نوعية المعلومات محل المراجعة ودرجة الثقة فيها (إمكانية الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات) . وقد تتعدد الأطراف المعنية برأى المراجع كما هو الحال عند مراجعة القوائم المالية حيث يصدر هذا الرأى فى شكل تقرير مكتوب بصياغة فنية محددة . وقد يقدم التقرير لطرف محدد مثل إدارة المنشأة كما هو الحال عند مراجعة كفاءة وفعالية أحد أنظمة التشغيل داخل المنشأة .

ويعتبر التقرير أداة لتوصيل رأى المراجع إلى الطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة .

ثانياً : أنواع المراجعة Types of Audit

يمكن تحديد أنواع المراجعة من زوايا متعددة لعل أهمها أنواع المراجعة وفقا لموضوع أو مجال المراجعة ، وأنواع المراجعة وفقا للقائمين بها .

١ – أنواع المراجعة من حيث موضوع أو مجال المراجعة :

يمكن التمييز بين ثلاث أنواع رئيسية من المراجعة وفقا لموضوع أو مجال المراجعة وهى ، مراجعة القوائم المالية – المراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام .

أ – مراجعة القوائم المالية Financial Statements Audit :

تتم هذه المراجعة على المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية التى تعدها إدارة المنشأة (قائمة المركز المالى – قائمة الدخل والدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغيرات فى حقوق الملكية) **وتهدف إلى** التحقق عما إذا كانت هذه القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها محليا أو / ودوليا ، وأنها خالية من أية تحريفات جوهرية . فى الشركات الكبرى حيث تكون نظم المعلومات معقدة لا يقتصر الأمر على فحص المعاملات المحاسبية وانما يتعداه إلى دراسة بيئة عمل المنشأة واستراتيجياتها والمخاطر المتعلقة بها وهو ما يطلق عليه المنهج المتكامل للمراجعة Integrated Approach to Auditing والذي يأخذ في الاعتبار كل من مخاطر التحريفات والضوابط الرقابية المستخدمة لمنع أو اكتشاف هذه التحريفات في أداء عملية المراجعة .

ب – المراجعة التشغيلية Operational Audit

تـتم هـذه المراجعــة علــى المعلومــات المتعلقــة بطــرق وإجــراءات وسياسات ونتائج التشغيل لأى قسم أو إدارة أو للمنشأة ككل **وتهدف إلـى** تقيـيم مـدى كفـاءة وفعاليـة الأداء evaluating efficiency and effectiveness وعـادة مـا تنتهـى بتوصـيات بتقريـر يقـدم لإدارة المنشـأة لتحسـين وتطـوير العمليـات . ولا يقتصـر هـذا النـوع مـن المراجعـة علـى النواحى المحاسبية بل قد يمتد إلى النواحى الفنية والتشغيلية ، وبالتالى فان المعـايير المحـددة للمعلومـات محـل المراجعـة هـى معـايير الكفـاءة والفعاليـة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة .

جـ – مراجعة الالتزام Compliance Audit

تتم هذه المراجعة علـى المعلومـات التـى تتضـمنها سـجلات المنشـأة والتــى تتعلــق بتطبيــق اللــوائح والقــرارات والسياســات والعقــود والقــوانين المختلفة سواء تلك التـى وضـعتها إدارة المنشـأة أو سـلطة أعلـى مـن خـارج المنشأة ، **وتهدف إلـى** التحقق من التزام المنشأة والعاملين بها بتطبيق تلك اللـوائح والقـرارات والسياسـات والعقـود والقـوانين ، ومـن أمثلتهـا التحقـق مـن التزام المنشـأة بمتطلبـات قـانون البيئـة ، أو الالتزام بشـروط عقـود التسـهيلات البنكيـة ، أو التـزام العـاملين بقواعـد وإجـراءات نظـم الرقابـة الداخليـة بالمنشـأة. المعيار المحدد لهذه المعلومات هو القواعد والشروط التـى تتضـمنها اللـوائح والقـرارات والسياســات والعقــود والقــوانين المحــددة بمعرفــة الســلطة العليــا داخـل أو خـارج المنشـأة ، ومـن ثـم يـتم التقريـر عـن هـذه المراجعـة لهـذه السلطة العليا .

٢ – أنواع المراجعة من حيث القائمين بها :

قد يقوم بأداء عملية المراجعة شخص أو جهة من خارج المنشأة محل المراجعة ويطلق عليها فى هذه الحالة " المراجعة الخارجية " External Audit، أو يقوم بها هيئة مؤهلة من موظفى المنشأة ويطلق عليها فى هذه الحالة " المراجعة الداخلية " Internal Audit .

أ – المراجعة الخارجية : وتتم بواسطة شخص أو جهة من خارج المنشأة. ويطلق على القائمين بهذه المراجعة مسميات متعددة مثل مراجع خارجى External Auditor – مراجع مستقل Independent Auditor – محاسب قانونى CA ، CPA . **هدف** هذه المراجعة الأساسى هو مراجعة القوائم المالية للمنشأة والخدمات ذات الصلة مثل الفحص المحدود ، الإجراءات المتفق عليها – – العديد من الخدمات الاستشارية للإدارة . وتتناول القوانين المنظمة لمهنة المراجعة فى كل دولة وضع الاشتراطات العلمية والعملية بالإضافة إلى الامتحانات التى يتعين استيفائها لمن يرغب فى دخول هذه المهنة والعمل كمحاسب قانونى أو مراجع خارجى .

وقد يقوم بالمراجعة الخارجية جهة حكومية مثل مكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة GAO أو الجهاز المركزى للمحاسبات فى جمهورية مصر العربية والذي يمتد نشاطه ليشمل مراجعة القوائم المالية لشركات القطاع العام و قطاع الأعمال العام وبعض شركات القطاع المشترك (عام / خاص) ، والتي يشارك فيها المال العام بنسبة ٢٥% فأكثر، الاعتمادات الحكومية المخصصة لبرامج معينة أو للجهاز الإدارى للدولة ، تقييم كفاءة وفعالية الأداء للوحدات الاقتصادية العامة والجهاز الحكومى

بالإضافة إلى مراجعة الالتزام بالقوانين واللوائح المختلفة . ويعتبر المراجع الخارجى مستقلا عن إدارة المنشأة حتى ولو تقاضى أتعابه من الإدارة حيث أن تعيينه وتحديد أتعابه وعزله يتم بمعرفة أصحاب أو ملاك المنشأة.

ب – المراجعة الداخلية : وتتم بواسطة أحد موظفى أو هيئة مؤهله من موظفى المنشأة ، ويطلق على القائم بهذه المراجعة " مراجع داخلى Internal Auditor. **هدف** هذه المراجعة هو التحقق من كفاءة وفعالية الأداء داخل المنشأة بالإضافة إلى التحقق من التزام العاملين بالقواعد واللوائح و السياسات التى تضعها إدارة المنشأة ، ومن ثم فان المراجع الداخلى يعمل لحساب الإدارة ويرفع تقاريره إلى الإدارة العليا أو لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة لاتخاذ القرارات اللازمة . كما أن المراجع الداخلى لا يعتبر مستقلا عن الإدارة باعتباره أحد موظفى المنشأة وهو ما يعد أختلافا جوهريا عن المراجع الخارجى. وللارتقاء بمستوى تأهيل المراجعين الداخليين أنشئت معاهد للمراجعة الداخلية فى كثير من الدول حيث تنظم برامج تأهيلية يحصل الشخص بمقتضاها على شهادة مراجع داخلى مؤهل Certified Internal Auditor(CIA) .

ثالثا : خدمات التأكيد : Assurance Services

يمكن تعريف خدمات التأكيد فى الفكر المراجعى وفي ضوء معايير المراجعة الدولية والمصرية كما يلي :

" خدمات التأكيد عبارة عن خدمات مهنية مستقلة تؤدى إلى تحسين نوعية المعلومات ومحتواها لغرض اتخاذ القرارات "

وطبقا لهذا التعريف فإن تقديم هذه الخدمات يتطلب تأهيلا مهنياً (علمى وعملى) واستقلالية مقدم الخدمة عن إدارة المنشأة ، كما يجب أن ينتج عن تقديم الخدمة تحسين نوعية المعلومات محل التأكيد وإمكانية الاعتماد عليها Reliability لمتخذى القرارات .

ويجب ألا يفهم أن هذه الخدمات تقدم تأكيدات مطلقة أو ضمان Guarantee بان المعلومات محل التأكيد خالية من أية أخطاء أو تحريفات Misstatements حيث أن المفهوم المهنى لهذا الاصطلاح يعنى تقديم تأكيدات معقولة Reasonable Assurance مما يعنى وجود احتمال لبعض الأخطاء أو التحريفات بالمعلومات محل التأكيد . وقد تكون هذه التأكيدات المعقولة ذات مستوى عال High Level of Assurance كما فى حالة مراجعة القوائم المالية التاريخية ، أو ذات مستوى متوسط Moderate Level of Assurance فى حالة بعض الخدمات ذات الصلة بالمراجعة مثل الفحص المحدود للقوائم المالية أو اختبار المعلومات المالية المستقبلية .

عند إصدار تقرير مكتوب عن خدمات التأكيد يطلق عليها خدمات تأكيد موثقة Attestation Services مثل إصدار تقرير مراجعة مكتوب عن القوائم المالية أو تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية ، وعندما لا يشترط تقديم تقرير مكتوب عن خدمة التأكيد كما فى حالة التأكيد بالتزام الشركة بمتطلبات معايير الجودة (الأيزو) أو فحص معلومات معدة من واقع استقصاء لآراء المستهلكين عن منتج معين لاتخاذ قرار بشأن تطوير هذا المنتج يطلق عليها خدمات تأكيد أخرى Other Assurance Services .

رابعاً : الخدمات غير التأكيدية Non Assurance Services

تعتبر هذه الخدمات امتدادا طبيعيا لخدمات التأكيد التى يقدمها المراجعون لعملائهم استناداً إلى مهاراتهم وخبراتهم المهنية ، ولا ينتج عن هذه الخدمات أى تأكيدات (رأى للمراجع) موثقة أو غير موثقة نظرا لأن هذه الخدمات تهدف إلى مساعدة الإدارة فى مواجهة موقف أو مشكلة معينة مثل :

- قيام المراجع بإعداد القوائم المالية لعميل المراجعة Compilation Service
- قيام المراجع بمساعدة العميل فى حل مشكلاته الضريبية .
- تقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل مثل دراسات الجدوى الاقتصادية ، تصميم نظم المعلومات ، والاستشارات المالية والمحاسبية.

عند تقديم هذه الخدمة يجب أن يتوافر في المراجع التأهيل الكافي علمياً وعملياً لأدائها ويتعين عليه أن يشير في تقريره عن هذه الخدمات إلى أنه لا يقدم خدمة تأكيدية .

ونظرا لطبيعة الخدمات غير التأكيدية فان تقديمها لعميل المراجعة غالبا ما يثير تساؤلات حول استقلال المراجع عندما يقوم بمهمة مراجعة القوائم المالية التاريخية لذات العميل أو المنشأة ، وإن كان تقديم المراجع للخدمات غير التأكيدية غالبا ما يثرى معرفة المراجع لطبيعة نشاط العميل ومخاطره ومشكلاته مما يدعم تحسين أدائه للخدمات التأكيدية .

ولتفادى مثل هذه المشكلات يجب أن يتجنب المراجع مشاركة العميل فى أى عمل تنفيذى أو اتخاذ قرارات نيابة عن إدارة المنشأة (العميل) ، كما يمكن لمؤسسة المراجعة أن تنشىء أقساما متخصصة لديها لتقديم الخدمات غير التأكيدية للعملاء (المنشآت) الذين تقدم إليهم خدمات تأكيدية وبصفة خاصة خدمة مراجعة القوائم المالية التاريخية .

خامساً : التفرقة بين المحاسبة والمراجعة :

قد يخلط الشخص غير المتخصص بين المحاسبة والمراجعة نظرا لأن مجال كل منهما هو الأحداث الاقتصادية للمنشأة وضرورة توافر الخبرات المحاسبية والفهم الكافى لقواعد ومعايير المحاسبية لدى المحاسب والمراجع على حد سواء ، هذا بالإضافة إلى أن المراجع الخارجى يطلق عليه أيضا " محاسب قانونى " .

والمحاسبة من الناحية الإجرائية هى عملية تحديد وتسجيل وتبويب وتلخيص وتوصيل (التقرير عن) المعلومات المتعلقة بأنشطة المنشأة . وتعتبر المحاسبة المالية جزءاً من نظام المعلومات المحاسبى والتى تهتم بالقياس النقدى للأحداث الاقتصادية بالمنشأة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) لتوفير معلومات لطوائف عديدة داخل وخارج المنشأة من خلال القوائم المالية . ويجب أن يتوافر لدى المحاسب معرفة تامة بقواعد ومعايير المحاسبة وكيفية تطبيقها من خلال نظام محاسبى يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية للمنشأة فى التوقيت المناسب وبتكلفة معقولة.

والمراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للأثبات عن معلومات معينة لتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع قواعد إعدادها والتقرير عن ذلك للأطراف المعنية . وفى حالة مراجعة القوائم المالية فان هدف المراجعة توفير تأكيدات معقولة عن مدى الثقة فى المعلومات التى تحتوى عليها هذه القوائم وفقا لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها . ويجب أن يتوافر لدى المراجع الخبرة والفهم الكافى لقواعد ومعايير المحاسبة بالإضافة إلى معايير المراجعة والأساليب الفنية لتجميع وتقييم أدلة الإثبات وإجراءات واختبارات المراجعة مع ممارسة الشك المهني وهى أمور ينفرد بها المراجع عن المحاسب .

سادساً : التحريفات فى القوائم المالية ومسئولية المراجع عن اكتشافها :

يشير اصطلاح التحريفات Misstatements فى القوائم المالية إلى حدوث أو ارتكاب أمور غير مرغوب فيها (أخطاء – غش – تلاعب) لم تكتشف أو تصحح مما يجعل أرقام القوائم المالية لا تعبر عن الحقيقة أو الواقع. وقد تحدث الأمور غير المرغوب فيها بشكل غير متعمد (غير مقصود) Unintentional وعادة ما يشار إليها بالأخطاء Errors ، وقد ترتكب بشكل متعمد Intentional ويشار إليها بالغش Fraud والتصرفات غير القانونية Illegal Acts أو التلاعب فى التقارير المالية Fraudulent Financial Reporting

١ – الأخطاء Errors

وهى تحريفات غير متعمدة فى القوائم المالية وغالبا ما ترجع إلى سهو العاملين بالمنشأة أو عدم كفاءتهم العلمية والعملية من الناحية المحاسبية عند تجميع ومعالجة معاملات المنشأة ، أو سوء تفسير الحقائق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية ، أو عدم الكفاءة فى تطبيق المعايير والقواعد المحاسبية عند قياس وتبويب وعرض معاملات المنشأة والإفصاح عنها . ونظرا لكون هذه التحريفات غير متعمدة لذا يسهل على المراجع اكتشافها واتخاذ إجراءات تصويبها .

أ – أخطاء عند تجميع ومعالجة معاملات المنشأة :

ويندرج تحت هذه الأخطاء السهو فى قيد بعض معاملات المنشأة كليا أو جزئيا ، والأخطاء الحسابية فى تجميع ومعالجة المعاملات .

وتحدث **أخطاء الحذف الكلى** فى حالة عدم تسجيل عملية بأكملها بدفاتر المنشأة وهذا الحذف لا يؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة. إذا افترضنا عملية بيع نقدى بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لم تسجل بالدفاتر فأن ذلك يؤدى إلى نقص فى رصيد النقدية (مدين) مساو لنقص فى رصيد إيراد المبيعات (دائن) بنفس المبلغ ولا يؤثر ذلك على توازن ميزان المراجعة وانما يظهر تحريفا فى الميزانية ممثلا فى إظهار رصيد النقدية بأقل من حقيقته بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وتحريفا بنفس المبلغ فى قائمة الدخل حيث يظهر ايراد المبيعات وبالتالى صافى الدخل بأقل من حقيقته بذات المبلغ . عندما يكون هذا الخطأ غير متعمد فان الرصيد الفعلى للنقدية يكون أكبر مما هو مثبت بالدفاتر بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، أما إذا كان هذا الخطأ متعمد أى تم اختلاس قيمة هذه المبيعات مع تعمد عدم اثباتها بالدفاتر

فان الرصيد الفعلى للنقدية يكون مساويا لما هو ثابت بالدفاتر . وتحدث **أخطاء الحذف الجزئى** فى حالة عدم إثبات جزء من العملية وغالبا ما يحدث ذلك عند الترحيل لدفاتر الأستاذ حيث يرحل طرف من القيد المزدوج ولا يرحل الطرف الآخر وبالتالى لا يتوازن ميزان المراجعة حسابيا أى نجد أن أحد جانبى الميزان يزيد عن الجانب الآخر بالمبلغ الذى لم يرحل جزئياً .

وقد تنشأ **الأخطاء الحسابية** فى تجميع ومعالجة معاملات المنشأة سواء عند إعداد المستندات مثل الخطأ فى العمليات الحسابية عند إعداد فواتير البيع أو كشوف الأجور أو حساب الإهلاك أو حساب تكلفة المخزون، أو فى كتابة الأرقام بالدفاتر وتجميعها وتبويبها وتلخيصها الأمر الذى يحرف أرصدة الحسابات أى يجعلها أكبر أو أقل من أرصدتها الحقيقية وينعكس بالتالى على أرقام القوائم المالية . وقد تؤثر هذه الأخطاء أو لا تؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة ، فإذا تم إثبات القيمة الخاطئة حسابيا لفاتورة بيع بطرفى القيد المزدوج لعملية البيع فان هذا الخطأ الحسابى لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة . وقد تحدث هذه الأخطاء عند تبويب المعاملات على الحسابات المتعلقة بها بدفتر الأستاذ (أى عملية التبويب أو الترحيل) مثل ترحيل قيمة مبيعات آجلة للعميل(أ) . بالجانب المدين بحساب العميل (ب) ولا يؤثر ذلك على التوازن الحسابى لميزان المراجعة ، أو ترحيل مبلغ بالحساب الصحيح ولكن بالجانب الخطأ (مثل ترحيل قيمة مشتريات آجلة إلى الجانب المدين بحساب المورد بدلاً من الجانب الدائن) وفى هذه الحالة لا يتوازن ميزان المراجعة نظرا لترحيل المبلغ إلى الجانب المدين مرتين (مرة بالجانب المدين فى حساب

المشتريات ، وأيضا الترحيل للجانب المدين بحساب المورد بدلا من الجانب الدائن) ويكون الفرق بين جانبى ميزان المراجعة ضعف قيمة الخطأ ، فإذا كانت قيمة العملية ١٠٠٠ جنيه فان ميزان المراجعة يظهر فرقا قدره ٢٠٠٠ جنيه ودائماً ما يكون الفرق فى هذه الحالات يقبل القسمة على (٢) . وقد ينشأ الخطأ الكتابى عند كتابة أو نقل الأرقام مثل كتابة مبلغ ٣٦٠ جنيه على أنه ٣٠٦ جنيه أو ٣٦ جنيه ، الفرق بين المبلغ الصحيح والمبلغ المكتوب بالخطأ فى هذه الحالة يقبل القسمة على (٩) ، وقد يحدث مثل هذا الخطأ أيضا فى نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى بالدفاتر المحاسبية وهى تؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة .

وتعبر الأخطاء المتكافئة (المعوضة) عن الحالة التى يحدث فيها خطأ حسابى أو كتابى بنفس القيمة بطرفى قيد محاسبى واحد أو قيود محاسبية مختلفة مما يجعلها تعوض بعضها البعض ، فعند كتابة مبلغ ٦٠٠ جنيه على أنه ٦٠ جنيه بنقص ٥٤٠ جنيه ولكن ذلك تم فى طرفى القيد مما يعنى أن الخطأ فى الجانب المدين (نقص ٥٤٠ جنيه) قد تم تعويضه بخطأ فى الجانب الدائن (نقص ٥٤٠ جنيه) ، وقد يقع الخطأ فى الجانب المدين بقيد محاسبى ويعوضه خطأ بنفس القيمة بالجانب الدائن بقيد محاسبى آخر ، وهذه الأخطاء المتكافئة لا تؤثر على التوازن الحسابى لميزان المراجعة إلا أنها تحدث تحريفات فى أرقام القوائم المالية حيث أن هذه الأخطاء سوف تؤثر بالضرورة على أرصدة الحسابات حيث يصبح الرصيد الدفترى للحساب أكبر أو اقل من الحقيقة مما يؤثر على حقيقة نتائج الأعمال إذا كان الخطأ فى حسابات المصروفات أو / والإيرادات أو يؤثر على المركز المالى إذا كان الخطأ فى أحد حسابات الميزانية .

ب – أخطاء ناتجة عن سوء تفسير الحقائق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية :

نظرا لعوامل عدم التأكيد المرتبطة بأنشطة الأعمال فان العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها محاسبيا بدقة تامة ولكن يمكن تقديرها بدرجة معقولة ، ويعتمد هذا التقدير على الحكم الشخصى للمحاسب طبقا لآخر معلومات متاحة له . فقد يكون التقدير مطلوبا مثلا للديون غير الجيدة أو المخزون المتقادم أو العمر الانتاجى أو المتوقع للأصل الثابت من أجل تقدير مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها أو مخصص للمخزون الراكد أو مخصصات الإهلاك للأصول الثابتة وهو ما يطلق عليه اصطلاح " التقديرات المحاسبية" Accounting Estimates. ويكون الاعتماد على التقديرات المعقولة جزءاً رئيسياً من عملية إعداد القوائم المالية وهذا لا يقلل محاسبيا من درجة الاعتماد عليها .

عند حدوث تغيرات فى الظروف التى استندت إليها التقديرات المحاسبية أو ظهور معلومات جديدة أو خبرة أكثر أو تطورات لاحقة يجب إعادة النظر فى هذه التقديرات وإجراء التسويات المحاسبية اللازمة . وقد تؤثر هذه التغيرات على الفترة المالية الجارية فقط مثل اعادة النظر فى تقدير الديون غير الجيدة (مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها) وقد يمتد هذا التأثير لفترات مالية قادمة مثل التغير فى تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت وهو ما ينعكس على قيمة مخصص الاهلاك فى الفترة الحالية والفترات القادمة . وبطبيعة الحال فان اعداد التقديرات المحاسبية أو إجراء

تغييرات عليها سوف يؤثر على تحديد صافى الربح أو الخسارة سواء فى الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات القادمة .

وتحدث الأخطاء الناتجة عن سوء تفسير الحقائق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية عندما لا يتوافر لدى المحاسب القدرة والكفاءة العلمية والعملية على التقييم السليم للظروف التى تبنى على أساسها التقديرات المحاسبية أو التغيرات التى قد تحدث فى هذه الظروف وتنعكس على تلك التقديرات ومن ثم على قياس الربح وتحديد المركز المالى للمنشأة وتدفقاتها النقدية .

ج _ أخطاء ناتجة عن عدم الكفاءة فى تطبيق المعايير والقواعد المحاسبية

وتحدث هذه الأخطاء بسبب عدم إلمام المحاسب بشكل تام بالمعايير والقواعد المحاسبية المرتبطة بالقياس المحاسبى ، والاعتراف بالمعاملات وعرضها والإفصاح عنها وفقا لما تتطلبه هذه المعايير والقواعد ، وقد يطلق عليها أخطاء فنية أو أصولية ٠

طبقا لأساس الاستحقاق المحاسبى **يعترف بالمعاملات والأحداث** عندما تقع وبغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما شابهها ، ويتم قيدها فى السجلات المحاسبية وإظهارها فى القوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها ، كما يعترف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس العلاقة المباشرة بين التكاليف التى تكبدتها المنشاة والدخل الذى تحقق من بند معين من بنود الايراد وكل ذلك وفقا لمفهوم المقابلة المحاسبى ٠ ويسترشد المحاسب بظواهر معينة يمكن ان تختلف من نشاط لآخر للاستدلال على نقطة الاعتراف بالمعاملات ، فعلى سبيل المثال نقطة تسليم السلع للعميل

تعتبر ملاءمة للاعتراف بايراد المبيعات من السلع فى حين أن الاقرار الجزئى بالأعمال التى أنجزت بشهادة ممثل المالك تعتبر النقطة الملائمة للاعتراف بايراد المقاولات ، ويرتبط بذلك الاعتراف بالتكاليف المرتبطة بالايرادات التى تحققت . ويعترف بالمعاملات كأصل إذا كانت تمثل منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ، ومن ثم فان عدم التفرقة بين المصروفات التى تتعلق بايرادات الفترة الحالية (مصروفات ايرادية) وتلك التى تعبر عن منافع مستقبلية (أصول أو مصروفات رأسمالية) سوف يؤدى الى تحريفات بالقوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الكفاءة فى تطبيق المعايير والقواعد المحاسبية .

ويجب أن **تقاس قيمة المعاملات** وفقا لما تقضى به معايير وقواعد المحاسبة ، وعلى سبيل المثال ، وطبقا لهذه المعايير يجب :

(١) قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل ، وتتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة ، وتقاس القيمة البيعية الصافية بالسعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصا التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام البيع .

(٢) وطبقا لذات المعايير يتم قياس أى بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة ، وتتضمن تكلفة أى أصل ثابت سعر شراء الأصل شاملا رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وأى تكلفة مباشرة أخرى (مثل تكلفة إعداد الموقع ، تكاليف المناولة والتسليم ، تكلفة التركيب ، أتعاب المهنيين كالمهندسين

والمعماريين والفنيين) التى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله بها فى الغرض الذى اقتنى من أجله وفى موقعه ويستنزل أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر الشراء، وفي نهاية السنة المالية يجب مراجعة القيمة الدفترية للأصول غير المالية المملوكة للشركة ــ بخلاف المخزون والأصول الضريبية المؤجلة ــ لتحديد ما إذا كان هناك أي مؤشرات تدل على حدوث انخفاض قي قيمتها الاستردادية عن قيمتها الدفترية (اضمحلال الأصول) Asset Impairment ويعترف بخسائر الأضمحلال كمصروف في قائمة الدخل وذلك بعد خصم أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه لنفس الأصل .

(٣) ويتم قياس خسائر الأضمحلال المتعلقة بأصل مالي تم قياسه بالتكلفة المستهلكة بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة باستخدام سعر الفائدة الفعلي للأصل . بينما يتم قياس خسائر الأضمحلال المتعلقة بأصل مالي متاح للبيع باستخدام القيمة العادلة السائدة .

(٤) ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية يتم الأعتراف بتكلفة الاقتراض الفعلية المتعلقة مباشرة باقتناء أو انتاج أصل مؤهل على أنها جزء من تكلفة هذا الأصل ، وعلى الشركة التوقف عن عملية رسملة تكاليف الأقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لاعداد الأصل للأستخدام في الغرض المحدد له أو بيعه . ويؤدى عدم مراعاة هذه القواعد فى قياس قيمة المعاملات إلى أخطاء أو تحريفات فى القوائم المالية بسبب عدم الكفاءة فى تطبيق المعايير والقواعد المحاسبية .

عند عرض القوائم المالية يتعين على المحاسب أن يكون ملما ويلتزم بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية[1] International Financial Reporting Standards (IFRSs) . ويجب أن تعرض القوائم المالية الموقف المالى ، الأداء المالى ، والتدفقات النقدية للشركة بعدالة وأمانة وشفافية لبيان الآثار المالية للعمليات والظروف التى يتم فى ضوئها تحديد والاعتراف وتسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات بما فى ذلك السياسات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية . ويؤدى عدم الالتزام بهذه المعايير إلى وجود أخطاء فى عرض القوائم المالية .

٢ – الغش والتلاعب :

يعتبر الغش والتلاعب من الأمور غير المرغوب فيها والتى ترتكب بشكل متعمد (Intentional) – وعادة ما تنطوى عمليات الغش Fraud على سرقة لأصول المنشأة (misappropriation of assets) سواء بمعرفة العاملين (defalcation or employee Fraud) أو عن طريق الإدارة العليا (management Fraud) أو المسئولين عن الحوكمة .

فقد يقوم أحد العاملين وبصفة خاصة هؤلاء الذين يحتفظون بأصول المنشأة كعهدة (مثل أمناء الخزائن أو المخازن) باختلاس جزء من الأصول عهدتهم وتغطية هذه السرقة بمستندات مزورة أو غير حقيقية. وقد تتم هذه السرقات بالتواطؤ Collusion بين أكثر من فرد من العاملين كما فى حالة اختلاس قيمة المبيعات النقدية وعدم تسجيلها بدفاتر المنشأة وهو

---

(1) International Accounting Standard Board (IASB), " International Financial Reporting Standards (IFRS's)

ما يتطلب أتفاق بين موظف البيع وأمين الخزينة وموظف الحسابات ، أو اختلاس مبلغ محصل من أحد العملاء وعدم تسجيله بالدفاتر ثم تغطية رصيد هذا العميل فيما بعد من متحصلات عميل آخر (تغطية مستمرة Lapping) وهو ما يتطلب تواطؤ بين موظف التحصيل وموظف حسابات العملاء وموظفى الحسابات العامة . وقد تتم سرقة أو اختلاس أصول المنشأة بمعرفة الإدارة العليا وبعض العاملين بالمنشأة مثل إثبات أصول مشتراه أو إبرام عقود مع الغير للحصول على خدمات للمنشأة بمبالغ تزيد عن الحقيقة واختلاس فروق الأسعار . وعادة ما تكون قيم السرقات التى ترتكب من العاملين فقط أقل بكثير عن تلك التى تتم بمعرفة الإدارة العليا ، وهذه الأمور غير المرغوب فيها قد تنطوى على عمليات مركبة (سرقة أصل ، تزوير فى مستندات ، تحريف فى قيم الأصول أو المصروفات أو الإيرادات) .

ويعد التلاعب فى التقارير المالية Fraudulent Financial Reporting أحد صور الغش الإدارى الذى ترتكبه الإدارة العليا بتعمد ارتكاب بعض الأخطاء لاظهار نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى على غير الحقيقة بقصد تضليل مستخدمى القوائم المالية وغالباً ما يستند اعداد التقارير المالية المزيفة على تجاوزات للادارة العليا للشركة لأنظمة الرقابة والتي قد تبدو بصورة أو أخرى بأنها تعمل بفاعلية ، ويمكن أن تتم هذه التجاوزات بأستخدام أساليب مختلفة مثل تسجيل مبيعات أو إيرادات وهمية قرب نهاية السنة المالية بغرض زيادة ربحية المنشأة على غير الحقيقية لتضليل المستثمرين أو البنوك الدائنة للمنشأة ، أو إسقاط بعض الإيرادات

(عدم تسجيلها) بقصد تخفيض الأرباح للتهرب من الضرائب كليا أو جزئياً، أو التلاعب في التقديرات المحاسبية لتعديل الأرباح .

وتتشابه أشكال الغش والتلاعب فى كونها أمور غير مرغوب فيها متعمدة وتتطلب وجود دافع لارتكابها motivation to commit وفرصة مواتية تساعد على أرتكابها . فقد يكون الدافع لارتكاب سرقة الأصول شعور الفرد بأنه يعيش دون المستوى الاقتصادى الذى يحلم به وهى حالة مرضية ، بينما الدافع وراء التلاعب فى التقارير المالية قد يكون ضغوط تواجهها الإدارة من الملاك أو جهات خارج المنشأة لتحقيق أهداف معينة غير واقعية أو لا تستطيع الإدارة تحقيقها . وتتمثل الفرصة المواتية لارتكاب الغش والتلاعب فى وجود نقاط ضعف بالنظام الرقابى على أعمال المنشأة أو قدرة الإدارة العليا على مخالفة Override قواعد النظام الرقابى دون مساءلة .

وهناك اختلاف هام بين سرقة أو اختلاس الأصول والتلاعب فى التقارير المالية ، فعند سرقة أو اختلاس أصل يقع ضرر مباشر على أصحاب المنشأة والدائنين (أصحاب الحقوق فى أصول المنشأة) ، أما التلاعب فى التقارير المالية فيضر بمستخدمى القوائم المالية حيث تصبح معلومات هذه القوائم غير سليمة لغرض اتخاذ القرارات . وفى كل الأحوال فان عدم أكتشاف هذا الغش أو ذاك وتصويب أثاره سوف يؤدى إلى وجود تحريفات بأرقام القوائم المالية مما يجعلها لا تعبر عن الحقيقة أو الواقع وتتضمن معلومات مضللة لمتخذى القرارات .

٣ – التصرفات غير القانونية :

تشير التصرفات غير القانونية Illegal Acts إلى أية مخالفات للقوانين والقرارات الحكومية السارية بخلاف حالات الغش مثل مخالفة القواعد القانونية لقانون الضرائب أو قانون البيئة . بعض التصرفات غير القانونية يكون لها تأثير مباشر على أرقام القوائم المالية Direct- effect Illegal Acts مثل مخالفة قواعد قانون الضرائب تنعكس على قيمة الضرائب الدخلية وصافى الدخل بعد الضريبة الذى تظهره قائمة الدخل . كما أن بعض التصرفات غير القانونية لها تأثير غير مباشر على أرقام القوائم المالية Indirect-Effect Illegal Acts مثل مخالفة قواعد قانون البيئة وهو ما قد يعرض المنشأة لمساءلة قانونية وغرامات محتملة فى المستقبل .

سابعاً : مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية:

طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وقواعد الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ، يتعين على المراجع أداء مهمة المراجعة Audit Engagement **بالعناية المهنية الواجبة** بهدف التوصل إلى تأكيدات معقولة (مناسبة) بأن القوائم المالية محل المراجعة لا تحتوي على تحريفات جوهرية (هامة) بسبب أخطاء أو غش وتلاعب من العاملين أو ادارة المنشأة . ونظراً للغموض الذي ينطوى عليه كل من مفهومي التحريفات الجوهرية ، والتأكيدات المعقولة في المراجعة فإن التحديد الواضح لمسئولية المراجع عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية يصبح

مجـالاً للجـدل سـواء مـن الناحيـة المهنيـة أو مـن ناحيـة الادارة والمـلاك ومستخدمي القوائم المالية .

وتعتبر التحريفات (أخطاء – غش وتلاعب – تصرفات غير قانونية) **تحريفات جوهريـة Material Misstatements** اذا كان عدم تصويبها يغير أو يؤثر في قرارات المستخدم العادي لمعلومات القوائم المالية . وتكمن المشكلة فـي صـعوبة وضـع مقياس كمـي (رقمـي) محدد لاعتبـار التحريـف جوهري من عدمه الأمر الذى يتطلب من المراجع أن يضـع حدوداً تقديريـة Thresholds اسـتنادا إلـى خبراتـه وأحكامـه المهنيـة لتحديـد اذا مـا كـان التحريف جوهري من عدمه ، وبطبيعة الحال فإن هذه الحدود تختلف من حالة إلى اخرى ومن مراجع لآخر . وبدون وضع هذه الحدود يصعب على المراجـع إن لـم يكـن مسـتحيلاً أن يتحمـل مسئولية اكتشـاف كافـة الأخطـاء والغش بغض النظر عن جوهريتها ، كما أن ذلك يؤدي إلى تضخم تكلفة عملية المراجعة ومن ثم أتعاب المراجع لدرجة قد تصبح معها عملية المراجعة غير مبررة اقتصاديا وفقاً لمبدأ (التكلفة / العائد) .

وتشير التأكيدات المعقولة Reasonable Assurance إلى مستوى الثقة الذي تضيفه عملية المراجعة على معلومات القوائم المالية التي تم مراجعتها . وبطبيعة الحال فإن التأكيدات المعقولة لا تصل إلى مستوى التأكيد المطلق Absolute Assurance وهو ما يعني أن المراجع لا يمكنه عمليا تقديم ضمان Guarantee بأن القوائم المالية التي قام بمراجعتها خالية تماماً من أية تحريفات جوهرية . وهناك تبريرات عملية لمسئولية المراجع عن التوصل لتأكيدات معقولة وليست مطلقة عند مراجعة القوائم المالية لأي منشأة لعل أهمها :

١. المحددات المتأصلة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية (مثل حدوث تواطؤ أو تجاوزات من الادارة) مما يجعل اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية أمراً صعباً على الأقل في المدى القصير .

٢. أن غالبية أدلة المراجعة مقنعة Persuasive أكثر منها حاسمة Conclusive (كمثال تحتوى القوائم المالية على تقديرات محاسبية مثل المخصصات تتأثر بأحداث مستقبلية ويحصل المراجع على أدلة مقنعة عن هذه التقديرات لكنها غير مؤكدة تماماً).

٣. أن عملية المراجعة . لا سيما بالشركات الكبرى . تتم على أسس اختيارية باستخدام أسلوب العينات والذي يصاحبه أخطاء المعاينة ومن ثم مخاطر عدم اكتشاف بعض التحريفات وقد يكون بعضها جوهرياً .

وترتبط مسئولية المراجع عن التحريفات الجوهرية (سواء بسبب خطأ ، أو غش ، أو تصرفات غير قانونية ذات أثر مباشر على القوائم المالية) اذا ثبت في حقه أهمال أو تقصير في **بذل العناية المهنية الواجبة** Due Care في تخطيط وأداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة والقوانين السارية ذات الصلة – وتتعدد هذه المسئولية من مسئولية مهنية – مسئولية مدنية (تقصيرية) ـ مسئولية جنائية(حال وجود تصرف أو فعل مجرم قانوناً).

وقد تضمنت المعايير المصرية للمراجعة توفير ارشادات للمراجعين لتمكينهم من مواجهة مسئولياتهم بشأن التحريفات الجوهرية التي قد تنطوي عليها القوائم المالية التي تخضع لعملية المراجعة [١] . لعل أهمها :

١. ينبغي على المراجع القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب **الشك المهني** Professional Skepticism وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً ومن ثم مصداقيتها . ويتعين على المراجع أن يحافظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وذلك على الرغم من خبرته السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الادارة والمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة . ويتطلب الشك المهني عقلية متسائلة questioning mind من المراجع عما اذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ترجح وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

٢. ممارسة **الحكم المهني** Professional Judgement في وضع أسلوب للمراجعة من خلال التركيز على الأخطاء أو التحريفات التي يمكن حدوثها والقيام بإجراءات المراجعة في ضوء الأخطاء التي تم تقييمها للحصول على أدلة اثبات كافية وملاءمة .

---

(١) المعيار المصري للمراجعة (٢٤٠) بشأن مسئولية المراجع عن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية، والمعيار المصري للمراجعة (٣١٥) عن تفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام ، والمعيار المصري للمراجعة (٣٣٠) بشأن اجراءات المراجع لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها .

٣. ضرورة فهم المراجع للمنشأة وبيئيتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها بحيث يمكنه التعرف على الأحداث أو الظروف التي تشكل دوافع أو ضغوط تدفع لارتكاب عملية الغش أو تتيح فرصة لارتكابها .

٤. دراسة خطر تجاوزات الادارة لقواعد الرقابة الداخلية ، ودارسة أي تغييرات غير عادية أو غير مفسرة في سلوك الادارة أو العاملين أو أسلوب معيشتهم مما قد يسترعى انتباه فريق العمل إلى امكانية وجود مخاطر لحدوث تحريفات هامة .

٥. الاتصال مع الادارة والمسئولين عن الحوكمة وابلاغهم بما توصل اليه فريق العمل بخصوص مخاطرالتحريفات الهامة .

٦. اذا صادف المراجع ظروف استثنائية بسبب الاجراءات التي يتخذها للبحث عن التحريفات الجوهرية تجعل قدرته على الاستمرار في اداء عملية المراجعة محل شك يتعين عليه أن يفكر في المسئولية المهنية والقانونية التي تنطبق على هذه الظروف بما في ذلك ابلاغ الجهات التي قامت بتعيينه أو أن يفكر في الانسحاب من المهمة .

ومن وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية (بما فى ذلك الإدارة والملاك) يتوقع مستخدموا هذه القوائم أن يكتشف المراجع كافة أنواع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، ولتحقيق هذا التوقع يتعين على المراجع فحص كافة عمليات المنشأة وارتباطاتها مهما كانت درجة أهميتها وهو ما يتطلب جهد ووقت غير عادى وينعكس على ارتفاع هائل فى تكلفة المراجعة الأمر الذى يثير التساؤل حول المردود الاقتصادى لعملية المراجعة (تكلفة عملية المراجعة / والعائد منها) . وعادة ما يحتج مستخدموا القوائم المالية بأن هناك فشل فى عملية المراجعة لا سيما فى بعض الحالات مثل تعثر الشركة على الرغم من أن آخر تقرير للمراجعة أشار إلى عدالة عرض القوائم المالية . ونظرا لاختلاف معتقدات المراجعين عن معتقدات مستخدمى القوائم المالية غالبا تنشأ ما يسمى فجوة التوقعات Expectation gap والتى تعبر عن مسافة الاختلاف بين هذه المعتقدات (المراجع – مستخدموا القوائم المالية) ، فيعتقد غالبية المراجعون بأن أداء عملية المراجعة وفقا لمعايير وقواعد الأداء المهنى هو كل ما يمكن توقعه من المراجعين ، بينما يعتقد مستخدموا القوائم المالية أن المراجع يضمن قابلية المنشأة للاستمرار من الناحية المالية guarantees the Financial viability of the business ولعله من حسن الحظ لمزاولى المهنة أن أحكام القضاء فى دول كثيرة مثل الولايات المتحدة وإنجلترا قد تبنت وجهه نظر مزاولى المهنة . ومع ذلك فان هذه الخلافات قد أفرزت

أهميــة دور مزاولــى المهنــة والتنظيمــات المهنيــة فــى تبيــان دور المراجــع لمستخدمى القوائم المالية وإيضاح الفروق بين فشل المنشأة – فشل المراجعة – مخاطر المراجعة .

الفصل الثانى
الاطار العلمى للمراجعة

تستند المراجعة إلى مجموعة من الأسس العلمية قد يشار إليها بإطار نظرية المراجعة . وفى المجالات المحاسبية تعرف النظرية على أنها " مجموعة مترابطة من المبادىء الواقعية والفرضيات والمفاهيم تشكل إطاراً يستند إليه فى مجال معين للبحث[١]. وتشمل الأسس العلمية للمراجعة مجموعة من الفرضيات، والمفاهيم، والمعايير والتى تمثل فى واقع الأمر مبادئ قياسية [٢] Normative Principles تتصف بالواقعية وتلقى قبولاً مهنياً عاماً، ويستنتج من ذلك أن المراجعة، بالإضافة إلى كونها فن أو تطبيق مهني ، علم يحكمه إطار فكرى يحتوى على مجموعة من المعايير والفرضيات والمفاهيم Standards, Postulates & Concepts لتحقيق أهداف معينة باستخدام أساليب وإجراءات متنوعة، ويمكن أن يطلق على هذا الإطار الفكرى إطار نظرية المراجعة The Structure of Audit Theory.

وتمدنا النظرية بأساس لتنظيم الفكر وتنفيذ العمل، وتساعد نظرية المراجعة فى وصف وتفسير القرارات التى يتعين على المراجع اتخاذها عند أداء عملية المراجعة، حيث يعتمد على نظرية المراجعة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة.

---

(1) * Webster's Third New International Dictionary, Unabridged (Springfield: Mass. G. & C. Merriam Co.), 1961.
* Eldon S. Hendrikson, "Accounting Theory", Third ed, (Richard, D. Irwin, Inc., Homewood, Illinons, 1977), PP. 1-7.

(2) Kohler, Eric L.; "Dictionary for Accountants"., Fifth Edition, (Prentice – Hall, Inc., (Englewood Cliffs, N. J., 1975) P. 375.

وتشتمل نظرية المراجعة ، كما سبقت الإشارة، على سلسلة مترابطة من الفرضيات والمفاهيم، والمعايير (أو المبادئ والقواعد المنظمة للأداء)، والأهداف والإجراءات، ونتناول فيما يلى كلاً من هذه العناصر.

أولاً: فرضيات ومفاهيم المراجعة: Audit Postulates and Concepts

تعرف الفرضيات بأنها متطلبات أو معتقدات أساسية تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار Ideas، كما تعرف المفاهيم على أنها تعميمات Generalization أو أسس للتفكير وهى فى المراجعة تعبر عن عموميات عريضة تستنتج من الفرضيات [١].

وتعتبر الفرضيات التالية أساسية فى نظرية المراجعة:

١- لا يوجد تعارض فى المصالح بين المراجع والقائمين بإعداد القوائم المالية:

تنحصر مسئولية المراجع في تكوين وابداء رأي عن القوائم المالية ، بينما تقع مسئولية اعداد وعرض هذه القوائم بصورة عادلة طبقاً لاطار اعداد التقارير المالية المطبق على عاتق ادارة المنشأة والاشراف من قبل أولئك المسئولين عن حوكمة الشركة . مسئولية الادارة عن إعداد وعرض القوائم المالية تشمل تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض قوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ ، واختيار السياسات المحاسبية الملاءمة وتطبيقها من خلال نظام معلومات محاسبي سليم ، واجراء التقديرات المحاسبية المناسبة للظروف . وبالتالي تتكامل مسئولية الادارة والمراجع في عرض قوائم مالية

---

(1) Thomas, William C.and Henke, Emerson O.; "Auditing Theory and Practice", (Wadsworth, Inc, California, 1983) PP. 53-54.

عادلة وخالية من التحريفات الجوهرية على مستخدمي القوائم المالية مما يبرز فرضية التعاون وليس التعارض بين الادارة والمراجع . ومن ثم فإن وجود أي تعارض بين الادارة والمراجع يشير إلى وجود أمور غير عادية تتعلق بالقوائم المالية محل المراجعة .

٢- المراجع يلتزم بواجبات مهنية محددة:

يحكم أى مهنة منظمة أخلاقيات وسلوك معين ومستوى متعارف عليه للأداء فيما بين أعضاء هذه المهنة. وفى مجال المراجعة تتولى التنظيمات المهنية وضع ميثاق للمهنة يحدد هذه السلوكيات ومستويات الأداء، ويفترض أن المراجع يلتزم بهذه القواعد المنظمة للمهنة وإلا تعرض لما يترتب على مخالفتها من عقوبات مهنية .

٣- المعلومات المالية يمكن تحقيقها:

يتم تحقيق المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية بإجراء اختبارات معينة واستخدام أدلة مقنعة Persuasive للإثبات، الأمر الذى يبرز أهمية مفهوم كون هذه الأدلة مقنعة وليست حاسمة Conclusive . ويفترض أن المعلومات المالية قابلة للتحقق من سلامتها وبدون ذلك تنتفى الحاجة إلى المراجعة.

٤- الرقابة الداخلية الفعالة تعنى ضمناً إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية:

يقصد بالرقابة الداخلية مجموعة من السياسات والإجراءات التى تتبناها إدارة الشركة بهدف حماية أصول الشركة ، توفير معلومات يعتمد عليها مستخدمى التقارير المالية ، تحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وفعالية ، التأكد من التزام الشركة بالقوانين واللوائح السارية بالدولة.

وتبعا لذلك إذا ما توافر بالوحدة محل المراجعة نظام فعال للرقابة الداخلية فان مخرجات نظام المعلومات الذى تسير عليه هذه الوحدة يمكن الاعتماد عليه سواء بالنسبة لأدارة الوحدة أو مستخدمى التقارير والقوائم المالية الصادرة عن الشركة.

٥- فى ظل عدم توافر معلومات عن تغير الظروف فإن الحقائق القائمة بالماضى تظل سارية بالحاضر:

تشير هذه الفرضية إلى أن المراجع يجب أن يأخذ فى الحسبان خبراته السابقة عن الوحدة محل المراجعة عند إجراء عملية المراجعة للفترة الحالية، ومن أمثلة هذه الخبرات المعلومات التى توافرت لديه فى الفترات السابقة عن الأعمار الإنتاجية للأصول عند حساب الإهلاكات، طبيعة وحالة الديون المستحقة للوحدة لدى الغير وذلك لتقدير الديون المشكوك فى تحصيلها. ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالوحدة، والعقود التى ارتبطت بها الوحدة وتمتد لعدة فترات، والقواعد والسياسات المحاسبية التى تسير عليها الوحدة والتى يجب أن تكون متسقة مع معايير المحاسبة المصرية والدولية . وهذه الأمثلة توضح مدى ارتباط هذه الفرضية بأحد الفرضيات المحاسبية الهامة وهى استمرارية المنشأة. Going Concern والتي تعتبر أحد الركائز الاساسية في إعداد القوائم المالية .

٦- عدالة العرض تقتضى ضمناً الإلتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وأى اطار أخر يلقى قبولاً عاماً:

تؤكد هذه الفرضية على أهمية الحكم المهنى (الرأى) الذى يتوصل إليه المراجع من خلال إجراء عملية المراجعة وإعداد التقرير. وقد كان المراجعون يستخدمون اصطلاحى حقيقى True وصحيح Correct

للتعبير عما توصلوا إليه من نتائج تتعلق بالقوائم المالية، وعندما اعترفت التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بأن هذين الاصطلاحين لا يتسقان مع طبيعة القياس المحاسبى فقد حل محلهما اصطلاح تعرض بعدالة Fairly Presented [1] أو تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة Present fairly in all material respects وهو يتطلب أن يقوم المراجع قبل أن يوقع على تقرير المراجعة بالتحقق من:

- أن المعايير المحاسبية التى تم تطبيقها تلقى قبولاً عاماً.
- أن السياسات المحاسبية التى تم تطبيقها تلائم ظروف وطبيعة النشاط محل المراجعة، والثبات فى تطبيق تلك السياسات فى السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة.
- أن القوائم المالية تشتمل على المعلومات التى تجعل منها وسيلة إعلام ملائمة وقد روعى فى إعدادها الأمور الجوهرية التى تؤثر عليها .
- أن المعلومات المعروضة فى القوائم المالية قد تم تبويبها وتلخيصها وعرضها بطريقة معقولة.
- أن القوائم المالية تعكس ما إذا كانت النتائج والمعلومات التى تحققت تعبر بشكل عادل عن الأداء المالي للمنشأة .

ويستخلص مما سبق أن هذه الفرضية تركز على أمرين هما التحقق من الدقة المحاسبية والإفصاح الكافى عن الأمور التى تفيد وتهم قارئ القوائم المالية.

---

(1) Statement on Auditing Standards (SAS) No. 5, Paragraphs 5-8 (New York: AICPA, 1975), as Amended by SAS No 43 (New York: AICPA, 1982).

ثانياً: أهداف المراجعة: Audit Objectives

الهدف الرئيسي لمراجعة القوائم المالية هو " **تمكين المراجع (مراقب الحسابات) من ابداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت ، في كافة جوانبها الهامة ، طبقاً لمعايير المحاسبة أو اطار اعداد التقارير المالية المطبق** " .

ونظراً لان ادارة المنشأة مسئولة عن اعداد وعرض القوائم المالية بشكل عادل ، يتعين عليها عمل تأكيدات تتعلق بالأعتراف والقياس والعرض والافصاح عن كافة عناصر القوائم المالية والافصاحات ذات الصلة ويطلق عليها " **تأكيدات الإدارة** " **Management Assertions**" والتي تشير بشكل صريح أو ضمني إلى مسئولية الادارة عن اعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لاطار اعداد التقارير المطبق . عندما تعتمد ادارة الشركة القوائم المالية فإن ذلك يعد اقرارا ضمنيا من الادارة بمسئوليتها عن اعداد وعرض هذه القوائم وفقاً لاطار اعداد التقارير المطبق .

وطبقاً للمعايير المصرية للمراجعة فإن تأكيدات ادارة الشركة بخصوص القوائم المالية تضم ثلاث مجموعات (تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة Assertions About classes of Transactions and Events- تأكيدات متعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة Assertions About Accounts Balances - تأكيدات تتعلق بالعرض والأفصاح Assertions About Presentation and Disclosure) .

١. تأكيدات الادارة بشأن فئات المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة وتشمل :

أ. **الحدوث Occurrence** : أي أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها خلال الفترة وقعت بالفعل وتخص المنشأة .

ب. **الاكتمال Completeness** : أي أن جميع المعاملات والأحداث المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها دون أي اسقاط .

جـ. **الدقة Accuracy** : أي أن المبالغ والبيانات الأخرى المرتبطة بالمعاملات والأحداث التي وقعت قد تم تسجيلها بصورة ملائمة وسليمة حسابياً .

د . **اجراءات القطع Cutoff**: أي أن المعاملات والأحداث تم تسجليها في الفترة المحاسبية الصحيحة دون تداخل بين الفترات المحاسبية المتتالية .

هـ. **التبويب Classification**: أي أن المعاملات والأحداث تم تسجيلها وترحيلها في الحسابات المناسبة لها .

٢. **التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة المالية** وتشمل :

أ. **الوجود Existence**: أي تأكيد من الادارة بأن أرصدة الأصول والألتزامات وحقوق الملكية المدرجة بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية موجودة بالفعل .

ب. **الحقوق والالتزامات Rights and Obligations**: أي ان المنشأة تمتلك الحقوق في أصولها وتسيطر عليها وأن الالتزامات تمثل تعهدات واجبة الأداء على المنشأة

جـ. **الاكتمال Completeness**: أي ان كافة أرصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة الواجب تسجيلها في نهاية الفترة قد سجلت بالكامل دون اسقاط أو تكرار .

د .**التقييم والتوزيع Valuation and allocation**: أي أن تسجيل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في القوائم المالي قد تم بقيم مناسبة وفقاً لمعايير المحاسبية ، كما تم تسجيل آية تسويات ناتجة عن التقييم أو التوزيع بصورة ملائمة.

٣. **التأكيدات المتعلقة بالعرض والافصاح** وتشمل :

أ. **الحدوث والحقوق والالتزامات Occurrence and rights and obligations**: أي أن الأحداث والمعاملات والأرصدة والأمور الأخرى التي أفصحت الادارة عنها قد حدثت بالفعل وتخص المنشأة.

ب. **الاكتمال Completeness**: أي أن القوائم المالية قد اشتملت على كافة الافصاحات الواجبة .

جـ .**الدقة والتقييم Accuracy and valuation**: أي أن الافصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى قد تم بصورة عادلة وبقيم مناسبة وفقاً لمعايير المحاسبية.

ويجوز لمراقب الحسابات استخدام تأكيدات الادارة الموضحة أعلاه أو يعبر عنها بصورة مختلفة بشرط أن يغطى جميع الجوانب التي تحتوى عليها هذه التأكيدات ، فعلى سبيل المثال قد يقوم المراقب بمزج التأكيدات المتعلقة بالمعاملات مع تلك المتعلقة بأرصدة الحسابات .

ونظراً لأن مسئولية المراجع تتطلب منه التحقق من أن تأكيدات الادارة بخصوص القوائم المالية قد تم استيفائها ، فإن الأهداف الفرعية للمراجعة ترتبط تماما مع تأكيدات الادارة وتتوافق معها من حيث التبويب ، ومع ذلك فإن تأكيدات الادارة ليست بديلاً للأهداف الفرعية للمراجعة نظراً لأن هذه الأهداف تمثل من الناحية العلمية والمهنية الاطار الذي يتبعه المراجع في التحقق من تنفيذ تأكيدات الادارة من ناحية ، واستيفاء الهدف الرئيسي للمراجعة من ناحية أخرى .

واتساقاً مع تبويب تأكيدات الادارة بخصوص القوائم المالية يتم تبويب **الأهداف الفرعية للمراجعة لتشمل :**

(١) أهداف لمراجعة المعاملات Transaction – Related Audit Objectives

(٢) أهداف لمراجعة الأرصدة Balance –Related Audit Objectives

(٣) أهداف لمراجعة العرض والأفصاح Presentation and Disclosure –Related Audit Objectives

ويتم صياغة هذه الأهداف بشكل عام General بحيث يتسنى تطبيقها على أى معاملة أو رصيد حساب أو العرض والأفصاح لبند معين من بنود القوائم المالية.

١ – أهداف فرعية لمراجعة المعاملات

Transactions Related Audit Objective

تعبر هذه الأهداف الفرعية عن أغراض يتعين على المراجع تحقيقها عند فحصه ومراجعته لمعاملات الشركة خلال الفترة المالية . ويتم صياغة هذه الأهداف فى شكل عام ولكنها قابلة للتطبيق على كافة المعاملات التى تخص الفترة المالية . وتشمل هذه الأهداف :

أ – التحقق من حدوث العمليات : Occurrence Objective :

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن العمليات المثبتة بالدفاتر خلال الفترة المالية قد حدثت بالفعل ، وأن تلك العمليات لا تتضمن أى معاملات لم تحدث خلال الفترة (أى لا تتضمن عمليات وهمية) .

ب – التحقق من اكتمال العمليات : Completeness Objective :

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن كافة العمليات التى تمت خلال الفترة المالية قد

تم إثباتها بالدفاتر ولم يحدث إسقاط لأى منها (أى لم تستبعد عمليات تمت بالفعل) .

جـ- التحقق من الدقة الحسابية للعمليات Accuracy Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن المبالغ الواردة بالمستندات والدفاتر عن عمليات الشركة سليمة من الناحية الحسابية مثل صحة العمليات الحسابية فى فواتير البيع أو فى حساب الاهلاكات أو مطابقة كمية البضاعة المباعة بفواتير البيع مع الموضحة ببوالص شحن هذه البضائع للعملاء .

د -التحقق من التوجيه المحاسبى للعمليات Classification Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن العمليات التى تمت قد تم توجيهها بشكل محاسبى سليم على الحسابات الصحيحة فإذا تم تبويب ربح بيع أصل ثابت ضمن ايراد المبيعات فيعد هذا خطأ فى توجيه العمليات محاسبيا نظرا لأن هذا الايراد يجب تبويبه كإيرادات أخرى وليست ايراد نشاط جاري .

هـ – التحقق من صحة توقيت تسجيل العمليات : Timing Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن العمليات قد تم تسجيلها فى التوقيت الصحيح للاعتراف بها محاسبياً . فعملية البيع يعترف بها عند شحن البضاعة للعملاء وبالتالى فان تاريخ الشحن يجب أن يكون هو تاريخ تسجيل المبيعات بالدفاتر ويجب التحقق من عدم تداخل عمليات الفترة المالية الحالية مع الفترة المالية اللاحقة Cutt off لا سيما بالنسبة للعمليات التى تحدث قرب أنتهاء الفترة المالية .

و – التحقق من صحة ترحيل وتلخيص العمليات

Posting and Summarization Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن ترحيل العمليات من دفاتر اليومية إلى دفاتر الأستاذ قد تم بشكل دقيق وإلى الحسابات الصحيحة وأن أرصدة الحسابات بدفاتر الأستاذ الفرعية والأستاذ العام قد استخرجت بدقة .

ويمكن للقارئ أن يستخلص الارتباط بين الهدف الفرعى لمراجعة حدوث العمليات وتأكيد الإدارة عن الحدوث ، وكذا بين الهدف الفرعى لمراجعة اكتمال العمليات وتأكيد الإدارة عن الاكتمال ، وكذا بين الهدف الفرعي لمراجعة التوقيت وتأكيد الادارة عن اجراءات القطع ، والهدف الفرعي لمراجعة التوجيه المحاسبي للمعاملات وتأكيد الادارة عن التبويب ، والهدف الفرعي لمراجعة الدقة الحاسبية وصحة الترحيل والتلخيص مع تأكيد الادارة عن الدقة .

٢ – أهداف فرعية لمراجعة الأرصدة :

Balance Related Audit Objectives

تعبر هذه الأهداف الفرعية عن أغراض يتعين على المراجع تحقيقها عند فحصه لأرصدة حسابات الشركة والتى تظهر مبوبة على القوائم المالية حيث تبوب الأرصدة التراكمية للمصروفات والإيرادات بقائمة الدخل ، كما تبوب الأرصدة اللحظية للأصول والخصوم وحقوق الملكية بقائمة المركز المالى . وتشمل هذه الأهداف :

أ – التحقق من وجود الأرصدة Existence Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن الأرصدة التى تحتوى عليها القوائم المالية لها وجود فعلى . مثل التحقق من تطابق النقدية أو المخزون الظاهر بالميزانية

مع النقدية أو بنود المخزون التى تم جردها على الطبيعة فى نهاية السنة المالية .

ب – التحقق من اكتمال الأرصدة Completeness Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق أن كافة أرصدة الحسابات القائمة بدفتر الأستاذ العام تم عرضها فى القوائم المالية . ويتطلب استيفاء هذا الهدف التحقق أيضا من مطابقة الحسابات التفصيلية بدفاتر الأستاذ المساعد مع الاجماليات المقابلة لها بدفاتر الأستاذ العام Detail-tie-in مثل مطابقة الحسابات التفصيلية باستاذ العملاء مع اجمالى العملاء بالأستاذ العام والميزانية للتحقق من أن كافة الأرصدة القائمة بالفعل أكتمل عرضها فى القوائم المالية .

جـ- التحقق من الدقة الحسابية للأرصدة Accuracy Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق من دقة العمليات الحسابية للأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية مثل التحقق من سلامة العمليات الحسابية لتحديد تكلفة المخزون أو سلامة تجميع أرصدة حسابات العملاء أو الموردين، أو حساب الجزء من الإلتزامات طويلة الأجل ويستحق السداد خلال سنة لإضافته إلى الألتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) .

هـ-التحقق من القيمة الممكن تحقيقها Realizable Value Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق من أن تقييم الأصول قد تم وفقا للمعايير المحاسبية ومعايير عرض القوائم المالية ، كمثال فى حالة وجود ديون غير جيدة يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها لتخفيض الرصيد الدفترى

للعملاء إلى صافى القيمة الممكن تحصيلها ، وفى حالة وجود مخزون راكد يتم تكوين مخصص للمخزون الراكد لتخفيض الرصيد الدفترى للمخزون (التكلفة) إلى صافى القيمة البيعية باعتبارها القيمة الممكن تحقيقها .

و- التحقق من ملكية الأصول وسلامة الالتزامات

Rights and Obligations Objective

يتعين على المراجع أن يحصل على المعلومات ويجرى الاختبارات التى تمكنه من التحقق من أن أرصدة الأصول الظاهرة بالميزانية تمثل حقوق أو ممتلكات مستقرة للشركة دون أى منازعات ، كما أن الالتزامات (الخصوم) الظاهرة بالميزانية تعبر عن التزامات حقيقية على أصول الشركة . على سبيل المثال وجود بضاعة أمانة بمخازن الشركة لا تعتبر من أصول الشركة لأنها مملوكة للغير .

ويمكن للقارىء أن يستخلص الارتباط بين الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة وتأكيدات الادارة بخصوص أرصدة الحسابات (هدف التحقق من الوجود يقابله تأكيد الوجود ، هدف التحقق من الأكتمال يقابله تأكيد الأكتمال ، هدف التحقق من الملكية وسلامة والألتزامات يقابله تأكيد الادارة بخصوص الحقوق والألتزامات ، ويقابل تأكيد الادارة بخصوص التقييم والتوزيع للأرصدة باقي أهداف المراجعة المتعلقة بمراجعة الأرصدة) .

٣ – أهداف فرعية لمراجعة العرض والأفصاح :

Presentation and Disclosure-Related Audit Objectives

تعبر هذه الأهداف عن أغراض يتعين على المراجع تحقيقها عند فحصه ومراجعته لعرض القوائم المالية والايضاحات المتممة لها ، حيث يتعين عليه التحقق من سلامة عرض بنود القوائم المالية طبقاً للمعايير

المحاسبية وكذا التحقق من أن الايضاحات المتممة لهذه القوائم تفسر وتشرح بوضوح الحدوث أو الوجود والحقوق والألتزامات لبنود القوائم المالية Occurrence and Rights and Obligations ، كما تعكس كافة الايضاحات التي يحتاج إليها قارىء هذه القوائم Completeness ، والتحقق من دقة accuracy صياغة هذه الإيضاحات لتوضيح سلامة تبويب وعرض بنود القوائم المالية بشكل مفهوم للقارىء .

ويمكن للقارىء أن يستخلص الارتباط بين الأهداف الفرعية لمراجعة العرض والافصاح بالقوائم المالية والايضاحات المتممة لها مع تأكيدات الادارة بخصوص عرض القوائم المالية (هدف الحدوث والحقوق والألتزامات يقابله تأكيد الادارة بخصوص الحدوث والحقوق والالتزامات ، هدف الاكتمال يقابله تأكيد الادارة عن الاكتمال ، هدف الدقة والتقييم يقابله تأكيد الادارة عن الدقة والتقييم) ، وهو ما يؤكد للقارىء الارتباط الوثيق بين تأكيدات الادارة بخصوص القوائم المالية (عن المعاملات – الأرصدة – العرض والأفصاح) والأهداف الفرعية للمراجعة للمعاملات والأرصدة والعرض والأفصاح ، وأن كانت الأهداف الفرعية تمثل الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لتجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة .

ويجب أن تمتد عملية المراجعة لكافة مراحل الدورة المحاسبية . فقد تبدأ عملية المراجعة من فحص للمعاملات وتحقيق أهداف مراجعة العمليات وتنتهى بفحص الأرصدة والإيضاحات المتممة للقوائم المالية وهو ما يطلق عليه **مدخل العمليات فى المراجعة** . كما قد تبدأ عملية المراجعة بفحص الأرصدة والإيضاحات المتممة والعودة إلى الخلف لمراجعة العمليات، وهو ما يطلق عليه **مدخل الميزانية فى المراجعة**. اتباع أى من المدخلين يتوقف على توقيت البدء فى عملية المراجعة (أثناء السنة أو آخر السنة) ، وفى ظل المدخلين يتعين على المراجع استيفاء أهداف مراجعة

العمليات وأهداف مراجعة الأرصدة والإيضاحات المتممة حتى يمكنه تحقيق الهدف الرئيسى للمراجعة.

ثالثاً: إجراءات المراجعة : Audit Procedures

تعكس الإجراءات تصرفات معينة يتعين القيام بها عند تنفيذ نشاط معين، ويتم تحديد إجراءات المراجعة – والتى تختلف من بند إلى بند آخر من بنود القوائم المالية – فى شكل خطوات باتباعها يمكن الحصول على أدلة الإثبات التى تساعد المراجع فى التوصل إلى رأى موضوعى عن القوائم أو البيانات محل المراجعة.

رابعاً: معايير المراجعة: Audit Standards

قبل التعرض لأهمية معايير المراجعة يجب أن نفرق بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة، حيث أن إجراءات المراجعة تتعلق بالتصرفات التى يجب إنجازها للحصول على أدلة الإثبات بينما تعبر المعايير عن المقاييس النوعية المتعلقة بالأداء المهنى الواجب اتباعه عند تنفيذ تلك التصرفات، ولقد ورد فى قاموس اكسفورد Oxford Dictionary تعريف للمعيار بأنه "النمط أو المقياس الذى يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أى شئ والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات". وبصفة عامة فإن معايير المراجعة واحدة لا تتغير من عملية مراجعة إلى أخرى، بينما تتغير إجراءات المراجعة لتتناسب مع كل حالة.

ومعايير المراجعة عبارة عن مقاييس للأداء المهنى يتعين على المراجع استيفائها عند إجراء عملية المراجعة. وقد قامت التنظيمات المهنية للمحاسبة والمراجعة بالتصدى لوضع معايير للمراجعة منذ منتصف القرن العشرين ، حيث وضع مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز

أربعة معايير للمراجعة سنة ١٩٤٢ تشمل (الكفاءة ـ الاستقلال ـ التنفيذ ـ التقرير). كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA سنة ١٩٤٧ بوضع عشرة معايير للمراجعة مبوبة على ثلاث مجموعات هي :

(١) **معايير عامة** (الكفاءة – الاستقلال– بذل العناية المهنية الواجبة) .

(٢) **معايير عمل ميداني** (تخطيط عملية المراجعة – دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة – الحصول على أدلة الاثبات الكافية والتي تفي بالغرض) .

(٣) **معايير التقرير**(التحقق من اعداد القوائم المالية طبقاً لقواعد وأصول المحاسبة – التحقق من الثبات في تطبيق القواعد والأصول المحاسبية بصورة متماثلة في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة – أن تعبر البيانات الواردة بالتقرير بشكل كاف اعلاميا وبصورة معقولة – أن يتضمن التقرير رأى المراجع كوحدة لا تتجزأ وأن تعذر ذلك فعليه أن يمتنع عن ابداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك) ونظراً لأن صياغة هذه المعايير جاءت في شكل عبارات عامة مما تطلب وضع شرح وتفسير لها ، فقد قامت اللجان المختصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار نشرات لشرح اجراءات المراجعة SAP's والتي استبدلت سنة ١٩٧٢ بنشرات لشرح معايير المراجعة SAS's . وقد نظر ممارسي المهنة إلى معايير وارشادات المراجعة على أنها قواعد ملزمة صادرة عن التنظيم المهني وتمثل الحد الأدنى لقواعد الأداء المهني التي يتعين على المراجعين الألتزام بها وليست حدا أقصى لما يجب أن يكون عليه الأداء المهنى لممارسي المهنة .

وقد صاحب الاتجاهات الدولية لعولمة المشروعات وأسواق رأس المال اهتماماً متزايدا نحو توحيد معايير المحاسبة ومعايير المراجعة على المستوى الدولي ، وفي هذا الأطار أنشىء سنة ١٩٧٧ الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounts (IFAC) والذي يضم في عضويته ١٧٥ تنظيم مهني من ١٣٠ دولة حول العالم كأعضاء ، وقد تبنى هذا الاتحاد قيم الأمانة والشفافية والكفاءة والخبرة المهنية وطالب ممارسي المهنة بالالتزام بهذه القيم . ويضم الاتحاد الدولي للمحاسبين عدة لجان لعل أهمها **(١) مجلس المعايير الدولية للمحاسبة** IASB والذي تولى مهمة اصدار المعايير الدولية للمحاسبة IAS's والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS's **(٢) مجلس المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد** IAASB والذي تولى سنة ٢٠٠٢ مهمة اصدار المعايير الدولية للمراجعة ISA's .

ويجب التأكيد على أن المعايير الدولية للمراجعة لا تتخطى القواعد المنظمة التي تحكم عملية المراجعة للمعلومات المالية وغير المالية بأي دولة ، حيث أن كل دولة لديها قواعد منظمة تحكم ممارسة مهنة المراجعة سواء القواعد التي تصدرها الجهات الحكومية أو تلك التي تصدرها التنظيمات المهنية في الدولة . ولذلك فإن معظم دول العالم الآن بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية تعتمد على المعايير الدولية للمراجعة ISA's مع بعض التعديلات الطفيفة لتتوافق مع ظروف كل دولة .

١. معايير المراجعة في مصر :

اعتمدت الممارسة العملية لمهنة المحاسبة والمراجعة حتى سنة ٢٠٠٠ على المعايير الأمريكية للمراجعة كمقاييس نوعية للأداء المهني للمراجعين. وبصدور قرار وزير الأقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٥٢ لسنة ٢٠٠٠ باصدار معايير المراجعة المصرية والتي تشابهت مع المعايير الأمريكية والمسودة التي أعدت للمعايير الدولية للمراجعة سارت الممارسة العملية وفقاً لما جاء بالقرار المذكور . وبعد اصدار المعايير الدولية للمراجعة سنة ٢٠٠٢تم تعديل المعايير المصرية للمراجعة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد IAASB التابع للأتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) والتى أصبحت تمثل المقاييس النوعية للأداء المهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

وقد تضمنت المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ٣٩ معياراً هي:

المعايير المصرية للمراجعة

والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

م	رقم المعيار	أسم المعيار
(١)		**الاطار العام لعمليات خدمة التأكد**
(٢)	٢٠٠	**الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادىء العامة التي تحكمها**
(٣)	٢١٠	**شروط التكليف بعمليات المراجعة**
(٤)	٢٢٠	**مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية**
(٥)	٢٣٠	**توثيق أعمال المراجعة**
(٦)	٢٤٠	**مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية**
(٧)	٢٥٠	**مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية**

(٨)	٢٦٠	الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة
(٩)	٣٠٠	تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية
(١٠)	٣١٥	تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام
(١١)	٣٢٠	الأهمية النسبية في المراجعة
(١٢)	٣٣٠	اجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها
(١٣)	٤٠٢	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التى تستخدم منشآت خدمية
(١٤)	٥٠٠	أدلة المراجعة
(١٥)	٥٠١	أدلة المراجعة ــ اعتبارات إضافية لبنود معينة
(١٦)	٥٠٥	المصادقات الخارجية
(١٧)	٥١٠	التكليف بالمراجعة لأول مرة ـــ أرصدة أول المدة
(١٨)	٥٢٠	الاجراءات التحليلية
(١٩)	٥٣٠	المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى
(٢٠)	٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية
(٢١)	٥٤٥	مراجعة قياس القيمة العادلة والأفصاح عنها
(٢٢)	٥٥٠	الأطراف ذوي العلاقة
(٢٣)	٥٦٠	الأحداث اللاحقة
(٢٤)	٥٧٠	الاستمرارية
(٢٥)	٥٨٠	إقرارات الإدارة
(٢٦)	٦٠٠	استخدام عمل مراقب آخر
(٢٧)	٦١٠	دراسة عمل المراجعة الداخلية
(٢٨)	٦٢٠	استخدام عمل خبير
(٢٩)	٧٠٠	تقدير مراقب الحاسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة
(٣٠)	٧٠١	التعديلات على تقرير مراقب الحسابات
(٣١)	٧١٠	أرقام المقارنة
(٣٢)	٧٢٠	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها
(٣٣)	٨٠٠	تقرير المراقب عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

(٣٤)	١٠٠٥	**الإرشاد المصري رقم ١٠٠٥ الاعتبارات الخاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة**
(٣٥)	٢٤١٠	**الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية للمنشأة والمؤدي بمعرفة مراقب حساباتها**
(٣٦)	٣٠٠٠	**مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية**
(٣٧)	٣٤٠٠	**إختبار المعلومات المالية المستقبلية**
(٣٨)	٤٤٠٠	**مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية**
(٣٩)	٤٤١٠	**مهام إعداد قوائم مالية**

٢. معايير المراجعة الأمريكية :

تبنى تطوير معايير المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية بعد صدور المعايير الدولية للمراجعة جهتان هما :

أ. **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA** حيث تولي مجلس معايير المراجعة ASB التابع للمعهد مهمة تطوير معايير المراجعة التي أصدرها المعهد سنة ١٩٤٧ لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة. وقد أصدر المجلس مقدمة لقائمة معايير المراجعة تضمنت " **المبادىء** Principles " التى تستند إليها عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التى تلقى قبولاً عاماً . وأشار المجلس إلى أن هذه المبادىء توفر اطاراً لمساعدة المراجعين في **تحقيق هدفين** عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية هما :

- الحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية التحريفات الجوهرية ، وبما يمكن المراجع من ابداء رأيه في عدالة عرض هذه القوائم في كافة جوانبها الهامة وفقاً لاطار اعداد التقارير المالي المطبق .

- وتوصيل نتائج عملية المراجعة من خلال التقرير عن هذه القوائم وفقاً لمعايير المراجعة .

واعتبر مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين أن هذه **المبادىء** تستخدم كأطار للتوصل إلى هيكل لمعايير المراجعة بما يتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة . وقد تضمنت هذه المبادىء مايلى :

(١) **غرض عملية المراجعة** Purpose of an Audit هو إبداء الرأى عن عدالة عرض القوائم المالية في كافة جوابنها الهامة .

(٢) **المسئوليات الشخصية للمراجع** Responsibilities وتتمثل في (١) بذل الامكانات والكفاءة المهنية الملائمة (٢) الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية (٣) الالتزام بالشك المهني وممارسة الحكم المهني.

(٣) **اجراءات التى يتعين على المراجع اتباعها في أداء عملية المراجعة** Performance وتشمل (١) الحصول على تأكيدات معقولة عما اذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات جوهرية (٢) تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين وتوجيههم (٣) تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية وتطبيقها (٤) تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية بناءاً على فهم وتقييم الظروف المحيطة بالمنشأة بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة (٥) الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة .

(٤) **التقرير عن عملية المراجعة Reporting** وتشمل (١) إبداء الرأي عن القوائم المالية في تقرير مكتوب (٢) وأن يوضح هذا التقرير إذا ما كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة ، في كافة جوانبها الهامة ، وفقاً للأطار المحاسبي المطبق بالمنشأة .واستناداً إلى هذه المبادىء

قام مجلس معايير المراجعة بالمعهد الأمريكي بتطوير نشرات معايير المراجعة SAS's واستخدمت هذه النشرات بمثابة معايير أمريكية للمراجعة تطبق على الشركات الأمريكية المحلية غير المدرجة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية .

ب . مجلس المراقبة المحاسبية على شركات الاكتتاب العام بالولايات المتحدة الأمريكية PCAOB

قام هذا المجلس والذي يتبع هيئة سوق المال الأمريكية بتطوير معايير المراجعة التي أصدرها مجلس معايير المراجعة ASB التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA كمعايير بينية للمراجعة وتطويرها بالأكواد (الأرقام) التي تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة وتطبق على شركات الإكتتاب العام والشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية ويطلق عليها معايير PCAOB .

وتجدر الإشارة إلى أن مراجعة الشركات متعددة الجنسيات والتي تعمل داخل الولايات المتحدة الأمريكية تخضع للقواعد التى تتضمنها المعايير الدولية للمراجعة ISA's .

الفصل الثالث
الإطار التنظيمى لمهنة المراجعة

تحظى المراجعة كمهنة بدور هام فى أى مجتمع حيث يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب المنشآت والحكومة على المراجع الخارجى فى الحصول على معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وإبداء المشورة المهنية المتخصصة فى مجالات مالية وضريبية متعددة ، ويؤثر موقف المراجع وسلوكه فى تقديم هذه الخدمات على الرفاهية الاقتصادية للمجتمع .

ويجب أن يتوافر فى المراجع الخارجى – كمهنى – مجموعة من الصفات من أهمها براعته فى ممارسة مهاراته الفنية فى مجالات متنوعة والتى يكتسبها من التعليم والتدريب ، وإلتزامه بمجموعة من القيم والقواعد السلوكية التى تصدرها التنظيمات المهنية ، وإدراكه لأهمية دوره تجاه المجتمع فى تحقيق موضوعية وشفافية معلومات القوائم والتقارير المالية.

وتضع التنظيمات المهنية بكل دولة الاشتراطات الواجب توافرها فى الشخص ليحصل على ترخيص لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة . ففى الولايات المتحدة الأمريكية حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ما يجب أن يتوافر من شروط فيمن يرغب فى مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة كشرط التأهيل العلمى (درجة جامعية فى مجال المحاسبة)، والتدريب العملى (٠ – سنتان) ، واجتياز الامتحان الذى يعقده المعهد. وتتفق هذه الاشتراطات مع تلك التى يضعها مجمع المحاسبين القانونين بإنجلترا وويلز فيما عدا مدة التدريب العملى وهي ٣ سنوات على الأقل . وأن كانت هذه الاشتراطات يجب توافرها

ليبدأ الشخص فى مزاولة المهنة ، إلا أن تحقيق الكفاءة المهنية يتطلب إلتزام الشخص المهنى بشرط التعليم المستمر للإلمام بكافة التطورات التى تتصل بمزاولة المهنة .

وينظم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر – حتى الآن – القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ . وبالرغم من التغيرات الجوهرية فى المجتمع وما ينتظر من ممارسى هذه المهنة إلا أن محاولات تطوير القانون حتى الآن لم يصادفها النجاح . وسوف نتناول فى هذا الفصل تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة فى مصر وفقا للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ حتى يتم تطويره وإصدار قانون لممارسة المهنة يساير التطورات العالمية والمحلية .

وقد ورد بالمادة الأولى من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ أنه "لايجوز أن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة إلا من كان اسمه مقيدا فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة . ويشمل هذا السجل ثلاثة جداول :

أ – جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

ب – جدول المحاسبين والمراجعين .

ج – جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

وتتم مزاولة هذه المهنة بالصفة الشخصية للمحاسب والمراجع. ويحظر على المحاسب أو المراجع أن يستعمل فى مزاولة المهنة اسما لشخص معنوى أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة.

وقد تطلب القانون المذكور شروطا معينة للقيد بكل جدول من الجداول الثلاث المشار إليها أعلاه ، وتتعلق هذه الشروط أساسا بالشروط الشخصية، التأهيل العلمى والعملى، الحقوق والواجبات .

أولاً : الشروط الشخصية لمزاولة المهنة :

يشترط للقيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين أن يكون طالب القيد[١] .

١ - مصرى الجنسية ومقيم فى جمهورية مصر العربية .

٢ - كامل الأهلية المدنية .

٣ - حسن السمعة ، لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف .

ويمكن أن يضاف لذلك :

٤ - اللباقة والكياسة .

٥ - قوى الشخصية يحسن التصرف فى المواقف التى يواجهها .

ثانياً : القيد بجدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين (جدول أ) :

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد قد استوفى شرط التأهيل العلمى فقط بحصوله على أحد المؤهلات التالية من أحد معاهد التعليم المصرية[٢] .

١ - بكالوريوس كلية التجارة شعبة المحاسبة .

٢ - بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية (كلية التجارة حالياً).

٣ - دبلوم مدرسة التجارة العليا (كلية التجارة حالياً).

٤ - بكالوريوس التجارة شعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

ويشترط في هذه المؤهلات أن تكون قد منحت للطالب من أحد معاهد التعليم المصرية .

ويمكن أن يكون طالب القيد حاصلاً على شهادة من أحد معاهد التعليم الأجنبية تقرر وزارة التعليم بالإتفاق مع وزارة التجارة والصناعة اعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

---

(١) المادة الثانية من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٦) من القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

وجدير بالذكر أن المشرع قد توسع فى شرط التأهيل العلمى لراغبى القيد بهذا الجدول وسمح لحاملى بعض المؤهلات الأخرى بالقيد على سبيل الاستثناء المحدد بتواريخ معينة للحصول على هذه المؤهلات المستثناه وهى[١] :

١ - الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

٢ - من حصل قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية .

٣ - من حصل قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم المعهد العالى للتجارة .

ويعنى ذلك أن هذه المؤهلات المستثناة لا يحق لحامليها القيد بالجدول إلا إذا توافر التوقيت المحدد للحصول عليها ، أي أن قيد الحاصلين عليها تم بصورة مؤقتة في المواعيد المنوه عنها بالقانون وبالتالي لا تطبق في الوقت الحالي .

ثالثا : القيد بجدول المحاسبين والمراجعين (جدول ب) :

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد قد استوفى شرط التأهيل العلمى الوارد بجدول (أ) بالإضافة إلى شرط التأهيل العملى (الخبرة) والذى حدده القانون فيما يلى[٢] :

١ - التمرين لمدة ثلاث سنوات للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون .

٢ - التمرين لمدة أربع سنوات للحاصلين على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

٣ - التمرين لمدة خمس سنوات للحاصلين على دبلوم الدراسات التكميلية التجارية العالية قبل تاريخ العمل بالقانون .

---

(١) المادة (٧) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

(٢) المادة (٨) من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

٤ - التمرين لمدة ست سنوات للحاصلين على دبلوم المعهد العالى للتجارة قبل تاريخ العمل بالقانون .

ويشترط أن يقضى الطالب مدة التمرين المشار إليها فى مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين بالسجل بصورة جدية وبدون انقطاع طوال مدة التمرين . ويثبت التمرين بشروطه بشهادة من المحاسب أو المراجع الذى قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه وبمجرد أن يقضى الطالب فترة التدريب الموضحة أعلاه بشروطها ينقل قيده من جدول (أ) المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول (ب) المحاسبين والمراجعين الذين لهم حق مزاولة المهنة بصفة مستقلة

وفي رأينا أن اثبات التدريب العملي بشهادة من المحاسب أو المراجع الذي قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه أدى إلى أن هذا التدريب قد أصبح شكلياً وليس واقعياً غيرأن لجنة القيد قد تداركت هذا الموقف مؤخراً وتعقد امتحانات شفهية بعد فترة التدريب كشرط للنقل بجدول (ب).

غير ان القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد تضمن العديد من الاستثناءات للقيد المباشر بجدول المحاسبين والمراجعين مزاولى المهنة (جدول ب) دون المرور بالقيد فى جدول (أ) ، وقد شملت هذه الاستثناءات :

١ - **الوظائف المناظرة** : وهى تلك الوظائف التى يعتبر شاغليها قد امضوا فرضا مدة التدريب العملى المطلوبة للقيد بجدول (ب) وقد وردت هذه الوظائف بالمادة العاشرة من القانون وعدة قرارات وزارية صادرة بعد صدور القانون وهى :

" يحسب من مدة التمرين كل زمن قضاه الطالب فى وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب أو خبير محاسب بوزارة العدل ، أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة فى أحد معاهد التعليم الحكومية ، أو رئيس حسابات فى إحدى المصالح

الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو فى أى عمل آخر يعتبر نظيرا لهذه الوظائف بقرار من وزير التجارة والصناعة بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وقد أصدر وزير التجارة والصناعة عدة قرارات بإضافة وظائف معينة باعتبارها وظائف مناظرة شملت " وظيفة محاسب أو مراجع بديوان المحاسبات (الجهاز المركزى للمحاسبات حاليا) ، الموظف الفنى بإدارة البحوث والتفتيش بالحراسة العامة على أموال الرعايا الفرنسيين ، أعمال الفحص الحسابى والتفتيش والمراجعة وتحليل الميزانيات والحسابات الختامية التى يقوم بها موظفوا مصلحة الشركات بوزارة الاقتصاد ، عمل المفتش المالى بالمصالح الحكومية والهيئات العامة والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لها ، أعمال الفحص الحسابى والتفتيش والمراجعة وتحليل ونقد الميزانيات والحسابات الختامية التى يقوم بها مفتشو الإدارة العامة للشركات السياحية بوزارة السياحة . وظيفة وكيل الحسابات ومفتش الحسابات بالمصالح الحكومية . عمل رئيس حسابات أى منشأة مالية أو تجارية أو صناعية توافق عليها لجنة القيد بعد الوقوف على مقدار رأسمالها ومدى نشاطها ونظام العمل الحسابى فيها ، أعمال المراجعة والفحص والتحليل المالى والفنى لميزانيات الشركات والمؤسسات التى يقوم بها أعضاء الرقابة الإدارية .

وفى رأينا أن هذا التوسع فى الاستثناء من شرط التدريب العملى يؤدى إلى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلاً عمليا كافيا إلى مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها الأمر الذى يتطلب إعادة النظر فى الوظائف المناظرة على أن يؤخذ فيها فقط تلك الوظائف التى تماثل فعلا التدريب الحقيقى على أعمال مهنة المحاسبة والمراجعة حتى ترتقى المهنة وتتوثق ثقة الجمهور بها ولا سيما أن

الاستثناءات الخاصة بالوظائف المناظرة لها صفة الدوام أو الاستمرارية أى ليست استثناءات مؤقتة .

٢ - أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، حيث أن عضوية الجمعية تتطلب أن يكون طالب العضوية حاصلا على درجة الدكتوراه فى المحاسبة أو يجتاز الامتحانات التى تعقدها الجمعية لطالبى العضوية .

٣ - الحاصلون على المؤهلات الخاصة بالتأهيل العلمى التالية :

أ - بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة .

ب - بكالوريوس المعهد العالى للعلوم المالية والتجارية .

ج - دبلوم مدرسة التجارة العليا .

د - بكالوريوس التجارة شعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

هـ - الحاصلون على شهادة من أحد معاهد التعليم الأجنبية تقرر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الاقتصاد والتجارة معادلتها لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

و - الحاصلون على بكالوريوس التجارة من غير شعبة المحاسبة أو شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب أو من يحصل على هذه المؤهلات قبل ٣١ ديسمبر ١٩٥٦ .

بشرط أن يكونوا قد زاولوا المهنة المدة المنصوص عليها بالمادة(٨) من القانون – السابق ذكرها فى شرط التأهيل العملى بمكاتبهم الخاصة أو بمكتب أحد المحاسبين أو المراجعين قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

٤ - من اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة فى مراجعة حسابات ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

٥ - الحاصلون على دبلوم التجارة المتوسطة الذين زاولوا مهنة المحاسبة والمراجعة بمكاتبهم الخاصة لمدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون .

٦ - الخبراء الحسابيون الذين زاولوا مهنتهم أمام المحاكم المصرية لمدة لا تقل عن عشر سنوات قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط أن تقرر لجنة فحص طلبات القيد بالسجل كفايتهم العملية والعلمية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

٧ - الحاصلون قبل تاريخ العمل بالقانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التى تقرر وزارة التعليم بالاتفاق مع وزارة الصناعة والتجارة اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور وشغلوا بلا انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو أى عمل مماثل يصدر بتحديده قرار من وزير التجارة والصناعة بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية سابقة على تاريخ العمل بالقانون .

والاستثناءات (بند ٣ وحتى ٧) والتى وردت بالمادة الحادية عشر من القانون تعتبر استثناءات مؤقتة وضعت لمواجهة أوضاع معينة كانت سائدة بمزاولة المهنة قبل صدور القانون سنة ١٩٥١ ومن ثم فهى غير معمول بها فى الوقت الحالى .

رابعاً : القيد بجدول مساعدى المحاسبين والمراجعين (جدول ج) :

يشترط للقيد بهذا الجدول أن يكون طالب القيد من :

١ - الحاصلين قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة المتوسطة على الأقل أو على شهادة من أحد المعاهد الأجنبية التى تقرر وزارة المعارف العمومية(وزارة التعليم) بالإتفاق مع وزارة التجارة والصناعة

(وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية حاليا) اعتبارها معادلة للمؤهل المذكور بشرط أن يكونوا قد زاولوا بدون انقطاع مهنة المحاسبة أو المراجعة فى مكاتبهم الخاصة، أو كانوا مقيدين بجدول الخبراء المحاسبين أمام المحاكم المصرية ، أو شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو أى عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية) بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل وذلك لمدة سنتين على الأقل سابقتين على تاريخ العمل بهذا القانون .

٢ - غير الحاصلين على أحد المؤهلات الدراسية بالبند السابق والذين يتوافر فيهم أحد الشروط الآتية :

أ - أن يكونوا قد إشتغلوا بمكاتبهم الخاصة بمراجعة حسابات شركات المساهمة مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

ب - أن يكونوا قد شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة أو أى عمل مماثل يصدر بتعيينه قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة) بعد موافقة لجنة فحص طلبات القيد بالسجل مدى سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

ج - أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة سبع سنوات على الأقل قبل تاريخ العمل بالقانون .

د - أن يكونوا قد زاولوا مهنة المحاسبة أو المراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة ثلاث سنوات على الأقل قبل العمل بالقانون وأدوا بنجاح الامتحان الابتدائى المشار إليه فى المادة (١٤) من القانون، حيث ورد بهذه المادة " تنظم بمرسوم بعد أخذ رأى لجنة فحص طلبات

القيد ، إجراءات الامتحانين الابتدائى والنهائى من حيث أدوار الامتحانات ومواعيدها وأماكنها وموادها ورسم دخولها .. ويصدر باختيار الممتحنين لكل دور قرار من وزير التجارة والصناعة (وزير الاقتصاد والتجارة) بالاتفاق مع وزير المعارف العمومية (وزير التعليم) .

وقد قرر المشرع أن لمساعدى المحاسبين والمراجعين نقل أسمائهم إلى جدول المحاسبين والمراجعين إذا قضوا فى مزاولة المهنة بهذه الصفة مدة ثلاث سنوات على الأقل وأدوا بنجاح الامتحان النهائى المشار إليه بالمادة (١٤) ، ويعمل بهذه الأحكام لمدة سبع سنوات من تاريخ العمل بالقانون . ويلاحظ أن هذا الجدول (جدول ج) قد تم وضعه عند صدور القانون لمواجهة الأوضاع السائدة آنذاك حتى يتم تصفية تلك الأوضاع ، لذلك فانه يعتبر جدول مؤقت لا يتم فيه أى قيد بعد المواعيد التى حددها المشرع للقيد فى هذا الجدول .

خامساً : شروط مراقبى حسابات الشركات المساهمة :

نظرا لأهمية شركات الأموال (الشركات المساهمة – شركات ذات المسئولية المحدودة – شركات التوصية بالأسهم وشركات الشخص الواحد) وتأثيرها فى الاقتصاد القومى ، فقد تطلب المشرع توافر شروطا إضافية (علاوة على شروط القيد بجدول ب) فى مراقبى حسابات هذه الشركات تتمثل فيما يلى :

١ – أن يكون عضوا فى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

٢ – أو أن يكون قد اشتغل في مكتبه الخاص في مراجعة ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمس سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بالقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١.

٣ - أو أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع لحسابه الخاص لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفة ويحسب من هذه المدة الزمن الذي قضاه المحاسب أو المراجع فى أحدى الوظائف المناظرة .

ولا يجوز لمن قيد اسمه في السجل العام للمحاسبين والمراجعين الاشتغال بمهنة أخرى ، أو القيام بأي عمل تجاري ، إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد .ولا يجوز له أن يحاول الحصول على عمل من أعمال مهنته بطريق الأعلان أو بأي طريق يعتبر مخلاً بكرامة المهنة . ولا يجوز له أن يكون مراقباً لحسابات أي شركة مساهمة اشترك في تأسيسها أو عضوية مجلس ادارتها أو اشتغل فيها بصفة دائمة بأي عمل فني أو اداري أو استشاري . كما لا يجوز له أن يكون شريكاً لأحد الأشخاص المذكورة صفاتهم أعلاه أو موظفاً لديه أو من ذوي قرباه حتى الدرجة الرابعة .

وفي جميع الحالات التي يشترط فيها القانون أن يكون المحاسب أو المراجع مصرياً يحظر عليه أن يكون شريكاً بأية صورة لأحد الأجانب أو موظفاً لديه . ويقع باطلاً كل عمل يتم على خلاف أحكام هذه المادة (م ٢٧ من القانون .)

سادساً : التنظيم الداخلى لمؤسسة المراجعة :

تتعدد الأشكال القانونية لمؤسسة المراجعة ، فقد تأخذ شكل المؤسسة الفردية ، أو شركة تضامن مهنية ، أو شركة مساهمة مهنية ، وفى كل الأحوال يجب أن يكون جميع الشركاء أو المساهمين من أشخاص لهم الحق فى مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة . وسواء أخذت مؤسسة المراجعة شكل المؤسسة الفردية أو شركة فان التنظيم الداخلى بالمؤسسة غالبا ما يأخذ بأسلوب التنظيم الرأسى وأن كان حجم بعض مؤسسات

المراجعة يسمح لها بالتقسيم القطاعى بمعنى أن يخصص بالمؤسسة قطاع مستقل لمزاولة نوع معين من خدمات المراجعة والخدمات المتصلة بها (خدمات مراجعة وتأكيد أخرى – و غير تأكيدية (استشارية)) وعادة ما يرأس مؤسسة المراجعة صاحب المؤسسة أو لجنة تنفيذية للشركاء أو مجلس إدارة من المساهمين يمثلون السلطة العليا للمؤسسة ويلى ذلك مجموعة مديرى الأنشطة (مدير مراجعة Audit Manager – مدير خدمات استشارية ..) ويعمل تحت إشراف كل مدير مجموعة من المساعدين الأول Senior Auditors ثم مساعدين متوسطى الخبرة Semi Senior Auditors ثم المراجعين تحت التمرين Jeniors ونظراً لضرورة توافر شروط التأهيل العلمى فإن التمييز بين هذه المستويات يستند إلى فترات الخبرة العملية والقدرات المهنية.

الفصل الرابع
الإطار السلوكى والقانونى لمهنة المراجعة

يتولى التنظيم المهنى للمحاسبة والمراجعة فى كل دولة وضع قواعد لآداب وسلوكيات ممارسى المهنة ، كما أن القوانين المرتبطة بالشركات والضرائب وتنظيم أسواق المال تلقى بمسئوليات على مراقبى حسابات الشركات (المراجع الخارجى) فيما يتعلق بصدق وأمانة المعلومات بالقوائم والتقارير المالية التى يتم فحصها ومراجعتها بمعرفة المراجع الخارجى وتقدم لهذه الجهات . عند مخالفة المراجع لقواعد وأداب سلوكيات المهنة فانه يواجه بمسئولية وعقوبات مهنية تحددها قوانين مزاولة المهنة ، بينما مخالفة المراجع للقوانين المرتبطة بالشركات والضرائب وأسواق المال تضعه أمام المسئولية القانونية مدنية أو جنائية .

ففى الولايات المتحدة الأمريكية – على سبيل المثال – وضع معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى دستورا لأداب وسلوكيات ممارسى مهنة المراجعة . وفى هذا الدستور تم التفرقة بين مبادىء السلوك المهنى Principles of Professional Conduct والتى تعبر عن الأداء المثالى للمهنة (والتى تضم مبادىء السلوك المهنى ، مراعاة مصالح الجمهور ، الأمانة ، الموضوعية والاستقلالية ، بذل العناية المهنية ، نطاق وطبيعة الخدمات التى يقدمها المراجع لعملائه) ، وقواعد الأداء المهنى Rules of Conduct والتى تعبر عن الحد الأدنى لمتطلبات الأداء المهنى وتحديد تهديدات الألتزام بهذه القواعد وتقييمها وأدوات الحماية في مواجهتها . كما تضع هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية Securities and Exchange Commission(SEC) متطلبات معينة فى القوائم والتقارير المالية وتقرير مراجعتها يتعين على المراجعين الالتزام بها . وإزاء حالات الغش التى حدثت فى التقارير المالية تم إنشاء مجلس للرقابة المحاسبية على شركات الاكتتاب العام Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

بموجب قانون سيرينز أوكسلى Sarbanes-Oxely Act والذى يشرف على مراجعى شركات الاكتتاب العام ويضع معايير للرقابة على جودة أداء مراجعى هذه الشركات[١] ويتحقق من التزام هؤلاء المراجعين بتطبيق تلك المعايير .

ومع إنشاء الاتحاد الدولى للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) والذى أصدر المعايير الدولية للمراجعة ، كما أصدر قواعد دولية لأداب وسلوك المهنة يمكن لأى دولة أن تسترشد بها ، وتضمنت هذه القواعد مجموعة من المبادىء الأساسية تشمل الأمانة المهنية – الاستقلالية – الموضوعية – الكفاءة المهنية وبذل العناية الواجبة – الحفاظ على السرية – السلوك المهنى للمراجع – الالتزام بالمعايير الفنية للمراجعة) .

وفى مصر تم وضع دستور لمهنة المراجعة فى ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨ ومع اصدار المعايير المصرية للمراجعة سنة ٢٠٠٨ تم وضع الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة . كما أن قوانين الشركات – وبصفة خاصة شركات الأموال (القانون رقم ١٥٩ لسنة١٩٨١) – وقانون تنظيم سوق المال (القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢) – وقانون الضرائب على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) تضمنت واجبات ومسئوليات معينة على مراقبى الحسابات (المراجع الخارجى) . ويتناول هذا الفصل الإطار السلوكى للمراجعة فى مصر فى ظل المعايير المصرية للمراجعة والميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات المهنة الصادر

---

(١) تغطى معايير الرقابة على جودة أداء المراجعين خمسة عناصر هى : الاستقلال والأمانة والموضوعية – إدارة أفراد مؤسسة المراجعة – قبول الارتباط مع العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء القدامى – تنفيذ الارتباط – متابعة تنفيذ عناصر الجودة.

سنة ٢٠٠٨ والإطار القانونى (مسئوليات المراجع) فى ضوء أهم القوانين المعمول بها فى مصر .

ووفقاً للمعايير المصرية للمراجعة يتعين على مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الذين يقومون بأداء عمليات التأكد الألتزام بما يلي :

(أ) الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة والذي يضع المبادىء الأخلاقية الأساسية للمحاسبين المهنيين .

(ب) المعيار المصري لمراقبة الجودة الذي يضع ويوفر قواعد و ارشادات تتعلق بمسئوليات أي مؤسسة للمراجعة تجاه نظام مراقبة الجودة لديها .

(جـ) ما تقرره القوانين التي تحكم نشاط العميل من متطلبات ومسئوليات .

١ – قواعد السلوك المهنى وفقاً للميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة

تضمن الميثاق جزئين أحدهما **الجزء (أ)** يوضح المبادىء الأخلاقية الأساسية التى يلتزم بها كافة المحاسبين المهنيين سواء من يقومون بخدمات التأكيد أو من يقومون بخدمات غير تأكيدية . وثانيهما **الجزء (ب)** ويتضمن مدخلاً لمفهوم الاستقلالية والتهديدات التي تواجه استقلال المراجع وأدوات الحماية المتفق عليها للقضاء على هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول عن طريق تطبيق أدوات الحماية ويطبق هذا الجزء فقط على المحاسبين المهنيين المزاولون لخدمات التأكيد .

أولاً : المبادىء الأخلاقية الأساسية للمحاسبين المهنيين (الجزء (أ) من الميثاق)

تضمن الميثاق في هذا الجزء خمس مبادىء أساسية يتعين على جميع المحاسبين المهنيين كافة الألتزام بها وهى :

١. النزاهة
٢. الموضوعية
٣. الكفاءة المهنية والعناية الواجبة
٤. السرية
٥. السلوك المهني

١. النزاهة والأمانة :

يتعين على جميع المحاسبين المهنيين الإلتزام بالإستقامة والأمانة في كافة العلاقات المهنية . وتتضمن النزاهة المعاملة على أساس يتسم بالعدل والإنصاف والمصداقية .

وطبقاً لذلك يجب على المحاسب المهني عدم الأشتراك في أي تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات اذا كانت هذه المعلومات تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهرية أو تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تتسم بالاهمال و اللامبالاه ، أو محذوف منها معلومات يتعين ادراجها اذا كان هذه الحذف يؤدي إلى تضليل .

ولا يعتبر المحاسب المهني مخالفاً لمبدأ النزاهة والأمانة اذا قدم تقريراً معدلاً بشأن الأمور الواردة بالفقرة السابقة .

٢. الموضوعية :

يتطلب مبدأ الموضوعية ألتزام جميع المحاسبين المهنيين بعدم التخلي عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له . وإذا ما تعرض المحاسب المهني لمواقف تؤثر سلباً على مبدأ الموضوعية تعين عليه تجنب العلاقات التي تؤدي إلى تحيز الأحكام الشخصية المهنية أو التأثير عليها بصورة غير مبررة.

٣. الكفاءة المهنية والعناية الواجبة :

يفرض هذا المبدأ على المحاسبين المهنيين المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية المطلوبة بالأضافة إلى العمل وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .

وتتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة اصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة والمهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات . وتقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين **أولهما** اكتساب الكفاءة المهنية ، **وثانيهما** المحافظة على الكفاءة المهنية والتي تتطلب وعي ودراية مستمرة بالتطورات في مجال المحاسبة وأنشطة الأعمال .

وتشير العناية المهنية إلى تحمل مسئولية العمل وفقاً لشروط العملية وكذلك العمل بعناية ودقة مع الألتزام بالأطار الزمني المحدد .

٤. السرية :

طبقاً لمبدأ السرية يتعين على المحاسبين المهنيين **الأبتعاد عن :**

(أ) الأفصاح عن أي معلومات سرية خارج المؤسسة والتي قد يكون حصل عليها نتيجة لعلاقته المهنية وذلك دون تفويض محدد بذلك من العميل

أو دون وجود حق قانوني أو مهني أو ألتزام قانوني (في سياق دعاوي قضائية) للقيام بهذا الأفصاح .

(ب) استخدام المعلومات السرية للعميل ، والتي حصل عليها نتيجة لعلاقته المهنية ، من أجل تحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة للغير .

وعندما يقرر المحاسب المهني الأفصاح عن معلومات سرية للعميل عليه دراسة ما يلي قبل اتخاذ هذا القرار :

(أ) هل سيتم الأضرار بمصالح أي من الأطراف بما فيهم الغير الذي قد تتأثر مصالحه اذا وافق العميل على قيام المحاسب المهني بالأفصاح.

(ب) وهل المعلومات المتعلقة بهذا الافصاح معروفة ومؤيدة بمستندات إلى المدى الذي يُمكن للمحاسب المهني الافصاح عنها . وعندما يكون الأفصاح غير مؤيد بمستندات يتعين على المحاسب المهني استخدام الحكم الشخصي لتحديد نوعية الأفصاح الذي سيقوم به إن وجد .

(ج) ونوعية الأتصالات المتوقعة والجهة المتلقية .

٥. السلوك المهني :

يفرض مبدأ السلوك المهني واجباً على المحاسب المهني للألتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة ، وتجنب أي عمل يسيء للمهنة بما في ذلك ما قد يستخلصه طرف ثالث معقول وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة إن هذا العمل يؤثر بالسلب على السمعة الطيبة للمهنة . وعلى المحاسب المهني ألا يسيء لسمعة المهنة عند الترويج أو التسويق لأعماله . وعليه التحلي بالأمانة والصدق وتجنب المبالغة في الخدمات التي يمكنه تقديمها أو المبالغة في مؤهلاته وخبراته .

ثانياً : الأستقلالية والتهديدات وأدوات الحماية (الجزء ب من الميثاق):

يوضح هذا الجزء من الميثاق كيفية تطبيق الإطار الوارد بالجزء (أ) من الميثاق والموضح أعلاه . ويطبق هذا الجزء على المحاسب المهني المزاول عند تقديم لخدمات التأكيد فقط ومن ثم فإن هذه القواعد لا تطبق عند تقديم الخدمات غير التأكيدية .

١. الاستقلالية Independence

ينظر إلى الاستقلال في الفكر المراجعي على أنه قضية فكرية (ذهنية) يتطلب من المراجع الابتعاد عن أي عوامل أو تهديدات يمكن أن تؤثر على موضوعيته ونزاهته عند ابداء رأيه عن خدمات التأكيد التي يقدمها لعملائه . ويتم التفرقة بين نوعين من الاستقلال هما الاستقلال من حيث الشكل والاستقلال من حيث الجوهر .

أ. الاستقلال من حيث الشكل Independence in Appearance

ويقصد به أن يبتعد المراجع (مزاول خدمات التأكيد) عن الوقائع والظروف التي تعطي انطباع للطرف الثالث (الخارجي) بأنها تؤثر على نزاهة وموضوعية الرأي الذي يصدره المراجع عن هذه الخدمات .

ب . الاستقلال من حيث الجوهر: Independence in Mind (in fact)

ويقصد به حالة من صفاء الذهن لدى المراجع تسمح له بإبداء رأيه في خدمات التأكيد دون أية ضغوط وتتيح له العمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني .

٢. **تهديدات الحفاظ على الاستقلالية :**

قد يواجه المراجع (مزاول خدمات التأكيد) بظروف تهدد ألتزامه بالاستقلالية Threates the compliance with Independence ويمكن تصنيف هذه التهديدات على النحو التالي :

أ. **وجود مصلحة شخصية للمراجع** نتيجة لوجود مصالح مالية للمراجع (المحاسب المهني) أو لأحد أفراد عائلته المقربين مثل وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل أو القلق الناتج عن امكانية فقدان العميل لا سيما اذا كانت الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من هذا العميل تشكل جانب هام من اجمالي ايرادات مؤسسة المراجعة ، أو احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل ، أو ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة ، أو حصول المراجع من مؤسسة العميل على قرض أو ضمان سواء لنفسه أو أحد المسئولين بمؤسسة المراجعة .

ب. **القيام بمراجعة ما تم اعداده بمعرفة نفس المراجع** وقد يحدث هذا في حالة الحاجة إلى إعادة تقييم أحكام سابقة صدرت عن المراجع مثل اعداد المراجع للبيانات الاساسية التي تستخدم في اعداد القوائم المالية للعميل أو اعداد سجلات أخرى تكون هى نفسها موضوع الخدمة المهنية المؤداه ، أو أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التأكيد قد ألتحق حالياً كموظف لدى عميل خدمة التأكيد أو أنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة ، أو القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكيد المطلوبة .

جـ. **الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير** ويحدث هذا عندما يساند المراجع العميل في موقفة أو رأيه إلى الدرجة التي تؤثر على موضوعيته، ومن

أمثلة ذلك قيام المراجع بالترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية وتكون هذه الشركة هى عميل التأكد في القضايا وحل المنازعات مع الغير .

د. **التآلف غير المهني مع العميل** ويحدث هذا في حالة وجود علاقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المراجع بشدة مع مصالح العميل ، ومن أمثلة ذلك أن يكون لأحد أعضاءفريق خدمة التأكيد واحداً من أفراد عائلته المقربين يعمل كمدير مسئول لدى العميل ، أو وجود شريك سابق بمؤسسة المراجعة يعمل مديراً أو مسئولاً لدى العميل في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر أو جوهري على موضوع مهمة التأكيد ، أو قبول هدايا أو محاباه من عميل خدمة التأكيد ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية ، أو ارتباط المسئولين عن فريق العمل لفترات طويلة مع العميل .

هـ . **الضغوط التي يفرضها العميل** والتي تحدث عندما يمنع المراجع من التصرف بموضوعية عن طريق التهديدات الفعلية أو المتوقعة ، ومن أمثلة ذلك تهديد العميل للمراجع باستبداله أو الأستغناء عن خدماته ، أو تهديد العميل بمقاضاة المراجع ، أو ممارسة العميل لضغوط على المراجع لتقليل نطاق العمل بغرض خفض أتعاب مهمة التأكيد .

٣. **أدوات الحماية من التهديدات :**

الهدف من استخدام هذه الأدوات هو التخلص من التهديدات التي تؤثر على استقلالية المراجع عند تقديمه لخدمات التأكيد أو تخفيضها إلى مستوى معقول ، وتصنف أدوات الحماية إلى أدوات حماية ناشئة عن المهنة أو التشريعات واللوائح ، وأدوات حماية موجودة في بيئة العمل .

أ. أدوات الحماية الناشئة عن المهنة أو التشريعات واللوائح :

تتضمن أدوات الحماية الناشئة عن المهنة أو التشريعات واللوائح ما تتطلبه القوانين والقواعد المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة مثل متطلبات الخبرة والتدريب والدراسة (التأهيل العلمي والعملي) المطلوب توافرها في الشخص لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومتطلبات التعليم المهني المستمر ، والألتزام بالمعايير المهنية ولوائح حوكمة الشركات ، والرقابة المهنية أو التنظيمية والاجراءات التأديبية ، والفحص الخارجي من جانب أطراف خارجية لها حيثية قانونية للتقارير أو الإقرارات أو المكاتبات أو المعلومات التي يدلي بها المراجع (المحاسب المهني مزاول خدمات التأكيد) .

وهناك بعض أدوات الحماية المرتبطة بالمهنة أو التشريعات واللوائح قد تزيد من اجراءات تحديد و / أو ردع السلوكيات غير الأخلاقية مثل وجود نظام فعال ومعروف للكافة بشأن رفع الشكاوي صادر من المنظمات المهنية أو الجهات الرقابية مما يمكن الزملاء والعملاء والجمهور من الانتباه للسلوكيات غير المهنية أو غير الأخلاقية ، ووجود نص صريح يلزم بالأبلاغ عن أي مخالفات للمتطلبات الأخلاقية وذلك لحسم أي تعارض أخلاقي أو سلوكي .

ب. أدوات الحماية في بيئة العمل :

تختلف أدوات الحماية في بيئة العمل حسب الظروف والأحوال وتتضمن **أدوات الحماية في بيئة العمل ، أدوات حماية عامة على مستوى مؤسسة المراجعة ، وأدوات حماية خاصة بعملية خدمة التأكيد** . ويتعين على المراجع (مقدم خدمة التأكيد) اللجوء إلى الحكم المهني لتحديد كيفية

التعامل بأفضل صورة مع كل تهديد على حدة مع مراعاة أهمية التهديد وطبيعة العملية والهيكل التنظيمي لمؤسسة المراجعة .

(١) أدوات حماية في بيئة العمل (على مستوى مؤسسة المراجعة) وتشمل:

- تركيز قادة مؤسسة المراجعة على أهمية الاستقلالية .
- قيام قادة مؤسسة المراجعة بغرز روح التصرف وفقاً للصالح العام لدى فريق العمل .
- وجود سياسات واجراءات لدى مؤسسة المراجعة للرقابة على جودة أداء مهمة التأكيد والإشراف عليها .
- وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات للألتزام بالمبادىء الأساسية وتقييم جوهوية الآثار المترتبة على هذه التهديدات ، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو تخفيض أثر التهديدات إلى مستوى معقول .
- وجود سياسيات واجراءات داخلية موثقة للتحقق من الألتزام بسياسات واجراءات مؤسسة المراجعة .
- وجود سياسات واجراءات فعالة تُمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين مؤسسة المراجعة أو/ و أعضاء فريق العمل والعملاء .
- وجود سياسات واجراءات لرقابة مدى اعتماد مؤسسة المراجعة في ايراداتها على عميل واحد وكيفية مواجهة ذلك .
- استخدام شركاء آخرين وفرق عمل مختلفة بمؤسسة المراجعة لتقديم الخدمات غير التأكيدية لعملاء خدمة التأكيد .
- وجود سياسات واجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة المهمة .

- إخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بمؤسسة المراجعة بأية تغييرات تطرأ على سياسات واجراءات المؤسسة أولاً بأول بما في ذلك تقديم التدريب اللازم والتعليم المستمر .
- تحديد عضو من الادارة العليا لمؤسسة المراجعة ليكون مسئولاً عن مراقبة فعالية وكفاءة أدوات الحماية .
- وجود وسائل فعالة بمؤسسة المراجعة لاخطار الشركاء والعاملين المهنيين بأسماء عملاء خدمات التأكيد والمنشآت ذات العلاقة بها والتي ينبغي أن يكونوا مستقلين عنها .
- وجود آليات بمؤسسة المراجعة لفرض عقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات والإجراءات .
- وجود سياسات واجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل مؤسسة المراجعة بشأن أي موضوع يثير اهتمامهم فيما يتعلق بالاستقلالية والموضوعية بما في ذلك إحاطة العاملين علماً بالإجراءات المتاحة لهم .

(٢) أدوات حماية في بيئة العمل (خاصة بمهمة معينة) وتشمل :

- اشراك مراجع (محاسب مهني) آخر لفحص الأعمال التي تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة .
- مناقشة القضايا الأخلاقية مع المسئولين عن الحوكمة لدى العميل .
- التشاور مع الغير مثل لجنة من المديرين المستقلين أو جهة تنظيمية مهنية أو محاسب آخر .
- اشراك مؤسسة مراجعة أخرى لأداء أو اعادة أداء جزء من المهمة .

- الافصاح للمسئولين عن الحوكمة لدى العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ونطاقها والأتعاب المطلوبة .
- تغيير كبار المسئولين عن فريق التأكيد .

ويمكن للمراجع (مقدم خدمة التأكيد) الأعتماد على أدوات الحماية المنفذة لدى العميل حسب طبيعة المهمة ، إلا أنه من غير الممكن الإعتماد على هذه الأدوات فقط لتقليل التهديدات إلى حد مقبول .

٢ـ المعيار المصري لمراقبة الجودة

يوفر هذا المعيار مجموعة من الارشادات تتعلق بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية (خدمات التأكيد) بما في ذلك مراجعة القوائم المالية . ويعتبر هذا المعيار مكملاً للجزئين (أ) ، (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ، وكذا المعايير المهنية وهى معايير أداء العمل كما حددتها معايير المراجعة المصرية والمعيار المصري لمراقبة الجودة الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية .

ويوضح هذا المعيار مسئولية قادة مؤسسة المراجعة تجاه الجودة على أعمال المراجعة فيما يتعلق بأهمية أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظمية والقانونية ، والألتزام بسياسات واجراءات مراقبة الجودة بمؤسسة المراجعة كما هى موضوعة ، وصدور تقرير المراقب بما يلائم الظروف بالإضافة إلى التركيز على حقيقة أن الجودة ضرورية لأداء عمليات المراجعة .

ويحدد هذا المعيار المتطلبات التي يتعين على الشريك المسئول بمؤسسة المراجعة التحقق من ألتزام أعضاء فريق العمل بالمؤسسة بها وتشمل :

١. **المتطلبات الأخلاقية والسلوكية** (النزاهة ـ الموضوعية ـ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة ـ السرية ـ السلوك المهني).

٢. الألتزام بمتطلبات **الاستقلالية** المتعلقة بعملية المراجعة أو خدمة التأكيد واتخاذ الاجراءات المناسبة للقضاء على أو تخفيض أثر التهديدات للاستقلالية إلى مستوى مقبول ، وتوثيق النتائج التي تم التوصل لها والمتعلقة بالاستقلالية وآية مناقشات ذات صلة مع المؤسسة من شأنها دعم هذه النتائج .

٣. تحديد الاجراءات المناسبة **بقبول العملاء** الجدد أو استمرار العلاقة مع العملاء الحاليين ، وتعيين فريق العمل المؤهل لأداء عملية المراجعة .

٤. تحمل مسئولية التوجيه والاشراف **وأداء المهام** اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية . واخطار أعضاء فريق العمل بمسئولياتهم ، طبيعة نشاط المنشأة ، المسائل المتعلقة بالمخاطر ، المشاكل التى قد تطرأ ، البرنامج التفصيلي لأداء المهام .

٥. تحمل مسئولية قيام فريق العمل بإجراءات **التشاور** الملائمة بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف ، وتوثيق هذه التشاورات ونتائجها ومدى تنفيذ هذه النتائج .

٦. ألتزام فريق العمل بإتباع سياسات مؤسسة المراجعة واجراءاتها للتعامل مع **اختلافات الرأي** داخل فريق العمل مع أولئك الذين تمت استشاراتهم وكذلك الشريك المسئول وفاحص ماقبل الاصدار .

٧. يتعين على الشريك المسئول بمؤسسة المراجعة **عند مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة** التأكد من تعيين **فاحص ما قبل الاصدار**، ومناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة وتشمل تلك التى تم تحديدها أثناء فحص ما قبل الاصدار ، والتحقق من عدم اصدار تقرير المراقب حتى يتم استكمال فحص ما قبل الاصدار . وينبغي أن يحتوى فحص ما قبل الأصدار على (أ) تقييم موضوعي للأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل و(ب) النتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات . كما يشمل فحص ما قبل الاصدار بالنسبة لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية ما يلي :

- تقييم استقلالية المؤسسة فيما يتعلق بالمهمة المحددة.
- المخاطر الجوهورية التي تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة وتفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام وردود الأفعال لتلك المخاطر طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) والأجراءات والأحكام الشخصية التي اتخذها المراجع لمواجهة هذه المخاطر . طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)
- ما اذا كان قد تم **التشاور** الملائم بشأن أمور تتعلق باختلافات الرأي أو غير ذلك من الأمور الصعبة أو الأمور محل الخلاف والنتائج المترتبة على تلك المشاورات .
- الأمور التي يجب ابلاغها لادارة العميل وأولئك المسئولين عن الحوكمة فيها والأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية والرقابية اذا دعت الحاجة إلى ذلك .
- ملائمة التقرير المزمع اصداره .

٨. ويتعين على مؤسسة المراجعة أن تضع سياسات واجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن السياسات والأجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عملياً . ويأخذ الشريك المسئول في اعتباره نتائج عملية **المتابعة** والاجراءات التي اتخذتها المؤسسة لتصحيح أي قصور في عملية المراجعة .

٣ – مسئولية مراقب الحسابات بالقوانين التي تحكم نشاط عميل خدمات التأكيد

تتضمن القوانين المختلفة المنظمة لأعمال الجهات محل المراجعة واجبات معينة على مراقب الحسابات، وعند إخلال المراقب بأداء هذه الواجبات يتعرض للمساءلة التى قد تقتصر على تعويض الضرر (مسئولية مدنية) أو تصل إلى حد التجريم (مسئولية جنائية) هذا فضلا عن المساءلة التأديبية المهنية وفقاً للقوانين المنظمة للمهنة ٠

أولا : المسئولية المدنية لمراقب الحسابات :

تستند هذه المسئولية إلى عدم بذل المراقب للعناية المهنية الواجبة فى أداء مهمته . فالعميل أو الجمهور يتوقع من المراقب مستوى أداء مهنى معين تحكمه قواعد الأمانة المهنية وأداب وسلوك المهنة التى تتضمنها قوانين مزاولة المهنة ودساتيرها . والأصل أن تكون هذه المسئولية تجاه العميل (الطرف الثانى فى ارتباط المراجعة) إلا أن الممارسة العملية فى كثير من بلدان العالم تعرضت لمدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث (مستخدمى القوائم المالية المنشورة من غير أصحاب المشروع أو إدارته) .

١ – المسئولية المدنية قبل العميل :

أساس هذه المسئولية هو العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل[١] ، ومن ثم فان حدود هذه المسئولية هو العقد المبرم بين المراجع وعميله ونوع الخدمة الواردة فى العقد وحدودها . وتنشأ مسئولية المراجع تجاه العميل عند تقصير المراجع فى أدائه المهنى أى عدم بذل العناية المهنية الواجبة فى أداء مهمته أو الحفاظ على أسرار العميل التى علمها أثناء تأدية مهمته وبشرط أن يؤدى هذا التقصير إلى الأضرار بالعميل وأن يكون هذا الضرر قد وقع بسبب تقصير المراقب أو تابعيه (استنادا إلى مسئولية المتبوع أى المراقب عن أعمال تابعيه أى معاونيه أو مساعديه من أفراد مكتبه) . فاذا ثبت تقصير المراقب والضرر الذى وقع على العميل بسبب هذا التقصير فانه يحق للعميل مطالبة مراقب الحسابات بالتعويض المناسب لحجم هذا الضرر.

غير أنه يتعين التفرقة بين الضرر الذى وقع على العميل بسبب أعمال المراقب فى بذل العناية المهنية الواجبة وبين خطأ المراقب فى التقدير حيث يسأل المراقب عن تعويض الضرر الناتج عن إهماله بينما لا يسأل عن الضرر الذى نتج عن خطأ فى التقدير . وقد تعرض القضاء الانجليزى والأمريكى للعديد من القضايا فى هذا الشأن منها :

أ – فى قضية The Irish Wollen Co. Ltd. V. Tyson & Others حيث تم التلاعب فى الحسابات عن طريق إخفاء بعض فواتير الشراء وأسقاطها من المشتريات بالرغم من إدخالها ضمن مخزون آخر المدة . وقد قضت المحكمة بمسئولية المراجع لأنه كان بمقدوره اكتشاف هذا التلاعب إذا بذل العناية المهنية الواجبة .

---

(١) يقصد بالعميل أصحاب المنشأة أو الشركاء فى شركات الأشخاص أو المساهمين فى شركات المساهمة أو الأعضاء فى الجمعيات التعاونية .

ب - فى قضية The London Oil Storage Co. Ltd. V, Sear Hasluck & Co. لم يقم المراجع بتحقيق رصيد صندوق المصروفات النثرية وظهر بالميزانية الرصيد الدفترى لهذا الصندوق حيث كان هناك اختلاس بالصندوق وكان الرصيد الفعلى يقل كثيرا عن الرصيد الدفترى ولم يقم المراجع بجرد الصندوق جردا فعليا . وقد قضت المحكمة بمسئولية المراجع لعدم قيامه بالتحقق من وجود الأصول الواردة بالميزانية .

جـ – فى قضية In Re London & General Bank وهى خاصة بأحد البنوك الإنجليزية قدم قروضا وتسهيلات لعملائه دون الحصول على الضمانات الكافية لهذه القروض واحتسب فوائد لهذه التسهيلات والقروض ضمن إيراداته وبالتالى تضخمت أرباح البنك فى حين أن هذه الفوائد لم يتم تحصيلها على الإطلاق ، وقد ترتب على ذلك أن توزيعات ارباح البنك قد تمت فى الواقع من رأس مال البنك لأن الأرباح كانت وهمية . وقد أكتفى المراقب بإبلاغ هذه الحقيقة لإدارة البنك . وقد قضت المحكمة بأن المراجع الذى لا يعطى المساهمين بيانات صريحة مباشرة عن حقائق الوضع عندما لا تفصح الميزانية عن الواقع يعتبر مهملا فى أداء واجباته ومن ثم يتعين على المراجع رد قيمة الكوبون الثانى من الأرباح الموزعة على سبيل التعويض على أساس أنه كان مدركا لحالة البنك الحرجة وأنه تصرف بأهمال نتيجة لعدم إبلاغه الحقائق للمساهمين واكتفى بإبلاغها لإدارة البنك.

وفي مصر ورد بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المنظم لأعمال شركات الأموال (الشركات المساهمة – وذات المسئولية المحدودة – والتوصية بالأسهم ـ وشركات الشخص الواحد) بالمادة ١٠٩ مايلى :

" يكون مراقب الحسابات مسئولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذى يلحقها بسبب الأخطاء التى تقع منه فى تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا فى الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن.

وتسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة ... بمضى سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التى تلى فيها تقرير المراقب ... " .

٢ – المسئولية المدنية قبل الغير :

تختلف الآراء حول مدى مسئولية مراقب الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث) باعتبار الغير ليس طرفا أصيلا فى عقد المراجعة بين العميل ومراقب الحسابات ومن ثم فان مسئولية المراقب تجاه عميله أساسها العقد المبرم بينهما . بينما يذهب البعض إلى قيام مسئولية المراجع قبل الغير (مستخدمى القوائم المالية) على أساس مبدأ المسئولية التقصيرية الوارد بالقانون المدنى المصرى والذى ورد به " أن كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض " . والواقع أنه لم يصدر عن القضاء المصرى أية أحكام فى هذا الصدد بالرغم أن قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد اعترف بمسئولية المراقب عن الضرر الذى يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه دون تمييز بين درجات الخطأ .

فى الولايات المتحدة الأمريكية يتضح من أحكام القضاء الخاصة بمسئولية المراجع قبل الغير أن المراجع يصبح مسئولا عن تعويض ضرر الغير فى حالات الغش أو الإهمال الجسيم الصادر عن المراجع . أما فى حالات الإهمال العادى لم يستقر القضاء الأمريكى بعد على رأى فيها ففى بعض القضايا مثل قضية Ultiramas Corp. V. Toche قضت المحكمة بأن المراجع ليس ملزما أمام الغير بأن يقوم بعملية الفحص بدون إهمال حيث تضمنت الميزانية المعتمدة من المراجع ديونا وهمية بمبلغ

٩٥٠٠٠٠ دولار وأخفيت مطلوبات قيمتها ٣٠٠٠٠٠ دولار وقدم المراجع للعميل ٣٢ نسخة من تقريره وكان يعلم بطريقة عامة أن هذه التقارير سوف تقدم للمساهمين والغير للاطلاع عليها . كما جاء بالحكم فى هذه القضية أن رجل الأعمال العادى الذى يتلقى تقريرا (يقصد تقرير المراجع هنا) دون مقابل ويتلقى هذا التقرير كفرد من مجموعة كبيرة من المستثمرين المحتملين لا يمكن أن يتوقع أكثر من ذلك .

وفى قضية أخرى The First National Bank & Trust Co. Of South Bend V. Small et al. أخذت المحكمة بمبدأ آخر وهو أنه إذا علم المراجع بأن تقريره سوف يقدم إلى شخص أو جهة معينة بالذات فانه يلتزم فى مواجهة هذا الشخص أو الجهة (الغير) يبذل العناية المهنية الواجبة التى يلتزم بها قبل عميله .

وفى إنجلترا انتهى القضاء الانجليزى إلى قيام مسئولية المراجع قبل الغير إذا علم أن القوائم المالية محل الفحص سوف تقدم إلى جهة بعينها وأن هذه الجهة سوف تعتمد على هذه القوائم فى قرارها مع العميل وأنه قد لحقها ضرر أو خسائر بسبب الاعتماد على التقارير المعتمدة من المراجع والمقدمة إليها .

ثانيا : المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات :

عندما يرتقى الخطأ الذى يرتكبه مراقب الحسابات إلى درجة الجرم فأن المسئولية الجنائية على مراقب الحسابات تنشأ ويتولى الادعاء فى هذه الحالة النيابة المختصة ، ومن أمثلة الأخطاء التى ترقى إلى مستوى التجريم خيانة الأمانة أو التزوير أو التدليس وهى أمور يطبق عليها قانون العقوبات.

وباستعراض التشريع المصرى لمجالات نشاطات مختلفة تعاونية – شركات أموال – ضرائب ، نجد أن هذه التشريعات تضمنت تجريما لبعض الأفعال أو الأخطاء التى قد تصدر عن مراقبى الحسابات (المراجعون الخارجيون) ووضعت عقوبات لكل منها .

١ – فى قانون التعاون الاسكانى (١٤ لسنة ١٩٨١) :

تناول المشرع فى هذا القانون بالباب الخاص بالعقوبات ، والذى أعتبر فيه مراجعوا حسابات الجمعية فى حكم الموظفين العموميين ، يعاقب مراقب الحسابات **بالحبس** وغرامة لا تزيد عن ١٠٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر فى الحالات الآتية[١] :

أ – إذا تعمد المراجع فى عمله أو فى تقاريره أو فى حسابات الجمعية المبلغة إلى الجمعية العمومية للأعضاء أو جهات الإشراف والرقابة الإدلاء بوقائع أو أرقام كاذبة عن حالة الجمعية .

ب – إذا تعمد المراجع إخفاء كل أو بعض الوقائع التى حدثت بالجمعية أو المستندات المتعلقة بها .

ج – إذا لم يقم المراجع بتنفيذ الالتزامات التى يفرضها عليه القانون والقرارات المنفذة له أو نظام الجمعية الداخلى .

د – إذا تعمد المراجع عرقلة أعمال جهات التفتيش والرقابة .

هـ– إذا احتفظ المراجع بأموال الوحدة بالمخالفة لأحكام القانون أو النظام الداخلى للجمعية أو قرارات الجمعية العامة للأعضاء رغم مطالبته بردها .

---

(١) المادة (٩٥) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٨١ .

٢ – فى قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته :

تناول المشرع فى هذا القانون بالباب الخامس الخاص بالرقابة والتفتيش والجزاءات فى شركات الأموال (الشركات المساهمة – الشركات ذات المسئولية المحدودة – وشركات التوصية بالأسهم ـ وشركات الشخص الواحد) ، يعاقب مراقب حسابات الشركة **بالحبس** مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ جنيه ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه يتحملها المخالف شخصيا أو بإحدى هاتين العقوبتين مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها فى القوانين الأخرى فى الحالات الآتية[١] :

أ – إذا وقع المراقب على نشرات إصدار الأسهم أو السندات أثبت بها عمدا بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية.

ب – إذا صادق المراقب على توزيع أرباحا أو فوائد على خلاف هذا القانون أو نظام الشركة .

ج – إذا تعمد المراقب أو من يعمل معه فى مكتبه وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمدا وقائع جوهرية أو اغفل عمدا هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدم للجمعية العامة وفقا لأحكام هذا القانون.

د – إذا قام المراقب أو شارك فى تزوير سجلات الشركة أو اثبت فيها عمدا وقائع غير صحيحة .

---

(١) المادة (١٦٢) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

٣ – فى قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته :

تناول المشرع فى هذا القانون بالكتاب السابع والخاص بالعقوبات تحديد عقوبة مراقب الحسابات (أو المحاسب القانونى) فى الحالات الآتية :

أ – يعاقب **بالحبس** وبغرامة لا تقل عن عشرة الاف جنيه ولا تجاوز مائه الف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية[١] :

(١) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

(٢) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا .

ب – يسأل الشريك فى **الجريمة** بالتضامن مع الممول فى الالتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها فى شأنها"[٢]

وقد أجاز القانون (بالمادة ١٣٨) للوزير أو من ينيبه التصالح فى هذه الجرائم بدفع تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها فى المادة ١٣٢ من هذا القانون ، ويدفع المبالغ المستحقة على

---

(١) المادة (١٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
(٢) المادة (١٣٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ فى الجرائم المنصوص عليها بالمادتين ١٣٣ ، ١٣٤ ، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها[١] .

(١) المادة (١٣٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الباب الثانى
العمل الميدانى للمراجعة

الفصل الأول : التخطيط لعملية المراجعة

الفصل الثانى : الرقابة الداخلية

الفصل الثالث : أدلة الاثبات فى المراجعة

الفصل الرابع : المعاينة فى المراجعة

الفصل الأول
التخطيط لعملية المراجعة

يعتبر تخطيط عملية المراجعة نقطة البداية فى العمل الميدانى للمراجعة . ويتعين على المراجع طبقا لمعايير المراجعة أن يقوم بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة وتوزيع العمل على مساعديه والإشراف عليهم . ويحقق التخطيط الجيد للمراجعة الأهداف التالية :

١ - يساعد المراجع على التأكد من أن موضوعات المراجعة الهامة قد نالت العناية المناسبة وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها في الوقت المناسب وذلك حتى يتم أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة مما يؤدي إلى تخفيض الخلافات مع العملاء .

٢ - يساعد المراجع في تحديد كمية ونوعية أدلة الاثبات اللازمة لأداء عملية المراجعة ، واسناد الأعمال المناسبة لأعضاء فريق العمل وتسهيل توجيههم والأشراف عليهم وفحص عملهم .

٣ - تخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض مقبول نسبياً ، ومن ثم تخفيض احتمالات المساءلة القانونية للمراجع مما يؤدي إلى تحسين سمعة المراجع المهنية واتساع دائرة نشاطه المهني .

٤ - تخفيض تكلفة المراجعة إلى مستوى معقول دون الاخلال بجودة عملية المراجعة ، ومن ثم تزيد قدرة مؤسسة المراجعة على الاحتفاظ بعملائها وجذب عملاء جدد .

ويعتبر التخطيط للمراجعة عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال المراجعة الحالية . وقبل بدء المراجعة الحالية ينبغي على المراجع أداء مجموعة من الأنشطة المبدئية للمهمة يمكن أن يطلق عليها التمهيد لعملية المراجعة ، ويليها وضع الخطة الاستراتيجية العامة للمراجعة وتنتهي بصياغة برنامج المراجعة .

أولا : التمهيد لعملية المراجعة :

ينبغي على المراجع في هذه المرحلة أداء مجموعة من الاجراءات تتعلق بقبول عملاء جدد أو / و الأستمرار مع العملاء الحاليين ، وتقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية بما فيها الاستقلالية والحصول على فهم موثق لشروط المهمة .

١ – التعرف على العملاء ونوع الخدمة :

نظرا لأن الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة يضع ضوابط لتسويق الخدمات المهنية يتعين على المراجع أن يلتزم بها حتى يتفادى أية تهديدات لألتزامه بالمبادىء الأساسية للسلوك المهني . وحيث أن الطلب على خدمات التأكيد والخدمات ذات الصلة بتأثر إلى حد كبير بالمعرفة الشخصية بين المراجع والعميل سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ، فأن التعرف على العملاء يستند إلى هذه المعرفة الشخصية ومشاركة المراجع فى الندوات والمؤتمرات التى تضم المتخصصين ورجال الأعمال . عندما تكتسب مؤسسة المراجعة سمعة طيبة وشهرة فى مجال المهنة فان ذلك يؤدى إلى الطلب المباشر على خدماتها .

ويجب أن يتعرف المراجع على **هدف العميل من الخدمة** المطلوبة، ففى حالة خدمات المراجعة يتعين معرفة مستخدمى القوائم محل المراجعة والغرض الذى سوف تستخدم فيه هذه القوائم نظرا لتأثير ذلك على تحديد المراجع لخطر المراجعة المقبول ، فاستخدام القوائم المالية بمعرفة طوائف عديدة ومتنوعة يصاحبه خطر مراجعة أكبر ويتطلب تجميع المزيد من أدلة الاثبات وتوسيع الاختبارات لتخفيض خطر المراجعة.

٢ – قبول العملاء والارتباط معهم :

عندما يقرر المراجع قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل حالي فإنه يأخذ فى الاعتبار أنه سيمكنه الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية . وأن تتوافر في العملية ملاءمة موضوع المهمة وأن يتاح للمراجع امكانية الوصول إلى أدلة الاثبات الكافية والملائمة وعدم وجود أيه قيود على نطاق عملية المراجعة ، حتى يمكنه تفادي احتمالات تعرضه للمساءلة القانونية بسبب عدم أمانة العميل فى عرض القوائم المالية أو المخاطر المرتفعة المحيطة بنشاط هذا العميل ونوعية مستخدمى القوائم المالية والغرض من إعدادها (فاعداد قوائم مالية للحصول على قرض من أحد البنوك أو إعداد قوائم مالية خصيصا لغرض المحاسبة الضريبية يثير الشكوك حول أمانة العميل ومن ثم مخاطر المراجعة) .

عند الارتباط **بعميل جديد** new client يتعين على المراجع الحصول على معلومات عن هذا العميل من خلال مجتمع الأعمال للتعرف على مدى أمانة هذا العميل وحالته المالية واستقراره فى السوق ودرجة المخاطر المحيطة بنشاطه . وفى حالة وجود مراجع سابق Predecessor لهذا العميل يتعين على المراجع الجديد Successor الأتصال بالمراجع السابق طبقا لمعايير المراجعة وقد يتطلب ذلك الحصول على إذن مسبق من العميل بسبب قاعدة الحفاظ على أسرار العملاء بالميثاق العام لآداب وسلوكيات المهنة . عندما تتعاظم المخاطر المحيطة بنشاط العميل أو الشك حول أمانته وأهدافه من عملية المراجعة أو تدنى العائد من عملية المراجعة (أتعاب المراجعة) فغالبا ما يكون قرار المراجع رفض قبول هذا العميل.

وفيما يتعلق **بالعملاء الحاليين** existing clients فإن العديد من مؤسسات المراجعة تقوم بتقييم إمكانية الاستمرار مع العميل الحالي من عدمه فى ضوء ما قد يكون هناك من اختلافات نشأت مع هذا العميل حول نطاق المراجعة أو نوع الرأى الذى يصل إليه المراجع أو قيمة الأتعاب بالإضافة إلى مدى أمانة هذا العميل فى عرض القوائم المالية مما يؤدى إلى تزايد مخاطر المراجعة ومن ثم التوصل إلى قرار بعدم الاستمرار مع هذا العميل .

عندما يقبل المراجع الارتباط مع عميل جديد أو الاستمرار مع عميل حالي فقد يتم توثيق هذا الارتباط بقرارمن الجمعية العامة للمساهمين يحدد فيه تعيين المراجع كمراقب لحسابات الشركة والأتعاب المقررة لعملية المراجعة . وقد يتم صياغة هذا الاتفاق فى شكل خطاب ارتباط Engagement Letter يتضمن الهدف من عملية المراجعة أو خدمة التأكيد ، ومسئولية الادارة عن القوائم المالية طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) ، ونطاق المراجعة متضمناً الاشارة إلى تطبيق التشريعات واللوائح والقوانين السارية بالأضافة إلى كافة الاصدارات الخاصة بالهيئات المهنية ذات العلاقة والتي يجب أن يلتزم بها المراجع . كما يتضمن الحقيقة الخاصة بأن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تحيط بأي عملية مراجعة بالأضافة إلى امكانية وجود تحريفات هامة غير مكتشفة نظراً لطبيعة الاختبارات والمحددات المتأصلة في المراجعة وفي النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبق ، بالأضافة إلى الحق غير المقيد للمراجع في الأطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على كافة المعلومات المطلوبة لأغراض المراجعة ، وشكل التقارير أو المراسلات لأبلاغ نتائج المهمة . وقد يرى المراجع أنه من الضروري أن يتضمن خطاب الارتباط

قيمة الأتعاب والأسس الخاصة بحسابها وأية اتفاقات أخرى مع العميل بما في ذلك اشراك خبراءأو مراقبين آخرين في بعض أجزاء المهمة .

ثانيا : التعرف على صناعة العميل ونشاطه :

يتعين على المراجع – قبل قبول العملاء – أن يحصل على معلومات أولية عن صناعة العميل أى الصناعة التى ينتمى إليها نشاط العميل (الشركة محل المراجعة) والظروف والمخاطر المحيطة بها مثل الحالة الاقتصادية العامة بالمجتمع ومستوى المنافسة والسياسات القيود أو الحوافز الحكومية فى هذه الصناعة ، وكذا أية قواعد عامة تنظم نشاط هذه الصناعة وهو ما يطلق عليه البيئة الخارجية أو المحيطة بالعميل . فإذا كان العميل شركة سياحية فيجب على المراجع التعرف على هذه الأمور على مستوى قطاع السياحة ككل . وبعد أن يتم الارتباط بين المراجع والعميل ، على المراجع أن يحصل على معلومات أكثر تفصيلا عن هذه الصناعة . التعرف على الصناعة التى ينتمى إليها نشاط العميل يساعد المراجع فى تحديد **خطر الأعمال** Business Risk والذى يعبر عن احتمال فشل الشركة بسبب الظروف المحيطة بنشاطها، وهذا النوع من المخاطر يؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار فى أداء نشاطها Going Concern عندما تتعرض الشركة لخطر الأعمال أو لضغوط أخرى قد تلجأ الإدارة بشكل متعمد إلى التلاعب فى معلومات القوائم المالية وهو ما يؤدى إلى ظهور **خطر المعلومات** Information Risk أى احتمال وجود تحريفات فى أرقام القوائم المالية تؤثر سلبا على قرارات مستخدمى هذه القوائم . **وتهتم المراجعة بصفة أساسية بتخفيض خطر المعلومات** وهو المقياس على مدى جودة تخطيط وأداء عملية المراجعة .

ويجب على المراجع **التعرف على نشاط العميل** أى البيئة الداخلية للشركة محل المراجعة مثل الشكل القانونى للشركة ، الهيكل التنظيمى ، نظام الرقابة الداخلية بما فى ذلك النظام المحاسبى والسياسات المحاسبية التى تسير عليها الشركة ، مصادر الإيرادات ، العملاء والموردين الرئيسيين ، مصادر تمويل النشاط ، إجراءات الرقابة على المعاملات مع **الأطراف ذوى العلاقة** Related Party (أى الأطراف الذين يؤثرون على إدارة المنشأة وقراراتها مثل مساهم رئيسى) . كما يشمل التعرف على نشاط الشركة الوقوف على الأنشطة التى يمارسها مجلس الإدارة ومسئولى الحوكمة بالشركة لتحقيق الانضباط داخل الشركة وتوفير الشفافية بالتقارير المالية والحد من المعالجات المحاسبية التعسفية (أى استخدام طرق وبدائل محاسبية فى مواقف وتوقيت غير ملاءم) Aggressive. Accounting لتخفيض مخاطر التلاعب فى القوائم المالية ، ويطلق على هذه الأنشطة اصطلاح " حوكمة الشركات Corporate Governance. التعرف على البيئة الداخلية لمنشأة العميل يساعد المراجع فى تحديد احتمالات الخطر الحتمى (المتأصل) Inherent Risk فى معاملات أو حسابات معينة وكذا خطر الرقابة Control Risk فى ضوء مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة . ويمكن للمراجع من خلال زياراته الميدانية للمنشأة والإطلاع على النظام الأساسى القائم بها ولوائحها والسجل التجارى لها ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين والمناقشات مع المسئولين بالشركة أن يحصل على المعلومات التى تفيده فى التعرف على نشاط هذه الشركة .

ثالثا : تطبيق إجراءات الفحص التحليلى :

يقصد بإجراءات الفحص التحليلى Analytical Procedures استخدام المقارنات والعلاقات والنسب الهامة بين عناصر القوائم المالية للوقوف على مدى توافقها أو اختلافها عن الحدود المتوقعة لهذه العناصر.

وتستخدم إجراءات الفحص التحليلى بصفة أساسية كإجراءات لتقييم الخطر للتوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها ، وكإجراءات للتحقق عندما يكون استخدامها أكثر فعالية أو كفاءة من استخدام اختبارات التفاصيل في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول ، كما تستخدم كفحص شامل للقوائم المالية في مرحلة الفحص الختامية للمراجعة (معيار المراجعة المصري ٥٢٠). وفي الممارسة العملية عادة ما يقوم المراجع بتطبيق هذه الإجراءات فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة لتحديد طبيعة وتوقيت وحدود اختبارات وإجراءات المراجعة بما فى ذلك القدر الكافى والملاءم من أدلة الاثبات (المعلومات) اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة . كما أن إجراءات الفحص التحليلى تساعد المراجع فى فهم صناعة العميل ونشاطه ، ويمكن أن يخلص المراجع من تطبيق هذه الإجراءات إلى معرفة جوانب فى صناعة ونشاط العميل لم يكن يدركها Unaware من قبل وتساعده فى التخطيط بشكل أفضل لعملية المراجعة .

وتستخدم **المقارنات** بين المعلومات المالية للشركة كأحد أساليب إجراءات الفحص التحليلى عند تخطيط عملية المراجعة ، ومن أمثلة هذه المقارنات :

١ - المقارنة بين أرقام الفترة الحالية (مبيعات – تكلفة مبيعات – مجمل ربح – صافى ربح – اجمالى أصول – أصول ثابتة – أصول متداولة – التزامات طويلة الأجل – التزامات قصيرة الأجل – حقوق ملكية..)
مع أرقام ذات البنود أو العناصر بنفس الشركة بالفترة المالية السابقة للوقوف على التغيرات الجوهرية فى هذه البنود .

٢ - المقارنة بين أرقام القوائم المالية للشركة (العميل) مع الأرقام المناظرة لها فى شركات أخرى بذات الصناعة (مثل مقارنة نسبة المبيعات إلى حسابات العملاء أو نسبة مجمل الربح إلى إيراد المبيعات فى منشأة العميل مع نفس النسب فى منشأة أخرى بنفس الحجم تقريبا وفى ذات الصناعة للوقوف على أى أمور غير عادية بمنشأة العميل .

٣ - المقارنة بين أرقام القوائم المالية الختامية للشركة مع الأرقام المخططة بالميزانية التقديرية للشركة لذات الفترة المالية للتعرف على المجالات التى يحتمل أن تحتوى على تحريفات ، ويتعين على المراجع قبل إجراء هذه المقارنة التحقق من دقة وسلامة تقديرات الميزانية التقديرية.

٤ - المقارنة بين بعض أرقام القوائم المالية وتوقعات المراجع لهذه الأرقام، فيمكن للمراجع أن يتوقع قيمة مخصص الاهلاك لأصل معين أو قيمة الفائدة فى الفترة الحالية على القروض طويلة الأجل وتتم مقارنة قيمة الاهلاك أو قيمة فوائد القروض بقائمة الدخل مع توقعات المراجع لهذه القيم للوقوف على اية تحريفات تكون قد تمت على هذه البنود .

ويمكن استخدام بعض **العلاقات** والنسب الهامة كأسلوب آخر لإجراءات الفحص التحليلى عند تخطيط عملية المراجعة ، ومن أمثلة هذه العلاقات :

١ - العلاقة بين بعض عناصر القوائم المالية والتى عادة ما يكون لها نمط شبه ثابت مثل نسبة مجمل الربح (مجمل الربح ÷ ايرادات النشاط) ، التغير الجوهرى فى مقدار هذه النسبة يشير إلى احتمالات التحريف فى ايراد المبيعات أو / وتكلفة المبيعات والحسابات المرتبطة بها كحسابات العملاء أو المخزون أو الدائنون والحسابات الدائنة . ومن بين هذه العلاقات أيضاً النسب والمؤشرات المالية المألوفة فى التحليل المالى مثل :

- نسبة التداول = (الأصول متداولة ÷ الخصوم المتداولة) .
- نسبة السيولة = (النقدية + حسابات العملاء + أوراق مالية قصيرة الأجل) ÷ الخصوم المتداولة .
- نسبة السداد السريع = (النقدية + أوراق مالية قصيرة الأجل) ÷ الخصوم المتداولة .
- معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات ÷ متوسط رصيد المخزون بضائع تامة•
- معدل دوران العملاء = صافى المبيعات الآجلة ÷ متوسط رصيد حسابات العملاء * .
- فترة التخزين = ٣٦٥ يوم ÷ معدل دوران المخزون
- فترة التحصيل = ٣٦٥ يوم ÷ معدل دوران العملاء
- نسبة العائد على الأصول = صافى الدخل قبل الضرائب ÷ متوسط اجمالى الأصول* .
- نسبة العائد على حقوق الملكية = صافى الربح قبل الضرائب ÷ متوسط حقوق الملكية*.

٢ – العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المرتبطة بها مثل متوسط أجر العامل (تكلفة الأجور ÷ عدد العاملين) ، العلاقة بين المبيعات وعدد الوحدات المباعة (قيمة المبيعات لسلعة معينة ÷ عدد الوحدات المباعة من هذه السلعة) .

عند مقارنة نتيجة حساب هذه العلاقات مع الناتج المتوقع للعلاقة سواء من المراجع أو فى الميزانية التقديرية للشركة أو ناتج نفس العلاقة بذات الشركة فى الفترة المالية السابقة وكذا نتيجة المقارنات بين المعلومات المالية

• المتوسط = (رصيد أول الفترة + رصيد آخر الفترة) ÷ ٢

السابق ذكرها ، يمكن للمراجع الوقوف على المواطن المتوقعة للتحريفات الجوهرية وهو ما يساعد المراجع فى تحديد طبيعة وتوقيت وحدود اختبارات وإجراءات المراجعة لتجميع أدلة الاثبات عند وضع خطة المراجعة .

قد يقوم المراجع – استنادا إلى خبراته وحكمه المهنى بحساب هذه العلاقات أو إجراء تلك المقارنات بشكل مبسط ، وقد يستخدم نماذج إحصائية متقدمة فى إجرائها سواء على مستوى الشركة ككل أو على مستوى وحدات تابعة للشركة Subsidiaries أو حتى على مستوى قطاعات داخل الشركة .

عند تطبيق إجراءات الفحص التحليلى يجب على المراجع أن يأخذ فى اعتباره مدى الثقة فى المعلومات التى تحسب منها العلاقات والمؤشرات وتجرى على أساسها المقارنات الأمر الذى يتطلب توافر ضوابط رقابية فعالة لدى العميل (الشركة محل المراجعة) حتى يمكن الاعتماد على نتائج إجراءات الفحص التحليلى فى فهم المنشأة وبيئتها كأجراء لتقييم الخطر وأخذ ذلك في الاعتبار عند تخطيط عملية المراجعة.

رابعاُ : تحديد الأهمية النسبية ومخاطر التحريفات :

١ – تحديد الأهمية النسبية :

تعبر الأهمية النسبية عن حجم التحريف أو السهو فى المعلومات المحاسبية الذى يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى هذه المعلومات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم السهو أو التحريف فى ظروف معينة وبالتالى فهى تمدنا بحدود Thresholds أو نقطة فاصلة Cut-off Point عن كونها خصائص وصفية للمعلومات[١] .

([1]) IFAC, International Standards on Auditing (ISA/s) "Audit Materiality, (ISA 320-3).

عند تخطيط عملية المراجعة يتعين على المراجع أن يحدد التقدير المبدئى للتحريفات التى يمكن اعتبارها هامة نسبيا (جوهرية) ، وتعتبر هذه القيمة تقديرا مبدئيا للأهمية النسبية يستند إلى الحكم المهنى للمراجع ومن ثم يمكن أن تتغير هذه القيمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة إذا ما تغيرت الظروف. ويشير **التقدير المبدئى للأهمية النسبية** ، من وجهة نظر المراجع، إلى أكبر قدر يمكن أن تحرف به القوائم المالية دون أن يؤثر على قرارات المستخدم العادى لهذه القوائم . هذا التقدير المبدئى يتعين توزيعه على مستوى كل حساب من حسابات بنود القوائم المالية لتحديد قيمة التحريف المسموح به Tolerable على مستوى الحساب حتى يتمكن المراجع من تحديد أدلة الاثبات الكافية والملاءمة وتخطيط اختبارات المراجعة للتحقق من سلامة كل حساب من هذه الحسابات . فاذا قدر المراجع أن تحريف صافى الدخل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لا يعد تحريفا جوهريا يؤثر على مستخدمى القوائم المالية فيجب توزيع هذا المبلغ بين بنود المصروفات والايرادات لتحديد قيمة التحريف المسموح به على مستوى كل حساب منها . عند تخفيض القيمة التى تحدد جوهرية التحريفات (كمثال تخفيضه من ٥٠٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠٠٠ جنيه) ، فان ذلك يتطلب أن يتم تخطيط المراجعة للحصول على كم أكبر من المعلومات (أدلة الإثبات) والتوسع فى الاختبارات الأساسية للمراجعة .

ونظرا لكون **الأهمية النسبية مفهوما نسبيا وليس مطلقا** فما يعد هاما فى شركة معينة لا يعد بالضرورة هاما فى شركة أخرى ، فاذا كان تحريف صافى الدخل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه هاما (تحريف جوهرى) فى شركة صغيرة فقد لا يعتبر تحريفا جوهريا فى شركة كبيرة ، ولذلك لا يمكن وضع حد أو قيمة واحدة ثابتة لاعتبار التحريف جوهرى فى كافة الشركات

أو حتى لكافة البنود فى شركة واحدة . ويجب أن يحدد المراجع مقياس لاعتبار التحريف جوهرى وفقا لظروف كل حالة وفى كل بند (صافى الدخل قبل الضرائب ، صافى المبيعات ، مجمل الربح ، اجمالى الأصول ، الأصول المتداولة ، الخصوم المتداولة ، حقوق الملكية) .

وهناك اعتبارات أخرى نوعية تؤثر على مقياس الأهمية النسبية ، فعندما يرجع التحريف إلى غش (سرقة أو اختلاس أصول) أو أن التحريف يكون له تأثير على وفاء الشركة بتعهداتها أمام الغير (تلاعب) فان هذا التحريف يعد أكثر أهمية لمستخدمى القوائم المالية من التحريف الذى يرجع الى أخطاء غير متعمدة لأنه يعكس عدم أمانة وموضوعية وشفافية إدارة الشركة فى الحفاظ على الأصول وعرض القوائم المالية . ومن ثم فان المقياس الكمى لاعتبار التحريف جوهريا يمكن أن يختلف حسب نوعية هذا التحريف .

ويجب على المراجع أن يأخذ فى الإعتبار الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة ، وتقييم آثار التحريف .

٢ – تحديد مخاطر التحريفات :

نظرا لأن الهدف الرئيسى لخدمات المراجعة هو توفير تأكيدات معقولة لمستخدمى القوائم المالية بأن هذه القوائم لا تحتوى على تحريفات جوهرية تؤثر سلبا على قراراتهم ، فإن ذلك يعنى أن المراجع لا يقدم تأكيداً مطلقاً (١٠٠%) بأن القوائم المالية بعد مراجعتها لن تحتوى على أية تحريفات أى لا تمنع تماما خطر المعلومات ويظل احتمال وجود هذه التحريفات قائما . فإذا افترضنا أن مستوى التأكيد المعقول هو ٩٨% ، فان هذا يعنى أن هناك احتمال ٢ % أن القوائم المالية تحتوى على تحريفات وقد تكون جوهرية، وهو ما يتفق تماما مع معايير المراجعة الدولية والمحلية (فى مصر) ، ويتعين على مستخدمى القوائم المالية إدراك هذه

الحقيقة . ويشار إلى متمم مستوى التأكيد المعقول (فى المثال السابق = ١٠٠% – ٩٨% = ٢%) على أنه خطر المراجعة Audit Risk (AR) وهو يعبر عن احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية بعد تقرير المراجع بعدالة عرضها . ونظرا لأن مستوى التأكيد المطلوب فى القوائم المالية يعتبر تقديراً مهنياً للمراجع فى ضوء اعتبارات معينة (مثل أمانة الإدارة – نوعية وعدد مستخدمى القوائم المالية – مدى تعثر الشركة من الناحية المالية ومن ثم أرجحية التلاعب فى القوائم المالية) فان تقدير خطر المراجعة يمثل أيضا تقديرا مهنيا للمراجع . ويتم تقدير خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية ككل ، فاذا كان خطر المراجعة المقبول من المراجع ٢ % فان ذلك يعنى أن المراجع يقبل القوائم المالية ككل باحتمال وجود تحريفات بها فى حدود ٢ % .

وحيث أن تنفيذ عملية المراجعة يبدأ من فحص المعاملات وأرصدة الحسابات ، فان المراجع يفترض أن مستوى خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية ككل يكون مساويا لمستوى خطر المراجعة على مستوى مجموعة المعاملات أو رصيد الحساب الذى يتم فحصه ومراجعته. هناك علاقة عكسية بين مستوى خطر المراجعة وتقدير المراجع للأهمية النسبية ، فعند التقدير المرتفع للأهمية النسبية يكون خطر المراجعة منخفض ، ويأخذ المراجع هذه العلاقة فى الحسبان عند تخطيط عملية المراجعة (أى الاختبارات المخطط اجراؤها وأدلة الاثبات المخطط الحصول عليها وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة (معيار المراجعة المصري ٣٢٠ فقرة ١٠) وتنطبق هذه العلاقة أيضا عند توزيع تقدير المراجع للأهمية النسبية على مستوى مجموعة من المعاملات أو رصيد الحساب (التحريف المسموح به لرصيد الحساب أو قيمة المعاملات)، فعندما تزيد قيمة التحريف المسموح به ينخفض خطر المراجعة المقبول لهذه المعاملات

أو هذا الحساب ، فاذا كان التحريف المسموح به لرصيد حساب معين ٣٠٠٠٠ جنيه فان زيادة هذا التحريف الى ٤٠٠٠٠ جنيه يؤدى الى تخفيض خطر المراجعة المقبول لهذا الحساب ، وهو ما يؤدى الى تخفيض فى كمية أدلة الاثبات المخططة لمراجعة واختبار رصيد هذا الحساب .

معاملات وحسابات المنشآت عادة ما تكون عرضه للتحريفات غير المتعمدة (الأخطاء) أو المتعمدة (الغش والتلاعب) وأن اختلف احتمال حدوثها من نشاط لآخر ، ومن شركة إلى شركة ومن بند إلى آخر داخل نفس الشركة ، فالعمليات والأرصدة النقدية عادة ما تكون أكثر عرضه بطبيعتها لمخاطر التحريف عن بنود الأصول الثابتة ، وعند وجود تعاملات مع أطراف ذوى علاقة Related Party أى لهم نفوذ على إدارة الشركة وسياستها قد تتم هذه المعاملات بأسعار غير عادلة (تلاعب فى قيمة تلك المعاملات) بالمقارنة مع المعاملات المشابهة والتى تتم مع عملاء أو موردين عاديين ، كما أن البنود التى تستند الى تقديرات الإدارة كالمخصصات (التقديرات المحاسبية) يمكن أن تكون عرضة للتحريفات الجوهرية . ويشير اصطلاح **الخطر الحتمى** Inherent Risk (IR) إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية فى حساب معين نظرا لطبيعة هذا الحساب أو المعاملات التى تتم عليه بافتراض عدم توافر قواعد للرقابة الداخلية لدى العميل على هذا الحساب أو تلك المعاملات . تقدير مستوى الخطر الحتمى على مجموعة من المعاملات أو رصيد حساب معين يعد من الأحكام المهنية للمراجع فى ضوء اعتبارات معينة (مثل طبيعة نشاط العميل والبنود التى تخضع لتقدير الإدارة وتعاملات الأطراف ذوى العلاقة وقابلية الأصل للسرقة أو الغش والتحريف) . هناك علاقة طردية بين مستوى الخطر الحتمى وكمية أدلة الاثبات المخططة ونوعيتها ، فكلما زاد مستوى الخطر الحتمى المقدر يحتاج المراجع إلى كم أكبر من أدلة الاثبات

لاجراء المزيد من الاختبارات الأساسية على مجموعة المعاملات أو رصيد الحساب (المعيار المصري ٥٠٥ فقرة ٩) .

عندما يتوافر لدى العميل (الشركة محل المراجعة) نظام فعال للرقابة الداخلية فان هذا النظام يساعد على منع واكتشاف قدراً هاماً من الأخطاء والغش والتلاعب (التحريفات) . ومن الناحية العملية يجب ألا يتوقع المراجع بأن هناك نظام رقابة داخلية مثالى يمنع ويكتشف كافة التحريفات ، وهو ما يعنى أنه مع افتراض توافر نظام رقابة داخلية فعال لدى الشركة يبقى احتمال مرور بعض التحريفات من هذا النظام قائما. ويشير اصطلاح **خطر الرقابة Control Risk** إلى احتمال مرور بعض التحريفات من نظام الرقابة الداخلية بالشركة دون أن يتم منعها أو أكتشافها وتصحيحها فى توقيت مناسب. وقد يرجع ذلك إلى عدم الفعالية المطلقة لنظام الرقابة أو بسبب التواطؤ أو قدرة الإدارة العليا للشركة على تجاوز Override أو كسر قواعد هذا النظام . مستوى خطر الرقابة يعد تقديرا مهنيا للمراجع ويتم على مستوى مجموعة المعاملات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها فى ضوء اعتبارات معينة (مثل مدى رغبة المراجع فى الاعتماد على نظام الرقابة ومدى ملاءمة تصميم وفعالية تشغيل ضوابط الرقابة على هذه المعاملات) . هناك علاقة طردية بين مستوى خطر الرقابة وكمية أدلة الاثبات والاختبارات المخططة ، فكلما زاد مستوى خطر الرقابة المقدر يحتاج المراجع إلى كم أكبر من أدلة الاثبات لاجراء المزيد من الاختبارات الأساسية على مجموعة المعاملات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها (المعيار المصري رقم ٥٠٥ فقرة ٩)

ويتطلب تخطيط وأداء عملية المراجعة أن يحدد المراجع الاختبارات التى يقوم بإجرائها على المعاملات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها لاستيفاء الأهداف الفرعية للمراجعة . وبقدر الدقة فى تحديد وتنفيذ هذه الاختبارات

يمكن للمراجع اكتشاف التحريفات وبصفة خاصة التحريفات الجوهرية فى المعاملات والأرصدة التى تتضمنها القوائم المالية محل المراجعة . عند التخطيط لإجراء عملية المراجعة باستخدام عينات من المعاملات والأرصدة Sampling يظهر احتمال عدم اكتشاف بعض التحريفات بسبب عدم دقة هذه العينات ، أو عدم تمثيلها للمجتمع تمثيلا صحيحا ، أو بعامل الصدفة عندما لا يدخل أحد البنود التى تحتوى على تحريف ضمن بنود العينة . ويشير اصطلاح **خطر عدم الاكتشاف** Detection Risk (DR) إلى احتمال عدم أكتشاف المراجع – باستخدام الاختبارات الأساسية – لبعض التحريفات على رصيد أو مجموعة معاملات والتى قد تكون جوهرية فى حد ذاتها أو عندما يتم تجميعها مع تحريفات أخرى.

ويتم تحديد قيمة خطر عدم الاكتشاف فى ضوء تقدير المراجع لأنواع الخطر السابقة (خطر المراجعة – الخطر الحتمى – خطر الرقابة)، بالمعادلة التالية :

$$\text{خطر عدم الاكتشاف المخطط (DR)} = \frac{\text{خطر المراجعة (AR)}}{\text{خطر الرقابة (CR)} \times \text{الخطر الحتمى (IR)}}$$

ويطلق على هذه المعادلة " نموذج خطر المراجعة " – ويتم تطبيق هذا النموذج بصفة اساسية لتخطيط عملية المراجعة على مستوى مجموعة المعاملات التى يتعين اجراؤها وكمية ونوعية أدلة الاثبات المطلوبة لإجراء هذه الاختبارات . عندما يكون خطر عدم الاكتشاف عند مستوى مرتفع تقل كمية أدلة الاثبات المخططة والاختبارات المخطط إجراؤها .

إذا تم تقدير خطر الرقابة والخطر الحتمى عند أعلى مستوى (١٠٠%) فان خطر عدم الاكتشاف يعادل خطر المراجعة . هذه العلاقة تشير الى أن عدم أكتشاف تحريفات جوهرية على مستوى مجموعة المعاملات وأرصدة الحسابات سوف تؤدى الى قبول خاطىء لهذه الأرصدة

والمعاملات على أنها صحيحة فى حين أنها تتضمن تحريفات جوهرية . ويؤدى ذلك إلى زيادة خطر المراجعة أى قبول القوائم المالية ككل على أنها صحيحة حينما تحتوى على تحريفات جوهرية لم يتم اكتشافها . أى ان العلاقة بين مستوى خطر عدم الاكتشاف ومستوى خطر المراجعة علاقة طردية وبالتالى فان زيادة مستوى أى منهما يؤدى إلى زيادة فى مستوى الآخر .

فإذا افترضنا أن تقدير المراجع لخطر المراجعة عند مستوى ٥ % (١- مستوى التأكيد المطلوب) وأن خطر الرقابة والخطر الحتمى للعمليات النقدية عند اقصى مستوى (١٠٠%) فان خطر عدم الاكتشاف على العمليات النقدية يصبح :

خطر عدم الاكتشاف = ٥ % ÷ (١٠٠%×١٠٠%) = ٥ %

عندما يحدد المراجع خطر عدم الاكتشاف على العمليات النقدية عند ١٠% ، فان ذلك ينعكس على خطر المراجعة كمايلى :

خطر المراجعة = خطر عدم الاكتشاف × خطر الرقابة × الخطر الحتمى

= ١٠ % × ١٠٠ % × ١٠٠% = ١٠%

وهو ما يؤدى الى تخفيض كمية أدلة الاثبات المخطط الحصول عليها وكذا الاختبارات الأساسية المخطط اجراؤها .

مثال (١) :

عند مراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات حدد المراجع مستوى التأكيد المعقول بنسبة ٩٥% ، ونظرا لخبرته بطبيعة عمليات المنشأة والظروف المحيطة بها مما يزيد احتمالات الغش والتلاعب فانه بقدر مستوى الخطر الحتمى بنسبة ٨٠% ، وفى ضوء مراجعة الشركة فى السنوات السابقة فان فعالية نظام الرقابة الداخلية فى منع وأكتشاف التحريفات

الجوهرية تصل الى نسبة ٩٠% . فما هو مستوى خطر عدم الاكتشاف المخطط وأثره على كمية أدلة الاثبات والاختبارات المخططة باستخدام نموذج خطر المراجعة .

خطر المراجعة المقبول = ١ – ٩٥ % = ٥ %

مستوى الخطر الحتمى = ٨٠%

خطر الرقابة (عدم فعالية نظام الرقابة) = ١-٩٠% = ١٠ %

وباستخدام نموذج خطر المراجعة فان :

$$\text{خطر عدم الاكتشاف المخطط} = \frac{\text{خطر المراجعة المقبول}}{\text{الخطر الحتمى} \times \text{خطر الرقابة}}$$

$$= \frac{\% \ ٥}{\% \ ٨٠ \times \% \ ١٠} = \% \ ٦٢,٥$$

لتخفيض خطر عدم الاكتشاف يتعين على المراجع التخطيط للحصول على كم أكبر من أدلة الاثبات والتوسع فى إجراءات اختبارات المراجعة .

مثال (٢) :

باستخدام بيانات المثال رقم (١) نفترض :

١ – أن الخطر الحتمى تم تقديره عند مستوى ١٠٠% .

٢ – أن مستوى خطر الرقابة يقدر عند اقصى مستوى ١٠٠% .

٣ – أن التاثير المشترك لخطر الرقابة والخطر الحتمى عند مستوى ١٠٠%

فما هو مستوى خطر عدم الاكتشاف المخطط وتأثيره على تخطيط أدلة الاثبات واختبارات المراجعة فى كل حالة من الحالات الثلاث .

١- خطر عدم الاكتشاف المخطط = $\frac{\%\ ٥}{\%١٠٠ \times \%١٠}$ = ٥٠ %

٢- خطر عدم الاكتشاف المخطط = $\frac{\%\ ٥}{\%١٠٠ \times \%٨٠}$ = ٦,٢٥ %

٣ – التأثير المشترك لخطر الرقابة والخطر الحتمى = خطر الرقابة × الخطر الحتمى .

٠٠ خطر عدم الاكتشاف المخطط = $\frac{\%\ ٥}{\%\ ١٠٠}$ = ٥ %

فى الحالات الثلاث نخلص الى :

١ - عندما زاد الخطر الحتمى من ٨٠% الى ١٠٠% انخفض خطر عدم الاكتشاف المخطط من ٦٢,٥% إلى ٥٠% حيث أنه مع زيادة الخطر الحتمى تزداد كمية أدلة الاثبات المخططة وعدد ونوعية الاختبارات الموسعة على المعاملات والأرصدة .

٢ - عندما تحدد خطر الرقابة عند الحد الأقصى ١٠٠% فان ذلك يعنى عدم اعتماد المراجع على نظام الرقابة ومن ثم زيادة كمية أدلة الاثبات المخططة والتوسع فى الاختبارات الأساسية للمعاملات والأرصدة بشكل أكبر مما يؤدى إلى تخفيض خطر عدم الاكتشاف المخطط إلى ٦,٢٥% .

٣ - التأثير المشترك لخطر الرقابة والخطر الحتمى بما يعادل ١٠٠% ، عندما يكون خطر الرقابة عند حده الأقصى ١٠٠% يتطلب أن يكون الخطر الحتمى = ١٠٠% حيث أن التأثير المشترك يمثل حاصل ضرب مستوى الخطرين ، وهو ما يعنى ضرورة التوسع فى الاختبارات الأساسية وعدم الاعتماد على نظام الرقابة ومن ثم الحاجة إلى أدلة

اثبات أكبر ويؤدى ذلك إلى تخفيض خطر عدم الاكتشاف المخطط إلى ٥ % أى ما يعادل خطر المراجعة المقبول .

خامساً : وضع خطة وبرنامج المراجعة :

طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠) ينبغي على مراقب الحسابات وضع خطة لعملية المراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض مقبول .وتكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة **وتشمل طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة** المفترض أن يقوم أعضاء فريق العمل بأدائها وذلك للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض مقبول . ويجب توثيق خطة المراجعة كسجل للتخطيط والاداء الجيد لاجراءات المراجعة .

١ – برنامج المراجعة :

برنامج المراجعة يمثل مجموعة من الاجراءات لمراجعة بند أو مجموعة بنود بالقوائم المالية . ويوضح البرنامج الاجراءات الواجب اتباعها لتجميع أدلة الاثبات وفقاً لمعايير المراجعة ويوضح به حجم العينة ، والبنود التي يتم اختيارها بالعينة والاختبارات الواجب القيام بها وتوقيت اجرائها . ويعتبر برنامج المراجعة أداة لتنفيذ خطة المراجعة .

ويتم وضع برنامج المراجعة فى ضوء طبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة التى يطبق عليها هذا البرنامج ونظامها المحاسبى والدورات المستندية والمحاسبة وقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها فى هذه الوحدة ، ومن ثم فان عدم إدراك الأبعاد الحقيقية والواقعية لهذه الأمور يجعل البرنامج بعيدا عن الواقع . ولعل ذلك يثير تساؤل حول إمكانية وضع برنامج نمطى للمراجعة يطبق على كافة الوحدات التى يقوم مكتب المراجعة

بمراجعة حساباتها ، والواقع طالما أن طبيعة النشاط والنظم المعمول بها تختلف من وحدة إلى وحدة أخرى فانه لا يمكن وضع برنامج نمطى لمراجعة كافة الوحدات وانما يوضع هذا البرنامج لوحدة بذاتها وقد يعدل من سنة لأخرى وفقا للمتغيرات التى تحدث فى هذه الوحدة.

برنامج المراجعة الذى يعد بصورة جيدة يمكن أن يخدم عدة أغراض لعل أهمها :

١ - أنه يعطى صورة واضحة للمراجع ومساعديه عن نطاق عملية المراجعة وما إذا كان البرنامج يغطى عملية المراجعة بصورة مرضية أو يحتاج إلى تعديل قبل البدء فى تنفيذ العمل الميدانى للمراجعة .

٢ - أنه يسمح بتوزيع للعمل على المساعدين بما يتفق ومستوى الخبرة لدى كل منهم .

٣ - أنه يوضح ما يتم إنجازه من عمل أولا بأول حيث يتم التأشير على الخطوات التى تم إنجازها عقب الانتهاء منها مباشرة .

٤ - أنه يساعد فى الرقابة على الوقت المستخدم فى تنفيذ عملية المراجعة .

٥ - أنه يساعد فى التعرف على مدى فعالية قواعد الرقابة الداخلية بالوحدة ومدى الالتزام بها حيث يتم الربط بين إجراءات المراجعة والضوابط الداخلية .

ويتعين على أعضاء فريق المراجعة أن يضعوا فى اعتبارهم دائما أن برنامج المراجعة يتم وضعه على أساس افتراضات معينة للإجراءات المحاسبية وقواعد الضبط الداخلى لدى العميل ، ومن ثم فان هذا البرنامج يمكن أن يخضع للتعديل أثناء تنفيذ عملية المراجعة إذا ظهرت عوامل تستوجب ذلك .

عند وضع برنامج المراجعة يجب أن يغطى البرنامج نقاطا أساسية لكل بند من عناصر القوائم المالية التى يتم مراجعتها (بنود الأصول ، الخصوم ، حقوق الملكية، المصروفات ، الإيرادات) هى :

أ - وصف للحساب وطبيعته .

ب - تقييم الضوابط الداخلية على هذا البند أو الحساب ونقاط الضعف فيها.

ج - الإختبارات التى تتم لفحص هذا البند أو الحساب وخطوات تنفيذها.

د - نتيجة فحص هذا البند أو الحساب وهل تم تحقيق الأهداف الخاصة بمراجعته .

وكنموذج لكيفية وضع برنامج المراجعة فى ضوء هذه النقاط نقدم فيما يلى جزءاً من برنامج للمراجعة يغطى بنود الأصول الثابتة بإحدى الشركات الصناعية .

إسم مؤسسة المراجعة (.....) اسم العميل : شركة .....
السنة المالية :

الأصول الثابتة :

وصف للحساب :

هذا الحساب يتضمن عدة بنود فرعية تشمل الأراضى ، المبانى ، الآلات والمعدات ، السيارات . يتم حساب الاهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت بواقع ٥ % للمبانى ، ١٠% للآلات والمعدات ، ٣٣,٣ % للسيارات .

تقييم الضوابط الداخلية :

يستخدم دفتر أستاذ مساعد للأصول الثابتة يشتمل على الحسابات الفرعية (الأراضى ، المبانى ، الآلات والمعدات ، السيارات) لهذا الحساب الرئيسى . الأنفاق الرأسمالى الذى يزيد عن ٥٠٠٠ جنيه يتطلب موافقة مجلس الإدارة . وتوجد قواعد للتفرقة بين مصروفات الصيانة الرأسمالية والايرادية ، تخريد الأصول الثابتة يتم التقرير عنه من رئيس القسم المختص ولكن لا يتم فحص دورى لعمليات التخريد التى لم يتم التقرير عنها ، العدد والأدوات الصغيرة لا تحمل أى علامة تدل على ملكيتها للشركة .

الرأى :

الضوابط الداخلية على الإضافات للأصول الثابتة قوية بينما الضوابط المعمول بها فى تخريد الأصول الثابتة ضعيفة نسبياً .

الاختبارات	حجم العينة	مفردات العينة	توقيت الاختبار	هدف الاختبار	القائم بالاختبار
الفحص التمهيدى : ١ - فحص واختبار وتقييم الإجراءات المحاسبية والضوابط الداخلية المتعلقة بالأصول الثابتة ومجمع مخصص الاهلاك . ٢ - تحليل الإضافات للأصول الثابتة حتى تاريخ عملية الفحص ، مع حصر الإضافات التى تزيد قيمة كل منها عن ٥٠٠٠ جنيه. ٣ - الإضافات التى تزيد قيمة كل منها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتير شرائها ومحضر استلامها وفحصها وسند سدادها مع التحقق ما إذا كانت بنود جديدة أو للإحلال لبنود مخردة. ٤ - تحليل مصروفات الصيانة وحصر مبالغ الصيانة التى تزيد عن ٢٠٠٠ جنيه حتى تاريخ عملية الفحص . ٥ - مصروفات الصيانة التى تزيد قيمة كل بند منها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتيرها وسند سدادها وتقرير اتمام عملية الصيانة والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى (نفقة رأسمالية أم نفقة جارية)					

الاختبارات	حجم العينة	مفردات العينة	توقيت الاختبار	هدف الاختبار	القائم بالاختبار
٦ - تتبع لكل الإضافات للأصول الثابتة التى لا تزيد قيمة كل منها عن ٥٠٠٠ جنيه والتحقق من وجود تصريح بها من مجلس الإدارة . ٧ - تحليل عمليات التخريد حتى تاريخ الفحص . ٨ - تتبع التكلفة الأصلية للبنود المخردة وتاريخ الحصول عليها وتاريخ تخريدها بدفتر أستاذ مساعد الأصول الثابتة . ٩ - تفحص العمليات الحسابية لمجمع الاهلاك حتى تاريخ التخريد . ١٠ - تحدد القيمة التخريدية ويتم تتبعها بدفتر المقبوضات . ١١ - تحرى عن عمليات التخريد التى لا يوجد لها قيمة بيعية . ١٢ - تحسب الأرباح أو الخسائر الرأسمالية فى كل عملية تخريد مع تتبعها فى حساب الايرادات الأخرى أو المصروفات الأخرى ١٣ - فحص المشرف على الفريق. **الفحص النهائى :** ١ - فحص الإجراءات المحاسبية والضوابط الداخلية على الأصول الثابتة ومخصص مجمع الاهلاك لأى تغيرات تمت بعد الفحص الأول .					

الاختبارات	حجم العينة	مفردات العينة	توقيت الاختبار	هدف الاختبار	القائم بالاختبار
٢ - تحصل من العميل أو تعد كشف بالأصول الثابتة والإضافات عليها والاستبعادات منها والاهلاك السنوى ومخصص مجمع الاهلاك حتى تاريخ نهاية السنة المالية. ٣ - مقارنة أرصدة الأصول الثابتة أول المدة مع أوراق عمل السنة المالية السابقة . ٤ - ترصيد حسابات دفتر أستاذ مساعد الأصول الثابتة ومقارنة الحسابات الفرعية مع الحساب الاجمالى الخاص بها . ٥ - تحليل الإضافات للأصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق وحتى نهاية السنة المالية مع حصر كل الإضافات التى تزيد قيمة أى منها عن ٥٠٠٠ جنيه . ٦ - مقارنة اجمالى الإضافات حتى نهاية السنة بكشف الأصول الثابتة والحركة عليها . ٧ - فحص الفواتير وسند سدادها للإضافات التى تمت بعد الفحص الأول مع الإشارة إلى إذا كانت بنود جديدة أو إحلال.					

الاختبارات	حجم العينة	مفردات العينة	توقيت الاختبار	هدف الاختبار	القائم بالاختبار
٨ - تحليل وحصر مصروفات الصيانة التى تمت بعد الفحص السابق وتحديد البنود التى تزيد عن ٢٠٠٠ جنيه ومقارنة مجموعها مع بند الصيانة بالمصروفات الجارية. ٩ - جميع مصروفات الصيانة التى تزيد قيمتها عن ٢٠٠٠ جنيه تفحص فواتير الموردين وتقرير الصيانة والتوجيه المحاسبى لها. ١٠ - تتبع الإضافات التى تمت على الأصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق وتزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ جنيه وتحقق من وجود موافقة مجلس الإدارة. ١١ - تحليل الاستبعادات من الأصول الثابتة بعد تاريخ الفحص السابق حتى نهاية السنة والمقارنة الاجمالية مع كشف الأصول الثابتة وحركتها. ١٢ - تتبع التكلفة الأصلية للبنود المخردة بعد تاريخ الفحص السابق وتاريخ الحصول عليها وتاريخ تخريدها بدفتر الأستاذ المساعد للأصول الثابتة . ١٣ - تحقق من العمليات الحسابية للاهلاك . ١٤ - تحقق من القيمة التخريدية وتتبعها مع دفتر المقبوضات ١٥ - تحقق من البنود المخردة بدون قيمة .					

الاختبارات	حجم العينة	مفردات العينة	توقيت الاختبار	هدف الاختبار	القائم بالاختبار
١٦ - تحقق من المبالغ المدونة كأرباح أو خسائر رأسمالية وتقارن مع حساب الإيرادات أو المصروفات الأخرى . ١٧ - يتم التحقق من أى عملية تخريد لم تسجل بما فى ذلك: أ. تحديد ما إذا كان قد تم تسجيل كل عملية تخريد تم احلال أصول بدلا من المخردة . ب. تحرى أى نقص جوهرى حدث فى قيمة قسط التأمين على الأصول الثابتة . ج. فحص حساب ايرادات متنوعة والتحقق من وجود أو عدم وجود مبالغ ناتجة عن بيع الأصول المخردة . د . استفسر من رئيس القسم عن عمليات التخريد التى تمت وكذا من مدير المصانع . هـ- حدد عشرة بنود من الآلات والمعدات من دفتر أستاذ مساعد الأصول الثابتة وحدد موقعها فى المصنع .					

الاختبارات	حجم العينة	مفردات العينة	توقيت الاختبار	هدف الاختبار	القائم بالاختبار
و – أكتب مذكرة بعمليات التخريد التى لم تسجل . ١٨ – اختبر حساب الاهلاك للسنة الحالية : أ – قارن اهلاك السنة الحالية بالسنة السابقة وتحقق من اتباع نفس طريقة حساب الاهلاك . ب – اختبر مصروف اهلاك السنة الحالية لمجموعات الأصول وتحرى سبب الفروق عن السنة السابقة . ١٩ – قارن مجمع الاهلاك فى نهاية السنة الحالية تحقق من أن الرصيد المتبقى للأصل بعد الاهلاك يتناسب مع المتبقى من عمره الانتاجى . ٢٠ – فحص المشرف على الفريق					
نتيجة الفحص					

٢- توزيع العمل على المساعدين والإشراف عليهم :

يتم توزيع الأعمال الموضحة ببرنامج المراجعة على أعضاء فريق المراجعة المختص بفحص حسابات العميل ، ويجب أن يراعى فى هذا التوزيع عوامل كثيرة تشمل حجم وتعقيد المنشأة ومجال عملية المراجعة ومخاطر التحريف الهام المؤثر وقدرات وكفاءة العاملين الذين يقومون بأداء عملية المراجعة ودرجة الخبرة اللازمة لأداء كل خطوة من خطوات برنامج المراجعة . ويجب الاشراف الجيد على المساعدين للرد على استفساراتهم وتوجيههم بشكل سليم لتحقيق جودة المراجعة .

الفصل الثانى
الرقابة الداخليـــة

يعتبر الحفاظ على أموال المنشأة ، واستخدامها بكفاءة ، لتحقيق أهداف هذه المنشأة ، من الأمور الهامة التى يعتمد عليها استمرار المنشأة ونموها ، ويستوى فى ذلك المنشآت الصغيرة والكبيرة . **فـى المنشـآت الصغيرة** حيث الهياكل التنظيمية البسيطة يسيطر على نشاطها مدير تنفيذى أو أكثر غالبا ما يكون مالك أو ملاك المنشأة ويطلق عليه " المدير المالك Owner-manager " ، وفى هذه الحالة – إذا ما توافر للمدير التنفيذى مقومات الإدارة الجيدة – يمكنه من خلال **رقابتـه الشخصية** الحفاظ على أموال المنشأة واستخدامها بما يحقق أفضل عائد ممكن بإستخدام بعض الأساليب والإجراءات التى تناسب حجم وطبيعة هذه المنشآت . ويختلف الوضع فى الشركات الكبيرة حيث الهياكل والعلاقات التنظيمية تكون أكثر تعقيدا وتزداد الحاجة إلى توافر نظام فعال ومتكامل للرقابة الداخلية .

ويدخل فى إطار **مسئولية إدارة الشركة** تصميم نظام رقابة داخلية ملاءم للشركة وتشغيله والحفاظ على استمراريته بكفاءة وفعالية والتقرير عن ذلك للجهات المعنية . وتقتصر **مسئولية المراجع الخارجى** على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر فى مراجعة القوائم المالية ، سواء كان ذلك راجع إلى أعمال الغش والتدليس أم الخطأ وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى المدى الذى يستطيع معه المراقب بتصميم والقيام باجراءات مراجعة اضافية . ويشمل هذا الفهم تعرف المراجع على العوامل الصناعية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية بما في ذلك اطار اعداد التقارير المالية المطبق ، وتفهم طبيعة نشاط المنشأة بما في ذلك اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات

المحاسبية ، والأهداف والاستراتيجيات ومايرتبط بها من مخاطر النشاط والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر للقوائم المالية ، وقياس وتقييم الأداء المالي للمنشأة وعناصر الرقابة الداخلية بحيث يتمكن المراجع من تحديد طبيعة وحدود وتوقيت الاختبارات التى يتعين إجراؤها وأدلة الإثبات التى يجب الحصول عليها لأداء عملية المراجعة وفقا لقواعد الأداء المهنى . ويتضمن هذا الفصل تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه وعناصره وتأثير حجم المنشأة على نظام الرقابة ودور المراجع الخارجى فى تقييم نظام الرقابة وتحديد خطر الرقابة .

أولاً : تعريف نظام الرقابة الداخلية :

تطور مفهوم الرقابة الداخلية مع تطور أحجام المنشآت والتوسع فى أنشطتها – ففى سنة ١٩٣٦ صدر عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين تعريفا للرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من الوسائل التى تتبناها إدارة المنشأة لحماية النقدية والأصول الأخرى وضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر " ، وقد أطلق المحاسبون على هذا التعريف فيما بعد اصطلاح "الضبط الداخلى Internal Check " . وفى تطور لاحق أجرت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين دراسة شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية وأصدرت نتائج هذه الدراسة سنة ١٩٤٩ فى تقرير خاص بعنوان " الرقابة الداخلية – عناصر النظام المتناسق وأهميته للإدارة والمراجع الخارجى " ، وقد ورد فى هذا التقرير **تعريف الرقابة الداخلية** على النحو التالى : " تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التى تتبناها إدارة المنشأة لحماية أصولها ، والتحقق من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ، والتحقق من الالتزام بما تقضى به

السياسات الإدارية المرسومة[١] وقد أطلق المحاسبون على هذا التعريف " **النظام الفعال للرقابة الداخلية** " . ويعكس هذا المفهوم نوعان من الرقابة الداخلية هما "الرقابة الإدارية Administrative Control ، والرقابة المحاسبيةAccounting Control وتشمل الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المرتبطة بعملية اتخاذ القرارات ، بينما تشمل الرقابة المحاسبية الإجراءات والسياسات والسجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية ومن ثم فهى مصممة لتوفير تأكيدات معقولة Reasonable Assurance بأنه :

- يتم تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد من الإدارة .
- يتم تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض العمليات بالقوائم المالية وفقا للمبادىء والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وبما يساعد فى تحقيق المساءلة المحاسبية عن الأصول والعمليات .
- أن تكون حيازة الأصول بتصريح من الإدارة .
- أن تتم مطابقة مستمرة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها وتتخذ الخطوات المناسبة عند وجود أى اختلافات .

وقد ترتب على تزايد حالات الغش والتلاعب فى التقارير المالية بالولايات المتحدة الأمريكية تدخل هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية Securities and Exchange Commission (SEC) لوضع ضوابط على إعداد وعرض التقارير المالية وشكلت عدة لجان لهذا الغرض أهمها لجنة أومالاى (O, Mallay) ولجنة تريدواى (Treadway) . وقد انبثق

---

(1) American Institute of Certified Public Accountants, "Internal Control- Elements of A Coordinated System and Its Importance to Management and Independent public Accountant", A special Report By the Committee on Auditing Procedures, 1949, P.5

عن لجنة تريدواى لجنة فرعية باسم " لجنة حماية المنظمات المنبثقة عن لجنة تريدواى ، Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (COSO) وقد وضعت هذه اللجنة إطارا متكاملاً لمفهوم الرقابة الداخلية يُلبى إحتياجات كافة الأطراف المعنية بالرقابة الداخلية مثل إدارة الوحدة – المراجع الداخلى والمراجع الخارجى – المدراء الماليين – محاسبى المنشآت – والجهات التشريعية والتنظيمية المختلفة . ويتكون هذا الاطار من مجموعة السياسات والاجراءات والأنشطة التي يطلق عليها الضوابط الرقابية (CONTROLS) ، وتشكل في مجموعها نظام المنشأة للرقابة الداخلية Internal Control . وطبقاً لهذا الاطار الذي وضعته لجنة COSO تم تعريف الرقابة الداخلية كالتالي :

" الرقابة الداخلية هى العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسئولية عن الحوكمة والادارة والأفراد الآخرين وذلك لاعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية اعداد التقارير المالية، وفعالية وكفاءة العمليات ، والألتزام بالقوانين والنظم المطبقة "

وقد استند الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى هذا التعريف للرقابة الداخلية عند وضع المعايير الدولية للمراجعة (ISA- 315) ، كما أخذت به المعايير المصرية للمراجعة (معيار ٣١٥) .

ثانياً : أهداف نظام الرقابة الداخلية :

طبقاً لتعريف لجنة COSOللرقابة الداخلية ، فإن أهداف الادارة من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تتمثل في :

١. **مصداقية اعداد و عرض القوائم المالية** ، حيث أن ادارة أي منشأة مسؤلة قانوناً ومهنياً عن اعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة بصورة عادلة وفقاً لمعايير المحاسبة أو الاطار المحاسبي المطبق ومن ثم يتعين عليها

تصميم وتنفيذ الضوابط الرقابية التي تكفل اعداد وعرض التقارير المالية وغير المالية بصورة موضوعية وعادلة .

٢.تحقيق كفاءة وفعالية العمليات :

يشير مصطلح **فعالية** إلى تحقيق الهدف المطلوب عند أداء أى من عمليات المنشأة ، كما يشير مصطلح **الكفاءة** إلى الاستخدام الاقتصادي الرشيد لموارد المنشأة عند أداء عملياتها . ويجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأنشطة والسياسات والاجراءات التي تشجع وتلزم العاملين على تحقيق الاهداف المطلوبة في عمليات المنشأة والاستخدام السليم للموارد والأصول وتوفير المعلومات المالية وغير المالية عن أداء العمليات ونتائج القرارات للوقوف على مدي كفاءة وفعالية هذه العمليات والقرارات .

٣.الالتزام بالقوانين والنظم المطبقة :

يجب أن يتوافر في نظام الرقابة الداخلية الاجراءات والسياسات والأنشطة التى تضمن إلتزام إدارة المنشأة والعاملين بها بالقوانين والقواعد التى تصدرها الجهات التشريعية والحكومية والتقارير سواء مايتعلق منها بالمعلومات والتقارير المالية أو تلك التى تهدف إلى وضع حدود لممارسات المنشأة لصالح المجتمع أو تلك التى تنظم علاقة المنشأة بالعاملين فيها والمتعاملين معها .

ومع أن أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقاً للجنة COSO أو المعايير الدولية المصرية والمعايير المصرية للمراجعة اقتصرت على الأهداف الثلاث الموضحة أعلاه ، إلا أن الممارسة العلمية تبرز أهمية هدف رابع من الأهداف التى يتعين استيفائها عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وهذا الهدف هو **حماية أصول المنشأة** Safeguard of Assets (سواء الحماية المادية لهذه الأصول أو عند استخدام هذه الأصول فى أغراض

المنشأة) من الخسائر التي تنتج عن الأمور غير المرغوب فيها Irregularities التي تتعرض لها تلك الأصول سواء كانت غير متعمدة الأخطاء (Errors) أو متعمدة مثل الغش (Fraud) أو السرقة .

ثالثا : عناصر نظام الرقابة الداخلية :

عند وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية فى أى منشأة يتعين على الإدارة **تصميم** السياسات والإجراءات التى يقوم عليها هذا النظام ، ويلى ذلك تطبيق هذه السياسات والإجراءات على أنشطة ومعاملات المنشأة .

ويجب أن يراعى فى تصميم design نظام الرقابة الداخلية ضرورة المواءمة بين تكلفة هذا النظام والعائد من وراء استخدامه. وعادة ما يتم تصميم نظام الرقابة فى ضوء عدة اعتبارات لعل أهمها :

١ - أن هذا النظام لا يستمر بحالته على مدار حياة المنشأة أى أنه ليس حالة دائمة ، فالعمليات والمخاطر والأفراد كلها عناصر وأمور قابلة للتغيير ومن ثم يكون النظام قابلا للتغيير وفقا لمقتضيات الأمور .

٢ - أن يتم تصميم النظام فى ضوء أهداف المنشأة وأن هناك احتمال لوجود مخاطر الأعمال والمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ويجب أن يساعد هذا النظام على تخفيض هذه المخاطر حتى يمكن تحقيق أهداف المنشأة.

٣ - أن يتم تصميم النظام بما يتفق مع واقع المنشأة بعيداً عن المثالية، وبالتالى ليس متوقعا أن يمنع نظام الرقابة أو / ويكشف كافة التجاوزات وبالتالى فهو يوفر تأكيدات معقولة Reasonable Assurance وليست تأكيدات مطلقة Absolute Assurance بمنع أو كشف هذه التجاوزات

عند تشغيل Operating نظام الرقابة الداخلية (أى تطبيقه) لا يمكن بأى حال أن نتوقع من استخدامه تحقيق الفعالية المطلقة (١٠٠%) نظراً لأن تشغيل هذا النظام يتم من خلال أفراد (عنصر بشرى) وبقدر أمانة

وموضوعية هؤلاء الأفراد والإطار الأخلاقى الذى يحكمهم بقدر ما يتحقق من فعاليـــة لنظـــام الرقابـــة الداخليـــة ومـــن ثـــم مســـتوى خطـــر الرقابـــة (CR) .

ويمكن تبويب السياسات والإجراءات التى يستند عليها نظام الرقابة الداخلية فى خمس مجموعات **يطلق عليها عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية** وهى :

١ - بيئة الرقابة .
٢ - تحديد المخاطر في المنشأة .
٣ - نظام المعلومات والاتصالات .
٤ - أنشطة الرقابة .
٥ - متابعة أنظمة الرقابة .

١ – البيئة الرقابة Control Environment

وتشمل بيئة الرقابة وظائف الحوكمة والادارة واتجاهاتها أو علمها بالأمور ، وأفعال المسئولون عن الحوكمة والادارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة . وتضبط بيئة الرقابة ايقاع المنشأة وتؤثر في مدى وعي العاملين فيها لعناصر الرقابة .**وتشتمل بيئة الرقابة على العناصر الآتية ،** والتي يتعين على المراجع دراستها وتقييمها عند تقييمه لبيئة الرقابة بالمنشأة .

أ – **غرس وتطبيق النزاهة والقيم الاخلاقية لدى الأفراد :** حيث أن تصميم وتشغيل نظام الرقابة يتم من خلال العنصر البشرى ، ومن ثم فإن أمانة الأفراد والاطار الاخلاقي والسلوكي الذي يحكم تصرفاتهم يؤثر بشكل جوهري على بيئة الرقابة . عندما يتصف أمين خزينة النقدية بالأمانة فسوف نطمئن إلى أنه يحافظ على عهدته ، وعندما يكون أحد العاملين سيء السلوك فإنه يرتكب عمليات غش وسرقة وتزوير . تصرفات الإدارة تكون قدوة لباقى العاملين فإذا كانت الإدارة تزاول أموراً غير مرغوب فيها

فإن ذلك يشجع بعض العاملين على محاكاة الإدارة في ارتكاب هذه الأمور. ولذلك فإن الأمانة والأطار الأخلاقي والسلوكي يؤدي إلى توفير بيئة تدعم فعالية نظام الرقابة .

ب ـ **الألتزام بالكفاءة** : ويتطلب مراعاة الادارة لمستويات الكفاءة بالنسبة لوظائف معينة ، وكيف تترجم هذه المستويات إلى معارف ومهارات ضرورية .

جـ ـ **مساهمة المسئولين عن الحوكمة** : والمتمثلة في استقلاليتهم عن الادارة وخبرتهم ومدى مشاركتهم وفحصهم للأنشطة والمعلومات التي ترد إليهم ، والدرجة التي يتم بها طرح المسائل والقضايا الصعبة ومتابعتها مع الادارة وتفاعلها مع المراجعين الداخليين والخارجيين .

د ـ **الهيكل التنظيمى للمنشأة** : ويمثل الإطار الذى يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ أهداف المنشأة والرقابة عليها . الاستقلال التنظيمى للإدارات ووضوح خطوط الاتصال فيما بينها يؤدى إلى تعاون وتكامل الإدارات لتحقيق أهداف المنشأة ، وعندما تتداخل الاختصاصات بين الوحدات التنظيمية تظهر الصراعات وتفتيت جهود الأفراد وعدم تحقيق أهداف المنشأة ، ولذلك فان الهيكل التنظيمى الجيد يخلق بيئة رقابية جيدة .

هـ- **طريقة تحديد السلطات والمسئوليات** : تعبر السلطة عن الحق ، كما أن المسئولية تعنى واجبات ، عندما تتوازن الحقوق والواجبات فان ذلك يخلق بيئة رقابية جيدة . فهم الأفراد لأهداف المنشأة وحدود مسئوليتهم فى تحقيق هذه الأهداف وحدود سلطتهم فى استخدام الموارد المتاحة للوفاء بمسئوليتهم تعتبر من الأمور التى توفر بيئة رقابية سليمة . وفى المقابل فان منح سلطات واسعة بلا مسئوليات أو العكس سوف يؤدى إلى بيئة رقابية رديئة .

و- **فلسفة الإدارة ونمط التشغيل** : موقف الإدارة وتصرفاتها فى التعامل مع الأمور التشغيلية والإدارية تعكس فلسفة إدارة هذه المنشأة. فالإدارة الفعالة تحدد المخاطر وتواجهها بمجموعة من السياسات والإجراءات الملاءمة وتتبنى نظم معلومات تعكس بموضوعية وشفافية نتائج المعاملات والتصرفات والتقرير عنها وتستعين بأفراد ولجان للمتابعة والرقابة وتحقيق الانضباط فى العمل (مسئولى حوكمة) وهو ما يخلق بيئة جيدة للرقابة . وفى المقابل عندما تكون الإدارة غير فعالة فانها تتجنب المخاطر وتحاول اختيار بدائل محاسبية متحفظة أو تعسفية والتضليل فى المعلومات والتقارير وهى أمور تنعكس سلبا على بيئة الرقابة .

ي - **السياسات المتعلقة بالموارد البشرية** : وتوضح هذه السياسات القواعد والإجراءات والأساليب التى تتبعها إدارة المنشأة بخصوص تعيين وتوجيه وتقييم وتحفيز وترقية وعلاج العاملين بالمنشأة . فوضع معايير موضوعية لاختيار الأفراد الأكثر تأهيلا علميا وعمليا يوضح التزام المنشأة بتعيين أفراد ذوى كفاءة ، كما أن توزيع المهام على الأفراد طبقا لمستويات المعرفة والمهارة المتوافرة لديهم وإجراء تقييم دورى لأداء الأفراد يستند إليه فى ترقيتهم بناء على كفاءتهم يوضح التزام المنشأة بمعايير الكفاءة Commitment to Competence . موضوعية السياسات المتعلقة بالأفراد وتطبيقاتها ينمى ولاء الأفراد للمنشأة وهو ما يخلق بيئة جيدة للرقابة .

٢ – تحديد المخاطر بالمنشأة Entity's Risk Assessment

يتم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لمواجهة خطر الأعمال والخطر الحتمى المصاحب لمعاملات المنشأة وحساباتها كأحد المسئوليات الرئيسية لإدارة المنشأة . ويتعين على الإدارة أن تستخدم إجراءات متنوعة لغرض تحديد المخاطر وأهميتها واحتمالات حدوثها والتصرفات التى يجب اتخاذها لمواجهة هذه المخاطر (إداراتها) . قد تضع الإدارة سياسات وإجراءات محددة لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر قبول الخطر بسبب التكلفة والأهمية النسبية لهذا الخطر . المخاطر التى تواجه أى منشأة لا تتصف بالثبات فقد تتغير بسبب تغير الظروف المحيطة بالمنشأة أو بسبب تغير فى بيئة التشغيل ، ومدى أمانة الإدارة والعاملين ، أو تعيين أفراد جدد ذوى خبرات أقل لهم اهتمامات مختلفة تجاه الرقابة الداخلية ، أو إدخال تقنيات جديدة فى العمليات الإنتاجية، أو التوسع فى الأنشطة والمنتجات ، أو التغييرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات ، أو إعادة هيكلة للشركة يؤدي إلى تخفيض أعداد العاملين وتعديل في توزيع الاختصاصات والمستوى الإشرافي ويمكن معه تغير في خطر الرقابة ، أو تغيير السياسات المحاسبية التى تسير عليها المنشأة مما ينعكس على المخاطر المصاحبة لإعداد القوائم المالية . النظام المتكامل للرقابة الداخلية يساعد على تخفيض مخاطر الأعمال والمخاطر الحتمية من خلال السياسات والإجراءات الرقابية التى تستخدمها الإدارة لمواجهة هذه المخاطر ، وبقدر فعالية هذه السياسات والإجراءات ينخفض خطر الرقابة وتزيد درجة الإعتمادية على القوائم المالية.

وإذا كانت الإدارة تحدد المخاطر للتعامل معها عند **تصميم وتشغيل** نظام الرقابة الداخلية ، فان المراجع أيضا يحدد هذه المخاطر ولكن بغرض تحديد كمية ونوعية أدلة الإثبات (المعلومات) التى يتعين الحصول عليها لأداء عملية المراجعة بفعالية فى مواجهة هذه المخاطر . عندما تحدد الإدارة

المخاطر وتتعامل معها بشكل فعال فان ذلك ينعكس على المراجع بتخفيض كمية أدلة الإثبات التى يتعين الحصول عليها ، ومن ثم يجب على المراجع التعرف على المخاطر واحتمالات حدوثها وتصرفات الإدارة لمواجهة هذه المخاطر .

٣ – الأنشطة الرقابية Control Activities

تتضمن هذه الأنشطة مجموعة من السياسات والإجراءات والتصرفات التى تتبناها الإدارة لمواجهة المخاطر وتخفيضها . تأثير المخاطر على تحقيق أهداف المنشأة وتكلفة مواجهتها ينعكس على حجم ونوعية الأنشطة الرقابية التى تصممها الإدارة وتستخدمها لمواجهة هذه المخاطر بقصد تخفيضها وتقليل آثارها السلبية على تحقيق أهداف المنشأة . الأنشطة الرقابية ذات الصلة بفعالية ضوابط الرقابة على المعلومات والتقارير المالية ومراجعتها تشمل :

أ – فصل الاختصاصات Segregation of Duties

يمكن التمييز بين أربعة مهام (واجبات) وظيفية فى أى منشأة وهى : التصريح بأداء العمليات – تنفيذ العمليات – الاحتفاظ بالأصول – والمحاسبة عن العمليات والأصول . الفصل بين هذه المهام يعد من أهم الأنشطة الرقابية . عندما يسمح لأمين الخزينة ومهمته الاحتفاظ بالنقدية أن يقوم بمهمة تسجيل المقبوضات والمدفوعات بالدفاتر المحاسبية (مهام متعارضة) يكون لديه الفرصة لسرقة النقدية وتغطية هذه السرقة بالتلاعب فى القيود المحاسبية . وعندما يسمح لأمين المخازن ومهمته الاحتفاظ بالأصناف المخزنية بأن يصرح بصرف أصناف من المخازن (مهام متعارضة) يكون لديه الفرصة للتلاعب فى إعداد وعرض المعلومات المتعلقة بالعمليات المسئول عنها . ولذلك يتعين الفصل الواضح بين هذه

المهام والواجبات الوظيفية المتعارضة سواء عند تصميم نظام الرقابة أو تشغيله لتخفيض خطر الرقابة (CR) .

ب – سلطة الاعتماد Authorization of Transactions

يقصد بهذه الضوابط مجموعة السياسات والإجراءات الإدارية لإجازة (التصريح) بإجراء التبادل ، التحويل ، أو استخدام أصول المنشأة لأغراض محددة تحت ظروف معينة . قد تنطوى هذه السياسات على تصريح عام أى يكون للفرد حدود عامة محددة مسبقا لأداء العمليات دون أن يتجاوزها ، كأن يكون لموظف البيع الحق فى بيع أى كمية من السلعة بالسعر والشروط المحددة من الإدارة العليا **(تصريح عام)** General Authorization ، قسم الاستحقاقات يعد كشوف المرتبات فى نهاية كل شهر تلقائيا (تصريح عام) فى ضوء القواعد والقرارات المنظمة لاعداد وصرف الأجور . بعد تنفيذ العمليات وفقا للتصريح العام يتعين اعتمادها To be approved من شخص مسئول للتحقق من الالتزام بحدود التصريح العام قبل تسجيل هذه العمليات بالدفاتر . كما تشتمل سياسة التصريح بالعمليات على **تصريح خاص** Specific Authorization وهو ما يتطلب ضرورة الحصول على تصديق مسبق من سلطة أعلى لأداء العملية ، فاذا كانت سياسة المنشأة فى البيع أن تتم كافة عمليات البيع نقداً وبدون أية خصومات فان قرار البيع لأحد العملاء بالأجل أو منح خصم لأحد العملاء يتطلب الحصول على تصديق خاص مسبق لهذا القرار .

جـ- الرقابة المادية على الأصول والسجلات

Physical Control over assets and records

تتطلب حماية بعض الأصول ، مثل النقدية – المخزون – أجهزة طبية – أجهزة حاسب آلى ، وضع مجموعة من الإجراءات والسياسات التى تقيد

الوصول المباشر Direct access إليها لغير المسئولين عنها . عندما لا تتوافر قيود على استخدام الحاسب أو جهاز طبى معين لغير المختصين فان ذلك قد يؤدى إلى إتلاف هذا الجهاز أو ملفات الحاسب ويؤدى إلى أضرار قد يصعب تحملها . وكذلك عدم توافر أماكن مؤمنة بخزائن النقدية أو عناصر المخزون أو الدفاتر والسجلات المحاسبية يجعلها عرضه للسرقة أو التلف المتعمد أو غير المتعمد . الرقابة المادية على الأصول والسجلات تتطلب وجود مجموعة من الإجراءات والسياسات لتحقيق فعالية هذه الرقابة منها : قيود على الوصول المباشر للأصول ، التأمين على بعض الأصول ضد السرقة والسطو والحريق ، المطابقة الدورية بين الأرصدة الفعلية لبعض الأصول (من واقع جرد فعلى) مع أرصدة هذه الأصول بالسجلات المحاسبية ، استخدام أسلوب الرقابة المزدوجة (مثل وجود شخصين للخزينة أو للمخزن يتم فتح وأقفال الخزينة أو المخزن فى تواجدهم مجتمعين) .

د - **تشغيل المعلومات Information Processing**

تتضمن هذه الضوابط مجموعة من السياسات والإجراءات التى تضعها الإدارة للتأكد من اعتماد وحدوث ودقة واكتمال العمليات التى يتم تسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرضها من خلال نظام المعلومات بالمنشأة سواء كان يدويا أو باستخدام الحاسب الآلى . وتشتمل هذه الضوابط على مجموعتين هما : **ضوابط عامة** General Controls **وضوابط تطبيقية** Application Controls . الضوابط العامة تمثل سياسات وإجراءات عامة على كافة المعاملات مثل الرقابة على برامج الحاسب الآلى وضوابط استخدامها وتعديلها والسجلات المحاسبية ونظم المعلومات لضمان فعالية تشغيلها وتطويرها بشكل مستمر . الضوابط التطبيقية تختص بأنواع المعاملات (عمليات بيع – عمليات شراء – عمليات تحصيل ..) بهدف التحقق من اعتماد وحدوث ودقة واكتمال هذه العمليات عند معالجتها

محاسبيا ، والتحقق من دقة إعداد موازين المراجعة سواء بالمجاميع أو / و الأرصدة .

هـ- فحص الأداء Performance Review

تتضمن هذه الضوابط مجموعة من السياسات والإجراءات لفحص وتحليل الأداء الفعلى ومقارنته بالأداء المخطط أو الأداء عن الفترة السابقة باستخدام بيانات متعددة مالية وغير مالية أو مع بيانات من خارج المنشأة . ويمتد هذا الفحص إلى أداء الوظائف والأنشطة المختلفة داخل المنشأة ، على سبيل المثال مدير القروض الصغيرة فى بنك يقوم بفحص تقارير الفروع والمناطق ونوع القرض للتحقق من سلامة اعتماد منح القروض وقابليتها للتحصيل للوقوف على أداء منح الائتمان للقروض الصغيرة . الأمور غير العادية التى تكتشف من الفحص والتحليل يجب أن يتوافر بالنظام إجراءات لتصويبها .

٤ – نظام المعلومات والتقارير المالية

Information and Communication

نظام المعلومات الذى يلائم أهداف عملية التقرير المالى Financial reporting يتكون من الإجراءات والسجلات التى يتم تصميمها واستخدامها فى تحديد المعاملات وتشغيلها (تسجيلها وتبويبها وتلخيصها) والتقرير عنها للأطراف المعنية . ويجب أن يوفر هذا النظام المعلومات والأساليب التى تستخدم فى المساءلة المحاسبية Accountability عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية . **عند تصميم نظام المعلومات** يجب تحديد : المعاملات الرئيسية للمنشأة – كيفية تحديد هذه المعاملات عند حدوثها وتسجيلها – ماهى السجلات المحاسبية التى يتم استخدامها – كيف يكشف النظام الأمور غير العادية – نوعية المعلومات التى تعرض بالتقارير المالية والتحليلات التفصيلية لها بما فى ذلك التسويات التى تتم عليها . وعند **تشغيل نظام المعلومات** يتعين أن ترتبط الإجراءات المستخدمة فى معالجة وتشغيل

المعلومات بالأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات (التحقق من الحدوث – التحقق من الاكتمال – التحقق من التوقيت السليم – التحقق من الدقة الحسابية – التحقق من صحة التوجيه المحاسبى – التحقق من سلامة الترحيل والتلخيص) .

وتتمثل عناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات في سياسات واجراءات ترتبط بكثير من التطبيقات وتدعم التوظيف الفعال لعناصر الرقابة على التطبيقات المحاسبية وذلك للمساعدة على ضمان استمرار التشغيل الجيد لنظم المعلومات وتشمل عناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات والتي تحافظ على سلامة المعلومات وأمنها على : (أ) مركز بيانات وتشغيل شبكة الاتصالات (ب) اقتناء برمجيات النظام والتغيير فيها وصيانتها (جـ) أمن الوصول إلى النظام (د) اقتناء تطبيقات النظام وتطويره وصيانته .

توصيل المعلومات Communication للأطراف المعنية ينطوى على فهم كل فرد لدوره ومسئولياته المرتبطة بإعداد وعرض التقارير المالية ، وكيف يرتبط النشاط الذى يقوم به بعمل الأفراد الآخرين ووسائل التقرير عن الاستثناءات للمستويات الإدارية الأعلى سواء من خلال تقارير شفهية أو مكتوبة أو مرئية (فى حالة استخدام نهايات طرفية للحاسب الآلى) .

٥ – متابعة الضوابط الرقابية Monitoring

متابعة الضوابط الرقابية تمثل عملية تقييم لجودة أداء نظام الرقابة على مدار الفترات الزمنية المتتابعة من حيث التصميم والتشغيل للتأكد من استمرارية عمل النظام بفعالية وفقاً لما هو مخطط لها. وتشتمل متابعة الضوابط الرقابية على أنشطة تقوم بها الإدارة مثل فحص التسويات البنكية للوقوف على إذا ما كانت تعد بشكل منتظم وفى التوقيت المناسب ، وفحص إلتزام رجال البيع بسياسات البيع التى تسير عليها المنشأة . فى العديد من المنشأت يشارك المراجع الداخلى فى متابعة الضوابط الرقابية بتقييم تصميم هذه الضوابط وتشغيلها والتقرير عن ذلك للإدارة العليا . وقد تستخدم فى متابعة الضوابط الرقابية معلومات من أطراف خارجية مثل المراجع الخارجى

أو من العملاء والموردين ، فعندما ترد شكاوى من العملاء أو الموردين تشير إلى وجود أخطاء فى المعاملات معهم أو معلومات من المراجع الخارجى لوجود بعض الثغرات فى نظام الرقابة يتعين على الإدارة مراعاة هذه المعلومات لإجراء تعديل على تصميم أو إجراءات وسياسات تشغيل عناصر نظام الرقابة للحفاظ على استمرارية تشغيله بفعالية .

وتجدر الإشارة إلى **ترابط وتكامل عناصر نظام الرقابة** ، حيث أن البيئة الرقابية تمثل البنية الأساسية للعناصر الأربعة الأخرى وتعكس موقف وإدراك الإدارة لأهمية نظام الرقابة فى تحقيق أهداف المنشأة . وترتبط باقى عناصر الرقابة بالبيئة الرقابية ، فتحديد المخاطر يعبر عن تقدير الإدارة للمخاطر المرتبطة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية طبقا لقواعد ومعايير المحاسبة فى ضوء عناصر البيئة الرقابية ، ولمواجهة هذه المخاطر تعتمد الإدارة على مجموعة من الأنشطة الرقابية ونظام لاعداد وتوصيل المعلومات لتحقيق أهدافها فى عملية التقرير المالى ، ويتطلب الأمر أن تقوم الإدارة بصفة دورية بتقييم جودة أداء عناصر نظام الرقابة للتحقق من أن هذه العناصر تعمل كما ينبغى ويتم تطويرها كلما لزم الأمر مع تغير الظروف التى تشكل البيئة الرقابية .

رابعاً : تأثير حجم المنشأة على نظام الرقابة :

عناصر نظام الرقابة – السابق عرضها – تمثل نظاما متكاملا للرقابة الداخلية فى المنشآت الكبيرة ، ومع ذلك فان هذه العناصر قابلة للتطبيق فى المنشآت الصغيرة مع الأخذ فى الاعتبار حجم وطبيعة العلاقات التنظيمية فى هذه المنشآت . ويمكن أن تستخدم المنشأة الصغيرة عناصر **البيئة الرقابية** بشكل مختلف عن الشركات الكبيرة ، فقد لا يتوافر فى المنشأة الصغيرة دليل مكتوب لأداء الأعمال ولكن يمكن أن يحل محله تبنى ثقافة تركز على أهمية الأمانة والسلوك الأخلاقى من خلال الاتصالات

الشفهية المباشرة مع الإدارة . وتتلاءم عملية **تحديد المخاطر** مع أى منشأة بغض النظر عن الحجم وأن كانت تميل لان تكون فى صورة غير هيكلية فى المنشآت الصغيرة حيث تكون الإدارة مدركة للمخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المنشأة وتحاول بث هذا الإدراك لدى العاملين باتصالات شخصية مباشرة . **نظم المعلومات وتداولها** فى المنشآت الصغيرة تكون أقل تعقيدا نظرا لحجم المنشأة وقلة عدد المستويات الإدارية والاتصالات الشخصية المباشرة بين الإدارة والعاملين والتى تحل محل نظم التقارير المعقدة فى الشركات الكبرى . **الأنشطة الرقابية** فى المنشآت الصغيرة تماثل القائمة بالمنشآت الكبرى مع اختلاف شكلى فى التطبيق، العديد من الأنشطة الرقابية يقوم بها المدير المالك ، الفصل بين المهام والواجبات يكون ابسط نظرا لقلة عدد العاملين ، المدير المالك يضطر إلى مراقبة الأنشطة والمهام المتعارضة لتحقيق هدف الأنشطة الرقابية. **متابعة الضوابط الرقابية** فى المنشآت الصغيرة تميل لأن تكون غير رسمية نظرا للارتباط المباشر بين المدير المالك والعاملين مما يبرز الاختلافات الجوهرية فى العمليات عن التوقعات ويؤدى الى اتخاذ إجراءات لتصويب تشغيل أو تصميم الضوابط الرقابية.

خامساً : تقييم نظام الرقابة الداخلية :

استنادا إلى مسئولية الإدارة عن تبنى نظام للرقابة الداخلية فعال من حيث التصميم والتشغيل (تطبيقه عمليا) مع المحافظة على استمرارية تطبيقه بفعالية ، تمتد هذه المسئولية لتشمل توثيق هذا النظام System documentation أى صياغة النظام فى شكل مستندات ووثائق توضح تصميم عناصر النظام ونتائج اختبار وتقييم تشغيلها . ويمكن أن تستخدم الإدارة فى هذا الشأن مجموعة أساليب لتوثيق النظام منها : الخرائط التنظيمية – دليل الإجراءات والسياسات – وصف كتابى للنظام Narrative وخرائط التدفق Flow-Charts . فى بعض الشركات قد لا

تتوافر مثل هذه الوثائق ويمكن للمراجع فى هذه الحالة مساعدة إدارة الشركة فى إعدادها أو يقوم بإعداد الوثائق التى تخدمه فقط فى تنفيذ عملية المراجعة بفعالية .

تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يعتبر أحد المتطلبات الأساسية لتنفيذ عملية المراجعة وفقا للمعايير وقواعد الأداء المهنى . هدف هذا التقييم أن يتمكن المراجع من الحكم على إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت وحدود الاختبارات الأساسية للمراجعة وكمية ونوعية أدلة الاثبات التى يتعين الحصول عليها لإجراء هذه الاختبارات . الخطوات التى يتبعها المراجع لإجراء هذا التقييم تشمل :

١ - دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية .

٢ - اختبار الضوابط الرقابية .

٣ - التقرير عن نظام الرقابة الداخلية .

ونتناول فيما يلى هذه الخطوات :

١ – دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية :

يتعين على المراجع أن يحصل على معلومات كافية عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة (العميل) من حيث ملاءمة تصميم عناصر هذا النظام وفعالية تشغيلها (أى وضعها موضع التنفيذ) . وبطبيعة الحال يكون الاهتمام الرئيسى للمراجع بالضوابط الرقابية ذات الصلة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية حتى يتمكن من فهم المجموعات الرئيسية لمعاملات المنشأة ونشأتها والمستندات المؤيدة لها والسجلات المحاسبية الهامة والجوانب المختلفة لعملية التقرير المالى ومدى فعالية الرقابة عليها ، ومن ثم تحديد مدى قابلية القوائم المالية للمراجعة.

أ – التعرف على تصميم نظام الرقابة :

يجب على المراجع أن يحصل على فهم كاف لبيئة الرقابة لتحديد موقف وإدراك وتصرفات المديرين تجاه الرقابة الداخلية وأهميتها للمنشأة ، بالإضافة إلى فهم تصميم الإجراءات الرقابية على عملية التقرير المالى والقوائم المالية . عند توافر توثيق عن تصميم نظام الرقابة أعد بمعرفة إدارة المنشأة (دليل الإجراءات والسياسات – الخرائط التنظيمية – خرائط تدفق النظام – الوصف الكتابى للنظام) يمكن للمراجع الاعتماد عليه فى فهم تصميم عناصر النظام الرقابى للعميل . وبالإضافة إلى هذه الأساليب قد يعد المراجع قائمة استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

(١) **الوصف الكتابى** لنظام الرقابة الداخلية يمثل شرحا مكتوبا للضوابط الرقابية لدى العميل حيث يوضح به نقطة البداية لكل عملية ، المعالجات المحاسبية التى تتم عليها والضوابط على هذه المعالجات ، نقطة النهاية لهذه العملية بما فى ذلك المستندات المؤيدة والسجلات المستخدمة فى معالجة هذه العمليات محاسبياً .

(٢) **خرائط التدفق** وهى تمثل توضيحا بيانيا Diagram لتتابع عمليات المنشأة من بدايتها إلى نهايتها بما فى ذلك المستندات والسجلات المستخدمة فى معالجتها والضوابط (نقاط الرقابة) عليها . وقد تعد هذه الخرائط يدويا أو تعد باستخدام الحاسب الآلى .

(٣) **قائمة الاستقصاء** وهى عبارة عن قائمة من الأسئلة التى يوجهها المراجع للإدارة والعاملين بالمنشأة فى شكل مكتوب (قائمة) تغطى الجوانب المختلفة لعناصر نظام الرقابة بالمنشأة وتتم الإجابة على هذه الأسئلة أما " بنعم " أو " لا " . فحص هذه الإجابات يوفر للمراجع معلومات عن تصميم نظام الرقابة الداخلية .

ب – التعرف على تشغيل نظام الرقابة :

يتعين على المراجع التعرف على إذا ما كانت الضوابط الرقابية المصممة بالمنشأة توضع بالفعل موضع التنفيذ Implemented لاستكمال فهمه لنظام الرقابة الداخلية . ويمكن للمراجع الحصول على المعلومات (أدلة الإثبات) اللازمة للتعرف على تشغيل نظام الرقابة بطرق مختلفة منها:

- **تحديث معلوماته السابقة عن المنشأة** ، فى حالة إذا سبق للمراجع مراجعة القوائم المالية لهذه المنشأة يمكنه الرجوع إلى ملفات السنوات السابقة للوقوف على نقاط الضعف والقوة فى تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وعما إذا كانت الإدارة قد اتخذت بعض الإجراءات فى السنة الحالية للتغلب على تلك النقاط . فى حالة إجراء تعديلات على نظام الرقابة خلال السنة الحالية يقوم المراجع بتقييم هذه التعديلات وأثرها على تصويب نقاط الضعف بالنظام فى الفترات السابقة . أما فى حالة مراجعة القوائم المالية للشركة لأول مرة فإن هذه الطريقة لا تعد ملاءمة .
- **ملاحظة تنفيذ أنشطة المنشأة** ، وذلك بملاحظة موظفى العميل أثناء تنفيذهم للمهام والواجبات الوظيفية المسندة إليهم بما فى ذلك إعدادهم للمستندات والسجلات مما يعزز فهم ومعرفة المراجع للضوابط الرقابية التى يتم تنفيذها بالفعل .
- **الاستفسار من الإدارة والعاملين** ، وذلك بطرح أسئلة للإدارة وموظفى العميل فى مختلف المستويات التنظيمية داخل المنشأة بقصد الحصول على معلومات عن تشغيل الضوابط الرقابية .

- **فحص المستندات والسجلات** المتعلقة بتنفيذ الأنشطة والعمليات بما فى ذلك السجلات المحاسبية ومتابعة المعالجة المحاسبية لعينة من العمليات Walkthrough بالنظام المحاسبى للمنشأة مما يعزز فهم المراجع لتشغيل الضوابط الرقابية على العمليات المحاسبية .

جـ – التقدير المبدئى لخطر الرقابة :

التقدير المبدئى لخطر الرقابة Preliminary assessment of control risk يمثل تقدير المراجع لاحتمال أن نظام الرقابة الداخلية بما فى ذلك النظام المحاسبى بالمنشأة لا يمنع حدوث التحريفات الجوهرية أو يكتشفها ويصححها فى توقيت مناسب بعد حدوثها . ويستند هذا التقدير إلى المعلومات التى حصل عليها المراجع عند التعرف على نظام الرقابة الداخلية من حيث التصميم أو / والتشغيل . قد يكون تقدير المراجع المبدئى لخطر الرقابة عند أعلى مستوى لهذا الخطر (١٠٠%) كما فى حالة عدم وجود نظام فعال للرقابة فى منشأة صغيرة ، أو قصور Deficiency أو ضعف جوهرى Material weakness فى تصميم نظام الرقابة أو بسبب عدم أمانة الإدارة أو عدم دقة السجلات المحاسبية . إذا فقدت الإدارة الأمانة فان أدلة الإثبات التى يخطط المراجع للحصول عليها تكون غير جديرة بالثقة Unreliable ، كما أن عدم دقة المستندات والسجلات (كما فى حالة عدم توافر فواتير الموردين أو صور من فواتير البيع) يؤدى إلى عدم وجود أدلة إثبات وفى هاتين الحالتين (عدم أمانة الإدارة أو عدم وجود مستندات) غالبا ما يقرر المراجع الاعتذار عن ارتباط المراجعة بسبب عدم قابلية الشركة للمراجعة Unauditable . تحديد خطر الرقابة عند أعلى مستوى لهذا الخطر (١٠٠%) فى المنشآت الصغيرة يمكن التغلب عليه بالتوسع فى الإختبارات الموسعة على العمليات Substantive tests of transactions لاستيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات (التحقق

من الحدوث – التحقق من اكتمال العمليات – التحقق من الدقة الحسابية للعمليات – التحقق من التوجيه المحاسبى للعمليات – التحقق من صحة توقيت تسجيل العمليات – التحقق من صحة ترحيل وتلخيص العمليات) وفى هذه الحالة لا ينفذ المراجع اختبارات لضوابط الرقابة حيث أنه لن يعتمد عليها فى تنفيذ عملية المراجعة . تخفيض خطر الرقابة عن أعلى مستوى, (أى لأقل من ١٠٠%) فى الشركات الكبيرة يتطلب أن يجرى المراجع اختبارات للضوابط الرقابية Tests of controls سواء لاستيفاء متطلبات هيئة تداول الأوراق المالية فى بعض الدول بهدف التقرير عن نظام الرقابة الداخلية للشركة ، أو لتخفيض الاختبارات الموسعة على المعاملات فى بعض الشركات . التقدير المبدئى لخطر الرقابة لا يمكن أن يصل إلى مستوى الصفر حيث أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية مثالى يمنع أو / ويكشف ويصحح فى توقيت مناسب كافة التحريفات أما بسبب التكلفة المرتفعة للغاية لهذا النظام والتى لا تتلاءم مع العائد من استخدامه وأيضا بسبب المحددات الحتمية Inherent limitation على نظام الرقابة والتى يرجع جزء كبير منها إلى العنصر البشرى عند تصميم و / أو تشغيل هذا النظام .

٢ – اختبارات الضوابط الرقابية :

عندما يخطط المراجع لأن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية فى تنفيذ عملية المراجعة يجب أن يكون خطر الرقابة عند مستوى اقل من ١٠٠ % ، ويتعين عليه أن يقوم بإجراء **اختبارات لضوابط الرقابة الداخلية** Test of Controls للوقوف على مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة لمنع واكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية خلال السنة المالية على النحو المتوقع As intended . بعض الإجراءات المستخدمة فى التعرف على نظام الرقابة لا يكون مخططاً لها أن تستخدم كاختبارات لضوابط الرقابة ومع ذلك فقد توفر هذه الإجراءات دليل إثبات عن مدى فعالية تشغيل هذه

الضوابط . على سبيل المثال يستفسر المراجع من موظفى العميل ويلاحظهم فى إعداد مذكرة تسوية حساب المنشأة لدى البنك كأحد الضوابط الرقابية ، وهذه الإجراءات توفر معلومات للمراجع عن التزام العاملين بالضوابط الرقابية ومدى فعالية تطبيقها لاكتشاف التحريفات فى حساب المنشأة لدى البنك ، ومن ثم تصبح نوعاً من اختبارات فعالية الضوابط الرقابية . **الإجراءات** التى يمكن للمراجع أن يتبعها فى إجراء اختبار فعالية تشغيل ضوابط الرقابة تشمل :

أ - الاستفسار Inquiry من الإدارة وموظفى العميل عن تشغيل الضوابط الرقابية .

ب - فحص المستندات والسجلات المتعلقة بتنفيذ الأنشطة والعمليات Documentation بما فى ذلك السجلات المحاسبية للتعرف على مدى توافق تشغيل نظام الرقابة مع ما هو متوقع (تصميم النظام).

ج - ملاحظة Observation تشغيل الضوابط الرقابية التى لا يتوافر بشأنها مستند معين مثل عملية الفصل بين الواجبات الوظيفية فى تنفيذ أنشطة وعمليات المنشأة بما فيها الأنشطة المتعلقة بعملية التقرير المالى .

د - إعادة أداء إجراءات العميل Re-performance عند وجود مستند أو سجلات متصلة بالضوابط الرقابية (مسار مراجعة) وان كانت هذه المستندات قد لا توفر دليلا قاطعا على الالتزام بهذه الضوابط ، على سبيل المثال أسعار البيع الموضحة بفواتير البيع يجب أن تتمشى مع قائمة أسعار البيع المعتمدة (هنا يتوافر مستندين عن الضوابط الرقابية وهما فاتورة البيع وقائمة أسعار البيع المعتمدة) لكن ليس هناك ضمان بان سعر البيع المدرج بالفاتورة يتفق مع سعر القائمة، فى هذه

الحالة يقوم المراجع باختبار مدى توافق أسعار البيع المدونة فى الفواتير مع أسعار القائمة (أى يعيد إجراء يقوم به موظفى العميل) للتحقق من تشغيل هذه الضوابط الرقابية .

عندما يحصل المراجع على أدلة إثبات من خلال اختباره لضوابط الرقابة تؤيد أن نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ملاءما من حيث التصميم وفعالا من حيث التشغيل (أى أن تقديره لخطر الرقابة أصبح يقل عن مستوى خطر ١٠٠%) ، فان المراجع يعدل فى تقديره المبدئى لخطر الرقابة توصلا إلى التقدير النهائى لخطر الرقابة ، ومن ثم يعيد النظر فى طبيعة وتوقيت وحدود الاختبارات الموسعة على المعاملات والتى سبق تحديدها عند التخطيط المبدئى لعملية المراجعة .

٣ – التقرير عن نظام الرقابة الداخلية :

التقرير عن نظام الرقابة الداخلية لا يعد جزءاً من مسئوليات المراجع طبقا لمعايير المراجعة ، وانما يمكن أن يقدم كخدمة إضافية يقدمها المراجع لإدارة المنشأة . غالبا ما يتطلب الأمر تقديم مثل هذا التقرير فى حالة وجود نقاط ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية . ويتم إبلاغ إدارة المنشأة شفاهة أو فى صورة خطاب يوجه لإدارة الشركة أو مسئولي الحوكمة بهذه الشركة .

مع تزايد حالات الغش فى إعداد وعرض القوائم المالية ومراجعة هذه القوائم فى الولايات المتحدة الأمريكية صدر قانون سيربنز أوكسلى فى ٣٠ يوليو ٢٠٠٢ والذى تضمن مجموعة من المتطلبات القانونية يجب أن تلتزم بها إدارة شركات الاكتتاب العام عند إعداد التقارير والقوائم المالية وكذا مراقبى حسابات هذه الشركات عند مراجعة تلك القوائم . وقد انعكست آثار هذه المتطلبات على مهنة المحاسبة والمراجعة وعلى العلاقة بين شركات الاكتتاب العام ومراقبى حسابات هذه الشركات . كما استجابت

هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية لمتطلبات هذا القانون وأنشأت "مجلس المراقبة المحاسبية على شركات الاكتتاب العام " Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) والذى تولى وضع معايير للرقابة على جودة أداء مراجعى شركات الاكتتاب العام والتحقق من التزامهم بهذه المعايير . وقد صدر عن هذا المجلس المعيار رقم (٢) والذى يلزم مراجعى شركات الاكتتاب العام بالولايات المتحدة الأمريكية بتوفير تأكيدات معقولة بتحديد والإفصاح عن جوانب الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية بالشركة ، ومن ثم فان هذا الإلزام لا ينطبق عندما تكون جوانب القصور أو الضعف فى نظام الرقابة الداخلية غير جوهرية ، كما أنه لا ينطبق على الشركات غير المقيدة بالبورصة .

ونظرا لأن المعايير الدولية للمراجعة قد تضمنت أنه " قد تكون هناك متطلبات إضافية للتقرير فى شركات الاكتتاب العام ، كمثال نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية التى يكتشفها المراجع عند مراجعة القوائم المالية قد يتعين التقرير عنها لجهات تشريعية أو حكومية أو رقابية [١] فانه طبقاً لهذه المعايير الدولية أصبح التقرير عن نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية لشركات الاكتتاب العام المسجلة فى بورصة الأوراق المالية أمرا ملزما لمراجعى هذه الشركات . فى هذه الحالة يجب على المراجع أن يتعرف على نظام الرقابة الداخلية للشركة بشكل كاف ، وينفذ اختبارات ضوابط الرقابة على المعاملات وأرصدة الحسابات مع ربطها بتأكيدات الإدارة ، وإعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية بشكل منفصل عن تقرير مراجعة القوائم المالية يتضمن فقرتين تتناول الفقرة الأولى عرضاً لعناصر نظام الرقابة الداخلية على عملية التقرير المالى مع الإشارة إلى مسئولية

---

(1) IFAC, International Standards on Auditing", (ISA -315-Pr124)

الإدارة عن تبنى واستمرارية تشغيل هذه العناصر بفعالية ، وفى الفقرة الثانية يبدى المراجع رأيه فى مدى ملاءمة تصميم وفعالية تشغيل والحفاظ على استمرارية هذه الضوابط الرقابية .

الفصل الثالث
أدلة الإثبات فى المراجعة

يشير اصطلاح أدلة الإثبات – بصفة عامة – إلى البيانات والمعلومات والحقائق التى يستند إليها الفرد فى التوصل إلى أحكامه أو استنتاجاته عن قضية أو موضوع معين . عندما تريد شراء سيارة مثلاً فأنت تحتاج إلى معلومات وفيرة وجديرة بالثقة لاتخاذ قرارك . الباحث الذى يجرى تجارب على دواء معين يحتاج إلى معلومات دقيقة لإقرار صلاحية هذا الدواء . القاضى يحتاج إلى معلومات موثوق فيها لإصدار أحكامه فى القضايا المطروحة أمامه .

أولاً : طبيعة أدلة الإثبات فى المراجعة :

تعرف أدلة الاثبات – فى مجال المراجعة – بأنها كافة المعلومات التى يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من ابداء رأيه ، وهى تشمل على المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى . وتتضمن أدلة المراجعة ـ والتي تكون بطبيعتها تراكمية ـ أدلة تم الحصول عليها من خلال اجراءات تم أداؤها أثناء عملية المراجعة ، وتلك التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى . ويعتمد المراجع على خبراته المهنية فى تحديد نوعية وكمية أدلة الاثبات audit evidence اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير وقواعد الأداء المهنى . **كمية** أدلة الإثبات التى يجب الحصول عليها تنعكس على حجم العينات التى يتعين الاعتماد عليها والبنود التى تتضمنها هذه العينات . **نوعية** أدلة الاثبات ترتبط بإجراءات المراجعة audit procedures التى تتبع لتجميع هذه الأدلة وتوقيت تنفيذ هذه الإجراءات .

ثانياً : خصائص أدلة الاثبات فى المراجعة :

أدلـة الإثبـات فـى المراجعـة يجـب أن تكـون مقنعـة Persuasive للمراجع عن كونها حاسمة Conclusive ، وحتى تكون الأدلة مقنعة يجب أن يتوافر فيها خاصتيان هما : كفاية هذه الأدلة Sufficiency of Evidence ، وأنها ملائمة أى أنها جديرة بالثقة أو يمكن الاعتماد عليها Reliability or competency of evidence .

١ – كفاية أدلة الإثبات :

كفاية أدلة الإثبات فى المراجعة تعنى كمية الأدلة التى يتعين على المراجع الحصول عليها . ونظراً لأن تنفيذ عملية المراجعة – وبصفة خاصة فـى الشـركات الكبـرى – يـتم باسـتخدام عينـات مـن المعـاملات وأرصـدة الحسابات المرتبطة بالقوائم المالية فان ذلك يطرح تساؤلا حول ماهية القدر الكافى من أدلة الإثبات ، وإلى أى مدى يكون حجم العينة ملائماً لدعم رأى المراجع . بالرجوع إلى معايير المراجعة نجد أن هذه المعايير لم تضع حدوداً فاصلة لمعنى القدر الكافى من أدلة الإثبات وانما تركت تحديد هذا القدر للحكم المهنى للمراجع وفقا للحالة والظروف المحيطة بعملية المراجعة ، وفي ضوء المعايير المصرية للمراجعة (معيار رقم ٥٠٠) يمكن تحديد بعض العوامل التى يمكن للمراجع أن يسترشد بها لتحديد كمية أدلة الإثبات الكافية لتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهنى وأهمها :

أ – تقدير المراجع لمستوى خطر التحريف المحيط بالبند (كلما زاد احتمال الخطر الحتمى زادت احتمالية طلب أدلة مراجعة إضافية) .

ب – تقييم المراجع لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومن ثم مستوى خطر الرقابة (عدم فعالية نظام الرقابة تؤدى إلى زيادة كمية الأدلة) .

ج - نوعية أدلة المراجعة المتاحة للمراجع (فكلما زادات جودة الأدلة تقل الحاجة إلى المزيد منها) . وبالتالي فإن العلاقة بين كفاية وملاءمة الأدلة تعتبر علاقة تبادلية .

د - تكلفة الحصول على الدليل ومدى تأثيره فى تكوين رأى المراجع ، ومع ذلك لا تعتبر مسألة الصعوبة أو تكلفة الحصول على الدليل سبباً مقبولاً لحذف اجراء مراجعة ليس له بديل .

٢ - ملاءمة (جدارة أدلة الإثبات بالثقة) :

ملاءمة دليل الإثبات هى مقياس لنوعية الدليل ومدى إرتباطه بموضوع المراجعة ومصداقيته في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في فئات معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة . جودة أدلة الاثبات **ترتبط بنوعية إجراءات المراجعة** التى يستخدمها المراجع للحصول على هذه الأدلة **والحصول على الدليل في التوقيت المناسب**. تقييم ملاءمة أو جدارة دليل الإثبات بالثقة يعتمد على الحكم المهنى للمراجع فى ضوء مجموعة من الاعتبارات أهمها :

أ - **مصدر الحصول على الدليل** . فالحصول على دليل الإثبات من مصدر خارجى مستقل عن الشركة (مثل المصادقات مع العملاء والموردين والبنوك) توفر معلومات أكثر ثقة من تلك التى نحصل عليها من داخل الشركة .

ب - **مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية** . أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من داخل الشركة تكون أكثر ثقة عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ملائما من حيث التصميم وفعالاً فى التطبيق (فالرقابة الداخلية الفعالة على الأجور تدعم ثقة المراجع فى المعلومات الواردة بكشوف الأجور) .

ج - **الإرتباط المباشر بين المراجع والدليل** . عندما يحصل المراجع على المعلومات بشكل مباشر مثل نتائج الجرد الفعلى للنقدية أو للمخزون بحضور المراجع ، أو ملاحظة المراجع لتطبيق قواعد الرقابة تكون أكثر اعتمادية عن الاستفسار من موظفى العميل عن هذه الضوابط .

د - **مستوى تأهيل مقدم الدليل** . أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من شخص أو جهة مختصة تكون جديرة بالثقة عن تلك التى يتم الحصول عليها من شخص غير متخصص (جرد مخزون الأدوية فى مستشفى بمعرفة صيادلة أكثر ثقة من إجراء الجرد بمعرفة موظفين اداريين ليس لديهم دراية بهذه الأدوية) .

هـ- درجة موضوعية الدليل . أدلة الإثبات التى تعتمد على حقائق موثقة تكون أكثر ثقة من تلك التى تعتمد على التقديرات والاجتهادات الشخصية. فوجود قرينة مستندية لعملية الشراء (أوامر التوريد – أصل فاتورة الشراء ، محضر الفحص والاستلام ، أذن الإضافة بالمخزن ، أمر صرف القيمة للمورد ، الشيك الصادر للمورد) تعطى قناعة بحدوث عملية الشراء وقيمتها وشروطها دون أى تقدير شخصى، تكون أكثر ثقة عن المعلومات الشفهية عن عملية الشراء من مسئولى المشتريات بالشركة أو فحص صور ضوئية لهذه المستندات .

و - **ملاءمة دليل الإثبات** . يعتبر دليل الإثبات ملائماً عندما يكون متوافقاً مع هدف أو أكثر من أهداف المراجعة . فمعلومات الجرد الفعلى للمخزون أو النقدية تتوافق مع هدف التحقق من الوجود للمخزون أو النقدية ، المصادقات مع العملاء توفر دليل إثبات على الوجود والتقييم ، فحص أوامر التسليم للعملاء والتحقق من إصدار فواتير بيع

عن هذه الأوامر يحقق هدف الاكتمال للمعاملات . وتشمل ملاءمة الدليل أن يتم إجراء المراجعة المرتبط به فى توقيت مناسب ، فإجراء الجرد للنقدية بعد تاريخ انتهاء السنة المالية لا يعد ملائما للحصول على معلومات جديرة بالثقة .

ثالثا : أنواع أدلة الإثبات فى المراجعة :

يمكن تصنيف أدلة الإثبات فى المراجعة بصفة عامة في ثلاث مجموعات أساسية هى :

١ - **أدلة اثبات تم إعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة**

وتشمل هذه الأدلة المعلومات المستخلصة من دفاتر وسجلات المنشأة والتى تم إعداد القوائم المالية على أساسها (دفاتر يومية ، دفاتر أستاذ ، سجلات مساعدة) ، وكذا المستندات الداخلية المؤيدة لبعض العمليات مثل كشوف المرتبات والأجور ، أذون صرف وتحصيل النقدية ، أذون الإضافة والصرف بالمخازن ، نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة ، الشهادات والاقرارات التى يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة ، قرارات مجلس إدارة الشركة .

٢ - **أدلة اثبات واردة للمنشأة من أطراف خارجية :**

وتشمل هذه الأدلة المعلومات المستخلصة من أوامر البيع الواردة من العملاء ، وفواتير الشراء الواردة من الموردين ، كشوف حسابات البنوك التى تتعامل معها الشركة ، بوالص التأمين على الأصول. والواقع أن إعداد هذه الأدلة خارج المنشأة تزيد من درجة ثقة المراجع فيها .

٣ – أدلة اثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل :

وتشتمل هذه الأدلة المعلومات المستخلصة من الشهادات والاقرارات الواردة من المتعاملين مع المنشأة والتى تصل منهم بشكل مباشر للمراجع ، العمليات الحسابية التى يقوم بها المراجع بنفسه ، التحقق من الوجود الفعلى للأصول الملموسة والذى يتم تحت إشراف المراجع أو بحضور أحد مساعديه .

من الطبيعى أن يفضل المراجعون النوع الثالث من أدلة الاثبات ومع ذلك يعتمد المراجع في الممارسة العملية على كل هذه الأنواع وفقاً لأحكامه المهنية .

رابعاً : الأساليب الفنية للحصول على أدلة الإثبات فى المراجعة :

يتم الحصول على أدلة الإثبات فى المراجعة باستخدام إجراءات للمراجعة تحتوى على الخطوات والأساليب الملاءمة لتجميع هذه الأدلة . وقد حدد المعيار المصري للمراجعة (رقم ٥٠٠) الإجراءات التى يمكن للمراجع اتباعها للحصول على أدلة الاثبات وهى :

١ – جرد الأصول الملموسة (الجرد الفعلى) .
٢ – المراجعة المستندية وفحص السجلات .
٣ – المصادقات .
٤ – الملاحظات .
٥ – الاستفسارات .
٦ – إعادة الحساب (فحص الدقة الحسابية) .
٧ – الإجراءات التحليلية .
٨ – إعادة الأداء

وسوف نتناول مناقشة هذه الإجراءات فيمايلى :

١ – جرد الأصول الملموسة (الجرد الفعلى)

Inspection of Tangible assets

يستخدم هذا الأسلوب للتحقق من الوجود الفعلى **للأصول الملموسة** (مثل السيارات ، الأثاث ، الأراضى ، العقارات ، الآلات والمعدات ، المخزون بأنواعه ، أوراق مالية ، أوراق قبض ، نقدية بالخزينة) ، على أن تكون هذه الأصول فى **حيازة المنشأة** . فإذا استطاع المراجع معاينة الأصل موضوع الفحص ورؤيته بنفسه فإن ذلك يجعله على قناعة بوجود هذا الأصل. ويستلزم استخدام هذا الأسلوب اتباع ترتيبات معينة بين المراجع والمنشأة لتنفيذ عملية الجرد .

ويفترض فى استخدام هذا الأسلوب أن المراجع يكون على دراية بطبيعة نشاط المنشأة والأصول المستخدمة فيه ، غير أنه فى بعض الأصول مثل مخزون أجهزة طبية أو مخزون الماس يلزم توافر خبرات خاصة للوقوف على الحصر العينى للأصول ومدى سلامتها وفى هذه الحالة يستطيع المراجع أن يستعين بأهل الخبرة فى هذا المجال ويفضل أن يكونوا مستقلين عن إدارة الشركة .

أسلوب الجرد الفعلى يوفر لنا أحد أدلة الإثبات الأساسية عن الوجود الفعلى للأصل الملموس وحالته لكنه لا يعطينا أى معلومات إضافية عن ملكية هذه الأصول أو تقييمها .

٢ – المراجعة المستندية وفحص السجلات

Inspection of records and documents

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الأكثر استخداما فى تنفيذ أى عملية مراجعة نظراً لأن كافة المعاملات التى تتم فى أى منشأة لابد وأن

تكون مدعمة بمستند أو أكثر سواء كانت هذه المعاملات تتعلق بالإيرادات، المصروفات ، الأصول ، الخصوم ، أو حقوق الملكية .

قد تكون المستندات داخلية أو خارجية . **المستند الداخلى** ينشأ ويستخدم داخل المنشأة مثل كشوف المرتبات ، أذون تحصيل وصرف النقدية ، وأذون إضافة وصرف المخزون ومذكرات التسوية . **المستند الخارجى** قد ينشأ داخل المنشأة ويستخدم خارجها مثل فواتير البيع ، أو ينشأ خارج المنشأة ويستخدم داخلها مثل كشوف حسابات البنوك وفواتير الشراء .

المراجعة المستندية وفحص السجلات يوفر للمراجع معلومات (أدلة إثبات) للربط بين الأحداث والتصرفات المالية التى تمت بالمنشأة خلال فترة المراجعة والقيود المحاسبية المرتبطة بهذه الأحداث والتصرفات والتى تستمد منها الأرقام الواردة بالقوائم المالية للمنشأة . ويطلق اصطلاح **مسار المراجعة** Audit trail على الدورة المحاسبية للمستندات منذ نشأتها ومروراً بتسجيلها بدفاتر اليومية وترحيلها لدفاتر الأستاذ ثم تلخيصها باستخراج أرصدة الحسابات تمهيداً لإعداد القوائم المالية . تتبع هذه الدورة يوفر للمراجع معلومات مقنعة لمدى دلالة وصحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية .

المراجعة المستندية وفحص المستندات والسجلات بمعرفة المراجع يطلق عليها اصطلاح Vouching أى الحصول على **قرينة مستندية** عن صحة المعاملات ، وتتطلب أن يفحص المراجع المستند ذاته للتحقق من أنه باسم المنشأة ويخص فترة المراجعة وأنه مستندا لعملية حقيقية تمت بالفعل وليس وهمية وهو ما يستلزم التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية على المعاملات والربط بين المستندات المختلفة للعملية . على سبيل المثال عند مراجعة عمليات الشراء يتم التحقق من فعالية الضوابط الداخلية لعملية الشراء ثم فحص فواتير الشراء مع أوامر الشراء مع محضر الفحص والاستلام

للبضاعة الواردة وأذن أضافتها للمخازن حيث أن تطابق هذه المستندات يعطى قرينة مستندية مقنعة للمراجع عن حدوث واكتمال وتوقيت هذه العمليات كأهداف فرعية لمراجعة المعاملات .

فى الشركات الكبيرة حيث يستخدم كم هائل من المستندات يصبح الفحص الشامل (١٠٠%) لهذه المستندات أمر صعب ومكلف بالنسبة للمراجع ، وبالتالى تكلفة عملية المراجعة والأتعاب التى تطلب من العميل ، وفى هذه الحالات يتعين على المراجع استخدام الأساليب العلمية المتاحة كأسلوب العينات للتغلب على هذه الصعاب . وقد تتم معالجة المستندات والعمليات المحاسبية باستخدام الحاسب الآلى مما يؤدى إلى اختفاء القرينة المستندية المرئية للمراجع ، وفى هذه الحالة يستخدم المراجع الأساليب المتاحة للمراجعة الإلكترونية بما يتلاءم وظروف كل حالة .

٣ – المصادقات Confirmations

يستخدم هذا الأسلوب بهدف الحصول على شهادة أو إقرار مكتوب من جهة أو شخص خارج المنشأة (طرف ثالث مستقل) بصحة أو عدم صحة رصيد حساب أو معاملات ومعلومات معينة . ونظرا لأن هذا الأسلوب يوفر أدلة اثبات (معلومات) يحصل عليها المراجع بشكل مباشر ومستقل ، فان دليل الاثبات المستخلص من هذا الأسلوب يكون مقنعا للمراجع وتزيد درجة اعتماده عليه .

المصادقات مع طرف ثالث تستخدم بشكل متكرر للحصول على معلومات (أدلة إثبات) عن أرصدة الحسابات وعناصرها مثل أرصدة حسابات العملاء أو الموردين ، الأرصدة النقدية لدى البنوك ، أوراق القبض أو الأوراق المالية المودعة لدى البنك أو طرف ثالث (شركات حفظ الأوراق المالية) أو مخزون بضاعة لدى الغير ، ولكنها ليست قاصرة على هذه العناصر ، فقد تستخدم لتوفير معلومات للمراجع عن شروط اتفاقيات

أو معاملات للمنشأة مع طرف ثالث ، أو أى تعديلات تكون قد تمت عليها مثل اتفاقيات القروض مع الجهات المقرضة .

المعلومات التى توفرها المصادقات الخارجية تساعد المراجع فى التحقق من وجود الأرصدة فى تاريخ معين وكذا اكتمال هذه الأرصدة (قد تكشف المصادقة مع أحد الدائنين أو البنك عن وجود التزامات لم تسجل). كما أنها قد توفر معلومات عن سلامة توقيت تسجيل العمليات وعدم تداخلها بين الفترات المالية وبصفة خاصة العمليات الكبيرة التى تم تسجيلها بدفاتر المنشأة قرب نهاية الفترة المالية . ومع ذلك فان هذه المصادقات لا توفر عادة كافة أدلة الاثبات ذات الصلة بتأكيد التقييم نظرا لأنه ليس عمليا أن نسأل أحد العملاء ليصادق على مدى قدرته على سداد كامل مديونيته للمنشأة حتى يتسنى التحقق من صحة تقييم رصيد العملاء وتكوين مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها إذا لزم الأمر .

يمكن التمييز بين نوعين أساسيين للمصادقات هما المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية . **المصادقة الإيجابية** Positive confirmation حيث يتطلب الأمر ورود رد من الطرف المرسل إليه المصادقة فى كل الأحوال سواء بالموافقة على المعلومات الواردة فى طلب المصادقة أو بتعديلها أو برفضها . ويتعين على المراجع أن يتابع ورود الردود على هذه المصادقات ويكرر طلبها إذا لزم الأمر نظرا لأن أهمية هذا النوع من المصادقات فى ورود الردود عليها وما تتضمنه من معلومات غالبا ما تكون جديرة بالثقةReliable . عادة ما تستخدم المصادقة الإيجابية للأرصدة الهامة فى حسابات العملاء أو الموردين حيث يكون عددها محدودا وأرصدتها كبيرة الأهميةHighly material . **المصادقة السلبية** Negative confirmation لا يتطلب الأمر بالضرورة ورود رد من الطرف المرسل إليه المصادقة إلا فى حالة عدم موافقته على المعلومات

المدونة بطلب المصادقة . عدم وصول رد على المصادقة السلبية لا يعنى بالضرورة أن يكون المرسل إليه موافقا على المعلومات الواردة بها فقد يرجع عدم الرد الى عدم وصول طلب المصادقة إلى المرسل إليه أو إهماله فى الرد ، ولذلك فان استخدام المصادقة السلبية عادة ما يوفر دليل اثبات أقل ثقة عن استخدام المصادقة الإيجابية وهو ما يتطلب من المراجع ضرورة إجراء اختبارات موسعة أخرى لدعم المصادقات السلبية. عندما يكون المستوى المقدر للخطر الحتمى أو/ و خطر الرقابة منخفض مع وجود عدد كبير من الأرصدة صغيرة القيمة فان المصادقات السلبية يمكن أن تستخدم لتخفيض خطر المراجعة الى مستوى معقول .

٤ – الملاحظات : Observations

تعتبر الملاحظات أسلوب مباشر للحصول على أدلة الاثبات ويستخدم المراجع حواسه المختلفة فى تطبيق هذا الأسلوب . قد يقوم المراجع بجولة داخل المنشأة للتعرف على نشاط العميل والإمكانات المتاحة لديه ، ويمكن للمراجع ملاحظة موظفى العميل عند أدائهم للأعمال المسندة إليهم لتوفير معلومات عن تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية . فى أغلب الأحوال لا يوفر هذا الأسلوب فى حد ذاته دليل إثبات مقنع للمراجع إذ يجب تدعيمه بأساليب أخرى – وكمثال عندما يلاحظ المراجع وجود آلة جديدة لدى العميل فان هذه الملاحظة تقوده إلى فحص سجلات الأصول الثابتة للتحقق من اكتمال رصيد حساب الآلات ، وأيضا إذا لاحظ المراجع وجود أصناف بالمخازن تغطيها الأتربة فيتعين عليه الاستفسار من موظفى العميل عن هذه الأصناف والرجوع إلى المستندات الخاصة بها لمعرفة إذا كانت تمثل مخزون راكد وبالتالى تنعكس على التقييم (القيمة الممكن تحقيقها من رصيد المخزون) .

٥ – الاستفسارات Inquiries

يقوم نظام الاستفسارات على توجيه المراجع لمجموعة من الأسئلة إلى الإدارة أو بعض العاملين بالمنشأة للحصول على معلومات مالية أو غير مالية . الاستفسارات فى حد ذاتها لا توفر أدلة إثبات كافية لاكتشاف التحريفات الجوهرية ولكنها توفر دليل إثبات يمكن أن يعزز أدلة أخرى. فاذا كان لدى الشركة استثمارات طويلة الأجل مؤيدة مستنديا يتعين الاستفسار من إدارة الشركة عن خططها بشأن استمرار هذه الاستثمارات للتحقق من ملاءمة الطريقة المتبعة فى تقييم هذه الاستثمارات . فى حالة حصول المراجع على معلومات من خلال استفساراته عن الطريقة المتبعة بالمنشأة لتسجيل المعاملات والرقابة عليها يتعين عليه أن يجرى بعض الاختبارات باستخدام فحص المستندات والملاحظات لتحديد إذا ما كانت هذه المعاملات قد تم تسجيلها بالفعل (للتحقق من هدف الاكتمال) وأن هذه المعاملات مصرح بها (للتحقق من هدف الوجود) . عندما يتوافر فى الإدارة وموظفى العميل الأمانة والموضوعية فان ثقة المراجع فى إجاباتهم على استفساراته يمكن الاعتماد عليها لتعزيز أدلة إثبات أخرى .

٦ – إعادة الحساب (فحص الدقة الحسابية) Recomputation

يستخدم هذا الأسلوب للحصول على معلومات (أدلة إثبات) عن الدقة الحسابية للمعاملات وأرصدة حسابات المنشأة . للتحقق من سلامة العمليات الحسابية للاهلاكات أو الديون المشكوك فى تحصيلها يمكن للمراجع أن يراجع حساب مبلغ الاهلاك أو أعمار الديون ومبلغ مخصص

الديون المشكوك فى تحصيلها للتحقق من الدقة الحسابية للعمليات التى تم حسابها بمعرفة موظفى العميل . ويمكن أن يقوم المراجع بمراجعة تجميع وترصيد بعض الحسابات ومقارنة الأرصدة الفرعية مع رصيد الحساب الرئيسى المقابل لها (مثل مطابقة أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء مع رصيد حساب اجمالى العملاء) للتحقق من صحة ودقة العمليات الحسابية.

٧ – الإجراءات التحليلية : Analytical Procedures

يستخدم هذا الأسلوب لتوفير معلومات للمراجع عن الأمور غير العادية سواء فى مرحلة تنفيذ اختبارات المراجعة ، أو فى مرحلة الفحص النهائى للوصول إلى رأى عن القوائم المالية ، كما يستخدم هذا الأسلوب أيضا كأحد الأنواع الأساسية لاختبارات المراجعة.

عند تخطيط عملية المراجعة قد يستخدم المراجع هذا الأسلوب لتوفير معلومات للتعرف على صناعة ونشاط العميل بالإضافة إلى معلومات عن البنود التى تحتاج الى مزيد من الاهتمام ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت وحدود إجراءات المراجعة التى يتعين القيام بها .

عند تنفيذ الاختبارات الموسعة يستخدم هذا الأسلوب لتوفير معلومات تساعد فى تخفيض خطر عدم الاكتشاف ، فعند مقارنة المبيعات مع تكلفة المبيعات فى كل شهر يمكن اكتشاف التقلبات غير العادية فى هذه العلاقة وهو ما يشير إلى احتمال وجود تحريفات يتعين الوقوف عليها بالرجوع إلى فحص المستندات . وعند مقارنة قيمة الاهلاكات فى السنة الحالية مع قيمتها فى السنة السابقة يمكن للمراجع الوقوف على الأمور غير العادية فى حساب قيمة الاهلاك . عندما تسفر نتيجة الفحص التحليلى عن

عدم وجود تقلبات غير عادية فان ذلك يؤدى إلى تخفيض الاختبارات الأساسية .

فى مرحلة الفحص النهائى للقوائم المالية يستخدم هذا الأسلوب لتوفير معلومات للمراجع (من خلال النسب والمقارنات والاتجاهات) عن مدى معقولية أرقام القوائم المالية وهو ما يوفر قرينة على اكتمال ودقة العمليات ، بالإضافة إلى توفير معلومات للحكم على مدى قدرة المنشأة على الاستمرار فى المستقبل .

اعتماد المراجع على إجراءات الفحص التحليلى يتوقف على عدة عوامل أهمها :

أ - الأهمية النسبية للبند محل الاختبار ، فعندما تكون أرصدة المخزون هامة نسبياً فإن المراجع لا يعتمد فقط على أدلة الاثبات المستخلصة من هذا الأسلوب حيث يتعين تعزيز هذه المعلومات بأدلة إثبات أخرى من الفحص المادى (الجرد) والفحص المستندى . وبالنسبة لبنود الإيرادات والمصروفات غير الهامة يمكن الاعتماد على هذا الأسلوب إذا كانت المعلومات المستخلصة منه تؤيد احتمال عدم وجود تحريفات فى هذه البنود .

ب - مستوى الخطر الحتمى وخطر الرقابة . فإذا كانت ضوابط الرقابة على إعداد المعلومات المستخدمة فى إجراءات الفحص التحليلى فعالة فإن أدلة الإثبات المستخلصة من هذا الأسلوب تكون محل ثقة المراجع . عندما يكون الخطر الحتمى لبند معين مرتفع مع ضعف الضوابط الرقابية عليه (عمليات البيع الآجل لعملاء متعثرين) يتطلب الأمر

إجراءات أخرى للاعتماد عليها بصفة أساسية مثل الفحص المستندى أو المصادقات .

ج - القدرة على التنبؤ بدقة بالنتائج المتوقعة من إجراءات الفحص التحليلى . عادة ما يتوقع المراجع ثبات نسبة مجمل الربح نسبياً عند مقارنتها من فترة لأخرى وبالتالى تكون أدلة الإثبات المستخلصة من الإجراءات التحليلية مفيدة للمراجع ، فى حين أن بنود المصروفات التى تعتمد على حكم وتقدير الإدارة مثل مصروفات البحوث والتطوير تقل أهمية المعلومات المستخلصة من إجراءات الفحص التحليلى عن هذه البنود .

٨- إعادة الأداء Re-performance

إعادة الأداء هو تنفيذ المراجع للإجراءات وأنظمة الرقابة التي كان يتم أداؤها بصورة مستقلة منذ البداية كجزء من الرقابة الداخلية في المنشأة ، أما يدوياً أو من خلال استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي على سبيل المثال إعادة أداء تحليل أعمار الديون . أو إعادة حساب الاهلاكات بمعرفة المراجع.

خامساً :علاقة أدلة الاثبات باختبارات وأهداف وخطر المراجعة :

يعتمد المراجع على أدلة الاثبات لإجراء اختبارات معينة حتى يمكنه تكوين معتقداته للوصول إلى تأكيدات معقولة عن مدى صحة وعدالة وعرض القوائم المالية للمنشأة . وينعكس مستوى التأكيد المعقول على خطر المراجعة . ويأخذ المراجع فى اعتباره تكلفة الحصول على أدلة

الاثبات حتى يكون بمقدورة أداء عملية المراجعة بتكلفة معقولة لتخفيض خطر الأعمال الخاص بالمراجع Auditor's Business risk أى خطر فقدان المراجع لعملائه .

عندما تكون أدلة الإثبات مقنعة Persuasive للمراجع فإنها تؤثر بشكل إيجابى فى تكوين معتقداته ، وحتى تكون هذه الأدلة مقنعة لابد وأن يتوافر لها خاصيتان هما : كفاية الأدلة (كمية المعلومات والتى تتأثر بحجم العينة المستخدمة فى المراجعة والبنود التى تحتوى عليها هذه العينة) ، وأن تفى بالغرض ملائمة أو جديرة بالثقة (أى نوعية المعلومات) . نوعية أدلة الاثبات يمكن أن تؤثر على تخفيض كمية هذه الأدلة ، فى حين أن زيادة كمية الأدلة (زيادة حجم العينة) لا يؤثر على جودة هذه الأدلة الأمر الذى يدعم أهمية اهتمام المراجع بنوعية أدلة الاثبات .

تحسين نوعية أدلة الاثبات يرتبط بمدى ملاءمتها لهدف المراجعة (من حيث التوافق مع الهدف وتوقيت الحصول على الدليل) ، بالإضافة إلى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للعميل من حيث التصميم وفعالية تطبيقه . فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالا فان ذلك ينعكس على زيادة الثقة فى جرد الأصول الملموسة والمراجعة المستندية وفحص السجلات وفحص الدقة الحسابية للعمليات (إعادة الحساب) والمعلومات المستخدمة فى الإجراءات التحليلية كأدلة إثبات أساسية فى أداء عملية المراجعة . وغالبا ما يصاحب فعالية نظام الرقابة وتحسين نوعية أدلة الاثبات انخفاض فى حجم العينات المستخدمة فى المراجعة ومن ثم إمكانية تخفيض تكلفة المراجعة إلى مستوى معقول وهو ما ينعكس على تخفيض خطر الأعمال الخاص بالمراجع.

تحقيق الهدف الرئيسى للمراجعة يرتبط باستيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات ومراجعة الأرصدة مع مراعاة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل وهو ما يتطلب إجراء أربعة أنواع رئيسية من اختبارات المراجعة Audit tests هى : إختبارات فعالية ضوابط الرقابة ، اختبارات أساسية على المعاملات ، اختبارات أساسية على الأرصدة ، اختبارات المعقولية .

١ – اختبارات فعالية ضوابط الرقابة Tests of controls

تستخدم هذه الاختبارات **بهدف** تقييم مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية التى تؤثر على عناصر القوائم المالية بسبب المخاطر الحتمية المصاحبة لهذه العناصر بإجراء هذه الاختبارات يمكن للمراجع تقدير مستوى خطر الرقابة (أى عدم فعالية نظام الرقابة لدى العميل فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية فى توقيت مناسب) . **أدلة الاثبات** التى يمكن للمراجع استخدامها لإجراء هذه الاختبارات تشمل :

أ – المعلومات المستخلصة من استفسارات المراجع مع الإدارة وموظفى العميل.

ب – المعلومات المستخلصة من فحص مستندات وسجلات العميل .

ج – المعلومات المستخلصة من ملاحظة أنشطة العميل ذات الصلة بضوابط الرقابة وتشغيلها .

د – المعلومات المستخلصة من إعادة المراجع لبعض الإجراءات الرقابية المستخدمة لدى العميل .

٢ – اختبارات أساسية على المعاملات

Substantive Tests of Transactions

تستخدم هذه الاختبارات بهدف التحقق من استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات (التحقق من حدوث العمليات – التحقق من اكتمال العمليات – التحقق من الدقة الحسابية للعمليات – التحقق من التوجيه المحاسبى للعمليات – التحقق من صحة توقيت تسجيل العمليات – والتحقق من صحة ترحيل وتلخيص العمليات) . بإجراء هذه الاختبارات يمكن للمراجع التحقق من دقة القيم النقدية للمعاملات ومستوى فعالية ضوابط الرقابة على هذه المعاملات ويساعد ذلك على التحقق من دقة تقدير مستوى خطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف.

أدلة الاثبات التى يمكن للمراجع استخدامها لاجراء هذه الاختبارات تشمل:

أ – المعلومات المستخلصة من فحص مستندات وسجلات العميل ومتابعة تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات من خلال النظام المحاسبى .

ب – المعلومات المستخلصة من الإستفسارات مع الإدارة وموظفى العميل عن بعض المعاملات .

ج – المعلومات المستخلصة من فحص الدقة الحسابية لقياس وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات .

ونظرا لأن هذه الاختبارات تساعد فى التحقق من دقة تقدير مستوى خطر الرقابة فانه من المفضل عمليا أن تتم اختبارات فعالية ضوابط الرقابة بشكل متزامن Concurrent مع الاختبارات الأساسية على المعاملات لتخفيض وقت تنفيذ عملية المراجعة ومن ثم تكلفتها . عند استخدام أحد الاختبارات لأداء غرضين فى آن واحد (التحقق من ضوابط الرقابة والتحقق

من المعاملات) فيطلق عليه اختبار ذات غرض مزدوج dual-Purpose test ، وكمثال عند اختبار عينة من فواتير البيع يمكن التحقق من صحة إجراءات استخراج الفواتير (ضوابط رقابة) والتحقق من سلامة التوجيه المحاسبى (اختبار أساسى للمعاملات) .

٣ – اختبارات أساسية على الأرصدة

Substantive Tests of Balances

تستخدم هذه الاختبارات بهدف التحقق مما إذا كان هناك تحريف جوهرى فى قيمة أرصدة الحسابات المختلفة من خلال استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة (التحقق من وجود الأرصدة – التحقق من اكتمال الأرصدة – التحقق من الدقة الحسابية للأرصدة – التحقق من القيمة الممكن تحقيقها– التحقق من ملكية الأصول وسلامة الالتزامات – التحقق من سلامة العرض والإفصاح) .

وقد يطلق على هذه الاختبارات " اختبارات تفصيلات الأرصدة Substantive Tests of Details of Balances " بإجراء هذه الاختبارات يمكن للمراجع تعديل مستوى خطر عدم الاكتشاف المخطط .

أدلة الاثبات التى يمكن للمراجع استخدامها لأجراء هذه الاختبارات تشمل:

أ – المعلومات المستخلصة من جرد الأصول الملموسة (الجرد الفعلى).

ب – المعلومات المستخلصة من المراجعة المستندية وفحص السجلات (مثل مستندات ملكية الأصول ، كشوف حسابات البنوك والموردين).

ج – المعلومات المستخلصة من الاستفسارات مع الإدارة وموظفى العميل (مثل معلومات عن المخزون الراكد أو الديون المتعثرة) .

د - المعلومات المستخلصة من الردود الواردة على المصادقات مع أطراف خارج المنشأة .

هـ- المعلومات المستخلصة من إعادة الحساب (فحص الدقة الحسابية) .

حدود هذه الاختبارات تتأثر بنتائج اختبارات فعالية الضوابط الرقابية والاختبارات الأساسية على المعاملات بالإضافة إلى نتائج اختبارات المعقولية .

٤ – اختبارات المعقولية Tests of Reasonableness

تستخدم هذه الاختبارات **بهدف** التحقق من إمكانية وجود تحريفات جوهرية لازالت قائمة فى عناصر القوائم المالية . عند إجراء هذه الاختبارات قبل إجراء الاختبارات الأساسية وإظهارها لمعقولية أرقام القوائم المالية فان ذلك يؤدى إلى إمكانية تخفيض الاختبارات الأساسية على الأرصدة أو تخفيض حجم العينة لإجراء هذه الاختبارات . اختبارات المعقولية تساعد المراجع فى تعديل مستوى خطر عدم الاكتشاف المخطط. **أدلة الإثبات** التى يمكن للمراجع استخدامها لإجراء هذه الاختبارات تشمل:

أ - المعلومات المستخلصة من الاستفسارات مع الإدارة وموظفى العميل أو جهات أخرى (عند الاستعانة بخدمات خبراء على سبيل المثال).

ب - المعلومات المستخلصة من إجراءات الفحص التحليلى (المقارنات ، النسب والمؤشرات ، والاتجاهات بين المعلومات المالية وغير المالية).

إذا ترتب على إختبارات المراجعة تخفيض خطر عدم الاكتشاف المخطط وحتى مع بقاء خطر الرقابة والخطر الحتمى عند نفس المستوى

المقدر فإن ذلك يؤدى إلى تخفيض خطر المراجعة المحقق ، ومن ثم زيادة مستوى التأكيد عن القوائم المالية . ويصبح خطر المراجعة المحقق كمايلى:

خطر المراجعة المحقق = خطر عدم الاكتشاف المخطط بعد تعديله × خطر الرقابة × الخطر الحتمى

وبذلك يمكن للقارىء أن يستخلص العلاقة التى تربط أدلة الإثبات باختبارات وأهداف المراجعة وخطر المراجعة .

سادساً : أوراق عمل المراجعة

يتعين على المراجع إعداد الوثائق والمستندات التى تدعم أدائه لعملية المراجعة وفقا للقواعد والأصول المهنية المتعارف عليها . وقد حدد معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠) ضرورة إعداد وثائق مراجعة كافية ومناسبة وفي توقيت زمنى مناسب تساعد مراقب الحسابات في زيادة جودة أداء عملية المراجعة وتسهيل الفحص والتقييم الفعال لأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها وتقييم النتائج التى تم التوصل إليها قبل وضع تقرير مراقب الحسابات في صورته النهائية . أوراق العمل التى يتم إعدادها أثناء عملية المراجعة تكون أكثر دقة من تلك التي يتم إعدادها فيما بعد .

١ – أهداف إعداد أوراق عمل المراجعة : Audit Working Papers

الهدف الأساسى لإعداد أوراق عمل المراجعة توفير أدلة مستندية عن أداء عملية المراجعة وفقا لمتطلبات المعايير المصرية والدولية للمراجعة (معيار ٢٣٠) ، ومساعدة المراجع فى تخطيط عملية المراجعة والأشراف على أعمال مساعديه بشكل فعال ، بالإضافة إلى توفير وثائق عن كمية

ونوعية أدلة الاثبات التى حصل عليها المراجع لتدعيم الرأى الذى يصل إليه فى تقرير المراجعة .

٢ – نوعية وحفظ أوراق عمل المراجعة :

تشمل أوراق عمل المراجعة الوثائق والمستندات والمراسلات والمذكرات والملاحظات المكتوبة والتى تدعم فى مجموعها أداء المراجع لعملية المراجعة فى مراحلها المختلفة . بعض هذه الأوراق يستخدم لعدة مراجعات فى المستقبل أى أن لها طبيعة مستمرة Continuing nature ويتم حفظها فى ملف دائم Perminant file ، وبعضها الآخر يتعلق بمراجعة السنة الجارية فقط ويتم حفظها فى ملف آخر يطلق عليه " الملف الجارى " Current file . ويجب ترقيم هذه الأوراق بشكل يسهل الرجوع إليها .

أ – الملف الدائم

الأوراق التى يشتمل عليها الملف الدائم تعطى صورة واضحة عن تاريخ المنشأة والأنظمة الرقابية والمحاسبية القائمة بها مما يساعد المراجع ومساعديه فى تجنب إعداد أوراق عمل جديدة لكل سنة على حدة بالنسبة للأمور التى تتصف بالثبات النسبى . أهم أوراق العمل التى يتضمنها الملف الدائم تشمل :

- نسخة من عقد تكوين أو تأسيس الوحدة محل المراجعة ونظامها الأساسى أو الداخلى .
- نسخة من الخريطة التنظيمية للوحدة واللوائح الأساسية المستخدمة بها.

- وصف لنظام الرقابة الداخلية بالوحدة ونقاط الضعف فيه والإجراءات التى تتخذها الإدارة لتفادى نقاط الضعف والمخاطر الحتمية وخطر الرقابة .
- ملخص للنظام المحاسبى المتبع بالوحدة ودليل الحسابات وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة .
- ملخص بالسياسات المحاسبية التى تسير عليها الوحدة .
- مذكرات وافية عن العقود طويلة الأجل بالوحدة وكذا استثماراتها الدائمة.
- ملخص عن أنشطة الوحدة والأصول المتاحة لتنفيذ هذه الأنشطة وخطر الأعمال المحيط بهذه الأنشطة .
- الهيكل التمويلى القائم بالوحدة .

ب – الملف الجارى :

الأوراق التى يشتمل عليها الملف الجارى هى تلك الوثائق والمستندات والمذكرات ذات الصلة بمراجعة السنة الجارية فقط ، ومن ثم فان المراجع يعد ملف جارى لكل ارتباط مراجعة سنويا . ومن أهم الأوراق التى يشتمل عليها الملف الجارى مايلى :

- برنامج المراجعة للسنة الحالية .
- ميزان المراجعة والقوائم المالية للسنة الحالية .
- قائمة بالتسويات المحاسبية ومذكرات تسوية أرصدة البنوك للسنة الحالية .
- الملاحظات والمذكرات التى حصل عليها أعضاء فريق المراجعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة .

- الكشوف التحليلية المرفقة بالقوائم المالية .
- تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة والقوائم المالية للسنة الحالية.
- المصادقات والشهادات والاقرارات ونسخة من محاضر جرد الأصول للسنة الحالية .
- المراسلات التى تمت بين إدارة الوحدة والمراجع خلال السنة .
- اختبارات المعقولية التى قام بها المراجع على القوائم المالية .
- المستندات المؤيدة للموقف الضريبى للشركة حتى نهاية السنة الحالية.
- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية خلال السنة الحالية.
- نتائج اختبارات ضوابط الرقابة والاختبارات الأساسية للمعاملات والأرصدة عن السنة الحالية .

٣ – ملكية أوراق عمل المراجعة :

أوراق عمل المراجعة سواء التى قام بإعدادها المراجع أو حصل عليها من الشركة تعتبر ملكا للمراجع ، ويتعين عليه الحفاظ على سرية المعلومات الواردة بها وفقا لقواعد وآداب السلوك المهنى ، ومن ثم فلا يجوز للمراجع التصرف فيها دون أذن كتابى مسبق من العميل فيما عدا الحالات التى توجد قواعد قانونية عامة تلزم المراجع بتقديمها لجهات التحقيق .

الفصل الرابع
المعاينة فى المراجعة
Audit Sampling

—

مع تطور حجم المشروعات واتساع نطاق نشاطها نوعيا وجغرافيا بدأ نطاق المراجعة الكاملة (لكافة المعاملات وأرصدة حسابات المنشأة) يضيق وبدأ الاتجاه نحو استخدام المراجعة الاختبارية فى تنفيذ عملية المراجعة باستخدام عينة من معاملات وأرصدة حسابات المنشأة إستناداً إلى ما يوفره نظام الرقابة الداخلية من ضوابط على تصرفات وأنشطة الإدارة ومعالجة وعرض المعلومات المتعلقة بهذه التصرفات والأنشطة .

أولاً : التعريف بالعينات وإمكانية استخدامها فى المراجعة :

المراجعة الاختبارية ترتكز على اختيار عينة من مجتمع المعاملات أو أرصدة الحسابات وفحصها فحصا شاملا وتعميم نتائج فحص هذه العينة على باقى مفردات المجتمع . فى مجال مراجعة المعلومات المالية يعرف **المجتمع** Population بأنه مجموعة من البيانات التى تتصف بخاصية أو صفات مشتركة مثل مجتمع مستندات معاملات المنشأة عن سنة معينة ، وقد يتم تجزئة هذا المجتمع إلى مجتمعات أقل حدودا مثل مجتمع مستندات البيع أو مجتمع حسابات العملاء أو مجتمع بنود المخزون . ويجب أن يكون المجتمع **ملائماً** appropriate للهدف من إجراء اختبارات المراجعة التى تتم عليه ، فإذا كان إختبار المراجعة يتم لاكتشاف تحريفات بالزيادة Overstatement على حسابات الدائنين فان المجتمع يتمثل فى حسابات الدائنين المسجلة بدفاتر المنشأة ، فى حين إذا كان الهدف من الاختبارات اكتشاف التحريفات بالنقص Understatement فإن المجتمع

لا يقتصر على حسابات الدائنين المسجلة بدفاتر المنشأة فقط وانما يشمل أيضاً كشوف حسابات الموردين وفواتير الشراء التى لم تسدد بعد والتسديدات اللاحقة إلى الدائنين . كما يجب أن يكون المجتمع **مكتملا** Complete أى يشتمل على كافة العناصر الممثلة لهذا المجتمع ، فإذا رغب المراجع فى دراسة مجتمع فواتير البيع يتعين وضع كافة فواتير البيع وفقا لتسلسلها الرقمى المطبوع تحت تصرفه .

العينة Sample تمثل جزءاً من المجتمع أو بعض بنوده وليس كامل بنود هذا المجتمع ، فعند سحب عينة من فواتير البيع يختار المراجع عدداً معيناً من هذه الفواتير لمراجعتها لاستخلاص أدلة إثبات من مفردات هذه العينة لاجراء اختبارات المراجعة ، ويفترض أن نتائج هذه الاختبارات المستندة للعينة تنطبق على المجتمع .

مع انتشار طريقة المراجعة الاختبارية وبصفة خاصة فى الشركات الكبرى أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين نشرة عن معايير المراجعة (SAS No.39) لتوفير إرشادات للمراجعين عند استخدام العينات فى المراجعة Audit Sampling ومع صدور المعايير الدولية للمراجعة تضمن المعيار الدولى للمراجعة (ISA No. 530) لتوفير توجيهات مهنية للمراجعين عن استخدام العينات فى المراجعة ، وتناولت المعايير المصرية للمراجعة (معيار رقم 530) ذات القواعد. وتبعا لذلك أصبح استخدام العينات فى المراجعة من الأمور المألوفة فى مجال الفكر والممارسة المهنية للمراجعة .

استخدام العينات فى المراجعة يرتبط بحجم الشركة (العميل) وتنوع أنشطتها . عادة ما تتبنى الشركات الكبرى نظم فعالة للرقابة الداخلية سواء لتوافر الكفاءة الاقتصادية (التكلفة / العائد) لهذه الأنظمة أو لوجود التزام قانونى على هذه الشركات لتتبنى هذه النظم (كما فى شركات الاكتتاب

العام المقيدة فى بورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية) . توافر نظم فعالة للرقابة الداخلية يسمح باستخدام المعاينة فى تنفيذ عملية المراجعة بمستوى معقول من الثقة . ومن ثم فان استخدام العينات فى المراجعة يعد أكثر انتشارا فى الشركات الكبرى عنه فى الشركات والمنشآت الصغيرة .

فى بعض الأحوال قد يقرر المراجع إجراء مراجعة كاملة لكافة بنود المجتمع دون الاعتماد على المعاينة . فعندما يكون عدد المعاملات أو أرصدة الحسابات بالشركة محدودا ، أو إذا كانت المخاطر المحيطة بهذه البنود مرتفعة للغاية (مخاطر حتمية ، مخاطر رقابة) يتعين على المراجع زيادة أدلة الاثبات اللازمة لمراجعة هذه البنود لدرجة قد تشمل كافة بنود المجتمع . وقد تتطلب طبيعة المجتمع عدم إمكانية استخدام العينات فى المراجعة ، فمراجعة دقة تجميع دفاتر اليومية أو فحص القيود المحاسبية غير العادية أو طلب شهادة من المستشار القانونى للشركة عن القضايا القائمة ، أو اختبار بعض الضوابط الرقابية التى لا يترتب على تنفيذها وجود قرينة مستندية (مسار للمراجعة Audit Trail) يمكن معاينتها مثل توزيع وتنفيذ الواجبات والمهام بين العاملين بالشركة حيث يعتمد المراجع فى هذه الحالة على المشاهدة والملاحظة والاستفسار من العاملين عن هذه المهام وتنفيذها دون الاعتماد على أسلوب المعاينة .

ثانياً : المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية :

تشير المعاينة Sampling إلى استخدام جزء (أقل من ١٠٠%) من مفردات المجتمع كعينة لاستخلاص نتائج ومؤشرات عن المجتمع المسحوب منه هذه العينة . ويرجع قرار استخدام المعاينة الاحصائية أو غير الاحصائية إلى حكم المراجع وذلك فيما يتعلق بالطريقة الأكثر فعالية للحصول على أدلة اثبات للمراجعة كافية وملائمة في الظروف المحددة .

وكمثال في حالة اختبارات أنظمة الرقابة يكون تحليل المراقب لطبيعة وأسباب الخطأ في الغالب أكثر أهمية من مجرد التحليل الاحصائي لوجود أو عدم وجود أخطاء ، وفي هذه الحالة يمكن أن تكون العينات غير الاحصائية أكثر ملاءمة . **عملية المعاينة (إحصائية أو غير إحصائية) تتم باتباع ثلاث خطوات** أساسية هى :

١ - تخطيط العينة .

٢ - اختيار العينة .

٣ - تقييم نتائج العينة .

عند تخطيط العينة يجب على المراجع أن يحدد الهدف الذى تتم المعاينة للحصول عن معلومات (أدلة اثبات) بخصوصه ، وهل تصلح المعاينة لتحقيق هذا الهدف ، وتحديد المجتمع الذى يتم اختيار العينة من بين مفرداته مع تعريف هذه المفردات (وحدة المعاينة) ، وما هو مستوى الخطر المقبول فى عملية المعاينة ، والحد الأقصى المسموح به Tolerable للمخالفات أو التحريفات فى ضوء الأهمية النسبية لوحدات المعاينة بالنسبة للمجتمع وتأثيرها على القوائم المالية . ويخلص المراجع فى ضوء هذه العوامل إلى تحديد حجم العينة المناسب .

اختيار العينة يتضمن تحديد إجراءات سحب مفردات العينة من المجتمع وقواعد هذا الاختيار ، وماهية الاختبارات التى تتم على مفردات العينة (فحص مفردات العينة) .

تقييم نتائج العينة يشير إلى النتائج التى توصل إليها المراجع من فحصه واختباره لمفردات العينة وإمكانية الاستدلال عن باقى مفردات المجتمع استنادا إلى النتائج المستخلصة من العينة .

وتعنى **المعاينة الإحصائية** Statistical Sampling وفقا للمعايير المصرية للمراجعة(معيار 530) أن تتصف عملية المعاينة بخاصيتين هما: (١) الاختيار العشوائى للعينة Random Selection ، (٢) استخدام قواعد نظرية الاحتمالات الإحصائية فى تقييم نتائج الاختبارات التى تمت على مفردات العينة بما فى ذلك قياس خطر المعاينة Sampling Risk . وتعتبر العينات التي لا يتحقق فيها هاتين الخاصيتين عينات غير احصائية.

فى المعاينة غير الإحصائية Nonstatistical Sampling يستخدم المراجع خبراته المهنية ومعلوماته عن الشركة (العميل) والمخاطر المحيطة بها فى تخطيط العينة ، واختيار مفرداتها من المجتمع ، وتقييم نتائج الاختبارات التى يجريها على مفردات العينة ، وإمكانية تطبيقها على باقى مفردات المجتمع المسحوب منه هذه العينة . وغالبا ما يطلق على المعاينة غير الإحصائية فى الممارسة العملية " المعاينة الحكمية Judgmental Sampling . الاختيار الحكمى لمفردات العينة غير الإحصائية قد يتمثل فى (١) اختيار المفردات ذات القيم الكبيرة فى المجتمع ، أو (٢) المفردات التى تزيد عن قيمة محددة حكمياً ، أو (٣) البنود التى توفر معلومات عن نظام الرقابة الداخلية ، أو(٤) اختيار مفردات تساعد فى اختبار إجراء رقابى معين.

وجدير بالإشارة أن استخدام العينات الإحصائية فى المراجعة لا يلغى الحاجة إلى الأحكام المهنية للمراجع Professional Judgment ، فهناك العديد من القرارات فى تنفيذ عملية المعاينة تستند إلى الحكم المهنى للمراجع وليس إلى القواعد الإحصائية ، فالمراجع هو الذى يحدد الطريقة الأكثر كفاءة وفعالية للحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة . ففى بعض المواقف لا يصلح استخدام العينات فى عملية المراجعة إذا ما كان عدد معاملات وحسابات الشركة محدودا ، كما أنه عند إجراء بعض الاختبارات

علـى ضـوابط الرقابـة الداخليـة فـان تحليـل المراجـع لطبيعـة وأسـباب وتـأثير المخالفات لضـوابط الرقابـة فـى ضـوء خبراتـه المهنيـة يكـون أكثـر أهميـة مـن التحليل الإحصائى لوجود أو عدم وجود مثل هذه المخالفات . ولكن يجب الا ننكـر أن اسـتخدام العينـات الإحصـائية يسـاعد المراجـع فـى أن يكـون أكثـر موضـوعية (يخفـض تحيـزه الشخصـى) فـى اختيـار مفـردات العينـة وقيـاس خطـر المعاينـة والاسـتدلال الكمـى (الرقمـى) عـن المجتمـع اسـتنادا إلـى نتـائج التحليل الإحصائى للاختبارات التى تمت على مفردات العينة .

ثالثاً : مخاطر استخدام العينات فى المراجعة :

يصاحب عملية المعاينة بعض الأخطاء يرجع بعضها إلى عدم كفاية حجم العينة أو عدم دقة إجراءات اختيار مفردات العينة مما يجعلها لا تمثل المجتمـع تمثيلا صـحيحاً ، ويطلـق عليهـا " أخطـاء المعاينـة Sampling" "Errors . كما يرجع بعضها الآخر إلى عدم ملاءمة الإجراءات التى يتبعها المراجـع فـى فحص بيانـات العينـة لتوفير أدلـة إثبـات عن هدف من أهداف المراجعـة أو نقـص خبـرة وكفـاءة المراجـع فـى التعـرف علـى الاختلافـات أو التحريفات الجوهرية من واقع مفردات العينة ويطلق على هذه الأخطاء خطأ غير المعاينـة "Nonsampling Errors " ويمكن تخفيضـها إلـى مستوى ضئيل للغاية من خـلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتوزيـع العمل علـى المسـاعدين بمـا يـتلاءم مـع خبـرة وكفـاءة كـل مـنهم وفعاليـة الإشـراف عليهم وتبنى نظام سليم للرقابة على جودة أداء مؤسسة المراجعة (SAS No.39).

خطأ المعاينة يتمثل فى الفرق بين النتائج المحسوبة من واقع بيانات العينـة وتلك التـى يمكن الحصـول عليهـا بتطبيق ذات الاختبـارات علـى كافـة بنود المجتمع .

فإذا كان متوسط نسبة ما محسوبا من العينة = ٣ % وعلمنا أن متوسط ذات النسبة فى المجتمع ٤ % ، فان خطأ المعاينة = ٤% - ٣ % = ١% ، المشكلة التى تواجه المراجع هى أن النسبة المحسوبة من العينة تكون معلومة فى حين أن النسبة الخاصة بالمجتمع ككل تكون غير معلومة لأنه لم يتم فحص كامل بنود المجتمع . فى ظل المعاينة الحكمية (غير الإحصائية) يحسب المراجع النسبة أو متوسط القيمة المطلوبة من واقع بيانات العينة ويفترض أن هذه النسبة أو المتوسط تعتبر أفضل تقدير برقم (بنقطة) للنسبة أو المتوسط السائد فى المجتمع ، وبالتالى لا يمكنه حساب خطأ المعاينة . ويختلف الأمر فى ظل المعاينة الإحصائية ، فعندما لا يتوافر لدى المراجع معرفة عن مقدار نسبة المخالفات لاحد ضوابط الرقابة فى المجتمع فيمكنه بطريقة موضوعية استناداً إلى معادلات ونماذج إحصائية أن يقدر من واقع عينة استرشادية مدى معين يقع داخله النسبة المتوقعة بالمجتمع ، ويطلق على هذا المدى اصطلاح" **الدقة** Precision ". عند إجراء أى تقدير يتعين أن نحدد مستوى الثقة فى هذا التقدير وهو لا يصل بأى حال إلى ١٠٠% ولكنه قد يصل إلى ٩٩% عند أعلى مستوى للثقة فى التقدير . فى مجال المحاسبة والمراجعة عادة ما يستخدم مستوى للثقة Confidence Level يتراوح بين ٨٠% - ٩٩% .

ويحدد **مدى الدقة** فى ضوء نسبة المخالفات المحسوبة من العينة الاسترشادية ، والانحراف المعيارى حول هذه النسبة ، ومستوى الثقة المطلوب . فإذا كنا بصدد حساب معدل مخالفات لأحد الضوابط الرقابية فى مجتمع فواتير البيع ، وكان عدد المخالفات لهذا الضابط الرقابى فى عينة استرشادية مكونة من ١٠٠ فاتورة بيع هو (٥) مخالفات ، فان نسبة المخالفات بالعينة الاسترشادية = ٥ ÷ ١٠٠ = ٥% ، وحيث أن التوزيع الإحصائى لهذه العينة (عينة صفات) يخضع لتوزيع ذو الحدين ، فإن

الانحراف المعيارى حول هذا المعدل[١] = ٢,١% ، وإذا أخذنا مستوى ثقة ٩٥% فان الدرجة المعيارية المقابلة لهذا المستوى = ١,٩٦ درجة معيارية. وبالتالى فان :

مدى الدقة = ح + د م (ع)

حيث :

ح = المعدل المحسوب من العينة الاسترشادية .

د م = الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة .

ع = الانحراف المعيارى حول المتوسط المحسوب من العينة الاسترشادية.

مدى الدقة= ٥ % ± ١,٩٦ (٢,١%) = (٩,١% : ٠,٩%) .

هذا المدى يعنى أن معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع Expected Population Exception Rate (EPER) يقع بين ٩,١% كحد أقصى ٠,٩% كحد أدنى بمستوى ثقة ٩٥% ٠ عند سحب أى عينة إحصائية من هذا المجتمع فان الفرق بين المعدل المحسوب من هذه العينة والمعدل المتوقع بالمجتمع = خطأ المعاينة " Sampling Error".

خطر المعاينة Sampling Risk يمثل احتمال توصل المراجع إلى استنتاجات خاطئة عن المجتمع استنادا إلى بيانات العينة . فى ظل استخدام العينات فى المراجعة يحدد المراجع فى ضوء خبرته المهنية معدل المخالفات المسموح به Tolerable Exception rate (TER) عند اختبار ضوابط الرقابة ، أو قيمة التحريف المسموح به Tolerable Misstatement على مستوى رصيد الحساب عند إجراء الاختبارات

---

(١) الانحراف المعيارى فى توزيع ذو الحدين = $\sqrt{ح (١-ح) \div ن}$ ، حيث ح = معدل حدوث المخالفة ، (١ – ح) معدل عدم حدوث المخالفة ، ن = حجم العينة .

الأساسية، وبتقدير معدل المخالفات أو قيمة التحريفات بالمجتمع استناداً إلى بيانات عينة ومقارنتها مع معدل المخالفات أو قيمة التحريف المسموح به كتقدير المراجع يمكن قبول المجتمع (أى أن الضوابط الرقابية فعالة أو رصيد الحساب صحيح) أو رفض هذا المجتمع (أى أن الضوابط الرقابية غير فعالة أو أن رصيد الحساب يحتوى على تحريفات جوهرية) . فإذا كانت بيانات العينة لا تعبر عن المجتمع أى أن هناك أخطاء معاينة فينتج عنها حدوث :

١ - **خطر الرفض الخاطىء للمجتمع** Accepted Risk of Incorrect Rejection (ARIR) أى احتمال رفض المجتمع على اعتبار أنه خاطىء استنادا إلى بيانات العينة فى حين أن المجتمع فى الواقع سليم . إحتمال الرفض الخاطىء = ١ – مستوى الثقة ، ويشار إليه إحصائيا " بالخطأ من النوع الأول α " .

٢ - **خطر القبول الخاطىء للمجتمع** : Accepted Risk of Incorrect Acceptance (ARIA) أى إحتمال قبول المجتمع على أنه صحيح استناداً إلى بيانات العينة فى حين أنه فى الواقع غير صحيح ويطلق عليه إحصائيا " الخطأ من النوع الثانى β " . احتمال القبول الخاطىء يكون غير مرئى للمراجع ، كما أن حسابه يتطلب خبرات إحصائية متقدمة ، ولذلك تهتم التنظيمات المهنية للمراجعة بتوفير جداول ومعادلات تساعد المراجع فى قياس هذا الخطر .

خطر الرفض الخاطىء يؤثر على الكفاءة الاقتصادية لعملية المراجعة ، حيث يلجأ المراجع إلى التوسع فى الاختبارات الأساسية للبحث عن أدلة إثبات إضافية والتى غالبا ما تؤدى إلى قرار صحيح للمراجع فى مواجهة هذا الخطر ولكن على حساب زيادة تكلفة المراجعة ومن ثم نقص

كفاءتها الاقتصادية . ويؤدى **خطر القبول الخاطىء**[١] إلى عدم فعالية عملية المراجعة أى عدم تحقيق أهدافها حيث يقبل المراجع القوائم المالية – فى هذه الحالة – على أنها معروضة بعدالة على الرغم من احتوائها على تحريفات جوهرية غير مرئية للمراجع وهو ما يؤدى الى زيادة احتمال تعرض المراجع للمقاضاة من مستخدمى القوائم المالية لكونه قد أصدر تقريرا يفيد عدالة عرض هذه القوائم فى حين أنها تحتوى على تحريفات جوهرية ويؤثر بالتالى على زيادة خطر أعمال المراجع وممارسته للمهنة.

عندما يستخدم المراجع المعاينة الحكمية يصعب قياس خطر المراجعة بشكل كمى ، ويختلف الأمر عند اتباع المعاينة الإحصائية حيث يمكن للمراجع استخدام نماذج وجداول إحصائية للتحكم الى حد بعيد فى هذه المخاطر ، وهو ما يميز استخدام العينات الإحصائية عن العينات غير الإحصائية .

رابعاً : نماذج المعاينة فى المراجعة :

تستخدم المعاينة (إحصائية أو غير إحصائية) فى المراجعة لتوفير أدلة إثبات كافية وملاءمة للمراجع لإجراء الاختبارات المناسبة ، والاستدلال من نتائج هذه الاختبارات عن صفات أو خصائص معينة بالمجتمع **(معاينة الصفات Attributes Sampling)** ، أو عن قيمة متغيرات لمعاملات أو أرصدة حسابات معينة (معاينة متغيرات Variables Sampling) .

---

(١) عندما يكون خطر الرقابة عند حده الأقصى (١٠٠%) والخطر الحتمى (١٠٠%) فان خطر المراجعة يساوى خطر عدم الاكتشاف والذى يعبر عن خطر القبول الخاطىء لأرصدة الحسابات ، ومن ثم القبول الخاطىء للقوائم المالية ككل (خطر المراجعة).

١ – معاينة الصفات :

يمكن للمراجع أن يستند على معاينة الصفات فى الوقوف على توافر صفة أو خاصية معينة أو أكثر فى المجتمع محل الدراسة استنادا إلى المعلومات (أدلة الإثبات) المستخلصة من عينة مسحوبة من هذا المجتمع. ويستخدم هذا النموذج فى المعاينة لتوفير معلومات عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية القائم لدى المنشأة (العميل) .

عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل يجب على المراجع التعرف على تصميم النظام ومدى فعالية تطبيقه على أنشطة ومعاملات المنشأة . وحتى يمكن استخدام معاينة الصفات فى هذا المجال يجب توافر معلومات قابلة للقياس الكمى (الرقمى) حتى يستند إليها المراجع فى عملية المعاينة . تصميم نظام الرقابة ، وتشغيل بعض الضوابط الرقابية كالفصل بين المهام والواجبات الوظيفية ، لا يتوافر بشأنها قرائن ومعلومات يمكن تتبعها **مسار مراجعة** (Audit Trail) ، ومن ثم لا تصلح معها عملية المعاينة . معاينة الصفات يمكن استخدامها فى التحقق من فعالية تشغيل الضوابط الرقابية التى يتوافر بشأنها معلومات وقرائن يمكن تتبعها مثل عدد بوالص شحن البضاعة التى لم يصدر عنها فواتير بيع ، عدد فواتير البيع الآجل التى لا تشتمل على موافقة بمنح الائتمان . ويمكن حساب معدل للمخالفات الرقابية من واقع بيانات العينة واستخدامه فى الحكم على مدى فعالية تشغيلها .

عندما يتوقع المراجع أن معدل المخالفات لأحد الضوابط الرقابية صغير ، أو يرغب فى البحث عن حدوث حالات غش معينة (مثل إدراج أسماء وهمية فى كشوف المرتبات وسرقة النقدية المقابلة لها) أو حدوث مخالفات حادة لقواعد الرقابة الداخلية ، يمكن للمراجع سحب **عينة استكشافية** Discovery Sample (جدول ٦-٤) للوقوف على حدوث أو

عـدم وجـود مثـل هـذه الأمـور غيـر المرغـوب فيهـا . وينظـر إلـى المعاينـة الاستكشافية على أنها نوع خاص من معاينة الصفات. عادة ما تكون النتائج التـى يصـل إليهـا المراجـع مـن المعاينـة الاستكشـافية غيـر حاسـمة Not Conclusive ، وإنمـا تعطـى مؤشـرا علـى وجـود أو عـدم وجـود المخالفـات الرقابية ويستتبع ذلك استخدام معاينة الصفات لتحديد معدل حدوث مثل هذه المخالفات .

٢ – معاينة المتغيرات :

تسـتخدم معاينـة المتغيـرات عنـدما يكـون المراجـع بصـدد التوصـل إلـى استنتاجات معبـرا عنهـا فـى شـكل قـيم ماليـة عـن المجتمـع محـل المراجعـة وليست فى صورة وصفية أو نسب للحدوث كما فى حالة معاينة الصفات. فالمعاينـة فـى المراجعة تتمثل فـى تطبيـق إجراءات للمراجعة علـى عدد أقل مـن(١٠٠%) مـن أرصـدة الحسـابات بغـرض **تقيـيم** سـلامة هـذه الأرصـدة (SAS39)،وينـتج عـن هـذا التقيـيم أن يتخـذ المراجـع قـرارا بقبـول أرصـدة هـذه الحسـابات علـى أنهـا صـحيحة بدرجـة معقولـة أى لا تحتـوى علـى تحريفـات جوهريـة تؤثـر علـى قـرارات مستخدمى القوائم الماليـة، أو رفـض هـذه الأرصـدة عنـدما تحتـوى علـى تحريفـات جوهريـة تخـل بعدالـة عـرض هـذه القوائم. هـذه المنهجيـة فـى معاينـة المتغيـرات تتشـابه إلـى حـد بعيـد مـع منهجيـة اختبـار الفروض الإحصائية Test of Hypothesis ، ويتطلب قبول أو رفض الفرض الاحصـائى وجـود مستوى عـال للثقـة Confidence وليس مطلقا وهو مـا يتفق مـع طبيعـة ومستوى التأكيـدات المعقولـة فـى المراجعـة . فـى بعـض المواقـف الاستثنائية قد يواجـه المراجـع بالحاجـة إلـى **تقـدير** قيمـة غيـر مسـجلة بـدفاتر العميل مثل تقدير مخصص للديون المشكوك فـى تحصيلها أو تقدير الآثـار الناتجـة عـن التحـول مـن سياسـة محاسـبية أو طريقـة تسـعير إلـى أخـرى مثـل التحول من طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO إلى طريقة المتوسط Average

فى تسعير المخزون لتقدير تأثير الفروق الناتجة عن هذا التحول على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالى . وتبعا لذلك فإن معاينة المتغيرات فى المراجعة لاجراء اختبارات التفاصيل الخاصة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات يمكن أن تتم من خلال معاينة :

أ – **تقدير الفروق . Difference Estimation** فعندما يرغب المراجع فى التحقق من صحة (تقييم) رصيد حساب العملاء يمكنه أن يتحرى الفروق بين أرصدة العملاء طبقا للدفاتر والأرصدة التى تم المصادقة عليها مع هؤلاء العملاء للوقوف على الاختلافات الجوهرية ومن ثم التحقق من صحة رصيد العملاء بالدفاتر باستخدام تقدير الفروق كصيغة لمعاينة المتغيرات ، كما تستخدم هذه الطريقة أيضا فى تقدير قيمة التسوية التى يتعين اجراؤها على حسابات معينة مثل تسوية رصيد المخزون .

ب – **تقدير متوسط للوحدة Mean-Per-Unit Estimation** ويستند الى تقدير متوسط لقيمة الوحدة (أى رصيد الحساب) والتوصل منه إلى تقدير لقيمة المجتمع . عندما نأخذ عينة من بنود المخزون وتحسب متوسط قيمة البند (مجموع قيم بنود المخزون بالعينة ÷ عدد هذه البنود) ، يمكن الاستدلال على قيمة رصيد حساب المخزون من واقع العينة (متوسط قيمة البند فى العينة × عدد بنود المخزون بالكامل) . ويمكن وضع هذا التقدير فى شكل مدى للدقة بمستوى ثقة معين .

٣ – **معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling** تمثل تطويرا لمعاينة المتغيرات بغرض اجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات. ويطلق على هذه المعاينة مسميات متعددة منها **معاينة القيمة النقدية** Monetary Amount Sampling **المعاينة الاحتمالية التناسبية** Probability-Proportionate-to-Size Sampling . عند معاينة الوحدة النقدية تعتبر كل وحدة نقدية فى رصيد الحساب بمثابة وحدة معاينة (مفردة بالعينة)

على خلاف معاينة المتغيرات التقليدية التى تعتبر رصيد الحساب ككل وحدة معاينة . فاذا كان رصيد حساب المخزون ١٠٠٠٠٠ جنيه موزعة على ١٠٠ حساب (١٠٠ بند مخزون) ، فى معاينة المتغيرات نكون بصدد ١٠٠ وحدة معاينة (١٠٠ حساب) بينما فى معاينة الوحدة النقدية يكون لدينا ١٠٠٠٠٠ وحدة معاينة (كل جنيه يمثل وحدة معاينة) . ويشار إلى هذا النموذج بالمعايير المصرية للمراجعة (معيار ٥٣٠) **بنموذج الاختيار بالقيمة المرجحة** Value Weighted حيث يعتبر نموذجا أكثر فعالية لاجراء الاختبارات الأساسية وبصفة خاصة عند اختبار التحريفات بالزيادة على أرصدة الحسابات . هذا النموذج فى المعاينة يعطى فرصة أكبر للحسابات ذات الأرصدة الكبيرة حيث يكون لها عدد وحدات معاينة أكبر ، فاذا كان رصيد حساب معين ١٠٠٠ جنيه يكون له ١٠٠٠ وحدة معاينة وفرصة أكبر فى الظهور بالعينة من حساب رصيده ١٠٠ جنيه أى له ١٠٠ وحدة معاينة . بعد إجراء المعاينة على أساس الوحدات النقدية يتم ربطها مع الحسابات كوحدات مادية حتى يمكن فحص هذه الحسابات واظهارها بالقوائم المالية. فعالية استخدام هذا الأسلوب تعتمد على استخدام الحاسب الآلى فى المعاينة.

معاينة الصفات وبعض أنواع معاينة المتغيرات (تقدير متوسط الوحدة ، وتقدير الفروق) يمكن أن تتم إستناداً إلى خبرة المراجع وأحكامه المهنية فقط (معاينة حكميةJudgmental Sampling) ، أو بالاستعانة ببعض القواعد والجداول الإحصائية بالإضافة الى خبرة المراجع وأحكامه المهنية (معاينة إحصائيةStatistical Sampling) . معاينة الوحدة النقدية كتطوير لمعاينة المتغيرات يعتمد بشكل أساسى على الأساليب والنماذج الإحصائية فى المعاينة .

المعاينة الإحصائية للصفات أو المتغيرات تتطلب معرفة المراجع لنمط توزيع الخصائص أو الصفات أو القيم محل المراجعة فى المجتمع . من الناحية الإحصائية يفترض أن توزيع الخصائص أو الصفات يتلاءم مع التوزيع الاحتمالى الاحصائى ذو الحدين Binonial Distribution ، بينما يفترض أن التوزيع الاحتمالى الاحصائى الطبيعى Normal Distribution أكثر ملاءمة لتوزيع المتغيرات . ومن ثم فان النماذج والجداول المستخدمة فى المعاينة الإحصائية للصفات والمتغيرات تستند إلى التوزيع الاحتمالى ذات الصلة بكل منها .

خامساً : طرق اختيار العينات الإحصائية :

الاختيار العشوائى Random Selection يعتبر الطريقة المثلى لاختيار العينة الإحصائية (سواء بغرض معاينة الصفات أو معاينة المتغيرات). يجب أن يتم تحديد **وحدة المعاينة** Sampling Unit والتى تمثل كل مفردة فى المجتمع محل المعاينة سواء كانت وحدة مادية (حساب، فاتورة ، صنف من أصناف المخزون) أو وحدة نقدية (جنيه فى أى حساب) . فى ظل الاختيار العشوائى يكون لكل وحدة معاينة فرصة متكافئة (احتمال متساو) فى سحبها من المجتمع ضمن مفردات العينة حتى تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع Representative تمثيلا صحيحا . عندما يحتوى المجتمع على نسبة عالية من المخالفات أو التحريفات يجب أن تحتوى مفردات العينة على نسبة عالية من هذه المخالفات أو التحريفات حتى تكون ممثلة للمجتمع . قبل اختيار العينة يجب تحديد : وحدة المعاينة، المجتمع ، إطار المعاينة .

فى بعض الأحوال قد يكون ملائما تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية أو عدة طبقات Stratification تمهيدا لاختيار عينة ممثلة لكافة طبقات المجتمع . فاذا كان مجتمع حسابات بنود المخزون يحتوى على ثلاث أنواع من المخزون (أنواع غالية القيمة – أنواع متوسطة القيمة – أنواع صغيرة القيمة) فيمكن اعتبار كل من هذه الأنواع الثلاث بمثابة مجتمع فرعى من مجتمع المخزون ويتعين سحب عينة من كل طبقة أو مجتمع فرعى حتى تكون العينة ممثلة لطبيعة وخصائص هذا المجتمع .

إطار **المعاينة** Sampling Frame عبارة عن قائمة بكافة مفردات المجتمع تستخدم فى اختيار مفردات العينة (وحدات المعاينة) من بين بنود أو عناصر المجتمع فإذا كان لدينا ١٠٠٠ صنف من المخزون فيجب طباعة قائمة بكافة هذه الأصناف (إطار معاينة المخزون) توضح بيانات كل صنف وكميته وسعر الوحدة والقيمة الدفترية لهذا الصنف ، وتمثل هذه القائمة الإطار الذى يتم اختيار مفردات العينة من خلاله . ما لم يكن إطار المعاينة والمجتمع متطابقين تماما فان اختيار العينة وفحصها للاستدلال من بياناتها عن خصائص أو قيم بالمجتمع سوف يكون خاطئاً .

عند **التخطيط** لعملية المعاينة يجب **تحديد حجم العينة** الذى يمكن الإعتماد عليه للاستدلال على خصائص أو قيم معينة بالمجتمع وطبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠) ينبغي على المراجع عند تحديد حجم العينة مراعاة إذا ما كان قد تم تخفيض خطر المعاينة إلى مستوى منخفض مقبول ، فكلما انخفض مستوى هذا الخطر الذي يقبله المراجع كلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة .

ويتم تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة مبنية على الاحصاءات أو من خلال ممارسة الشك المهني الذي يتم تطبيقه بطريقة موضوعية تتلاءم مع الظروف .

وتتعدد طرق **اختيار** مفردات العينة من بين عناصر أو بنود المجتمع محل المعاينة ، ولعل أهم هذه الطرق : العينة العشوائية ، العينة المنتظمة ، العينة الطبقية ، العينة الاحتمالية التناسبية . العينة الطبقية والعينة الاحتمالية يعتمدان إلى حد كبير على العينة العشوائية أو العينة المنتظمة .

١ -العينة العشوائية غير المقيدة Unrestricted Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على افتراض تماثل وحدات المجتمع التى تسحب منه العينة ، وأن كل مفردة بالمجتمع (مستند ، فروق ، رصيد حساب ، وحدة نقدية) أو مجموعة متماثلة من هذه المفردات لها احتمال متساوى فى سحبها ضمن مفردات العينة . ويتعين على المراجع أن يحدد مسبقا كود معين لكل بند (عادة يكون رقم الفاتورة أو رقم الصنف أو رقم الحساب ...) فى المجتمع ويتم تحديد حجم العينة المناسب لاستخلاص النتائج المعبرة والتى يمكن للمراجع الاعتماد عليها . وباستخدام جداول [١] الأرقام العشوائية Random numbers tables يمكن تحديد نقطة البداية عشوائيا والسير بالجدول أفقيا أو رأسيا أو على الأقطار لتحديد عدد من الأرقام يعادل عدد مفردات العينة، بالربط بين هذه الأرقام والكود المحدد مسبقا للمفردات يمكن تحديد البنود التى تضمها العينة وتخضع للفحص أو الاختبار . فى العينة العشوائية المقيدة لا يسمح بإعادة مفردة سبق سحبها إلى المجتمع مرة أخرى حتى لا يتكرر سحبها – عندما يسمح بإعادة مفردة سبق سحبها بالعينة إلى المجتمع مرة أخرى تكون العينة عشوائية مقيدة Restricted Random Sample ويؤدى ذلك إلى احتمال تكرار ظهور هذه المفردة أكثر من مرة بالعينة مما يترتب عليه واقعيا تخفيض حجم العينة . ومن الناحية العملية يفضل استخدام العينة العشوائية

---

(١) مرفق هذا الجدول فى نهاية هذا الفصل (جدول رقم ١-٤) .

المقيدة فى اختيار عينة المراجعة مع استخدام برامج الحاسب الآلى لسحب هذه العينة من المجتمع عندما تكون هذه البرامج متاحة .

مثال (١)

عند مراجعة ايراد المبيعات فى إحدى شركات تجارة الجملة للتحقق من صحة قيمة رصيد حساب المبيعات (معاينة متغيرات) وفى ذات الوقت التحقق من فعالية الرقابة على منح ائتمان للبيع الآجل للعملاء (معاينة صفات) ، تبين للمراجع أن اجمالى عدد فواتير البيع الآجل خلال هذه السنة المالية (المجتمع) يبلغ ٥٥٠٠ فاتورة بيع آجل ، وقد تم ترتيب هذه الفواتير حسب أرقامها المسلسلة من ١ – ٥٥٠٠ (إطار المعاينة) . وفى ضوء المخاطر المحيطة بالمنشأة والأهمية النسبية حدد المراجع حجم العينة بعدد ٥٠ فاتورة بيع أجل يتم سحبها من المجتمع باستخدام العينة العشوائية المقيدة مع الاستعانة بجداول الأرقام العشوائية .

المطلوب : تحديد أرقام الفواتير التى يتم سحبها من المجتمع كعينة عشوائية مقيدة .

باستخدام جداول الأرقام العشوائية (جدول رقم ١ – ٤) نجد أن كل رقم بالجدول يحتوى على عدد ٦ خانة ، وحيث أن أرقام الفواتير بالمجتمع يتكون كحد أقصى من ٤ خانات فقد قرر المراجع عند استخدام هذه الجداول اعتبار الخانات الأربعة على يسار كل رقم بالجدول بمثابة الرقم المقابل لرقم الفاتورة الواجب اختيارها بالعينة . وبافتراض أن رقم البداية العشوائية بالجدول الذى اختاره المراجع هو ٠١٥٣٦ (الرقم الأول فى العمود C) تكون الأرقام الأربعة الأولى من اليسار فى هذا الرقم هى ٠١٥٣ والتى تشير إلى رقم أول فاتورة يتم اختيارها وهى الفاتورة رقم ١٥٣ ، ويتم الاستمرار فى هذا العمود (C) إلى اسفل ليكون الرقم التالى ٢٥٥٩٥ مما يشير إلى الفاتورة رقم ٢٥٥٩ وهكذا نستمر فى الاختيار حتى ننهى العمود (C) وننقل الى العمود (E)

والذى يليه إلى أن ننهى من اختيار عدد ٥٠ فاتورة (العينة) . وبذلك تكون أرقام الفواتير التى تمثل العينة كمايلى :

١٥٣	٢٥٥٩	٢٢٥٢	٠٦٢٤	١١٠٠	٠٥٤٦	٥٣٣٤
٤٨٢٣	٥٢٦٣	٥١٨٢	٥٢٤٠	٣٣٣٦	٤٦٣٦	٣٣٧٨
٢٢٤٢	٠٥٥٩	٢٨٨٣	٠٤٨٣	٣٩٠٦	٢٥٦٦	٢٩٨٨
٢٧٩٥	١٨٨٤	٣٥٦٠	٣٣٣٦	٣٩٤٧	٠٦٩٩	٤٠٩٨
٠٢٠١	١٦٦٥	٤٢٧٥	٠٧٩٧	١٠٢٨	٥٣٩٨	٣٣٢٧
٠٣٤٢	٠٨١٧	٥١٢٥	٠٩٩٩	١٤٣٤	٢٤٢٠	٥٧٣٥
٢٦٤٣	٢٦١٢	١٢٩٠	٣٠١٣	٤٩١٢	٤٩٦١	٤٦٤٧
٠٧٥٩	٣٠٩٩					

ويلاحظ أننا أخترنا (٥١ رقم) فى حين أن مفردات العينة المطلوبة هى ٥٠ فاتورة فقط ، ويرجع السبب فى ذلك أن الفاتورة رقم ٣٣٣٦ تكرر ظهورها ، وفى ظل العينة العشوائية المقيدة تؤخذ مرة واحدة لذلك تم سحب ٥١ رقم عشوائى للوصول إلى ٥٠ فاتورة (حجم العينة).

٢ – العينة العشوائية المنتظمة Systematic Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على ذات الافتراضات التى تقوم عليها العينات العشوائية غير المقيدة ، ولعل الفارق الوحيد هو أنه عند سحب مفردات العينة (وحدات المعاينة) من المجتمع يكون هناك فاصل عددى ثابت بين كل مفردة والمفردة التالية لها .

الفاصل العددى الثابت = (حجم المجتمع ÷ حجم العينة).

نقطة البداية لاختيار أول مفردة تكون عشوائية ثم يضاف إليها الفاصل العددى الثابت للوصول إلى المفردة الثانية وهكذا حتى نصل إلى

حجم العينة المطلوب . هذا النوع من العينات يتصف بسهولة التطبيق اليدوى وبتكلفة ضئيلة .

مثال (٢)

عند مراجعة حساب المخزون بإحدى الشركات تبين للمراجع أن عدد بنود المخزون من واقع دفتر أستاذ المخازن يبلغ ٥٠٠ بند (صنف)، وقد قرر المراجع سحب عينة من ٢٥ مفردة للتحقق من قيمة المخزون (معاينة متغيرات) باستخدام العينة المنتظمة .

المطلوب :

تحديد أرقام بنود المخزون التى يتم سحبها فى العينة المنتظمة علما بأن المراجع قد اختار الصنف رقم (١٥) عشوائيا كنقطة بداية الفاصل العددى الثابت = حجم المجتمع ÷ حجم العينة

= ٥٠٠ ÷ ٢٥ = ٢٠

حيث أن أول بند تم اختياره عشوائيا هو البند رقم (١٥) فان البند الثانى يكون = ١٥ + ٢٠ الفاصل العددى = ٣٥ ، وبذلك تكون أرقام بنود المخزون التى تمثل العينة (٢٥بند) هى :

٩٥	٧٥	٥٥	٣٥	١٥
١٩٥	١٧٥	١٥٥	١٣٥	١١٥
٢٩٥	٢٧٥	٢٥٥	٢٣٥	٢١٥
٣٩٥	٣٧٥	٣٥٥	٣٣٥	٣١٥
٤٩٥	٤٧٥	٤٥٥	٤٣٥	٤١٥

٣ – العينة العشوائية الطبقية Stratified Random Sample

يستند هذا النوع من العينات على افتراض عدم تماثل وحدات المجتمع (وحدات المعاينة) الذى تسحب منه مفردات العينة ، فإذا كان هناك تباين كبير فى قيمة أرصدة بنود المخزون (بنود كبيرة القيمة – بنود متوسطة القيمة – بنود صغيرة القيمة) فان الاختيار العشوائى غير المقيد أو العينة المنتظمة سوف تؤدى إلى إمكانية عدم تمثيل العينة للمجتمع تمثيلاً صحيحاً ، وهنا يتعين على المراجع تقسيم هذا المجتمع إلى ثلاث طبقات أو مجتمعات فرعية(مجتمع فرعى للبنود كبيرة القيمة – مجتمع فرعى للبنود متوسطة القيمة – مجتمع فرعى للبنود صغيرة القيمة) . الهدف من تقسيم المجتمع إلى طبقات فى مثل هذه الحالة هو التغلب على الاختلافات الكبيرة فى القيم النقدية بين بنود المجتمع وتخفيض خطر المعاينة ، كما يمكن للمراجع تركيز جهده على البنود التى يرجح أن تحتوى على تحريفات جوهرية مما يؤدى إلى تحسين كفاءة (ملائمة) العينة وتخفيض إجراءات المراجعة . وغالبا ما يستخدم هذا النوع من العينات فى معاينة المتغيرات عنه فى معاينة الصفات . بعد تقسيم المجتمع الى طبقا يتم اختيار عينة عشوائية أو منتظمة من كل طبقة أو حتى كل مفردات هذه الطبقة ، ويشير ذلك إلى أن العينة الطبقية هى عملية تمهيدية لتطبيق العينة العشوائية أو العينة المنتظمة حتى تصبح أكثر تمثيلا للمجتمع الذى يحتوى على طبقات متباينة .

مثال (٣)

عند معاينة حساب العملاء تبين للمراجع أن عدد الحسابات الفرعية للعملاء هو ٢٥٢ حساب عميل ، منهم عدد ٥ عملاء رصيد كل منهم يزيد عن ٥٠٠٠ جنيه (باجمالى ٤٠٠٠٠٠ جنيه) ، ٧ عملاء ذوى أرصدة دائنة (شاذة) وعدد ٢٤٠ حساب عميل يتراوح رصيد كل منهم بين ١٠٠٠ إلى ٣٠٠٠٠ جنيه .

وإزاء هذا الوضع قرر المراجع تقسيم المجتمع إلى ثلاث طبقات على أن يفحص بالكامل (١٠٠%) رصيد العميل الذى يزيد عن ٥٠٠٠٠ جنيه أو يمثل رصيدا شاذا ، ويتم اختيار عينة منتظمة من باقى أرصدة حسابات العملاء بحجم ٢٠ عميل .

المطلوب :

تحديد مفردات العينة التى يتم اختيارها من هذا المجتمع وفقا لأرقامها فى إطار معاينة حساب العملاء .

فى هذه الحالة يتم تقسيم المجتمع الى ثلاث طبقات أو مجتمعات فرعية وفقاً لاطار المعاينة لحساب العملاء الذى حدده المراجع كمايلى:

الطبقة	عدد المفردات	أرقام الحسابات فى إطار المعاينة
عملاء رصيد كل منهم أكبر من ٥٠٠٠٠ جنيه	٥	١ – ٥
عملاء رصيد كل منهم ١٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ جنيه	٢٤٠	٦ – ٢٤٦
عملاء ذوى أرصدة دائنة (شاذة)	٧	٢٤٧ – ٢٥٢
الاجمالى	٢٥٢	

يتم اختيار عينة منتظمة من الطبقة الثانية بحجم ٢٠ عميل (مفردة) ويكون الفاصل العددى = ٢٤٠ ÷ ٢٠ = ١٢

فإذا بدأت عشوائيا بالحساب رقم ١٠ فى الطبقة الثانية يضاف إليه الفاصل الثابت ١٢ للوصول للرقم التالى وهكذا حتى نصل إلى حجم العينة المنتظمة لهذه الطبقة . وتكون العينة الإجمالية للطبقات الثلاث (المجتمع) كمايلى :

الطبقة	نوع العينة	مفردات العينة
حسابات ذات أرصدة أكبر من ٥٠٠٠	١٠٠% فحص (كامل)	١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥
حسابات ذات أرصدة مدينة ١٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠	منتظمة (٢٠) مفردة	١٠ ، ٢٢ ، ٣٤ ، ٤٦ ، ٥٨ ، ٧٠ ، ٨٢ ، ٩٤ ، ١٠٦ ، ١١٨ ، ١٣٠ ، ١٤٢ ، ١٥٤ ، ١٦٦ ، ١٧٨ ، ١٩٠ ، ٢٠٢ ، ٢١٤ ، ٢٢٦ ، ٢٣٨ .
حسابات ذات أرصدة دائنة (شاذة)	١٠٠% فحص (كامل)	٢٤٦ ، ٢٤٧ ، ٢٤٨ ، ٢٤٩ ، ٢٥٠ ، ٢٥١ ، ٢٥٢

اختيار العينة من المجتمع باستخدام أى من طرق المعاينة الثلاث الموضحة أعلاه يتسق مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة عند استخدام العينات الإحصائية فى تنفيذ عملية المراجعة (**الاختيار العشوائى للعينة** ، واستخدام الأساليب الإحصائية فى تقييم نتائج العينة وقياس خطر المعاينة).

٤ – العينة الاحتمالية التناسبية

Probability- Proportionate-To-Size (PPS)

يستخدم هذا النوع من العينات بصفة أساسية عند معاينة الوحدة النقدية Monetary Unit Sampling أى عندما تكون وحدة المعاينة وحدة نقدية (جنيه) ومن ثم فهى تلائم معاينة المتغيرات . المتطلبات الأساسية لاستخدام هذه العينة هى :

أ - أن قيمة التحريف فى أى وحدة معاينة مادية فى المجتمع لا يزيد عن القيمة الدفترية لرصيد هذه الوحدة المادية . فاذا كان لدينا بنود مخزون (مجتمع المعاينة) وكان الرصيد الدفترى لبند من بنود المخزون ٢٠٠٠ جنيه فان أى تحريف فى هذا الحساب (البند) لا يسمح أن تزيد عن ٢٠٠٠ جنيه حتى يمكن تطبيق العينة الاحتمالية التناسبية على معاينة المخزون .

ب - أن معدل التحريف المتوقع فى المجتمع يجب أن يكون صغيرا جداً (أقل من ١٠%) وألا تقل الوحدات المادية بالمجتمع عن ٢٠٠٠ وحدة (بند أو حساب) .

ج - صلاحية أفتراض ملاءمة توزيع بواسون الاحصائى للتطبيق على المجتمع محل المعاينة .

عند معاينة الوحدة النقدية فان هذه الوحدة النقدية لا يتم تحقيقها فى حد ذاتها وانما يتم ربطها بوحدات مادية بالمجتمع (حساب أو بند) وهو ما يتطلب وضع إطار للمعاينة يشمل حسابات المجتمع والمجموع التراكمى الصاعد لأرصدة هذه الحسابات حتى يتسنى فحص هذه الحسابات بعد اختيار مفردات العينة . ويمكن استخدام جدول الأرقام العشوائية أو العينة المنتظمة فى تطبيق اختيار العينة الاحتمالية التناسبية وان كانت العينة المنتظمة أكثر استخداما بسبب سهولة تطبيقها على هذه العينة .

أ – الاختيار العشوائى لمفردات العينة الاحتمالية التناسبية :

فى هذه الحالة تستخدم جداول الأرقام العشوائية لاختيار مفردات العينة وفقا للخطوات التالية :

(١) يتم تحديد حجم العينة كوحدات مادية تقابل وحدات نقدية (باستخدام معادلات إحصائية أو حكمياً) .

(٢) يتم إعداد تجميع تراكمى صاعد للوحدات النقدية فى مقابل الوحدات المادية (الحسابات) المقابلة لها ، ويمكن استخدام الحاسب الآلى فى إعداد هذا التجميع .

(٣) استخدام جداول الأرقام العشوائية لاختيار عدد من الأرقام العشوائية تعادل حجم العينة .

(٤) تحديد الوحدات النقدية المقابلة للأرقام المختارة من جداول الأرقام العشوائية وتحديد رقم الحساب المقابل لها . الحسابات المختارة والتى تقابل الوحدات النقدية يتم فحصها بمعرفة المراجع للوقوف على التحريفات بالعينة . ولإيضاح هذه الطريقة نفترض المثال المبسط التالى:

مثال (٤)

عند مراجعة حسابات عملاء القروض الاستهلاكية بأحد البنوك وجد المراجع أن عدد حسابات العملاء بدفتر الأستاذ يبلغ ٢٠٠٠ حساب ، اجمالى رصيدهم المدين ٦٠٠٠٠٠ جنيه ، وفى ضوء القيمة الدفترية لرصيد العملاء وتقدير الأهمية النسبية لهذا الحساب والتحريف المسموح به حدد المراجع حجم العينة باستخدام الوحدات النقدية لتعادل ١٠٠ حساب واستخدم الحاسب الآلى فى إعداد إطار المعاينة لهذا المجتمع والذى يظهر كمايلى :

رقم الحساب	الرصيد الدفترى	رقم الحساب	الرصيد الدفترى
١	١٠٠٠	١٢	٦٢٠٠
٢	١٥٠٠	١٣	٧٣٠٠
٣	٨٠٠	١٤	٥٠٠
٤	٥٠٠٠	١٥	٦٧٠٠
٥	٦٠٠٠	١٦	٧٠٠٠
٦	٥٠٠٠	١٧	٣٣٠٠
٧	٤٠٠٠	١٨	٢٠٠
٨	٩٠٠	١٩	٦٠٠
٩	٣٠٠٠	٢٠	٥٠٠
١٠	٦٥٠٠	٠٠٠	٠٠٠
١١	٢٣٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠

المطلوب :

تحديد الحسابات التى تمثل العينة باتباع طريقة العينة الاحتمالية التناسبية باستخدام جداول الأرقام العشوائية (استخدم خمس أرقام عشوائية من بين المائة رقم للإيضاح فقط) .

الحل :

(١) حجم العينة كما حدده المراجع ١٠٠ حساب .

(٢) إعداد تجميع تراكمى صاعد للوحدات النقدية فى مقابل الوحدات المادية (الحسابات) كمايلى :

رقم الحساب	الرصيد الدفترى	الرصيد الدفترى التراكمى	فئات الرصيد التراكمى
١	١٠٠٠	١٠٠٠	١ – ١٠٠٠
٢	١٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠١ – ٢٥٠٠
٣	٨٠٠	٣٣٠٠	٢٥٠١ – ٣٣٠٠
٤	٥٠٠٠	٨٣٠٠	٣٣٠١ – ٨٣٠٠
٥	٦٠٠٠	١٤٣٠٠	٨٣٠١ – ١٤٣٠٠
٦	٥٠٠٠	١٩٣٠٠	١٤٣٠١ - ١٩٣٠٠
٧	٤٠٠٠	٢٣٣٠٠	١٩٣٠١ – ٢٣٣٠٠
٨	٩٠٠	٢٤٢٠٠	٢٣٣٠١ – ٢٤٢٠٠
٩	٣٠٠٠	٢٧٢٠٠	٢٤٢٠١ – ٢٧٢٠٠
١٠	٦٥٠٠	٣٣٧٠٠	٢٧٢٠١ – ٣٣٧٠٠
١١	٢٣٠٠	٣٦٠٠٠	٣٣٧٠١ – ٣٦٠٠٠
١٢	٦٢٠٠	٤٢٢٠٠	٣٦٠٠١ – ٤٢٢٠٠
١٣	٧٣٠٠	٤٩٥٠٠	٤٢٢٠١ – ٤٩٥٠٠
١٤	٥٠٠	٥٠٠٠٠	٤٩٥٠١ – ٥٠٠٠٠
١٥	٦٧٠٠	٥٦٧٠٠	٥٠٠٠١ – ٥٦٧٠٠
١٦	٧٠٠٠	٦٣٧٠٠	٥٦٧٠١ – ٦٣٧٠٠
١٧	٣٣٠٠٠	٦٧٠٠٠	٦٣٧٠١ – ٦٧٠٠٠
١٨	٢٠٠	٦٧٢٠٠	٦٧٠٠١ – ٦٧٢٠٠
١٩	٦٠٠	٦٧٨٠٠	٦٧٢٠١ – ٦٧٨٠٠
٢٠	٥٠٠	٦٨٣٠٠	٦٧٨٠١ – ٦٨٣٠٠
٠٠	٠٠	٠٠	٠٠٠٠
٠٠	٠٠	٠٠	٠٠٠
٠٠	٠٠	٠٠	٠٠٠
٢٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٥٩٥٠٠١ –٦٠٠٠٠٠
اجمالى	٦٠٠٠٠٠		

(٣) استخدام جداول الأرقام العشوائية لاختيار عدد من الأرقام العشوائية تعادل حجم العينة . فى هذه الحالة يتم اختيار ١٠٠ رقم عشوائى من جدول رقم (١-٤) .

بغرض الإيضاح نفترض أن خمس أرقام من هذه الأرقام العشوائية (١٠٠) المختارة من الجدول كانت كمايلى : ١٥٤٠٧ ، ٣٠١٨٥ ، ٠٤١٦١٧ ، ٠٤٥٨٤٧ ، ٠٦٢٨٤٨ .

(٤) تحديد الوحدات النقدية المقابلة للأرقام العشوائية وتحديد رقم الحساب المقابل لها .

الرقم العشوائى	الفئة النقدية المقابلة	رقم الحساب المختار بالعينة
٠١٥٤٠٧	١٤٣٠١-١٩٣٠٠	٦
٠٣٠١٨٥	٢٧٢٠١-٣٣٧٠٠	١
٠٤١٦١٧	٣٦٠٠١-٤٢٢٠٠	١٢
٠٤٥٨٤٧	٤٢٢٠١-٤٩٥٠٠	١٣
٠٦٢٨٤٨	٥٦٧٠١-٦٣٧٠٠	١٦

ويتم استكمال هذا الإجراء حتى يتم اختيار ١٠٠ حساب (حجم العينة المطلوب) .

ب – استخدام العينة المنتظمة فى اختيار مفردات العينة الاحتمالية التناسبية :

فى هذه الحالة يتم تحديد الفاصل العددى للوحدات النقدية كأساس لاختيار مفردات العينة كمايلى :

(١) يتم تحديد حجم العينة كوحدات مادية تقابل وحدات نقدية (باستخدام معادلات إحصائية أو حكمياً) .

(٢) يتم حساب الفاصل العددى للوحدات النقدية = قيمة الوحدات النقدية بالمجتمع ÷ حجم العينة ,

(٣) يتم إعداد تجميع تراكمى صاعد للوحدات النقدية فى مقابل الوحدات المادية (الحسابات) المقابلة لها .

(٤) تحديد نقطة البداية بوحدات نقدية (اقل من قيمة الفاصل العددى) ويضاف قيمة الفاصل العددى إليه للوصول إلى الرقم التالى وهكذا .

(٥) يتم اختيار القيمة النقدية المقابلة لرقم البداية وتتابع الفاصل العددى وتحديد رقم الحساب المقابل لتحديد بنود العينة فى شكل وحدات مادية (حسابات) .

مثال (٥) :

فى المثال السابق (رقم ٤) نفترض أن المراجع قد قرر استخدام طريقة العينة المنتظمة . فما هى أرقام أول عشر حسابات فى العينة المنتظمة وقدرها ١٠٠ حساب بافتراض أن رقم البداية كان ٤٠٠٠ جنيه .

أ - حجم العينة ١٠٠ وحدة مادية (حساب) .

ب - الفاصل العددى = ٦٠٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠ = ٦٠٠٠ جنيه (وحدة نقدية) .

ج - يتم اعداد تجميع تراكمى صاعد للوحدات النقدية فى مقابل الوحدات المادة (الحسابات) المقابلة لها (نفس الجدول المستخدم فى المثال السابق) .

د - يتم اختيار القيمة النقدية المقابلة لرقم البداية ٤٠٠٠ ثم ١٠٠٠٠ ، ١٦٠٠٠ ، ٢٢٠٠٠ ، ٢٨٠٠٠ ، ٣٤٠٠٠ ، ٤٠٠٠٠ ، ٤٦٠٠٠ ، ٥٢٠٠٠ ، ٥٨٠٠٠ ،٠٠٠٠٠، ٥٩٦٠٠٠ . وبمقارنة هذا التتابع لتطبيق الفاصل العددى ، ومقارنته بفئات الرصيد التراكمى فإن أرقام أول عشر حسابات مختارة تكون كمايلى :

تتابع الفاصل العددى	فئة الرصيد التراكمى			رقم الحساب
٤٠٠٠	٣٣٠١	–	٨٣٠٠	٤
١٠٠٠٠	٨٣٠١	–	١٤٣٠٠	٥
١٦٠٠٠	١٤٣٠١	–	١٩٣٠٠	٦
٢٢٠٠٠	١٩٣٠١	–	٢٣٣٠٠	٧
٢٨٠٠٠	٢٧٢٠١	–	٣٣٧٠٠	١٠
٣٤٠٠٠	٣٣٧٠١	–	٣٦٠٠٠	١١
٤٠٠٠٠	٣٦٠٠١	–	٤٢٢٠٠	١٢
٤٦٠٠٠	٤٢٢٠١	–	٤٩٥٠٠	١٣
٥٢٠٠٠	٥٠٠٠١	–	٥٦٧٠٠	١٥
٥٨٠٠٠	٥٦٧٠١	–	٦٣٧٠٠	١٦

ويتم استكمال بنود العينة (١٠٠ وحدة مادية أو حساب) . وتخضع للفحص .

سادساً : استخدام العينات لاختبار ضوابط الرقابة :

تهدف اختبارات ضوابط الرقابة إلى التحقق من مدى فعالية تشغيل نظام العميل للرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه فى تنفيذ عملية المراجعة . عند تخطيط عملية المراجعة يتعين على المراجع أن يقدر بشكل مبدئى خطر الرقابة وهو ما يتطلب منه أن يفهم تصميم نظام الرقابة ، وكيفية تشغيله والظروف المحيطة بالنظام ، ثم اختبار ضوابط الرقابة .

تشغيل نظام الرقابة الداخلية أما أن يكون فعالا أو غير فعال ، أى ثنائى التشعب dichotomous ، عندما يكون تشغيل النظام غير فعال يتم تحديد خطر الرقابة عند الحد الأقصى (١٠٠%) ، أما إذا كان النظام يعمل

بفعالية فانها ليست فعالية مطلقة وهو ما يعنى أن خطر الرقابة فى المقابل لن يساوى (صفر) وانما يكون أقل من (١٠٠%) . ويعد التقدير المبدئى لخطر الرقابة عند تخطيط عملية المراجعة من الأحكام المهنية للمراجع ويتم تحديده فى شكل وصفى (عال – منخفض) ، وقد جرى العرف فى مؤسسات المراجعة الدولية على ترجمة هذا التقدير الوصفى لخطر الرقابة فى شكل رقمى (١٠٠% – أو اقل من ١٠٠%) .

التقدير المبدئى لخطر الرقابة بالنسبة للتأكيدات ذات الصلة بالقوائم المالية عادة ما يكون عند مستوى عال ما لم يكن بمقدور المراجع تحديد ضوابط الرقابة المتصلة بهذه التأكيدات والتخطيط لاجراء اختبارات لهذه الضوابط الرقابية لدعم تقدير المراجع لخطر الرقابة بأقل من ١٠٠% .

نظام الرقابة الداخلية فى أى منشأة يستند إلى عدة ضوابط رقابية على كل مجموعة من المعاملات . فالضوابط الرقابية على دورة المبيعات والتحصيل تشتمل عدة ضوابط على عملية البيع ، مردودات ومسموحات المبيعات ، المتحصلات من العملاء والخصم النقدى المرتبط بها ، مصروف الديون المعدومة والديون المشكوك فى تحصيلها . بعض هذه الضوابط تكون أكثر تأثيرا من بعضها الآخر من زاوية تأثيرها على القوائم المالية وبالتالى تختلف الأهمية النسبية من ضابط رقابى إلى آخر ٠ فوجود فاتورة بيع لكل بوليصة شحن بضاعة للعملاء كإجراء رقابى يكون أكثر أهمية من اعتماد المتحصلات الواردة من العملاء كاجراء رقابى آخر، حيث يتصل الاجراء الرقابى الأول بكل من تأكيد الإدارة وهدف اكتمال المعاملات كأحد أهداف مراجعة المعاملات ، ومن ثم يكون أكثر تأثيرا على القوائم المالية حيث يؤدى عدم اكتمال المبيعات الى ظهور رقم ايراد المبيعات بأقل من حقيقته Understatement ، بينما عدم اعتماد المتحصلات الواردة من العملاء يعد اجراءا رقابياً مساعدا . وتتكامل الضوابط الرقابية لكل مجموعة

من المعاملات مع بعضها البعض لتحقيق الرقابة على هذه المعاملات مع مراعاة اختلاف الأهمية النسبية لكل ضابط رقابى عن الآخر . وتبعا لذلك فان اختبار ضوابط الرقابة غالبا ما يتم بالتزامن Concurrent مع الاختبارات الأساسية على المعاملات .

١ – استخدام المعاينة الحكمية لاختبار ضوابط الرقابة :

عند استخدام المعاينة غير الإحصائية (الحكمية) لاختبار ضوابط الرقابة الداخلية يتم تخطيط عينة اختبار الضوابط ، اختيار مفردات العينة واختبارها ، تقييم نتائج العينة . ويستند المراجع بصفة أساسية الى خبراته وأحكامه المهنية فى هذا النوع من المعاينة .

أ. تخطيط العينة الحكمية لاختبار ضوابط الرقابة :

يتعين على المراجع تحديد الضوابط الرقابية المطلوب اختبارها ومدى قابلتيها للمعاينة ، وكذا تحديد معدل المخالفات المسموح به من المراجع ، وتحديد مستوى خطر الرقابة ، تحديد معدل المخالفات المتوقع في المجتمع ، وتحديد حجم العينة .

(١) **الضوابط الرقابية** المطلوب اختبارها هى تلك الضوابط المحددة فى نظام الرقابة الداخلية لدى العميل على مجموعة معينة من المعاملات (مجتمع) ، ويترتب على عدم فعالية تشغيلها زيادة التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة . عندما يوجد مسار مراجعة ذات صلة بالضابط الرقابى فانه يكون قابلا للمعاينة ، على سبيل المثال ، ضرورة وجود فاتورة بيع لكل بوليصة شحن بضاعة للعملاء كإجراء رقابى يؤثر على اكتمال إيراد المبيعات ، ومن ثم فان عدم تطبيقه (تشغيله) يؤدى إلى زيادة المستوى المخطط لخطر الرقابة . ويمكن التحقق من تطبيق هذا الأجراء الرقابى بفحص بوالص الشحن وتسلسلها ووجود فاتورة

بيع مقابلة لكل بوليصة شحن ، وهو ما يعنى توافر مسار مراجعة ذات صلة بهذا الضابط الرقابى ، ومن ثم يكون قابلا للمعاينة والاختبار .

(٢) معدل المخالفات المسموح به Tolerable Exception Rate

ويعبر عن التقدير المهنى للمراجع لأقصى نسبة مخالفات للضوابط الرقابية يمكن قبولها من دون تعديل فى التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة . ويستند المراجع فى تقديره لهذا المعدل إلى التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة (عند الحد الأقصى أو اقل) ودرجة التأكيد المرغوب فيها (عال – متوسط – منخفض) وأهمية الضوابط محل الاختبار من حيث تأثيرها على أرقام القوائم المالية ، مع أخذ سياسة مؤسسة المراجعة فى هذا الشأن فى الاعتبار كمايلى :

التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة	مدى تأثير الضوابط على أرقام القوائم المالية	درجة التأكيد المرغوب فيها فى أدلة الإثبات من العينة	معدل المخالفات المسموح به (TER)
منخفض	عالى	عالى	٢ % – ٥ %
متوسط	متوسط	متوسط	٦ % – ١٠ %
أقل من الحد الأقصى	منخفض	منخفض	١١% – ٢٠%
الحد الأقصى (١٠٠%)	لا يوجد	لا يوجد	لاداعى للاختبار

(٣) تحديد حجم العينة فى المعاينة غير الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة يستند الى التقدير المهنى للمراجع فى ضوء التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة ، ومعدل المخالفات المسموح به ، والمستوى المقبول من المراجع لخطر المعاينة ، وهذه العوامل تؤثر عكسيا على حجم العينة ، كما يؤثر مستوى التأكيد المرغوب فيه من أدلة الاثبات المستخلصة من العينة ومعدل المخالفات المتوقع بالمجتمع تأثيرا طردياً على حجم العينة .

ب – اختيار مفردات عينة اختبار ضوابط الرقابة :

يتم اختيار مفردات **العينة** غير الإحصائية (الحكمية) لاختبار ضوابط الرقابة استنادا إلى التقدير المهنى للمراجع . وعادة ما يختار المراجع البنود التى يمكن أن توفر معلومات كافية عن الضوابط الرقابية التى يكون لها مسار للمراجعة فى شكل مستندات معينة تشير إلى تطبيق هذه الضوابط أو عدم تطبيقها جزئيا أو كليا . ومن الناحية المثالية يجب على المراجع أن يستخدم طريقة اختيار للعينة يتوافر فيها إمكانية اختيار البنود عن كامل الفترة محل المراجعة (SAS No. 39-39) . عادة ما يتم إجراء اختبارات ضوابط الرقابة أثناء السنة المالية بالتزامن مع اختبار المعاملات الأمر الذى يترتب عليه إمكانية حدوث مخالفات لهذه الضوابط الرقابية خلال الفترة المتبقية من السنة المالية ، ولتعويض هذا القصور يتعين على المراجع مراعاة طول الفترة المتبقية من السنة المالية والحصول على أدلة إثبات إضافية تدعم استمرار فعالية تشغيل ضوابط الرقابة بما فى ذلك الاستفسار عن موظفى العميل عن أى تغييرات جوهرية فى ضوابط الرقابة أو تطبيقها خلال الفترة المتبقية من السنة المالية .

ويتم فحص مفردات العينة التى تم اختيارها لتحديد المخالفات التى حدثت فى مفردات العينة لضوابط الرقابة . عندما تتعدد الضوابط الرقابية محل الاختبار يتعين تحديد عدد المخالفات لكل ضابط رقابى على حدة سواء استخدمت عينة واحدة لهذه الضوابط أو عدة عينات كل منها لضابط رقابى أو أكثر . فإذا اختار المراجع عينة من (٥٠) بوليصة شحن للتحقق من وجود فاتورة بيع مع كل بوليصة شحن (كاجراء رقابى) ، بفحص هذه البوالص يمكن للمراجع أن يحدد بوالص الشحن التى لا يوجد لها فاتورة بيع ولتكن (٢) بوليصة ، فان ذلك يعنى وجود عدد (٢) مخالفة لهذا الضابط الرقابى من واقع العينة .

جـ – تقييم نتائج عينة اختبار ضوابط الرقابة :

لتقييم نتائج العينة يتعين على المراجع حساب معدل المخالفات لكل ضابط رقابى من واقع العينة وتحرى أسبابها ، وتحديد إمكانية قبول هذا المجتمع .

معدل المخالفات بالعينة Sample Exception Rate (SER) يتم حسابه بقسمة (عدد المخالفات بالعينة ÷ حجم العينة) ، فى المثال السابق (٢ ÷ ٥٠ = ٤%) . عند تعدد ضوابط الرقابة محل الاختبار يجب أن يتم حساب معدل المخالفات بالعينة لكل ضابط رقابى على حدة . وينظر إلى معدل المخالفات المحسوب من العينة على أنه اقصى معدل متوقع للمخالفات بالمجتمع Computed Upper Exception Rate (CUER) نظرا لأنه لا يمكن تقدير نسبة تضاف إلى المعدل المحسوب من العينة الحكمية لمواجهة خطر المعاينة والوصول للمعدل المتوقع فى المجتمع.

إمكانية قبول المجتمع فى ظل المعاينة الحكمية (غير الإحصائية) تتحدد بمقارنة معدل المخالفات المحسوب من العينة مع معدل المخالفات المسموح به من المراجع . عندما يقل معدل المخالفات المحسوب من العينة بشكل جوهرى عن معدل المخالفات المسموح به يخلص المراجع إلى قبول المجتمع أى أن هذا الضابط الرقابى (محل الاختبار) على مجموعة من المعاملات (المجتمع) يعمل بفعالية . فى المثال السابق ، إذا كان معدل المخالفات المسموح به ٨% مقارنا بمعدل مخالفات بالعينة (٤%) يؤدى إلى قبول فعالية تشغيل هذا الضابط الرقابى (وجود فاتورة بيع مع كل بوليصة شحن) فى المجتمع (بوالص شحن البضاعة) . أما إذا كان معدل المخالفات المسموح به ٤ % أو اقل فان المراجع يخلص إلى عدم فعالية تطبيق هذا الضابط الرقابى مما يؤدى إلى زيادة التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة ، ومن ثم زيادة الاختبارات الأساسية المخططة للإبقاء على خطر المراجعة عند مستوى معقول .

مثال (٦)

عند مراجعة ايراد المبيعات فى إحدى الشركات التجارية الكبرى قرر المراجع أن يستخدم المعاينة الحكمية لاختبار توافق بيانات فواتير البيع مع البيانات الواردة فى القيود المحاسبية لايراد المبيعات (كإجراء رقابى) . وفى ضوء أهمية تأثير هذا الضابط الرقابى على صحة إيراد المبيعات والتقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة ودرجة التأكيد المرغوب فيها قرر المراجع أن يقبل معدل المخالفات لهذا الإجراء الرقابى إذا لم يتجاوز ٧ % . وقام المراجع بسحب عينة من فواتير البيع وأذون القيود المحاسبية الخاصة بها مكونة من (١٠٠ فاتورة واذن قيد محاسبى) .

وبفحص هذه الفواتير والأذون وجد المراجع ثلاث فواتير تختلف بياناتها عن الوارد بأذون القيد المحاسبى الخاصة بها .

المطلوب :

فى ضوء بيانات العينة هل يخلص المراجع إلى فعالية تشغيل هذا الضابط الرقابى .

- معدل المخلفات بالعينة = (عدد المخالفات بالعينة ÷ حجم العينة)

= (٣ ÷ ١٠٠) = ٣ %

- حيث أن معدل المخالفات المسموح به لهذا الضابط الرقابى ٧% ، وأن معدل المخالفات المحسوب من العينة كأفضل تقدير لمعدل المخالفات بالمجتمع لهذا الضابط الرقابى = ٣ % وهو يقل عن معدل المخالفات المسموح به ٠
- لذلك يخلص المراجع إلى قبول فعالية تشغيل هذا الضابط الرقابى فى المجتمع٠

مثال (٧):

فى المثال السابق، إذا كان عدد المخالفات بالعينة ٨ مخالفات، فهل يخلص المراجع إلى فعالية تشغيل هذا الضابط الرقابى٠

- معدل المخالفات المحسوب من العينة = ٨ ÷ ١٠٠ = ٨%
- حيث أن معدل المخالفات المسموح به لهذا الضابط الرقابى ٧%
  فإن المعدل المحسوب من العينة يزيد عن معدل المخالفات المسموح به
- لذلك يخلص المراجع إلى رفض هذا المجتمع ، أى أن هذا الضابط الرقابى لا يطبق بشكل فعال مما يجعل خطر الرقابة فى هذا المجتمع عند أقصى مستوى (١٠٠%)٠

٢ – استخدام المعاينة الإحصائية فى اختبار ضوابط الرقابة:

المعاينة الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة الداخلية تتم باتباع نفس الخطوات المتبعة فى المعاينة الحكمية وهى: تخطيط عينة اختبار الضوابط، اختيار مفردات العينة واختبارها، تقييم نتائج العينة٠ الاختلاف الأساسى بين نوعى المعاينة فى الاختيار العشوائى لمفردات العينة واستخدام الأساليب الإحصائية فى تقييم النتائج فى حالة المعاينة الإحصائية. وقد يحدد حجم العينة استناداً الحكم المهنى للمراجع أو باستخدام معادلات أو جداول احصائية٠

أ- تخطيط العينة الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة:

لتخطيط العينة الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة يتعين على المراجع أن يحدد الضوابط الرقابية المطلوب اختبارها ومدى قابليتها للمعاينة، معدل المخالفات المسموح به، تحديد مستوى خطر الرقابة، تحديد معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع، وتحديد حجم العينة٠

(١) **الضوابط الرقابية المطلوب اختبارها** هى تلك الضوابط المحددة فى نظام الرقابة الداخلية لدى العميل على مجموعة معينة من المعاملات (مجتمع)، ويترتب على عدم فعالية تشغيلها زيادة التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة٠ عندما يوجد مسار مراجعة ذات صلة بالضابط الرقابى فإن هذا الضابط (الإجراء) الرقابى يكون قابلاً للمعاينة والإختبار، ومن ثم يتبع بشأنه الإجراءات التالية للمعاينة الاحصائية٠ إذا لم يكن للضابط الرقابى مسار للمراجعة فلا يمكن معاينته وإنما يختبر باستخدام أساليب أخرى بخلاف المعاينة مثل الملاحظة والإستفسار ومتابعة العاملين فى أدائهم للإجراء الرقابى والحكم على مدى فعاليته دون استخدام أسلوب المعاينة سواء الإحصائية أو غير الاحصائية٠

(٢) **معدل المخالفات المسموح به** (TER) يعبر عن التقدير المهنى للمراجع لأقصى نسبة مخالفات للضوابط الرقابية يمكن قبولها من المراجع دون أن يعدل فى التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة٠ ويستند المراجع فى تحديده لهذا المعدل إلى التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة (١٠٠% أو اقل)، ودرجة التأكيد المرغوب فيها، والأهمية النسبية للضوابط محل المعاينة من زاوية تأثيرها على أرقام القوائم المالية، وفى ضوء سياسة مؤسسة المراجعة فى هذا الشأن٠

(٣) **تحديد مستوى خطر الرقابة**، ويعبر عن عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية للعميل على منع واكتشاف المخالفات والتحريفات وتصحيحها فى الوقت المناسب (أى أن نظام الرقابة يكون غير فعال)٠ عندما يكون نظام الرقابة غير فعال فإن خطر الرقابة يصل إلى الحد الأقصى (١٠٠%)، وهو ما يعنى عدم إمكانية اعتماد المراجع على هذا النظام فى تنفيذ عملية المراجعة، ومن ثم لا تكون هناك حاجة إلى معاينة

واختبار هذا النظام٠ إذا قدر المراجع خطر الرقابة عند مستوى منخفض أو متوسط (٥% - ١٠%) فإن ذلك يشير مبدئياً إلى إمكانية الاعتماد على هذا النظام فى تنفيذ عملية المراجعة بعد إخضاعه لاختبار ضوابط الرقابة٠

بإستخدام نموذج خطر المراجعة- السابق عرضه- يؤدى تخفيض خطر الرقابة إلى زيادة خطر عدم الإكتشاف وهو ما يعنى زيادة خطر القبول الخاطىء لأرصدة الحسابات ٠إذا افترضنا أن خطر المراجعة المقبول ٢%، والخطر الحتمى ١٠٠%، وخطر الرقابة ١٠٠%، فإن خطر عدم الإكتشاف = ٢% ÷ (١٠٠% ×١٠٠%) = ٢% ٠ فإذا تم تخفيض خطر الرقابة إلى ٥%، فإن خطر عدم الإكتشاف = ٢ ÷ (١٠٠ ×٥%) = ٤٠% ٠ أى أن تخفيض خطر الرقابة من ١٠٠% إلى ٥% أدى إلى زيادة خطر عدم الإكتشاف من ٢% إلى ٤٠% ٠

تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض يؤدى إلى أرجحية أن يكون معدل المخالفات الحقيقى فى المجتمع أكبر من معدل المخالفات المحسوب من العينة (خطر المعاينة) وعن معدل المخالفات المسموح به ويطلق على هذه الحالة خطر تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض Accepted Risk of Assessing Control Risk too low (ARACR) ويؤدى إلى قبول المراجع لضوابط الرقابة على أنها فعالة عندما يكون معدل المخالفات الحقيقى فى المجتمع أكبر من معدل المخالفات المسموح به (قبول خاطىء)٠

من الناحية الإحصائية التقدير المنخفض لخطر الرقابة يعنى زيادة فى تقدير المراجع لمستوى الثقة فى نظام الرقابة٠ فى الحالة الأولى أعلاه مستوى الثقة فى نظام الرقابة (١-١٠٠% = صفر) وفى الحالة الثانية

مستوى الثقة (١-٥% = ٩٥%) وهو ما يؤدى إحصائيا إلى زيادة احتمال القبول الخاطىء ٠

غالبية مؤسسات المراجعة الدولية تحدد خطر تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض (٥%-١٠%) عندما يكون هناك اتجاه (اختيارى أو إلزامى) لاختبار ضوابط الرقابة وإعداد تقرير مستقل عنها لتحديد إمكانية الاعتماد عليها فى تنفيذ عملية المراجعة٠

(٤) معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع:

يتعين على المراجع تقدير معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع استناداً إلى خبراته المهنية ومعرفته السابقة بنظام الرقابة الداخلية لدى العميل نظراً لأن هذا المعدل يعتبر أحد العوامل الأساسية فى تحديد حجم العينة عند المعاينة الإحصائية للصفات والتى تستخدم لاختبار ضوابط الرقابة الداخلية٠ إذا لم يتوافر لدى المراجع معرفة سابقة بنظام الرقابة الداخلية لدى العميل، يمكنه أن يختار عينة استرشادية Pilot Sample فى حدود (٥٠) مفردة لتقدير معدل حدوث المخالفات كتقدير لمعدل المخالفات المتوقع فى المجتمع٠

(٥) تحديد حجم العينة:

يتم تحديد حجم العينة الإحصائية لتقدير الصفات بمعلومية معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع، معدل المخالفات المسموح به، وخطر التقدير المنخفض لخطر الرقابة، واستخدام جداول إحصائية معدة لهذا الغرض٠ وتوجد عدة جداول إحصائية لتحديد حجم عينة الصفات وتقييم نتائج هذه العينة أكثرها انتشاراً بين مؤسسات المراجعة تلك الجداول التى أعدها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA)

يوجد جدولين لتحديد حجم العينة أحدها عند مستوى ٥% لخطر التقدير المنخفض لخطر الرقابة (جدول رقم ٢-٤)والثانى عند مستوى ١٠% لهذا الخطر (جدول رقم ٣-٤)، ويستند كلا الجدولين إلى عدة مستويات لمعدل المخالفات المتوقع بالمجتمع ومعدل المخالفات المسموح به٠

لاستخدام الجداول الإحصائية فى تحديد حجم عينة الصفات يتم تحديد مستوى خطر الرقابة (٥% أو ١٠%) لمعرفة الجدول الملائم٠ أمام معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع (صف)، وتحت معدل المخالفات المسموح به (عامود)، نقطة التقاطع تعبر عن حجم العينة الإحصائية الذى يتواءم مع مستوى الخطر، ومعدل المخالفات المتوقع فى المجتمع ومعدل المخالفات المسموح به ٠ فإذا افترضنا أن المراجع حدد مستوى خطر الرقابة عند ٥% وكان تقديره لمعدل المخالفات المسموح به لأحد ضوابط الرقابة ٥%، وفى ضوء خبرته السابقة بنظام الرقابة الداخلية لدى العميل حدد معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع لهذا الضابط الرقابى فى حدود ٢%٠ فما هو حجم العينة الملاءمة لاختبار هذا الضابط الرقابى٠ حيث أن مستوى الخطر المقدر ٥% فسوف يستخدم المراجع (جدول رقم ٢-٤)، أمام معدل مخالفات متوقع بالمجتمع ٢% وتحت معدل مخالفات مسموح به ٥% نجد أن حجم العينة = ١٨١ مفردة٠ أما إذا افترضنا أن المراجع حدد مستوى خطر الرقابة عند ١٠% فسوف يستخدم (جدول ٣-٤)، أمام معدل مخالفات متوقع بالمجتمع ٢% وتحت معدل مخالفات مسموح به ٥% نجد أن حجم العينة = ١٣٢ مفردة، ويلاحظ أنه كلما زاد مستوى خطر الرقابة المقدر يقل حجم العينة، كما يقل حجم العينة أيضاً مع زيادة معدل المخالفات المسموح به، بينما يزداد حجم العينة مع زيادة معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع٠

ب- اختيار مفردات العينة الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة

بإستخدام إحدى طرق **إختيار** العينة الإحصائية السابق عرضها (العينة العشوائية- العينة المنتظمة ٠٠٠) يمكن للمراجع اختيار مفردات العينة التى تم تحديدها من بين مفردات المجتمع٠

بعد إختيار مفردات العينة من المجتمع يتم **إختبار** مفردات العينة (أى إخضاعها للفحص) بقصد تحديد أية مخالفات للضابط الرقابى محل الإختبار (أى الحالات التى لم يتم فيها تطبيق هذا الضابط الرقابى)، وحصر عدد المخالفات التى تم اكتشافها فى مفردات العينة٠ قد تستخدم مفردات العينة التى تم اختيارها للوقوف على عدد المخالفات لأكثر من ضابط رقابى، وفى هذه الحالة يتم تحديد عدد المخالفات لكل ضابط رقابى على حدة٠ فإذا تم اختيار مفردات العينة التى تم تحديدها عند مستوى خطر ١٠% (١٣٢ فاتورة بيع) بغرض اختبار ثلاث ضوابط رقابية على المبيعات مثل (١) تسجيل كافة فواتير البيع حسب تسلسلها الرقمى فى دفتر اليومية، (٢) تطابق القيمة فى فواتير البيع مع القيمة المسجلة فى الدفاتر، (٣) وجود فاتورة بيع لكل بوليصة شحن بضاعة، يتعين على المراجع أن يحصر عدد المخالفات لكل ضابط رقابى على حدة، وفى هذه الحالة فإن حجم العينة لكل ضابط رقابى يعتبر ١٣٢ مفردة بالرغم من أننا فعلياً لم نسحب من المجتمع سوى ١٣٢ فاتورة فقط٠

ج – تقييم نتائج العينة الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة:

لتقييم نتائج العينة الإحصائية لاختبار ضوابط الرقابة يتعين على المراجع حساب أقصى معدل متوقع للمخالفات بالمجتمع (ويطلق عليه الحد

الأعلى للدقة)، ومعدل المخالفات المسموح به من المراجع ، لكل ضابط من ضوابط الرقابة محل الإختبار .

(١) **أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع** يعبر عن معدل المخالفات المحسوب من العينة مضافاً إليه نسبة لمواجهة خطر المعاينة٠ وتوجد جداول إحصائية لتحديد أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع Computed Uper Exception Rate (CUER) بمعلومية حجم العينة وعدد المخالفات المكتشفة بالعينة لكل ضابط من ضوابط الرقابة محل الاختبار، والمستوى المقدر من المراجع لخطر الرقابة المنخفض (٥% – ١٠%) فإذا افترضنا فى المثال الموضح أعلاه أن عدد المخالفات للضوابط الرقابية الثلاث من واقع العينة (١٣٢ فاتورة بيع) كان ٢، ٣، ٤ على التوالى، فإن الحد الأقصى للمعدل المحسوب للمخالفات بالمجتمع باستخدام جدول رقم (٥-٤) عند مستوى خطر رقابة منخفض ١٠%، أمام حجم عينة ١٣٢ وتحت عدد مخالفات ٢، ٣، ٤ يكون كالتالى[١]:

---

(١) نظراً لأن جدول رقم (٥-٤) لا يوجد به حجم عينة ١٣٢ فقد استخدمنا النسبة والتناسب للوصول إلى أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع كما يلى: عند حجم عينة ١٢٥ مفردة وتحت ٢ مخالفة المعدل ٤.٣%، وعند حجم عينة ١٥٠ وعدد ٢ مخالفة المعدل = ٣.٦% فرق المعدل (٤.٣% – ٣.٦% = ٧,%) والفرق فى حجم العينة (١٥٠—١٢٥ = ٢٥) وبالتالى نصيب كل مفردة عينة من المعدل = ٧, % ÷٢٥= ٠٢٨,% ٠ حجم العينة المطلوب ١٣٢ يزيد عن ١٢٥ بما يوازى ٧ مفردة، المعدل لعدد ٧ مفردة = ٧ ×٠٠٢٨.%= ١٩٦.%، يخصمها من المعدل المقابل لعينة ١٢٥ مفردة = ٤.٣% – ١٩٦.% = ٤.١٠% وهو أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع لحجم عينة ١٣٢ مفردة فى حالة ٢ مخالفة ومستوى خطر ١٠% ٠ ويطبق نفس الإجراء للضابطين الآخرين٠

الضابط الأول (أمام عينة ١٣٢ وتحت ٢ مخالفة) = ٤.١%
الضابط الثانى (أمام عينة ١٣٢ وتحت ٣ مخالفة) = ٥.٠٥%
الضابط الثالث (أمام عينة ١٣٢ وتحت ٤ مخالفة) = ٦.٠٢%

ويمكن حساب أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع باستخدام المعادلات الإحصائية للتوزيع الإحصائي ذو الحدين والذى تخضع له معاينة الصفات **كطريقة بديلة لاستخدام الجداول الإحصائية** لتحديد هذا المعدل٠ فى هذه الحالة يتم حساب معدل المخالفات من واقع العينة، والإنحراف المعيارى لهذا المعدل، والدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة٠

- معدل المخالفات من العينة (ح) = عدد المخالفات بالعينة ÷ حجم العينة (ن)
- الإنحراف المعيارى لمعدل المخالفات = $\sqrt{ح\ (١-ح) \div ن}$
- الدرجة المعيارية (دم) المقابلة لمستوى الثقة تكون كالتالى:

دم =١.٢٨ عند مستوى ثقة ٨٠%
دم =١.٦٤ عند مستوى ثقة ٩٠%
دم =١.٩٦ عند مستوى ثقة ٩٥%
دم =١.٥٨ عند مستوى ثقة ٩٩%

- أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع = ح + (دم × $\sqrt{ح\ (١-ح) \div ن}$)

وبتطبيق هذه الطريقة يتم حساب أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع (ويطلق عليه أيضاً الحد الأعلى للدقة) للضوابط الثلاث كما يلى (عند مستوى خطر ١٠%)٠

- أقصى معدل محسوب للضابط الأول =

١.٥٢%+ (١.٦٤ × $\sqrt{١.٥٢\% \ (١-١.٥٢\%) \div ١٣٢}$)= ٣.٢٦%

- أقصى معدل محسوب للضابط الثانى =

٢.٢٧%+ (١.٩٤ × $\sqrt{٢.٢٧\% \ (١-٢.٢٧\%) \div ١٣٢}$) = ٤.٨%

- أقصى معدل محسوب للضابط الثالث =

$$\%٣.٠٣ + (١.٦٤ \times \sqrt{\%٣.٠٣ \ (١-\%٣.٠٣) \div ١٣٢}) = \%٥.٤٧$$

النسبة المقدرة لخطر المعاينة فى ظل هذه الطريقة البديلة للجداول = (الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة × الإنحراف المعيارى للمعدل المحسوب من العينة)٠ ويلاحظ أن قيمة النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة فى هذه الطريقة البديلة تكون أقل من المحسوبة من الجداول إلا أنها تظل مقبولة لتقدير الحد الأقصى لمعدل المخالفات المحسوب بالمجتمع عندما لا تتوافر الجداول[١] .

---

(١) عند استخدام الجداول الإحصائية يمكن حساب النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة بالفرق بين (اقصى معدل مخالفات محسوب للمجتمع من واقع الجداول – معدل المخالفات المحسوب من العينة) كمايلى:

الضابط الاول = (٤.١%) – (٢÷١٣٢=١.٥٢%) = ٢.٥٨%

الضابط الثانى = (٥.٠٥%) – (٣÷١٣٢= ٢.٢٧%) = ٢.٧٨%

الضابط الثالث = (٦.٠٢%) – (٤÷١٣٢ = ٣.٠٣%) = ٢.٩٩%

- وعند استخدام توزيع ذو الحدين كطريقة بديلة فان النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة تحسب كمايلى :

الضابط الأول = $[١.٦٤ \times \sqrt{١.٥٢\% \ (١-١.٥٢\%) \div ١٣٢}] = ١.٧٤\%$

الضابط الثانى = $[١.٦٤ \times \sqrt{٢.٢٧\% \ (١-٢.٢٧\%) \div ١٣٢}] = ٢.١٢\%$

الضابط الثالث = $[١.٦٤ \times \sqrt{٣.٠٣\% \ (١-٣.٠٣\%) \div ١٣٢}] = ٢.٤٤\%$

(٢) **معدل المخالفات المسموح به** فى المعاينة الإحصائية لا يختلف عنه فى المعاينة الحكمية حيث يظل تقديراً مهنياً للمراجع٠ فى المثال محل الدراسة تقدير المراجع لمعدل المخالفات المسموح به ٥% وهو ما تم تحديد حجم العينة على أساسه من واقع الجداول الاحصائية٠

(٢)**تقييم النتائج** : يتم تقييم نتائج اختبار ضوابط الرقابة بمقارنة أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع (سواء تم حسابه من الجداول أو باستخدام توزيع ذو الحدين) مع معدل المخالفات المسموح به كتقدير المراجع٠ عندما يكون أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع أقل من أو يساوى معدل المخالفات المسموح به يمكن قبول المجتمع أى يدعم المراجع فى قبول فعالية تشغيل ضوابط الرقابة فى ظل التقدير المنخفض لخطر الرقابة٠ فى حالة زيادة أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع عن معدل المخالفات المسموح به كتقدير المراجع يتوافر لدى المراجع دليل إثبات على أن الضوابط الرقابية غير فعالة وغالباً ما يؤدى ذلك إلى تقدير خطر الرقابة عند مستوى مرتفع قد يصل إلى ١٠٠% مما يعنى عدم إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فى تنفيذ عملية المراجعة ومن ثم يتعين على المراجع زيادة الاختبارات الأساسية على المعاملات وأرصدة الحسابات٠

وبتطبيق هذه القاعدة على الضوابط الرقابية الثلاث محل الإختبار نجد:

الضابط الرقابى	أقصى معدل متوقع للمخالفات فى المجتمع		معدل المخالفات المسموح به	القرار
	بإستخدام الجداول	بإستخدام توزيع ذو الحدين		
الأول	٤.١ %	٣.٢٦%	٥%	قبول فعالية التشغيل
الثانى	٥.٠٥ %	٤.٨%	٥%	رفض فعالية التشغيل[١]
الثالث	٦.٠٢	٥.٤٧%	٥%	رفض فعالية التشغيل

هذه النتائج يجب أن تدعم نتائج الإختبارات الأخرى لضوابط الرقابة والتى تتم من خلال الإستفسارات مع موظفى العميل، ملاحظة تطبيق الإجراءات الرقابية ، نظراً لتكامل أدلة الإثبات فى دعم تقديرات المراجع وقراراته ٠

مثال (٨)

عند فحص ضوابط الرقابة الداخلية على المخزون بإحدى الشركات الصناعية تبين للمراجع وجود (٦) ضوابط أساسية للرقابة على المخزون أ،

---

(١) تم رفض هذا الضابط استنادا الى زيادة أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع باستخدام الجداول (٥.٠٥%) عن معدل المخالفات المسموح به (٥%) . بينما كان أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع باستخدام توزيع ذو الحدين (٤.٨%) وهو ما يسمح بقبول فعالية هذا الضابط الرقابى . تفسير هذا الاختلاف يرجع الى أن استخدام توزيع الحدين يعطى نتائج تقريبية للنسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة تقل فى مستوى دقتها عن أرقام الجداول المحسوبة على أساس أحجام عينات كبيرة للغاية . ولذلك عند توافر الجداول من المفضل استخدامها .

ب، ج، د، هـ ، و تختلف من حيث أهميتها ودرجة تأثيرها على التحريفات فى حساب المخزون، وقد قرر المراجع اختبار هذه الضوابط باستخدام المعاينة الإحصائية للصفات وحدد مستوى خطر الرقابة، معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع، ومعدل المخالفات المسموح به لكل ضابط من الضوابط الست كما يلى:

بيـــان	الضوابط الرقابية على المخزون					
	أ	ب	جـ	د	هـ	و
مستوى خطر الرقابة المنخفض	٥%	١٠%	٥%	١٠%	٥%	١٠%
معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع	١.٢٥%	١.٥%	٢%	٢%	صفر%	صفر%
معدل المخالفات المسموح به	٤%	٥%	٥%	١٠%	٥%	١٠%

المطلوب: تحديد حجم العينة الإحصائية اللازمة لاختبار كل من الضوابط الست باستخدام الجداول الإحصائية لتحديد عينة الصفات٠

الحـل: مستوى خطر الرقابة المنخفض للضوابط أ، ج، هـ (٥%) لذلك يستخدم الجدول رقم (٢-٤)، ومستوى خطر الرقابة المنخفض للضوابط ب، د، و (١٠%) لذلك يستخدم الجدول رقم (٣-٤) لتحديد حجم العينة٠

١-بإستخدام الجدول رقم (٢-٤) حجم العينة للضوابط أ، ج، هـ، بتحديد كما يلى:

الضابط الرقابى	أمام معدل مخالفات متوقع بالمجتمع	تحت معدل مخالفات مسموح به	حجم العينة
أ	١.٢٥%	٤%	١٥٦
جـ	٢%	٥%	١٨١
هـ	صفر %	٥%	٥٩

٢ – باستخدام الجدول رقم (٣-٤) حجم العينة للضوابط ب، د، و ويتحدد كما يلى:

الضابط الرقابى	أمام معدل مخالفات متوقع بالمجتمع	تحت معدل مخالفات مسموح به	حجم العينة
ب	%١.٥	%٥	١٠٥
د	%٢	%١٠	٣٨
و	صفر%	%١٠	٢٢

مثال (٩):

عند مراجعة المدفوعات النقدية فى إحدى الشركات الكبرى حدد المراجع مجموعة من الضوابط الرقابية الهامة على المدفوعات النقدية لاختبار مدى فعاليتها باستخدام المعاينة الإحصائية للصفات٠ التقديرات والبيانات الخاصة بهذه الضوابط الرقابية أمكن تجميعها فى الجدول التالى:

الضوابط الرقابية على المدفوعات النقدية	خطر التقدير المنخفض لخطر الرقابة	معدل المخالفات المسموح به	معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع	عدد المخالفات الفعلية فى العينة
١- مطابقة إذن صرف النقدية مع المستندات المرفقة	%٥	%٣	صفر%	١
٢- التحقق من عدم سابقة صرف المستندات المرفقة	%٥	%٥	%١	١
٣- التحقق من الحصول على الخصم النقدى المستحق	%١٠	%١٥	%٥	٢
٤- التحقق من الدقة الحسابية بالمستندات	%١٠	%٥	%١	٤
٥- توافق سعر الشراء بأمر الشراء مع السعر الوارد بالفاتورة	%١٠	%٦	%٢	١

المطلوب:

١- تحديد الحد الأقصى لمعدل المخالفات المحسوب بالمجتمع لكل من الضوابط الخمس باستخدام الجداول الاحصائية٠

٢- حساب النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة للضابطين (١، ٢) ٠ مع شرح المقصود بهذه النسبة٠

٣- تحديد مدى إمكانية قبول المجتمع (فعالية تشغيل هذه الضوابط) فى ضوء خطر التقدير المنخفض لخطر الرقابة

الحـل:

١- **تحديد الحد الأقصى لمعدل المخالفات المحسوب بالمجتمع** يتطلب معرفة حجم العينة وعدد المخالفات الفعلية بالعينة، وخطر التقدير المنخفض لخطر الرقابة، لذلك يتم:

- تحديد حجم العينة لكل ضابط رقابى باستخدام جدول رقم (٤/٢) عند خطر ٥%، جدول رقم (٣-٤) عند خطر ١٠%

حجم العينة للضابط الأول (جدول ٢-٤) = ٩٩ مفردة

حجم العينة للضابط الثانى (جدول ٢-٤) = ٩٣ مفردة

حجم العينة للضابط الثالث (جدول ٣-٤) = ٣٤ مفردة

حجم العينة للضابط الرابع (جدول ٣-٤) = ٧٧ مفردة

حجم العينة للضابط الخامس (جدول ٣-٤) = ٨٨ مفردة

- بمعلومية حجم العينة، عدد المخالفات الفعلية فى العينة واستخدام جدول (٤-٤) عند خطر ٥%، جدول (٥-٤) عند خطر ١٠% يمكن تحديد الحد الأقصى لمعدل المخالفات فى المجتمع كما يلى [١]:

الضابط الأول (خطر ٥% يستخدم جدول (٤-٤)) = ٤.٧٥%

الضابط الثانى (خطر ٥% يستخدم جدول (٤-٤)) = ٥.٠٥%

الضابط الثالث (خطر ١٠% يستخدم جدول (٥-٤)) = ١٤.٩٦%

الضابط الرابع (خطر ١٠% يستخدم جدول (٥-٤)) = ١٠.١٢%

الضابط الخامس(خطر ١٠% يستخدم جدول (٥-٤)) = ٤.٤٠ %

٢- حساب النسبة المقدرة لمواجه خطر لمعاينة للضابطين (١،٢)

النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة = (الحد الأقصى لمعدل المخالفات بالمجتمع – معدل المخالفات بالعينة)

معدل المخالفات بالعينة للضابط رقم (١) = ١÷ ٩٩ = ١.٠١%

معدل المخالفات العينة للضابط رقم (٢) = ١÷ ٩٣ = ١.٠٨%

وعلى ذلك فإن:

النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة للضابط (١)

= ٤.٧٥ % - ١.٠١% = ٣.٧٤ %

النسبة المقدرة لمواجهة خطر المعاينة للضابط (٢)

= ٥.٠٥%-١.٠٨%=٣.٩٧%

---

(١) نظراً لأن حجم العينة لكل ضابط غير موجود مباشرة بالجدول لذلك نستخدم النسبة والتناسب للوصول إلى الحد الأقصى لمعدل المخالفات بالمجتمع٠ كمثال الضابط الأول عند حجم عينة ١٠٠ وعدد مخالفات (١) الحد الأقصى= ٤.٧% وعند حجم عينة ٩٠ وعدد مخالفات (١) الحد الأقصى = ٥.٢% إذن نصيب كل مفردة = ٥.٢% - ٤.٧% ÷١٠= ٠.٠٥% وبالتالى عند حجم عينة (٩٩) أى (١٠٠-١) الحد الأقصى = ٤.٧% + ٠.٠٥% = ٤.٧٥%

ويقصد بهذه النسبة القدر المسموح به لمواجهة خطر المعاينة والذى عند إضافته إلى معدل المخالفات المحسوب من العينة نصل إلى أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع محل الاختبار٠

٢- **تحديد إمكانية قبول المجتمع** عندما يكون أقصى معدل محسوب للمخالفات فى المجتمع أقل من أو يساوى معدل المخالفات المسموح به عند مستوى خطر رقابة منخفض يمكن قبول المجتمع أى يخلص المراجع إلى فعالية تشغيل الضابط الرقابى٠ وفى حالة زيادة أقصى معدل محسوب للمخالفات فى المجتمع عن معدل المخالفات المسموح به فإن ذلك يعنى رفض المجتمع أى عدم قبول فعالية تشغيل الضابط الرقابى بمستوى خطر منخفض وهو ما يؤدى إلى ضرورة زيادة خطر الرقابة وقد يصل إلى حدة الأقصى (١٠٠%) والتوسع فى الإختبارات الأساسية بدلا من الاعتماد على نظام الرقابة٠ بتطبيق هذه القاعدة على الضوابط الخمس يكون القرار كالآتى:

الضابط الرقابى	معدل المخالفات المسموح به	أقصى معدل مخالفات محسوب بالمجتمع	القرار
الأول	%٣	%٤.٧٥	رفض المجتمع
الثانى	%٥	%٥.٠٥	رفض المجتمع
الثالث	%١٥	%١٤.٩٦	قبول المجتمع
الرابع	%٥	%١٠.١٢	رفض المجتمع
الخامس	%٦	%٤.٤٠	قبول المجتمع

هذه النتيجة تشير إلى عدم فعالية ضوابط الرقابة ١، ٢، ٤ وهو ما يتطلب تكثيف الاختبارات الأساسية على المعاملات التي تخضع لهذه الضوابط وتطبيق اختبارات رقابية مكملة للتحقق من عدم وجود تحريفات جوهرية على القوائم المالية بسبب ضعف تطبيق هذه الضوابط الثلاث٠

سابعاً: استخدام العينات لإجراء الاختبارات الأساسية

الهدف من إجراء المراجع للاختبارات الأساسية هو التحقق من سلامة قيمة المعاملات وأرصدة الحسابات، أى أن هذه القيم لا تحتوى على تحريفات جوهرية تؤثر على عدالة عرض القوائم المالية٠ الاختبارات الأساسية على المعاملات عادة ما تتم عند اختبار ضوابط الرقابة الداخلية أثناء السنة المالية حيث يتم استيفاء أهداف مراجعة المعاملات بشكل مندمج integrated مع اختبارات هذه الضوابط٠ وتبعا لذلك فإن الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات التى تتضمنها القوائم المالية تتم فى نهاية السنة المالية٠ استخدام المعاينة لإجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات يتطلب من المراجع أن يحدد إمكانية تطبيق المعاينة على هذه الأرصدة من عدمه، بالإضافة إلى طريقة المعاينة التى يرغب فى اتباعها (معاينة حكمية أو معاينة إحصائية)٠

الغرض من استخدام المعاينة لإجراء الاختبارات الأساسية هو **تقييم** مدى صحة الأرصدة التى تتضمنها القوائم المالية، وهو ما يتسق مع ما تضمنته النشرة رقم (٣٩) عن معايير المراجعة الأمريكية (SAS No.39- Audit Sampling – AU 350) ، حيث يتم تقييم مدى صحة أرصدة حسابات مسجلة بالفعل فى دفاتر العميل وقوائمه المالية، وهو ما يتلاءم مع منهجية اختبار الفروض فى المراجعة٠ وخلافاً لهذه المنهجية تضمنت النشرة رقم (١) عن معايير المراجعة الأمريكية (SAS No.1- Inventory – AU 311-11) عند مناقشة إرشادات مراجعة المخزون، إمكانية استخدام المعاينة فى **تقدير قيمة** أرصدة بعض الحسابات غير المسجلة بدفاتر العميل كما فى حالة عدم احتفاظ المنشأة بسجلات للجرد المستمر للمخزون، أو تعديل قيمة رصيد دفترى لتتوافق مع السياسة المحاسبية المتبعة فى عرض القوائم المالية للمنشأة كما فى حالة وجود سجلات للجرد المستمر للمخزون

باتباع طريقة الوارد أولا يصرف أولاً (FIFO) بينما يعرض المخزون فى القوائم المالية باتباع طريقة المتوسط المرجح Average حيث يتم تحديد الفروق فى التسعير بين الطريقتين لإجراء التسوية اللازمة على القيمة المسجلة بالدفاتر تمهيداً لعرضها فى القوائم المالية٠

عند استخدام المعاينة لإجراء الاختبارات الأساسية لغرض تقييم مدى صحة أرصدة الحسابات يتعين على المراجع أن يحدد صيغة المعاينة المناسبة لإجراء الاختبار (تقدير لمتوسط الوحدة Mean Per Unit، تقدير لمتوسط الفروق Difference Estimation، أو معاينة الوحدة النقدية (Monetary Unit Sampling) ٠عندما يهتم المراجع بالقيمة التى تم مراجعتها وليس بقيمة التحريف فى كل بند من بنود العينة يكون من الملاءم استخدام طريقة معاينة متوسط الوحدة كما فى حالة اختبار قيمة المخزون التى تم مراجعتها٠ وتستخدم طريقة متوسط الفروق لتقدير قيمة التحريفات بالمجتمع عندما توجد قيمة مسجلة بالدفاتر وقيمة تم مراجعتها لكل بند فى العينة، وتعتبر الصيغة الأكثر إنتشاراً فى عملية المراجعة، كما فى حالة اختبار حسابات العملاء أو حسابات الموردين حيث يوجد رصيد دفترى وقيم واردة فى المصادقات التى تم الحصول عليها من العملاء أو الموردين٠ وعادة ما يستخدم المراجع معاينة الوحدة النقدية عندما يتوقع عدد قليل من التحريفات ويرغب فى الحصول على نتائج فى شكل وحدات نقدية، ويفضل أن تكون بيانات المجتمع مسجلة بالحاسب الآلى للعميل٠ وتبعا لذلك فإن تقدير متوسط الوحدة أو تقدير متوسط الفروق قد يتم استخدامهما للتوصل إلى قيمة رصيد حسابات أو تعديل هذا الرصيد فى دفاتر العميل، كما يتم استخدامهما كوسيلة لتقييم أرصدة الحسابات (إجراء الإختبارات الأساسية على الأرصدة) وفى هذه الحالة تتم مقارنة هذا التقدير بقيمة أو أساس يحدده المراجع لقبول أو رفض رصيد الحساب٠ ويطلق على تقدير متوسط الوحدة وكذا تقدير متوسط الفروق المعاينة التقليدية للمتغيرات، وقد تتم استناداً إلى

خبـرات المراجـع فقـط (معاينــة حكميــة)، أو باسـتخدام بعـض الأسـاليب الإحصائية بجانب خبرة المراجع وحكمه المهنى (معاينة إحصائية)، فى حين أن معاينـة الوحـدة النقديـة لا تصـلح إلا باسـتخدام المعاينـة الإحصـائية وهـى تمثل الصيغة المتطورة لمعاينة المتغيرات٠

١. المعاينة الحكمية لإجراء الاختبارات الأساسية:

عند استخدام المعاينة الحكمية (غير الإحصائية) لإجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات القائمة بدفاتر المنشأة بغرض التحقق من صحة أرصـدتها، أى عـدم احتوائهـا علـى تحريفـات جوهريـة، يـتم تخطـيط عينـة الاختبارات الأساسية، اختيار مفردات العينة واختبارها، تقييم نتائج العينة٠ ويستند المراجع بصفة أساسية إلى خبراته وأحكامه المهنية فى هذه الخطوات الثلاث٠

أ – تخطيط عينة الاختبارات الأساسية:

لتخطـيط العينـة الحكميـة لإجـراء الاختبـارات الأساسـية علـى أرصـدة الحسابات يحدد المراجع الأرصدة التى يتم معاينتها وإمكانية استخدام المعاينة فـى اختبارهـا ، وغالبـاً مـا يسـتخدم المراجـع فـى هـذه المعاينـة صـيغة تقـدير متوسط الفروق . عندما يكون رصيد الحساب قابل للمعاينة يحدد المراجع مستوى المخـاطر المحيطـة بهـذا الحسـاب (خطـر حتمـى – خطـر رقابـة – خطـر عدم الاكتشـاف أو القبـول الخـاطـىء) ، بالإضـافة إلـى قيمـة التحريـف المسموح بـه علـى مستوى هذا الحساب فـى ضـوء التقدير المبـدئى للأهميـة النسبية على مستوى القوائم المالية .

فـى المعاينـة الحكميـة يـتم تقـدير مسـتوى المخـاطر بطريقـة وصـفية استناداً إلى الخبرة المهنية للمراجع حيث يتم التعبير عن مستوى خطر الرقابة والخطـر الحتمـى المـرتبط بالحسـاب فـى صـورة (الحـد الأقصـى ١٠٠% – مستوى عال – مستوى متوسط – مستوى منخفض) . كما يعبر عن مستوى

خطر عدم الاكتشاف أو القبول الخاطىء لرصيد الحساب عند مستوى (عال – متوسط – منخفض) .

القياس الوصفى لمستوى المخاطر يمكن التعبير عنه رقمياً فى شكل معامل تأكيد Assurance Factor وفقا للجدول التالى[١] :

جدول رقم (١)

معامل التأكيد فى ضوء مستوى المخاطر

تقدير مستوى خطر الرقابة والخطر الحتمى	خطر عدم اكتشاف الاختبارات الأساسية للتحريفات الجوهرية		
	عال	متوسط	منخفض
حد اقصى (١٠٠%)	٣.٠	٢.٣	٢.٠
عال	٢.٧	٢.٠	١.٦
متوسط	٢.٣	١.٦	١.٢
منخفض	٢.٠	١.٢	١.٠

حجم العينة = (القيمة الدفترية للمجتمع (رصيد الحساب) / قيمة التحريف المسموح به) × معامل تأكيد لمستوى المخاطر

- **البنود الفرعية لرصيد الحساب والتى تزيد قيمتها عن قيمة التحريف المسموح به تختبر بشكل مستقل وتطرح قيمتها من القيمة الدفترية للمجتمع قبل حساب حجم العينة .**

(1) Arins, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S., " Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach", 11th ed., Prentice-Hall, (N.J.: 2006), P. 525 – Formula for Computing Nonstatistical Tests of Details of Balances Sample Size Based on AICPA Audit Sampling Formula

مثال (١٠) :

عنـد مراجعـة حسـابات المـوردين (٢٠٠٠ حسـاب) فـى إحـدى الشـركات قـرر المراجـع اسـتخدام المعاينـة الحكميـة ، وتبلـغ القيمـة الدفتريـة لرصـيد حسـاب المـوردين ٢٤٠٠٠٠٠ جنيـه ، ويقدر المراجـع قيمـة التحريـف المسـموح بـه لرصـيد هـذا الحسـاب بمبلـغ ٤٠٠٠٠ جنيـه ، فـاذا كـان تقـدير المراجع لمستوى خطر الرقابة والخطر الحتمى عند مستوى عال ، ومستوى خطر عدم الاكتشاف متوسط .

المطلوب :

١ - تحديد حجم العينة فى ضوء هذه العوامل .

٢ - إذا كـان هنـاك عـدد (٥) مـوردين رصـيدهم ٤٠٠٠٠٠ جنيـه وقـرر المراجع فحصهم بالكامل (١٠٠%) فما هو حجم العينة الاجمالى.

الحل

(١) حجم العينة فى الحالة الأولى يحدد كمايلى :

- **معامل التأكيد لمستوى خطر حتمى وخطر رقابة (عال) مع مستوى خطر عدم أكتشاف متوسط = ٢ (تقاطع الصف الثانى مع العامود الثانى) .**

$$\text{حجم العينة} = \frac{\text{القيمة الدفترية للمجتمع}}{\text{قيمة التحريف المسموح به}} \times \text{معامل تأكيد لمستوى المخاطر} \quad ٠٠٠ (١)$$

$$= \frac{٢٤٠٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠} \times ٢ = ١٢٠ \text{ حساب فرعى للموردين}$$

(٢) حجم العينة فى الحالة الثانية يحدد كمايلى :

(١/٢) يستبعد قيمة أرصدة الحسابات التى يتم فحصها بالكامل (٥ حسابات) من القيمة الدفترية لرصيد الموردين =٢٤٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه .

(٢/٢) يحسب حجم العينة لأرصدة الموردين بعد استبعاد ما يتم فحصهم بالكامل باستخدام المعادلة (١)

$$= \frac{٢٠٠٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠٠} \times ٢ = ١٠٠ \text{ مفردة}$$

(٣/٢) يضاف عدد الأرصدة التى يتم فحصها بالكامل إلى حجم العينة (٢/٢) ليكون حجم العينة الكلى = ١٠٠ حساب فرعى + ٥ حسابات فرعية فحص كامل = ١٠٥ حساب .

ب – اختيار مفردات عينة الاختبارات الأساسية :

يتم اختيار مفردات العينة غير الإحصائية (الحكمية) لأجراء الاختبارات الأساسية استناداً إلى التقدير المهنى للمراجع.ويتعين على المراجع فى اختياره لمفردات العينة أن تعكس البنود التى يتم اختيارها طبيعة المجتمع والعناصر التى يحتمل أن تحتوى على تحريفات حتى تكون هذه العينة معبرة عن المجتمع محل المعاينة قدر الإمكان . وعندما يتكون المجتمع من طبقات متباينة من حيث القيمة (أرصدة كبيرة – أرصدة متوسطة – أرصدة صغيرة) يجب أن يتم اختيار عدد من المفردات من كل طبقة حكميا حتى تكون نتائج المعاينة معقولة . ويتم فحص مفردات العينة لتحديد قيمة التحريفات التى تحتوى عليها هذه المفردات عند وجود طبقات فى المجتمع وسحب عدد من

مفردات كل طبقة كعينة ، يتعين تحديد قيمة التحريفات التى تحتوى عليها مفردات كل طبقة على حدة .

جـ- تقييم نتائج العينة الحكمية للاختبارات الأساسية :

تقييم نتائج العينة الحكمية للاختبارات الأساسية يستند إلى مقارنة قيمة التحريفات المقدرة للمجتمع (استنادا الى بيانات العينة) مع قيمة التحريف المسموح به لرصيد الحساب . عندما تكون قيمة التحريف المقدر للمجتمع من واقع بيانات العينة اقل من قيمة التحريف المسموح به فان ذلك يوفر قرينة على قبول رصيد الحساب (أى عدم جوهرية التحريفات التى يتضمنها) . فاذا كانت قيمة التحريف المقدر للمجتمع من واقع بيانات العينة تساوى أو تزيد عن قيمة التحريف المسموح به فان ذلك يدل على جوهرية التحريفات التى يحتوى عليها هذا الحساب ومن ثم رفضه .

تقدير قيمة التحريف بالمجتمع من واقع بيانات العينة يتم باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{القيمة المقدرة للتحريف بالمجتمع} = \frac{\text{مج س}}{\sim} \times \text{ن} \quad \ldots\ldots\ldots (٢)$$

$\sim$ = **حجم العينة** .

ن = حجم المجتمع (عدد الحسابات الفرعية التى تنتمى للحساب محل المعاينة) .

فى المثال السابق رقم (١٠) إذا تبين من فحص مفردات العينة (١٢٠ مفردة) وجود تحريفات قيمتها ١٨٠٠ جنيه (تمثل الفروق بين الرصيد الدفترى لمفردات العينة والرصيد الذى تم المصادقة عليه من الموردين فى هذه العينة)، فهل يمكن قبول رصيد الموردين على أنه صحيح (أى لا يحتوى على تحريفات جوهرية . باستخدام المعادلة رقم (٢) فان :

قيمة التحريف المقدرة للمجتمع = $\frac{١٨٠٠}{١٢٠}$ **× ٢٠٠٠ حساب = ٣٠٠٠٠ جنيه**

وحيث أن قيمة هذا التحريف (٣٠٠٠٠ جنيه) تقل عن قيمة التحريف المسموح به لهذا المجتمع (٤٠٠٠٠ جنيه) فان المراجع يقبل رصيد الموردين على أنه لا يحتوى على تحريفات جوهرية .

عندما يحتوى المجتمع على طبقات ويتم سحب عينة من كل طبقة ، يتم حساب قيمة التحريف المقدر لكل طبقة باستخدام المعادلة رقم (٢) مع مراعاة أن حجم المجتمع (ن) فى هذه الحالة يعبر عن عدد الحسابات الفرعية التى تنتمى لكل طبقة على حدة . بتجميع قيمة التحريف فى كل طبقة، واضافة قيمة التحريفات المكتشفة للحسابات التى تم فحصها بالكامل نصل إلى قيمة التحريف المقدر للمجتمع .

مثال رقم (١١)

عند مراجعة حساب المخزون الذى يحتوى على ٢٥٠٠ بند باستخدام المعاينة الحكمية توافرت لك كمراجع البيانات التالية :

بنود المخزون	القيمة الدفترية		بيانات العينة		التحريفات المكتشفة من العينة
	عدد البنود	القيمة	عدد البنود	القيمة	
بنود كبيرة القيمة	١٠	١٢٠٠٠٠٠	١٠	١٢١٠٠٠٠	+ ١٠٠٠٠
بنود متوسطة القيمة	١٤٠	١٤٠٠٠٠٠	٢٠	٢٤٠٠٠٠	– ٢٠٠٠
بنود صغيرة القيمة	٨٥٠	١٨٥٠٠٠٠	٩٠	١٣٥٠٠٠	+ ٢٧٠٠
اجمالى	**١٠٠٠**	**٤٤٥٠٠٠٠**	**١٢٠**	**١٥٨٥٠٠٠**	**+١٠٧٠٠**

ويقدر المراجع قيمة التحريف المسموح به فى هذا المجتمع بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - تقييم نتائج هذه العينة .

٢ - إذا كانت قيمة التحريف المسموح به ٢٠٠٠٠ جنيه فما هو تقييمك لنتائج العينة ؟

الحل :

تقدير قيمة التحريف المقدرة بالمجتمع من واقع العينة (باستخدام المعادلة رقم٢)

أ - البنود كبيرة القيمة (فحص كامل)، وتكون قيمة التحريف = ١٠٠٠٠+ جنيه

ب - لبنود متوسطة القيمة ، قيمة التحريف المقدر لهذه الطبقة بالمجتمع = [(٢٠٠٠) ÷ ٢٠)] × ١٤٠ = ١٤٠٠٠- جنيه

جـ- البنود صغيرة القيمة ، قيمة التحريف المقدرة لهذه الطبقة بالمجتمع = (٢٧٠٠ ÷ ٩٠) × ٨٥٠ = ٢٥٥٠٠ + جنيه

اجمالى قيمة التحريف المقدرة للمجتمع (١٠٠٠ حساب) = ٢١٥٠٠ جنيه

وحيث أن قيمة التحريف المقدرة للمجتمع (٢١٥٠٠ جنيه +) وهى تقل عن قيمة التحريف المسموح به (٥٠٠٠٠ جنيه) لذلك يقبل المراجع رصيد هذا الحساب (المجتمع) على أنه لا يحتوى على تحريف جوهرى .

(٢) عندما تكون قيمة التحريف المسموح به لرصيد هذا الحساب ٢٠٠٠٠ جنيه، وقيمة التحريف المقدرة فى المجتمع من واقع العينة (٢١٥٠٠ + جنيه) وهى تزيد عن قيمة التحريف المسموح به ، فإن المراجع يرفض رصيد هذا الحساب على اعتبار أنه يحتوى على تحريف جوهرى .

عند استخدام المعاينة الحكمية يستخدم المراجع التقدير بنقطة (رقم) للتحريف المقدر للمجتمع من العينة وكذا لقيمة التحريف المسموح به،

وبالتالى لا يمكنه قياس أخطاء المعاينة ، ويتعين عليه أن يأخذ فى اعتباره – استنادا الى خبراته المهنية – إمكانية أن تكون قيمة التحريف الحقيقى فى المجتمع أكبر من قيمة التحريف المسموح به لاسيما إذا تبين من العينة أن قيمة التحريف المقدرة للمجتمع تقترب (وان كانت أقل) من قيمة التحريف المسموح به. فاذا أفترضنا فى المثال السابق رقم (١١) أن قيمة التحريف المسموح به تبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه وكانت قيمة التحريف المقدرة من المجتمع استنادا الى بيانات العينة ٢١٥٠٠ جنيه وهى تقل عن قيمة التحريف المسموح به ولكنها تقترب تماما منها مما يثير شك المراجع حول إمكانية قبول هذا المجتمع . وقد يرى المراجع استخدام بعض الإجراءات المكملة مثل إجراءات الفحص التحليلى أو إعادة النظر فى حجم العينة وسحب عينة أكبر واختبارها أو إعادة النظر فى قيمة التحريف المسموح به على مستوى رصيد هذا الحساب ، حتى يمكنه اتخاذ القرار المناسب فى شأن إمكانية قبول رصيد هذا الحساب .

٢- المعاينة الإحصائية لإجراء الإختبارات الأساسية:

عند استخدام المعاينة الإحصائية لتقييم (التحقق من صحة) رصيد حساب يستند المراجع إلى اختبار فروض المراجعة سواء من خلال المعاينة التقليدية للمتغيرات (متوسط قيمة الرصيد، أو متوسط قيمة الفروق فى الرصيد)، أو من خلال المعاينة الاحتمالية التناسبية للوحدة النقدية٠ المعاينة الإحصائية لإجراء الاختبارات الأساسية على أرصدة الحسابات (تقييم الأرصدة) تختلف عن المعاينة الحكمية لإجراء هذه الاختبارات من زاوية التقدير الكمى (الاحصائى) للمخاطر واستجابة المراجع لهذه المخاطر، والاعتماد على التقدير بمدى Interval بدلا من التقدير بنقطة، بالإضافة إلى الاختيار العشوائى الاحصائى لمفردات العينة٠ الخطوات الرئيسية لإجراء المعاينة (تخطيط العينة- اختيار العينة واختبارها – تقييم نتائج العينة) يتم

اتباعها سواء فى حالة المعاينة التقليدية للمتغيرات أو فى ظل المعاينة الاحتمالية التناسبية للوحدة النقدية٠

أ- المعاينة الإحصائية التقليدية لتقييم رصيد حساب

تستند المعاينة الإحصائية التقليدية لتقييم رصيد حساب ما على إحدى صيغتين:

(١) **تقدير متوسط قيمة الرصيد**، عندما يرغب المراجع فى تقييم مدى إمكانية قبول رصيد الحساب الذى تم مراجعته (كالمخزون مثلا)، حيث يختار المراجع عينة من بنود المخزون لتقدير قيمة رصيد المخزون (المجتمع) من واقع هذه العينة ، وقياس خطأ المعاينة والمخاطر المرتبطة به ، لتحديد مدى معين لقيمة الرصيد المقدر للمخزون ومقارنته بالرصيد الدفترى لتحديد امكانية قبوله٠

(٢) **تقدير متوسط قيمة الفروق**، عندما يهتم المراجع بقيمة التحريفات (أو الفروق) بين القيمة الدفترية والقيمة التى تم مراجعتها لرصيد الحساب (مثل اختبار حسابات العملاء أو حسابات الموردين)، حيث يختار المراجع عينة من حسابات العملاء أو الموردين لتحديد الفروق بين الرصيد الدفترى والرصيد الذى تم المصادقة عليه لكل مفردة فى العينة، فى هذه الحالة يكون المجتمع محل المعاينة ممثلا فى الفروق بين قيمة الرصيد الدفترى والقيمة التى تم مراجعتها٠ ويستند المراجع إلى الفروق التى يكتشفها فى بنود العينة لتقدير متوسط قيمة الفروق (التحريفات) فى المجتمع، وقياس خطأ المعاينة والمخاطر المرتبطة به لتحديد مدى معين للتحريفات المقدرة فى هذا المجتمع، ومن ثم إمكانية قبول رصيد الحساب أو رفضه٠

فى كل من الصيغتين يتعين على المراجع أن يحدد كمياً (رقمياً) مخاطر المراجعة، ويقدر التحريف المسموح به على مستوى رصيد الحساب

محل المراجعة فى ضوء تقديره المبدئى للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية٠ وحيث أنه سبق عرض نموذج خطر المراجعة فى الصيغة التالية:

AR= IR * CR * DR

وحيث أن خطر عدم الإكتشاف (DR) يرجع إلى فشل الاختبارات الأساسية Tests of Details (TD) أو / و إجراءات الفحص التحليلى Analytical Procedures (AP) فى إكتشاف التحريفات الجوهرية على أرصدة الحسابات، فيمكن إعادة صياغة النموذج بالتعويض عن خطر عدم الإكتشاف (DR) بخطر فشل الإختبارات الأساسية (TD) وخطر فشل إجراءات الفحص التحليلى (AP) فى إكتشاف التحريفات الجوهرية[١]، ليصبح النموذج كما يلى:

AR= IR * CR * TD * AP

وإذا افترضنا أن الخطر الحتمى عند أقصى مستوى له (١٠٠%) يصبح النموذج،

AR= CR * TD * AP

وبذلك يمكن تحديد خطر فشل الإختبارات الأساسية (TD) فى اكتشاف التحريفات الجوهرية كما يلى :

TD = AR ÷ (CR * AP)

خطر فشل الاختبارات الأساسية (TD) فى اكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى رصيد الحساب يمثل خطر القبول الخاطىء (ARIA)

---

(١) عند مراجعة حسابات العملاء كمثال يقوم المراجع بعمل مصادقات على حسابات العملاء (اختبار أساسى) ولكنه يستخدم فى نفس الوقت بعض الإجراءات التحليلية لحساب معدل دوران المدينين وفترة التحصيل (إجراءات تحليلية) وكلا الإجراءين مكملين لبعضهما للتحقق من صحة رصيد العملاء٠ ومن ثم فإن الخطر المشترك لهذين الإجراءين يعبر عن خطر عدم الإكتشاف عند فحص رصيد أى حساب٠

لرصيد هذا الحساب، ويتحدد فى ضوء خطر المراجعة الكلى (AR) والذى يعبر عن خطر القبول الخاطىء على مستوى القوائم المالية ككل، وخطر الرقابة (CR) على المعاملات ذات الصلة بهذا الحساب، وخطر الإجراءات التحليلية التى تتم عليه بغرض فحصه وتقييمه٠

تقدير خطر المراجعة الكلى (AR)على مستوى القوائم المالية يتم تحديده مسبقاً فى ضوء مستوى التأكيد المطلوب من المراجع عن القوائم المالية٠ وطبقا لنشرة معايير المراجعة الأمريكية (SAS No. 39) فإن مستوى خطر المراجعة المقبول يحدد بنسبة تتراوح بين ٥% - ١٠% ٠ عند استخدام القوائم المالية من عدة طوائف فى الشركات الكبرى (شركات الإكتتاب العام المقيدة فى بورصة الأوراق المالية) عادة ما يكون مستوى خطر المراجعة الكلى المقبول فى حدود ٥%، ويزداد مع نقص عدد الطوائف المستخدمة للقوائم المالية والشركات غير المقيدة فى البورصة ليصل إلى ١٠% كحد أقصى- ويستخدم المراجع خبراته المهنية فى تقدير مستوى خطر المراجعة الكلى (القبول الخاطىء على مستوى القوائم المالية) فيما بين هذين الحدين بما يحقق فعالية عملية المراجعة٠

تقدير خطر الرقابة (CR) يعتبر دالة لمدى ملاءمة تصميم وفعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية لدى العميل وبمراعاة المحددات الحتميةLimitations Inherent المحيطة بهذا النظام٠ ويتم تحديد خطر الرقابة عند مستوى كل دورة للمعاملات نظراً لأن ضعف ضوابط الرقابة فى دورة معينة للمعاملات لن يعوضه قوة ضوابط الرقابة على دورة أخرى لمعاملات المنشأة٠ تقدير مستوى خطر الرقابة يعبر عن تقدير مهنى للمراجع يصاغ فى شكل وصفى (عال- متوسط – منخفض) ويحول إلى نسبة أو معدل (١٠٠% - ١٠% - ٥%) عندما يكون تقدير مستوى خطر الرقابة منخفض (٥%) أو متوسط (١٠%) فإن ذلك يعنى أنه مع

وجـود ضـوابط رقابيـة ملاءمـة وفعالـة فهنـاك احتمـال أو فرصـة لحـدوث مخالفات فـى حدود ٥% أو ١٠% وقد يكون لها تـأثير جوهرى علـى أرقام القوائم المالية٠

تقدير خطر إجراءات الفحص التحليلى (AP) يعد أمرا صعباً نظراً لتنوع هذه الإجراءات٠ فعند التحقق من وجود أرصدة العمـلاء فـى تـاريخ نهاية الفترة المالية يتم المصادقة على هذه الأرصدة من العمـلاء (اختبـار أساسـى)، وفـى ذات الوقت يتم تحليل المتحصـلات اللاحقة لتـاريخ الميزانيـة وحسـاب معـدلات دوران للعمـلاء وفتـرة التحصـيل وهـذه الإجـراءات تبـوب تحـت الإجـراءات التحليليـة أو المكملـة (AP)٠ غالبيـة مؤسسـات المراجعـة تضـع تقديرات متحفظة لهذا الخطر تتراوح بين ٥٠% إلـى ١٠٠%، وتترك لأعضـائها تقدير هذا الخطـر استناداً إلـى الخبرة المهنيـة وظروف كل حالـة فيما بين هذين الحدين٠

تقدير قيمة التحريف المسموح بـه لرصيد الحساب يستند إلى تقدير المراجـع للأهميـة النسـبية علـى مسـتوى القـوائم الماليـة وتوزيـع هـذا التقـدير علـى مسـتوى رصـيد كـل حسـاب٠ فـى المعاينـة الحكميـة تسـتخدم قيمـة التحريـف المسـموح بـه كمـرادف لدرجـة الدقـة المطلوبـة (دق)، وفـى ظـل المعاينـة الاحصـائية٠ يـتم تـرجيح قيمـة التحريـف المسـموح بـه بالاحتمـال المشـترك لخطـر القبـول الخـاطىء (ARIA) وخطـر الـرفض الخـاطىء (ARIR) للوصول إلى القيمة المتوقعة للتحريف المسموح به والتى تستخدم كمرادف للدقـة المطلوبـة (دق) لغرض تحديد حجم العينـة٠ الجدول التـالى رقم (٢) يوضـح قيمـة الاحتمـال المشـترك بخطـر القبـول الخـاطىء وخطـر الـرفض الخـاطىء عنـد مسـتويات ثقـة (٩٩% ، ٩٥% ، ٩٠%، ٨٠%)، والتـى تسـتخدم فـى تـرجيح قيمـة التحريـف المسـموح بـه للوصـول إلـى الدقـة المطلوبة (دق)٠

(جدول رقم ٢)

الاحتمال المشترك للقبول الخاطىء (β) والرفض الخاطىء (∝)[١]

مستوى ثقة = ٨٠% دم =١,٢٨، ∝ = ٢٠%		مستوى ثقة = ٩٠% دم =١,٦٤، ∝ = ١٠%		مستوى ثقة = ٩٥% دم =١,٩٦ ، ∝ = ٥%		مستوى ثقة = ٩٩% دم = ٢,٥٨، ∝ = ١%	
الاحتمال المشترك	قبول خاطىء β	الاحتمال المشترك	قبول خاطىء β	الاحتمال المشترك	قبول خاطىء β	الاحتمال المشترك	قبول خاطىء β
٠,٣٥٥	١%	٠,٤١٣	١%	٠,٤٥٧	١%	٠,٥٢٥	١%
٠,٣٩٥	٢,٥%	٠,٤٥٦	٢,٥%	٠,٥٠٠	٢,٥%	٠,٥٦٨	٢,٥%
٠,٤٣٧	٥	٠,٥٠٠	٥	٠,٥٤٣	٥	٠,٦٠٩	٥
٠,٤٧١	٧,٥	٠,٥٣٢	٧,٥	٠,٥٧٦	٧,٥	٠,٦٤١	٧,٥
٠,٥٠٠	١٠	٠,٥٦١	١٠	٠,٦٠٥	١٠	٠,٦٦٨	١٠
٠,٥٥١	١٥	٠,٦١٢	١٥	٠,٦٥٣	١٥	٠,٧١٢	١٥
٠,٦٠٣	٢٠	٠,٦٦١	٢٠	٠,٧٠٠	٢٠	٠,٧٥٣	٢٠
٠,٦٥٣	٢٥	٠,٧٠٨	٢٥	٠,٧٤٢	٢٥	٠,٧٩١	٢٥
٠,٧٠٧	٣٠	٠,٧٥٦	٣٠	٠,٧٨٧	٣٠	٠,٨٢٩	٣٠
٠,٧٦٦	٣٥	٠,٨٠٨	٣٥	٠,٨٣٤	٣٥	٠,٨٦٨	٣٥
٠,٨٣١	٤٠	٠,٨٦٣	٤٠	٠,٨٨٣	٤٠	٠,٩٠٨	٤٠
٠,٩٠٧	٤٥	٠,٩٢٦	٤٥	٠,٩٣٧	٤٥	٠,٩٥٢	٤٥
١,٠٠٠	٥٠%	١,٠٠٠	٥٠%	١,٠٠٠	٥٠%	١,٠٠٠	٥٠%

فإذا كانت قيمة التحريف المسموح به فى حساب معين فى ضوء تقدير المراجع للأهمية النسبية تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، ويقدر المراجع خطر الرفض الخاطىء بنسبة ١٠% (أى مستوى ثقة ١-١٠% = ٩٠%)، وبإستخدام نموذج خطر المراجعة توصل المراجع إلى خطر القبول الخاطىء بما يعادل ٥%، فإن الاحتمال المشترك للرفض الخاطىء والقبول الخاطىء

(1)Ernst & Whinney, Audit Sampling, (E& W. No. 56246), P.107.

= ٠,٥٠٠ (تحت مستوى ثقة ٩٠% وأمام خطر قبول خاطىء ٥%)٠ ومن ثم فإن القيمة المتوقعة للتحريف المسموح به أو الدقة المطلوبة (دق) = ٥٠٠٠٠ ×٠,٥٠٠ = ٢٥٠٠٠

ويمكن للقارىء أن يلاحظ من الجدول السابق أن الحد الأقصى لخطر القبول الخاطىء = ٥٠% وفى هذه الحالة وبغض النظر عن مستوى الثقة يكون الاحتمال المشترك للقبول الخاطىء والرفض الخاطىء =١٠٠% (أى واحد صحيح) ٠ وطبقاً لذلك إذا رغب المراجع فى أن تكون القيمة المتوقعة للتحريف المسموح به تساوى قيمة التحريف المسموح به فى ضوء تقدير المراجع للأهمية النسبية فإنه بذلك يكون قد حدد خطر القبول الخاطىء عند أقصى مستوى له (٥٠%) أى كان مستوى خطر الرفض الخاطىء٠

(١) تقييم رصيد الحساب بمعاينة متوسط القيمة للوحدة:

بإتباع الخطوات الرئيسية للمعاينة (تخطيط العينة – اختيار مفردات العينة – تقييم النتائج)، يمكن تقييم رصيد الحساب بمعاينة متوسط القيمة للوحدة على النحو التالى:

(أ) تخطيط العينة:

عند استخدام تقدير متوسط القيمة للوحدة لمعاينة رصيد الحساب بغرض إجراء الاختبارات الأساسية، يتم تخطيط العينة فى ضوء تقدير المراجع لمخاطر المراجعة وكذا قيمة التحريف المسموح به على مستوى رصيد الحساب٠ ويتم تحديد حجم العينة بالمعادلة الآتية:

$$\sim = \left[\frac{\text{دم} \times \text{ع} \times \text{ن}}{\text{د ق}} \right]^{٢} \quad \text{(٣)}$$

حيث ∾ = حجم العينة.

دم = الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة

ع = الإنحراف المعيارى للمجتمع محسوبا من واقع عينة استرشادية أو بناءاً على خبرة المراجع السابقة عن هذا الحساب لدى العميل٠

ن = حجم المجتمع (أى عدد البنود أو الحسابات الفرعية التى تنتمى للحساب محل المراجعة)

د ق = درجة الدقة المطلوبة وهى تعادل قيمة التحريف المسموح به مرجحا بالاحتمال المشترك للقبول الخاطىء (β) والرفض الخاطىء (∝)٠

مثال رقم (١٢):

يخطط المراجع لاختبار رصيد حساب المخزون الذى يحتوى على ٤٠٠٠ بند فى إحدى الشركات الصناعية باستخدام المعاينة الاحصائية٠ وفى ضوء خبرة المراجع السابقة عن هذا الحساب فإنه يقدر الإنحراف المعيارى للمتوسط فى هذا المجتمع بمبلغ ٢٠ جنيه وقيمة التحريف المسموح به بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه٠ وباستخدام نموذج خطر المراجعة حدد المراجع القبول الخاطىء بنسبة ٥% عند مستوى ثقة ٩٠% ٠ فما هو حجم العينة المطلوب؟

الحل :

١- عند مستوى ثقة ٩٠%، دم = ١,٦٤ ، وخطر الرفض الخاطىء (∝) = ١٠%

٢- الاحتمال المشترك (عند β = ٥%، ∝ = ١٠%) من جدول (٢) السابق = ٠,٥٠٠

٣- القيمة المتوقعة للتحريف المسموح به = ٢٥٠٠٠ × ٠٫٥٠٠ = ١٢٥٠٠ وتستخدم كمرادف لدرجة الدقة المطلوبة (دق)

٤- باستخدام المعادلة السابقة رقم (٣) فإن :

$$\text{حجم العينة} = \left[\frac{١٫٦٤ \times ٢٠ \times ٤٠٠٠٠}{١٢٥٠٠}\right]^{٢} = ١١٠ \text{ بند (حساب فرعى)}$$

(ب) اختيار العينة واختبارها:

يتم اختيار مفردات العينة باستخدام إحدى الطرق الإحصائية السابق عرضها لاختيار العينات (عينة عشوائية – عينة منتظمة – عينة طبقية)٠ ويتم فحص مفردات هذه العينة. فى حالة اختبار المخزون يتم عد (جرد) بنود العينة وفحص القيم الخاصة بها٠ وفى ضوء فحص العينة يحدد المراجع=

(١) تقدير متوسط الوحدة من العينة (س̄) بالمعادلة التالية =

$$\bar{س} = \text{مجـ س} \div \sim \quad \text{.....(٤)}$$

حيث =

س̄ = تقدير متوسط قيمة للبند (الحساب الفرعى) من واقع العينة٠

مجـ س = مجموعة قيم البنود المختارة بالعينة٠

$\sim$ = حجم العينة (عدد البنود المختارة بالعينة)

(٢) حساب الخطأ المعيارى للمتوسط (عَ) بالمعادلة التالية:

$$\bar{ع} = ع \div \sqrt{\sim} \quad \text{.....(٥)}$$

حيث :

ع = الإنحراف المعيارى للمجتمع السابق حسابه من عينة استرشادية أو استناداً إلى خبرة المراجع عن الحساب محل الإختبار

(٣) حساب الدقة المحققة (د ق م) بالمعادلة التالية:

د ق م = دم × $\bar{ع}$ × ن ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ (٦)

(٤) تقدير المدى المقدر لرصيد الحساب (المجتمع) استناداً إلى بيانات العينة، بالمعادلة التالية:

المدى المقدر لرصيد الحساب = ($\bar{س}$ × ن) ± د ق م ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠(٧)

مثال رقم (١٣):

نفترض فى المثال السابق رقم (١٢) أن اختبار مفردات العينة (١١٠ بند) قد أسفرت عن أن القيمة التى تم مراجعتها لهذه البنود تبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه

فالمطلوب:

١- تقدير متوسط قيمة الوحدة٠

٢- حساب الدقة المحققة٠

٣- تقدير المدى المقدر لرصيد حساب المخزون (المجتمع)٠

الحل:

١ – تقدير متوسط قيمة الوحدة (باستخدام المعادلة (٤) =

= ٢٢٠٠٠ ÷ ١١٠ = ٢٠٠ جنيه

٢ – حساب الدقة المحققة (د ق م) =

$\bar{ع}$ = ٢٠ $\sqrt{١١٠}$ = ١,٩ (من المعادلة رقم ٥)

د ق م = ١,٦٤ × ١,٩ × ٤٠٠٠ = ١٢٤٦٤ (من المعادلة رقم ٦)

٣ – تقدير المدى المقدر لرصيد حساب المخزون (المجتمع) بالمعادلة رقم(٧): المدى المقدر لرصيد المخزون = (٢٠٠×٤٠٠٠) ± ١٢٤٦٤

= ٨٠٠٠٠٠ + ١٢٤٦٤

= ٨١٢٤٦٤ : ٧٨٧٥٣٦ جنيه

بمستوى ثقة ٩٠%٠

(ج) تقييم نتائج العينة:

لتقييم نتائج العينة يتعين على المراجع تحديد القاعدة التى يتخذ على أساسها قراره لقبول أو رفض رصيد الحساب محل الإختبار٠ قد يستخدم المراجع فى هذا الشأن قاعدة بسيطة لقبول أو رفض رصيد الحساب تتمثل فى "**إذا كان الرصيد الدفترى للحساب يقع داخل المدى المقدر من العينة يتم قبول رصيد الحساب على أنه صحيح، وعند عدم تحقق هذا الشرط يرفض رصيد الحساب**" بعض مؤسسات المراجعة تضع قاعدة أكثر تشدداً لقبول أو رفض رصيد الحساب[1] مؤداها " **إذا كانت الدقة المحققة (د ق م) أقل من أو تساوى الدقة المطلوبة (دق)، وأن لا يزيد خطر الرفض الخاطىء عن ضعف خطر القبول الخاطىء، وأن يكون الفرق بين أبعد حد لمدى الدقة والقيمة الدفترية لرصيد الحساب أقل من قيمة التحريف المسموح به، يتم قبول رصيد الحساب، وعندما لا تتحقق هذه الشروط يتم رفض رصيد الحساب**" ٠

إذا افترضنا فى المثال السابق (رقم ١٣) أن الرصيد الدفترى لحساب المخزون يبلغ ٨١٢٠٠٠ جنيه، فإن تقييم النتائج فى ضوء ما خلص إليه المراجع من بيانات العينة يتم كالتالى:

(١) بإستخدام القاعدة البسيطة للقرار نجد أن الرصيد الدفترى لحساب المخزون (٨١٢٠٠٠ جنيه) يقع داخل المدى المقدر لرصيد هذا الحساب من العينة (٨١٢٤٦٤ – ٧٨٧٥٣٦) جنيه ومن ثم يقبل المراجع رصيد هذا الحساب على أنه صحيح (أى لا يحتوى على تحريفات جوهرية) بمستوى ثقة ٩٠%٠

(1) Guy, Dan M., Alderman, C. Wayne, and Winters, Alan J., "Auditing", 5th ed., Harcourt Brace Colllege & Company, (Florida: 1999), PP.347-348.

(٢) بإستخدام القاعدة الأكثر تشددا نجد:

- أن الدقة المحققة (د ق م) = ١٢٤٦٤ جنيه وهل تقل عن الدقة المطلوبة (دق) = ١٢٥٠٠ جنيه٠
- أن خطر الرفض الخاطىء (∝) = ١٠%، وخطر القبول الخاطىء من واقع نموذج خطر المراجعة = ٥%، ومن ثم فإن خطر الرفض الخاطىء لا يزيد عن ضعف خطر القبول الخاطىء٠
- أن أبعد حد لمدى الدقة عن الرصيد الدفترى هو ٧٨٧٥٣٦ جنيه والفرق بينه والرصيد الدفترى = ٨١٢٠٠٠ – ٧٨٧٥٣٦ = ٢٤٤٦٤ جنيه وهو يقل عن قيمة التحريف المسموح به لرصيد هذا الحساب فى ضوء تقدير المراجع للأهمية النسبية (٢٥٠٠٠ جنيه)

وبناءاً على ذلك يقرر المراجع قبول رصيد هذا الحساب على أنه صحيح أى لا يحتوى على تحريفات جوهرية بمستوى ثقة ٩٠%٠

إذا افترضنا أن الرصيد الدفترى للمخزون كان ٨٣٠٠٠٠ جنيه بدلا من ٨١٢٠٠٠ جنيه، فإن تطبيق القواعد السابقة لتقييم النتائج سوف يؤدى إلى رفض رصيد هذا الحساب، وفى هذه الحالة قد يرى المراجع ضرورة سحب عينة أخرى واختبارها وإجراء تقدير جديد للمدى المقدر لرصيد الحساب من واقع العينة وتقييم النتائج مرة أخرى٠ هذا التصرف غالباً ما يتم إذا كان المراجع يشك فى مدى دقة حساب أخطاء المعاينة٠ عندما يصل المراجع إلى رفض رصيد الحساب من واقع نتائج عينة أخرى قد يوصى بتعديل القيمة الدفترية لرصيد الحساب لتتفق مع الأدلة والقرائن المستخلصة من العينة، فإذا وافق العميل على هذا الإجراء يمكن للمراجع قبول رصيد الحساب بعد تعديله٠

فى بعض المواقف قد لا يتوافر لدى العميل رصيد دفترى موثوق فيه للحساب محل الإختبار كما لو كان العميل لا يحتفظ بسجلات للجرد المستمر للمخزون توضح بصفة مستمرة رصيد هذا الحساب٠

ويعتمد العميل على رصيد الجرد الفعلى فى نهاية الفترة لتقدير قيمة رصيد المخزون فى هذا التاريخ٠ فى هذه الحالة قد يكون أكثر دقة أن يستند العميل إلى نتائج العينة فى تقدير القيمة لرصيد حساب المخزون وتسجيلها بالدفاتر ٠ فى المثال السابق القيمة المقدرة للمجتمع (رصيد حساب المخزون) من واقع بيانات العينة=٨٠٠٠٠٠ جنيه، بشرط أن تكون قيمة الدقة المحققة (دق م) أقل من أو تساوى قيمة الدقة المطلوبة (دق)، فإذا لم يتحقق هذا الشرط يتعين سحب عينة أخرى لتقدير قيمة رصيد المجتمع منها مع توافر هذا الشرط٠

(٢) تقييم رصيد الحساب بمعاينة متوسط الفروق:

تستخدم هذه الصيغة عندما يهتم المراجع بقيمة التحريفات (الفروق) بين القيمة الدفترية للحساب والمسجلة بدفاتر العميل والقيمة التى تم مراجعتها لهذا الحساب٠ عند اختبار رصيد حساب العملاء يتوافر للمراجع رصيد لهذا الحساب بدفاتر العميل، ومن واقع الردود على المصادقات يحصل المراجع على قيمة أخرى (تم مراجعتها) لرصيد هذا الحساب٠ عند وجود فروق بين الرصيد الدفترى والقيمة التى تم مراجعتها يهتم المراجع باختبار مدى جوهرية هذه الفروق بمعنى هل تمثل هذه الفروق تحريفات جوهرية فى حساب العملاء ومن ثم يرفض رصيد هذا الحساب ، أم أنها تعتبر تحريفات مقبولة بمستوى ثقة معين وبالتالى يمكن للمراجع قبول الرصيد الدفترى لهذا الحساب٠ ولتحقيق هذا الهدف يتبع المراجع الخطوات الرئيسية للمعاينة (تخطيط العينة- اختيار مفردات العينة واختبارها- تقييم النتائج)، على النحو التالى:

(أ) تخطيط العينة:

عند استخدام صيغة تقدير متوسط الفروق لمعاينة التحريفات على رصيد حساب معين بغرض إجراء الاختبارات الأساسية على أرصدة

الحسابات، يتم تخطيط العينة فى ضوء تقدير المراجع لمخاطر المراجعة وكذا قيمة التحريف المسموح به على مستوى رصيد الحساب على النحو السابق عرضه فى معاينة متوسط القيمة للوحدة٠ الإختلاف فى صيغة تقدير متوسط الفروق عن صيغة تقدير متوسط القيمة للوحدة أن المجتمع محل المعاينة فى طريقة متوسط الفروق يتمثل فى الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة التى تم مراجعتها٠ ويتم تحديد حجم العينة كما يلى:

$$\text{حجم العينة } (\sim) = \left[\frac{\text{دم} \times \text{ع}_{\text{ف}} \times \text{ن}}{\text{د}_{\text{ق}}} \right]^{٢} \qquad (٨)$$

حيث: دم = الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة

ع ف = الإنحراف المعيارى لمجتمع الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة التى تم مراجعتها من واقع عينة استرشادية أو استناداً إلى الخبرة السابقة للمراجع عن هذا المجتمع٠

د ق = الدقة المطلوبة وهى تمثل القيمة المتوقعة للتحريف المسموح به٠

ن = حجم المجتمع .

مثال رقم (١٤) :

عند مراجعة حساب العملاء – قروض استهلاكية فى أحد البنوك والتى يبلغ عددها ١٨٤٠ حساب رصيدها الدفترى ١٧٥٨٢٠٠ جنيه . ويرغب المراجع فى اختبار عينة عشوائية من حسابات هؤلاء العملاء لاجراء مصادقات معهم وفى ضوء مراجعة السنة السابقة كان الانحراف المعيارى للفروق بين الأرصدة الدفترية وأرصدة المصادقات يبلغ ٥٦ جنيه. ويقدر المراجع التحريف المسموح به لرصيد هذا الحساب بمبلغ

٦٠٠٠٠ جنيه . وباستخدام نموذج خطر المراجعة توصل المراجع إلى أن خطر القبول الخاطىء يقدر بنسبة ٥ % وأن معامل الثقة المرغوب فيه ٩٥% .

المطلوب :

تحديد حجم العينة اللازم لفحص حسابات هؤلاء العملاء .

الحل :

الدرجة المعيارية (د م) عند مستوى ثقة ٩٥ % = ١,٩٦

الانحراف المعيارى للفروق (ع ف) من الخبرة السابقة = ٥٦ جنيه .

حجم المجتمع (ن) = ١٨٤٠ حساب

الدقة المطلوبة (د ق) = قيمة التحريف المسموح به × احتمال الخطر المشترك (β ، α) جدول (٢) .

= ٦٠٠٠٠ × ٠,٥٤٣ = ٣٢٥٨٠ جنيه

بتطبيق المعادلة رقم (٨) فان =

$$\text{حجم العينة} = \left[\frac{١,٩٦ \times ٥٦ \times ١٨٤٠}{٣٢٥٨٠} \right]^{٢} = ٣٨ \text{ حساب}$$

(ب) اختيار العينة واختبارها :

يتم اختيار مفردات العينة باستخدام إحدى الطرق الإحصائية السابق عرضها لاختيار العينات. ويتم فحص مفردات العينة (٣٨ حساب) لتحديد الفروق بين الرصيد الدفترى والرصيد الذى تم المصادقة عليه لكل حساب منها. وفى ضوء فحص العينة يحدد المراجع :

(١) تقدير متوسط الفروق للوحدة من العينة (س ف‾) بالمعادلة .

$$\text{س ف‾} = \text{مجـ س ف} \div \sim \quad \ldots\ldots\ldots\ldots \quad (٩)$$

حيث مجـ س ف = مجموع قيم الفروق بين الرصيد الدفترى وقيمة المصادقة لبنود العينة .

(٢) حساب الخطأ المعيارى لمتوسط الفروق (ع ف$\bar{}$) بالمعادلة :

ع$\bar{}$ ف = ع ف ÷ √ن ..... (١٠)

(٣) حساب الدقة المحققة (د ق م) بالمعادلة :

د ق م = د م × ع$\bar{}$ ف × ن ..... (١١)

(٤) تقدير المدى المقدر للفروق فى المجتمع استناداً إلى بيانات العينة بالمعادلة التالية :

المدى المقدر للفروق فى المجتمع = (س$\bar{}$ف × ن) + د ق م ..... (١٢)

مثال رقم (١٥) :

فى المثال السابق رقم (١٤) نفترض أن نتيجة فحص مفردات العينة (٣٨ مفردة) أسفرت عن فروق بين قيمة الرصيد الدفترى والرصيد طبقا للمصادقات بلغت ٥٣٢ جنيه .

المطلوب : تقدير المدى المقدر للفروق فى المجتمع استناداً إلى بيانات العينة.

الحل :

- متوسط الفروق للوحدة فى العينة (معادلة ٩)= ٥٣٢ ÷ ٣٨ = ١٤ جنيه
- الخطأ المعيارى للمتوسط (معادلة ١٠) = ٥٦ ÷ √٣٨ = ٩,١ جنيه
- الدقة المحققة(دق م) معادلة(١١) = ١,٩٦ × ٩,١×١٨٤٠ = ٣٢٨٣٨ جنيه
- تقدير المدى المقدر للفروق فى المجتمع (معادلة ١٢):

= (١٤ × ١٨٤٠) ± ٣٢٨١٨

= ٢٥٧٦٠ ± ٣٢٨١٨ = - ٧٠٥٨ : ٥٨٥٧٨

هذا المدى يشير إلى أن اقصى تحريف بالنقص على حساب العملاء عند مستوى خطر قبول خاطىء ٥ % هو (٧٠٥٨ جنيه) ، كما أن اقصى تحريف بالزيادة على حساب العملاء عند نفس المستوى لخطر القبول الخاطىء هو ٥٨٥٧٨ جنيه .

(جـ) تقييم نتائج العينة :

لتقييم نتائج العينة يتعين على المراجع تحديد القاعدة التى يتخذ على أساسها قراره بقبول أو رفض رصيد الحساب محل الاختبار . قاعدة القرار Decision Rule عند استخدام تقدير متوسط الفروق هى " إذا كان طرفى المدى المقدر للفروق فى المجتمع استنادا إلى بيانات العينة يقعان بين ± قيمة التحريف المسموح به يقبل المراجع أن رصيد الحساب لا يحتوى على تحريفات جوهرية، وعندما لا يتحقق هذا الشرط فان المراجع يرفض رصيد هذا الحساب لاحتوائه على تحريفات جوهرية . فى المثالين (١٤) ، (١٥) أعلاه ، قيمة التحريف المسموح به لرصيد حساب العملاء ٦٠٠٠٠ جنيه أى أن مدى التحريف المسموح به يتراوح بين (– ٦٠٠٠٠ ، + ٦٠٠٠٠) ، وحيث أن المدى المقدر للفروق فى المجتمع استنادا الى بيانات العينة هو (–٧٠٥٨+٥٨٥٧٨) يقع بالكامل داخل مدى التحريف المسموح به ، لذلك فان المراجع يقبل رصيد حساب العملاء على أنه لا يحتوى على تحريفات جوهرية.

إذا افترضنا أن قيمة التحريف المسموح به التى حددها المراجع لرصيد هذا الحساب كانت ٥٠٠٠٠ جنيه بدلا من ٦٠٠٠٠ جنيه ، فان مدى التحريف المسموح به فى هذه الحالة يقع بين (– ٥٠٠٠٠ : + ٥٠٠٠٠) . فى هذه الحالة نجد أن الحد الأقصى للمدى المقدر للفروق من العينة (+٥٨٥٧٨) يزيد عن الحد الأقصى لمدى التحريف المسموح به (+ ٥٠٠٠٠) ومن ثم يرفض المراجع فى هذه الحالة قبول رصيد حساب العملاء ، أى أن حساب العملاء يحتوى على تحريف بالزيادة يفوق حدود التحريف المسموح به .

فى بعض المواقف قد يكون مقبولا اجراء تعديل على رصيد الحساب عندما يكون أحد طرفى المدى المقدر للفروق من واقع العينة يقع خارج مدى التحريف المسموح به . فاذا كان العميل يتبع طريقة الوارد

أولا يصرف أولا (FIFO) فى تسعير المنصرف من المخزون ، إلا أن السياسة المتبعة فى اعداد وعرض القوائم المالية لنفس الشركة تتم وفقا لطريقة المتوسط المتحرك Average . من المتوقع فى هذه الحالة أن يجد المراجع فروقا فى تقييم المخزون بين ما هو ثابت بالدفاتر وما هو معروض فى القوائم المالية ، ويمكن معاينة هذه الفروق لتقييم سلامة رصيد حساب المخزون بالقوائم المالية طبقا لطريقة المتوسط المتحرك Average مع إجراء تسوية بالفروق فى الدفاتر ليصبح الرصيد الدفترى متسقا مع الرصيد الظاهر بالقوائم المالية لحساب المخزون .

ب – معاينة الوحدة النقدية لتقييم رصيد حساب :

تعتبر معاينة الوحدة النقدية تطويرا لمعاينة المتغيرات لغرض إجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات . وحدة المعاينة فى هذه الصيغة هى وحدة نقدية (جنيه) فى رصيد حساب معين حيث تعبر قيمة هذا الرصيد عن المجتمع محل المعاينة ، فاذا كان رصيد حساب العملاء (مجتمع) يشتمل على ٢٥٠٠ حساب اجمالى رصيدها ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه فان حجم المجتمع محل المعاينة يبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ وحدة معاينة . بعد إجراء المعاينة للوحدات النقدية يتعين ربطها بأرصدة الحسابات الفرعية (وحدات مادية) حتى يمكن إخضاعها للاختبار . من الناحية الإحصائية يفترض أن معاينة الوحدة النقدية تتسق مع افتراضات وقواعد توزيع بواسون وهو ما يستلزم أن يكون معدل التحريف فى المجتمع صغيرا جدا (اقل من ١٠%) وألا تقل الوحدات المادية (الحسابات الفرعية) بالمجتمع (الحساب الرئيسى) عن ٢٠٠٠ بند أو حساب فرعى ، بالإضافة الى افتراض ألا تزيد قيمة التحريف فى أى بند أو حساب فرعى عن قيمة الرصيد الدفترى لهذا البند أو الحساب الفرعى . خطوات المعاينة الرئيسية (تخطيط العينة – اختيار مفردات العينة واختبارها – تقييم نتائج العينة) تطبق أيضا عند معاينة الوحدة النقدية لتقييم رصيد أى حساب .

(١) تخطيط العينة :

عند توافر الاشتراطات اللازمة لإستخدام صيغة معاينة الوحدة النقدية يتعين على المراجع أن يحدد قيمة التحريف المسموح به لرصيد الحساب فى ضوء تقديره المبدئى للأهمية النسبية ، كما يستند الى خبراته السابقة عن هذا الحساب لدى العميل ومستوى المخاطر الحتمية المحيطة به فى تقدير قيمة التحريف المتوقع فى رصيد هذا الحساب (المجتمع) . ويستخدم المراجع نموذج خطر المراجعة لتقدير مستوى خطر القبول الخاطىء . ولتحديد حجم العينة يتم تحويل قيمة التحريف المسموح به ، وقيمة التحريف المتوقع بالمجتمع ، الى نسبة من قيمة الرصيد الدفترى للحساب (المجتمع) حتى يتسنى استخدام الجداول الإحصائية لمعاينة الصفات فى تحديد حجم العينة ، وفى هذه الحالة يعتبر مستوى خطر القبول الخاطىء بديلا لمستوى خطر الرقابة الذى تستند إليه هذه الجداول .

مثال رقم (١٦) :

عند معاينة رصيد حساب العملاء الذى يبلغ ٥ مليون جنيه ويحتوى على ٢٥٠٠ حساب فرعى ، قرر المراجع استخدام صيغة معاينة الوحدة النقدية . وفى ضوء تقديره للأهمية النسبية قدر قيمة التحريف المسموح به لرصيد هذا الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه ، وفى ضوء المخاطر الحتمية المحيطة بحساب العملاء فى هذه الشركة وخبرة المراجع السابقة بشأنه يقدر المراجع التحريف المتوقع فى هذا المجتمع بنسبة ٢٥% من قيمة التحريف المسموح به . ويقدر خطر القبول الخاطىء من واقع نموذج خطر المراجعة بنسبة ٥ % .

المطلوب :

تحديد حجم العينة لمعاينة الوحدة النقدية .

الحل :

١ - قيمة التحريف المسموح به لرصيد الحساب = ١٥٠٠٠٠ جنيه .

٢ - نسبة التحريف المسموح به الى الرصيد الدفترى للحساب

= ١٥٠٠٠٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ = ٣ %

٣ - قيمة التحريف المتوقع فى المجتمع

= ١٥٠٠٠٠ × ٢٥ % = ٣٧٥٠٠ جنيه

٤ - نسبة التحريف المتوقع الى الرصيد الدفترى للحساب

= ٣٧٥٠٠ ÷ ٥٠٠٠٠٠٠ = ٠,٧٥ %

٥ - مستوى خطر القبول الخاطىء ٥ %

٦ - باستخدام جدول معاينة الصفات (جدول رقم ٢ - ٤) عند مستوى خطر ٥ % وتحت معدل تحريف مسموح به (معدل مخالفات مسموح به) = ٣ % ، وأمام معدل تحريف متوقع فى المجتمع (معدل مخالفات متوقع فى المجتمع) = ٠,٧٥% ، فان حجم العينة = ٢٠٨ وحدة (نفترض للتقريب = ٢٠٠ وحدة) .

٢ - اختيار مفردات العينة واختبارها :

يتم اختيار مفردات العينة باستخدام إحدى الطرق الإحصائية السابق عرضها لاختيار مفردات العينة الاحتمالية التناسبية لمعاينة الوحدة النقدية (عينة عشوائية - عينة منتظمة) كما هو موضح بالمثالين ٤ ، ٥ فى هذا الفصل .

ويحدد المراجع باستخدام إحدى هاتين الطريقتين (عدد ٢٠٠ حساب) مفردات العينة التى يتم سحبها ويتم فحص ومراجعة هذه المفردات لتحديد قيمة التحريفات أو الفروق بين الرصيد الدفترى لكل حساب فرعى (مفردة) والرصيد الذى تم مراجعته (قيمة المصادقة). قد يخلص المراجع من فحص واختبار مفردات العينة الى عدم وجود فروق (تحريفات) بين الرصيد الدفترى والقيمة التى تم مراجعتها . وقد يكتشف فروق (تحريفات) فى بعض مفردات العينة ، وفى هذه الحالة يتم حساب

قيمة هذه الفروق سواء كانت فروق موجبة (تحريفات بالزيادة) أو فروق سالبة (تحريفات بالنقص) ، ونسبة كل تحريف الى قيمة الرصيد الدفترى لكل بند فى العينة .

مثال رقم (١٧)

نفترض فى المثال السابق أن المراجع أختار ٢٠٠ مفردة (حساب فرعى) وبفحصها اكتشف وجود تحريفات فى خمس حسابات منها كمايلى:

رقم الحساب	القيمة الدفترية	القيمة حسب المصادقة
٦	٥٣٠٠	٥٢٠٠
١٠	١٤٢٥٠	١٤٠٠٠
١٢	٦٥٠٠	٦٧٠٠
١٥	٣٠٠٠٠	٢٩٥٠٠
١٦	٨٩٠٠	٦٩٠٠

المطلوب :

تحديد قيمة التحريف فى كل حساب ونسبة التحريف (بالزيادة/ بالنقص).

الحل :

رقم الحساب	القيمة الدفترية لرصيد الحساب	القيمة التى تم مراجعتها (المصادقة)	الفروق أو (التحريفات بالعينة)	نسبة التحريف الى القيمة الدفترية
تحريفات بالزيادة :				
٦	٥٣٠٠	٥٢٠٠	+ ١٠٠	%١,٨٩
١٠	١٤٢٥٠	١٤٠٠٠	+ ٢٥٠	%١,٧٥
١٥	٣٠٠٠٠	٢٩٥٠٠	+ ٥٠٠	%١,٦٧
١٦	٨٩٠٠	٦٩٠٠	+٢٠٠٠	%٢٢,٤٧
تحريفات بالنقص				
١٢	٦٥٠٠	٦٧٠٠	- ٢٠٠	%٣,٠٨

(٣) تقييم نتائج العينة :

عند تقييم نتائج معاينة الوحدة النقدية يتعين التفرقة بين حالتين :

أ - عدم إكتشاف أية تحريفات بالعينة (أى لم تكتشف فروق بين الرصيد الدفترى والقيمة التى تم مراجعتها لبنود العينة) .

ب - اكتشاف تحريفات فى بعض مفردات العينة .

فى كلا الحالتين يتم تحديد **حدود التحريف** Misstatement Bounds من واقع العينة حتى يتسنى تقييم النتائج .

(أ) عندما لا يكتشف المراجع أية تحريفات (فروق) فى بنود العينة أى أن التحريفات تساوى (صفر) ، يتم استخدام جداول تقييم نتائج معاينة الصفات لتحديد أقصى معدل محسوب للمخالفات . وبضرب هذا المعدل × القيمة الدفترية لرصيد المجتمع نصل إلى الحد الأعلى والحد الأدنى للتحريف المحسوب من العينة ، والذى تتم مقارنته مع حدود التحريف المسموح به للحكم على نتائج العينة . فإذا افترضنا فى المثال السابق أن المراجع قام بفحص مفردات العينة (٢٠٠ حساب) ولم يكتشف أية فروق بين الرصيد الدفترى وقيمة المصادقات لهذه الحسابات ، لتقييم نتائج العينة فى هذه الحالة يستخدم الجدول رقم (٤-٤) عند مستوى خطر قبول خاطىء ٥ % (بدلا من مستوى خطر رقابة ٥ %) وتحت عدد مخالفات بالعينة = صفر وأمام حجم عينة = ٢٠٠ مفردة . نجد أن اقصى معدل محسوب للمخالفات فى المجتمع = ١,٥% ، ومن ثم فإن :

الحد الأقصى للتحريف المحسوب(بالزيادة)= ٥٠٠٠٠٠٠× ١,٥%= ٧٥٠٠٠ +

الحد الأدنى للتحريف المحسوب (بالنقص)= ٥٠٠٠٠٠٠ × ١,٥% = ٧٥٠٠٠-

وحيث أن قيمة التحريف المسموح به لرصيد حساب العملاء فى ضوء الأهمية النسبية هو ١٥٠٠٠٠ ± جنيه فان حدى التحريف المحسوب للمجتمع يقعان داخل مدى التحريف المسموح به ومن ثم يقبل المراجع رصيد حساب العملاء على أنه لا يحتوى على تحريف جوهرى .

عندما يقع أحد حدى التحريف المحسوب للمجتمع أو كليهما خارج مدى التحريف المسموح به فإن المراجع برفض رصيد هذا الحساب لاحتوائه على تحريفات جوهرية .

(ب) عندما يكتشف المراجع تحريفات فى بعض بنود العينة (كما فى المثال رقم ١٧) يتم تقسيم عدد هذه المخالفات إلى طبقات (Layers) أى إذا كان لدينا ٤ مخالفات بالعينة فهى تحتوى على ٥ طبقات هى (صفر ، ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤) حتى يتسنى استخدام جداول تقييم عينة الصفات لتحديد معدل التحريف (المخالفات) المحسوب ومن ثم حساب قيمة حدود التحريف المحسوب للمجتمع من واقع بيانات العينة (سواء بالزيادة / أو بالنقص). تقييم نتائج العينة يتم على اساس " عندما تكون حدود التحريف المحسوب للمجتمع تقع فى إطار قيمة التحريف المسموح به (±) وفقا للأهمية النسبية يتم قبول المجتمع (رصيد الحساب).

وعندما يكون أحد حدى التحريف المحسوب للمجتمع أو كليهما يقع خارج إطار قيمة التحريف المسموح به (+) يرفض المراجع رصيد الحساب على اعتبار أنه يحتوى فى هذه الحالة على تحريفات جوهرية " . لتطبيق ذلك تتبع الخطوات التالية :

١ - يتم حساب نسبة التحريف لكل بند بالعينة (Tainting) وذلك بقسمة (قيمة التحريف أو الفرق فى البند ÷ القيمة الدفترية لهذا البند) . ويتم ترتيب هذه النسب تنازليا (من الأكبر الى الأصغر) مع البدء بحالة تحريف (= صفر) وتعطى لها نسبة ١٠٠% كنوع من التحفظ .

٢ - يتم حساب الحد الأقصى لمعدل التحريف التراكمى المحسوب باستخدام جداول تقييم نتائج عينة الصفات (أمام حجم العينة ، وتحت كل رقم تحريف بدءا من الصغر وحتى عدد التحريفات المكتشفة

بالعينة ، وباستخدام مستوى خطر القبول الخاطىء كبديل لمستوى خطر رقابة منخفض) .

٣ - يتم حساب الحد الأقصى لمعدل التحريف المحسوب لكل طبقة (صفر ، ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤) .. حتى أقصى عدد تحريفات مكتشفة بالعينة) وذلك بحساب الفرق فى المعدل بين كل طبقة والطبقة السابقة لها ، نظرا لأن معدل التحريف المحسوب بالجدول تراكمى .

٤ - يتم حساب قيمة التحريف المحسوبة لكل طبقة (مع فصل طبقات التحريفات بالزيادة عن طبقات التحريفات بالنقص) وذلك بضرب (اجمالى القيمة الدفترية لرصيد الحساب × ما يخص الطبقة من معدل التحريف المحسوب من واقع الجداول × نسبة التحريف المحسوبة من العينة لهذه الطبقة) . وبتجميع قيمة التحريف المتوقعة لكل الطبقات نصل الى قيمة حدى التحريف (الأعلى للتحريفات بالزيادة، والأدنى للتحريفات بالنقص) .

٥ - يتم إجراء تقدير بنقطة لقيمة التحريفات (بالزيادة ، وبالنقص) وذلك بضرب (القيمة الدفترية لرصيد الحساب × مجموع نسب التحريف المحسوبة من العينة بالخطوة (١) ÷ حجم العينة) . التقدير بنقطة للتحريفات بالنقص يخصم من الحد الأعلى للتحريفات المحسوبة (خطوة٤) ، والتقدير بنقطة للتحريفات بالزيادة يخصم من الحد الأدنى للتحريفات المحسوبة (خطوة ٤) بهذه الخطوة تصل إلى حدود معدلة للتحريفات المحسوبة ، فيتم مقارنتها مع قيمة التحريف المسموح به (±) للحكم على نتائج العينة .

مثال رقم (١٨)

باستخدام البيانات الواردة فى مثال رقم (١٧) السابق . المطلوب تقييم نتائج عينة الوحدة النقدية ومدى إمكانية قبول رصيد حساب العملاء على أنه لا يحتوى على تحريفات جوهرية .

الحـل

١ - حساب نسبة التحريف من العينـة لكل بند [سبق إيضاحها فى حل المثال رقم (١٧)].

- تحريفات بالزيادة = ١,٨٩% ، ١,٧٥% ، ١,٦٧ % ، ٢٢,٤٧% .
- تحريفات بالنقص = ٣,٠٨%
- ويعاد ترتيب هذه التحريفات تنازليا (من الأكبر إلى الأصغر) بدءاً بافتراض وجود تحريفات (صفر) بنسبة ١٠٠% لتصبح :
- نسـب التحريفـات بالزيـادة = ١٠٠% ، ٢٢,٤٧% ، ١,٨٩% ، ١,٧٥% ، ١,٦٧%.
- نسب التحريفات بالنقص = ١٠٠% ، ٣,٠٨%

٢ - باستخدام جدول تقييم عينة الصفات (جدول ٤-٤) بمستوى خطر قبول خاطىء ٥ % ، وأمام حجم عينة ٢٠٠ مفردة ، تحت عدد مخالفات = صفر ، ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ (اقصى عدد مخالفات مكتشف بالعينة للتحريف بالزيادة) ، وتحت صفر ، ١ (اقصى عدد مخالفات مكتشف بالعينة للتحريف بالنقص) نحدد اقصى معدل تحريف تراكمى محسوب من الجداول كمايلى :

للتحريفات بالزيادة	(صفر)	(١)	(٢)	(٣)	(٤)
قيمة المعدل بالجدول	%١,٥	%٢,٤	%٣,٢	%٣,٩	%٤,٦
للتحريفات بالنقص	(صفر)	(١)			
قيمة المعدل بالجدول	%١,٥	%٢,٤			

٣- حساب الحد الأقصى لمعدل التحريف المحسوب من الجداول لكل طبقة:

التحريفات بالزيادة	اقصى معدل تحريف محسوب للطبقة
صفر	% ١,٥
١	(%٢,٤ - %١,٥) = %٠,٩
٢	(%٣,٢ - %٢,٤) = %٠,٨
٣	(%٣,٩ - %٣,٢) = %٠,٧
٤	(%٤,٦ - %٣,٩) = % ٠,٧

للتحريفات بالنقص	اقصى معدل تحريف محسوب للطبقة
صفر	% ١,٥
١	(% ٢,٤ - %١,٥) = %٠,٩

٤- حساب قيمة التحريف المحسوبة لكل طبقة والحد الأعلى والادنى للتحريف

الطبقات	اقصى معدل تحريف محسوب لكل طبقة	ترتيب تنازلى لنسبة التحريفات من العينة	القيمة المحسوبة لأقصى تحريف
للتحريف بالزيادة	(خطوة ٣)	خطوة (١)	خطوة (٤)
صفر	%١,٥	%١٠٠	٥٠٠٠٠٠٠×%١,٥×%١٠٠= ٧٥٠٠٠
١	%٠٩	%٢٢,٤٧	٥٠٠٠٠٠٠×%٠,٩×%٢٢,٤٧= ١٠١١١
٢	%٠,٨	%١,٨٩	٥٠٠٠٠٠٠×%٠,٨×%١,٨٩= ٧٥٦
٣	%٠,٧	%١,٧٥	٥٠٠٠٠٠٠×%٠,٧×%١,٧٥= ٦١٢
٤	%٠,٧	%١,٦٧	٥٠٠٠٠٠٠×%٠,٧×%١,٦٧= ٥٨٥
الحد الأعلى للتحريف	%٤,٦		٨٧٠٦٤
للتحريفات بالنقص			
صفر	%١,٥	%١٠٠	٥٠٠٠٠٠٠×١,٥×١٠٠%=٧٥٠٠٠
١	%٠,٩	%٣,٠٨	٥٠٠٠٠٠٠×%٠,٩×%٣,٠٨ =١٣٨٦
الحد الأدنى للتحريف	%٢,٤		٧٦٣٨٦

٥ – حساب تقدير بنقطة لقيمة التحريف المحسوبة (بالزيادة / وبالنقص) :

– التقدير بنقطة لقيمة التحريف المحسوبة بالزيادة

= ٥٠٠٠٠٠٠×(٢٢,٤٧%+١,٨٩%+١,٧٥% +١,٦٧%)÷ ٢٠٠=٧٠٠٠

– التقدير بنقطة لقيمة التحريف المحسوبة بالنقص

= ٥٠٠٠٠٠٠ × (٣,٠٨%) ÷ ٢٠٠ = ٧٧٠

ويتم تعديل قيمة حدى التحريف (الأعلى والأدنى) السابق حسابها (خطوة ٤) بهذا التقدير بنقطة لتصبح قيمة حدى التحريف المعدلة كمايلى :

– قيمة الحد الأعلى للتحريف (بالزيادة)= ٨٧٠٦٤ – ٧٧٠ = ٨٦٢٩٤

– قيمة الحد الأدنى للتحريف(بالنقص)= ٧٦٣٨٦ – ٧٠٠٠ = ٦٩٣٨٦

تقييم نتائج العينة :

حيث أن قيمة حدى التحريف المحسوب من العينة (٨٦٢٩٤ = ٦٩٣٨٦) يقعان داخل نطاق قيمة التحريف المسموح به لرصيد هذا الحساب (١٥٠٠٠٠٠ – : ١٥٠٠٠٠+) ، فان المراجع يخلص إلى قبول رصيد حساب العملاء على أنه لا يحتوى على تحريفات جوهرية .

عندما تقع قيمة أحد حدى التحريف المحسوب من العينة أو كليهما خارج مدى التحريف المسموح به (±) ، فان المراجع فى هذه الحالة قد

يرى – قبل رفضه للمجتمع – ضرورة سحب عينة أخرى واختيارها وتقييم النتائج مرة أخرى . عندما يخلص المراجع إلى ان نتائج العينة الأخرى لازالت تؤيد رفض رصيد الحساب فقد يوصى بتعديل الرصيد الدفترى للحساب أو التحفظ بشأنه على اعتبار أنه يحتوى على تحريفات جوهرية .

جدول رقم (١-٤) جداول الأرقام العشوائية

الصفوف	الأعمـــدة						
	A	B	C	D	E	F	G
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982
3	24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440
5	37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867
11	28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865
12	63553	40961	48235	03427	49626	69445	18663
13	09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689
15	07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756
17	02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146	18594
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691	76988
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229
22	54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468
23	32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342
24	29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834
25	02488	33062	28834	07351	19731	92420	60926
26	81525	72295	04839	96423	24878	82551	66566
27	29676	20591	68086	26432	46901	20849	89768
28	00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832
29	05366	04213	25669	26122	44407	44048	37937
30	91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972
31	00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087
32	00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222
33	69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575
34	25976	57948	29888	88604	67917	48708	18912
35	09763	83473	73577	12908	30883	18317	28290
36	91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880
37	17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115
38	46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655
39	92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922
40	14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873
41	98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969
42	34914	63976	88720	82765	34476	17032	87589
43	70060	28277	39475	46473	23219	53416	94970
44	53976	54914	06990	67245	68350	82948	11398
45	76072	29515	40980	07291	58745	25774	22987

(1) AICPA, Sampling Guide.

جدول (2- 4)

تحديد حجم عينة الصفات ـ عند مستوى خطر رقابة منخفض (5%) [1]

معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع (%) (EPER)	معدل المخالفات المسموح بـه (TER) – (%)										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0.00	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50	313	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75	386	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00		257	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25		303	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50		392	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75			227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00			294	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25			390	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50				234	150	109	77	68	61	30	22
2.75				286	173	109	95	68	61	30	22
3.00				361	195	129	95	84	61	30	22
3.25				458	238	148	112	84	61	30	22
3.50					280	167	112	84	76	40	22
3.75					341	185	129	100	76	40	22
4.00					421	221	146	100	89	40	22
5.00						478	240	158	116	40	30
6.00								266	179	50	30
7.00									298	68	37

(1) AICPA , Sampling Guide , March 1 , 2014

جدول (3 ــ 4)

تحديد حجم عينة الصفات ـ عند مستوى خطر رقابة منخفض (10%) [1]

معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع (%) (EPER)	معدل المخالفات المسموح به (TER) – (%)										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0.00	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
0.25	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.50	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.75	265	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.00	398	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.25		221	132	77	64	55	48	42	38	25	18
1.50		265	132	105	64	55	48	42	38	25	18
1.75		390	166	105	88	55	48	42	38	25	18
2.00			198	132	88	75	48	42	38	25	18
2.25			262	132	88	75	65	42	38	25	18
2.50			353	158	110	75	65	58	38	25	18
2.75			471	209	132	94	65	58	52	25	18
3.00				258	132	94	65	58	52	25	18
3.25				306	153	113	82	58	52	25	18
3.50				400	194	113	82	73	52	25	18
3.75					235	131	98	73	52	25	18
4.00					274	149	98	73	65	25	18
5.00						318	160	115	78	34	18
6.00							349	182	116	43	25
7.00								385	199	52	25
8.00									424	60	25

(1) AICPA , Sampling Guide , March 1 , 2014

جدول (4 ــ 4)

تحديد حجم عينة الصفات ـ عند مستوى خطر رقابة منخفض (5%) [1]

معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع (%) (EPER)	معدل المخالفات المسموح به (TER) – (%)										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42.0	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23.0	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4

(1) AICPA , Sampling Guide , March 1 , 2014

جدول (5 ــ 4)

تحديد حجم عينة الصفات ـ عند مستوى خطر رقابة منخفض (10%) [1]

معدل المخالفات المتوقع فى المجتمع (%) (EPER)	معدل المخالفات المسموح به (TER) – (%)										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	10.9	18.1	24.5	30.5	36.1	41.5	46.8	51.9	56.8	61.6	66.2
25	8.8	14.7	20.0	24.9	29.5	34.0	38.4	42.6	46.8	50.8	54.8
30	7.4	12.4	16.8	21.0	24.9	28.8	32.5	36.2	39.7	43.2	46.7
35	6.4	10.7	14.5	18.2	21.6	24.9	28.2	31.4	34.5	37.6	40.6
40	5.6	9.4	12.8	16.0	19.0	22.0	24.9	27.7	30.5	33.2	35.9
45	5.0	8.4	11.4	14.3	17.0	19.7	22.3	24.8	27.3	29.8	32.2
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	20.2	22.5	24.7	27.0	29.2
55	4.2	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	20.5	22.6	24.6	26.7
60	3.8	6.4	8.7	10.8	12.9	15.0	16.9	18.9	20.8	22.7	24.6
65	3.5	5.9	8.0	10.0	12.0	13.9	15.7	17.5	19.3	21.0	22.8
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.6	16.3	18.0	19.6	21.2
75	3.1	5.1	7.0	8.7	10.4	12.1	13.7	15.2	16.8	18.3	19.8
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2	18.7
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4	16.7
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	15.0
125	1.9	3.1	4.3	5.3	6.3	7.3	8.3	9.3	10.2	11.2	12.1
150	1.6	2.6	3.6	4.4	5.3	6.1	7.0	7.8	8.6	9.4	10.1
200	1.2	2.0	2.7	3.4	4.0	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1	7.6

(1) AICPA , Sampling Guide , March 1 , 2014

جدول (٦-٤)

تحديد العينة الإستكشافية (حجم المجتمع أكثر من ١٠٠٠٠) [1]

حجم العينة	الحد الأعلى للدقة : (المعدل الحرج للحدوث)							
	0.01%	0.05%	0.1%	0.2%	0.3%	0.5%	1%	2%
50	–	2%	5%	9%	14%	22%	39%	64%
60	1%	3	6	11	16	26	45	70
70	1	3	7	13	19	30	51	76
80	1	4	8	15	21	33	55	80
90	1	4	9	16	24	36	60	84
100	1	5	10	18	26	39	63	87
120	1	6	11	21	30	45	70	91
140	1	7	13	24	34	50	76	94
160	2	8	15	27	38	55	80	96
200	2	10	18	33	45	63	87	98
240	2	11	21	38	51	70	91	99
300	3	14	26	45	59	78	95	99+
340	3	16	29	49	64	82	97	99+
400	4	18	33	55	70	87	98	99+
460	5	21	37	60	75	90	99	99+
500	5	22	39	63	78	92	99	99+
600	6	26	45	70	84	95	99+	99+
700	7	30	50	75	88	97	99+	99+
800	8	33	55	80	91	98	99+	99+
900	9	36	59	83	93	99	99+	99+
1.000	10	39	63	86	95	99	99+	99+
1.500	14	53	78	95	99	99+	99+	99+
2.000	18	63	86	98	99+	99+	99+	99+
2.500	22	71	92	99	99+	99+	99+	99+
3.000	26	78	95	99+	99+	99+	99+	99+

(1) AICPA, Sampling Guide

جدول (٧-٤)
حجم العينة الاحتمالية التناسبية (للتحريفات بالزيادة) [١]

عدد أخطاء التحريف بالزيادة	مستوى خطر القبول الخاطىء								
	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	73%	50%
0	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	1.70
1	6.64	4.75	3.89	3.38	3.00	2.70	2.44	2.14	1.68
2	8.41	6.30	5.33	4.72	4.28	3.93	3.62	3.25	2.68
3	10.05	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11	4.77	4.34	3.68
4	11.61	9.16	8.00	7.27	6.73	6.28	5.90	5.43	4.68
5	13.11	10.52	9.28	8.50	7.91	7.43	7.01	6.49	5.68
6	14.57	11.85	10.54	9.71	9.08	8.56	8.12	7.56	6.67
7	16.00	13.15	11.78	10.90	10.24	9.9	9.21	8.36	7.67
8	17.41	14.44	13.00	12.08	11.38	10.81	10.31	9.68	8.67
9	18.79	15.71	14.21	13.25	12.52	11.92	11.39	10.74	9.67
10	20.15	16.97	15.41	14.42	13.66	13.02	12.47	11.79	10.67

(1) AICPA, Sampling Guide

جدول رقم (٨-٤)
معاملات التوسع للتحريف المتوقع

المعامل	مستوى خطر القبول الخاطىء								
	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	73%	50%
	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

(1) AICPA, Sampling Guide

الباب الثالث
مراجعة القوائم المالية

الفصل الاول : مراجعة بنود رأس المال العامل

الفصل الثانى : مراجعة الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل

الفصل الثالث : مراجعة إضافية لبنود المصروفات والايرادات

الباب الثالث
مراجعة القوائم المالية
Financial Statements Audit

تعد مراجعة القوائم المالية أكثر خدمات التأكيد التى يقدمها المراجعون انتشاراً . هذا النوع من المراجعة يوفر مستوى تأكيد عال لمستخدمى القوائم المالية ، ومن ثم فان تنفيذه يتطلب أجراء اختبارات متعددة على عناصر القوائم المالية والمعاملات ذات الصلة بها . وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (المعيار رقم ١) تتضمن القوائم المالية المتكاملة المكونات التالية:

١ - الميزانية (قائمة المركز المالى) في نهاية الفترة المالية .
٢ - قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية .
٣ - قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن الفترة المالية .
٤ - قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المالية .
٥ - الإيضاحات المتممة بما تشمله من ملخص بأهم السياسات المحاسبية وأية معلومات ايضاحية أخرى .

وتقوم إدارة المنشأة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالى والمركز المالى للمنشأة وظروف أهم حالات عدم التأكد التى تواجهها ، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك . وعادة ما يتم عرض الإيضاحات بالترتيب التالى حتى يتسنى للمستخدم أن يتفهم القوائم المالية ويتمكن من مقارنتها بالمنشآت الأخرى : (أ) الإشارة إلى التوافق مع معايير المحاسبة المصرية (ب) الإشارة إلى أساليب وأسس التقييم والسياسات المحاسبية المتبعة (جـ) المعلومات المؤيدة للبنود الظاهرة فى كل قائمة مالية بترتيب كل بند فى القوائم المالية وبترتيب عرض كل قائمة (د) الإيضاحات الأخرى والتى تتضمن الالتزامات المحتملة والارتباطات والافصاحات المالية وغير المالية

الأخرى[١] بالإضافة الى الافصاح الكافى عن أية معاملات مع أطراف ذوى علاقة بالمنشأة والأرصدة التى نتجت عن هذه المعاملات وتظهر بالقوائم المالية . وتعد محتويات الايضاحات المتممة القوائم المالية بهذا الشكل تعبيرا عن تأكيدات الإدارة بخصوص القوائم المالية والسابق عرضها عند مناقشة أهداف المراجعة .

نقطة البداية فى المعالجات التى تتم من خلال نظام المعلومات المحاسبى هى المعادلة المحاسبية (الأصول= الالتزامات+ حقوق الملكية). المعاملات التى تتم مع مزاولة المنشأة لأنشطتها تؤدى إلى تغيرات فى عناصر هذه المعادلة وينتج عنها بنود المصروفات والإيرادات . وتتم عملية المراجعة بتقسيم المعالجات التى تتم من خلال نظام المعلومات المحاسبى إلى دوائر Cycles أو مجالات للمراجعة auditing areas ، قد تبدأ بالمعاملات وتنتهى بالأرصدة (دورة البيع والتحصيل تبدأ بالمعاملات المرتبطة بالمبيعات والتحصيل ومردودات ومسموحات المبيعات والديون المعدومة وتلك المشكوك فى تحصيلها وتنتهى بأرصدة تراكمية لهذه المعاملات كايرادات ومصروفات ، وأرصدة لحظية للعملاء والنقدية فى نهاية الفترة المالية) . وقد تبدأ عملية المراجعة بالأرصدة وتمتد للمعاملات المرتبطة بها (مراجعة الأرصدة النقدية تتطلب مراجعة المعاملات المتعلقة بالمتحصلات والمدفوعات النقدية) ، ويشار الى هذا المدخل بمدخل الميزانية فى تنفيذ اختبارات المراجعة وهو ما سوف نتبعه فى هذا الباب .

الاختبارات التى تتم على أى مجال (دائرة) من مجالات المراجعة تشمل تحديد المخاطر المحيطة بهذا المجال واستجابة الإدارة لهذه المخاطر بتصميم مجموعة من السياسات والإجراءات (الضوابط الرقابية) الملائمة لدعم تأكيدات الإدارة عن القوائم المالية . وتتم اختبارات ضوابط الرقابة

---

(١) معايير المحاسبة المصرية ، الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ والمعدل بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ ، المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) ، " عرض القوائم المالية " .

Tests of Controls للوقوف على مدى ملاءمة وفعالية تشغيل هذه الضوابط والتى يتحدد فى ضوئها مدى وتوقيت الاختبارات الأساسية على المعاملات Substantive Tests of Transactions ، ويلى ذلك إجراء الاختبارات الأساسية على أرصدة الحسابات Substantive Tests of Balances . عند تنفيذ هذه الاختبارات يحدد المراجع استنادا إلى خبرته المهنية وظروف كل حالة مدى ملاءمة استخدام أسلوب العينات فى إجراء أى من هذه الاختبارات .

فى الممارسة العملية غالبا ما تتم اختبارات ضوابط الرقابة بشكل متزامن Concurrent مع الاختبارات الأساسية على المعاملات حيث يمكن للمراجع الوقوف على مدى فعالية تشغيل الضوابط الرقابية واستيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات (الحدوث – الاكتمال – الدقة الحسابية – التوجيه المحاسبى – التوقيت – الترحيل والتلخيص) . وعادة ما يستند المراجع فى هذه الاختبارات إلى المعلومات والقرائن المستمدة من نظام المعلومات المحاسبى للشركة (مستندات – دفاتر – أذون توجيه محاسبية ، ..) . وعند مراجعة الأرصدة يتم استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة (الوجود – الاكتمال – الدقة الحسابية – القيمة الممكن تحقيقها – ملكية الأصول وسلامة الالتزامات – العرض والإفصاح) ، وعادة ما يستند المراجع فى هذه الاختبارات إلى معلومات وقرائن يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة بالإضافة إلى أدلة الإثبات المستمدة من نظام المعلومات المحاسبى بالشركة والعاملين بها.

استيفاء الأهداف الفرعية للمراجعة يساعد المراجع فى إبداء رأيه عن مدى عدالة عرض القوائم المالية (الهدف الرئيسى للمراجعة) وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها (قواعد ومعايير المحاسبة) .

عند مراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة لأول مرة ، يتعين على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملاءمة عن :

١ - أن الأرصدة الافتتاحية فى بداية الفترة الحالية (محل المراجعة) لا تحتوى على تحريفات يمكن أن تؤثر جوهريا على القوائم المالية للفترة الحالية .

٢ - أن الأرصدة الختامية للفترة المالية السابقة تم ترحيلها بشكل سليم كأرصدة افتتاحية للفترة الحالية أو أنه قد أجرى عليها بعض التسويات لتصويبها.

٣ - أن السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة ملائمة ، وتطبق بشكل متماثل فى السنة الحالية بالمقارنة مع السنوات السابقة ، وأنه قد تم الإفصاح عن أى تعديلات فى هذه السياسات .

وقد يلجأ المراجع إلى فحص هذه الأرصدة الافتتاحية والحصول على مصادقات بشأنها من الغير (كما فى حالات القروض والأصول طويلة الأجل) ، وأن يتتبع الحركة على هذه الأرصدة خلال الفترة الحالية للحصول على قرائن وأدلة عن صحة هذه الأرصدة الأفتتاحية (مثل تتبع تحصيل الأرصدة الافتتاحية للعملاء أو سداد الأرصدة الافتتاحية للدائنين خلال الفترة الحالية) . عدم قناعة المراجع بصحة الأرصدة الافتتاحية فى حالة مراجعة الشركة لأول مرة قد يؤدى إلى تحفظات فى تقرير المراجعة أو الامتناع عن إبداء الرأي (ISA-510) [١]

عند اتباع مدخل الميزانية فى تنفيذ مراجعة القوائم المالية يمكن تقسيم مجالات (دوائر) المراجعة إلى ثلاث دوائر تشمل :

١ - مراجعة بنود رأس المال العامل (الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة).

٢ - مراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل (الأصول الثابتة – مشروعات تحت التنفيذ – استثمارات طويلة الأجل – حقوق الملكية – التزامات طويلة الأجل) .

٣ - مراجعة إضافية لبنود المصروفات والايرادات .

ويتناول هذا الباب هذه المجالات الثلاث .

([1]) IFAC, ISA No-510, " INITIAL ENGAGEMENTS- OPENING BALANCES"

الفصل الأول
مراجعة بنود رأس المال العامل
Auditing The Working Capital Cell

يتكون رأس المال العامل من بنود الاستخدامات قصيرة الأجل (الأصول المتداولة) وبنود مصادر الأموال قصيرة الأجل (الالتزامات المتداولة). ومن أبرز بنود الأصول المتداولة : النقدية – المخزون – المدينون وأوراق القبض – الاستثمارات قصيرة الأجل. وتعتبر حسابات الدائنين وأوراق الدفع والتسهيلات البنكية (بنوك دائنة) من أبرز بنود الالتزامات المتداولة ، وعادة ما تتم مراجعة التسهيلات البنكية ضمن إجراءات مراجعة النقدية .

ونظرا لأن هذه البنود غالباً ما تكون أكثر عرضه للتحريفات المتعمدة أو غير المتعمدة فان مستوى الخطر الحتمى المصاحب لها يكون مرتفعا ، ومن ثم فانها تحظى باهتمام بالغ سواء من حيث الضوابط الرقابية التى يتم تصميمها وتشغيلها لتخفيض مستوى الخطر الحتمى المرتبط بها ، أو من حيث الاختبارات الأساسية على أرصدتها والمعاملات المرتبطة بها . عندما يخطط المراجع لأن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية فى تنفيذ اختبارات مراجعة بنود رأس المال العامل يجب أن يكون تقديره لمستوى خطر الرقابة على هذه البنود أقل من ١٠٠% وما هو ما يتطلب إجراء اختبارات لضوابط الرقابة الداخلية للوقوف على ملاءمة تصميم وفعالية تشغيل هذه الضوابط ومن ثم إمكانية تقدير مستوى خطر الرقابة المرتبط بها .

وفقا لمدخل الميزانية فى تنفيذ عملية المراجعة يتم تناول كل من بنود الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة والمعاملات المرتبطة بكل بند منها كمجالات لتنفيذ عملية المراجعة .

١ – مراجعة النقدية

تعتبر النقدية من أهم بنود الأصول المتداولة وأكثرها عرضة للمخاطر . فى العديد من المنشآت يتم التعامل نقدا سواء فى تقديم الخدمة أو بيع السلعة (إيرادات) أو فى الحصول على السلع والخدمات (المصروفات أو الأصول) ، ومن ثم تتزايد مخاطر الغش والتلاعب وهو ما ينعكس على مستوى الخطر الحتمى المصاحب للنقدية والمعاملات المرتبطة بها . لمواجهة هذه المخاطر يقع على عاتق إدارة المنشأة مسئولية تصميم ضوابط رقابية ملاءمة لتخفيض هذه المخاطر من أهمها الاحتفاظ بالجانب الأكبر من الأرصدة النقدية لدى واحد أو أكثر من البنوك مع تخصيص مبلغ كعهدة للصرف منه على المصروفات النثرية وبعض المدفوعات العاجلة أو ذات الطبيعة الخاصة (كالإكراميات) ، والفصل السليم بين الواجبات الوظيفية المرتبطة بالنقدية (التصريح بأداء العمليات – تنفيذ العمليات النقدية – استلام وصرف النقدية – الاحتفاظ بالأرصدة النقدية – تسجيل المعاملات النقدية بالدفاتر – إجراء المقارنات الدورية) .

لمراجعة النقدية والمعاملات المرتبطة بها (المتحصلات والمدفوعات) يتعين على المراجع اختبار ضوابط الرقابة الحاكمة على هذه المعاملات (أى الضوابط التى تؤثر على استيفائه لأهداف مراجعة القوائم المالية) لتحديد مستوى خطر الرقابة ومن ثم تحديد الاختبارات الأساسية التى يتعين اجراؤها على المعاملات والأرصدة النقدية .

أولاً : مراجعة المتحصلات النقدية :

تتم عمليات التحصيل النقدى فى صور مختلفة (نقدية سائلة – بطاقات ائتمان – شيكات واردة للمنشأة) . وتشمل هذه العمليات المبيعات النقدية ، المتحصلات من العملاء ، إيرادات أخرى عادية أو غير عادية .

مراجعة المتحصلات النقدية تتطلب اختبار ضوابط الرقابة على هذه المتحصلات وإجراء الاختبارات الأساسية على المعاملات المرتبطة بها.

١ – اختبار ضوابط الرقابة على المتحصلات :

تتعدد الضوابط الرقابية على المتحصلات النقدية وقد تختلف من شركة إلى أخرى . ولعل أهم الاختبارات التى تجرى على ضوابط الرقابة على المتحصلات النقدية مايلى :

أ – التحقق من التسلسل الرقمى لقسائم البيع النقدى وايصالات استلام النقدية أو الشيكات .

ب – ملاحظة أقفال(تسطير) الشيكات الواردة للمنشأة من العملاء حتى لا يتم تحصيلها إلا في حساب المنشأة بالبنك .

ج – التحقق من إعداد قائمة بالمتحصلات اليومية (نقدى – شيكات – بطاقات ائتمان) واعتمادها .

د – التحقق من ايداع كافة المتحصلات (نقدى – شيكات) يوميا بحسابات الشركة لدى البنوك .

هـ – التحقق من تسجيل كافة المتحصلات اليومية بالدفاتر أو على الحاسب الآلي دون تأخير .

و – ملاحظة العاملين فى أدائهم للواجبات الوظيفية المتعلقة بالمتحصلات والاستفسار عن أية مخالفات للإجراءات المعتمدة لأداء هذه المهام .

ز – التحقق من تطبيق إجراءات الضبط الداخلى على المتحصلات .

٢ – الاختبارات الأساسية على المتحصلات النقدية :

يتم إجراء الاختبارات الأساسية على المعاملات الخاصة بالمتحصلات النقدية لاستيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات كمايلى:

أ – **التحقق من حدوث العمليات** : أى أن عمليات التحصيل المسجلة بالدفاتر تمثل معاملات حدثت بالفعل . عند تسجيل متحصلات لم تحدث فان ذلك يؤدى إلى تحريف بالزيادة فى الأرصدة النقدية

بالدفاتر يقابله تحريف بالنقص فى حسابات العملاء أو تحريف بالزيادة على الإيرادات . اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة يبدأ من الدفاتر إلى المستندات ، حيث تؤخذ عينة من القيود المسجلة بدفتر يومية المتحصلات وتقارن مع المستندات المؤيدة لها لتحديد مدى تطابقهما ، بالإضافة الى استعراض القيود المحاسبية بيومية المتحصلات للوقوف على أية قيود غير عادية والاطلاع على مستنداتها للتحقق من حدوثها .

ب - **التحقق من اكتمال العمليات** ، أى أن عمليات التحصيل التى حدثت بالفعل تم تسجيلها بالكامل فى الدفاتر دون إسقاط أى منها (أخطاء حذف) . عدم تسجيل متحصلات حدثت بالفعل يؤدى إلى تحريف بالنقص فى النقدية بالدفاتر يقابله تحريف بالنقص فى الايرادات أو تحريف بالزيادة فى حسابات العملاء . اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة يبدأ من المستندات الى الدفاتر ، حيث تقارن كشوف المتحصلات النقدية فى عدة أيام (كعينة) مع القيود الخاصة بها فى دفتر يومية المتحصلات ، ومطابقة كشوف المتحصلات النقدية مع النقدية والشيكات التى تم إيداعها بالبنك وتسجيلها بالدفاتر ، وتتبع التسلسل الرقمى لايصالات التحصيل وتسجيلها دون اسقاط أى منها.

ج - **التحقق من الدقة الحسابية** ، أى التحقق من صحة العمليات الحسابية وذلك بإعادة إجراء العمليات الحسابية فى المستندات وكشوف تفريغ المتحصلات والعمليات الحسابية للخصم النقدى (المسموح به)، وتجميع يومية المتحصلات ، والتأكد أن القيم المسجلة بدفتر يومية المتحصلات مطابقة للقيم الواردة فى المستندات وكشوف تفريغ المتحصلات .

د - **التحقق من التوجيه المحاسبى** ، أى أن المعاملات الخاصة بالمتحصلات قد تم توجيهها محاسبيا بما يتفق وقواعد ومعايير المحاسبة ، وذلك باختبار التوجيه المحاسبى لعينة من عمليات التحصيل ومدى توافقها مع دليل الحسابات بالشركة .

هـ - **التحقق من توقيت تسجيل العمليات** ، أى أن المتحصلات النقدية قد تم تسجيلها فى الفترة المالية الخاصة بها ولم يحدث تداخل بين متحصلات الفترة الحالية والفترة المالية اللاحقة وذلك باختبار العمليات المسجلة فى نهاية السنة المالية وفى بداية السنة اللاحقة (Cut off Test) ، ومقارنة تاريخ إيداع المتحصلات النقدية فى كشف حساب البنك مع تاريخ تسجيل هذه المتحصلات فى دفتر اليومية وكشف تفريغ المتحصلات .

و - **التحقق من صحة الترحيل والتلخيص** ، أى أن القيود المحاسبية المتعلقة بالمتحصلات قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام ، وذلك بتتبع عينة من القيود المحاسبية بدفتر اليومية وترحيلها الى دفاتر الأستاذ المساعدة والتحقق من القيمة والتاريخ واسم الحساب ، وتتبع ترحيل مجموع يومية المتحصلات إلى الحسابات الإجمالية الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام الجانب المدين بحساب النقدية ، والجانب الدائن فى حساب إيراد المبيعات وحساب اجمالى العملاء وحسابات الإيرادات الأخرى حسب نوع المتحصلات) .

ثانياً : مراجعة المدفوعات النقدية :

تتم غالبية المدفوعات بموجب شيكات تصدرها الشركة سواء لسداد قيمة أصول أو سلع وخدمات حصلت عليها أو لسداد الأجور والمرتبات والمصروفات العامة (وفي ظل التحول الرقمي سوف يتم سداد غالبية هذه المدفوعات بأوامر تحويل من خلال البنك) . المدفوعات صغيرة القيمة أو

العاجلة تسدد عادة من خزينة (عهدة) المصروفات النثرية أو عهد المواقع (كما فى شركات المقاولات) . مراجعة المدفوعات النقدية تتطلب اختبار ضوابط الرقابة على هذه المدفوعات وإجراء الاختبارات الأساسية على المعاملات المرتبطة بها .

١ – اختبار ضوابط الرقابة على المدفوعات :

تتعدد الضوابط الرقابية على المدفوعات وقد تختلف من شركة إلى أخرى . ولعل أهم الاختبارات التى تجرى على ضوابط الرقابة على المدفوعات مايلى :

أ – التحقق من التسلسل الرقمى لمذكرات صرف الشيكات وأرقام الشيكات الصادرة .

ب – التحقق من اعتماد مستندات الصرف قبل إصدار الشيكات .

ج – التحقق من مطابقة أسماء العاملين ورواتبهم فى كشوف الأجور لملفات تعيين هؤلاء العاملين وترقياتهم وعلاواتهم وانتظامهم فى العمل.

د – التحقق من تسجيل كافة المدفوعات يوميا بدفتر يومية المدفوعات أو على الحاسب الآلي .

هـ – ملاحظة أداء العاملين للمهام الوظيفية الخاصة بالمدفوعات والاستفسار عن أية مخالفات لقواعد الرقابة المحددة لهذه المهام .

و – ملاحظة إعداد مذكرات التسوية لحسابات الشركة لدى البنوك .

ز – التحقق من إجراء مقارنات دورية مستقلة على المدفوعات .

٢ – الاختبارات الأساسية على المدفوعات :

يتم إجراء الاختبارات الأساسية على المعاملات الخاصة بالمدفوعات لاستيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات كمايلى :

أ – **التحقق من حدوث العمليات** ، أى أن المدفوعات المسجلة بالدفاتر تمثل معاملات حدثت بالفعل . عند تسجيل مدفوعات لم تحدث فإن

ذلك يؤدى إلى تحريف بالنقص فى الأرصدة النقدية بالدفاتر يقابله تحريف بالزيادة فى المصروفات أو تحريف بالنقص فى حسابات الدائنين . اتجاه الاختبارات يبدأ من الدفاتر إلى المستندات حيث يتم فحص المدفوعات النقدية المسجلة بالدفاتر للوقوف على أى مدفوعات أو معاملات غير عادية (مثل تسجيل مصروفات ملكية Royalty expenses بناء على تعليمات من الشركة الأم وقيمتها وأسبابها وعمل مصادقة عنها إذا تطلب الأمر)، وأخذ عينة من القيود المسجلة بدفتر يومية المدفوعات وتقارن مع المستندات المؤيدة لها لتحديد مدى تطابقهما ، وتتبع بعض قيود المدفوعات مع الشيكات الصادرة عن هذه المعاملات . التحقق من إلغاء القيود المحاسبية عن الشيكات التى تم إلغائها .

ب - **التحقق من اكتمال العمليات** ، أى أن المدفوعات التى حدثت بالفعل قد تم تسجيلها بالكامل فى الدفاتر دون إسقاط أى منها (أخطاء حذف) . عدم تسجيل مدفوعات حدثت بالفعل يؤدى إلى تحريف بالزيادة فى الأرصدة النقدية بالدفاتر يقابله تحريف بالنقص فى المصروفات أو تحريف بالزيادة فى حسابات الدائنين . اتجاه الاختبارات يبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يطابق الشيك الصادر لسداد الأجور وكشوف الأجور مع القيد المحاسبى للأجور فى يومية المدفوعات ، ومطابقة مستندات الصرف (مذكرة الصرف والمستندات المرفقة بها والشيك الصادر عنها) مع القيود المقابلة لها فى يومية المدفوعات ، والتحقق من تسجيل كافة المبالغ المسددة على الاعتمادات المستندية المفتوحة لشراء أصول أو بضائع ، وتخفيض حساب الاعتمادات المستندية بتكلفة الأصول أو البضاعة الواردة واضافتها للأصول أو المخازن وفقا لطبيعتها . والتحقق من أن كافة مستندات المدفوعات التى تمت قد تم تسجيلها بالكامل وذلك بتتبع التسلسل الرقمى للشيكات الصادرة .

ج - **التحقق من الدقة الحسابية** ، أى التحقق من صحة العمليات الحسابية وذلك بإعادة إجراء العمليات الحسابية للخصم النقدى على المدفوعات (خصم مكتسب) ، والدقة الحسابية لفواتير الموردين التى يتم سدادها ، والدقة الحسابية فى حساب قيمة المصروفات أو الأجور ، واختبار صحة تجميع يومية المدفوعات ، والتأكد من أن القيم المسجلة بدفتر يومية المدفوعات مطابقة للمبالغ الواردة فى مستندات الصرف والشيكات الصادرة .

د - **التحقق من التوجيه المحاسبى** ، أى أن المعاملات الخاصة بالمدفوعات قد تم توجيهها محاسبيا بما يتفق وقواعد ومعايير المحاسبة ، وذلك باختيار صحة التوجيه المحاسبى لعينة من عمليات المدفوعات ومدى توافقها مع دليل الحسابات بالشركة . عند توزيع المصروفات على مراكز تكلفة أو عمليات (كما فى حالة الشركات الصناعية وشركات المقاولات وشركات السياحة) يتعين التحقق من صحة تحليل وتوزيع المصروفات على هذه المراكز أو العمليات .

هـ - **التحقق من توقيت تسجيل العمليات** ، أى أن المعاملات الخاصة بالمدفوعات قد تم تسجيلها فى الفترة المالية الخاصة بها ، ويتم اختبار المدفوعات المسجلة فى نهاية الفترة الحالية والمدفوعات المسجلة فى بدايات الفترة الحالية اللاحقة للتحقق من عدم تداخل تسجيل المدفوعات بين الفترتين (Cut off Test) ، ومقارنة تاريخ الشيكات الصادرة مع تاريخ تسجيلها فى دفتر المدفوعات وتاريخ صرفها بكشف حساب البنك .

و - **التحقق من صحة الترحيل والتلخيص** ، أى أن القيود المحاسبية المتعلقة بالمدفوعات قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام ، وذلك بتتبع عينة من القيود المحاسبية فى دفتر يومية المدفوعات والتحقق من القيمة والتاريخ واسم الحساب وأن الترحيل قد تم بشكل صحيح فى هذا الحساب ، وتتبع ترحيل مجموع يومية المدفوعات إلى دفتر

الأستاذ العام (الجانب الدائن بحساب النقدية ، والجانب المدين بحساب الدائنين أو المصروفات أو الأجور حسب طبيعة المدفوعات).

ثالثاً : مراجعة الأرصدة النقدية :

الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية تستند بصفة أساسية إلى الضوابط الرقابية على المتحصلات والمدفوعات النقدية ، كما يعد احتفاظ الشركة بأرصدتها النقدية فى واحد أو أكثر من البنوك من أهم الضوابط الرقابية الإضافية على الأرصدة النقدية . قد تتطلب طبيعة وظروف نشاط المنشأة الاحتفاظ ببعض الأرصدة النقدية بالخزينة ولو بصفة مؤقتة ، وفى هذه الحالات يجب اتخاذ بعض الضوابط الرقابية الوقائية مثل التأمين المادى لمكان الخزينة ، والتأمين على أمناء الخزينة (أو مندوبى التحصيل) ضد خيانة الأمانة ، والتأمين على الحد الأقصى الذى يحتفظ به كنقدية بالخزينة ضد السطو والسرقة، وإجراء التفتيش والجرد المفاجىءعلى الأرصدة النقدية ، ومن ثم يتعين على المراجع عند مراجعة الأرصدة النقدية التحقق من تطبيق مثل هذه الضوابط الرقابية . **الاختبارات الأساسية لمراجعة الأرصدة النقدية** تستخدم للتحقق من استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة هذه الأرصدة على النحو التالى :

١ - **التحقق من وجود الأرصدة النقدية** ، أى أن الأرصدة النقدية المسجلة بدفتر الأستاذ العام والمدرجة بقائمة المركز المالى تمثل نقدية موجودة بالفعل لدى المنشأة فى تاريخ نهاية السنة المالية ، اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة يبدأ من الدفاتر إلى المستندات حيث يتم :

- مطابقة الرصيد الدفترى للنقدية بالخزينة مع نتيجة الجرد الفعلى للخزينة فى تاريخ نهاية السنة المالية (كشوف ومحاضر جرد الخزائن) .
- مطابقة الرصيد الدفترى للنقدية بالبنوك مع المصادقات التى تم الحصول عليها من كل بنك من البنوك التى تتعامل معها الشركة فى نهاية السنة المالية وكشوف حسابات هذه البنوك .

- فحص المصادقات الواردة من البنوك للتحقق من الحصول على أى تسهيلات بضمانات من أطراف ذوى علاقة أو أن تكون الشركة ضامنا لتسهيلات بنكية تم تقديمها من البنك لأى من هؤلاء الأطراف ذوى العلاقة ، واختبار المعاملات

المرتبطة بهذه التسهيلات لمعرفة إذا ما كانت قد تمت بقيمة عادلة من عدمه (ISA-550) ,

- إعداد مذكرة تسوية لرصيد كل بنك على حدة عند وجود اختلاف بين الرصيد الدفترى والرصيد طبقا للمصادقة أو كشوف الحساب لتحرى أسباب هذه الفروق . ويمكن أن تظهر مذكرة التسوية بالشكل التالى :

مذكرة تسوية رصيد البنك فى ٢٠٢١/١٢/٣١

بيان	مبلغ جزئى	مبلغ كلى
الرصيد حسب كشف الحساب ٢٠٢١/١٢/٣١		
يضاف : ايداعات مثبتة بالدفاتر ولم تظهر بكشف حساب البنك		
حسب الدفتر **حسب الكشف**		
٢٠٢١/١٢/٣١ ٢٠٢٢/١/٢	٢٠٠	
٢٠٢١/١٢/٣١ ٢٠٢٢/١/٥	٨٠٠	
		١٠٠٠
		١١٨٠٠
يخصم : شيكات صدرت ولم تصرف حتى نهاية السنة :		
شيك رقم ٧٤١٠٥٠	٣٠٠	
شيك رقم ٧٤١٠٦٢	٢٠٠	
شيك رقم ٧٤١٠٦٣	٤٠٠	
شيك رقم ٧٤١٠٧٢	٦٠٠	
		(١٥٠٠)
الرصيد طبقا للدفاتر فى ٢٠٢١/١٢/٣١		١٠٣٠٠

- تتبع الشيكات التى صدرت ولم تصرف حتى نهاية السنة المالية فى كشوف حسابات البنوك فى بداية السنة المالية اللاحقة للتحقق من صرفها ، وفى حالة اكتشاف إلغاء أى شيك منها يجرى قيد تسوية لإلغائه فى السنة محل المراجعة .
- تتبع الشيكات الواردة ولم تحصل حتى نهاية السنة المالية فى كشوف حسابات البنوك فى بداية السنة المالية اللاحقة للتحقق من تحصيلها ، وفى حالة اكتشاف عدم تحصيل أى شيك منها يجرى قيد تسوية لإلغائه فى السنة محل المراجعة .
- تتبع التحويلات التى تتم بين البنوك فى نهاية السنة المالية والتأكد من خصمها من رصيد البنك المحول منه وإضافتها لرصيد البنك المحول إليه ، ومتابعة ورودها فى كشوف هذه البنوك فى بداية السنة المالية اللاحقة لاكتشاف أية تحويلات صورية Kitting بين البنوك فى نهاية السنة المالية لتغطية اختلاسات في النقدية .

٢ – **التحقق من اكتمال الأرصدة النقدية** ، أى أن الأرصدة النقدية القائمة فى تاريخ نهاية السنة المالية قد تم إدراجها بالكامل فى دفتر الأستاذ العام وعرضها بقائمة المركز المالى . اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة تبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يتم :

- اعداد قائمة بالأرصدة النقدية فى الخزائن المختلفة ، والأرصدة النقدية فى مختلف البنوك التى تتعامل معها الشركة ومطابقة مجموع الأرصدة فى هذه القائمة مع الرصيد بدفتر الأستاذ العام والميزانية .
- التحقق من أية مبالغ واردة فى كشوف حسابات البنوك وغير مسجلة بالدفاتر مثل فوائد دائنة أو مصروفات وفوائد مدينة بكشوف الحساب ولم يتم اثباتها بالدفاتر وإجراء قيود تسوية لهذه المبالغ .

- التحقق من سلامة المتحصلات والمدفوعات النقدية فى نهاية السنة المالية وتسجيلها فى التوقيت السليم (Cut off Test) .
- فحص الحسابات البنكية التى أقفلت والتحقق من عدم وجود تعاملات بكشوف حساباتها .

٣ – **التحقق من الدقة الحسابية** ، أى التحقق من صحة العمليات الحسابية للأرصدة النقدية وذلك بإعادة العمليات الحسابية فى مذكرة تسوية أرصدة البنوك ، وتجميع قائمة الأرصدة النقدية ، والعمليات الحسابية للتسويات التى تجرى على الأرصدة النقدية ، وصحة نقل الأرصدة النقدية من دفتر الأستاذ العام إلى ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالى .

٤ – **التحقق من التقييم** ، يتم استيفاء هذا الهدف عند مراجعة الأرصدة النقدية – فقط – عندما تحتوى هذه الأرصدة على عملات أجنبية حيث يتم التحقق من تقييم هذه العملات وفقا لأسعار الصرف المعلنة فى تاريخ إعداد القوائم المالية (نهاية السنة المالية) مع إجراء التسوية المناسبة لفروق العملة الناتجة عن هذا التقييم (كمصروف أو ايراد) .

٥ – **التحقق من الملكية والالتزامات** ، أى التحقق من أن الأرصدة النقدية فى نهاية السنة المالية لا توجد عليها أية التزامات مقيدة لاستخدامها . ويمكن إجراء الاختبارات الأساسية التالية فى هذا الصدد .

- التحقق من وجود أى شيكات مقبولة الدفع صادرة على حساب الشركة لدى البنك ومجمد مقابلها واستبعادها من الأرصدة النقدية بعد التحقق من تسجيل هذه الشيكات فى نفس السنة المالية.
- فحص عقود التسهيلات الائتمانية مع البنوك لاكتشاف الحصول على تسهيلات بضمان ودائع ، والاطلاع على قرارات مجلس الإدارة فى هذا الشأن .

- فحص خطابات الضمان الصادرة والمبالغ المجنبة كتأمين لهذه الخطابات والتحقق من الإفراج عن هذه المبالغ مع انتهاء صلاحية هذه الخطابات وردها لصالح الشركة فى كشف حساب البنك الذى أصدرها .

٦- **التحقق من سلامة العرض والإفصاح** ، أى أن عرض الأرصدة النقدية بالقوائم المالية قد تم بشكل سليم ، وفى هذا الصدد يمكن :

- التحقق من عرض النقدية المقيدة باستخدامات معينة بشكل مستقل واضح فى الميزانية عن الأرصدة النقدية غير المقيدة .
- التحقق من عرض البنوك الدائنة ضمن الالتزامات المتداولة .
- التحقق من فصل حسابات شهادات الإيداع والادخار عن الحسابات الجارية بالبنوك ، وعن النقدية بالبنوك فى شكل ودائع.
- الإفصاح فى الإيضاحات المتممة عن أية قيود على التصرف فى الأرصدة النقدية .

٢ – مراجعة المخزون

يعتبر المخزون من البنود الهامة فى رأس المال العامل فى العديد من الشركات الصناعية والتجارية والخدمية . فى الشركات الصناعية يتكون المخزون الرئيسى للشركة من المواد الخام ومستلزمات الإنتاج– الإنتاج تحت التشغيل – الإنتاج التام ، بينما يتمثل المخزون الرئيسى فى الشركات التجارية فى البضائع بغرض البيع . فى المنشآت الخدمية تختلف أنواع المخزون تبعا لطبيعة الخدمات التى تقدمها المنشأة ، ففى المستشفيات يشتمل المخزون الرئيسى على مخزون الأدوية – مخزون المستلزمات الطبية – مخزون الأغذية . دورة المخزون تمر بثلاث مراحل هى : (١) الحصول أو الاستحواذ على المخزون من موردى الشركة (٢) الاحتفاظ بالمخزون (٣) استخدام أصناف المخزون فى أنشطة الشركة .

المعـاملات المتعلقـة بالحصـول علـى المخـزون (المشـتريات) عـادة مـا يـتم مراجعتها فى إطار مراجعة حسابات الدائنين ، فى حين أن مراجعة الاحتفاظ بـالمخزون يتم من خـلال مراجعة أرصدة المخـزون . استخدام المخـزون فـى نشاط الشركة قد يؤدى إلـى التصـاقه (ارتباطـه) بأصـل آخر كمـا فـى حالـة استخدام الخامات فى الإنتاج وتحويلها إلـى إنتـاج تحت التشغيل أو إنتـاج تام ويـتم مراجعتهـا مـن خـلال مراجعـة حسـابات التكلفـة (نظـام التكـاليف) ، وقد يتحـول المسـتخدم مـن المخـزون إلـى مصـروفات يـتم مقابلتهـا مـع الإيـرادات لقياس الربح كما فى حالـة بيع الإنتـاج التـام أو البضـائع بغرض البيـع حيث تدخل تكلفتها ضمن تكلفة المبيعات .

المحاسبة عن المخزون تتم باستخدام طريقة الجرد الدورى ، أو طريقة الجرد المستمر للمخزون وهى الطريقة الأكثر استخداما عندما تستخدم الشركة الحاسب الآلـي فـي المعالجـة المحاسـبية لمعاملاتهـا . فـى ظـل **طريقـة الجـرد الـدورى** يـتم جـرد المخـزون . فـى نهايـة الفتـرة الماليـة وتقييمـه وفقـا لقواعـد ومعايير المحاسبة ، وتحدد تكلفة المستخدم من المخزون خـلال الفترة المالية بالمعادلة التالية:

تكلفـة المسـتخدم = [تكلفـة مخـزون أول الفتـرة + الإضـافات خـلال الفتـرة (صافى مشتريات) – تكلفة مخزون نهاية الفترة] .

هذه الطريقـة قد تفى بـالغرض فـى الشركات التجاريـة وتعتمـد بصـفة أساسية علـى مراجعـة أرصـدة المخـزون ، ولكنهـا تعـد قاصـرة فـى الشركات الصـناعية حيـث تتعـدد أنـواع المخـزون وعمليـات التشـغيل الـذى تـتم عليـه والعناصـر المستخدمة فـى هذا التشـغيل ممـا يتطلـب استخدام سـجلات للجـرد المسـتمر للمخـزون لرصـد دورة المخـزون اسـتحواذا – اسـتخداما – وأرصـدة باقيـة فـى نهاية الفترة ، وتبنى نظام ملائم لقياس التكلفة وهو ما يعد مطلبا أساسيا فى الشركات الصناعية وفقا لمعايير المراجعة الدولية والمصرية . ولاستيفاء هذه المتطلبات نتناول مراجعة المستخدم من المخزون من خـلال مراجعـة حسابات التكلفة بالإضافة إلى مراجعة أرصدة المخزون فى نهاية الفترة .

أولاً : مراجعة حسابات التكلفة :

تستند مراجعة التكلفة على الإجراءات المتبعة فى مراجعة المعاملات لتحقيق أهداف مراجعة المعاملات وذلك باختبار ضوابط الرقابة الداخلية على عناصر التكلفة وتدفقاتها والاختبارات الأساسية على عناصر التكلفة بما فيها المستخدم من المخزون .

١ – اختبار ضوابط الرقابة على التكلفة :

تتعدد الضوابط الرقابية على عناصر التكلفة حيث تمتد لتشمل كافة عناصر التكلفة من خامات (المستخدم من المخزون) والأجور والمصروفات الأخرى . هدف هذه الاختبارات تحديد مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية على عناصر التكلفة وبالتالى مستوى خطر الرقابة المصاحب لها والذى ينعكس على مدى وتوقيت الاختبارات الأساسية على هذه المعاملات .
اختبارات الضوابط الرقابية على عناصر التكلفة يمكن أن تشمل :

أ – فحص الضوابط على حركة عنصر تكلفة المواد من حيث الاستلام من المورد وتخزينها وصرفها للإنتاج وإرتجاعها من الإنتاج إلى المخازن ، من حيث التحديد الواضح للمسئوليات الوظيفية ووجود المستندات المؤيدة الكافية والملائمة ، والتحقق من الإثبات المنتظم لحركة المخزون من المواد ، وإجراء مقارنات دورية مستقلة بين السجلات والبطاقات المتعلقة بالمخزون وما يسفر عنه الجرد الفعلى المفاجىء.

ب – فحص الضوابط على عنصر تكلفة الأجور (العمل) من حيث التعيينات وتحديد معدلات الأجور وإثبات الساعات التواجدية للعمل والوقت المستخدم فى الإنتاج من حيث الفصل الواضح للواجبات الوظيفية وتوافر المستندات الخاصة بالعمالة وساعات تواجدهم وبطاقات توضح كيفية استغلال الوقت على العملية الإنتاجية ، وأساس احتساب الأجر (على أساس القطعة أم على أساس الوقت).

فى بعض الشركات يتم وضع معايير (أو أحيانا تقديرات) للوقت الواجب استخدامه لوحدة المنتج الأمر الذى يتطلب الوقوف على الأسس المتبعة فى حساب هذه التقديرات أو المعايير ومراجعتها من وقت لآخر مع تطور معدلات الأداء .

ج - فحص الضوابط المتعلقة بالحصول على الخدمات الأخرى واستخدامها من حيث الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية والمحاسبية عن تكلفة هذه الخدمات .

د - فحص الطرق والقواعد والإجراءات المتبعة للفصل بين العناصر المباشرة وغير المباشرة ، وكيفية توزيع العناصر غير المباشرة على الإنتاج عندما تستخدم الشركة معدلات لتحميل العناصر غير المباشرة على الإنتاج يجب التحقق من أسس أحتساب هذه المعدلات وتحديثها ومقارنة نتائج تطبيقها مع التكاليف غير المباشرة الفعلية للتأكد من مدى دقة هذه المعدلات .

هـ- التحقق من تطبيق الضوابط الرقابية السابقة باستخدام أساليب الملاحظة والاستفسار والفحص المستندى .

٢ – الاختبارات الأساسية على حسابات التكلفة :

يمكن استخدام الاختبارات الأساسية التالية عند مراجعة التكلفة بما يحقق استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات (الحدوث – الاكتمال – الدقة الحسابية – سلامة التوجيه المحاسبى – التوقيت – الترحيل والتلخيص).

- فحص مستندى للمشتريات على مدار السنة أو لعينة من هذه المشتريات وتتبع دورة إثباتها فى الدفاتر والبطاقات المستخدمة بالشركة لهذا الغرض (سجلات الجرد المستمر) .
- فحص مستندى لكشوف الأجور مع تحديد الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة وتتبع دورة إثباتها فى حسابات الإنتاج تحت التشغيل

والتكاليف غير المباشرة (صناعية – تسويقية – إدارية) على مدار الفترة محل المراجعة أو عينة منها .

- فحص الدقة الحسابية للعمليات الخاصة بالحصول على عناصر التكلفة واستخدامها فى النشاط على مدار الفترة محل المراجعة أو عينة منها٠
- فحص مستندى للمستخدم من عنصر المواد وتتبع دورة إثباته بحسابات التكلفة فى ضوء طبيعة الاستخدام على مدار الفترة محل المراجعة أو عينة منها٠
- فحص قوائم التكلفة الدورية ومقارنة تكلفة العناصر الواردة بها بما تم صرفه من مخزون المواد، والأجور والخدمات الأخرى من الناحيتين المستندية والحسابية٠
- تتبع إثبات تكلفة الإنتاج التام وفقاً لقوائم التكلفة وإثباته بمخزون المنتجات مع مراجعة أذون إضافة المنتجات٠
- فحص الدقة الحسابية لحساب تكلفة الوحدة من الخامات المستخدمة وتكلفة وحدة المنتج فى ضوء الطريقة التى تستخدمها الشركة فى التسعير٠
- فحص كميات الإنتاج التام المباع وتكلفتها والتحقق من تحميلها على حساب تكلفة المبيعات فى ضوء طريقة التسعير المتبعة مع مراعاة توقيت تسليم البضاعة للعملاء وتسجيل المبيعات المقابلة لها.
- مقارنة بين الرصيد الدفترى والرصيد طبقاً لكشوف الجرد الفعلى بالنسبة للمخزون من الخامات والإنتاج تحت التشغيل والمخزون من الإنتاج التام غير المباع وتسعير هذا المخزون فى ضوء نفس طريقة التسعير المتبعة٠
- اختيار بعض الأصناف كعينة ومقارنة تكلفة الوحدة فيها على مدار السنة ومع السنة السابقة والوقوف على أسباب أى فروق جوهرية فى التكلفة٠

- المقارنة بين التكلفة غير المباشرة الفعلية وما تم تحميله على الإنتاج وبحث فروق التحميل وأسبابها وكيفية معالجتها محاسبياً فى ضوء تحليل أسبابها ٠
- إجراء الفحص التحليلي لعناصر التكلفة الداخلة فى تكلفة المنتج ومقارنة هذه النسب مع المعايير المحددة مسبقاً بالشركة ونفس النسب فى الفترات السابقة سواء خلال نفس السنة محل المراجعة أو مع الفترات المماثلة من السنوات السابقة والتعرف على الاتجاهات ومسبباتها ٠

ثانياً : مراجعة أرصدة المخزون :

الرقابة الداخلية على أرصدة المخزون تستند بصفة أساسية إلى الضوابط الرقابية على الاستحواذ على المخزون واستخدامه فى أنشطة الشركة (الإنتاج أو البيع) بالإضافة إلى توفير الحماية للمخزون بأن تكون أماكن التخزين معدة بشكل جيد يلائم طبيعة الأصناف المخزنية ، وتوفير الحراسة الكافية لا سيما فى حالة وجود المخزون فى مواقع مفتوحة كما في حالة مواقع شركات المقاولات أو شركات انتاج مواد البناء ، وتزويد المخازن بوسائل الحماية المدينة (مقاومة حريق مثلاً) ، استخدام الرقابة المزدوجة على المخازن ، وتغيير واجبات أمناء المخازن من وقت لآخر ، وكذا الجرد والتفتيش المفاجىء على المخازن . ومن ثم يتعين على المراجع عند مراجعة أرصدة المخزون التحقق من تطبيق هذه الضوابط الرقابية لتقدير مستوى المخاطر الحتمية وخطر الرقابة على أرصدة المخزون .

الاختبارات الأساسية لمراجعة أرصدة المخزون تستخدم للتحقق من استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة هذه الأرصدة على النحو التالى :

- **التحقق من وجود المخزون** ، أى أن أرصدة المخزون المسجلة بدفتر الأستاذ العام والمدرجة بقائمة المركز المالى (مخزون خامات – مخزون إنتاج تحت التشغيل مخزون إنتاج تام أو بضائع

بغرض البيع .) تمثل أرصدة موجودة بالفعل لدى المنشأة فى تاريخ اعداد القوائم المالية . اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة يبدأ من الدفاتر الى المستندات حيث يتم :

- مطابقة كمية الرصيد الدفترى لكل نوع من أنواع المخزون بدفتر أستاذ المخازن مع نتيجة الجرد الفعلى للمخزون لكل من هذه الأنواع فى تاريخ نهاية السنة المالية .
- ملاحظة أية عمليات إضافة أو صرف من المخزون أثناء عملية الجرد وأخذها فى الاعتبار عند مطابقة الجرد الفعلى مع الرصيد الدفترى .

٢ – **التحقق من اكتمال المخزون** ، أى أن أرصدة المخزون القائمة بالفعل فى تاريخ الميزانية قد تم إدراجها بالكامل فى دفتر الأستاذ العام وعرضها فى قائمة المركز المالى . اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة تبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يتم :

- إعداد (أو الحصول على) قائمة بكافة أصناف المخزون بالمنشأة مبوبة حسب الأنواع الرئيسية ، والتحقق من وجود بطاقة لكل صنف.
- التحقق من تجميع كافة الأصناف فى قائمة أصناف المخزون ومطابقتها مع دفتر أستاذ المخازن ودفتر الأستاذ العام .
- الاستفسار عن وجود أى أصناف مخزنية فى مواقع أخرى وأنها قد أدرجت بالكامل فى قائمة أصناف المخزون دون إسقاط أى منها .

٣ – **التحقق من الدقة الحسابية** ، أى التحقق من صحة العمليات الحسابية لأرصدة المخزون ، حيث يتم :

- مقارنة الكميات لكل صنف بمحاضر الجرد مع كميات نفس الأصناف بدفتر أستاذ المخازن والتحقق من الصحة الحسابية لعد الكميات وتجميعها.

- إعادة إجراء بعض العمليات الحسابية فى تسعير الأصناف المنصرفة من المخزون والأرصدة الباقية آخر المدة .
- مطابقة مجموع الأصناف الفرعية للمخزون مع اجمالى هذه الأصناف لكل نوع من الأنواع الرئيسية .
- التحقق من العمليات الحسابية لاستبعاد أى أرباح مضافة على عناصر المخزون التى تصرف من قسم إلى قسم آخر داخل الشركة.

٤ – **التحقق من التقييم** ، أى التحقق من قيمة المخزون المدرجة بالقوائم المالية تمثل صافى القيمة الممكن تحقيقها Net Realizable Value (صافى القيمة البيعية) أو التكلفة أيهما اقل ، ومن ثم يتم :

- الاستفسار عن موظفى المنشأة عن أى أصناف راكدة أو تالفة .
- التحقق من أسعار بيع المخزون . وفى حالة وجود عقود بيعه مستقبلية ملزمة للشركة يتم التحقق من صافى القيمة البيعية فى هذه العقود .
- التحقق من تكوين المخصص الكافى للمخزون بالفرق بين القيمة البيعية والتكلفة عندما تكون صافى القيمة البيعية أقل من التكلفة .

٥ – **التحقق من الملكية** ، أى التحقق من أن الأصناف المخزنية المسجلة بالدفاتر والتى تم عرضها فى القوائم المالية مملوكة للمنشأة ولا توجد عليها أى التزامات أو رهونات تقيد التصرف فيها ، ومن ثم يتم :

- التحقق من استبعاد أى بضاعة أمانة للغير أو بضائع مباعة للعملاء وجارى تسليمها وعدم إدخالها فى قوائم الجرد أو قيمة مخزون آخر الفترة المدرج بالقوائم المالية .
- التحقق من إضافة الأصناف المشتراه وجارى استلامها فى تاريخ نهاية السنة المالية إلى قوائم الجرد وقيمة المخزون بالدفاتر والقوائم المالية طالما أثبتت بدفاتر الشركة كمشتريات .

- الحصول على شهادات من الغير عن أية رهونات أو التزامات على المخزون .
- الإستفسار عن وجود مخزون بصفة أمانة لدى أطراف ذوى علاقة وعمل مصادقات معهم عن قيمة وظروف وشروط التعاملات على هذا المخزون .

٦ – **التحقق من العرض والإفصاح** : أى التحقق من سلامة عرض المخزون والإفصاح عنه بالقوائم المالية بما يتفق وقواعد ومعايير المحاسبة، ومن ثم يتم :

- التحقق من فصل الأنواع الرئيسية للمخزون (خامات – إنتاج تحت التشغيل – إنتاج تام – بضائع بغرض البيع – مخزون مهمات وأدوات) ، عند عرض المخزون بالقوائم المالية .
- الإفصاح عن السياسات المتبعة عند قياس قيمة المخزون بما فى ذلك الطريقة المتبعة فى حساب التكلفة ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية .
- الإفصاح عن القيمة الدفترية للمخزون المدرج بصافى القيمة البيعية إذا كانت أقل من التكلفة .
- الإفصاح عن أى تخفيض فى تكلفة المخزون المباع فى الفترة الحالية بمقدار ما يخصه من المخصص السابق تكوينه لهذا المخزون فى الفترة السابقة أن وجد .
- الإفصاح عن أى رهونات على المخزون بما فى ذلك الالتزامات المترتبة على أية عقود مستقبلية لشراء أو بيع المخزون .

٣ – مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض

تتعدد حسابات المدينون بأى منشأة ولعل أهمها حسابات العملاء التى تنتج عن المعاملات الأجلة (بيع سلعة أو تقديم خدمة بالأجل) مع عملاء المنشأة . المعاملات على حسابات المدينين تشمل معاملات البيع الأجل – مردودات ومسموحات المبيعات – التحصيل النقدى من العملاء وما يرتبط به من خصم نقدى (خصم مسموح به)[١] – الكمبيالات أو السندات الأذنية التى يتم سحبها على العملاء (أوراق القبض) – الديون المعدومة – مراجعة حسابات المدينين تتطلب مراجعة المعاملات المرتبطة بهذه الحسابات ثم مراجعة أرصدتها فى نهاية السنة المالية لتحقيق الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات والأرصدة .

أولاً : مراجعة معاملات البيع الآجل :

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسى لايرادات نشاط المنشأة سواء كان هذا النشاط يتعلق ببيع سلع أو تقديم خدمات ، ومن ثم يتعين على إدارة المنشأة وضع سياسة بيعية مناسبة لظروف المنشأة وطبيعة نشاطها ، وتوفير بيانات دقيقة وموثوق بها بخصوص نتائج تنفيذ هذه السياسة لاتخاذ القرارات الملائمة للاستمرار فى اتباع هذه السياسات البيعية أو تعديلها . ويرتبط برسم السياسات البيعية وضع سياسة ملائمة للائتمان الذى تقدمه المنشأة لعملائها أخذا فى الاعتبار الظروف الاقتصادية العامة ومخاطر الأعمال . مراجعة معاملات المبيعات الآجلة يتطلب اختبار ضوابط الرقابة على عمليات البيع الآجل ، وإجراء الاختبارات الأساسية على هذه المعاملات.

---

(١) مراجعة التحصيلات من العملاء والخصم النقدى المرتبط بها سبق عرضه فى مراجعة المتحصلات النقدية (مراجعة المعاملات النقدية) .

١- اختبار ضوابط الرقابة على المبيعات الآجلة :

تهدف هذه الاختبارات إلى التحقق من ملاءمة وفعالية تشغيل الضوابط الرقابية المصممة للرقابة على المبيعات الاجلة حتى يمكن للمراجع تقدير مستوى الخطر الحتمى وخطر الرقابة على هذه المعاملات . اختبارات الضوابط الرقابية على المبيعات الآجلة يمكن أن تشمل :

- التحقق من اعتماد منح الائتمان للعميل من السلطة المختصة .
- التحقق من وجود فاتورة بيع لكل أذن تسليم بضاعة أو / وبوليصة شحن.
- التحقق من التسلسل الرقمى لفواتير البيع وأذون تسليم البضاعة وتسجيلها دون تأخير (يوميا) بالدفاتر المحاسبية .
- التحقق من تطبيق أسعار البيع المعتمدة فى فواتير البيع .
- التحقق من إجراء المطابقات بين حسابات العملاء الفرعية والحساب الاجمالى للعملاء بدفتر الأستاذ / العام .
- ملاحظة العاملين فى تنفيذ إجراءات البيع الآجل المعتمدة من الإدارة بما فى ذلك الالتزام بالفصل بين الواجبات الوظيفية (التصريح بمنح الائتمان – شحن البضاعة – إعداد الفواتير – التسجيل بالدفاتر – إجراء المقارنات) .

٢ – الاختبارات الأساسية على المبيعات :

فى ضوء ملاءمة وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية ومن ثم مستوى الخطر الحتمى وخطر الرقابة على عمليات البيع تتحدد الاختبارات الأساسية على هذه العمليات وتوقيتها بما يحقق الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات على النحو التالى :

أ – **التحقق من حدوث المبيعات** أى أن المبيعات المسجلة بالدفاتر قد حدثت بالفعل . اتجاه الاختبار يبدأ من الدفاتر إلى المستندات حيث يتم :

- فحص القيود المسجلة بدفتر يومية المبيعات لاكتشاف أية قيود محاسبية غير عادية .

- مطابقة المبيعات المسجلة بالدفاتر مع المستندات المؤيدة لها (مذكرة اعتماد منح الائتمان – فاتورة البيع – إذن تسليم أو شحن البضاعة) ، والتحقق من عدم تسجيل أى فاتورة أكثر من مرة .
- تتبع شحن البضاعة المباعة والتحقق من صرفها من المخازن وتسجيلاها كتكلفة مبيعات .
- التحقق من إلغاء أذون التسليم التى لم يصدر عنها فواتير بيع حتى لا تستخدم بشكل غير سليم .
- التحقق من حدوث مبيعات مع أطراف ذوى علاقة وقيمتها والشروط التى تمت على أساسها .

ب – التحقق من اكتمال المبيعات ، أى أن المبيعات التى حدثت قد تم تسجيلها بالكامل دون إسقاط أى منها بشكل متعمد أو غير متعهد . اتجاه الاختبار يبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يتم :

- متابعة التسلسل الرقمى لفواتير البيع وأذون تسليم البضاعة والتحقق من تسجيلها بالكامل فى يومية المبيعات .
- التحقق من توقيع العميل باستلام البضاعة المباعة حتى لا يتم شحن بضاعة لعملاء وهميين .

جـ- التحقق من الدقة الحسابية ، أى دقة العمليات الحسابية سواء فى مستندات البيع أو التسجيل بالدفاتر ، حيث يتم :

- اختبار العمليات الحسابية فى فواتير البيع .
- التحقق من مطابقة الكميات التى تم شحنها للكميات المطلوبة بمعرفة العميل (فى أوامر البيع) وتلك التى تم إصدار الفواتير بها .
- مطابقة المبلغ الموضح بفاتورة البيع مع المبلغ المسجل فى يومية المبيعات .
- مراجعة تجميع دفتر يومية المبيعات .

د – التحقق من التوجيه المحاسبى ، أى سلامة التوجيه المحاسبى لعمليات البيع حيث يتم :

- التحقق من عدم تسجيل أى مبيعات نقدية على أنها مبيعات آجلة وذلك بالرجوع إلى فاتورة البيع وشروط السداد .
- التحقق من عدم تسجيل بيع أصول ضمن ايراد المبيعات .

هـ- التحقق من توقيت تسجيل المبيعات ، أى أن تسجيل المبيعات قد تم فى التوقيت السليم (واقعة تسليم البضاعة – أو أداء الخدمة للعميل) حيث يتم :

- مقارنة تاريخ فاتورة البيع وأذن تسليم البضاعة مع تاريخ القيد بيومية المبيعات .
- تحديد آخر اذن تسليم تم فى نهاية السنة وأول اذن تسليم فى السنة المالية التالية لتفادي أي تداخل بين الفترات المالية (اجراءات القطع cut off).
- التحقق من إصدار فواتير بيع حتى آخر أذن تسليم فى السنة الحالية وأنه قد تم إثباتها فى يومية المبيعات للسنة الحالية .
- التحقق من عدم قيد أى اذون تسليم فى السنة المالية اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية .

و – التحقق من الترحيل والتلخيص ، أى أن ترحيل المبيعات إلى دفتر أستاذ العملاء والأستاذ العام قد تم إلى الحسابات الصحيحة حيث يتم :

- تتبع بعض قيود المبيعات والتحقق من سلامة ترحيلها لحسابات العملاء .
- التحقق من سلامة ترحيل مجموع يومية المبيعات إلى حساب المبيعات وإجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام .

ثانياً : مراجعة مردودات المبيعات :

تعتبر ظاهرة رد البضاعة إلى المنشأة إحدى الظواهر غير المستحبة لما لها من أثر سلبى على إيرادات المنشأة وعلاقتها مع عملائها. وقد تكون هذه الظاهرة إحدى الوسائل التى يستخدمها العاملون بالمنشأة فى اختلاس أموالها بالاتفاق مع بعض العملاء . مراجعة مردودات المبيعات يتطلب اختبار ضوابط الرقابة على هذه المردودات وأجراء الاختبارات الأساسية الملائمة لها .

١ – اختبار ضوابط الرقابة على مردودات المبيعات ، ولعل أهمها :

- التحقق من وجود تصريح كتابى معتمد برد البضاعة من العملاء.
- التحقق من استلام البضاعة المرتدة وفحصها وإضافتها للمخازن .
- التحقق من أسباب رد البضاعة والإجراءات التى تتخذها الإدارة لتلافيها مستقبلا .
- ملاحظة فصل الواجبات الوظيفية للتصريح برد البضاعة ، عن استلام البضاعة المرتدة ، عن مهمة إثباتها فى الدفاتر .

٢ – الاختبارات الأساسية على مردودات المبيعات :

أ – التحقق من حدوث عملية رد البضاعة وذلك من خلال :

- مقارنة مردودات المبيعات المسجلة بالدفاتر مع المستندات المؤيدة لعملية الرد (مذكرة رد معتمدة – محضر استلام البضاعة المرتدة – اذن إضافة هذه البضاعة للمخازن – أشعار الخصم من حساب العميل). وإلغاء أى قيود مردودات غير مؤيدة بمستندات معتمدة.

ب – التحقق من اكتمال مردودات المبيعات ، وذلك من خلال :

- المحاسبة عن التسلسل الرقمى لمذكرات رد البضاعة والتحقق من تسجيلها بالدفاتر .

- التحقق من وجود أشعار خصم من حساب العميل لكل مذكرة رد بضاعة معتمدة ومطابقته مع المردودات المسجلة بيومية مردودات المبيعات .

جـ- التحقق من الدقة الحسابية للمردودات ، وذلك من خلال :

- اختبار العمليات الحسابية لحساب قيمة البضاعة المرتدة .
- التحقق من مطابقة أسعار البضاعة المرتدة للأسعار التى سبق أن بيعت بها للعميل .
- مطابقة كمية البضاعة المرتدة مع الكمية المدونة فى مذكرة الرد المعتمدة ومحضر استلام هذه البضاعة وأشعار الخصم من حساب العميل .
- مطابقة المبلغ المعتمد فى أشعار الخصم من حساب العميل بقيمة المردودات المسجلة بدفتر يومية مردودات المبيعات .

د – **التحقق من التوجيه المحاسبى لمردودات المبيعات** ، أى سلامة التوجيه المحاسبى لمردودات المبيعات ، وخصم تكلفتها من تكلفة المبيعات.

هـ- **التحقق من توقيت تسجيل مردودات المبيعات** ، أى أن المردودات قد تم تسجيلها فى الفترة المالية التى حدثت خلالها حتى لا يتم التلاعب فى صافى المبيعات (المبيعات – مردودات ومسموحات المبيعات) ، حيث يتم:

- التحقق من أن تاريخ قيد مردودات المبيعات مطابق لتاريخ مستندات الرد المعتمدة .
- مراجعة مردودات المبيعات فى بداية السنة المالية اللاحقة للتحقق من عدم التداخل بين السنوات المالية فى تسجيل المردودات .

و – **التحقق من الترحيل والتلخيص** أى صحة ترحيل قيود مردودات المبيعات من دفتر يومية المردودات إلى دفتر أستاذ العملاء ودفتر الأستاذ العام (حساب مردودات المبيعات) .

ثالثاً : مراجعة مسموحات المبيعات والديون المعدومة :

مسموحات المبيعات تمثل مبالغ تتنازل عنها المنشأة لعملائها بسبب وجود تلف ، تأخير ، نقص ، أو عيوب فى البضاعة المرسلة للعملاء (المبيعات) دون أن يتم رد هذه البضاعة . وتختلف مسموحات المبيعات فى طبيعتها عن الخصم المسموح به والذى يرتبط بالسياسة التمويلية للمنشأة من أجل تحفيز العملاء على السداد المبكر لقيمة البضاعة المباعة لهم بالآجل . كما تختلف مسموحات المبيعات عن مردودات المبيعات من حيث كون المردودات تمثل بضاعة تم ردها من العميل وتسلمتها المنشأة .

الديون المعدومة تمثل مبالغ مستحقة للمنشأة لدى العملاء ولكن متعذر تحصيلها كليا أو جزئيا بسبب عدم قدرة العميل على السداد بالرغم من اتخاذ كافة الإجراءات القانونية من قبل المنشأة لتحصيل هذه الديون .

طبقاً لذلك فان طبيعة هذين البندين تعطى فرصة لاختلاس أموال المنشأة باثبات تسويات وهمية بخصوصهما ، الأمر الذى يتعين معه فرض رقابة داخلية فعالة على مثل هذه التسويات لتخفيض المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة المصاحبة لها . مراجعة مثل هذه التسويات يتطلب **اختبار ضوابط الرقابة** عليها وبصفة خاصة :

- التحقق من وجود مذكرة معتمدة من مستوى إدارى عال باعتماد المسموحات أو الديون المعدومة مرفقا بها المستندات المؤيدة لهذه الواقعة.
- التحقق من اتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل الديون المستحقة لدى العملاء دون تأخير أو تقاعس .

- التحقق من فصل مهمة الاثبات بالدفاتر عن إعداد التسويات الخاصة بالديون المعدومة أو مسموحات المبيعات واعتمادها .

الاختبارات الأساسية على مسموحات المبيعات والديون المعدومة تتركز بصفة أساسية على التحقق من الحدوث حيث يتم التحقق من أن التسوية المتعلقة بهذه البنود والمسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات صحيحة ومعتمدة . بالإضافة الى التحقق من تسجيل الديون المعدومة بدفتر احصائى حتى إذا ما تيسرت الحالة الحالية للعميل وعاد الى مزاولة نشاطه يمكن التعرف على الديون التى أعدمت طرفه حتى يتسنى تحصيلها ولا تترك الفرصة لاختلاسها .

ثالثا : مراجعة أرصدة المدينين وأوراق القبض :

مراجعة أرصدة المدينين وأوراق القبض تتطلب اختبار ضوابط الرقابة على هذه الأرصدة ثم إجراء الاختبارات الأساسية عليها .

الرقابة الداخلية على أرصدة العملاء وأوراق القبض تستند بصفة اساسية إلى الضوابط الرقابية على المعاملات المرتبطة بهذه الأرصدة (عمليات البيع الآجل – مردودات المبيعات – مسموحات المبيعات – والديون المعدومة – المتحصلات من العملاء والخصم النقدى (المسموح به) على هذه المتحصلات . ومن ثم فان اختبار ضوابط الرقابة على هذه المعاملات يساعد المراجع فى تحديد مستوى المخاطر الحتمية وخطر الرقابة المصاحب لأرصدة المدينين وأوراق القبض .

الاختبارات الأساسية لمراجعة أرصدة المدينين وأوراق القبض تستخدم للتحقق من استيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة أرصدة الحسابات على النحو التالى :

١ – **التحقق من وجود أرصدة المدينين وأوراق القبض** ، أى أن أرصدة المدينين وأوراق القبض المسجلة بالدفاتر والمعروضة بالقوائم المالية موجودة

بالفعل فى تاريخ إعداد القوائم المالية . اتجاه الاختبارات فى هذه الحالة يبدأ من الدفاتر إلى المستندات حيث يتم :

- فحص حسابات العملاء وأوراق القبض المسجلة بالدفاتر للوقوف على أى أرصدة غير عادية أو أرصدة لأطراف ذوى علاقة .
- مطابقة الأرصدة الدفترية مع الأرصدة الواردة بالمصادقات مع العملاء وتحرى أسباب أية فروق إن وجدت وفحص المستندات التى تؤيد موقف الشركة.
- مطابقة رصيد أوراق القبض بالدفاتر مع محاضر جرد هذه الأوراق أو الشهادات الواردة عنها من البنوك إذا كانت مودعة للتحصيل .
- فحص عينة من حسابات العملاء الذين لم يرد منهم رد على المصادقات واختبار المعاملات معهم والمستندات المؤيدة لها مثل بوالص شحن البضاعة وأذون تسليمها الموقعة من هؤلاء العملاء وذلك كإجراء معوض لعدم ورود مصادقات منهم .

٢ – **التحقق من اكتمال أرصدة المدينين وأوراق القبض** ، أى أن أرصدة العملاء وأوراق القبض القائمة بالفعل قد تم تسجيلها بالكامل بالدفاتر واظهارها بالميزانية ، اتجاه الاختبار يبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يتم:

- فحص عينة من فواتير البيع بوالص شحن وأذون تسليم البضاعة للعملاء والتحقق من وجود أسماء هؤلاء العملاء بدفتر أستاذ العملاء.
- التحقق من عدم وجود بوالص شحن وأذون تسليم بضاعة لم تسجل بالدفاتر وحسابات العملاء .
- فحص مردودات المبيعات – بصفة خاصة كبيرة القيمة – قبل وبعد تاريخ نهاية السنة المالية للتحقق من جديتها وتسجيلها فى التوقيت المناسب وترحيلها لحسابات العملاء .

- مطابقة مجموع الأرصدة الفرعية لحسابات العملاء وأوراق القبض مع حساب العملاء وأوراق القبض بدفتر الأستاذ العام والميزانية .

٣ – التحقق من الدقة الحسابية ، وذلك بإعادة إجراء بعض العمليات الحسابية للتحقق من صحتها ، مثل إعادة العمليات الحسابية للترصيد ، تجميع الأرصدة الفرعية والتحقق من مطابقتها لقيمة الرصيد الاجمالى ، مراجعة العمليات الحسابية لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

٤ – التحقق من التقييم ، أى أن أرصدة المدينين وأوراق القبض تمثل صافى القيمة الممكن تحقيقها Net Realizable Value فى تاريخ الميزانية ، ويتطلب ذلك :

- الحصول على – أو إعداد – قائمة بأرصدة العملاء وأوراق القبض مبوبة وفقا لأعمار هذه الديون فى الفترة من تاريخ نشأة هذا الدين وحتى تاريخ الميزانية) والتحقق من صحة هذه الأعمار .
- الاستفسار من الإدارة عن الموقف المالى للعملاء وأية مستندات مؤيدة لنتائج هذه الاستفسارات .
- الاطلاع على الدعاوى القضائية ضد العملاء والأحكام الصادرة بشأنها ان وجدت والحصول على شهادة بذلك من محامى الشركة.
- فحص نسب الديون المشكوك فى تحصيلها لكل فئة عمرية فى السنوات السابقة ومدى واقعيتها فى ضوء الظروف الاقتصادية العامة.
- فحص المتحصلات من العملاء وأوراق القبض فى كل فئة عمرية بعد تاريخ انتهاء السنة المالية .
- اختبار مدى معقولية تقديرات الإدارة لنسب الديون المشكوك فى تحصيلها لكل فئة عمرية – باستخدام إجراءات الفحص التحليلى –

ومن ثم معقولية القيمة المقدرة لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

- فحص ملفات الائتمان للعملاء – فى حالة كون عدد العملاء صغيرا ورصيد كل منهم كبير نسبيا – لتحديد نسبة الشك فى التحصيل لكل عميل على حدة .

مثـال : بافتراض أن عدد حسابات العملاء فى إحدى الشركات مبلغ ٢٥٠٠جنيه حساب وكان رصيد اجمالى العملاء وأوراق القبض فى ٢٠٢١/١٢/٣١ يبلغ ٨٥٤٥٠٠٠ جنيه ، وكان توزيع هذه الديون وفقا لأعمارها كمايلى :

فئة عمر الدين	قيمة الرصيد فى الفئة العمرية
١ - (أقل من ٩٠ يوم)	٧ ٢٥٠ ٠٠٠
٢ - (٩٠ – ١٥٠ يوم)	٧٩٥ ٠٠٠
٣ - (١٥٠ – ٢٥٠ يوم)	٢٥٠ ٠٠٠
٤ - (٢٥٠ – ٣٦٠ يوم)	١٥٠ ٠٠٠
٥ - (أكثر من ٣٦٠ يوم)	١٠٠٠٠٠
الاجمالى	**٨ ٥٤٥ ٠٠٠**

فاذا علمنا أن :

١ - سياسة الائتمان المتبعة بالشركة فى السنة الحالية والسنوات السابقة تتضمن حد اقصى لفترة الائتمان ٩٠ يوم ويتم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد العميل إذا تجاوزت مدة الائتمان ١٥٠ يوم .

٢ - فى ضوء المعلومات التى توافرت عن العملاء والخبرة السابقة تقدر الإدارة نسبة الديون المشكوك فى تحصيلها بنسب ٥ % ، ١٠% ، ١٥% للفئات العمرية أرقام ٣ ، ٤ ، ٥ على التوالى ، أما الفئة ١ ، ٢ فلا توجد حاجة لتكوين مخصص عنها .

طبقا للمعلومات الموضحة فان تقدير مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يتم كالتالى :

م	الفئة العمرية	قيمة الرصيد فى الفئة	نسبة المخصص	القيمة المقدرة للمخصص
١	أقل من ٩٠ يوم	٧٢٥٠٠٠٠	–	–
٢	٩٠ – ١٥٠ يوم	٧٩٥٠٠٠	–	–
٣	١٥٠ – ٢٥٠ يوم	٢٥٠٠٠٠	٥ %	١٢٥٠٠
٤	٢٥٠ – ٣٦٠ يوم	١٥٠٠٠٠	%١٠	١٥٠٠٠
٥	أكثر من ٣٦٠ يوم	١٠٠٠٠٠	%١٥	١٥٠٠٠
	الاجمالى	٨٥٤٥٠٠٠	–	٣٢٥٠٠

صافى القيمة الممكن تحقيقها = ٨٥٤٥٠٠٠ – ٣٢٥٠٠ = ٨٥١٢٥٠٠ جنيه . ويتم التحقق من اثبات مصروف ديون مشكوك فى تحصيلها فى قائمة الدخل بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه ، وعرض المدينين وأوراق القبض فى الميزانية بمبلغ ٨٥١٢٥٠٠ جنيه (الصافى بعد المخصص) .

٥ – التحقق من الملكية (الحقوق) ، أى التحقق من أن أرصدة العملاء وأوراق القبض تمثل مديونية مستحقة بالفعل للشركة ، وأنه لا توجد أى التزامات بضمان أوراق القبض (مثل الحصول على تسهيلات بنكية بضمان هذه الأوراق) وذلك بالرجوع إلى المصادقات مع العملاء ومع البنوك .

٦ – التحقق من العرض والإفصاح ، أى أن أرصدة المدينين وأوراق القبض قد تم عرضها بالميزانية والإفصاح عنها بشكل يتفق مع المعيار المحاسبي لإعداد وعرض القوائم المالية ، حيث يتم :

- التحقق من فصل حسابات العملاء عن حساب أوراق القبض عن الحسابات المدينة فى الميزانية .
- عند وجود أرصدة تخص أطراف ذوى علاقة يتعين الإفصاح عنها بالايضاحات المتممة للقوائم المالية ، وعند وجود أرصدة دائنة (شاذة) للعملاء ذات قيمة جوهرية يتعين عرضها ضمن الالتزامات المتداولة والافصاح عن طبيعة هذه الأرصدة .
- التحقق من الإفصاح عن أية التزامات بضمان أوراق القبض فى الإيضاحات المتممة مثل الحصول على قروض أو تسهيلات بضمان هذه الأوراق .
- التحقق من عرض رصيد المدينين وأوراق القبض بصافى القيمة الممكن تحصيلها .

٤ – مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

قد يتوافر لدى المنشأة فائض نقدى لفترات قصيرة أثناء السنة ، وفى هذه الحالة قد تفكر الإدارة فى استثمار هذا الفائض فى بعض الاستثمارات التى يمكن التصرف فيها خلال فترة قصيرة ومن أمثلتها الأسهم والسندات وشهادات الادخار . وقد يكون من أهداف الإدارة شراء أسهم بعض الشركات بغرض السيطرة عليها ومثل هذا الاستثمار لا يندرج بطبيعة الحال تحت الأصول المتداولة حيث أنه يمثل استثمار طويل الأجل. ويرتبط بتملك المنشأة لهذه الاستثمارات إمكانية الحصول على إيرادات عنها (ايراد الاستثمارات) بالإضافة إلى ما قد يتحقق من أرباح (أو خسارة) من بيع هذه الاستثمارات.

لتحقيق أهداف مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل يمكن أن تستخدم الإجراءات الرئيسية التالية :

أولاً : اختبار ضوابط الرقابة على الاستثمارات قصيرة الأجل :

ويتطلب ذلك فحص الضوابط والإجراءات الداخلية المتعلقة بالرقابة على الاستثمارات قصيرة الأجل عند شراء وبيع هذه الأوراق وكذا تحصيل الإيرادات المرتبطة بها . ومدى الفصل بين الواجبات الوظيفية عند شراء وبيع هذه الاستثمارات وتحصيل الإيرادات الخاصة بها. وأخذ عينة من هذه الاستثمارات وتتبع عمليات شرائها وبيعها وتحصيل إيراداتها داخل النظام للتحقق من الالتزام بالإجراءات والضوابط الداخلية التي يستند إليها نظام الرقابة الداخلية على هذه الاستثمارات لتقرير مدى وتوقيت الفحص اللازم إجراؤه.

ثانياً : الاختبارات الأساسية على الاستثمارات قصيرة الأجل ، وتشمل:

١ – الحصول على أو إعداد كشف بالاستثمارات قصيرة الأجل والإيرادات المتعلقة بكل منها والتثبت من الدقة الحسابية لأرصدة هذه الاستثمارات ومطابقتها مع سجل الاستثمارات (إن وجد) ورصيدها بدفتر الأستاذ العام في بداية ونهاية الفترة محل المراجعة، وتسجيل الإيرادات المتعلقة بها في مواعيد استحقاقها بالدفاتر وتتبع تحصيلها بدفتر يومية النقدية (مقبوضات).

٢ – مراجعة عمليات شراء وبيع الاستثمارات على مدار السنة وذلك للتحقق من سلامة التصرفات التي تمت على هذه الاستثمارات وأنها مؤيدة بالمستندات الكافية والمعتمدة واستنزال المباع بالتكلفة من حساب هذه الاستثمارات مع تسوية فرق البيع عن التكلفة في حساب أرباح أو خسائر بيع الاستثمارات. ويجب فحص مثل هذه التصرفات لفترة قصيرة تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية للتأكد من عدم تداخل العمليات قرب انتهاء السنة محل المراجعة .

٣- جرد فعلي للاستثمارات عند نهاية السنة المالية ويتم ذلك بالنسبة للاستثمارات الموجودة بحوزة المنشأة، أما الاستثمارات المودعة طرف البنك مثلاً فيتعين الحصول على شهادة من البنك بخصوصها على أن يوضح بهذه الشهادة أي التزامات على المنشأة بضمان هذه الاستثمارات. وتتم مطابقة نتيجة الحصر الفعلي وما جاء بهذه الشهادة مع كشف الاستثمارات قصيرة الأجل ومع رصيد هذه الاستثمارات بالأستاذ العام.

٤ – الحصول على الأسعار السوقية لهذه الاستثمارات متمثلة في أسهم وسندات متداولة في سوق الأوراق المالية، حتى يتسنى للمراجع التحقق من القيمة العادلة لهذه الاستثمارات أما إذا كانت هذه الاستثمارات ممثلة في شهادات ادخار أو ودائع قصيرة الأجل فإنها تظهر بتكلفتها في القوائم المالية وفقاً للشهادات التي يتم الحصول عليها من الجهات المصدرة لهذه الشهادات أو المودع لديها هذه الودائع.

٥ – التحقق من سلامة عرض الاستثمارات بالقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، حيث يتعين عرضها بالقيمة العادلة (القيمة السوقية) بقائمة المركز المالي كأصل متداول ، والاعتراف بأية أرباح أو خسائر (زيادة أو نقص القيمة العادلة عن القيمة الدفترية لهذه الاستثمارات) كأرباح أو خسائر غير محققة تدرج بقائمة الدخل كإيرادات أخرى أو مصروفات أخرى .

٥ – مراجعة الدائنون وأوراق الدفع

تتعدد حسابات الدائنون بأي منشأة ولعل أهمها حسابات الموردين ، (الدائنين التجاريين) التي تنتج عن عمليات الشراء الآجل للبضائع والخامات والمستلزمات التي تحصل عليها المنشأة في ضوء طبيعة نشاطها. وحيث أن الحركة التي تتم على حسابات الموردين ترجع بصفة أساسية إلى عمليات

الشراء الآجل، مردودات ومسموحات المشتريات، التسديدات للموردين وما يرتبط بها من خصم لتعجيل الدفع (خصم مكتسب)، الكمبيالات والسندات الإذنية التي تقبلها المنشأة لصالح الموردين، فإن الرقابة على حسابات الدائنين تستند بصفة أساسية على الضوابط الرقابية على هذه المعاملات. كما أن مراجعة حسابات الدائنين وأوراق الدفع تتطلب اختيار ضوابط الرقابة وإجراء الاختبارات الأساسية على المعاملات المرتبطة بحسابات الدائنين وأوراق الدفع وأرصدتها في نهاية الفترة المالية. مراجعة التسديدات للموردين تتم في إطار مراجعة المدفوعات على النحو السابق عرضه، ومن ثم إن هذا الجزء يتناول مراجعة المعاملات الأخرى مع الدائنين (المشتريات الآجلة- مردودات ومسموحات المشتريات)، بالإضافة إلى مراجعة أرصدة الدائنين وأوراق الدفع في نهاية الفترة.

أولا: مراجعة المشتريات الآجلة

الشراء الآجل يؤدي إلى نشأة التزام على المنشأة للغير (الدائنون وأوراق الدفع). كما أن الحصول على كميات من البضائع أو الخامات و المستلزمات تزيد عن حاجة المنشأة أو/ ونوعية لا تصلح للاستخدام أو لا يسهل توزيعها أو/ و بأسعار غير تنافسية يؤدي إلى تحمل المنشأة لخسائر كبيرة. في الشركات الكبيرة تخصص إدارة مستقلة لتلقي طلبات الشراء من الإدارة والأقسام الأخرى، والتأكد من عدم وجود هذه الأصناف بالمخازن، والحصول على عروض أسعار تنافسية من الموردين لشراء هذه الأصناف. في المنشآت الصغيرة يحتفظ صاحب المنشأة لنفسه بسلطة اتخاذ قرارات الشراء بما في ذلك اختيار مصادر الشراء. مراجعة المشتريات الآجلة تتطلب اختيار ضوابط الرقابة على عمليات الشراء، وإجراء الاختبارات الأساسية على هذه العمليات.

١ – **اختبار ضوابط الرقابة على المشتريات،** وتشمل:

- التحقق من وجود تصريح بالشراء من السلطة المختصة.
- التحقق من مستندات الشراء واعتمادها.

- فحص التسلسل الرقمي لأوامر الشراء وتقارير الفحص والاستلام.
- التحقق من انتظام التسجيل بسجلات الشراء أولاً بأول دون تأخير.
- التحقق من وجود أي أوامر شراء مُلغاة وأسبابها وعدم تسجيلها بالدفاتر.
- التحقق من إجراء المقارنات الدورية بين البضائع والخامات والمستلزمات المُستلمة بالفعل وما تم تسجيله بسجلات الشراء عن طريق قسم المراجعة الداخلية (أو أي شخص آخر مستقل عن مهام الشراء).
- ملاحظة العاملين في تنفيذ إجراءات الشراء للتحقق من الالتزام بالفصل بين الواجبات والمهام الوظيفية المتعلقة بالشراء.

في ضوء هذه الاختبارات يمكن للمراجع تقدير مستوى المخاطر الحتمية وخطر الرقابة المصاحب لعمليات الشراء (أو عمليات الاستحواذ على السلع والخدمات).

٢ – الاختبارات الأساسية على عمليات الشراء[١]

تتم الاختبارات الأساسية على عمليات الشراء لاستيفاء الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات على النحو التالي:

أ – **التحقق من الحدوث**، أي أن المشتريات (أو الخدمات) المسجلة بالدفاتر قد حدثت أي تم الحصول عليها بالفعل، اتجاه الاختبار يبدأ من الدفاتر إلى المستندات حيث يتم :

- اختبار قيود المشتريات (أو الخدمات) المسجلة بالدفاتر ومقارنتها مع المستندات المعتدة المؤيدة لها (فواتير موردين – تقارير فحص واستلام –

---

(١) هذه الاختبارات يمكن تطبيقها على كافة عمليات الاستحواذ الآجل على السلع والخدمات والأصول المختلفة.

أوامر شراء في حالة شراء سلع أو فواتير الخدمات)، والتحقق من عدم تسجيل أي فواتير غير مُعتمدة.

- تتبع إضافة الأصناف المشتراة في السجلات المخزنية.
- فحص يومية المشتريات وحسابات الموردين الفرعية للوقوف على أي عمليات شراء غير عادية أو تعاملات مع أطراف ذوي علاقة Related Parties وقيمتها والشروط التي تمت على أساسها.

ب – **التحقق من الاكتمال**، أي أن المشتريات (أو الخدمات) التي حدثت قد تم تسجيلها بالكامل في الدفاتر دون إسقاط أي منها بشكل متعمد أو غير متعمد. اتجاه الاختبار يبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يتم:

- تتبع تقارير الفحص والاستلام حسب تسلسلها الرقمي والفواتير وأوامر التوريد المرتبطة بها والتحقق من تسجيلها بالكامل في الدفاتر.
- تتبع أوراق الدفع التي تم قبولها لصالح الموردين عن قيمة المشتريات وتسجيلها بالكامل في يوميات أوراق الدفع.
- تتبع فواتير الخدمات المختلفة في مواعيد استلامها والتحقق من إثباتها بالكامل في الدفاتر كمصروفات.

ج – **التحقق من الدقة الحسابية** ، أي دقة العمليات الحسابية في مستندات الشراء أو الحصول على الخدمات والأرقام المسجلة بالدفاتر حيث يتم .

- التحقق من صحة العمليات الحسابية بمستندات الشراء أو الحصول على الخدمات بإعادة إجراء بعض من هذه العمليات الحسابية .
- مطابقة الكميات والقيم الواردة بالمستندات مع تلك المسجلة بالدفاتر .

د – **التحقق من التوجيه المحاسبى** ، أى سلامة التوجيه المحاسبى لعمليات الشراء والحصول على الخدمات حيث يتم :

- التحقق من عدم تسجيل الاستحواذ على الأصول كمشتريات أو العكس وذلك بالرجوع إلى مستندات الشراء والتحقق من الأصناف المشتراه .
- التحقق من عدم تسجيل مشتريات أو خدمات نقدية على أنها آجلة .

- مقارنة التوجيه المحاسبى لعينة من القيود مع دليل الحسابات المستخدم بالشركة .

هـ- التحقق من توقيت تسجيل المشتريات ، أى أن تسجيل المشتريات والخدمات التى تم الحصول عليها قد تم فى التوقيت السليم (واقعة الحصول على السلعة أو الخدمة) حيث يتم :

- تحديد آخر تقرير فحص واستلام فى نهاية السنة الحالية وفى بداية السنة اللاحقة .
- التحقق من استلام الفواتير المؤيدة لتقارير الفحص والاستلام حتى نهاية السنة الحالية وتسجيلها بالدفاتر .
- التحقق من عدم تسجيل أى فواتير شراء تخص تقارير فحص واستلام تمت فى بداية السنة اللاحقة .

و – التحقق من الترحيل والتلخيص ، أى أن ترحيل المشتريات بدفتر أستاذ العملاء وأستاذ المخازن والأستاذ العام قد تم فى الحسابات الصحيحة حيث يتم :

- تتبع بعض قيود المشتريات والتحقق من سلامة ترحيلها إلى حسابات الموردين وقيدها بدفتر أستاذ المخازن فى حسابات الأصناف الخاصة بها.
- تتبع بعض قيود الخدمات والتحقق من ترحيلها للحسابات الخاصة بها.
- التحقق من سلامة ترحيل مجموع يومية المشتريات إلى الأستاذ العام.

ثانياً : مراجعة مردودات ومسموحات المشتريات :

يتم فحص البضائع المشتراه قبل استلامها الأمر الذى يؤدى إلى اكتشاف غالبية العيوب أو عدم مطابقة مواصفات البضاعة الواردة لما تم تحديده من مواصفات فى أمر الشراء ومن ثم عدم استلام هذه البضاعة

كمشتريات . وقد لا تكتشف عيوب بعض أنواع البضائع إلا بعد فترة معينة أو عند استخدامها فى التشغيل ، وفى هذه الحالات دائما ما يتفق فى شروط الشراء على حق المنشأة فى رد هذه البضاعة أو جزء منها عند اكتشاف مثل هذه العيوب (مردودات مشتريات) . عندما يتنازل المورد عن جزء من قيمة البضاعة المشتراه دون ردها بسبب عيوب فيها أو تلف فان هذه القيمة المتنازل عنها تمثل مسموحات مشتريات . مردودات ومسموحات المشتريات يترتب عليهما تخفيض مستحقات المورد لدى المنشأة . مراجعة مردودات ومسموحات المشتريات تتطلب اختبار ضوابط الرقابة على هذه المعاملات ثم إجراء الاختبار الأساسية لتحقيق أهداف مراجعة المعاملات.

١ – **اختبار ضوابط الرقابة على مردودات ومسموحات المشتريات ، وتشمل :**

- التحقق من وجود تصريح من السلطة المختصة برد البضاعة إلى المورد.
- التحقق من وجود مذكرة رد بضاعة معتمدة مرفق بها تقرير فحص البضاعة المرتدة واذن صرفها من المخازن ومحضر تسليمها للمورد .
- تتبع التسلسل الرقمى لمذكرات الرد ، ومحاضر استلام البضاعة الواردة وما بها من عيوب .
- التحقق من ورود إشعار خصم بقيمة مردودات أو مسموحات المشتريات من المورد .
- التحقق من انتظام القيد بالسجلات المحاسبية لمردودات ومسموحات المشتريات .
- التحقق من اجراء المقارنات الدورية بين المردودات والمسموحات التى تمت بالفعل وما تم تسجيله بالسجلات المحاسبية .
- ملاحظة العاملين فى تنفيذ إجراءات رد البضاعة للمورد ومسموحات المشتريات ومدى مطابقتها للقواعد الرقابية المعتمدة بالشركة .

فى ضوء هذه الاختبارات يمكن للمراجع تقدير مستوى المخاطر الحتمية وخطر الرقابة المصاحب لعمليات مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ – الاختبارات الأساسية على مردودات ومسموحات المشتريات :

تـتم هـذه الاختبـارات بغـرض اسـتيفاء الأهـداف الفرعيـة لمراجعـة المعاملات فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المشتريات على النحو التالى:

أ – **التحقق من الحدوث** ، أى أن مردودات ومسموحات المشتريات المسجلة بالدفاتر تمثل معاملات تمت بالفعل . اتجاه الاختبار يبدأ من الدفاتر إلى المستندات حيث يتم :

- اختبار قيود مردودات ومسموحات المشتريات المسجلة بالدفاتر ومقارنتها مع المستندات المعتمدة المؤيدة لها (أشعار الخصم الوارد من المورد – مذكرة رد البضاعة أو المسموحات المعتمدة من السلطة المختصة – محضر تسليم المردودات للمورد – تقرير فحص البضاعة المرتدة – اذن صرف المردودات من المخازن) ، والتحقق من عدم تسجيل أى قيد دون مستندات معتمدة مؤيدة له .
- تتبع خروج البضاعة المرتدة فى السجلات المخزنية وخصمها من رصيد الصنف بالبطاقات ودفتر أستاذ المخازن .
- فحص يومية المردودات والمسموحات وحسابات الموردين الفرعية للوقوف على أى عمليات ورد بضاعة أو مسموحات غير عادية أو تعاملات مع أطراف ذوى علاقة .

ب – التحقق من الاكتمال ، أى أن مردودات ومسموحات المشتريات التى حدثت قد تم تسجيلها بالكامل فى الدفاتر دون اسقاط أى منها بشكل متعمد أو غير متعمد . اتجاه الاختبار يبدأ من المستندات الى الدفاتر حيث يتم:

- تتبع محاضر تسليم المردودات وتقارير فحص البضائع المرتدة للموردين وتسلسلها الرقمى والتحقق من ورود اشعارات خصم عنها من المورد وتسجيلها بالدفاتر كمردودات مشتريات .

- تتبع محاضر استلام البضاعة الواردة وما بها من عيوب والتحقق من ورود أشعار خصم بقيمة هذه العيوب من المورد وتسجيله بالدفاتر كمسموحات مشتريات .

جـ- التحقق من الدقة الحسابية ، أى دقة العمليات الحسابية فى مستندات المردودات والمسموحات والأرقام المسجلة بالدفاتر حيث يتم :

- التحقق من العمليات الحسابية بمستندات رد البضاعة للمورد أو مسموحات المشتريات (الكميات والأسعار والقيم) بإعادة إجراء بعض من هذه العمليات الحسابية .
- مطابقة الكميات المرتدة للمورد طبقا لمستندات المردودات مع الكميات المسجلة بدفتر المخازن (منصرف كمردودات مشتريات) .
- مطابقة أسعار البضاعة المرتدة للمورد أو المسموحات مع الأسعار التى سبق الشراء بموجبها من المورد لنفس البنود .
- مطابقة المبالغ المدونة بمستندات رد البضاعة للمورد أو مسموحات المشتريات مع المبالغ المدونة لها بالدفاتر .

د – التحقق من التوجيه المحاسبى ، أى سلامة التوجيه المحاسبى لقيود مردودات ومسموحات المشتريات وذلك باختيار عينة من القيود المحاسبية ومقارنتها مع دليل الحسابات المستخدم بالشركة .

هـ – التحقق من توقيت تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات ، أى أن مردودات ومسموحات المشتريات قد تم تسجيلها فى التوقيت السليم (واقعة تسليم البضاعة المرتدة للمورد أو أشعار الخصم الوارد من المورد عن المسموحات) ، حيث يتم :

- تحديد آخر مذكرة رد بضاعة ومحضر تسليمها للمورد فى نهاية السنة الحالية وفى بداية السنة اللاحقة .

- التحقق من استلام إشعارات الخصم الواردة من المورد عن مردودات ومسموحات المشتريات وتسجيلها بالدفاتر دون تأخير .
- التحقق من عدم تسجيل أى اشعارات خصم عن مردودات ومسموحات مشتريات لا تخص الفترة الحالية .

و – التحقق من الترحيل والتلخيص ، أى أن ترحيل مردودات ومسموحات المشتريات بدفتر أستاذ الموردين والأستاذ العام وترحيل المردودات فى دفتر أستاذ المخازن قد تم فى الحسابات الصحيحة حيث يتم:

- تتبع بعض قيود مردودات ومسموحات المشتريات والتحقق من سلامة ترحيلها للحسابات الخاصة بها فى أستاذ الموردين وأستاذ المخازن.

- التحقق من سلامة ترحيل اجمالى مردودات ومسموحات المشتريات إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ العام (حساب الموردين – حساب مردودات المشتريات – حساب مسموحات المشتريات).

ثالثاً : مراجعة أرصدة الدائنين وأوراق الدفع :

مراجعة أرصدة الدائنين وأوراق الدفع تتطلب اختبار ضوابط الرقابة على هذه الأرصدة تم إجراء الاختبارات الأساسية عليها . الرقابة الداخلية على أرصدة الدائنين وأوراق الدفع تستند بصفة أساسية الى الضوابط الرقابية على المعاملات المرتبطة بهذه الأرصدة (عمليات الشراء الآجل – مردودات ومسموحات المشتريات – التسديدات للموردين سواء بأوراق دفع أو تسديدات نقدية وما يرتبط بها من خصم نقدى (خصم مكتسب) على هذه التسديدات. ومن ثم فان اختبار ضوابط الرقابة على هذه المعاملات يساعد المراجع فى تحديد مستوى المخاطر الحتمية وخطر الرقابة المصاحب لهذه الأرصدة .

الاختبارات الأساسية لمراجعة أرصدة الدائنين وأوراق الدفع تستخدم للتحقق من استيفاء أهداف مراجعة الأرصدة فيما عدا التحقق من التقييم والذى يقتصر على بنود الأصول فقط ، وذلك على النحو التالى:

١ – **التحقق من وجود أرصدة الدائنين وأوراق الدفع** ، أى أن أرصدة الدائنين وأوراق الدفع المسجلة بالدفاتر والمعروضة بالقوائم المالية موجودة بالفعل فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

اتجاه الاختبار فى تحقيق هدف الوجود يبدأ من الدفاتر الى المستندات حيث يتم :

- فحص حسابات الدائنين وأوراق الدفع المسجلة بالدفاتر للوقوف على أى أرصدة غير عادية أو أرصدة لأطراف ذوى علاقة .

- مطابقة الأرصدة الدفترية للدائنين وأوراق الدفع مع الأرصدة الواردة بالمصادقات .
- اختبار محاضر جلسات مجلس الإدارة للتحقق من اعتماد إصدار أوراق دفع مسحوبة على الشركة .

٢ – **التحقق من اكتمال أرصدة الدائنين وأوراق الدفع** ، أى أن أرصدة الدائنين وأوراق الدفع القائمة بالفعل قد تم تسجيلها بالكامل بالدفاتر واظهارها بالميزانية . اتجاه الاختبار يبدأ من المستندات إلى الدفاتر حيث يتم :

- فحص عينة من تقارير استلام البضاعة الواردة وفواتير الشراء والتحقق من وجود أسماء الموردين بدفتر أستاذ الدائنين ، مع التركيز على

تقارير استلام البضاعة وفواتير الشراء فى الأيام الأخيرة من السنة المالية الحالية وبداية السنة المالية اللاحقة .

- فحص مردودات ومسموحات المشتريات – بصفة خاصة كبيرة القيمة – قبل وبعد تاريخ نهاية السنة المالية للتحقق من جديتها وتسجيلها فى التوقيت المناسب وترحيلها لحسابات الدائنين .
- فحص الفواتير وأوراق الدفع التى تم سداد قيمتها فى بداية السنة اللاحقة للتحقق من أنها مدرجة ضمن رصيد الدائنين وأوراق الدفع فى نهاية السنة الحالية .
- إرسال مصادقات لجميع الموردين بما فيهم حسابات الموردين التى يكون رصيدها صفر فى تاريخ نهاية السنة المالية ,
- فحص كشوف البنك ومذكرات التسوية فى نهاية السنة الحالية للتحقق من سداد أى أوراق دفع مباشرة من خلال البنوك والتحقق من تسجيلها بالدفاتر .
- مطابقة مجموع الحسابات الفرعية للدائنين بأستاذ الدائنين مع الرصيد الاجمالى لحساب الدائنين بالأستاذ العام .
- الحصول على شهادة من إدارة الشركة بعدم وجود التزامات لم تسجل.
- الحصول على شهادة بالموقف الضريبى والتأمينات الاجتماعية للتحقق من وجود أى التزامات قائمة لم تسجل .
- مراجعة قيود التسوية فى نهاية السنة المالية للوقوف على أية مصروفات مستحقة لم تسجل .

هذه الاختبارات يمكن أن تساعد المراجع فى اكتشاف أية إلتزامات قائمة ولم تسجل فى نهاية السنة المالية .

٣ – **التحقق من الدقة الحسابية** ، وذلك بإعادة إجراء بعض العمليات الحسابية للتحقق من صحتها مثل إعادة العمليات الحسابية لتجميع وترصيد الحسابات الفرعية للدائنين وأوراق الدفع . وإذا كانت شروط التعامل مع الدائنين بموجب أوراق دفع تنص على إضافة فوائد عن هذه الأوراق حتى تاريخ استحقاقها يتم التحقق من صحة حساب هذه الفوائد .

٤ – **التحقق من الالتزامات** ، أى أن حسابات الدائنين وأوراق الدفع تمثل التزامات فعلية على الشركة حيث يتم :

- فحص صور أوراق الدفع للتحقق أن الشركة هى الملتزمة بسداد هذه الأوراق .
- اختبار كشوف حسابات الموردين والمصادقات معهم .
- اختبار اخطارات الربط الضريبى وأية مطالبات من جهات سيادية كالتأمينات الاجتماعية للتحقق من أن هذه المبالغ تمثل التزام نهائى على الشركة واجب السداد .

٥ – **التحقق من العرض والإفصاح** ، أى أن أرصدة الدائنين وأوراق الدفع قد تم عرضها بالميزانية والإفصاح عنها بشكل يتفق مع معايير إعداد وعرض القوائم المالية ، يحث يتم :

- التحقق من فصل حسابات الدائنين و أوراق الدفع عن الحسابات الدائنة الأخرى .
- التحقق من عرض الالتزامات اتى تستحق السداد خلال سنة من تاريخ الميزانية كالتزامات متداولة ، ما لم يكن هناك نية أو اتفاق لسدادها بعد سنة فتدخل ضمن تبويب الالتزامات طويلة الأجل .

- الإفصاح عن أى التزامات (دائنون أو أوراق دفع أو حسابات دائنة) مع أطراف ذوى علاقة مع المنشأة .
- الإفصاح عن أية رهونات على الأصول كضمان لأوراق الدفع .
- التحقق من عرض الأرصدة الشاذة للدائنين (أرصدة مدينة للدائنين) والتى تكون قيمتها جوهرية ضمن الأصول المتداولة .

الفصل الثانى
مراجعة الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل

تشمل مصادر الأموال طويلة الأجل ، حقوق الملكية ، والقروض طويلة الأجل، كما أن الاستخدامات طويلة الأجل للأموال تضم الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والاستثمارات طويلة الأجل .

ويتشابه المنهج الذى يتبع لمراجعة بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل من حيث أنه يرتكز على التحقق من أرصدتها الافتتاحية (سواء بفحص هذه الأرصدة إذا كانت المراجعة تتم لأول مرة أو من أوراق العمل للسنة السابقة إذا كان المراجع قد قام بمراجعة حسابات هذه المنشأة للسنة السابقة) ثم مراجعة المعاملات التى تمت على هذه الحسابات خلال السنة الحالية . وتختلف مراجعة هذه الحسابات عن مراجعة بنود رأس المال العامل والتى تتصف بسرعة دورانها والاختلاف الجوهرى – عادة – لرصيدها آخر الفترة عنه فى أول الفترة ، بينما نجد العديد من بنود الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل لا يحدث فيها تغير أو قد يحدث تغير محدود بين رصيدها أول المدة وآخره ، ولذلك إذا اقتنع المراجع بصحة رصيد هذه الحسابات فى بداية الفترة وقام بمراجعة التغيرات المحدودة عليه خلال الفترة فانه يكون مقتنعا بصحة أرصدتها فى نهاية السنة المالية.

١ – مراجعة الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ :

تعبر الأصول الثابتة عن تلك الممتلكات التى يتم الحصول عليها أو تكوينها بمعرفة الشركة بقصد استخدامها فى إنتاج سلع أو خدمات وليس بغرض بيعها مثل الأراضى – المبانى – الآلات والمعدات ، السيارات ، الأثاث وتجهيزات المكاتب ، المحاجر ، والمناجم ، آبار البترول . وهذه البنود تمثل ممتلكات ملموسة . كما تشمل ممتلكات غير ملموسة كالشهرة

وحقوق الاختراع . وحقوق الامتياز. وتعبر المشروعات تحت التنفيذ عن اصول ثابتة مازالت فى مرحلة التكوين أى لم تهيأ بعد للاستخدام .

لتحقيق أهداف مراجعة الأصول الثابتة يتم اختيار ضوابط الرقابة وإجراء الاختبارات الأساسية على هذه الأصول كما يلى :

أولاً : اختبار ضوابط الرقابة على الأصول الثابتة ، ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط والإجراءات الرقابية على عمليات شراء واستخدام وبيع أو تخريد الأصول الثابتة ، والتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والإجراءات .

ثانياً : الاختبارات الأساسية لمراجعة الأصول الثابتة وتشمل :

١ - الحصول على أو إعداد كشف ببيان الأصول الثابتة وفقا لمجموعاتها الرئيسية ومفردات كل مجموعة . ويوضح بهذا الكشف أرصدة هذه المجموعات فى بداية السنة والإضافات إليها والاستبعادات منها أثناء السنة ورصيدها فى آخر السنة ، والتثبت من الدقة الحسابية لهذه المفردات ، والمطابقة مع الحسابات التحليلية للأصول الثابتة حساب الأصول الثابتة بالأستاذ العام للتحقق من اكتمال أرصدة هذه الأصول وذلك بعد اتخاذ الإجراءات التالية :

أ - مراجعة الإضافات أثناء السنة عما إذا كانت تمثل إحلال لمفردات قائمة أم إضافة لما هو موجود ، والتحقق من وجود تصريح من مجلس الإدارة بذلك . إذا كانت الإضافة تمت بالشراء فتراجع فواتير الموردين ومحاضر الاستلام والتركيب وترتيبات الدفع والشيكات الصادرة لهذا الغرض . أما إذا كانت الإضافة بمشغولات داخلية عن طريق الشركة فيتم فحص مستندات تكلفة هذه المشغولات وتركيبها والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى لهذه الإضافات بتكلفتها .

ب - عند الحصول على أصل ثابت من أحد الأطراف ذوى العلاقة أو كمبادلة لأصل آخر مملوك للشركة يتعين التحقق من القيمة

العادلة للتبادل والاستعانة بخبراء متخصصين إذا رأى المراجع ذلك .

ج - مراجعة مستندية لمصروفات الإصلاح والصيانة والتحقق من التمييز بين الايرادى منها والرأسمالى طبقا لقواعد ومعايير المحاسبة .

د - التحقق من وجود تصريح من مجلس الإدارة للاستبعادات من الأصول الثابتة وأسبابها ومراجعة ثمن بيع هذه المفردات المستبعدة (من واقع فواتير أو عقود البيع) وتكلفتها بعد استبعاد مجمع إهلاكها حتى تاريخ الاستبعاد طبقا للدفاتر ، وأن الفرق بين ثمن البيع والتكلفة بعد الاهلاك تم معالجته كأرباح أو خسائر رأسمالية مع استبعاد تكلفة ومجمع إهلاك هذه المفردات من الدفاتر .

٢ - فحص المستندات الدالة على ملكية هذه الأصول للمنشأة وأية قيود على هذه الملكية (رهن عقارى – قيد على التصرف فى السيارات..).

٣ - جرد فعلى لمفردات الأصول الثابتة ويتم ذلك بمعرفة لجنة أو لجان تشكلها الإدارة ويفضل حضور مندوب للمراجع لعملية الجرد الفعلى وتبويب المفردات التى تم جردها وفقا لمجموعات الأصول الثابتة ، ومقارنة نتيجة الجرد الفعلى مع كشوف مفردات هذه الأصول طبقا للدفاتر (للتحقق من وجود أرصدة هذه الأصول) ويساعد هذا الأجراء فى اكتشاف أى إضافات أو استبعادات غير حقيقية وتم تسجيلها بالدفاتر (أى يتعين إلغائها) .

٤ - مراجعة حسابات إهلاكات الأصول الثابتة ، وينطوى ذلك على مراجعة لمعدلات الإهلاك المحددة مسبقا والمعتمدة من إدارة الوحدة لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة ، والطريقة المستخدمة فى تطبيق هذه المعدلات (وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية) والتحقق من الدقة الحسابية لعمليات حساب الاهلاك أخذا فى الحسبان فترة استخدام

الأصل على مدار السنة محل المراجعة بالنسبة للإضافات والفترة غير المستخدمة بالنسبة للاستبعادات . ويمتد هذا الفحص إلى مراجعة مجمع مخصص الاهلاك لكل مجموعة . ومن العوامل التى يجب أن يأخذها المراجع فى الحسبان عند مراجعة إهلاكات الأصول الثابتة إمكانية الاستفادة بالعمر الانتاجى المتبقى من حياة الأصل ، فقد تظهر بعض العوامل التى تخفض من هذا العمر وهو ما ينعكس على التقديرات المحاسبية للاهلاك ، ومثال ذلك إذا كان العمر الافتراضى لأحد آبار الغاز الطبيعى المقدر هو ٣٠ سنة اتضح بعد ٥ سنوات من الإنتاج أنه قد تم سحب مكثف من هذا البئر لدرجة أن الكميات المتبقية به لا تكفى سوى السحب بهذا المعدل لمدة ١٠ سنوات أخرى فان الأمر يتطلب إعادة النظر فى معدلات الاهلاك (النفاد) لهذا البئر وتوزيع الرصيد المتبقي من القيمة القابلة للاهلاك على التقدير الجديد للفترات المتبقية (المستقبلية) من عمر الأصل . وطبقاً لمعايير المحاسبة المصرية فإن التغيير في العمر الانتاجي المقدر أو في النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية لأصل قابل للاهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من الفترات المتبقية من العمر الانتاجي المقدر المتبقي للأصل وذلك دون أي تسويات بأثر رجعي لمصروف الاهلاك (معيار المحاسبة المصري رقم ٥) .

ولا تقتصر مراجعة الاهلاكات على تلك الخاصة بالأصول الملموسة بل تمتد لاهلاكات الأصول غير الملموسة (الشهرة ، حق الاختراع، حق امتياز ...) وعادة ما تكون المنشأة قد تحملت مبلغ نظير هذه الأصول يتم توزيعه على عدد من السنوات تقدر للاستفادة بمثل هذه الأصول . ويمكن للمراجع الرجوع لمستندات المبالغ المسددة عن هذه الأصول والسنوات المقدرة لكل منها للتحقق من الدقة الحسابية لاهلاكاتها . وفيما يتعلق بالمشروعات

تحت التنفيذ فهى لا تخضع للاهلاك لحين تحويلها إلى أصول ثابتة تعمل فى النشاط وتطبق عليها معدلات إهلاك الأصول المناظرة لها.

٥ - التحقق من سلامة عرض الأصول الثابتة وذلك بالتأكد من إظهار هذه الأصول بتكلفتها الأصلية مع إظهار مجمع إهلاكها بجانب الإلتزامات فى الميزانية ، وقد يتم العرض – كما فى شركات الأموال – بإظهار الأصول الثابتة ومجمع الاهلاك والصافى بعد الاهلاك، أو تدرج لصافي تكلفتها بعد الاهلاك مباشرة بجانب الأصول فى الميزانية على اعتبار أن الايضاحات المتممة تتضمن تفصيلات هذه الأصول واهلاكاتها والصافي بعد مجمع الاهلاك . كما يتحقق المراجع من عدم وجود حقوق للغير على هذه الأصول ، ويمكن إظهار أى حقوق للغير كملاحظات على القوائم المالية ذاتها أو فى الايضاحات المتممة أو بتقرير المراجعة .

٢ – مراجعة الاستثمارات طويلة الأجل

تعبر الاستثمارات طويلة الأجل عن المبالغ التي تستثمرها الشركة في أسهم أو سندات أو صكوك مديونية وتحتفظ بها لفترات طويلة (تزيد عن سنة مالية) وتشمل (١) السندات وصكوك المديونية والأسهم التي يمكن للشركة بيعها بعد سنة أو أكثر في البورصة وتصنف طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية كاستثمارات مالية متاحة للبيع Available –for-sale ، وعندما تحتفظ الشركة بالسندات أو صكوك المديونية حتى تاريخ استحقاقها يتم تصنيفها كاستثمارات مالية متحفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق Held-to-Maturity (٢) وقد تستحوذ الشركة على أسهم في شركات أخرى بقصد السيطرة أو الحصول على عوائد ومنافع طويلة الأجل (توزيعات أرباح) ويطلق عليها استثمارات مالية طويلة الأجل في شركات شقيقة أو مشتركة أو تابعة ، وتصنف ضمن الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) .

لتحقيق أهداف مراجعة الاستثمارات طويلة الأجل يمكن للمراجع استخدام الاجراءات الرئيسية الآتية :

أولاً : اختيار ضوابط الرقابة على الاستثمارات طويلة الأجل :

ويتطلب ذلك فحص الضوابط الرقابية الخاصة بشراء أو الاستحواذ على هذه الاستثمارات ومن أهمها موافقة مجلس ادارة الشركة على الاستحواذ على هذه الاستثمارات وسياسة الشركة في الاستثمارات المالية طويلة الأجل. والفصل بين الواجبات الوظيفية الخاصة بشراء هذه الاستثمارات ، ومتابعتها ، وتحصيل العوائد الناتجة عنها ، والتصرف فيها بالبيع . وفي بعض الحالات قد يتطلب الاستحواذ على الاستثمارات المالية طويلة الأجل (كمساهمة في شركات أخرى) اتخاذ قرار بذلك من الجمعية العمومية للشركة.

ثانياً : الاختبارات الاساسية للمعاملات على الاستثمارات المالية طويلة الأجل :

١. التحقق من سلامة الأرصدة الافتتاحية لهذه الاستثمارات في بداية السنة المالية ، والسياسات المحاسبية المتبعة في الفترات المالية السابقة بشأن هذه الاستثمارات .

٢. مراجعة الاضافات خلال السنة للاستثمارات المالية طويلة الأجل من حيث المستندات المؤيدة للحصول على هذه الاستثمارات (قرار مجلس الادارة أو الجمعية العمومية – مستندات الشراء – اخطار نقل ملكيتها ببورصة الأوراق المالية – تكلفة الاستحواذ على هذه الاستثمارات من واقع فواتير الشراء أو شهادات من الشركات التي تمت المساهمة في رءوس أموالها ، والتحقق من اثبات هذه الاضافات بالتكلفة عند الاستحواذ عليها وتبويبها كاستثمارات مالية طويلة الأجل (في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة – أو استثمارات مالية متاحة للبيع – أو استثمارات مالية متحفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) .

٣. مراجعة الاستبعادات خلال السنة من هذه الاستثمارات من حيث المستندات المؤيدة للاستبعاد (قرار مجلس الادارة أو الجمعية العمومية – مستندات البيع – اخطار نقل الملكية من الشركة إلى المشترى – فوائد بيع هذه الاستثمارات ....) والتحقق من صافي قيمة البيع وسلامة اثبات أية أرباح أو خسائر محققة من بيع هذه الاستثمارات .

٤. مراجعة الايرادات التي تحققت أثناء السنة من هذه الاستثمارات في تواريخ استحقاقها (فائدة سندات حسب نشرة اصدارها – عوائد توزيعات أرباح أسهم وفقاً لقرارات الجمعيات العمومية للشركات مصدرة هذه الأسهم) والتوجيه المحاسبي لهذه الايرادات سواء كإيرادات أخرى أو ايرادات نشاط في حالة الشركات القابضة .

ثالثاً : الاختبارات الأساسية لأرصدة الاستثمارات المالية طويلة الأجل :

١. التحقق من وجود هذه الاستثمارات في نهاية السنة المالية بإعداد كشف بهذه الاستثمارات طبقاً للدفاتر والحصول على شهادات من الحفظ المركزي أو البنوك المودع لديها هذه الأوراق للحفظ ومطابقتها مع الأرصدة الدفترية ، هذا الاجراء يستوفي بطريقة غير مباشرة التحقق من الملكية لأن هذه الأوراق تكون اسمية (باسم مالكها).

٢. التحقق من الدقة الحسابية بمراجعة العمليات الحسابية لهذه الاستثمارات ومدى سلامتها .

٣. التحقق من القيمة الممكن تحقيقها وذلك بالرجوع إلى أسعار هذه الأوراق اذا كانت متداولة بالبورصة في تاريخ نهاية السنة المالية وذلك لتحديد القمية العادلة لهذه الاستثمارات ومقارنتها بالقيمة الدفترية كما يلي :

أ. **الاستثمارات المالية المتاحة للبيع** يتم تسوية القيمة العادلة باثبات أية أرباح أو خسائر غير محققة (زيادة أو نقص القيمة العادلة عن القيمة الدفترية) كبند مستقل ضمن حقوق الملكية ولا تدرج في قائمة الدخل .

وعند بيع هذه الاستثمارات تحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن البيع ويضاف إليها أو يخصم منها الأرباح أو الخسائر غير المحققة فى السنوات السابقة ويدرج صافي الأرباح أو الخسائر الفعلية وكذا العوائد المحققة عنها عن السنة المالية فى قائمة الدخل كأرباح أو خسائر محققة . وتدرج هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي كاستثمارات مالية طويلة الأجل (أصول غير متداولة) .

ب. **الاستثمارات المالية المتحفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق** تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة المستهلكة (أي قيمة الأصل المالي عند الاعتراف الأولى – تكلفة الاقتناء – مضافاً إليها أو مخصوماً منها الفرق بين قيمة ايراد الفوائد محسوباً على أساس معدل الفائدة الفعلي وايراد الفوائد محسوباً على أساس معدل الفائدة الفعلى وايراد الفوائد محسوبا على أساس سعر الفائدة التعاقدي) . القمية الممكن تحقيقها في نهاية السنة المالية هى رصيد التكلفة المستهلكة لهذه الاستثمارات في نهاية كل سنة مالية والتي تدرج بقائمة المركز المالي كاستثمارات مالية طويلة الأجل (أصول غير متداولة) .

جـ. **الاستثمارات المالية في شركات شقيقة ومشتركة وتابعة** تتوقف المعالجة المحاسبية وعرضها بالقوائم المالية للشركة المستثمرة وفقاً لنسب المساهمة أو المشاركة .

(١) اذا كانت هذه الاستثمارات تمثل أقل من ٢٠% من رأس مال الشركة المستثمر بها تسمى " **استثمارات في شركات مشتركة** " وتتم المحاسبة عنها عند الاقتناء وفي نهاية السنة المالية تدرج بقائمة المركز المالي كاستثمارات مالية طويلة الأجل (أصول غير متداولة) بالتكلفة . أما العوائد المحققة من توزيعات أو أرباح (خسائر) بيع هذه الاستثمارات تدرج بقائمة الدخل كإيرادات أخرى (أو ايرادات نشاط) .

(٢) **اذا كانت هذه الاستثمارات (٢٠% ـــ ٥٠%) من رأس مال الشركة المستثمر فيها تسمى " استثمارات في شركات شقيقة** " تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية . عند الاقتناء يتم اثباتها بالتكلفة ، وتسجل العوائد المحصلة منها كتوزيعات نقدية كايرادات أخرى (أو ايرادات نشاط). وفي نهاية السنة المالية تدرج هذه الاستثمارات كاستثمارات مالية طويلة الأجل (أصول غير متداولة) في قائمة المركز المالي بقيمتها طبقاً لطريقة حقوق الملكية (تكلفة الاقتناء + حصة هذه الاستثمارات من الأرباح المحققة بالشركة الشقيقة – حصة هذه الاستثمارات من الخسائر المحققة بالشركة الشقيقة – التوزيعات النقدية المحصلة خلال السنة والتي أدرجت في قائمة الدخل) .

(٣) **اذا كانت هذه الاستثمارات (٥٠% فأكثر)** من رأس مال الشركة المستثمر فيها تسمى " **استثمارات في شركات تابعة** " تتم المحاسبة عنها عند الاقتناء بالتكلفة . واذا كانت الشركة المستثمرة معفاة من اعداد قوائم مالية مجمعة (طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)) تدرج هذه الاستثمارات بقائمة المركز المالي في نهاية السنة كإستثمارات مالية طويلة الأجل (أصول غير متداولة) بالتكلفة ، كما تدرج العوائد المستحقة عنها وكذا أرباح التصرف فيها بالبيع كإيرادات أخرى (أو ايرادات نشاط) (أو خسائر) فتدرج كمصروفات أخرى في قائمة الدخل . وفي حالة إلتزام الشركة المستثمرة بإعداد قوائم مالية مجمعة تدرج أصول وإلتزامات الشركة المستثمر فيها مع أصول وإلتزامات الشركة المستثمرة (طبقاً للقواعد الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم ٤٢) .

٣ – مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

تتمثل هذه الالتزامات فى القروض طويلة الأجل التى حصلت عليها المنشأة (قرض سندات ، أوراق دفع لآجال طويلة ، قروض طويلة الأجل، وغالبا ما تكون هذه الالتزامات بضمان أصل من أصول المنشأة ، وقد تفرض قيود أخرى مثل المحافظة على مستوى معين للعلاقة (النسبة) بين ديون المنشأة وحقوق الملكية . ويتم سداد هذه القروض إما دفعة واحدة عند

استحقاقها ، أو على دفعات على مدار فترة القرض وفى هذه الحالة يتحول جزء من هذه القروض كل سنة إلى مجموعة الخصوم المتداولة . ويترتب على وجود هذه القروض عبء دورى يظهر بقائمة الدخل وهو فوائد هذه القروض .

لتحقيق أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل يمكن استخدام الإجراءات الرئيسية التالية :

أولاً : اختبار نظام الرقابة الداخلية على الالتزامات طويلة الأجل :

ويتطلب فحص وتقييم للضوابط الداخلية على هذه الالتزامات والفصل الواضح بين مسئوليات التصريح بعقد هذه القروض (من الجمعية العمومية وقد يفوض مجلس الإدارة رسميا بعقد هذه القروض) وتنفيذ هذا التصريح بتوقيع عقد أو إصدار سندات وتحصيل قيمة هذه القروض والاثبات بالدفاتر ، وكذا عملية حساب الفوائد المستحقة وسداد هذه الفوائد واثباتها بالدفاتر ، وعملية رد الجزء المستحق من هذه القروض. ويمكن أخذ عينة من هذه العمليات وتتبعها داخل النظام للتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والإجراءات الرقابية .

ثانيا : الاختبارات الأساسية على الالتزامات طويلة الأجل ، وتشمل :

١ - الحصول على – أو إعداد – كشف ببيان الالتزامات طويلة الأجل ويوضح هذا الكشف أرصدة هذه الالتزامات فى بداية الفترة وأى إضافات إليها أو تسديدات منها تمت خلال الفترة وأرصدتها فى نهاية الفترة . ويتم مراجعة المستندات المؤيدة للمعاملات التى تمت اثناء السنة والقيود المتعلقة بها بدفاتر اليومية المناسبة وتراجع عملية الترحيل لحسابات هذه الالتزامات بالأستاذ العام.

٢ - مراجعة عبء الفوائد المستحق على هذه الالتزامات وذلك بالرجوع الى شروط الاقتراض من واقع عقود هذه القروض أو نشرات إصدار السندات والتزام المنشأة بتطبيق هذه الشروط . وفحص الدقة الحسابية لمصروف الفوائد واثبات ما يخص السنة محل المراجعة منها .

٣ - الحصول على مصادقات مباشرة من المقرضين وترسل هذه المصادقات على شكل مصادقات بيضاء . على أن ترد مباشرة للمراجع ومقارنة نتائج هذه المصادقات مع المثبت بحسابات هذه الالتزامات بدفاتر المنشأة للتحقق من عدم وجود التزامات لم تسجل .

٤ - فحص لمحاضر جلسات الجمعية العمومية لمعرفة القرارات المتعلقة بهذه الالتزامات ومدى التزام الإدارة بتنفيذ هذه القرارات والتصرفات المالية المترتبة عليها ومستندات وسلامة التوجيه المحاسبى لها . وفى حالة استرداد جزء من السندات بسبب سدادها يجب التحقق من إلغاء هذه السندات والتأشير عليها بذلك .

٥ - التحقق من صحة عرض والإفصاح عن هذه الالتزامات بالقوائم المالية وأن المبالغ المدرجة كالتزامات طويلة الأجل تتمثل فى التزامات تستحق بعد مدة تزيد عن سنة والإشارة إلى مخالفة المنشأة لشروط العقود الخاصة بهذه الالتزامات والإفصاح عن أية التزامات لأطراف ذوى علاقة

٤ – مراجعة حقوق الملكية

تشمل حقوق الملكية – فى شركات الأموال – رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة ، ويضاف إليها (أو يخصم منها) فى شركات الأشخاص الأرصدة الدائنة (أو الأرصدة المدينة) على التوالى للحسابات الجارية للشركاء .

وإذا أخذنا شركات الأموال كأساس لمناقشة مراجعة بنود حقوق الملكية نجد أن هذه البنود تخضع لقواعد ينظمها قانون شركات الأموال (١٥٩ لسنة ١٩٨١) والنظام الأساسى للشركة وقرارات جمعيتها العمومية العادية (أو غير العادية) . كما أن حركة هذه الحسابات على مدار السنة تكون محدودة وأن كانت مبالغها فى الغالب كبيرة ومثال ذلك زيادة رأس المال المصدر .

لتحقيق أهداف مراجعة بنود حقوق الملكية يمكن استخدام الإجراءات الرئيسية التالية :

أولاً : اختبار ضوابط الرقابة على بنود حقوق الملكية

ويتطلب ذلك فحص وتقييم للضوابط الرقابية على هذه البنود سواء بالنسبة لاصدار الأسهم والمعاملات المرتبطة بها (التصريح بإصدار الأسهم – تحصيل القيمة – إصدار شهادات الأسهم – الاثبات فى الدفاتر) أو توزيعات الأرباح (التصريح بصرف الأرباح – صرف الأرباح – الإثبات فى الدفاتر) ونظرا لان عدد المعاملات التى تتم على بنود حقوق الملكية على مدار السنة يكون محدودا فغالبا ما يرى المراجع فحصها فحصا شاملاً .

ثانياً : الاختبارات الأساسية على حقوق الملكية ، وتشمل :

١ - **الحصول على أو إعداد كشف ببيان الأسهم المصدرة حسب كل نوع منها والقيمة الأسمية والقيمة المدفوعة لكل سهم** وذلك فى بداية ونهاية فترة المراجعة والتحقق من الدقة الحسابية للقيمة المسددة للأسهم المصدرة ومطابقتها مع رصيد رأس المال المدفوع فى بداية ونهاية الفترة محل المراجعة ومع سجلات أسهم رأس المال .

٢ - **فحص محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للشركة** بدفتر محاضر جلسات الجمعية العمومية للوقوف على أى تعديلات تطرأ على رأس المال سواء بالزيادة أو التخفيض ، والقرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية والنظام الأساسى للشركة ومع ما هو مثبت بالدفاتر .

٣ - **مراجعة المتحصلات من الاكتتبات أو أقساط رأس المال** وذلك بالرجوع إلى اشعارات البنك ومطابقتها مع يومية النقدية وسجلات الأسهم ، وتحديد الأقساط المتأخرة وما اتخذ من إجراءات تجاه المساهمين المتأخرين وتسجيل أى غرامات حسبت عليهم وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة بخصوص هؤلاء المساهمين . وفى حالة تحصيل أى علاوة إصدار يتم التحقق من إضافة قيمة هذه العلاوة للاحتياطى القانونى[١] .

٤ - **التحقق من سلامة قياس الأرباح وفقا للقواعد والمعايير المحاسبية** وذلك بالفحص السليم لبنود المصروفات والإيرادات التى تخص الفترة لتفادى إظهار أرباح غير حقيقية يؤثر توزيعها على رأس مال الشركة وحقوق الغير طرفها .

٥ - **الحصول على أو إعداد كشف بالأرباح التى تقرر توزيعها** ومتابعة توزيع هذه الأرباح من خلال إيصالات صرفها أو كشوف البنك فى حالة تخصيص حساب مستقل بالبنك لصرف هذه الأرباح . والحصول على شهادة من البنك بالمبالغ التى لم يتم صرفها بعد من هذه الأرباح حتى تاريخ نهاية السنة المالية والتحقق من إظهارها كالتزام على الشركة فى هذا التاريخ .

وعند توزيع أرباح محتجزة (مال احتياطى) على المساهمين الحاليين فى صورة أسهم مجانية يراجع قرار الجمعية العامة فى هذا الصدد ويتم التحقق من تعلية المبلغ الموزع على رأس المال المصدر وتتبع تسجيل هذه الأسهم فى سجلات الأسهم الممسوكة بالشركة .

---

(١) طبقا للمادة ٩٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يتم إضافة علاوة الإصدار للاحتياطى القانونى بشرط الا تزيد قيمة الاحتياطى عن نصف رأس المال المصدر وعند ذلك يكون بباقى العلاوة احتياطى خاص .

٦ - **التحقق من سلامة عرض بنود حقوق الملكية فى الميزانية** حيث يتم عرض كل بند من هذه البنود بشكل تفصيلى للسنة الحالية والسنتين السابقتين لها فى قائمة التغير فى حقوق الملكية [١] . توضح القائمة تطور الاحتياطيات ورأس المال المدفوع وأى زيادة تمت عليه سواء بإصدار أسهم نقدية أو خصماً من الاحتياطى٠ كما توضح القائمة صافى أرباح العام طبقاً لقائمة الدخل ويضاف إليه الفائض (أو العجز) الذى نتج عن التغيرات فى السياسات المحاسبية وما تم توزيعه من صافى الدخل كأرباح موزعة وما أضيف للاحتياطيات٠ الفائض (أو العجز) الناتج عن إعادة تقييم الأصول أو الاستثمارات يدرج مباشرة بقائمة حقوق الملكية تحت مسمى "احتياطى إعادة التقييم" وتبعاً لذلك فإن هذه القائمة تظهر فى النهاية أرصدة رأس المال- الاحتياطيات – الأرباح المرحلة والتى تمثل حقوق المساهمين والتى يتم عرضها فى قائمة المركز المالى (الميزانية)٠

---

(١) أنظر الملحق رقم ٣ باللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

الفصل الثالث
مراجعة إضافية لبنود المصروفات والإيرادات

يتم قياس صافى الدخل (صافى ربح أو صافى خسارة المنشأة) للفترة المحاسبية بمقابلة مصروفات هذه الفترة مع إيراداتها Matching Concept ويستخدم صافى الدخل عادة كمعيار للحكم على مدى كفاءة أداء إدارة الشركة والتنبؤ بالقدرة الكسبية للمنشأة عن فترات قادمة وهو ما يؤثر على قرارات المتعاملين فى سوق الأوراق المالية عندما تكون أسهم هذه الشركة متداولة فى البورصة .

عند مراجعة بنود رأس المال العامل والاستخدامات ومصادر الأموال طويلة الأجل تم مناقشة مراجعة المعاملات المرتبطة بهذه البنود ومن بينها بنود المصروفات والإيرادات لتحقيق الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات . التحقق من مدى معقولية المصروفات والإيرادات المعروضة فى قائمة الدخل يمكن أن يلقى الضوء على أى جوانب للقصور قد تحدث عند مراجعة المصروفات والإيرادات من خلال بنود قائمة المركز المالى كمعاملات مرتبطة بها ، وبالتالى تبدو أهمية إجراء مراجعة إضافية لبنود المصروفات والإيرادات والتى تتم فى الغالب باستخدام إجراءات الفحص التحليلى . الاختبارات التى تستخدم فى هذه المراجعة الإضافية تساعد أيضا فى توفير أدلة إثبات مقنعة عن مدى سلامة التقديرات المحاسبية Accounting Estimates ، ومدى ملاءمة افتراض استمرارية المنشأة Going Concern والذى يستند إليه فى إعداد القوائم المالية وهو ما يتطلب من المراجع أيضا أن يفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

أولاً : إجراءات المراجعة الإضافية لبنود المصروفات والإيرادات ومن أهمها :

١ - إجراء مقارنات بين أرقام بنود المصروفات أو الإيرادات فى السنة الحالية مع السنة السابقة ومع الموازنة التخطيطية والتحرى عن أسباب الفروق من المسئولين بالشركة فعلى سبيل المثال يمكن الاستفسار من مدير البيع عن أسباب التغير فى المبيعات أو مصروفات البيع والتوزيع، ومن مدير الصيانة عن التغير فى مصروفات الصيانة . ولا يجب أن يقتصر المراجع فى تبرير أسباب هذه التغيرات على استفساراته مع المسئولين اذ يجب أن يدعم ذلك ببعض الأدلة المستندية فاذا كان النقص فى مصروفات البيع يفسره مدير المبيعات بأنه يرجع إلى تخفيض الإنفاق على بعض بحوث السوق فيمكن للمراجع أن يفحص كشوف الأجور فيما يتعلق بأجور العاملين فى بحوث التسويق ويقارنها مع مثيلتها فى السنة السابقة . وإذا كان رد مدير الصيانة بأنه لم يحدث تغيير فى برنامج الصيانة عن السنة السابقة فيمكن للمراجع فحص بنود حساب الصيانة وحسابات بعض الأصول للتحقق من عدم رسملة جزء من المصروفات الجارية للصيانة بإضافته للأصول أو توجيه مصروف صيانة بالخطأ على أى حساب آخر .

٢ - الحصول على أو إعداد كشف تحليلى ببنود بعض حسابات المصروفات أو الإيرادات للحصول على معلومات أكثر تفصيلا عن البنود التى تضمنتها هذه الحسابات . فعلى سبيل المثال حساب مصروفات قضائية يمكن أن يحتوى على معلومات جوهرية تبرز التزامات محتملة على الشركة ولم تسجل . وتحليل بنود حساب مصروفات الصيانة يمكن أن يظهر الخلط بين المصروفات الايرادات والرأسمالية بالنسبة لعمليات

الإصلاح والصيانة . وقد يؤدى تحليل حساب الإيجارات عن وجود أصل مستأجر وهنا يجب التحقق من أن هذا الأصل لم يدرج ضمن الممتلكات بالميزانية . ويمكن الحصول على كشف ببنود الايرادات حسب مصادرها أو تحليل لحساب المبيعات حسب المنتجات أو المناطق وتقارن هذه المعلومات مع ما هو مثبت بهذه الحسابات ومع العقود والمستندات الخاصة بها .

٣ - استخدام النسب والمؤشرات المحاسبية فى التحقق من معقولية بعض بنود المصروفات أو الإيرادات ومن النسب التى يمكن استخدامها نسبة اجمالى الربح للتحقق من معقولية تكلفة المبيعات ، نسبة الديون المعدومة إلى المبيعات ، نسبة مصروفات البيع إلى المبيعات، ويتم مقارنة هذه النسب مع نظائرها بالسنة السابقة أو مع نسب منشآت مماثلة عندما يكون ذلك متاحا . ويمكن للمراجع أن يجرى اختبارات أخرى باستخدام علاقات معينة (تسمى هذه الاختبارات أحيانا بالمراجعة التنبؤية Predictive Auditing مثل استخراج متوسط سعر بيع الوحدة من منتج معين (من خلال تتبع عدة فواتير لبيع هذا المنتج على مدار السنة) لتحديد قيمة إيراد هذا المنتج ، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المؤشرات تعطى نتائج تقريبية فقط للحكم على مدى المعقولية.

٤ - مراجعة قيود التسويات التى تتم فى نهاية السنة المالية وأسباب إجراء هذه القيود والتحقق من إجراء التسويات اللازمة لتحميل الفترة محل المراجعة بما يخصها من مصروفات وإيرادات حتى تكون المقابلة بينهما سليمة ، وقد يلزم تتبع الأحداث التى وقعت عقب نهاية السنة المالية للتعرف عما إذا كان هناك بعض التسويات التى يتعين إجراؤها

عن السنة الحالية فى ضوء هذه الأحداث والاستفسار من إدارة المنشأة حول هذه الأحداث٠

ثانياً: إختبار التقديرات المحاسبية:

تمثل التقديرات المحاسبية تقديراً لقيمة بند من بنود القوائم المالية فى ظل عدم توافر قياس دقيق لهذه القيمة، ومن أمثلتها تقدير مبلغ يخفض به المخزون أو أرصدة العملاء للوصول إلى صافى القيمة المقدرة الحصول عليها من العملاء أو المخزون، مخصصات الإهلاك والتى تعبر من توزيع تكلفة الأصول الثابتة على سنوات العمر الإنتاجى المقدر لكل أصل من هذه الأصول، تقديرات الضرائب المؤجلة، مخصص تعويضات، مخصص مواجهة الإلتزامات خلال فترة الضمان، تقديرات لخسائر عقود الإنشاءات والمقاولات تحت التنفيذ (ISA-540) . [١] هذه التقديرات عادة ما تتم فى ظل ظروف عدم التأكد وبمراعاة نتيجة أحداث وقعت وأحداث مرجح وقوعها، وهى بذلك تنطوى على استخدام للأحكام المهنية فى تقديرها ومن ثم تتيح الفرصة لوجود مخاطر تحريفات جوهرية فى مثل هذه التقديرات، الأمر الذى ينعكس على تحريف للمصروفات المقابلة لهذه التقديرات ومن ثم صافى الدخل٠

فى حالات عديدة يتم اعداد التقديرات المحاسبية باستخدام نماذج أو معادلات تعتمد على الخبرات السابقة مثل استخدام معدلات قياسية لحساب اهلاك كل مجموعة من الأصول الثابتة أو استخدام نماذج معينة لتقدير نسبة من ايراد المبيعات لحساب مخصص فترة الضمان٠ فى مثل هذه الحالات يتعين على المراجع فحص هذه النماذج والمعدلات لتحديد مدى

(1)IFAC, ISA-540, "Audit of Accounting Estimates".

توافقها مع الظروف القائمة حالياً أو المتوقعة مستقبلاً كتقدير الفترة المتبقية من فترة الاستفادة من الأصل الثابت وتعديل معدل الاهلاك عندما يكون ذلك ضروريا ، (مع مراعاة القواعد الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)).

ويتعين على المراجع إجراء اختبارات إضافية على التقديرات المحاسبية لفحص واختبار الطرق المستخدمة بمعرفة الإدارة لاعداد هذه التقديرات . وقد يقوم المراجع بإعداد تقدير مستقل لهذه التقديرات المحاسبية ومقارنته مع التقدير الذى وضعته الإدارة لتلك التقديرات .

وقد يبحث المراجع عن أدلة إثبات من مصادر خارجية لفحص مدى معقولية التقديرات المحاسبية ، فعند اختبار مخصص المخزون الراكد قد يرى المراجع ضرورة للاسترشاد بمبيعات الصناعة واتجاهات السوق بالإضافة إلى مبيعات السنوات السابقة وأوامر العملاء تحت التنفيذ . كما قد يستعين المراجع بأحد المتخصصين كالاستعانة بمحامى الشركة لاختبار مخصص التعويضات .

وبالإضافة إلى اختبار العمليات الحسابية التى اتبعتها الإدارة فى التوصل إلى التقديرات المحاسبية ، يتعين على المراجع مقارنة التقديرات المحاسبية فى السنوات السابقة مع النتائج الفعلية ذات الصلة بهذه التقديرات للوقوف على مدى الحاجة إلى تعديل المعادلات المستخدمة فى إعداد هذه التقديرات .

فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء السنة المالية وقبل إصدار تقرير المراجعة يمكن أن يوفر أدلة اثبات للمراجع بخصوص التقديرات المحاسبية التى أعدتها الإدارة ، وقد يدفع المراجع إلى إجراء تقدير مستقل

لمراجعة مدى معقولية التقديرات المحاسبية عندما تشير الأحداث اللاحقة الى عدم معقولية تقدير الإدارة لهذه التقديرات .

ثالثا : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية :

هى تلك الأحداث التى تقع بعد تاريخ إقفال القوائم المالية ، وحتى تاريخ اعتماد هذه القوائم من الشركاء ، أو الجمعية العمومية فى شركات الأموال والجمعيات التعاونية .

قد تؤدى هذه الأحداث إلى إجراء تعديلات على الأرقام الواردة بالقوائم المالية ، وذلك عند توافر أدلة إضافية بعد تاريخ أقفال القوائم المالية عن أحداث كانت قائمة فى تاريخ هذه القوائم ، مثل إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ القوائم المالية وعليه مديونية للوحدة فى تاريخ إقفال هذه القوائم مما يؤثر على إمكانية تحصيل هذا الدين أو جزء منه ، وهو ما يتطلب تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بالقدر المناسب لمواجهة هذا الحدث.

بعض الأحداث التى تقع بعد تاريخ إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها لا يكون لها تأثير على أرقام هذه القوائم فى تاريخ الإقفال أو لها تأثير ويصعب تقديره مالياً بسبب ظروف عدم التأكد ، أو أحداث تؤثر على القدرة الكسبية المستقبلية أو استمرارية الشركة ، مثل هذه الأحداث لا تؤدى إلى تعديل فى أرقام القوائم المالية التى تم فحصها ومراجعتها ، إلا أنه يتعين على مراقب الحسابات (المراجع) الإفصاح الكافى عن هذه الأحداث فى تقرير المراجعة ضمن فقرة إضافية لتوجيه انتباه القارىء (فقرة إيضاحية تلى فقرة الرأى) .

اختبار تأثير الأحداث اللاحقة على أرقام القوائم المالية وإذا ما كانت هذه الأحداث تستلزم إجراء تسويات على أى من بنود هذه القوائم أو الإفصاح عنها يمكن أن تشتمل على (ISA-560) [١]:

- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين واللجان التنفيذية بعد تاريخ نهاية السنة المالية والاستفسار عن الأمور التى تم مناقشتها فى هذه الاجتماعات .
- الاطلاع على آخر قوائم مالية دورية للشركة وكذا الميزانية التقديرية والتقديرات المستقبلية للتدفقات النقدية وتقارير الإدارة ذات الصلة .
- الاستفسار من محامى الشركة عن أى التزامات محتملة لدفع تعويضات للغير .
- الاستفسار من الإدارة عن وجود أى خطط لبيع أو استبدال بعض أصول الشركة .

رابعاً : اختبار ملاءمة افتراض استمرارية المنشأة :

تعد القوائم المالية لأى منشأة استنادا إلى افتراض محاسبى أساسى وهو " الاستمرارية " . عند تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها وتقييم النتائج يتعين على المراجع اختبار مدى ملاءمة الإجراءات والمعالجات المحاسبية التى تمت لاعداد القوائم المالية مع افتراض الاستمرارية ، ويعد ذلك أحد مسئوليات المراجع عند مراجعة القوائم المالية (ISA 570-9) [٢].

---

(1) IFAC, ISA-560, "Subsequent Events".

(2) IFAC, ISA-570, "Going Concern".

هناك بعض الأحداث التى تشير إلى وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار فى المستقبل مثل : وجود التزامات واجبة الأداء ولم يتم دفعها أو تجديد أجلها ، اللجوء إلى الحصول على تسهيلات قصيرة الأجل لسداد أقساط القروض طويلة الأجل ، اقتناع الموردين عن توريد بضائع بالأجل للمنشأة ، فقدان المنشأة لأسواق هامة ، ارتفاع معدل دوران العمالة الماهرة والقيادات الإدارية للشركة ، عدم التزام الشركة بتعهداتها أمام الغير ، تغيير بعض التشريعات أو سياسات الدولة مما يؤثر عكسيا على نشاط الشركة .

عندما يتوصل المراجع إلى وجود ظروف أو أحداث تشير إلى تزايد الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار يتعين عليه :

- فحص خطط الإدارة وأنشطتها المستقبلية للوقوف على الافتراضات التى تستند إليها هذه الخطط والأنشطة .
- الحصول على تأكيدات كتابية من الإدارة بخصوص الخطط والأنشطة المستقبلية ومدى التزام الإدارة بها .

الباب الرابع
تقارير مراقب الحسابات

الفصل الأول : تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض العامة .

الفصل الثانى : تقرير المراجع عن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية .

الفصل الاول

تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض العامة

الهدف الرئيسى لعملية المراجعة هو إبداء رأى فنى محايد عن مدى صحة وعدالة الأرقام التى تحتوى عليها القوائم المالية للوحدة محل المراجعة. ويتعين على مراقب الحسابات (المراجع الخارجى) أن يعرض هذا الرأى لمستخدمى القوائم المالية من أصحاب المنشأة وغيرهم فى شكل مكتوب هو تقرير المراجعة . عند إعداد تقرير المراجعة يجب أن تكون مشتملات هذا التقرير متسقة مع المعايير المصرية للمراجعة . ومع أن تقرير المراجعة يغطى فترة مالية محددة (السنة المالية) التى أعدت عنها القوائم المالية التى تم مراجعتها إلا أنه قد تقع بعض الأحداث بعد تاريخ السنة المالية محل الفحص تؤثر على أرقام هذه القوائم أو تؤخذ فى الاعتبار عند إعداد التقرير .

أولاً : التقرير النمطى لمراقب الحسابات :

يستخدم التقرير النمطى لمراقب الحسابات فى حالة عدم وجود أى تحفظات أو قيود على المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة ، ولذلك يطلق عليه عادة التقرير النمطى غير المتحفظ Standard Unqualified Audit Report أو التقرير النظيف ، ومن ثم يستخدم هذا التقرير إذا توافرت كل الشروط التالية :

١ - أن تشتمل القوائم المالية التى تم مراجعتها على كل القوائم المالية للشركة (قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل – قائمة المركز المالى – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغيرات فى حقوق الملكية).

٢ - أن هذه القوائم تم اعدادها بصورة عادلة في كل جوانبها الهامة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو اطار اعداد التقارير المالية المطبق .

٣ - أن يكون المراجع قد حصل على أدلة الإثبات الكافية والتى تفى بالغرض بشكل يُمكنه من أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة .

٤ - لا توجد أى ظروف تتطلب إضافة فقرة لتوجيه انتباه قارىء التقرير .

١ – العناصر الرئيسية للتقرير النمطى لمراقب الحسابات[١] :

يتضمن التقرير النمطى لمراقب الحسابات عشرة عناصر هى :

أ. عنوان التقرير .

ب. الموجه إليهم التقرير .

ج . الفقرة الافتتاحية

د . مسئولية الادارة عن القوائم المالية

هـ . مسئولية مراقب الحسابات

و . فقرة الرأي

ز . أي متطلبات إلزامية أخرى .

ح . توقيع مراقب الحسابات .

ط . عنوان مراقب الحسابات

ي . تاريخ التقرير .

ويجب أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير مراقب الحسابات حيث أن ذلك يساعد فى زيادة تفهم القارىء للتقرير وتمكينه من تحديد الظروف غير العادية عند وقوعها .

أ – عنوان التقرير :

يجب أن يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات لتمييزه عن التقارير التى قد تصدر عن آخرين مثل مديرى المنشأة أو مجلس الإدارة أو

---

(١) وفقا لمعيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) – تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية ذات الأغراض العامة ، والمقابل لمعيار المراجعة الدولى رقم (ISA-700) .

المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات الميثاق العام لآداب وسلوك المهنة التى يلتزم بها مراقب الحسابات .

ب – الموجه إليهم التقرير :

يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الجهة التي تحددها ظروف عملية المراجعة والشكل القانوني للمنشأة والقوانين واللوائح السارية . ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين.

جـ- الفقرة الأفتتاحية :

يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية في تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية التاريخية ما يلي :

(١) القوائم المالية التي تم مراجعتها ، وعنوان كل قائمة منها ، واسم الشركة مصدرة هذه القوائم .

(٢) الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة للقوائم المالية .

(٣) تحديد التاريخ والفترة المالية التي تغطيها هذه القوائم .

د – فقرة مسئولية الادارة عن القوائم المالية :

يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات (المراجع) في هذه الفقرة على أن الادارة مسئولة عن الاعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، **وتتضمن مسئولية الادارة :**

(١) تصميم وتنفيذ والحفاظ على ضوابط للرقابة الداخلية مرتبطة بالاعداد والعرض العادل والواضح للقوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ .

(٢) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة .
(٣) عمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف .

هـ – فقرة مسئولية مراقب الحسابات (المراجع) :

يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات (المراجع) في هذه الفقرة على أن **مسئولية المراجع هى ابداء الرأي** على القوائم المالية في ضوء مراجعته لها ، دون مسئوليته عن اعداد هذه القوائم والتي تقع على عاتق ادارة الشركة. **وتتضمن مسئولية المراجع :**

(١) أن مراجعته للقوائم المالية تمت وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة ، وفي ضوء القوانين المصرية السارية .
(٢) أداء اجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية .
(٣) أن الاجراءات التي تم اختيارها تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع ويتضمن ذلك تقيم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء بسبب غش أو خطأ.
(٤) أن المراجع قد قام ، عند تقييمه للخطر ، بدراسة ضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة باعداد وعرض القوائم المالية عرض عادلاً وواضحاً وذلك لتصميم اجراءات مراجعة مناسبة للظروف وليس بغرض ابداء الرأي على مدى كفاءة الرقابة الداخلية بالشركة .
(٥) أن يقوم المراجع بتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الادارة .
(٦) إقرار المراجع بأن المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لابداء رأيه على القوائم المالية .

و – فقرة الرأي :

توضح هذه الفقرة رأي مراقب الحسابات (المراجع) عن القوائم المالية التى قام بمراجعتها. عند ابداء رأى غير متحفظ (تقرير المراجعة غير المتحفظ أو النظيف) يجب أن تتضمن فقرة الرأى ما يلي :

(١) أن القوائم المالية التي تم مراجعتها (والمشار إليها في الفقرة الافتتاحية) تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوابنها الهامة عن المركز المالي للشركة في نهاية الفترة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المالية المنتهية في هذا التاريخ .

(٢) أن عدالة ووضوح عرض هذه القوائم تم وفقا لمعايير المحاسبية المصرية والقوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

(٣) وفي حالة عرض القوائم المالية المالية وفقاً لأى اطار آخر مقبول لاعداد التقارير المالية يتعين ايضاح ذلك في فقرة الرأي .

ز – المتطلبات الإلزامية الاخرى :

يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات **فقرات تالية لفقرة الرأي** تفى بما تتطلبه القوانين واللوائح والتعليمات المصرية السارية وعلى الأخص :

- إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة .
- إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية .
- إذا كانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه (قياس التكلفة والرقابة عليها) عند مراجعة الشركات الصناعية والشركات التي يعتمد نشاطها على أنظمة تكاليف .
- إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .
- إذا كان البنك لم يخالف أى من أحكام القانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ باصدار قانون البنوك والائتمان وتعديلاته عند مراجعة القوائم المالية لأي بنك .
- متطلبات أى قوانين أو لوائح أو تعليمات أخرى .

وفيما يلى نموذج لما يرد فى فقرة المتطلبات الإلزامية الأخرى :

(١) بالنسبة لشركات الأموال الخاضعة لأحكام القانون ٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته :

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية . " البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة أو المدير أو مجلس المديرين (حسب الأحوال) المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر" .

(٢) فى حالة الشركات الصناعية تعدل الفقرة السابقة لتصبح كمايلى:

" تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات كما تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية " .

(٣) فى حالة البنوك تضاف الفقرة التالية :

" لم يتبين لنا مخالفة البنك خلال السنة المالية المنتهية فى ..... لأى من أحكام القانون ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ والقوانين المعدلة له .

ح – توقيع مراقب الحسابات :

يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات مكتوباً وموقعاً عليه من المراجع الذي قام بعملية المراجعة ويكون مسئولاً عنها بصفته الشخصية وفقاً لقانون مزاولة المهنة .

ط – عنوان مراقب الحسابات :

يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو عادة المدينة التى يقع فيها المكتب المسئول عن عملية المراجعة .

ي – تاريخ التقرير :

يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة حيث أن مسئولية مراقب الحسابات هى إصدار تقرير عن القوائم المالية التى أعدتها وتعرضها الإدارة ، لذا يجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية . ويوضح هذا التاريخ للقارئ أن المراقب قد أخذ فى اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات اللاحقة لتاريخ نهاية الفترة المالية التى نمت إلى علمه حتى تاريخ اصدار تقرير المراجعة ومن شأنها أن تؤثر على القوائم المالية .

- **فقرة توجيه انتباه القارىء :**

فى بعض الحالات قد يضاف إلى التقرير غير المتحفظ لمراقب الحسابات **فقرة إضافية لتوجيه انتباه القارىء لأمور معينة** لا تؤثر على عدالة عرض القوائم المالية ، أو رأى المراجع غير المتحفظ عنها ، **وتظهر هذه الفقرة بعد فقرة الرأي نظراً لأنها لا تؤثر على رأي المراجع** ، ويجب الاشارة في هذه الفقرة إلى أن **المعلومات الواردة بها لا تمثل تحفظات** .

ويطلق على تقرير المراجع فى هذه الحالة " تقرير غير متحفظ مع فقرة لتوجيه انتباه القارىء " ، ومن أمثلة هذه الحالات :

- عندما تكون هناك قضايا مرفوعة على الشركة وتقوم الشركة بإجراءات مضادة ولازالت التحقيقات مستمرة ولا يمكن تحديد النتائج النهائية لهذه القضايا حتى يمكن تكوين مخصص لمواجهتها .
- عندما يكون هناك شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرارية .
- إذا رأى المراجع الافصاح عن بعض المعلومات التى يوجد الزام قانونى بالإفصاح عنها فى تقرير المراجعة أو إذا رأى تضمين القوائم المالية أمور معينة لا تؤثر على عدالة عرض القوائم ولكنها تفيد القارىء وترفض الإدارة تضمينها فى كتيب القوائم المالية .

فى مثل هذه الحالات تضاف فقرة تالية لفقرة الرأى يتم الإفصاح من خلالها عن هذه الأمور مع كتابة العبارة التالية فى هذه الفقرة .

" ومع عدم اعتبار ذلك تحفظاً وكما هو مبين تفصيلا فى الايضاح رقم (١) ، فان ..... (الأمور التى يرغب المراجع فى توجيه انتباه القارىء إليها) .

٥ – نموذج للتقرير النمطى لمراقب الحسابات :

وفيما يلى نموذج كامل للتقرير النمطى لمراقب الحسابات يتفق مع العناصر الرئيسية المبينة أعلاه فى هذا المعيار :

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة / مساهمي شركة .....

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية لشركة ..... – شركة مساهمة مصرية – خاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١م ولائحته التنفيذية المتمثلة فى قائمة المركز المالى فى ٢٠٢١/١٢/٣١وكذا قوائم الدخل والتدفقات النقدية والتغير فى حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وملخصا للسياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الإيضاحات .

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد و عرض القوائم المالية عرضا عادلا وواضحا وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم و تنفيذ و الحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضا عادلا وواضحا خالية من أي تحريفات هامة و مؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ , كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة و تطبيقها و عمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف .

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها , وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بالقوائم المالية وفى ضوء القوانين المصرية السارية وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بان القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء هامة و مؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات في القوائم المالية , و تعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أوالخطأ ، ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية و العرض العادل و الواضح لها و ذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف و لكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة , وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية و التقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة و كذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية .

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية و مناسبة و تعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية

الرأى

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي لشركة .....في ٢٠٢١/١٢/٣١،وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة

تقرير عن المتطلبات القانونية و التنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر .

تحريرا في : ١٥ / ٣/ ٢٠٢٢

توقيع مراقب الحسابات

عنوان مراقب الحسابات

دكتور / محمد توفيق محمد

ثانيـاً : الظـروف التـى تـؤدى إلـى إبـداء رأى بخـلاف الـرأى غيـر المتحفظ:

قد لا يكون مراقب الحسابات قادرا على إبداء رأى غير متحفظ عندما توجد أى من الظروف التالية ويتوقع المراجع أن يكون لهذه الظروف تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية فى الحاضر والمستقبل :

أ - **عند وجود قيود على نطاق عمل المراجع** (نطاق المراجعة) وهو ما يؤدى الى ابداء رأى متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأى تبعا لأسباب هذه القيود (**بسبب الظروف** كتعيين المراجع بعد نهاية السنة المالية أو **بسبب الإدارة** مثل منع المراجع من عمل مصادقات مع العملاء) وتبعاً للأهمية النسبية لتأثير هذه القيود على عدالة عرض القوائم المالية .

ب - **عندما يوجد خلاف مع الإدارة حول السياسات المحاسبية المتبعة أو طرق تطبيقها** وهو ما يؤدى الى رأى متحفظ أو رأى عكسى تبعا للأهمية النسبية لتأثير هذه السياسات والطرق على عدالة عرض القوائم المالية .

١ – قيود على نطاق المراجعة : ومن أمثلتها :

أ - وجود قيود على نطاق عمل المراجع من المنشأة ، كان يتضمن شروط التعيين عدم قيام المراجع ببعض إجراءات المراجعة التى يعتقد المراجع بأهميتها . ومع هذا عندما يكون هذا القيد وارد فى الاتفاق مع المنشأة ، ويعتقد المراجع أنه سيصدر تقريراً يعبر فيه عن عدم إمكانية إبداء رأى ، يجب عليه عدم قبول المهمة فى ظل هذه الشروط ، **وعلى المراجع الذى يعين بحكم القانون عدم قبول المهمة إذ ما فرضت عليه قيود تطغى على مهام المراجع القانونية .**

ب - قد يفرض قيد على نطاق عمل المراجع نتيجة للظروف فمثلا قد يعوق تاريخ تعيينه إشرافه على الجرد الفعلى للمخزون ، وقد يحدث أيضا

عندما تكون دفاتر العميل طبقاً لرأى المراجع غير كافية ، أو عدم قدرته على القيام ببعض إجراءات المراجعة التى يرى أهميتها وفى مثل هذه الظروف يجب على المراجع محاولة القيام بإجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة كافية تمكنه من إبداء رأى بدون تحفظات.

ج - **وعند وجود قيود على نطاق عمل المراجع** ، يرى أنها تمنعه من إصدار تقرير بلا تحفظات ، يجب أن يبين التقرير هذه القيود ، كما يجب أن يتحفظ (رأى متحفظ) موضحا التسويات على القوائم المالية التى يلزم إجرائها لو لم يكن هذا القيد على نطاق العمل موجوداً .

د - **وقد يكون هناك ظروف ، تضطر المراجع إلى إصدار تقرير يوضح فيه (امتناع عن ابداء الرأى)** ، كما يحدث عندما يكون تأثير القيود على عمله (قيود على نطاق المراجعة) جوهرياً أو أن المراجع غير مستقل .

٢ – الاختلاف مع الإدارة :

قد يختلف المراجع مع الإدارة حول :

(١) مدى قبول السياسات المحاسبية المتبعة .

(٢) طريقة تطبيق هذه السياسات ، بما فى ذلك كفاية الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

(٣) مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات والمتطلبات القانونية فى إعداد القوائم المالية .

(٤) وفي حالة كون هذه الاختلافات هامة (جوهرية) ، ينتج عنها إصدار رأي متحفظ ، أو إصدار رأي عكسى تبعاً لأهمتيها النسبية .

ويجب أن توضح العبارات فى تقرير المراجع ، طبيعة الخلاف وتقييم ما يترتب عليه من آثار على القوائم المالية .

أمثلة لآراء أخرى بخلاف الرأى غير المتحفظ :

تتضمن الأمثلة التالية أمثلة يمكن الاسترشاد بها فى حالات اصدار رأى بخلاف الرأى غير المتحفظ **ويجب أن يضاف في تقرير المراجعة فقرة تسبق فقرة الرأي لا يضاح أسباب اصدار المراجع لرأي بخلاف الرأي غير المتحفظ (رأي متحفظ – أو رأي عكسي – أو الامتناع عن إبداء الرأي) كما يلي :**

أ – رأى متحفظ – قيد على نطاق المراجعة :

بعد فقرة مسئولية المراجع تدرج الفقرة التالية :

أساس الرأي المتحفظ

" لم نشهد العد الفعلى للمخزون فى ٣١ ديسمبر سنة ٢٠٢١ حيث كان هذا التاريخ سابق للاتفاق معنا كمراجعين للشركة . نظراً لطبيعة سجلات الشركة ، لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون باستخدام إجراءات مراجعة أخرى " .

فقرة الرأي :

وفى رأينا أنه **فيما عدا تأثير مثل هذه التسويات** ، والتى قد يتقرر ضرورتها ، حتى يمكننا الاقتناع بكميات المخزون الفعلية ، فإن القوائم المالية .....

ب - رأى متحفظ للاختلاف على السياسات المحاسبية :

طريقة محاسبة غير ملاءمة :

تظهر بعد فقرة مسئولية المراجع الفقرة التالية :

أساس الرأي المتحفظ

لم يتم إظهار مخصص اهلاك فى القوائم المالية ، والذى يعد فى رأينا إجراء لا يتفق مع معايير المحاسبة ، ويجب أن يكون المخصص عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر سنة ٢٠٢١ مبلغ ..... وذلك طبقا لطريقة القسط الثابت للاهلاك ، وباستخدام معدل ٥ % سنويا للمبانى ، ٣٠ % سنويا للمعدات . وبناء عليه ، يجب أن تخفض قيمة الأصول الثابتة بمجمع اهلاك قدره ..... ، وتزاد الخسائر أو ينخفض الربح عن السنة بمبلغ ..... ومبلغ ..... على التوالى .

فقرة الرأي :

وفى رأينا **و فيما عدا أثر ما اشير إليه فى الفقرة السابقة** على القوائم المالية ، فإن هذه القوائم المالية .....

جـ- رأى متحفظ للاختلاف على السياسات المحاسبية :

افصاح غير كاف

تظهر الفقرة الآتية بعد فقرة مسئولية المراجع :

أساس الرأي المتحفظ

فى ١٥ يناير سنة ، أصدرت الشركة سندات بمبلغ اجمالى قدره ..... بهدف تمويل التوسع فى المصانع ، وتحد اتفاقية السندات من التوزيعات النقدية للأرباح فى المستقبل بعد ٣١ ديسمبر سنة

فقرة الرأي :

وفى رأينا ، **و فيما عدا تجاهل المعلومة المبينة فى الفقرة السابقة ،** فإن القوائم المالية .....

د – فقرة تعبر عن رأى عكسى تضاف الفقرة التالية قبل فقرة الرأي

أساس الرأي العكسي

.....

.....

فقرة الرأي :

وفى رأينا أنه بسبب الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، **فان القوائم المالية لا تعطى صورة صادقة وعادلة** عن (أو لا تمثل بعدالة) المركز المالى لشركة ..... فى ٣١ ديسمبر ، ونتائج أعمالها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة .

هـ– فقرة تعبر عن الامتناع عن إبداء الرأى تضاف فى الفقرة الآتية قبل فقرة الرأي :

أساس الامتناع عن ابداء الرأي

فقرة الرأي :

بسبب أهمية الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة ، **فإننا لسنا فى موقف يمكننا من إبداء رأى عن القوائم المالية .**

الفصل الثانى

تقرير المراجع عن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

تعد كل شركة في نهاية السنة المالية مجموعة من القوائم المالية تشمل (قائمة المركز المالي ـ قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل ــ قائمة التدفقات النقدية ــ قائمة التغيرات في حقوق الملكية) ويتم اعداد هذه القوائم وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو طبقاً لأي اطار مقبول لاعداد التقارير المالية . وتخضع هذه القوائم لعملية المراجعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة بواسطة مراجع خارجي مستقل (مراقب الحسابات) .

وقد تقوم بعض الشركات ـ تطبيقاً لألتزام قانوني أو اختيارياً – باعداد قوائم مالية عن فترات تقل عن سنة (شهرياً ، أو كل ثلاث شهور أي ربع سنوية) ويطلق عليها **القوائم المالية الدورية أو البينية Interim financial statements** وتسرى أسس الاعتراف والقياس المحاسبية على القوائم المالية الكاملة للفترة الدورية ، كما أنها تتضمن كل الافصاحات الهامة التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية .

في الولايات المتحدة الأمريكية يتعين على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية اعداد قوائم مالية دورية (ربع سنوية) على أن يتم فحصها من مراجع خارجي مستقل ، ومن ثم فإن الشركات غير المقيدة ببورصة الأوراق المالية يمكنها اختيارياً أو تطبيقاً لالتزام تعاقدى (مثل أحد شروط الحصول على قرض من البنك) باعداد القوائم المالية الدورية .

وفي مصر فإن القوانين واللوائح الصادرة عن الجهات المختصة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية وبورصة الأوراق المالية أو أي جهة رقابية أخرى ، تلزم الشركات التي تتداول أوراقها المالية بالبورصة أن تنشر قوائم مالية دورية وربع سنة، كما أن القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ يلزم الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وشركات تكوين وادارة محافظ الأوراق المالية وشركات السمسرة في الأوراق المالية باعداد قوائم مالية دورية كل ٣ شهور (ربع سنوية) على أن يتم فحصها عن طريق مراقب حسابات الشركة .

أولا : محتويات القوائم المالية الدورية :

طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) قد تحتوى القوائم المالية الدورية على مجموعة كاملة من القوائم المالية ، أو مجموعة مختصرة من هذه القوائم. **الغرض** من اعداد القوائم المالية الدورية هو تحديث آخر قوائم مالية سنوية كاملة تم اعدادها ، ولذلك فهى تلقى الضوء على الأنشطة والأحداث والأمور الجديدة وليس تكرار لمعلومات سابقة .

١. مجموعة القوائم المالية الكاملة للقوائم المالية الدورية :

تحتوى المجموعة الكاملة للقوائم المالية الدورية على :

أ. قائمة المركز المالي .

ب. قائمة الدخل (بما في ذلك نصيب السهم الأساسي أو المنخفض في الأرباح) .

جـ . قائمة الدخل الشامل .

د . قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

هـ . قائمة التدفقات النقدية .

و . الايضـاحات المتممـة للقـوائم الماليـة متضـمنة أهـم السياسـات وأيـة مذكرات إيضاحية أخرى .

ويضاف إلى هذه القوائم قائمة المركز المالي في بداية أول فترة مقارنة وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إعادة عرض لبنود في قوائمها المالية ، أو إعادة تبويب بنود في هذه القوائم .

٢. مجموعة القوائم المالية الدورية المختصرة :

تتضمن القوائم المالية الدورية المختصرة ـ كحد أدنى ـ مايلي :

أ. قائمة مركز مالي مختصرة .

ب. قائمة دخل مختصرة (بما في ذلك نصيب السهم الأساسي أو المنخفض في الارباح) .

جـ . قائمة دخل شامل مختصرة .

د . قائمة مختصرة توضح التغيرات في حقوق الملكية .

هـ . قائمة التدفقات النقدية المختصرة .

و . أهم الايضاحات .

ويجب أن تشمل هذه القوائم المختصرة ـ كحد أدنى العناوين والمجاميع الفرعية التي تضمنتها آخر قوائم مالية سنوية أعدتها الشركة ، وأيضاً الايضاحات الهامة والتي إذا ما حذفت تكون القوائم المالية المختصرة مضللة .

٣. الايضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية :

على الشركة أن تضمن قوائمها المالية الدورية **تفسيراً للأحداث والمعاملات الهامة** من أجل تفهم التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة منذ نهاية السنة المالية الأخيرة وذلك لتحديث المعلومات ذات الصلة

المعروضة في آخر قوائم مالية سنوية . ومن أمثلة هذه الاحداث والمعاملات الهامة اقتناء أو استبعاد أصول ثابتة ، تسوية أية نزاعات أو قضايا ، تصحيح أي خطأ بالقوائم المالية السابقة ، التزامات شراء أصول ، الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة أو أى أصول أخرى وقيمة أي رد لهذه الخسائر ، أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة في القوائم المالية الدورية مقارنة مع تلك السياسات التي تم تطبيقها على القوائم المالية السنوية ، التعليق على موسمية أو دورية عمليات الفترة الدورية ، طبيعة ومبلغ التغييرات في التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة في الفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات في التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة في السنوات المالية السابقة ، التوزيعات الاجمالية للاسهم ككل أو للسهم الواحد وذلك للأسهم العادية والأسهم الآخرى ، ايرادات ونتائج أعمال كل قطاع حسب الانشطة أو حسب التوزيع الجغرافي في حالة اعداد تقارير قطاعية ، الأحداث المتعلقة بالتغيرات في هيكل المنشأة خلال الفترة الدورية بما في ذلك تجميع الأعمال أو فقد السيطرة على شركة تابعة ، الأحداث اللاحقة لتاريخ الفترة الدورية والتي لم تعكس على القوائم المالية للفترة الدورية.

ويجب أن تتضمن الايضاحات المتممة أيضا الافصاح عن **الألتزام بمعايير المحاسبة المصرية** ، ولا يمكن وصف القوائم المالية الدورية بأنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية إلا اذا كانت متفقة مع كل متطلبات هذه المعايير .

عند تحديد كيفية الاعتراف أو قياس أو تبويب أو الافصاح عن بند من البنود لأغراض القوائم المالية الدورية يتعين تقدير **الأهمية النسبية لهذا البند** على أساس البيانات المالية للفترة الدورية. ويجب أن نأخذ في الاعتبار أن القياس لأغراض الفترات الدورية قد يعتمد على التقديرات بدرجة أكبر من الاعتماد على القياس الفعلى للبيانات المالية السنوية ولذلك يتعين مراعاة ذلك عند تحديد الأهمية النسبية .

ثانياً : العوامل التي تؤثر على الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية :

نظراً لأن فحص القوائم المالية الدورية يعتبر فحصاً محدوداً ولا يرقى بأى حال إلى عملية المراجعة المتعارف عليها للقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها من مراجع خارجي مستقل (مراقب الحسابات) ، لذلك فإن هناك عدة عوامل يعتقد أنها تؤثر فى مدى فاعلية هذا الفحص لعل أهمها:

١ – مدى معرفة المراجع لنظام الرقابة الداخلية القائم بالشركة ونقاط الضعف فيه، ويكتسب المراجع هذه المعرفة من مراجعته للقوائم المالية السنوية للشركة حيث يتعين عليه عند فحص القوائم المالية الدورية أن يوجه إجراءات الفحص لاكتشاف أى تعديل فى الضوابط الرقابية المحاسبية خلال الفترات التى تغطيها هذه القوائم نظراً لأن وجود نقاط ضعف فى هذه الضوابط أو الابتعاد عنها بشكل جوهرى قد يؤدى إلى أن تصبح المعلومات المالية الدورية غير متسقة مع المعايير والأصول المحاسبية المتعارف عليها الأمر الذى يضع قيوداً على عملية الفحص والتقرير عنها٠

٢ – مدى معرفة المراجع بالطرق والإجراءات المحاسبية المتبعة بالشركة حيث أن إلمامه الجيد بها يساعده فى استخدام إجراءات محدودة لفحص القوائم المالية الدورية٠

٣ – مدى معرفة المراجع لطبيعة وحجم نشاط الشركة حيث أن ذلك يساعده فى اكتشاف أى إخفاء لنشاط معين أو جزء منه وكذا معرفة البنود الأخرى للإيرادات والمصروفات غير المرتبطة بالنشاط٠

٤ – مدى معرفة المراجع بالسجلات المحاسبية المستخدمة بالشركة وأماكن تواجدها – بصفة خاصة فى الشركات ذات الفروع– حيث أن ذلك يمكنه من اختيار الأماكن والسجلات التى يطبق عليها إجراءات الفحص٠

٥ – مدى معرفة المراجع بالأصول المستخدمة بالشركة وأماكن وجودها والإجراءات الرقابية عليها بما فى ذلك الإجراءات المحاسبية٠

ثالثاً : طبيعة وأهداف الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية :

تهدف عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية إلى تمكين المراجع (مراقب الحسابات) من **ابداء استنتاج** عما اذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن هذه القوائم غير معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو إطار إعداد التقارير المالية المطبق بالمنشأة ، **وذلك على خلاف الهدف من مراجعة القوائم المالية السنوية** وهو تمكين المراجع (مراقب الحسابات) من **ابداء الرأي** فيما اذا كانت هذه القوائم المالية السنوية قد أعدت ، في كافة جوانبها الهامة ، طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو إطار اعداد التقارير المطبق بالمنشأة .

وتختلف طبيعة عملية مراجعة القوائم المالية السنوية عن طبيعة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية **من حيث (١) درجة أو مستوى التأكيد** في كل منهما ففي عملية المراجعة يكون مستوى التأكيدات المعقولة مرتفع (٩٠% – ٩٩%) بينما مستوي التأكيدات المعقولة في الفحص

المحدود يكون متوسط (٥٠%- ٦٠%) . (٢) كما أن المراجع عند مراجعة القوائم المالية السنوية **يبدي رأياً عن هذه القوائم** بتأكيدات معقولة عند مستوى مرتفع High Level of Assurance ، بينما في الفحص المحدود للقوائم المالية الدروية فإن المراجع **يبدي استنتاجاً** عن هذه القوائم بتأكيدات معقولة (عند مستوى متوسط) Moderate Level of Assurance (٣) أن الفترة الزمنية المتاحة لإجراء مراجعة القوائم المالية السنوية تمتد من بداية السنةالمالية حتى نهايتها بالاضافة إلى فترة لاحقة لنهاية السنة المالية قد تصل إلى ثلاث شهور ، بينما الفترة الزمنية لاجراء الفحص المحدود تكون قصيرة نسبياً وهو ما ينعكس على كمية ونوعية أدلة الاثبات التي يحصل عليها المراجع في كل منهما ومدى وتوقيت الاختيارات التي يجريها في حالة المراجعة للقوائم المالية السنوية وحالة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية.

رابعاً : اجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية :

في ضوء طبيعة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية ، وما تضمنه معيار المراجعة المصري رقم (٢٤١٠) الخاص بالفحص المحدود للقوائم المالية الدورية ، يمكن أن تستخدم الاجراءات التالية لتنفيذ هذا الفحص :

١. **تفهم بيئة المنشأة وبيئتها بما في ذلك الضوابط الرقابية** مع التركيز على الضوابط الرقابية المتعلقة باعداد القوائم المالية ، وعادة ما تتضمن أهم الاجراءات التي يستخدمها المراجع للتوصل إلى هذا الفهم ما يلي :

أ. الاطلاع على المستندات الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص المحدود للفترات الدورية السابقة للسنة الحالية والفترة الدورية

المقابلة بالعام السابق وذلك لتحديد الأمور التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية للفترة الحالية .

ب. دراسة أي مخاطر هامة بما في ذلك خطر تجاوزات الادارة لضوابط الرقابة الداخلية والتي اكتشفها المراجع في الفترات السابقة .

جـ . دراسة الأهمية النسبية مع الاشارة إلى اطار إعداد التقارير المطبق وذلك لتحديد طبيعة ومدى الاجراءات الواجب تطبيقها وتقييم تأثير التحريفات .

د . دراسة طبيعة أية تحريفات هامة ومؤثرة تم تصحيحها بالاضافة إلى أية تحريفات غير هامة تم تحديدها ولم يتم تصويبها في القوائم المالية بالعام السابق .

هـ . دراسة الأمور المحاسبية المالية الهامة والأمور الخاصة بإعداد التقارير التي يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الهام في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل على إعداد القوائم المالية .

و. الاستفسار من الادارة عن نتائج تقييمها لخطر إمكانية تحريف القوائم المالية الدورية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش والتدليس .

٢. **القيام بعمل استفسارات** وبصورة أساسية من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، وأداء الاجراءات التحليلية Analytical Procedures وغيرها من اجراءات الفحص المحدود حتي يتمكن المراجع من **التوصل إلى استنتاج** عما اذا كان قد نما إلى علمه – استناداً إلى الاجراءات التي تم أداؤها– ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو إطار إعداد التقارير المالية المطبق بالشركة . ومن أهم هذه الاجراءات ما يلي :

أ. الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة والمسئولون عن الحوكمة وغيرهم من اللجان المناسبة لتحديد الأمور التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية .

ب. دراسة الأمور التي أدت إلى حدوث تعديلات في تقرير المراجعة أو الفحص المحدود أو التسويات المحاسبية أو التحريفات التي لم يتم تسويتها – إن وجدت– أثناء عملية المراجعة أو الفحص المحدود السابق .

جـ . الاستفسار من أعضاء الادارة المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وغيرها حسبما يكون ذلك ملائماً بشأن :

- ما اذا كان قد تم إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو أي إطار لاعداد التقارير المالية المطبق بالشركة .
- ما اذا كان قد حدثت أية تغييرات في القواعد والسياسات المحاسبية أو / و في طرق تطبيقها . وعما اذا كانت هناك معاملات جديدة تتطلب تطبيق سياسة محاسبية جديدة .
- ما اذا كانت القوائم المالية الدورية تحتوى على أية تحريفات تم معرفتها ولم يتم تصويبها .
- الأمور غير العادية التي يمكن أن يكون لها أثر على القوائم المالية الدورية مثل تجميع الأعمال أو التخلص من جزء من النشاط .
- الافتراضات الهامة المتعلقة بقياس القيمة العادلة أو الافصاحات واتجاهات الادارة بشأنها .
- ما اذا كانت المعاملات مع الاطراف ذوي العلاقة قد تم معالجتها بصورة ملائمة والافصاح عنها في القوائم المالية الدورية .

- التغييرات الهامة في الارتباطات والالتزامات التعاقدية أو الالتزامات الطارئة بما في ذلك القضايا أو الدعاوى .
- التعرف على أي أعمال غش – أو الشك في احتمالية وجودها – يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية سواء من قبل الادارة أو الموظفين الذين يلعبون أدواراً هامة في الرقابة الداخلية .
- التعرف على أية أوجه فعلية أو محتملة لعدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية الدورية .

٣ . تطبيق الاجراءات التحليلية على القوائم المالية الدورية :

يقصد بهذه الاجراءات استخدام المقارنات والعلاقات والنسب الهامة بين عناصر القوائم المالية لتحديد العلاقات والبنود التي يتضح أنها غير عادية والتي يمكن أن تعكس وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية الدورية . ويمكن أن تشمل الاجراءات التحليلية Analytical Procedures تحليلات للنسب ومعدلات الدوران والاساليب الاحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار ويمكن أداؤها يدوياً أو بإستخدام أساليب الحاسب الآلي ومن أمثلة هذه الاجراءات :

أ. مقارنة المعلومات المالية الدورية مع كل من المعلومات المالية للفترة الدورية السابقة مباشرةً ، ومع المعلومات المالية للفترة المقابلة لها بالعام السابق ، ومع أحدث القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها .

ب. مقارنة المعلومات المالية الدورية الحالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات أو التوقعات (مثل مقارنة أرصدة الضرائب والعلاقة بين مخصص ضريبة الدخل إلى الربح قبل الضريبة في المعلومات الحالية مع المعلومات المقابلة في الفترة الدورية السابقة).

جـ . مقارنة المبالغ المسجلة أو النسب المحسوبة من هذه القوائم مع توقعات مراقب الحسابات عن هذه المبالغ في ضوء فهم المراجع لنشاط الشركة وبيئتها ، وتطبيق العلاقات (النسب) التي يتوقع وجودها بصورة معقولة ومقارنتها مع النسب المقابلة في القوائم المالية الدورية للفترات السابقة .

د . اجراء اختبارات تحليلية ومقارنات على الايرادات والمصروفات والبيانات التفصيلية المتعلقة بها .

خامساً : التقرير غير المتحفظ عن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية :

يتعين على المراجع (مراقب الحسابات) إصدار تقرير مكتوب عن عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية بإعتبارها إحدى خدمات التأكيد الموثقة Attestation Assurance Service .

ويحتوي التقرير غير المتحفظ للفحص المحدود على ثمانية عناصر هى:

١. **عنوان التقرير**

يجب أن يحتوى تقرير الفحص المحدود على عنوان ملائم يوضح المهمة التي قام بها المراجع وغالبا ما يكون العنوان " **تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية** " .

٢. **الموجه إليهم التقرير**

يتحدد الموجه إليهم التقرير حسب ظروف المهمة ، وفي حالة القوائم المالية الدورية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو وفقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق بالشركة عادة ما يوجه التقرير إلى : "**مجلس ادارة الشركة** " .

٣. **فقرة افتتاحية**

وتشتمل هذه الفقرة على القوائم المالية الدورية التي تم فحصها ، وعما اذا كانت مجموعة كاملة من القوائم أو مجموعة قوائم مختصرة ، وعنوان كل قائمة منها ، والفترة التي تغطيها هذه القوائم ويجب أن تتضمن هذه الفقرة أن الادارة هى المسئولة عن اعداد هذه القوائم والعرض العادل والواضح لها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وأن مسئولية المراجع تنحصر في **إبداء استنتاج** على هذه القوائم في ضوء فحصه المحدود لها .

٤. فقرة نطاق الفحص المحدود

توضح هذه الفقرة أن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية قد تم وفقاً لمعايير المراجعة المصرية (المعيار رقم ٢٤١٠) مما يعني :

أ. أن هذا الفحص المحدود يستند إلى استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية بالشركة .

ب. تطبيق اجراءات تحليلية وغيرها من اجراءات الفحص المحدود بما في ذلك تفهم المراجعة لبيئة المنشأة ونظام الرقابة الداخلية .

جـ . أن الفحص المحدود يقل جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وبالتالي لا يمكن للمراجع الحصول على تأكيد بأنه سيصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية المراجعة .

د . أن المراجع لا يبدي رأي مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية .

٥. فقرة الاستنتاج

يخلص المراجع في هذه الفقرة إلى **استنتاج وليس رأياً** عن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية ، ويشير هذا الاستنتاج إلى أن **المراجع لم يُنم إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في تاريخ نهاية الفترة الدورية وعن نتيجة نشاطها عن الفترة الدورية محل الفحص وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .**

٦. تاريخ التقرير

ويعبر هذا التاريخ عن اليوم الذي انتهي فيه المراجع من اجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية .

٧. عنوان مراقب الحسابات

ويعبر عن موقع البلد أو المنطقة (الحي) الذي يقوم فيها المراجع (مراقب الحسابات) بممارسة نشاطه

٨. توقيع مراقب الحسابات

وفيما يلي نموذج للتقرير غير المتحفظ للفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

تقرير الفحص المحدود

إلى السادة / رئيس وأعضاء مجلس إدارة
شركة ..... "شركة مساهمة مصرية"

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود لقائمة المركز المالى لشركة ....." شركة مساهمة مصرية " في..... وكذا قائمة الدخل والدخل الشامل ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية المتعلقة عن (الفترة الدورية)المنتهية فى ذلك التاريخ ، والإدارة هى المسئولة عن إعداد هذه القوائم المالية الدورية والعرض العادل والواضح لها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وتنحصر مسئوليتنا فى إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقاً للمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) " الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية للمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها ". يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، وتطبيق إجراءات تحليلية ، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وبالتالى لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التى قد يتم اكتشافها فى عملية مراجعة ، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

وفى ضوء فحصنا المحدود لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح ، فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى للمنشأة ..... وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن ..... المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

مراقب الحسابات

تحريرا فى ١٥ / ٠٧ / ٢٠٢١

دكتور / محمد توفيق محمد

سادساً : التقارير الأخرى بخلاف التقرير غير المتحفظ للفحص المحدود للقوائم المالية الدورية :

قد يصل المراجع عند فحصه للقوائم المالية الدورية إلى **استنتاج متحفظ أو عكسي** عندما ينمو إلى علمه ما يجعله يعتقد أنه ينبغي عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتي تصبح معدة في جوانبها الهامة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو اطار اعداد التقارير المطبق ، أو اذا كانت المعلومات التي يعتقد مراقب الحسابات أنها لازمة للافصاح المناسب غير موجودة في القوائم المالية الدورية ولم تقم الادارة بتعديلها خلال فترة زمينة محددة. وتحدد الاهمية النسبية لتأثير مثل هذه التسويات على ابداء المراجع استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي .وفي هاتين الحالتين يضاف للتقرير فقرة تسبق فقرة الاستنتاج توضح أسباب الاستنتاج المتحفظ أو العكسي.

وفي حالة وجود قيد على نطاق عمل المراجع فعادة ما يمنع هذا القيد المراجع من استكمال الفحص المحدود ، وقد يكون القيد على نطاق الفحص مفروض من قبل الادارة ، وفي هذه الحالات يدرس المراجع امكانية الانسحاب من المهمة بالإضافة إلى امكانية اعتذاره عن التكليف بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية لهذه الشركة مع ابلاغ المسئولون عن الحوكمة بالشركة عن ذلك كتابة .

وفيما يلي أمثلة للتقرير المتحفظ ، التقرير العكسي للفحص المحدود للقوائم المالية الدورية .

تقرير فحص محدود عكسي لقوائم مالية دورية

تقرير فحص محدود إلى .....

المقدمـــــــة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرفقة لشركة ..... في ٣١ مارس ٢٠٢١ وكذا وقوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، والادارة هى المسئولة عن اعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل والواضح لها طبقاً لـ (يذكر إطار اعداد التقارير المالية المطبق) وتنحصر مسئوليتنا في ابداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها .

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدي بمعرفة مراقب حساباتها ، ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، وتطبيق اجراءات تحليلية ، وغيرها من اجراءات الفحص المحدود . ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا ستصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة ، وعليه فنحن لا نبدى رأي مراجعة على هذه القوائم المالية .

أساس إبداء إستنتاج عكسي

اعتباراً من هذه الفترة ، قررت الادارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشركات تابعة حيث إن الادارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) . وتجدر الإشارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حساب اختلافاً جوهرياً عما جاء بالقوائم المالية الدورية .

الاستنتاج العكسي

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع ، كما هو مذكور في الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هى إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

مراقب الحسابات

التاريخ / / دكتور / محمد توفيق محمد

العنوان

بنك أسئلة أصول المراجعة

الأصول العلمية والممارسة العملية

في ظل التطورات الدولية والمحلية

دكتور

محمد توفيق محمد

استاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة ـ جامعة عين شمس

٢٠٢٢

(حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلف)

الباب الأول
مهنة المراجعة

الفصل الأول : المراجعة وخدمات التأكيد

الفصل الثانى : الاطار العملي للمراجعة

الفصل الثالث : الاطار التنظيمي لمهنة المراجعة

الفصل الرابع : الاطار السلوكي والقانوني لمهنة المراجعة

الفصل الأول
المراجعة وخدمات التأكيد

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. تجميع وتبويب وتلخيص معاملات الشركة بطريقة منطقية لتوفير معلومات لاتخاذ القرارات :

أ. التمويل **ب. المراجعة**
جـ. المحاسبة **د . الاقتصاد**

٢. تجميع وتقييم أدلة موضوعية لاثبات عن معلومات معينة لتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع قواعد اعدادها والتقرير عن ذلك للأطرف المعنية يشار إليه

أ. المحاسبة **ب. المراجعة**
جـ. التمويل **د . الاقتصاد**

٣. توفير معلومات كمية لاستخدام الادارة والأطراف الأخرى لاتخاذ القرارات يعد وظيفة:

أ. نظم المعلومات الادارية **ب. المراجعة**
جـ. التمويل **د . المحاسبة**

٤. التحقق عما اذا كانت القوائم المالية للشركة قد تم اعدادها وفقا لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها محليا أو دوليا يطلق عليه :

أ. مراجعة داخلية **ب. مراجعة القوائم المالية**
جـ. مراجعة الالتزام **د . مراجعة ادارية**

٥. المراجعة بغرض تقييم مدى كفاءة وفعالية الأداء يطلق عليها :

أ. مراجعة القوائم المالية **ب. مراجعة الألتزام**
جـ. مراجعة تشغيلية **د . فحص ضريبي**

٦. المراجعة بغرض التحقق من التزام الشركة والعاملين بها بتطبيق اللوائح والقرارات والسياسات والعقود والقوانين السائدة يطلق عليها :

أ. مراجعة الألتزام **ب. مراجعة القوائم المالية**

جـ. مراجعة تشغيلية **د . فحص ضريبي**

٧.المراجع الداخلي لا يعتبر مراجع مستقل بسبب :

أ . لم يستوف تأهيل المحاسب القانوني .

ب. لأنه موظف بالشركة .

جـ. لانه لايراجع القوائم المالية .

د . لا يخضع لاشراف المحاسب القانوني .

٨. المراجعة بغرض تحديد ما اذا كانت الشركة تتبع الاجراءات والقواعد المحددة من السلطة العليا للشركة تصنف على أنها :

أ . مراجعة القوائم المالية **ب. مراجعة الالتزام**

جـ. مراجعة تشغيلية **د . مراجعة الانتاج**

٩. فحص أحد أنشطة الشركة بغرض تقييم كفاءة وفعالية الاداء لهذا النشاط يشار إليها :

أ . مراجعة تشغيلية **ب. مراجعة الالتزام**

جـ. مراجعة القوائم المالية **د . مراجعة الانتاج**

١٠. القوائم المالية التي يتم مراجعتها عند مراجعة القوائم المالية للشركة تشمل :

أ . قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

ب. قائمة الدخل ، قائمة التغير في حقوق الملكية ، قائمة صافي رأس المال العامل

جـ. قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة المركز المالي .

د . قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل والدخل الشامل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة حقوق الملكية .

١١. الهدف الاساسي للمراجعة التشغيلية هو :
أ . تحديد عدالة عرض القوائم المالية للشركة .
ب. تقييم جدوى تحقيق الشركة لأهدافها التشغيلية.
جـ. تقديم مقترحات لتطوير وتحسين أداء الشركة .
د. التقرير عن نجاح الشركة في مجال تعظيم الربحية .

١٢. يتم أداء مراجعة القوائم المالية لتحديد :
أ . اذا كانت أنشطة الشركة تعمل بكفاءة وفعالية .
ب. اذا ما كانت الشركة تتبع اللوائح والاجراءات والقرارات المحددة من السلطة العليا .
جـ. اذا ما كانت ادارة الشركة تقوم بمسؤلياتها تجاه الملاك .
د . لا شيء مما سبق .

١٣. أي من الخدمات الآتية يوفر مستوى عال من التأكيد عن القوائم المالية للشركة :
أ . التنبؤات **ب. اعداد القوائم المالي**
جـ. الفحص المحدود **د . المراجعة**

١٤. أي من الخدمات الآتية لا يوفر أي مستوى من التأكيد عن سلامة القوائم المالية للشركة:
أ . اعداد القوائم المالية . **ب. الفحص المحدود .**
جـ. المراجعة . **د. كل ما سبق .**

١٥. عند مراجعة القوائم المالية للشركة يكون الهدف الأساسي للمراجع :
أ . تحديد اذا ما كانت معلومات هذه القوائم تعكس بدقة المعاملات التي حدثت خلال الفترة المالية .
ب. تحديد اذا ما كانت القوائم المالية تحتوى على حالات غش .
جـ. تحديد اذا ما كان صافي الدخل الخاضع للضريبة تم تحديده بدقة .
د . تحليل القوائم المالية للتحقق من مطابقتها للمتطلبات الحكومية .

١٦. الخدمات التى يقدمها المراجع للشركة وتتطلب اصدار تقرير مكتوب يتضمن ما توصل إليه المراجع عن امكانية الاعتماد على تأكيدات مكتوبة مقدمة من طرف آخر تعتبر :

أ . خدمات محاسبية . ب. خدمات تأكيد موثقة .

جـ. خدمات استشارية للإدارة . د . خدمات ضريبية .

١٧. معيار التفرقة بين الأخطاء ، والأمور غير المرغوب فيها هو :

أ . الأهمية النسبية للتحريف .

ب. نية مرتكب التحريف .

جـ. اذا كان التحريف بسبب العميل أو المراجع .

د . اذا كان التحريف مبلغ محدد أو عملية .

١٨. خدمات التأكيد الموثقة التى يقدمها المراجع للشركة تشمل :

أ . المراجعة ـ الفحص المحدود ـ خدمات تأكيد أخرى .

ب. المراجعة ـ اعداد القوائم المالية ـ خدمات تأكيد أخرى .

جـ. الفحص المحدود ـ اعداد القوائم المالية ـ خدمات تأكيد أخرى .

د . المراجعة ـ الفحص المحدود ـ اعداد القوائم المالية .

١٩. أي من الخدمات الآتية التى يقدمها المراجع لعملائه لا توفر أي تأكيدات عن القوائم المالية :

أ . المراجعة . ب. اعداد القوائم المالية .

جـ. الفحص المحدود . د . الخدمات الاستشارية للأدارة .

٢٠. غالبية خدمات التأكيد المثقة التى يقدمها المراجع لعملائه هى :

أ . الفحص المحدود . ب. اعداد القوائم المالية .

جـ. الخدمات الاستشارية للأدارة . د . المراجعة .

٢١. الخدمات غير التأكيدية التى يقدمها المراجع لعملائه تشمل :

أ . المراجعة ـ الفحص المحدود ـ الخدمات الاستشارية ـ امساك الدفاتر .

ب. المراجعة ـ الفحص المحدود ـ تصميم نظم المعلومات ـ الخدمات الاستشارية

جـ. المراجعة ـ الفحص المحدود ـ امساك الدفاتر ـ الخدمات الضريبية .

د . امساك الدفاتر ـــ تصميم نظم المعلومات ـــ الخدمات الضريبية ـ الخدمات الاستشارية .

٢٢. لا توفر المراجعة تأكيدات مطلقة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أي تحريفات بسبب:

أ . المحددات المتأصلة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يجعل اكتشاف التحريفات الجوهرية أمراً صعباً على الأقل في المدى القريب .

ب. أن غالبية أدلة المراجعة مقنعة أكثر منها حاسمة .

جـ. أن عملية المراجعة ــ لا سيما في الشركة الكبرى ــ تتم على أسس اختبارية

د . كل ما سبق .

٢٣. يترتب على مراجعة القوائم المالية للشركة توفير تأكيدات معقولة لمستخدمي القوائم المالية بخصوص :

أ . مخاطر الأعمال . **ب. مخاطر المعلومات .**

جـ. معدل الفائدة الخالي من المخاطر . **د . كل ما سبق .**

٢٤. معيار التفرقة بين المراجع والمحاسب يستند إلى :

أ . قدرة المراجع على تفسير القواعد والمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

ب. مستوى التعليم الذي يحصل عليه المراجع .

جـ. قدرة المراجع على تفسير الارشادات الخاصة بمعايير المحاسبة .

د . قدرة المراجع على تجميع وتفسير أدلة الاثبات المتعلقة بالقوائم المالية.

٢٥. التحريفات غير المتعمدة في القوائم المالية غالبا ما ترجع إلى :

أ . سهو العاملين بالشركة .

ب. عدم كفاءة العاملين بالشركة من الناحية المحاسبية .

جـ. سوء تفسير الحقائق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية .

د . كل ما سبق .

٢٦. خدمات التأكيد الأخرى تختلف مع ولكنها تتشابه إلى حد ما عن خدمات التأكيد الموثقة . وبالتالي عند تقديم المراجع لخدمات التأكيد الأخرى :

أ . لا تشترط تقديم تقرير مكتوب ويكون التأكيد عن ملاءمة واعتمادية المعلومات .
ب. يطلب من المراجع تقديم تقرير مكتوب ويكون التأكيد عن ملاءمة واعتمادية المعلومات.
جـ. لا يطلب من المراجع تقديم تقرير مكتوب ويكون التأكيد عن اكتمال وكفاية المعلومات .
د . يطلب من المراجع تقديم تقرير مكتوب ويكون التأكيد عن اكتمال وكفاية المعلومات .

ثانيا : حدد اذا ما كانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X) :

٢٧.الهدف الأساسي لأداء المراجعة المراجعة التشغيلية هو تقييم مدى كفاءة وفعالية الاداء وعادة ما تنتهي بتوصيات تقدم لآدارة الشركة .

٢٨.المعيار الذي يستند اليه المراجع الخارجي في تقيم القوائم المالية المنشورة للشركة هو معايير المراجعة المصرية .

٢٩. الهدف الأساسي لأداء مراجعة الألتزام هو التحقق من التزام الشركة والعاملين بها باللوائح والقرارات والقوانين السارية .

٣٠. الهدف الأساسي لأداء مراجعة القوائم المالية للشركة هو التحقق اذا ما كانت هذه القوائم قد تم اعدادها وفقا لقواعد ومعايير المحاسبة .

٣١. القوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة المراجع الخارجي تشمل قائمة المركز المالي ـ قائمة الدخل ـ قائمة التدفقات النقدية ـ قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

٣٢. نتائج مراجعة الألتزام والمراجعة التشغيلية يتم التقرير عنها لادارة الشركة وليس لأطراف خارج الشركة .

٣٣. نتائج مراجعة القوائم المالية يتم التقرير عنها لكافة مستخدمي القوائم المالية .

٣٤. ليس مسموحا للمراجع الخارجي للشركة تقديم خدمات امساك الدفاتر لنفس الشركة .

٣٥. المراجعة الداخلية تتم بواسطة هيئة مؤهلة من موظفي الشركة بهدف التحقق من كفاءة وفعالية الأداء وكذا التزام العاملين بالقواعد واللوائح التي تضعها ادارة الشركة .

٣٦. يقصد بالتحريفات في القوائم المالية للشركة احتواء هذه القوائم على أيه أمور غير مرغوب فيها (أخطاء ـ غش ـ تلاعب).

٣٧. تعبر الأخطاء عن تحريفات غير متعمدة بينما يمثل الغش والتصرفات غير القانونية تحريفات متعمدة فى القوائم المالية .

٣٨. أخطاء الحذف الكلي لا تؤثر على التوازن الحسابي لميزان المراجعة .

٣٩. كافة الأخطاء الحسابية لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة.

٤٠. طبقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة لا يعترف بالمعاملة بالدفاتر المحاسبية للشركة إلا بعد تحصيل أو سداد قيمتها نقدا .

٤١.الغش والتلاعب في القوائم المالية والذي غالبا ما ينطوي على سرقة لأصول الشركة بمعرفة العاملين أو الآدارة العليا تمثل تحريفات غير متعمدة بالقوائم المالية .

٤٢.التلاعب بالتقارير والقوائم المالية للشركة يمثل أحد صور الغش الذي ترتكبه الادارة العليا بالشركة .

٤٣. عند سرقة أو اختلاس أصل من أصول الشركة يقع ضرر مباشر على ملاك الشركة ودائنيها ، أما التلاعب في القوائم المالية فيضر بمستخدمي القوائم المالية .

٤٤. تشير التصرفات غير القانونية إلى أيه مخالفات للقوانين والقرارات الحكومية السارية مثل مخالفات قانون البيئة أو قوانين الضرائب .

٤٥. كافة التصرفات غير القانونية ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية للشركة .

٤٦. تعتبر التحريفات بالقوائم المالية تحريفات جوهرية اذا كان عدم تصويبها يؤثر في قرارات مستخدمي هذه القوائم .

٤٧. وفقا لقواعد الأداء المهني في المراجعة يتعين على المراجع أن يضع حدود تقديرية استنادا إلى خبراته وأحكامه المهنية تختلف من شركة إلى أخرى لتحديد مدى جوهرية التحريفات في القوائم المالية .

٤٨. طبقا لمعايير وقواعد الاداء المهني في المراجعة يعتبر المراجع مسئولا عن أداء مهمته بالعناية المهنية الواجبة للبحث عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للشركة محل المراجعة .

٤٩. يتوقع مستخدموا القوائم المالية أن يكتشف المراجع كافة التحريفات التى قد تتضمنها القوائم المالية للشركة ، بينما مسئولية المراجع أن يكتشف التحريفات الجوهرية المؤثرة في القوائم المالية محل المراجعة .

٥٠. التأكيدات المعقولة لا تصل إلى مستوى التأكيد المطلق مما يعني أن المراجع لايمكنه أعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية من آيه تحريفات .

٥١. من المستحيل على المراجع أن يتحمل مسئولية اكتشاف كافة التحريفات بالقوائم المالية بغض النظر عن مدى جوهريتها .

الفصل الثاني

الاطار العلمي للمراجعة

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. العرض العادل للقوائم المالية يتطلب أن يقوم المراجع بما يلي :

أ . التحقق من أن المعايير المحاسبية المطبقة تلقى قبولا عاما وتلائم ظروف وطبيعة نشاط الشركة .

ب. أن المعلومات المعروضة بالقوائم المالية قد تم تبويبها وتلخيصها بطريقة معقولة .

جـ. أن القوائم المالية تعكس بشكل عادل نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي مما يجعلها وسيلة اعلام ملائمة روعى في اعدادها الأمور الجوهرية التي تؤثر عليها .

د . كل ما سبق .

٢. الهدف الأساسي من مراجعة القوائم المالية للشركة بواسطة مراجع خارجي مستقل هو ابداء رأيه عن :

أ . مدى عدالة عرض القوائم المالية .

ب. مدى دقة تقرير الادارة .

جـ. مدى دقة القوائم المالية .

د . مدى عدالة عرض الميزانية وقائمة الدخل .

٣. أي من العبارات التالية لا يعد من تأكيد الادارة عن القوائم المالية :

أ . الهدف الرئيسي لعملية المراجعة .

ب. وجود الأصول وحدوث المعاملات .

جـ. تقييم الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

د . سلامة تبويب وعرض القوائم المالية .

٤. أي من العبارات التالية يعتبر أكثر دقة في التعبير عن الأخطاء والغش :

أ . الخطأ تحريف غير متعمد بينما الغش تحريف متعمد .

ب. الغش أكثر حدوثا في القوائم المالية عن الأخطاء .

جـ. الأخطاء غالبا تمثل غش ، والغش دائما يمثل أخطاء .

د . المراجع يعتبر مسئولا عن اكتشاف الغش أكثر من اكتشاف الأخطاء .

٥. التلاعب في اعداد القوائم المالية غالبا ما يرتكب بواسطة :

أ . موظفي الشركة . **ب. الأعضاء الخارجين في مجلس ادارة الشركة**

جـ. ادارة الشركة . **د . المراجع الخارجي للشركة .**

٦. المسئولية عن اعداد القوائم المالية والايضاحات المتممة لها تقع على :
أ . المراجع . ب. الادارة .
جـ. كل من المراجع والادارة .
د . الادارة فيما يتعلق بالقوائم والمراجع فيما يتعلق بالايضاحات المتممة .

٧.تأكيدات الادارة عن القوائم المالية لشركة تمثل :
أ . عرض ضمني أو صريح عن الحسابات المدرجة بالقوائم المالية .
ب. ايضاحات متممة للقوائم المالية .
جـ. تعبير صريح عن عرض القوائم المالية
د . مقدمة للمراجع في خطاب الادارة لم يفصح عنها بالقوائم المالية

٨. أي من العبارات التالية غير صحيح :
أ . أن أوراق الدفع المدرجة بالميزانية تشمل كل التزامات الشركة يعتبر مثالا لتأكيد الادارة عن اكتمال البنود المعروضة بالقوائم المالية .
ب. أن ايراد المبيعات المدرج بقائمة الدخل يمثل تبادل السلع والخدمات التي حدثت بالفعل يعتبر مثالا لتأكيد الادارة للحدوث أو الوجود .
جـ. أن الالتزامات الظاهرة بالميزانية تمثل التزامات حقيقية على الشركة في تاريخ الميزانية يعتبر مثالا لتأكيد الادارة عن الحقوق والالتزامات .
د . أن الاصول الثابتة قد تم تقويمها بسعر السوق يعتبر مثالا لتأكيد الادارة عن سلامة تقييم الأصول .

٩. أي من العبارات الآتية يعتبر صحيحاً :
أ . أهداف المراجعة الفرعية تتبع وترتبط بصورة لصيقة بتأكيدات الادارة .
ب. تأكيدات الادارة تتبع وترتبط بصورة بالهدف الرئيسي للمراجعة .
جـ. مسئولية المراجع الاساسية أن يكتشف ويفصح عن التلاعب في تأكيدات الادارة .
د . تأكيدات الادارة عن العرض والافصاح بالقوائم المالية يهتم بادراج الحسابات بالقوائم المالية بالقيمة الملائمة .

١٠. أي من العبارات الآتية الخاصة بأهداف الوجود والاكتمال كأهداف فرعية للمراجعة تعتبرغير صحيحة :

أ . أهداف الوجود والاكتمال تمثل اهتمامات متعارضة للمراجعة .

ب . يهتم هدف الوجود بعرض البنود بأكثر من قيمتها بينما يهتم هدف الاكتمال بعرض البنود بأقل من قيمتها .

جـ . يهتم هدف الوجود بعرض البنود بأقل من قيمتها بينما يهتم هدف الاكتمال بعرض البنود بأكثر من قيمتها .

د . يهتم هدف الاكتمال بالمعاملات التى لم يتم تسجيلها .

١١. أي من العبارات الآتية ليس صحيحا :

أ . الأهداف الفرعية لمراجعة الارصدة تطبق على أرصدة الحسابات .

ب. الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة تطبق على الأرصدة الافتتاحية والأرصدة في نهاية الفترة المالية لبنود الميزانية .

جـ. الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة تطبق على أرصدة نهاية الفترة بالميزانية .

د. الأهداف الفرعية لمراجعة الارصدة تطبق على الأرصدة الافتتاحية لبنود الميزانية .

١٢. هدف الافصاح وسلامة العرض كأحد الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة يشير إلى :

أ . أن رصيد الحساب قد تم عرضه بشكل صحيح بالقوائم المالية . .

ب. أن بنود القوائم المالية قد تم تبويها وعرضها وفقا لمعايير عرض القوائم المالية والايضاحات المتممة .

جـ. كل من أ ، ب .

د . لا شيء مما سبق

١٣. أي من العبارات الآتية بخصوص اجراءات المراجعة ليس صحيحا :

أ . تعكس الاجراءات تصرفات معينة يتعين القيام بها عند مراجعة نشاط معين .

ب. تختلف الاجراءات من بند إلى آخر من بنود القوائم المالية ومن شركة لأخرى .

جـ. تمثل الاجراءات خطوات معينة يمكن باتباعها الحصول على أدلة الاثبات .

د . لا تختلف اجراءات المراجعة من بند إلى آخر ومن شركة إلى شركة آخري .

١٤. أي من العبارات الآتية بخصوص معايير المراجعة ليس صحيحا :
أ . أنها تدعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها .
ب. أنها تساعد في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل .
جـ. في غياب هذه المعايير تصبح مهنة المراجعة في غير مكانها الملائم .
د. عدم وجود هذه المعايير لا يؤثر في مهنة المراجعة .

١٥. أي من هذه العبارات بخصوص معايير المراجعة يعتبر صحيحا :
أ . تعبر معايير المراجعة عن مقاييس نوعية للأداء المهني .
ب. يتعين على المراجع استيفاء معايير المراجعة عند اجراء عملية المراجعة .
جـ. معايير المراجعة لا تختلف في جوهرها من دولة إلى أخرى.
د . كل ما سبق .

١٦. أي من هذه العبارات يعتبر صحيحاً :
أ . الاتحاد الدولي للمحاسبين يعتبر منظمة مهنية أمريكية .
ب. الاتحاد الدولي للمحاسبين يتبع معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي .
جـ. الاتحاد الدولي للمحاسبين تنظيم مهني دولي يضم في عضويته ١٧٥ تنظيم مهني على مستوى العالم .
د . لا شيء مما سبق .

١٧. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) قام من خلال لجانه :
أ . باصدار المعايير الدولية للمحاسبة IAS's .
ب. باصدار المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS's .
جـ. باصدار المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد ISA's .
د . كل ما سبق .

١٨. تعتمد غالبية دول العالم على المعايير الدولية للمراجعة حتى وإن أُطلق عليها مسمى محلي وذلك بسبب :
أ . أن هذه المعايير لا تتخطى القواعد المنظمة لممارسة المهنة في أي دولة .
ب. أن هذه المعايير تسمح بإجراء تعديلات طفيفة بما يتوافق مع ظروف كل دولة .
جـ. أن هذه المعايير تم اصدارها من خلال مجلس المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد IAASB
د . كل ماسبق .

١٩. نشرات معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية SAS's توفر للمراجع ارشادات لمراجعة الشركات الأمريكية غير المسجلة في بورصة الأوراق المالية Nonpublic companies ولذلك تعتبر :

أ . مثالية ومكثفة ب. تمثل حد أدنى لقواعد الأداء المهني .
جـ. غير عملية د . محددة وتفصيلية .

٢٠. المعايير المصرية للمراجعة تتضمن المعايير الآتية عند تنفيذ عملية المراجعة فيما عدا:

أ . تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية .
ب. تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام .
جـ. تجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة .
د . عدم مراعاة القوانين واللوائح السارية عند مراجعة القوائم المالية .

٢١. المعايير المصرية للمراجعة تتضمن ما يلي :

أ . مراجعة الجودة على عمليات المراجعة .
ب. مراعاة القوانين واللوائح المصرية السارية عند مراجعة القوائم المالية .
جـ. مراعاة الأهمية النسبية عند مراجعة بنود القوائم المالية .
د . كل ما سبق .

٢٢. ارشادات المراجعة SAS's تمثل :

أ . تفسيرات لمعايير المراجعة وتستخدم الآن بمثابة معايير تطبق على مراجعة الشركات غير المسجلة بالبورصة الولايات المتحدة الأمريكية .
ب. تعد بمثابة قواعد دولية يجب اتباعها في كافة المواقف التي تواجه المراجع .
جـ. تعد دليل اختياري يمكن للمراجع اتباعه أو عدم اتباعه .
د . لا شيء مما سبق .

٢٣. المعايير المصرية للمراجعة تتطلب من المراجع وفقاً للظروف المحيطة بعملية المراجعة:

أ . استخدام عمل مراقب آخر .
ب. دراسة عمل المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة .
جـ. استخدام عمل خبير في الأمور التي لا يتوافر لدى المراجع خبرة فنية بشأنها.
د . كل ما سبق .

٢٤. المعايير المصرية للمراجعة تماثل أي مما يلي :

أ . معايير المحاسبة المتعارف عليها بالولايات المتحدة .

ب. قواعد السلوك المهني الصادر من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين .

جـ. المعايير الدولية للمراجعة .

د . نشرات المراجعة التي يصدرها مجلس معايير المراجعة الأمريكي .

ثانيا : حدد اذا ما كانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X) :

٢٥.تستند المراجعة إلى مجموعة من الأسس العلمية والتي يشار إليها بالاطار العلمي لنظرية المراجعة .

٢٦. تشمل الأسس العلمية للمراجعة مجموعة من الفرضيات والمفاهيم والمعايير التي تمثل مبادىء قياسية تتصف بالواقعية وتلقى قبولاً مهنياً عاماً .

٢٧. تساعد نظرية المراجعة في وصف وتفسير القرارات التي يتعين على المراجع اتخاذها عند أداء عملية المراجعة .

٢٨. عدالة عرض القوائم المالية تتطلب الألتزام بتطبيق المبادىء والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وأي مقاييس أخرى تلقى قبولاً عاماً .

٢٩. أحد الفرضيات الأساسية في المراجعة أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية يمكن التحقق من سلامتها .

٣٠. أحد فرضيات الأساسية في المراجعة وجود تعارض في المصالح بين المراجع والقائمين بإعداد القوائم المالية .

٣١. الرقابة الداخلية الفعالة لا تعني ضمناً امكانية الاعتماد على المعلومات المالية .

٣٢. تتضمن المعايير المصرية للمراجعة إرشاداً يوضح الاعتبارات الخاصة بمراجعة المنشآت الصغيرة .

٣٣. المبادىء الأساسية التى حددها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كأساس تستند إليه معايير المراجعة بالولايات المتحدة تشمل تحقيق هدفين احدهما الحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية ، وتوصيل نتائج عملية المراجعة من خلال تقرير مكتوب .

٣٤. تعتبر نشرات المراجعة التي يصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بمثابة معايير تطبق على الشركات الأمريكية غير المقيدة ببورصة الأوراق المالية .

٣٥. خدمات التأكيد عبارة عن خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين نوعية المعلومات ومحتواها لغرض اتخاذ القرارات .

٣٦. تقديم خدمات التأكيد لا يتطلب استقلالية مقدم الخدمة عن ادارة الشركة .

٣٧. تؤدي خدمات التأكيد إلى تقديم تأكيدات مطلقة (ضمان) بأن المعلومات محل التأكيد خالية من أيه أخطاء أو تحريفات .

٣٨. عند اصدار تقرير مكتوب عن خدمات التأكيد يطلق عليها خدمات تأكيد موثقة .

٣٩. عندما لا يشترط تقديم تقرير مكتوب عن خدمات التأكيد كما في حالة التأكيد بألتزام الشركة بمعايير الجودة (الأيزو) ، يطلق عليها خدمات تأكيد أخرى .

٤٠. الخدمات غير التأكيدية التي يقدمها المراجع تعتبر امتداداً طبيعيا لخدمات التأكيد التي يقدمها لعملائه استنادا إلى مهاراته وخبراته المهنية .

٤١. تقديم المراجع للخدمات غير التأكيدية غالبًا ما يثرى معرفة المراجع لطبيعة نشاط العميل مما يدعم تحسين أدائه للخدمات التأكيدية لذات العميل .

٤٢. تقديم المراجع خدمات غير تأكيدية لعميل يقوم المراجع بمهمة مراجعة قوائمه المالية غالباً ما يثير تساؤلات حول استقلال المراجع .

٤٣. تبوب المراجعة من حيث القائمين بها إلى مراجعة خارجية ، ومراجعة داخلية .

٤٤. يطلق على المراجع الخارجي اسم مراجع مستقل أو محاسب قانوني ، أو مراقب الحسابات .

٤٥. تأكيد الادارة بخصوص الوجود أو الحدوث يعني اقرار الادارة بأن كافة المعاملات المثبة بالدفاتر والبنود المعروضة بالقوائم المالية حدثت بالفعل أو موجودة بالفعل (غير وهمية).

٤٦. التحقق من صحة ترحيل وتلخيص العمليات يعد أحد الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة.

٤٧. التحقق من اكتمال الأرصدة يعد أحد الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات .

٤٨. التحقق من الدقة الحسابية يعد أحد الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات وكذا أحد الأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة .

٤٩. التحقق من سلامة العرض والأفصاح يعد أحد الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات .

٥٠. تعكس اجراءات المراجعة التصرفات التي يتعين على المراجع اتباعها للحصول على أدلة الأثبات .

الفصل الثالث

الأطار التنظيمي لمهنة المراجعة

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. يجب ان تتوافر في المراجع - كمهني - مجموعة من الصفات من أهمها :
أ . براعتة في ممارسة مهاراته الفنية التي يكتسبها من التعليم والتدريب.
ب. التزامه بمجموعة من القيم والقواعد السلوكية التي تصدرها التنظيمات المهنية
جـ. ادراكه لأهمية دوره تجاه المجتمع في التحقق من موضوعية و شفافية المعلومات التي يقوم بمراجعتها.
د . كل ما سبق.

٢. الشروط الواجب توافرها في الشخص الذي يرغب في الحصول على ترخيص مزاولة مهنة " محاسب قانوني CPA " في الولايات التحدة تشمل :
أ . الحصول علي درجة جامعية في مجال المحاسبة.
ب. التدريب العلمي لفترة تتراوح من (٠- ٥ سنوات)
جـ. اجتياز الأمتحان الذي يعقده معهد المحاسبين القانونين الأمريكي.
د . كل ما سبق.

٣. طبقاً للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ المنظم لمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر تتضمن جداول القيد :
أ . جدول المحاسبين و المراجعين تحت التمرين (أ)
ب. جدول المحاسبين و المراجعين (ب)
جـ. جدول مساعدي المحاسبين و المراجعين (جـ)
د . كل ما سبق.

٤. طبقاً للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ المنظم لمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر يشترط للقيد في السجل العام للمحاسبين و المراجعين كشروط عامة :
أ . أن يكون الشخص مصري الجنسية و مقيم في جمهورية مصر العربية
ب. أن يكون الشخص كامل الأهلية
جـ. أن يكون الشخص حسن السمعة ولم يصدر ضده أحكام أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف
د . كل ما سبق.

٥. الشروط الواجب توافرها للحصول على ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة CPA في الولايات المتحدة تشمل ثلاث شروط فيما عدا :

أ . شروط التأهيل العلمي. **ب. شروط التدريب العملي.**
جـ . شروط شخصية. **د . شرط اجتيار الأمتحانات.**

٦. الشروط الواجب توافرها في مراقبي حسابات الشركات المساهمة في مصر تشمل :

أ . أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين و المراجعة المصرية.
ب. أن يكون قد زاول المهنة في مكتب لحسابه الخاص لمدة لا تقل عن ٥ سنوات.
جـ. أن يكون زاول المهنة في مكتبه الخاص و يحصل علي ترخيص من لجنة الطلبات.
د . كل ما سبق .

ثانيا : حدد اذا ماكانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X) :

٧. تضع التنظيمات المهنية بكل دولة الأشتراطات الواجب توافرها في الشخص ليحصل علي ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة .

٨. في جميع الأحوال التي يشترط فيها قانون مزاولة المهنة في مصر أن يكون المحاسب أو المراجع مصرياً يحظر عليه أن يكون شريكاً بأي صورة لأحد الأجانب أو موظفاً لديه ، ويقع باطلاً كل عمل يتم على خلاف ذلك .

٩.تحقيق الكفاءة المهنية يتطلب التزام المحاسب القانوني بشرط التعليم المستمر للالمام بكافة التطورات التي تتصل بمزاولة المهنة .

١٠.وفقاً للقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ المنظم لمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر يجوز للشخص مزاولة المهنة حتي ولو لم يكن اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين و المراجعين .

١١.وفقاً للقانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ المنظم لمزاولة مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر تتم مزاولة المهنة بالصفة الشخصية للمحاسب و المراجع .

١٢.يشترط أن يقضي المحاسب و المراجع تحت التمرين مدة التمرين المشار إليها في القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ في مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين بالسجل بصورة جدية و بدون انقطاع طوال مده التمرين المطلوبة .

١٣.الوظائف المناظرة هي تلك الوظائف التي يعتبر شاغليها وكأنهم قد أمضوا مدة التدريب العملي المطلوبة للقيد بجدول (ب) طبقاً للقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .

الفصل الرابع

الأطار السلوكي و القانوني لمهنة المراجعة

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. تغطي معايير الرقابة على جودة أداء المراجعين:
أ . الأستقلال و الموضوعية والنزاهة والأمانة ، والكفاءة ، والسرية ، والألتزام بالسلوك المهني .
ب. قبول الأرتباط مع العملاء الجدد أو الأستمرار مع العملاء القدامي و تنفيذه.
جـ. إدارة أفراد مؤسسة المراجعة و متابعتهم في تنفيذ عناصر الجودة.
د . كل ما سبق.

٢. يعتبر مراقب الحسابات مخلاً بالأمانة المهنية إذا :
أ . اذا لم يلتزم بالاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية.
ب. إذا أهمل اهمالاً مهنياً في خطوات فحصه أو في تقريره عن هذا الفحص.
جـ. إذا أبدي رأياً برغم عدم حصوله علي البيانات الكافية لتأييد هذا الرأي و لم يشر إليه في تقريره.
د . كل ما سبق.

٣. يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة على المراجع :
أ . المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية أثناء أداء خدماته.
ب. الألتزام بالمعايير الفنية والمهنية المعمول بها .
جـ. متابعة مستمرة للتطورات في مجال المحاسبة وأنشطة الأعمال .
د . كل ما سبق

٤. طبقاً لمبدأ السرية يتعين على المهنيين الابتعاد عما يلى :
أ . الافصاح عن أي معلومات سرية عن العميل .
ب. استخدام المعلومات السرية للعميل لتحقيق مكاسب شخصية أو للغير
جـ. عدم الحصول على أذن من العميل للافصاح عن معلومات تخصه وفقاً لحق مهني أو قانوني .
د . كل ما سبق.

٥. يعتبر المحاسب و المراجع مخلاً بأداب و سلوك المهنة إذا :
أ . لم يلتزم بالقوانين واللوائح ذات الصلة .
ب. لم يتجنب أي عمل يسىء للمهنة .
جـ. لم يتحلى بالأمانة والصدق وتجنب المبالغة في الخدمات التي يمكنه تقديمها للعميل .
د . كل ما سبق.

٦. يتعين على المسئولين فى مؤسسة المراجعة التركيز على أهمية :
أ . أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية .
ب. الألتزام بسياسات واجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة كما هى موضوعة .
جـ. اصدار تقرير المراجع بما يلائم الظروف .
د . كل ما سبق .

٧. الظروف التى تهدد استقلالية المراجع تشمل :
أ . وجود مصلحة شخصية للمراجع ، وضغوط من قبل العميل على المراجع .
ب. التآلف غير المهنى مع العميل ، والدفاع عن مصالح العميل أمام الغير .
جـ. القيام بمراجعة ما قام المراجع باعداده .
د. كل ما سبق .

٨. تختلف أدوات حماية استقلالية المراجع حسب الظروف والأحوال وتتضمن :
أ . أدوات حماية في بيئة العمل .
ب. أدوات حماية عامة على مستوى مؤسسة المراجعة .
جـ. أدوات حماية خاصة بعملية خدمة التأكيد .
د. كل ما سبق.

٩. المسؤلية المدنية للمراجع تجاه العميل تستند إلى العلاقة التعاقدية بينهما ومن ثم يشترط لنشأة هذه المسؤلية :
أ . تقصير المراجع في أداء مهمة المراجعة (عدم بذل العناية المهنية الواجبة)
ب. عدم الحفاظ علي أسرار العميل سواء من قبل المراجع أو معاونيه
جـ. أن يؤدي هذا التقصير إلي الإضرار بمصالح العميل
د. كل ما سبق.

١٠. مستخدمي القوائم المالية (الطرف الثالث) ليسوا طرفاً مباشراً في التعاقد على عملية المراجعة ومع ذلك تنشأ المسؤلية المدنية قبل المراجع في مواجهة الطرف الثالث طبقاً للقانون المدني المصرى إذا :

أ . وجود خطأ من المراجع في فحص القوائم المالية المنشورة للعميل.
ب. أن يحدث ضرر علي الطرف الثالث
جـ. أن تكون هناك علاقة سببيه مباشرة بين الخطأ والضرر
د. كل ما سبق.

ثانيا : حدد اذا ما كانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X):

١١. يتعين علي المراجع تعويض العميل عن الأخطاء الناتجة عن تقصيره في أداء أعماله و لكنه لا يسأل عن الأخطاء الناتجة عن التقديرات المهنية .

١٢. يتولي التنظيم المهني للمحاسبة و المراجعة في كل دولة وضع قواعد لآداب و سلوكيات ممارسي المهنة .

١٣. يتضمن الميثاق العام لآداب وسلوك المهنة مبادئ السلوك المهني والتي تعبر عن الأداء المثالي لمزاولي المهنة بالأضافة إلي قواعد الأداء المهني التي يلتزم بها المراجع عند أداء عملية المراجعة .

١٤. تشتمل قواعد السلوك المهني للمراجع على المبادىء الأخلاقية الأساسية للمحاسبين المهنيين ، والاستقلالية والتهديدات ، وأدوات الحماية .

١٥. استقلال المراجع قضية ذهنية ويشمل نوعين استقلال من حيث الشكل واستقلال من حيث الجوهر .

١٦. مخالفة المراجع للقوانين المرتبطة بالشركات التي يقوم بمراجعتها أو القوانين الأخري كقانون الضرائب فأنه يخضع للمساءلة القانونية مدنية أو جنائية .

١٧. قواعد الأداء المهني تعبر عن الحد الأقصي لمتطلبات الأداء المهني للمراجع الخارجي .

١٨. ليس من اختصاص مراقب الحسابات إجراء الجرد الفعلي للأصول او تقويمها بأعتبار ذلك مسؤلية العميل و إنما يتعين عليه إجراء بعض الأختبارات التي تطمئنه إلي صحة الجرد و التقويم .

١٩. لا يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر في ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة (العميل) .

٢٠. من الواجبات المهنية لمراقب الحسابات أن يقبل المراقب البيانات و الإيضاحات و التفسيرات و الشهادات المقدمة إليه من موظفي العميل المختصين المسؤلين طالما لم يجد ما يدعو إلي الريبة في هذه الإيضاحات و التفسيرات والشهادات .

٢١. ليس علي مراقب الحسابات أن يراعي سلامة تطبيق القوانين و الأنظمة والعقود و غيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة (العميل) .

٢٢. يحكم مسؤلية مراقب الحسابات في تنفيذ مهمته حرصه و عنايته و بذله المهارة المعقولة في حدود القواعد و المبادئ المتعارف عليها .

٢٣. عدم إلمام مراقب الحسابات لواجباته المهنية لا يعفيه من المسؤلية المهنية .

٢٤. يجب علي مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريره أو شهاداته أسلوباً واضحاً لا يحتمل الأختلاف أو التأويل .

٢٥. تستند المسؤلية الجنائية للمراجع ومن ثم العقوبات المرتبطة بها إلي القوانين التي تنظم عمل الجهات محل المراجعة .

الباب الثاني
العمل الميداني للمراجعة

الـفصل الأول : **التخطيط لعملية المراجعة**

الفصل الثانى : **الـــرقـــــابة الـــــداخلية**

الفصل الثالث : **أدلة الاثبات في المراجعة**

الفصل الرابع : **المـــعاينة في الـــمراجعة**

الفصل الأول

التخطيط لعملية المراجعة

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. أي من العبارات الآتية لا يعتبر من أهداف التخطيط الجيد لعملية المراجعة :
أ . تمكين المراجع من التدريب الجيد لموظفي العميل.
ب. مساندة المراجع في تحديد كمية ونوعية أدلة الاثبات اللازمة للمراجعة .
جـ. أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة مما يؤدى إلى تخفيض الخلافات مع العملاء .
د . تخفيض تكلفة المراجعة دون الاخلال بجودتها .

٢. أي من المهام التالية لا يدخل في التمهيد لعملية المراجعة .
أ . قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القائم .
ب. تحديد الهدف من عملية المراجعة .
جـ. تحديد المساعدين اللازمين لعملية المراجعة بما في ذلك الاستعانة بالخبراء المتخصصين في مجالات بخلاف المحاسبة والمراجعة .
د. تطبيق اجراءات الفحص التحليلي للقوائم المالية للعميل .

٣. أي من الأمور التالية لا يأخذها المراجع في الاعتبار عند اتخاذه قرار قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قائم :
أ . الحالة المالية للعميل واستقراراه في السوق .
ب. سمعة العميل في مجتمع الأعمال
جـ. علاقة العميل بمراجع الحسابات السابق له أن وجد .
د . احتمال اصدار تقرير غير متحفظ عن القوائم المالية للعميل .

٤. في حالة وجود مراجع سابق للعميل Predecessor يتعين على المراجع الجديد Successor .
أ . الاتصال بالمراجع السابق .
ب . الاتصال بالعميل
جـ. الاتصال ببورصة الاوراق المالية
د . عدم الاتصال بأي طرف آخر

٥. حصول المراجع على معلومات عن العملاء الجدد أو العملاء القائمين يعتبر عنصرا أساسيا في تحديد المراجع لما يلي :
أ . المخاطر الحتمية (الضمنية) للمراجعة
ب. المخاطر الاحصائية .
جـ. خطر المراجعة.
د . المخاطر المالية .

٦. الغرض الاساسي من تحرير خطاب الارتباط Engagement letter بين المراجع والعميل هو :

أ . مستند لتحديد مسئولية المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية .
ب. مستند لتحديد شروط الارتباط مع العميل .
جـ. اخطار مساعدى المراجع بشروط الارتباط
د .كل ماسبق .

٧. يتضمن خطاب الارتباط بعملية المعلومات الآتية :

أ . نطاق الخدمة محل الارتباط وحدودها وقيمة الاتعاب .
ب. أن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تحيط بعملية المراجعة .
جـ. شكل التقارير لابلاغ نتائج المهمة .
د . كل ما سبق .

٨. التعرف على صناعة العميل ونشاطه يعتبر ضروريا لأداء عملية المراجعة بشكل جيد ، بالنسبة للعملاء الجدد يتم الحصول على معظم هذه المعلومات من :

أ . المراجع السابق للعميل **ب. بورصة الاوراق المالية**
جـ. من الملف الدائم للعميل **د . من المستندات المقدمة من العميل**

٩. أي من العوامل الآتية يفسر جزئيا الحاجة المتزايدة للتعرف على نشاط العميل:

أ . الظروف المحيطة بنشاط العميل مثل الحالة الاقتصادية العامة في المجتمع .
ب. علاقات العميل بعملائه والموردين والأطراف ذوي العلاقة .
جـ. طبيعة وظروف الصناعة التي ينتمي إليها العميل وخطر أعمال العميل .
د . كل ماسبق .

١٠. الطريقة الاقل فعالية في التعرف على الاطراف ذوى العلاقة بمنشأة عميل المراجعة هى :

أ. الاستفسارات من الادارة **ب. الرجوع إلى بورصة الاوراق المالية**
جـ. فحص مشتريات ومبيعات العميل . **د . مراجعة قائمة المساهمين .**

١١. لماذا يحتاج المراجع التعرف على صناعة العميل ونشاطه :

أ . لأن بعض الصناعات تواجه مخاطر أعمال مختلفة عن صناعات أخرى.
ب. لأن المخاطر الحتمية (الضمنية) تختلف من شركة لأخرى داخل الصناعة الواحدة .
جـ . لأن المشكلات المحاسبية قد تكون معقدة داخل الصناعة الواحدة .
د . كل ماسبق .

١٢. التعرف على الظروف المحيطة بنشاط العميل يشمل :
أ . التعرف على الحالة الاقتصادية العامة .
ب. التعرف على درجة المنافسة داخل نفس الصناعة .
جـ. التعرف على القواعد والقوانين المنظمة لهذه الصناعة .
د . كل ما سبق .

١٣. أي من الآساليب الآتية يتبعها المراجع للتعرف على الأطراف ذوي العلاقة :
أ . الرجوع إلى ملف الشركة ببورصة الأوراق المالية .
ب. فحص قائمة مساهمي الشركة .
جـ. الاستفسار من ادارة الشركة عن الاطراف ذوي العلاقة .
د . كل ما سبق .

١٤. أي من العوامل الاتية لا يحدد الاطراف ذوي العلاقة
أ . الشركات المرتبطة بالعميل . **ب. الملاك الرئيسين للشركة**
جـ. موظفي العميل . **د . أعضاء مجلس ادارة الشركة .**

١٥. حتى يمكن للمراجع التعرف على مدى حوكمة الشركة Corporate Governance (العميل) يتعين عليه :
أ . التعرف على نشاط الشركة وممارسات مجلس الادارة ولجنة المراجعة بالشركة.
ب. التعرف على اجراءات تحقيق الانضباط بالشركة وتوفر الشفافية بالقوائم المالية .
جـ. التعرف على اجراءات الحد من المعالجات المحاسبية التعسفية لتخفيض خطر التلاعب بالقوائم المالية .
د. كل ما سبق .

١٦. خطاب الارتباط بين المراجع والعميل :
أ . يؤثر على مسئولية المراجع في مواجهة مستخدمي القوائم المالية .
ب. يمكن أن يحل محل مسئوليات المراجع طبقا لمعايير المراجعة .
جـ. يؤثر على مسئولية المراجع تجاه العميل .
د . يعد مفيدا في حالات ارتباط المراجعة ولكنه لا يؤثر على الارتباط بخدمات أخرى .

١٧. أي من التصرفات الاتية لا تصنف كمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة :
أ . سداد مرتب أحد العاملين مقدما .
ب. مبيعات بضاعة بين منشأة العميل وشركات شقيقة أو تابعة لها .
جـ. قروض تقدمها المنشأة لآحد المساهمين الرئيسين .
د . تبادل أصول ثابتة بين المنشأة العميل ومنشأة أخرى مملوكة لنفس ملاك المنشأة العميل .

١٨. تستخدم المقارنات بين المعلومات المالية للشركة كأحد أساليب اجراءات الفحص التحليلي عند تخطيط عملية المراجعة ومن بين هذه المقارنات :
أ . المقارنة بين أرقام الفترة الحالية مع أرقام ذات البنود بنفس الشركة في الفترات المالية السابقة .
ب. المقارنة بين أرقام القوائم المالية للشركة (العميل) مع شركات مماثلة .
جـ. المقارنة بين أرقام القوائم المالية للشركة مع الأرقام المخططة بالميزانية التقديرية لنفس الشركة .
د . كل ما سبق .

١٩. الأسباب وراء حدوث خطر الرقابة :
أ . عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية .
ب. وجود تواطؤ بين العاملين بمنشأة العميل .
جـ. قيام الادارة بمنشأة العميل بكسر أو تجاوز قواعد نظام الرقابة .
د . كل ما سبق .

٢٠. اذا كان خطر المراجعة الذي حدده المراجع في ضوء مستوى التأكيد المعقول هو ٥% ، وخطر الرقابة ١٠٠% ، والخطر الحتمي ١٠٠% فإن خطر عدم الاكتشاف يساوي :
أ . ١٠% **ب. ٥%**
جـ. ١٠٠% **د . ٥٠%**

٢١. اذا كان خطر عدم الاكتشاف ١٠% ، وخطر الرقابة ١٠٠% ، والخطر الحتمي ١٠٠% فإن خطر المراجعة المقبول يساوي :
أ . ٥% **ب. ١٠٠%**
جـ . ١٠% **د . ٥٠%**

٢٢. اذا حدد المراجع مستوى التأكيد المعقول بنسبة ٩٥% ومستوى الخطر الحتمي بنسبة ٨٠% ، وأن فعالية نظام الرقابة في منع واكتشاف الاخطاء يبلغ ٩٠% فإن خطر عدم الاكتشاف المخطط يبلغ .

أ . ١٠%　　ب. ٥%

جـ .٩٠%　　د . ٦٢,٥%

٢٣. اذا حدد المراجع الخطر الحتمي بنسبة ١٠٠% ، ومسنوى التأكيد المعقول بنسبة ٩٥% ، وخطر الرقابة عند مستوى ١٠% فإن خطر عدم الاكتشاف المخطط يساوى :

أ . ١٠٠%　　ب. ٥٠%

جـ. ١٠%　　د. ٩٠%

٢٤. اذا حدد المراجع خطر الرقابة عند مستوى ١٠٠% ، وخطر المراجعة المقبول بنسبة ٥% ، ومستوى الخطر الحتمي بنسبة ٨٠% ، فإن خطر عدم الاكتشاف المخطط يساوى :

أ . ٦٢,٥ %　　ب. ١٠%

جـ. ٨٠%　　د . ١٠٠%

٢٥ . اذا حدد المراجع التأثير المشترك لخطر الرقابة والخطر الحتمي عند مستوى ١٠٠% ، وحدد مستوى التأكيد المعقول عند مستوى ٩٥% فإن خطر عدم الاكتشاف المخطط يساوي :

أ . ١٠%　　ب. ٩٥%

جـ. ١٠٠%　　د . ٥%

ثانيا : حدد اذا ماكانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (x):

٢٦. يتعين على المراجع الحصول على نسخ من السجل التجاري للعميل ولوائحه الداخلية ومحاضر اجتماعات مجلس الادارة لتساعده على التعرف على منشأة العميل وقواعد الحوكمة لديها .

٢٧. الغرض الاساسي لخطاب الارتباط بين المراجع والعميل هو الاتفاق على شروط الارتباط بين المراجع والعميل .

٢٨. عندما يطلب المراجع الحالي معلومات سرية عن منشأة العميل من المراجع السابق لها فإن المراجع السابق ليس مطالبا بالحصول على أذن من العميل لموافاة المراجع الحالي بهذه المعلومات .

٢٩. تظهر الحاجة إلى عملية المراجعة الخارجية لتخفيض خطر المعلومات .

٣٠. خطر المراجعة يعد مقياسا لاستعداد المراجع لقبول القوائم المالية على أنها لا تحتوى على أية تحريفات جوهرية بعد اتمام عملية المراجعة واصدار تقريره عن هذه القوائم .

٣١. اذاكانت القوائم المالية للعميل في الفترات المالية السابقة قد تم مراجعتها عن طريق مراجع سابق فإن المراجع الحالي سوف يعتمد فقط على ملاحظات المراجع السابق عن منشأة العميل .

٣٢. يتحدد خطر المراجعة المقبول في ضوء عاملين أساسين هما مستخدمي القوائم المالية واحتمالية اصدار رأي غير متحفظ عن هذه القوائم .

٣٣. يشير اصطلاح الخطر الحتمي Inherent Risk إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية في حساب معين نظرا لطبيعته بإفتراض عدم توافر قواعد للرقابة الداخلية لدى منشأة العميل .

٣٤. يشير اصطلاح خطر المراجعة المقبول Acceptable Audit Risk إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية بعد مراجعتها واصدار تقرير غير متحفظ من المراجع عنها .

٣٥. يشير اصطلاح خطر الرقابة Control Risk إلى احتمال مرور بعض التحريفات من نظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل دون أن يتم منعها أواكتشافها وتصحيحها في توقيت مناسب .

٣٦. كلما زاد خطر الرقابة يحتاج المراجع إلى قدر أكبر من أدلة الاثبات لاجراء المزيد من الاختبارات الاساسية على المعاملات والأرصدة .

٣٧. يشير اصطلاح خطر عدم الاكتشاف Detection Risk إلى احتمال عدم اكتشاف المراجع ـ باستخدام الاختبارات الاساسية ـ لبعض التحريفات على معاملات أو أرصدة معينة قد تكون جوهرية في ذاتها أو عندما يتم تجميعها مع تحريفات أخرى .

٣٨. التعرف على البيئة الداخلية لمنشأة العميل يساعد المراجع في تحديد احتمالات الخطر الحتمي في معاملات أو حسابات معينة .

٣٩. فحص نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل يساعد المراجع في تحديد احتمالات خطر الرقابة في ضوء مدى فعالية هذا النظام .

٤٠. التعرف على الصناعة التى ينتمي إليها نشاط العميل يساعد المراجع في تحديد خطر أعمال العميل Client Business Risk .

٤١. عندما تتعرض ادارة الشركة لخطر الأعمال أو لضغوط أخرى قد تلجأ بشكل متعمد إلى التلاعب في معلومات القوائم المالية وهو ما يطلق عليه خطر المعلومات Information Risk .

٤٢. تعبر الاهمية النسبية عن حجم التحريف أو السهو في المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية الذي يؤثر على قرارات مستخدمي هذه القوائم .

٤٣. عند تخطيط عملية المراجعة يتعين على المراجع أن يحدد التقدير المبدئي للتحريفات التي يمكن اعتبارها تحريفات جوهرية .

٤٤. التقدير المبدئي للأهمية النسبية من وجهة نظر المراجع يشير إلى أكبر قدر يمكن أن تحرف به القوائم المالية دون أن يؤثر على قرارات مستخدمي هذه القوائم .

٤٥. نظرا لأن الهدف الرئيسي لخدمات المراجعة هو توفير تأكيدات معقولة لمستخدمي القوائم المالية بأن هذه القوائم لا تحتوي على تحريفات جوهرية ، ويعني ذلك أن المراجع يقدم تأكيدات مطلقة (ضمان) بأن القوائم المالية لن تحتوى على أي تحريفات .

٤٦. عندما يقرر المراجع وجود احتمال كبير لخطر حتمي (ضمني) Inherent Risk في حساب معين ، فإن أحد التأثيرات الممكنة أن يقوم المراجع بتجميع قدر أكبر من أدلة الاثبات عن هذا الحساب .

٤٧. قبل أن يقرر المراجع قبول الارتباط مع عميل جديد يلجأ غالبية المراجعين إلى الحصول على معلومات عن هذا العميل لتحديد امكانية قبول هذا العميل ، إلا أن متطلبات الحفاظ على سرية معلومات العميل تمنع المراجع من الاتصال بأطراف خارجية للحصول على هذه المعلومات .

٤٨. عند التعرف على عميل جديد سبق مراجعة قوائمه المالية بمعرفة مراجع سابق يتعين على المراجع الحالي الاتصال بالمراجع السابق للأستفسار عن العميل .

٤٩. عندما يتصل المراجع الحالي بالمراجع السابق لمنشأة العميل يتعين على المراجع السابق أن يستجيب لطلب المراجع الحالي لمعلومات عن العميل بعد الحصول على إذن من العميل التزاما بمبدأ الحفاظ على سرية معلومات العميل .

٥٠. يتم تحديد خطر عدم الاكتشاف بقسمة خطر المراجعة المقبول على حاصل ضرب خطر الرقابة والخطر الحتمي ويطلق على ذلك نموذج خطر المراجعة.

٥١. يتحدد خطر المراجعة المقبول بالمتمم الحسابي لمستوى التأكيد الذي يحدده المراجع في ضوء خبرته المهنية .

٥٢. يتحدد خطر المراجعة المقبول بحاصل ضرب (خطر عدم الاكتشاف X خطر الرقابة X الخطر الحتمي) .

٥٣. يتم وضع برنامج المراجعة على أساس افتراضات معينة للأجراءات المحاسبية وقواعد الضبط الداخلي لدى العميل ، ومن ثم فإن هذا البرنامج يمكن أن يخضع للتعديل أثناء تنفيذ عملية المراجعة اذا ظهرت عوامل تستوجب ذلك .

٥٤. أحد الاعتبارات الاساسية عند توزيع العمل على المساعدين في ارتباط المراجعة هو مستوى الخبرة المطلوب لدى فريق المراجعة .

الفصل الثاني
الرقابة الداخلية

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. أي من الأطراف الاتية يعتبر مسئولا عن وضع نظام الرقابة الداخلية للشركة:

أ . ادارة الشركة **ب. المراجع الخارجي**

جـ. الادارة والمراجع الخارجي **د . لجنة المراجعة الداخلية .**

٢. في المنشأت الصغيرة تعتمد الرقابة الداخلية بصفة أساسية على :

أ . الفصل بين المهام الوظيفية للعاملين بالمنشأة .

ب. اعداد نظام جيد للفواتير .

جـ. الاكتفاء بعدد محدود من المعاملات .

د . الرقابة الشخصية لمالك المنشأة وعلاقته اللصيقة مع العاملين بالمنشأة .

٣. لا يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعالاً بشكل مطلق بسبب :

أ . أن فعالية النظام تتوقف على كفاءة وأمانة العاملين بالشركة .

ب. أن الضوابط الرقابية دائما تحتوى على نقاط ضعف .

جـ. أن الضوابط الرقابية تصمم لتمنع وتكشف التحريفات الجوهرية فقط .

د . لا شيء مما سبق .

٤. لا ترغب ادارة الشركة عادة في وضع نظام رقابة داخلية مثاليا بسبب :

أ . أن فشل نظام الرقابة ليس متكررا . **ب.أن مثل هذا النظام مكلفا للغاية.**

جـ. عدم توافر التكنولوجيا الكافية لتحقيق هذا النظام .

د . المخاطر عادة ما يكون مغالي فيها .

٥. ..... تتكون من السياسات والاجراءات التى تعكس موقف وادراك وتصرفات ادارة الشركة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها للشركة .

أ . الأنشطة الرقابية **ب. فلسفة الادارة عن نظام الرقابة**

جـ. البيئة الرقابية . **د . ضوابط متابعة الاداء .**

٦. لا يمكن النظر إلى الضوابط الرقابية على أنها فعالة تماما حتى في ظل وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية نظرا لأن فعالية هذه الضوابط يعتمد على :

أ . دقة نظام الحاسب الالي المستخدم بالشركة .

ب. التشغيل السليم لنظام الرقابة من قبل الادارة .

جـ. قدرة أفراد المراجعة الداخلية في الحفاظ على نظام الرقابة .

د . كفاءة وأمانة الأفراد العاملين بالشركة .

٧. جوهر الرقابة الداخلية بأي شركة يعتمد على :

أ . فعالية المراجع الخارجي في اداء مهامه.

ب. فعالية أداء المراجع الداخلي.

جـ. موقف موظفي الشركة .

د. موقف وادارك وتصرفات ادارة الشركة .

٨. أي من العناصر الآتية لا يعتبر من العناصر الاساسية لنظام الرقابة الداخلية طبقا لتعريف لجنة حماية المنظمات المنبثقة عن لجنة تريدواى COSO :

أ . تحديد المخاطر بالشركة **ب. البيئة الرقابية .**

جـ. الضوابط المعوضة . **د . متابعة الضوابط الرقابية .**

٩. أي من العبارات الاتية يعد صحيحا فيما يتعلق بالفصل بين الواجبات الوظيفية:

أ . لا يجب أن يحتفظ الموظفين باصول الشركة سواء بشكل مؤقت أو دائم .

ب. لا يجب أن يكون للموظف المسئول عن التصريح بالعمليات سلطة الاحتفاظ بالأصول المرتبطة بهذه العمليات .

جـ. أن يسمح لموظف الخزينة بأثبات ايصالات التحصيل في الدفاتر المحاسبية .

د . لا شيء مما سبق يعد صحيحا .

١٠. التصريح بأداء المعاملات قد يكون تصريحا عاما أو تصريحا خاصا (محدد) أى من المعاملات الاتية لا تعتبر تصريحاً عاماً .

أ . اصدار أمر الشراء تلقائيا عند وصول رصيد المخزون إلى حد الطلب .

ب. تصريح مدير المبيعات بقبول مردودات مبيعات .

جـ. وضع حدود لمنح الأئتمان لمختلف العملاء .

د. وضع قائمة بأسعار بيع السلع التي تتعامل فيها الشركة .

١١. من أهم الأمور التى تعد مقياسا للحماية المادية على الأصول والسجلات :

أ . الفصل السليم بين المسئوليات والواجبات الوظيفية .

ب. وضع ضوابط للتصريح بالعمليات .

جـ. وضع مجموعة من الاجراءات التي تقيد الوصول المباشر للأصول لغير المسئولين عنها .

د. التوثيق السليم للعمليات .

١٢. تشمل الضوابط الرقابية المحاسبية على اجراءات لتوفير تأكيدات معقولة عن

أ . التزام العاملين بالأمانة عند تنفيذ المهام الموكلة إليهم .

ب. تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد من الادارة .

جـ. اجراءات اتخاذ القرار تؤدي إلى تصريح لأداء العمليات بشكل سليم .

د . اكتشاف أي تواطؤ بين العاملين بالفصل بين المهام الوظيفية .

١٣. أي من العناصر الآتية لا يعتبر من عناصر نظام الرقابة الداخلية للشركة :

أ. خطر الرقابة **ب. الاجراءات الرقابية**

جـ. النظام المحاسبي **د . البيئة الرقابية .**

١٤. أي من العناصر الآتية لا يعد من مكونات عنصر البيئة الرقابية فى نظام الرقابة الداخلية :

أ . الأمانة والقيم الاخلاقية لدى العاملين بالشركة .

ب. الهيكل التنظيمي للشركة

جـ. السياسات المتعلقة بالموارد البشرية .

د . الفصل بين الواجبات والمهام الوظيفية .

١٥. نظام الرقابة الداخلية الفعال فى المنشآت الصغيرة التى لا يتوافر لديها عدد كبير من العاملين يسمح لها بالفصل بين الواجبات الوظيفية يمكن تعزيزه بشكل جيد بما يلى :

أ . الاستعانة بموظفين لبعض الوقت للمساعدة في الفصل بين الواجبات الوظيفية .
ب. أن يقوم المدير مالك المنشأة بمراقبة الأنشطة والمهام المتعارضة .
جـ. الاستعانة بمراجع خارجي للقيام بمتابعة شهرية لأعمال المنشأة .
د . تفويض كامل للسلطات وتحديد للمسئوليات المحددة لكل موظف .

١٦. الفصل الجيد بين الواجبات الوظيفية بتطلب الفصل بين المهام الآتية :

أ . التصريح بأداء العمليات ـ تنفيذ العمليات ـ المدفوعات .
ب. التصريح بأداء العمليات ــ الاحتفاظ بالأصول ــ تنفيذ العمليات ــ المحاسبة عن العمليات .
جـ. الاحتفاظ بالأصول ـ تنفيذ العمليات ـ اعداد التقارير.
د . التصريح بأداء العمليات ـ المدفوعات ـ المحاسبة عن العمليات .

١٧. الضوابط الرقابية المحاسبية ليست مصممة لتوفير تأكيدات معقولة عن :

أ . اكتشاف كافة أنواع الغش والأخطاء .
ب. تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد .
جـ. أن تكون حيازة الأصول بتصريح من الادارة .
د . مطابقة مستمرة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها .

١٨. أي من الأهداف الآتية لا تعتبر من أهداف الادارة من وضع نظام للرقابة الداخلية للشركة :

أ . زيادة امكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية .
ب. تحسين كفاءة وفعالية أداء العمليات .
جـ. التحقق من التزام الشركة بالقوانين والقواعد والتعاقدات .
د . التوصل إلى نظام مثالي للرقابة الداخلية للشركة .

١٩. الأساليب التي يستخدمها المراجع الخارجي في التعرف على تصميم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة تشمل :

أ . الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية .
ب. خرائط تدفق عمليات الشركة
جـ. قائمة استقصاء لنظام الرقابة الداخلية .
د . أي من الأساليب أعلاه .

٢٠. يمكن للمراجع الخارجي للشركة الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على فعالية وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة بطرق مختلفة :

أ . تحديث معلوماته السابقة عن الشركة بالرجوع إلى ملفات السنوات السابقة .
ب. ملاحظة موظفي العميل أثناء تنفيذهم للمهام والواجبات الوظيفية .
جـ. الاستفسار من الادارة والعاملين للحصول على معلومات عن تشغيل ضوابط الرقابة .
د . كل ما سبق .

٢١. التقدير المبدئي لخطر الرقابة بمعرفة المراجع الخارجي يمثل تقدير المراجع لاحتمال أن نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة :

أ . يمنع حدوث التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للشركة .
ب. يكشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للشركة .
جـ. لا يمنع ولا يكتشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للشركة .
د . يمنع أو يكتشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للشركة .

٢٢. يمكن للمراجع أن يخلص إلى أن خطر الرقابة منخفض :

أ . بعد التعرف على تصميم نظام الرقابة الداخلية للشركة .
ب. بعد التعرف على تشغيل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة .
جـ. بعد اختبار فعالية وكفاءة تطبيق الضوابط الرقابية .
د . بعد استيفاء أ ، ب ، جـ .

٢٣. عندما يخطط المراجع لأن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة فى تنفيذ عملية المراجعة يجب عليه أن يدعم قراره بما يلى :

أ . اختبارات للمعاملات ب. اختبارات لضوابط الرقابة المطبقة .

جـ. اختبارات الفحص التحليلي د . اجراء اختبار لاداء الشركة المالي .

٢٤. لا يوجد نظام رقابة داخلية مثالي يمنع ويكشف كافة التحريفات بسبب :

أ . التكلفة الباهظة للأحتفاظ بهذا النظام وتشغيله.

ب. المحددات الحتمية على نظام الرقابة والتي يرجع العديد منها إلى العنصر البشري .

جـ. التقدير المبدئي لخطر الرقابة لا يمكن عمليا أن يصل إلى مستوى صفر .

د . كل ما سبق .

٢٥. تهتم الادارة بتحقيق الأهداف الاتية من تطبيق نظام الرقابة الداخلية بينما يركز المراجع الخارجي بصفة أساسية على أحد هذه الأهداف وهو :

أ . المحافظة على أصول الشركة .

ب. التحقق من كفاءة وفعالية أداء العمليات

جـ. مصداقية اعداد وعرض القوائم المالية .

د . التحقق من التزام الشركة بالقوانين والنظم المطبقة .

٢٦. أي من العبارات الآتية تصف بدقة هدف المراجع من فحص نظام الرقابة الداخلية :

أ . توفير حماية معقولة من الاخطاء والغش التي يرتكبها موظفي العميل .

ب. توفير أساس لتحديد امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وتحديد اجراءات المراجعة الملاءمة .

جـ. التوصل إلى مقترحات بناءة للعميل لتطوير النظام المحاسبي المطبق بالشركة.

د . اقتراح طرق وأساليب لحماية أصول الشركة .

٢٧. التقرير عن نظام الرقابة الداخلية لا يعد جزءا من مسئوليات المراجع طبقا لمعايير المراجعة وانما يقدم كخدمة اضافية لادارة الشركة ويتم ذلك من خلال :

أ . خطاب يوجه من المراجع لادارة الشركة أو لجنة المراجعة بالشركة .

ب. خطاب ارتباط جـ. تقرير مراجعة د . تقرير فحص محدود

٢٨. الاجراء الاكثر استخداما من المراجع الخارجي في اجراءا اختبار الضوابط الرقابية المتعلقة بالفصل بين الواجبات والمهام الوظيفية هو :

أ . الفحص **ب. ملاحظة تطبيق هذه الاجراءات**

جـ. اعادة فحص المعاملات **د . اعداد مذكرات تسوية**

٢٩. عندما لا يتوافر للمراجع الخارجي دليل مستندى عن ضوابط رقابية معينة يلجأ المراجع إلى :

أ . الاختبارات الموسعة على المعاملات .

ب. الاستفسار من الادارة عن هذه الضوابط .

جـ. متابعة تطبيق هذه الضوابط على الطبيعة .

د . يصعب على المراجع مراجعة وفحص هذه الضوابط .

٣٠. فهم عناصر نظام الرقابة الداخلية والتقدير المبدئى لخطر الرقابة يستخدمه المراجع الخارجي لغرض :

أ . تحديد اذا ما كانت الاجراءات والسجلات الخاصة بحماية الأصول يمكن الاعتماد عليها.

ب. التحقق من وجود فرص متاحة للأفراد لمخالفة قواعد الرقابة .

جـ. تعديل التقدير المبدئي للخطر الحتمي على عمليات الشركة .

د. تحديد طبيعة ـ توقيت ـ وحدود الاختبارات الأساسية على القوائم المالية .

ثانيا : حدد اذا ما كانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X):

٣١. تصميم نظام رقابة داخلية ملاءم للشركة وتشغيله والحفاظ على استمراريته بكفاءة وفعالية يعتبر من المسئوليات الأساسية لادارة الشركة .

٣٢. تقتصر مسئولية المراجع الخارجي على فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتشغيل للوقوف على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام .

٣٣. يعتبر مفهوم الضبط الداخلي مرادفا لمفهوم الرقابة الداخلية .

٣٤. النظام الفعال للرقابة الداخلية ينطوي على نوعين من الرقابة هما الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية .

٣٥. ليس من أهداف نظام الرقابة الداخلية تعظيم مصداقية اعداد وعرض القوائم المالية.

٣٦. من أهداف نظام الرقابة الداخلية تحقيق كفاءة وفعالية أداء عمليات الشركة والمحافظة على أصولها .

٣٧. يقصد بالمحافظة على أصول الشركة حماية تلك الأصول من كافة الأمور غير المرغوب فيها Irregularities.

٣٨.يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم اذا كانت هذه القوائم لا تحتوي على تحريفات جوهرية .

٣٩. عندما تصمم ادارة الشركة وتشغل نظام للرقابة الداخلية فإن تكلفة هذا النظام لا تعد من الأمور الواجب مراعاتها .

٤٠. أحد المزايا التي تحققها الشركة من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية هو تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية .

٤١. الاحتفاظ بمستندات وسجلات سليمة بالشركة يعتبر أحد مكونات عنصر البيئة الرقابية في نظام الرقابة الداخلية .

٤٢. في ظل نظام الرقابة الداخلية الفعال يجب الفصل بين المهام والواجبات الوظيفية ، ومع ذلك فإن درجة الفصل بين هذه المهام والواجبات يعتمد على حجم الشركة .

٤٣. العلاقة بين تقدير المراجع لخطر الرقابة وحدود اختبارات الضوابط الرقابية تعتبر علاقة عكسية ، ويعني ذلك كلما تناقص تقدير المراجع لخطر الرقابة كلما تطلب الأمر زيادة الأختبارات التي يجريها على فعالية تشغيل الضوابط الرقابية .

٤٤. من الطبيعي أن يكون تقدير المراجع لخطر الرقابة عند مستوى منخفض عند مراجعة الشركات الكبرى عنه في حالة مراجعة المنشأت الصغيرة .

٤٥. تعتبر البيئة الرقابية العنصر الوحيد الهام في عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية .

٤٦. عندما يخلص المراجع إلى أن الضوابط الرقابية على أحد الحسابات في القوائم المالية فعالة بدرجة عالية ، لا يحتاج المراجع إلى الحصول على أدلة أثبات عن هذا الحساب بالاضافة إلى اختبار هذه الضوابط .

٤٧. في ظل الرقابة الداخلية الفعالة تعتبر مهمة الاحتفاظ بالنقدية ومستندات المتحصلات والمدفوعات مسئولية قسم الحسابات .

٤٨. تحظر معايير المراجعة أن يعتمد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي لكون الأخير لا يتمتع بالاستقلال نظرا لأنه موظف بالشركة .

٤٩. اذا فقدت ادارة الشركة الأمانة فإن أدلة الاثبات التي يخطط المراجع للحصول عليها تكون غير جديرة بالثقة unreliable .

٥٠. تحديد خطر الرقابة عند أعلى مستوى ١٠٠% في المنشآت الصغيرة يمكن التغلب عليه بالتوسع في الاختبارات الموسعة على المعاملات والأرصدة لحسابات القوائم المالية .

٥١. عندما يحصل المراجع على أدلة اثبات من خلال اختباره لضوابط الرقابة تؤيد فعالية وكفاءة النظام من حيث التصميم والتشغيل فإن المراجع يعدل تقديره المبدئي لخطر الرقابة توصلا إلى التقدير النهائي لخطر الرقابة .

٥٢. عند توثيق المراجع التعرف على تصميم نظام الرقابة للشركة محل المراجعة فإن المراجع يطالب باستخدام الوصف الكتابي لهذا النظام بصفة أساسية أو اختيارياً يعتمد على خرائط التدفق أوقائمة الاستقصاء .

٥٣. يجب على الشركة الاحتفاظ بنظام فعال للرقابة الداخلية يوفر تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة حتى تكون هذه القوائم قابلة للمراجعة.

٥٤. التواطؤ بين العاملين يعني اتفاق أكثر من موظف بالشركة على سرقة أصل من أصول الشركة أو تحريف في السجلات والدفاتر .

٥٥. طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) يجب على المراجع فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية .

الفصل الثالث

أدلة الاثبات في المراجعة

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. أي من الأمور الآتية ترتبط بقرارات المراجع عند تجميعه لأدلة الاثبات :
أ . نوع اجراء المراجعة المستخدم لتجميع أدلة الاثبات
ب. عدد المفردات التي يتم فحصها
جـ. توقيت استخدام اجراءات المراجعة .
د . كل ما سبق .

٢. الاجراءات التى يستخدمها المراجع لتجميع أدلة الاثبات تستخدم عادة :
أ . في بداية الفترة المالية للشركة محل المراجعة .
ب. خلال الفترة المالية محل المراجعة .
جـ. خلال فترة الثلاث شهور التالية لنهاية السنة المالية محل المراجعة .
د . خلال كل الفترات المذكورة أعلاه.

٣. أدلة الاثبات التى يحصل عليها المراجع من مصدر خارجي مستقل عن الشركة توفر معلومات أكثر ثقة من تلك التى يحصل عليها من داخل الشركة . أي من أدلة الاثبات الآتية تحظى بثقة المراجع .
أ . المعلومات عن الحسابات المثبتة بدفتر الاستاذ العام بالشركة .
ب. المصادقات مع عملاء الشركة على أرصدة حساباتهم .
جـ. المذكرات الداخلية بالشركة لمنح ائتمان للعملاء .
د .التسويات الشهرية لحسابات الشركة .

٤. أدلة الاثبات التي يحصل عليها المراجع بنفسه مباشرة تحظى بثقته عن تلك التي يحصل عليها عن طريق الشركة ، أي من الأمثلة التالية تمثل أدلة اثبات أقل ثقة بالنسبة للمراجع :

أ . الجرد الفعلي لاصول الشركة في وجود المراجع .
ب. ملاحظات ومشاهدات المراجع خلال زياراته للشركة .
جـ. العمليات الحسابية التي يجريها المراجع بنفسه .
د . استفسارات المراجع من موظفي العميل .

٥. أدلة الاثبات التي يحصل عليها المراجع بنفسه مباشرة يمكن أن لا تحظى بالثقة (لا يمكن الاعتماد عليها):

أ . اذا لم يكن لدى المراجع الكفاءة المهنية لتقييم هذه الأدلة بشكل دقيق .
ب. اذا تم الحصول عليها من المستشار القانوني للشركة .
جـ. اذا كان العميل ينكر صحتها .
د .اذا لم يستطع المراجع الحصول على أدلة اضافية تعززها .

٦. بالنسبة لاجراء مراجعة معين للحصول على أدلة الاثبات ، الأدلة المستخلصة من عينة تشمل ٢٠٠ مفردة تكون :

أ . أكثر كفاية عن تلك المستخلصة من عينة تشمل ١٠٠ مفردة .
ب. أقل كفاية عن تلك المستخلصة من عينة تشمل ١٠٠ مفردة .
جـ. أكثر ثقة (ملاءمة) من عينة تشمل ١٠٠ مفردة .
د . أقل ثقة (ملاءمة) من عينة تشمل ١٠٠ مفردة .

٧. جدارة أدلة الاثبات بالثقة (الملاءمة) ترتبط بنوعية اجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع للحصول على هذه الأدلة ، أي من العبارات الاتية تعتبر صحيحة بالنسبة لملائمة دليل الاثبات :

أ . حتى يكون دليل الاثبات ملاءما يجب أن يكون مقنعا للمراجع .
ب. حتى يكون دليل الاثبات ملاءما يجب أن يكون مناسبا لأحد أهداف مراجعة البند .
جـ. حتى يكون دليل الاثبات ملاءما يجب أن يكون متوافقا مع هدف أو أكثر من أهداف مراجعة البند .
د . حتى يكون دليل الاثبات ملاءما يجب أن يحقق الهدف العام للمراجعة .

٨. أي من الخصائص الآتية لا يعتبر من خصائص جدارة أدلة الاثبات بالثقة (ملاءمة أدلة الاثبات):

أ . استقلالية مصدر الحصول على دليل الاثبات .

ب. فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة .

جـ. حجم العينة المستخدمة في تجميع أدلة الاثبات .

د. درجة موضوعية دليل الاثبات

٩. عند تجميع المراجع لأدلة الاثبات ، اذا كان مصدر الحصول على دليل الاثبات مستقلا عن العميل فإن المراجع يخلص إلى أن دليل الاثبات :

أ . ليس جديرا بالثقة ب. جدير بالثقة

جـ. جدير بالثقة بشروط أن يكون مقدم الدليل متخصصا في هذا المجال .

د . جدير بالثقة اذا كان مقدم الدليل غير متحيز للعميل .

١٠. أي من الأمور الآتية يعتبر مثالا لدليل الاثبات الموضوعي :

أ . خطاب من المستشار القانوني للعميل عن موقف القضايا الخاصة بالشركة .

ب. الجرد الفعلي للنقدية والاوراق المالية الخاصة بالشركة .

جـ. الاستفسار من مدير الائتمان بالشركة عن قابلية الديون الخاصة بالشركة للتحصيل .

د . ملاحظة وجود أتربة على بعض بنود المخزون .

١١.أي من العبارات الآتية تعتبر غير صحيحة بفحص المراجع لمستندات وسجلات الشركة (العميل) :

أ . فحص مستندات وسجلات الشركة يشمل فحص السجلات الخاصة بالعميل مثل دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ .

ب. المستند الداخلى يمثل المستند الذي تم اعداده داخل الشركة وأرسل إلى طرف خارجي مثل العملاء أو الموردين .

جـ. المستند الخارجي يمثل المستند الذى نشأ خارج الشركة واستخدم داخل الشركة كمستند مؤيد لمعاملات معينة .

د . كل ماسبق يعتبر صحيحا .

١٢. الجرد الفعلي يعبر عن حصر وفحص المراجع لبنود معينة بالشركة (العميل) محل المراجعة وفى حيازتها مثل :

أ . المخزون والنقدية فقط .

ب. المخزون والنقدية ومستندات المبيعات.

جـ. المخزون والنقدية والأصول الملموسة طويلة الأجل .

د . المخزون والنقدية وأوراق القبض والأوراق المالية والأصول الملموسة طويلة الأجل .

١٣. أي من الاجراءات الآتية يعتبر مثالا دقيقا للمراجعة المستندية لمعاملات الشركة (عميل المراجعة) :

أ . مطابقة المشتريات المسجلة بدفاتر الشركة مع فواتير الشراء ومحاضر استلامها وأذون اضافتها إلى مخازن الشركة .

ب. مطابقة بعض فواتير البيع مع دفتر يومية المبيعات .

جـ. فحص كشوف مرتبات العاملين بالشركة .

د . كل ماسبق .

١٤. أدلة الاثبات المستخدمة في مراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة تشمل :

أ . أدلة اثبات تم اعدادها بمعرفة المنشأة محل المراجعة .

ب. أدلة اثبات يحصل عليها المراجع بشكل مستقل .

جـ. أدلة اثبات واردة للمنشأة من أطراف خارجية .

د . كل ما سبق .

١٥. يستخدم المراجعون المصادقات للتحقق من :

أ . صحة بعض المعاملات مثل عملية بيع لعميل معين .

ب. صحة أرصدة المتعاملين مع الشركة كالعملاء والموردين والبنوك .

جـ. صحة الاضافات للأصول الثابتة .

د . كل ما سبق .

١٦. أي من الأمور الأتية لا يعتبر صحيحا فيما يتعلق بأسلوب الملاحظات كأحد أساليب الحصول على أدلة الاثبات في المراجعة .

أ . ملاحظة موظفي العميل أثناء أدائهم لمهامهم الوظيفية لتوفير معلومات عن تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية .

ب. زيارة مقرات الشركة (العميل) للتعرف على الامكانات المتاحة بالشركة والأنشطة التي تزاولها .

جـ. أسلوب الملاحظات يوفر دليل اثبات مقنع للمراجع دون النظر إلى أي أساليب أخرى .

د . كل ما سبق .

١٧. المصادقات السلبية مع عملاء الشركة محل المراجعة تعتبر أقل فعالية بالمقارنة مع المصادقات الايجابية وذلك بسبب :

أ . عدم وصول رد من المرسل اليه لا يعني بالضرورة موافقته على المصادقة .

ب. الكثير من المرسل إليهم المصاقات السلبية لا يهتم بالرد عليها في الموعد المحدد وبالتالي لا ينتج عنها دليل اثبات .

جـ. قد يهمل المرسل اليه في تدقيق المبالغ المطلوب المصادقة عليها ويرسل رد بعدم الموافقة مما يتطلب أن يجرى المراجع اختبارات اضافية للتحقق من هذه الأرصدة .

د . كل ما سبق .

١٨. يستخدم اسلوب الاجراءات التحليلية لتوفير أدلة اثبات للمراجع عن الأمور غير العادية :

أ . في مرحلتى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .

ب. في مرحلتي تخطيط واكتمال عملية المراجعة .

جـ. في مرحلة تنفيذ واكتمال عملية المراجعة .

د . في مراحل تخطيط ـ تنفيذ ـ اكتمال عملية المراجعة .

١٩. أي من العبارات الأتية يعتبر غير صحيح بالنسبة للاجراءات التحليلية :

أ . يركز أسلوب الاجراءات التحليلية على مدى توافق البيانات المسجلة بسجلات عميل المراجعة مع القواعد المحاسبية .

ب. أسلوب الاجراءات التحليلية يستخدم في كل عملية مراجعة .

جـ. أسلوب الاجراءات التحليلية يستخدم في خدمات الفحص المحدود .

د . أسلوب الاجراءات التحليلية يمكن الاعتماد عليه للحصول على دليل اثبات كاف لبعض الحسابات ذات الأرصدة الضئيلة .

٢٠. الهدف الأساسي من استخدام أسلوب الاجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة هو :

أ . مساعدة المراجع في التعرف على صناعة العميل ونشاطه .

ب. مساعدة المراجع في التعرف على قدرة منشأة العميل على الاستمرار .

جـ. لفت انتباه المراجع إلى امكانية وجود تحريفات بالحسابات .

د . مساعدة المراجع في توفير معلومات تساعد في تخفيض خطر عدم الاكتشاف .

٢١. أي من الاجراءات الآتية لا يعتبر نوعا رئيسيا من أسلوب الاجراءات التحليلية:

أ . مقارنة نسبة مجمل الربح لدى العميل من نسبة مجمل الربح في الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل .

ب. مقارنة مجمل الربح لدى العميل في السنة الحالية مع السنة السابقة .

جـ. مقارنة صافي الدخل قبل الضرائب في السنة الحالية مع صافي الدخل المقدر بالميزانية التقديرية للشركة عن هذه السنة .

د . مقارنة نسبة صافي الربح إلى المبيعات بالشركة مع جميع الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية .

٢٢. اجراءات المراجعة التي يحتوي عليها برنامج المراجعة لشركة معينة مصممة لغرض:

أ . تجميع أدلة الاثبات **ب. اختبار نظم الرقابة لدى العميل**

جـ. اكتشاف الأمور غير المرغوب فيها **د . منع مخالفة القوانين**

٢٣. يستخدم أسلوب الجرد الفعلى للأصول الملموسة فى التحقق من الوجود الفعلى للأصول ويتطلب ذلك :

أ . أن تكون هذه الأصول في حيازة الشركة فى تاريخ اعداد القوائم المالية .

ب. أن تكون هذه الأصول ملموسة أي لها وجود مادي .

جـ. أن تخطر ادارة الشركة المراجع بمواعيد واجراءات تنفيذ الجرد .

د . كل ما سبق .

٢٤. يطلق على فحص مستندات وسجلات عميل المراجعة اصطلاح المراجعة المستندية Vouching والذي يتطلب :

أ . التحقق من أن المستند أصل ويخص الشركة والفترة محل المراجعة .

ب. أن المستند يمثل معاملات حقيقية وهو ما يستلزم فحص ضوابط الرقابة الداخلية على هذه المعاملات .

جـ. فحص كافة المستندات الخاصة بهذه المعاملات ومدى توافقها مع بعضها .

د . كل ما سبق .

٢٥. يستخدم أسلوب المصادقات للحصول على شهادة أو اقرار مكتوب من طرف خارج الشركة (عميل ـ مورد ـ بنك) بصحة أو عدم صحة رصيده لدى الشركة في تاريخ اعداد القوائم المالية وهو ما يوفر للمراجع دليل اثبات جدير بالثقة عن :

أ . وجود أرصدة هذه الحسابات في تاريخ القوائم المالية .

ب. وجود واكتمال أرصدة هذه الحسابات في تاريخ القوائم المالية .

جـ. وجود واكتمال وقيمة أرصدة هذه الحسابات في تاريخ القوائم المالية .

د . قرينة على سلامة توقيت تسجيل المعاملات مع هذه الأطراف خلال السنة .

٢٦. يعتمد المراجع على أدلة الاثبات لاجراء اختبارات معينة حتى يمكنه تكوين معتقداته (رأيه) عن مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية والتقرير عن ذلك إلى مستخدمي القوائم المالية ، وتشمل هذه الاختبارات :

أ . اختبارات فعالية ضوابط الرقابة الداخلية .

ب. اختبارات أساسية (موسعة) على المعاملات خلال السنة المالية .

جـ.اختبارات أساسية (موسعة) على أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية في تاريخ انتهاء السنة المالية .

د . اختبارات فعالية ضوابط الرقابة الدخلية ، الاختبارات الأساسية على المعاملات وعلى الأرصدة ، اختبارات المعقولية واختبارات للتحقق من صحة الافصاحات .

٢٧. الهدف الأساسي لتوثيق عملية المراجعة (اعداد أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ بها) هو :

أ . وسيلة دفاع عن المراجع عند مساءلته عن أي قصور في عملية المراجعة .

ب. توفير أساس لمتابعة أعمال مساعدي المراجع .

جـ. توفير تأكيدات معقولة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

د . لا شيء مما سبق .

٢٨. أوراق عمل المراجعة سواء التي قام المراجع باعدادها أو حصل عليها من العميل (الشركة محل المراجعة) تعتبر ملكا للمراجع ويتعين عليه الحفاظ على سرية المعلومات الواردة بها وفقا لدستور المهنة ، وعلى الرغم من ذلك يمكن للمراجع :

أ . التصرف في هذه الأوراق لمراجع آخر دون أذن كتابي من العميل .

ب. التصرف في هذه الأوراق لمنافسي عميل المراجعة .

جـ. تقديمها لجهات التحقيق القانونية بناء على طلبها دون إذن من العميل .

د . لا شيء مما سبق .

ثانيا : حدد اذا ماكانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X):

٢٩. تعرف أدلة الاثبات في المراجعة بأنها كافة المعلومات التي يستخدمها المراجع لتكوين ودعم رأيه عن المعلومات أو القوائم المالية محل المراجعة .

٣٠. يعتمد المراجع على خبراته المهنية في تحديد كمية ونوعية أدلة الاثبات اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقا لقواعد الاداء المهني ومعايير المراجعة .

٣١. كمية أدلة الاثبات التي يجب الحصول عليها تتأثر بحجم العينة التي يعتمد عليها المراجع وعدد البنود (المفردات) التي يقرر فحصها .

٣٢. نوعية أدلة الاثبات ترتبط باجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع لتجميع هذه الأدلة وتوقيت تنفيذها .

٣٣. يجب أن تكون أدلة الاثبات التي يستخدمها المراجع كافية للمراجع ويمكنه الاعتماد عليها (جديرة بالثقة) .

٣٤. تكلفة الحصول على دليل الاثبات تمثل المحدد الرئيسي عند اتخاذ قرارات تجميع أدلة الاثبات لأي عملية مراجعة .

٣٥. اجراءات الفحص التحليلي تمثل عادة أقل أنواع أدلة الاثبات تكلفة .

٣٦. الملاحظات كأحد أدلة الاثبات في المراجعة تعتبر أكثر جدارة بالثقة عن الجرد الفعلي للأصول .

٣٧. الاستفسارات التي يطلبها المراجع من موظفي العميل نادرا ما تكون كافية في حد ذاتها للوصول إلى دليل اثبات يمكن الاعتماد عليه .

٣٨. الشيكات الصادرة عن الشركة (عميل المراجعة) لأحد مورديها وتم رفضها واستبدالها بشيكات أخرى تعتبر نوع من المستندات الداخلية .

٣٩. تعتبر المصادقات على أرصدة حسابات العملاء والموردين من الاساليب الرئيسية للحصول على أدلة الاثبات والتي يعتمد عليها المراجعون .

٤٠. الاستفسارات من موظفي العميل والملاحظات عادة ما تكون أقل تكلفة عن الأساليب الأخرى للحصول على أدلة الاثبات .

٤١. عندما تظهر الاجراءات التحليلية عدم وجود تغيرات غير عادية في رصيد حساب معين ، قد يجري المراجع اختبارات أساسية أقل على رصيد هذا الحساب .

٤٢. الملاحظات كأحد أدلة الاثبات تعني أن يحصل المراجع على معلومات شفهية من موظفي العميل عن أسئلته .

٤٣. أدلة الاثبات التي تتصف بالموضوعية يمكن الاعتماد عليها (جديرة بالثقة) ومن ثم تكون مقنعة للمراجع عن أدلة الاثبات التي لا تتصف بالموضوعية .

٤٤. تكلفة الجرد الفعلي كأحد أدلة الاثبات عادة أكبر من تكلفة الملاحظات كأحد أدلة الاثبات في المراجعة .

٤٥. لا تستخدم المصادقات عادة للتحقق من صحة معاملات معينة مثل معاملات البيع والشراء .

٤٦. تعتبر المصادقات السلبية أكثر جدارة بالثقة من المراجع عن المصادقات الايجابية .

٤٧. يستخدم أسلوب الاجراءات التحليلية في مراحل التخطيط ــ تنفيذ ــ اكتمال عملية المراجعة للقوائم المالية للشركات .

٤٨. عندما يظهر أسلوب الاجراءات التحليلية كأحد أساليب الحصول على أدلة الاثبات في المراجعة عدم وجود تقلبات غير عادية في رصيد حساب معين ، فإن المراجع يجري اختبارات أقل لضوابط الرقابة الداخلية على هذا الحساب .

٤٩. يمكن استخدام أسلوب الاجراءات التحليلية لتجميع أدلة اثبات يمكن الاعتماد عليها (جديرة بالثقة) لاجراء كافة الاختبارات الاساسية على أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة .

٥٠. الجرد الفعلي يعد أكثر تكلفة من المراجعة المستندية وأقل تكلفة من المصادقات .

٥١. أدلة الاثبات في المراجعة يجب أن تكون مقنعة للمراجع عن كونها حاسمة ويتطلب ذلك أن تكون هذه الأدلة كافية وتفي بالغرض (جديرة بالثقة أو يمكن الأعتماد عليها).

٥٢.كلما زاد احتمال حدوث الخطر الحتمي المحيط ببند معين زادت الحاجة إلى كمية أكبر من أدلة الاثبات .

٥٣. كلما نقصت فعالية نظام الرقابة الداخلية إزداد خطر الرقابة ومن ثم يتعين الاعتماد كمية أكبر من أدلة الاثبات .

٥٤. تحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة يرتبط استيفاء الاهداف الفرعية لمراجعة المعاملات وأرصدة الحسابات وأهداف مراجعة الافصاحات مع مراعاة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة محل المراجعة .

٥٥. يقوم المراجع باجراء اختبارات فعالية ضوابط الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تحديد مستوى خطر الرقابة .

٥٦. قد تستخدم الاختبارات الاساسية على المعاملات للتحقق من استيفاء الاهداف الفرعية لمراجعة المعاملات ومستوى فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على هذه المعاملات .

٥٧. من المفضل عمليا اجراء اختبارات فعالية ضوابط الرقابة الداخلية بشكل متزامن concurrent مع الأختبارات الاساسية على المعاملات لتخفيض وقت وتكلفة تنفيذ عملية المراجعة .

٥٨. اذا ترتب على اختبارات المراجعة تخفيض خطر عدم الاكتشاف المخطط وحتى مع بقاء خطر الرقابة والخطر الحتمي عند نفس المستوى المخطط فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض خطر المراجعة المحقق .

٥٩. يشمل الملف الدائم للمراجعة على أوراق عمل المراجعة التي تخص السنة الحالية محل المراجعة .

٦٠. يشتمل الملف الجاري للمراجعة على أوراق العمل ذات الطبيعة الممتدة لعدة سنوات .

٦١. أوراق عمل المراجعة تعتبر ملكا للمراجع ولكن يتعين عليه الحفاظ على سرية المعلومات الواردة بها وفقا للميثاق العام لآداب وسلوك المهنة .

الفصل الرابع
المعاينة في المراجعة

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. يجب أن يكون المجتمع ملائماً appropriate للهدف من اجراء اختبارات المراجعة ، بالأضافة إلى كونه مكتملا أي يشتمل على كافة العناصر الممثلة لهذا المجتمع ، طبقا لذلك :

أ . اذا كان الهدف من اختبار المراجعة اكتشاف تحريفات بالزيادة في حسابات الدائنين فإن المجتمع يتمثل في حسابات الدائنين المسجلة بدفاتر المنشأة .

ب. اذا كان الهدف من اختبار المراجعة اكتشاف تحريفات بالنقص في حسابات الدائنين فإن المجتمع يتمثل في كافة مستندات المعاملات مع الدائنين والتسديدات اللاحقة لهم

جـ. اذا كان الهدف من اختبار المراجعة التحقق من اكتمال معاملات المبيعات فإن المجتمع يتمثل في كافة مستندات البيع وفقا لتسلسلها المطبوع من بداية إلى نهاية الفترة المالية .

د . كل الأمثلة السابقة صحيحة .

٢. عند تخطيط العينة يتعين على المراجع تحديد حجم العينة المناسب في ضوء :

أ . تحديد المجتمع الذي يتم اختيار العينة منه ومفردات هذا المجتمع (وحدة المعاينة) ومدى ملاءمة المعاينة لهذا المجتمع.

ب. تحديد مستوى الخطر المقبول في عملية المعاينة .

جـ. تحديد الحد الأقصى المسموح به Tolerable للمخالفات أو التحريفات في ضوء الأهمية النسبية لوحدات المعاينة .

د . كل ما سبق .

٣. العينة التي تعبر عن خصائص المجتمع المسحوبة منه تسمى :

أ . عينة متغيرات **ب. عينة ممثلة للمجتمع**

جـ. عينة صفات **د . عينة عشوائية**

٤. عندما يقرر المراجع اختيار عدد مفردات أقل من كامل مفردات المجتمع لأجراء اختباراته فإن المراجع يستخدم :

أ . العينات في المراجعة **ب. معاينة ممثلة للمجتمع**

جـ. حكم مهني ضعيف **د . معاينة تقديرية .**

٥. لتحديد اذاماكانت العينة تمثل المجتمع تمثيلا صحيحا يتعين على المراجع :

أ . اختيار عدة عينات من المجتمع . **ب. فحص كامل لمفردات المجتمع .**

جـ. لا يستخدم العينات باعتبارها مكلفة . **د .يستخدم عينة طبقية .**

٦. أحد أسباب أخطاء غير المعاينة :

أ . اختيار مفردات العينة بشكل خاطىء .

ب. عدم كفاية حجم العينة .

جـ. عدم كفاءة المراجع في إختيار واختبار مفردات العينة .

د . المخالفات التي تتضمنها العينة.

٧. عندما يقوم المراجع بفحص بنود مختارة من مستندات البيع بالشركة محل المراجعة كعينة ، أي من الطرق التالية يمكن للمراجع أن يستخدمها في اختيار هذه البنود :

أ . اختيار المستندات ذات القيم الكبيرة وتمثل نسبة كبيرة من قيمة مفردات المجتمع .

ب. اختيار هذه المستندات عشوائياً .

جـ. اختيار المستندات التي يتوقع المراجع احتوائها على تحريفات جوهرية .

د . كل ما سبق يعتبر طرق مناسبة لاختيار العينة .

٨. أي من الاختيارات التالية للمراجع يعتبر سببا أكثر دقة لحدوث خطأ المعاينة :
أ .اختيار خاطىء لحجم العينة . ب. استخدام مكثف لاختبارات ضوابط الرقابة .
جـ. عدم كفاية حجم العينة أو / و عدم دقة اختيار مفرداتها .
د. استخدام المعاينة العشوائية .

٩. يعتبر غالبية المراجعين أن العينة ليست كافية اذا احتوت فقط على :
أ . البنود ذات القيمة الأكبر في المجتمع .
ب. البنود الأكبر قيمة في المجتمع وتمثل نسبة كبيرة من قيمة مفردات المجتمع .
جـ. البنود التي يرجح المراجع احتوائها على تحريفات جوهرية .
د . البنود التي تمثل مفردات المجتمع تمثيلا صحيحاً .

١٠. أي مما يلي يمثل خطر عدم اكتشاف اختبارات المراجعة للمخالفات الموجودة بالعينة ؟
أ . خطر المعاينة الأحصائية . ب. خطأ غير المعاينة .
جـ. خطر المراجعة . د . خطر عدم الاكتشاف .

١١.أي مما يلي يمثل خطر أن يخلص المراجع إلى استنتاجات خاطئة عن المجتمع استنادا إلى بيانات العينة :
أ . خطر المعاينة . ب. خطأ غير المعاينة .
جـ. خطر المراجعة . د . خطر عدم الاكتشاف .

١٢. تتم عملية المعاينة الاحصائية وغير الاحصائية باتباع ثلاث خطوات أساسية ، الخطوة الأولى من هذه الخطوات هى :
أ . تحديد الأرقام العشوائية لاختيار مفرادات العينة . ب. تقييم نتائج العينة.
جـ. تخطيط العينة . د . اختيار العينة .

١٣. أي من العبارت الاتية يعتبر أكثر دقة فيما يتعلق بإمكانية القياس الكمي لخطر المعاينة:

أ . خطر المعاينة لا يمكن قياسه كميا (رقميا) .

ب. خطر المعاينة يمكن قياسه كميا عند استخدام المعاينة غير الاحصائية لاختيار مفردات العينة .

جـ. خطر المعاينة يمكن قياسه كميا فقط عند استخدام أساليب المعاينة الاحصائية .

د . لا شيء مما سبق .

١٤. أي مما يلي لايعتبر من خطوات المعاينة الاحصائية وغير الاحصائية ؟ :

أ . تخطيط العينة .

ب. اختيار العينة .

جـ. تقييم نتائج العينة

د . تحديد احتمال حدوث الغش والأخطاء .

١٥. أي من العبارات الاتية يعتبر أكثر دقة فيما يتعلق بتقييم نتائج العينة غير الاحصائية ؟ :

أ . ليس مقبولا بصفة عامة تقييم نتائج العينة غير الاحصائية باستخدام طرق احصائية .

ب. يمكن اجراء تقييم غير احصائي فقط عند اختيار مفردات العينة احصائيا .

جـ. يمكن اجراء تقييم غير احصائي فقط اذا لم يتمكن المراجع من قياس خطر المعاينة كمياً .

د . كل ما سبق يعد صحيحاً .

١٦. أحد مزايا استخدام أساليب المعاينة الاحصائية في المراجعة هو كون هذه الأساليب :

أ . تستبعد الحاجة إلى القرارات الحكمية .

ب. تقيس خطر المعاينة كمياً .

جـ. تظهر أهمية الدقة والاعتمادية (الجدارة بالثقة) التي تقنع المراجع .

د . تم اقرارها في المحاكم على أنها مفضلة عن المعاينة الحكمية .

١٧. أي من العبارات الآتية يعتبر صحيحاً بخصوص استخدام المعاينة في المراجعة :
أ . يمكن للمراجع اجراء اختبارات المراجعة بعد اختيار مفردات العينة .
ب. الهدف من تخطيط العينة هو التأكد من أداء اختبارات المراجعة في اطار خطر المعاينة المقبول مع تخفيض احتمال أخطاء غير المعاينة .
جـ. إذا كان مستوى الثقة عند ٩٥% فإن نسبة خطر المعاينة تصبح ٥% .
د . كل ما سبق يعتبر صحيحاً .

١٨. المراجع الذى يفضل المعاينة الاحصائية عن المعاينة غير الاحصائية يعتقد أن الميزة الأساسية للمعاينة الاحصائية تكمن في قدرتها على :
أ . قياس خطر المعاينة .
ب. توفر دفوع قانوينة لحماية المراجع .
جـ. تحدد مستوى الدقة المطلوب لاقناع المراجع .
د . توفر أدلة اثبات حاسمة بأقل جهد مبذول من المراجع .

١٩. اذا كان عدد المخالفات في عينة مكونة من ١٠٠ مفردة يبلغ ٣ مخالفات وفي ضوء عدة عينات استكشافية بلغ متوسط هذه المخالفات فى المجتمع ٤%. فإن خطأ المعاينة فى هذه الحالة يبلغ :
أ . ٣% **ب. ٤%**
جـ. ١% **د . ٢%**

٢٠. عند تحديد المجتمع يكون :
أ . من الضروري تحديد مجتمعات مستقلة لاجراءات المراجعة المختلفة .
ب. يستخلص المراجع إستنتاجاته عن المجتمع الذي تم معاينته فقط .
جـ. يمكن للمراجع تعريف المجتمع ليشمل أي بند يرغب في اضافته .
د . كل ما سبق .

٢١. أحد طرق تقييم خطر المعاينة عند استخدام المعاينة غير الاحصائية هو :

أ . طرح معدل المخالفات بالعينة من معدل المخالفات المسموح به في المجتمع .

ب. اضافة معدل المخالفات بالعينة إلى معدل المخالفات المسموح به .

جـ. طرح معدل المخالفات بالعينة من معدل الخطر المقبول كحد أقص للمخالفات .

د . اضافة معدل المخالفات بالعينة إلى معدل الخطر المقبول كحد أقصى للمخالفات .

٢٢. عند تخطيط عينة المراجعة فإن ..... تمثل البنود التي يرغب المراجع في التوصل إلى استنتاجات عنها :

أ . الخصائص (الصفات) **ب. وحدة المعاينة**

جـ. مفردات المجتمع **د . العينة**

٢٣. أي من النتائج الآتية يحققها المراجع من حجم عينة أكبر :

أ . تخفيض حجم العينة لتخفيض معدل المخالفات المسموح به .

ب. زيادة حجم العينة لتخفيض معدل المخالفات المسموح به .

جـ. تخفيض حجم العينة لزيادة معدل المخالفات المسموح به .

د . زيادة حجم العينة لزيادة معدل المخالفات المسموح به .

٢٤. احتمال رفض المجتمع على اعتبار انه خاطىء استنادا إلى بيانات العينة في حين أن المجتمع في الواقع سليم يعرف بأنه خطر الرفض الخاطىء للمجتمع (ألفا α) وقد يؤدي بالمراجع إلى :

أ . أن يتوسع المراجع في اختباراته للبحث عن أدلة إثبات إضافية .

ب. زيادة تكلفة المراجعة مما يؤثر على كفاءتها الاقتصادية .

جـ. غالبا ما تؤدي الاختبارات الاضافية للمراجع إلى قرار صحيح .

د . كل ما سبق .

٢٥. احتمال قبول المجتمع على أنه صحيح استنادا إلى بيانات العينة في حين انه في الواقع غير صحيح يعرف بأنه خطر القبول الخاطىء (بيتا β) ويمكن أن يؤدي إلى :

أ . عدم فعالية المراجعة في تحقيق أهدافها (فشل المراجعة) .

ب. زيادة احتمال تعرض المراجع للمقاضاة .

جـ. زيادة خطر أعمال المراجع (فقدان العملاء) .

د . كل ماسبق .

٢٦. تستخدم معاينة المتغيرات في المراجعة للتوصل إلى استنتاجات عن قيم مالية مثل قيمة معاملات أو أرصدة ، ويمكن أن تتم من خلال معاينة :

أ . تقدير الفروق Difference Estimation .

ب. تقدير متوسط الوحدة Mean-per-unit Estimation .

جـ. معاينة الوحدة النقدية Monetary unit Sampling .

د . كل ما سبق .

٢٧. عندما يرغب المراجع في التحقق من صحة تقييم رصيد حساب العملاء وذلك بتحري الفروق بين أرصدة العملاء بالدفاتر والآرصدة التي تم المصادقة عليها من هؤلاء العملاء للوقوف على الاختلافات الجوهرية في أرصدة العملاء يطلق على هذا الأسلوب في المعاينة :

أ . معاينة تقدير الفروق . ب. معاينة تقدير متوسط للوحدة .

جـ. معاينة الوحدة النقدية . د . المعاينة الاحتمالية التناسبية .

٢٨. عندما يرغب المراجع في التحقق من صحة رصيد المخزون وذلك بأخذ عينة من بنود المخزون وحساب متوسط قيمة البند في العينة وضرب هذا المتوسط في عدد بنود المخزون بالشركة للأستدلال على قيمة رصيد المخزون في شكل مدى للدقة بمستوى ثقة معين ، يطلق على هذا الأسلوب في المعاينة :

أ . معاينة تقدير الفروق . ب. معاينة تقدير متوسط للوحدة

جـ. معاينة الوحدة النقدية . د . المعاينة الاحتمالية التناسبية

٢٩. عندما يرغب المراجع في التحقق من صحة رصيد المخزون واعتبر أن كل جنيه من قيمة رصيد المخزون بمثابة وحدة معاينة ، يطلق على هذا الأسلوب في المعاينة :

أ . معاينة تقدير الفروق . **ب. معاينة تقدير متوسط للوحدة .**

جـ. معاينة الوحدة النقدية . **د .لا شيء مما سبق .**

٣٠. عند المعاينة الاحصائية للصفات يفترض أن توزيع الخصائص أو الصفات يتلاءم مع:

أ . التوزيع الاحتمالي الطبيعي . **ب. توزيع ذو الحدين .**

جـ. توزيع بواسون . **د . لا شيء مما سبق .**

٣١. عند المعاينة الاحصائية للمتغيرات يفترض توزيع المتغيرات يتلاءم مع :

أ . التوزيع الاحتمالي الطبيعي . **ب. توزيع ذو الحدين .**

جـ. توزيع بواسون . **د . لا شيء مما سبق .**

٣٢. قبل اختيار العينة العشوائية من المجتمع يجب على المراجع تحديد :

أ . المجتمع . **ب. وحدة المعاينة .**

جـ. اطار المعاينة **د. كل ما سبق .**

٣٣. معاينة الصفات وبعض أنواع معاينة المتغرات (تقدير متوسط الوحدة ، وتقدير الفروق يمكن أن تتم :

أ . استنادا إلى خبرة المراجع وأحكامه المهنية فقط (معاينة حكمية) .

ب. الاعتماد على القواعد والجداول الاحصائية بالأضافة إلى خبرة المراجع المهنية.

جـ. الاعتماد على الجدوال الاحصائية فقط .

د . لا شيء مما سبق .

٣٤. عند استخدام العينة العشوائية غير المقيدة في المراجعة يشترط :

أ . تحديد حجم العينة المناسب لتمثيل المجتمع تمثيلاً صحيحاً .

ب. تماثل مفردات المجتمع من حيث القيمة ولكل منها احتمال متساوي في أن تسحب ضمن مفردات العينة .

جـ. أن يسمح للمفردة التي سبق سحبها بالعينة بتكرار ظهورها بالعينة .

د . كل ما سبق .

٣٥. عند استخدام العينة العشوائية المقيدة في المراجعة يشترط :

أ . تحديد حجم العينة العشوائية لتمثيل المجتمع تمثيلاً صحيحاً.

ب. تماثل مفردات المجتمع من حيث القيمة ولكل منها احتمال متساوي فى أن تسحب ضمن مفردات العينة .

جـ. لا يسمح بإعادة مفردة سبق سحبها بالعينة إلى المجتمع مرة أخرى .

د . كل ما سبق .

٣٦. عند استخدام العينة العشوائية المنتظمة في المراجعة يشترط :

أ . مراعاة كافة شروط استخدام العينة العشوائية غير المقيدة .

ب. أن يكون هناك فاصل عددى بين كل مفردة يتم سحبها والتي تليها يتم حسابه بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة .

جـ. أن يتم اختيار أول مفردة بالعينة من المجتمع عشوائياً ويضاف الفاصل العددى الثابت لرقم هذه المفردة لاختيار المفردة التالية لها حتى يتم اختيار كل مفردات العينة .

د . كل ما سبق .

٣٧. عند استخدام العينة العشوائية الطبقية في المراجعة يشترط :

أ . تقسيم المجتمع إلى عدة طبقات وفقا لقيم مفردات المجتمع على سبيل المثال (مفردات ذات قيم صغيرة ـ مفردات ذات قيم متوسطة ـ مفردات ذات قيم كبيرة).

ب. يتم اختيار عينة عشوائية أومنتظمة من كل طبقة .

جـ. يقتصر استخدام هذه العينة في حالة عدم تماثل مفردات المجتمع من حيث قيمتها .

د . كل ما سبق .

٣٨. تستخدم العينة الاحتمالية التناسبية - Probability – Proportionate – To Size بصفة أساسية عندما تكون وحدة المعاينة وحدة نقدية (جنيه مثلا) ومن ثم فهى تلائم معاينة المتغيرات ويتطلب استخدامها :

أ . أن قيمة التحريف في أي وحدة معاينة لايزيد عن القيمة الدفترية لرصيد هذه الوحدة .

ب. أن يكون معدل التحريف المتوقع بالمجتمع صغيرا جدا (أقل من ١٠%) وألا يقل عدد الوحدات المادية بالمجتمع عن ٢٠٠٠ وحدة (بند أو حساب) .

جـ. صلاحية افتراض ملاءمة توزيع بواسوان الاحصائي للتطبيق على المجتمع محل المعاينة .

د . كل ما سبق .

٣٩. عند حساب فاصل عددي بقسمة عدد مفردات المجتمع على عدد مفردات العينة كأساس لاختيار مفردات العينة من المجتمع يطلق على هذه العينة :

أ . معانية احصائية .

ب. اختيار عشوائي لمفردات العينة.

جـ. اختيار منتظم لمفردات العينية .

د . اختيار لمفردات العينة عن طريق الحاسب الآلي

٤٠. عند الاختيار المنتظم لمفردات العينة يتم قسمة عدد مفردات المجتمع على عدد مفردات العينة لتحديد :

أ . الفاصل العددي بين مفردات العينة .

ب. معدل المخالفات المسموح به .

جـ. حساب الحد الأقصى لعدد المخالفات المسموح به .

د . حساب متوسط عددالمخالفات.

٤١. المعاينة العشوائية غير المقيدة تستخدم :

أ . اذا رغب المراجع في التركيز على بنود معينة في المجمتع .

ب. اذا رغب المراجع التحكم في مدخلات ومخرجات اختيار مفردات العينة باستخدام الحاسب الآلي .

جـ. اذا رغب المراجع في عدم تكرار سحب أي بند ضمن مفردات العينة .

د . باعتبارها طريقة للمعاينة الاحصائية .

٤٢. عند تقسيم مجتمع مستندات البيع في شركة معينة إلى مجتمعات فرعية طبقا لقيمة فواتير البيع ، وتم سحب عينات كبيرة نسبيا من كل مجتمع فرعي فإن هذه العينة يطلق عليها :

أ . عينة احتمالية تناسبية . **ب. عينة طبقية**

جـ. عينة عشوائية مقيدة . **د . عينة حكمية**

٤٣. عند فحص المراجع للمدفوعات النقدية في الشركة محل المراجعة باستخدام العينة العشوائية المنتظمة مع نقطة بداية عشوائية ، فإن أحد عيوب هذا الأسلوب أن مفردات المجتمع :

أ . يتم سحب أي منها أكثر من مرة ضمن مفردات العينة .

ب. يتم ترتيب مفردات المجتمع بشكل منتظم قبل سحب مفردات العينة .

جـ. يتم سحب مفردات العينة من المجتمع بشكل منتظم مما يقلل من عشوائية اختيار مفردات العينة .

د . أن المفردة التي سبق سحبها بالعينة يجب إعادتها إلى المجتمع للوصول إلى استدلال احصائي سليم .

٤٤. من أهم مخاطر الاختيار الحكمى لمفردات العينة :

أ . أنه لايمثل أحدى طرق المعاينة الاحصائية .

ب. أنه يحتاج إلى وقت كبير من المراجع .

جـ. أنه ذات تكلفة عالية نسبياً .

د . يصعب معه الحفاظ على عدم التحيز في اختيار مفردات العينة .

٤٥. عندما يقوم المراجع باختيار مفردات العينة من المجتمع باستخدام طرق لا تعتمد على نظرية الاحتمالات دون النظر لقيمة المفردة أو خصائصها فإن هذا الاختيار يعتبر :

أ . اختيار عشوائي مقيد . **ب. اختيار حكمي للمراجع .**

جـ. اختيار عشوائي منتظم . **د . اختيار احصائي .**

٤٦. عندما يرغب المراجع في تقييم نتائج العينة احصائيا ، فإن احدى الطرق المقبولة لاختيار مفردات العينة من المجتمع هى :

أ . الاختيار العشوائي . **ب. الاختيار حكمى لمفردات العينة**

جـ. اختيار غير عشوائي **د . لا شيء مما سبق.**

٤٧. أي من العبارات الآتية يعتبر صحيحا فيما يتعلق باستخدام المعاينة فى المراجعة لتحديد معدل المخالفات :

أ . يهتم المراجع بأقل معدل للمخالفات .

ب. يهتم المراجع بأعلى معدل للمخالفات .

جـ. يهتم المراجع بمتوسط معدل المخالفات في عمليات المراجعة السابقة للعميل

د . يهتم المراجع بمعدل المخالفات في الشركات المماثلة .

٤٨. معدل المخالفات للضوابط الرقابية المحسوب من العينة الحكمية Sample Exception Rate (SER) يمثل :

أ . أعلى معدل للمخالفات .

ب. معدل المخالفات المقدر بالمجتمع .

جـ. أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع (CUER) .

د . معدل المخالفات المسموح به .

٤٩. معدل المخالفات المسموح به Tolerable Exception Rate (TER) يعبر عن التقدير المهني للمراجع لأقصى نسبة يمكن قبولها من المراجع لمخالفات الضوابط الرقابية دون أن يعدل في التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة . ويستند المراجع في تقديره لهذا المعدل إلى :

أ . التقدير المخطط لمستوى خطر الرقابة (عند الحد الأقصى أو أقل).
ب. درجة التأكيد التي يرغب المراجع فيها (عال ـ متوسط ـ منخفض)
جـ. الأهمية النسبية لتأثير الضابط الرقابي على أرقام القوائم المالية .
د . كل ما سبق .

٥٠. اذا حدد المراجع مستوى خطر الرقابة عند ١٠% ، ومستوى الخطر المتأصل (الحتمي) عند ١٠٠% ومستوى التأكيد (الثقة) ٩٥% . فإن الخطر المقبول للقبول الخاطىء (خطر عدم الاكتشاف) يساوي :

أ . ١٠% ب. ١٠٠%
جـ. ٥٠% د . ٩٥%

٥١. اذا حدد المراجع مستوى الخطر المراجعة الكلي عند مستوى ٥% ، والخطر المتأصل (الحتمي) عند مستوى ٥٠% ، والمستوى المقبول لخطر القبول الخاطىء عند مستوى ٣٣,٣% . فإن المستوى المخطط لخطر الرقابة يساوي :

أ . ٣٠% ب. ٥٠%
جـ. ٥% د . ٣٣,٣%

٥٢. اذا حدد المراجع مستوى خطر المراجعة الكلي عند مستوى ١% ، والمستوى المقبول لخطر القبول الخاطىء عند مستوى ٢٠% ، والمستوى المخطط لخطر الرقابة عند مستوى ٥٠% . فإن مستوى الخطر المتأصل (الحتمي) يساوي :

أ. ٥٠% ب. ١%
جـ. ٢٠% د . ١٠%

٥٣. اذا حدد المراجع مستوى المخطط لخطر الرقابة عند مستوى ١٠٠% ، والمستوى المقبول للقبول الخاطىء (عدم الاكتشاف) عند مستوى ٣٣,٣% ، مستوى الخطر الحتمي عند مستوى ٣٠% . فإن خطر المراجعة الكلي يساوي :

أ . ٣٠%　　ب. ١٠%

جـ. ١٠٠%　　د . ٣٣,٣%

٥٤. معدل المخالفات المقبول من المراجع دون أن يعدل في مستوى خطر الرقابة المخطط يسمى :

أ . معدل المخالفات المقبول .　　ب. معدل المخالفات المقدر بالمجتمع.

جـ. معدل الخالفات بالعينة .　　د . معدل المخالفات المسموح به .

٥٥. عادة ما يستخدم المراجعون ..... لتحديد معدل المخالفات المقدر في المجتمع :

أ . نتائج مراجعة السنة الحالية .

ب. معدل المخالفات المسموح به .

جـ. نتائج مراجعة السنة السابقة .

د. معدل المخالفات المقدر من الادارة .

٥٦. عند تقييم مدى مدى فعالية تشغيل الضوابط الرقابية يمكن للمراجع قبول فرض فعالية هذه الضوابط اذا تبين له أن معدل المخالفات التي تم اكتشافها عند فحص هذه الضوابط :

أ . يزيد عن أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع .

ب. يساوي أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع .

جـ. أقل من أو يساوى أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع .

د . لا شيء مما سبق .

٥٧. عند استخدام المعاينة الحكمية لاجراء الاختبارات الأساسية للمعاملات وأرصدة الحسابات يعتمد المراجع على خبراته وأحكامه المهنية فى :

أ . تخطيط عينة الاختبارات الأساسية.

ب. اختيار مفردات العينة واختبارها .

جـ. تقييم نتائج العينة (قبول أو رفض سلامة المعاملات أو الأرصدة) .

د . كل ما سبق .

٥٨. عند مراجعة حسابات الموردين في احدى الشركات (٢٠٠٠ حساب) باستخدام المعاينة الحكمية تبين للمراجع أن اجمالى أرصدة الموردين يبلغ ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه ، ويقدر المراجع قيمة التحريف المسموح به بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وكان معدل تأكيد مستوى المخاطر (خطر الرقابة عال ، وخطر عدم الاكتشاف متوسط) هو (٢) فإن حجم العينة الحكمية المطلوب من المراجع فحصها من حسابات الموردين هى :

أ . ١٢٠ حساب　　ب. ٢٤٠ حساب

جـ. ١٠٠ حساب　　د. ١٥٠ حساب

٥٩. عند استخدام المراجع للمعاينة الحكمية لأرصدة العملاء (٤٠٠٠ حساب) بأحدى الشركات حدد قيمة التحريف المسموح به بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، فإذا تبين له من فحص عينة من هذه الحسابات عددها ١٠٠ حساب أن قيمة الفروق بين الأرصدة الدفترية والأرصدة التى وردت فى مصادقات العملاء تبلغ ٢٠٠٠ جنيه فإن القيمة المقدرة للتحريف بهذا المجتمع هى :

أ . ٨٠٠٠٠ جنيه　　ب. ٣٠٠٠٠ جنيه

جـ. ٥٠٠٠٠ جنيه　　د. ٢٠٠٠٠ جنيه

٦٠. عند استخدام العينة الحكمية في تقييم نتائج الاختبارات الأساسية على المعاملات أو الأرصدة فإن المراجع يقبل افتراض عدم وجود تحريفات جوهرية بهذه المعاملات أو الأرصدة اذا توصل إلى أن قيمة التحريفات التي توصل إليها :

أ . أقل من قيمة التحريفات المسموح بها .

ب. أكبر من قيمة التحريفات المسموح بها.

جـ. أقل من أو تساوي قيمة التحريفات المسموح بها .

د . لا شيء مما سبق .

ثانيا : حدد اذا ماكانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X):

٦١. ترتكز المراجعة الاختبارية على اختيار عينة من مجتمع المعاملات أو أرصدة الحسابات وفحصها فحصا شاملا وتعميم نتائج فحص هذه العينة على باقي مفردات المجتمع .

٦٢.يعرف المجتمع بأنه مجموعة من البيانات التي تتصف بخاصية أو صفات مشتركة مثل مجتمع مستندات معاملات المنشأة عن سنة معينة .

٦٣.قد يتم تجزئة المجتمع إلى مجتمعات أقل حدودا مثل مجتمع مستندات البيع أو مجتمع حسابات العملاء أو مجتمع بنود المخزون .

٦٤.تمثل العينة جزءا من المجتمع أو بعض بنود وليس كامل بنود (مفردات) المجتمع .

٦٥. استخدام العينات في المراجعة Audit Sampling يعد أكثر انتشارا فى الشركات الكبري التى تتنوع أنشطتها وعدد المعاملات التي تتم بها خلال الفترة المالية ، عنه في الشركات والمنشآت الصغيرة .

٦٦. عند اختبار الضوابط الرقابية التي لا يترتب على تنفيذها وجود قرينة مستندية (مسار للمراجعة Audit Trail) يمكن معاينتها يعتمد المراجع على أسلوب الملاحظة والاستفسارات ولا يحتاج إلى استخدام المعاينة في اجراء هذه الاختبارات .

٦٧. المعاينة الاحصائية Statistical Sampling وفقا للمعايير المصرية للمراجعة (٥٣٠) تتصف بخاصيتين هما الاختيار العشوائي للعينة ، واستخدام قواعد نظرية الاحتمالات في تقييم نتائج العينة .

٦٨. المعاينة غير الاحصائية Non statistical Sampling تستند الي الخبرة المهنية للمراجع في تخطيط العينة واختيار مفرادتها وفحصها ومن ثم يطلق عليها المعاينة الحكمية Judgmental Sampling .

٦٩. استخدام العينات الاحصائية في المراجعة يلغي الحاجة الى الأحكام المهنية للمراجع Professional Judgement .

٧٠. استخدام العينات الاحصائية في المراجعة يخفض التحيز الشخصي للمراجع فى اختيار مفردات العينة وتقييم نتائج العينة .

٧١. يطلق علي الأخطاء الناتجة عن عدم كفاية حجم العينة ، وعدم دقة اجراءات اختيار مفردات العينة مما يجعلها غير ممثلة للمجتمع تمثيلا صحيحا ، اصطلاح أخطاء المعاينة Sampling Errors .

٧٢. أخطاء غير المعاينة Non sampling Errors ترجع إلى عدم ملاءمة الاجراءات التي يتبعها المراجع في فحص بيانات العينة أو عدم كفاءة المراجع فى اختيار مفردات العينة والتعرف على المخالفات أو التحريفات الجوهرية من واقع مفردات العينة .

٧٣. أحد طرق مواجهة خطر المعاينة هو زيادة حجم العينة المستخدمة .

٧٤. يتمثل خطأ المعاينة Sampling Error في الفرق بين النتائج المحسوبة من بيانات العينة وتلك التي يمكن الحصول عليها بتطبيق ذات الاختبارات على كافة بنود المجتمع.

٧٥. خطر المعاينة Sampling Risk يمثل احتمال توصل المراجع الي استنتاجات خاطئة عن المجتمع استنادا الى بيانات العينة ويشمل خطر الرفض الخاطئ (ألفا α) وخطر القبول الخاطئ للمجتمع (بيتا β) .

٧٦. خطر الرفض الخاطئ للمجتمع Accepted Risk Of Incorrect Rejection (ARIR) يعبر عن احتمال رفض المجتمع استنادا الى بيانات العينة في حين أن المجتمع في الواقع صحيح ويشار اليه احصائيا بالخطأ من النوع الأول (ألفا α) ويساوي (١- مستوى الثقة) .

٧٧. خطر القبول الخاطئ للمجتمع Accepted Risk Of Incorrect Acceptance (ARIA) يعبر عن احتمال قبول المراجع للمجتمع استنادا الى بيانات العينة في حين أن المجتمع في الواقع يحتوي على مفردات خاطئة ويشار اليه احصائيا بالخطأ من النوع الثاني (بيتا β) .

٧٨. معاينة الصفات Attributes Sampling تستخدم في المراجعة للوقوف علي توافر صفة أو خاصية معينة في المجتمع محل الدراسة ومن ثم فهي تصلح لمعاينة مدى فعالية الضوابط الرقابية التي يتوافر بشأنها قرائن ومعلومات يمكن تتبعها (مسار مراجعة (Audit Trail) .

٧٩. معاينة المتغيرات Variables Sampling تستخدم في المراجعة للتوصل الى استنتاجات معبراً عنها بقيم مالية وليست وصفية في المجتمع محل المعاينة مثل سلامة قيم المعاملات أو أرصدة الحسابات .

٨٠. الاختيار العشوائي للعينة يعتبر الطريقة المثلى لاختيار مفردات العينة من المجتمع سواء عند معاينة الصفات أو معاينة المتغيرات .

٨١. في ظل الاختيار العشوائي لا يكون لكل مفردة في المجتمع فرصة متكافئة أو احتمال متساوي في سحبها ضمن العينة حتى تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع تمثيلا صحيحا.

٨٢. يجب أن يحتوي المجتمع على كافة المفردات التي يرغب المراجع في الحصول على أدلة اثبات بشأنها وبما يتلاءم مع أهداف المراجعة .

٨٣.اطار المعاينة عبارة عن قائمة بكافة مفردات المجتمع الذي يتم سحب العينة منه لأغراض المراجعة .

٨٤. معدل المخالفات المتوقع في المجتمع Expected Population Exception Rate (EPER) يمثل تقدير المراجع في ضوء مراجعته للسنة السابقة بالشركة محل المراجعة أو باستخدام عينة استكشافية Pilot Sample في حدود ٥٠ مفردة لتحديد معدل المخالفات بها لتقدير معدل المخالفات المتوقع بالمجتمع .

٨٥. أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع (Computed Upper (CUER Exception Rate عند استخدام المعاينة الأحصائية في اختبار ضوابط الرقابة الداخلية يمثل معدل المخالفات المحسوب من العينة مضافا إليه نسبة لمواجهة خطر المعاينة يطلق عليها الخطأ المعياري لمتوسط معدل المخالفات المحسوب من العينة.

٨٦. عند استخدام المعاينة الاحصائية في اختبار ضوابط الرقابة يعتمد المراجع على توزيع ذو الحدين الأحصائي ، وبالتالي فإن الخطأ المعياري لمعدل المخالفات المحسوب من العينة يساوي (الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثقة x √ح (١ – ح) ÷ ∾ ، حيث (ح) تمثل معدل حدوث المخالفة وتمثل (∾) حجم العينة .

٨٧. اذا كان معدل المخالفات في عينة احصائية لاختبار ضوابط الرقابة مكونة من ١٠٠ مستند يبلغ ٢ مخالفة فإن الخطأ المعياري لهذا المعدل عند مستوى ثقة ٩٥% (حيث الدرجة المعيارية المقابلة له ١,٩٦) يبلغ ٢,١٨% ويكون أقصى معدل محسوب للمخالفات بالمجتمع = ٢% + ٢,١٨% = ٤,١٨% .

٨٨. عند استخدام المعاينة الحكمية في اجراء الاختبارات الأساسية للمعاملات أو الأرصدة يتم تحديد حجم العينة (بقسمة القيمة الدفترية للمجتمع على قيمة التحريف المسموح به كتقدير المراجع) x معامل تأكيد مستوى المخاطر (عال ــ متوسط ــ منخفض) .

٨٩. في ظل استخدام المعاينة الاحصائية للتحقق من صحة المعاملات أو الأرصدة يمكن للمراجع استخدام المعاينة الاحصائية التقليدية للمتغيرات (متوسط قيمة الرصيد ، أو متوسط قيمة الفروق في الرصيد) أو من خلال المعاينة الاحتمالية التناسبية للوحدة النقدية .

٩٠. تقدير قيمة التحريف المسموح به لرصيد الحساب عند استخدام المعاينة الاحصائية يستند إلى تقدير المراجع للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية وتوزيع هذا التقدير على مستوى رصيد كل حساب .

٩١. عند استخدام معاينة متوسط قيمة الوحدة يجب تحديد المدى المقدر لرصيد المخزون بضرب متوسط قيمة البند من واقع العينة مضروبا في حجم المجتمع ± درجة الدقة المطلوبة (د ق م) لتقييم سلامة رصيد المخزون .

٩٢. عند استخدام معاينة الفروق بين أرصدة العملاء بالدفاتر والأرصدة التي تم المصادقة عليها من العملاء يتم تحديد مدى مقدر لهذه الفروق بضرب متوسط قيمة الفروق في العينة x حجم المجتمع ± درجة الدقة المطلوبة (د ق م) لتقييم سلامة أرصدة العملاء.

الباب الثالث

مراجعة القوائم المالية

الباب الثالث

مراجعة القوائم المالية

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات التالية :

١. في الممارسة العملية لاجراءات المراجعة غالبا ما يتم اختبار ..... بشكل متزامن مع ..... .

أ . ضوابط الرقابة / الاختبارات الأساسية على المعاملات .
ب. ضوابط الرقابة / الاختبارات الأساسية على الأرصدة .
جـ. الاختبارات الأساسية على المعاملات / الاختبارات الأساسية على الأرصدة .
د . ضوابط الرقابة / دوائر أو مجالات المراجعة .

٢. عند مراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة لأول مرة يتعين على المراجع أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة عن :

أ . أن الأرصدة الافتتاحية في بداية الفترة الحالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية تؤثر على أرقام السنة الحالية ، وأنه قد تم ترحيلها بشكل سليم من الفترة السابقة .
ب. أن السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة ملائمة وتطبق بشكل متماثل في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة .
جـ. أنه قد تم الأفصاح عن أيه تعديلات تمت على هذه الأرصدة أو السياسات
د . كل ما سبق .

٣. عند مراجعة النقدية يتعين على المراجع تجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة عن :

أ . المتحصلات النقدية خلال الفترة . **ب. المدفوعات النقدية خلال الفترة**
جـ. الأرصدة النقدية في نهاية الفترة . **د . كل ما سبق .**

٤. عند مراجعة المتحصلات أو المدفوعات النقدية يتعين على المراجع تجميع أدلة الاثبات الكافية والملائمة للتحقق من :

أ . حدوث العمليات النقدية ـ اكتمال هذه المعاملات ـ الدقة المحاسبية لهذه المعاملات .
ب. حدوث العمليات النقدية ـ اكتمال هذه المعاملات ـ الدقة المحاسبية لهذه المعاملات ـ التوجية المحاسبي السليم لهذه المعاملات .
جـ. حدوث العمليات النقدية ـ اكتمال هذه المعاملات ـ الدقة المحاسبية لهذه المعاملات ـ التوجيه المحاسبي السليم لهذه المعاملات ـ تسجيلها في التوقيت الصحيح ـ صحة الترحيل والتلخيص لهذه المعاملات .
د . لا شيء مما سبق .

٥. عند مراجعة الأرصدة النقدية في نهاية الفترة المالية يتعين على المراجع تجميع أدلة الاثبات الكافية والملاءمة للتحقق من :

أ . وجود هذه الأرصدة ـ اكتمال الأرصدة ـ الدقة الحسابية لهذه الأرصدة .

ب. وجود هذه الأرصدة ـ اكتمال الأرصدة ـ الدقة الحسابية للأرصدة ـ سلامة تقييم العملات الأجنبية ـ ملكية هذه الأرصدة ـ سلامة العرض والافصاح لهذه الارصدة بالميزانية .

جـ. وجود الأرصدة النقدية ـ الدقة المحاسبية للأرصدة ـ ملكية هذه الأرصدة

د . لا شيء مما سبق .

٦. عند مراجعة المخزون في الشركات الصناعية يتعين على المراجع تجميع أدلة الاثبات الكافية والملاءمة اللازمة :

أ . لاختبار الضوابط الرقابية على عناصر تكلفة المخزون والأرصدة المخزنية .

ب. لاجراء الاختبارات الأساسية لتحقيق الأهداف الفرعية لمراجعة المعاملات المتعلقة بالمخزون .

جـ. لاجراء الاختبارات الأساسية لتحقيق الأهداف الفرعية لمراجعة أرصدة المخزون في نهاية الفترة المالية .

د . كل ما سبق .

٧. عند مراجعة حسابات المدينين وأوراق القبض يتعين على المراجع تجميع أدلة الاثبات الكافية والملاءمة اللازمة :

أ . لاختبار الضوابط الرقابية على المبيعات الأجلة ومردودات ومسموحات المبيعات والديون المعدومة والمتحصلات من العملاء والخصم المسموح به .

ب. لاجراء الاختبارات الأساسية على المعاملات مع المدينين لتحقيق الأهداف الفرعية لمراجعة هذه المعاملات .

جـ. لاجراء الاختبارات الأساسية على أرصدة المدينين وأوراق القبض لتحقيق الأهداف الفرعية لمراجعة هذه الأرصدة .

د . كل ما سبق .

٨. عند مراجعة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها تبين للمراجع أن سياسة الشركة فى تكوين هذا المخصص تستند إلى تقسيم الديون إلى فئات عمرية لهذه الديون (أقل من ٩٠ يوم لا حاجة للمخصص) ، (أكثر من ٩٠ يوم ــ ٢٥٠ يوم نسبة المخصص ٥%) ، (أكثر من ٢٥٠ يوم نسبة المخصص ١٠%) ، فإذا كان رصيد المدينين ٨ مليون جنيه مقسمة على الفئات العمرية الثلاث كالتالى : الفئة الأولى ٦ مليون ــ الفئة الثانية ١,٥ مليون ــ الفئة الثالثة ٥٠٠ ألف جنيه) . وطبقاً لذلك فإن قيمة المخصص الواجب تكوينه تطبيقاً لسياسة هذه الشركة هى :

أ . ٧٥٠٠٠ جنيه　　ب. ١٠٠٠٠٠ جنيه

جـ. ١٢٥٠٠٠ جنيه　　د. ١٥٠٠٠٠ جنيه

٩. بفحص المصادقات الواردة من العملاء والموردين تبين للمراجع وجود خلافات بين الأرصدة الدفترية والأرصدة طبقاً للمصادقات مع العملاء والموردين وبالفحص تبين للمراجع أن هناك مبيعات آجلة قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه فى نهاية السنة لم تسجل بالدفاتر رغم أن تكلفتها مدرجة ضمن تكلفة المبيعات ، كما وجد تسديدات للموردين بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه حصلت الشركة على خصم مكتسب عنها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، وقد طالب المراجع بضرورة تسجيل هذه المعاملات . فإذا كان صافى الربح قبل التسوية ٣٥٠٠٠٠ جنيه فإن صافى الربح بعد هذه التسويات يبلغ :

أ . ٤٠٠٠٠ جنيه　　ب. ٣٦١٠٠٠ جنيه

جـ. ٣٥٠٠٠٠ جنيه　　د. ٤٠٦٠٠٠ جنيه

١٠. بلغ رصيد الموردين فى ١٢/٣١ مبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغ رصيد المخزون ١٥٠٠٠٠ جنيه وعند فحص المراجع لهذه الأرصدة تبين له وجود فاتورة شراء بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تم تسجيلها مرتين ، ووجود مردودات مشتريات بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لم تسجل وقد قامت الشركة بتصحيح هذه الأخطاء كطلب المراجع علما بأن الشركة تتبع طريقة الجرد المستمر فى المحاسبة عن المخزون . وقد ترتب على هذا التصويب أن أصبح رصيد الموردين والمخزون على الترتيب كما يلى :

أ . ٢٥٠٠٠٠ ، ١٠٠٠٠٠　　ب. ٢٣٠٠٠٠ ، ١٠٠٠٠٠

جـ. ٢٨٠٠٠٠ ، ١٥٠٠٠٠　　د. ٢٦٠٠٠٠ ، ١٣٠٠٠٠

١١. عند مراجعة المبيعات يقوم المراجع بمطابقة المبيعات المسجلة بالدفاتر مع المستندات المؤيدة لها (اعتماد منح الأئتمان ــ فاتورة البيع ــ أذن شحن وتسليم البضاعة المباعة) مع الأهتمام بالمبيعات التى تتم فى نهاية السنة للتحقق من :

أ . عدم وجود خطأ أو غش في تسجيل المبيعات .

ب. عدم وجود خطأ في تسجيل المبيعات .

جـ. عدم وجود عش في تسجيل المبيعات .

د . لا شيء مما سبق .

١٢. من أهم الاختبارات الأساسية على أرصدة العملاء التى تجرى بغرض التحقق من وجود الأرصدة المسجلة بالدفاتر :

أ . تتبع فواتير البيع مع مستندات الشحن .

ب. تتبع المتحصلات من العملاء وايداعها بالبنك .

جـ. تتبع القيود المحاسبية لمردودات المبيعات.

د . عمل مصادقات مع العملاء في نهاية السنة المالية .

١٣. متى تقوم الشركة بتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات :

أ . خلال الشهر الذى تمت خلاله عملية البيع .

ب. خلال الفترة التي تمت فيها مردودات المبيعات .

جـ. عندما يتصل العميل لابداء رغبته في رد البضاعة.

د . خلال الشهر اللاحق لعملية البيع .

١٤. أي من الاجراءات الآتية يستخدمها المراجع للتحقق من عدم تداخل المتحصلات النقدية فى القترة المالية الحالية مع الفترة اللاحقة :

أ . عمل تسوية لرصيد البنك بالدفاتر مع كشف حساب البنك .

ب. ملاحظة جرد النقدية في نهاية السنة المالية .

جـ. التحقق من المتحصلات النقدية .

د . تتبع المتحصلات النقدية في بداية الفترة المالية اللاحقة .

ثانيا : حدد اذا ما كانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X):

١٥. استيفاء الأهداف الفرعية للمراجعة يساعد المراجع في ابداء رأية عن مدى عدالة عرض القوائم المالية وفقاً للأصول والمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

١٦. الضوابط الرقابية على الأرصدة النقدية تستند بصفة أساسية إلى الضوابط الرقابية على المتحصلات والمدفوعات النقدية مع ضوابط حماية هذه الأرصدة .

١٧. عند مراجعة الأصول الثابتة تبين للمراجع أن الشركة لم تقم بحساب اهلاك الالات وقدره ٦٠٠٠٠٠ جنيه عن العام الحالي بحجة أن الآرباح عن العام الحالي تقل عن العام السابق وهو ما يمنع الشركة من توزيع أرباح عن السنة الحالية .

١٨. تم استبدال آلة من أحد الموردين بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه وقد تم سداد ٥٠% من قيمتها نقدا ، ٢٥% بموجب كمبيالة تستحق بعد ٦ شهور ، والباقي نظير احدى الآلات المستعملة بالشركة صافي قيمتها الدفترية ٥٠٠٠٠ جنيه واتضح للمراجع أن قائمة الدخل أدرج بها ٥٠٠٠٠ جنيه كأرباح رأسمالية عن هذه العملية .

١٩. عند مراجعة المخزون تبين للمراجع أن الشركة قامت بفتح اعتماد مستندي لشراء بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار أمريكي حيث كان سعر الدولار ١٥ جنيه ، وبلغت عمولة البنك ٢٠٠٠٠ جنيه . وقد ورد للشركة يوم ١٢/٣٠ نصف هذه البضاعة وأضيفت بالمخزون وبلغت مصروفات التخليص الجمركي والنقل عنها ١٠٠٠٠ جنيه ، غير أن الشركة أظهرت بالميزانية مبلغ ٦٢٠٠٠٠ جنيه بالأعتمادات المستندية المدرجة بالميزانية في ١٢/٣١ .

٢٠. تبين للمراجع من محضر جرد النقدية بالشركة في ١٢/٣١ زيادة في رصيد الجرد عن الرصيد الدفتري بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وعند فحصه للمستندات تبين للمراجع أن هذا المبلغ يمثل مبلغ محصل من أحد العملاء ولم يسجل بالدفاتر وأوصي بضرورة تسجيله بجعل حساب الخزينة مدينا وحساب العملاء دائنا وقد تمت هذه التسوية .

٢١. عند مراجعة المبيعات تبين للمراجع وجود مشتريات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه مع شركة أخرى مملوكة لأحد المساهمين الرئيسين بالشركة محل المراجعة في حين أن القيمة العادلة لهذه المشتريات تبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه ولم تفصح ادارة الشركة عن هذه المعاملة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية بأعتبارها معاملة هامة مع أحد الأطراف ذات العلاقة .

٢٢. عند مراجعة الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل تبين للمراجع أن الشركة قامت برد ٣٠٠٠ جنيه مخصص هبوط اسعار أوراق مالية للأيرادات الأخرى بقائمة الدخل ، في حين أن القيمة السوقية لهذه الأوراق تقل عن قيمتها الدفترية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وقد طلب المراجع بإلغاء قيد رد المخصص واجراء قيد لزيادة هذا المخصص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لتحقيق هدف سلامة تقييم الأوراق المالية .

٢٣. عند مراجعة الأصول الثابتة تبين للمراجع أن تكلفة السيارات ٥٠٠٠٠٠ جنيه في حين أن قيمتها السوقية في تاريخ الميزانية ٦٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد قامت الشركة بادراج السيارات في الميزانية بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه .

٢٤. عند فحص المخزون تبين للمراجع أن تكلفة المخزون تبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه وقيمته السوقية ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد تم ادراج المخزون بالميزانية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

٢٥. عند فحص الأصول الثابتة تبين للمراجع أن الشركة قامت باستبدال آلة قديمة صافي قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠ جنيه بآلة جديدة قيمتها السوقية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وقد قامت الشركة بسداد مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه كفرق استبدال . وقد قامت الشركة بتسجيل الآلة الجديدة في الأصول بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

الباب الرابع

تقارير مراقب الحسابات

أولاً : حدد الاجابة الدقيقة لكل من العبارات الآتية :

١. القوائم المالية التي يتم مراجعتها عن طريق المراجع الخارجي تشمل :
أ . قائمة الدخل والدخل الشامل ـ قائمة المركز المالي ـ قائمة التدفقات النقدية .
ب. قائمة الدخل والدخل الشامل ـ قائمة المركز المالي ـ قائمة التغيرات في حقوق الملكية
جـ. قائمة الدخل والدخل الشامل ـ قائمة المركز المالي ـ قائمة التدفقات النقدية ـ قائمة التغيرات في حقوق الملكية .
د . قائمة الدخل والدخل الشامل ـ قائمة التدفقات النقدية ـ قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

٢. طبقا لمعايير المراجعة يجب أن يبدأ تقرير المراجعة بعنوان للتقرير ، ويجب أن يحتوى هذا العنوان على :
أ . عبارة تقرير مراقب الحسابات للإشارة إلى استقلال المراجع .
ب. الاشارة إلى أن المراجع مرخص له كمحاسب قانوني .
جـ. الاشارة إلى المراجع أحد العاملين بالشركة محل المراجعة أو مديرا فيها .
د . لا شيء مما سبق .

٣. لابراز حقيقة استقلال مراقب الحسابات يجب أن يوجه التقرير إلى :
أ . مدير عام الشركة محل المراجعة .
ب. مساهمي الشركة أو أصحاب الحصص أو الشركاء بالشركة محل المراجعة .
جـ. مجلس ادارة الشركة
د . (أ أو جـ).

٤. تحدد الفقرة الافتتاحية في تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية التاريخية :

أ . القوائم المالية التي تم مراجعتها ، وعنوان كل قائمة ، واسم الشركة مصدرة هذه القوائم .

ب. تحديد التاريخ والفترة المالية التي تغطيها هذه القوائم .

جـ. الاشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة للقوائم المالية .

د . كل ما سبق .

٥. تشير فقرة مسئولية الادارة عن القوائم المالية إلى :

أ . أن عملية المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة .

ب. أن الادارة مسئولة عن الاعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة وفي ضوء القوانين السارية .

جـ. أن عملية المراجعة سوف تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية وكافة الأمور غير المرغوب فيها .

د . لا شيء مما سبق .

٦. مسئولية الادارة عن القوائم المالية تتضمن :

أ. تصميم وتنفيذ والحفاظ على ضوابط للرقابة الداخلية مرتبطة بالاعداد والعرض العادل للقوائم المالية خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة بسبب الغش أو الخطأ .

ب. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة .

جـ. عمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف .

د . كل ما سبق .

٧. تشير فقرة مسئولية مراقب الحسابات (المراجع) إلى :

أ . أن مراجعته للقوائم المالية تمت وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة والقوانين السارية ، وأنه قام باداء الاجراءات اللازمة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ، وأن هذه الاجراءات تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع .

ب. أن المراجع قام عند تقييمه للمخاطر بدراسة الضوابط الرقابية المرتبطة باعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً .

جـ. أن المراجع قام بتقييم مدى ملائمة السياسات والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الادارة .

د . كل مما سبق .

٨. تتضمن فقرة الرأي في تقرير مراجعة القوائم المالية غير المتحفظ :

أ . أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي للشركة في نهاية الفترة المالية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المالية المنتهية في هذا التاريخ .

ب. أن عدالة ووضوح عرض القوائم المالية تم وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين ذات العلاقة .

جـ. اذا تم اعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لأى اطار آخر مقبول يتعين ايضاح ذلك في هذه الفقرة .

د. كل ما سبق .

٩. في حالة وجود تحفظات (رأي متحفظ) على القوائم المالية أو عدم موافقة المراجع عليها (رأي عكسي) يتعين إبراز أسباب الرأي المتحفظ أو العكسي في فقرة مستقلة بتقرير المراجعة تكون :

أ . بعد فقرة الرأي . **ب. قبل فقرة الرأي .**

جـ. بعد فقرة المتطلبات الالزامية . **د . لا شيء مما سبق .**

١٠. قد يرى المراجع من الملائم عرض بعض الأمور التي لا تؤثر على رأيه عن القوائم المالية ولكنها قد تفيد مستخدمي القوائم المالية ، وتدرج هذه الأمور في فقرة مستقلة بتقرير المراجعة تسمى " فقرة لفت الانتباه " وتكون :

أ . قبل فقرة الرأي . ب. بعد الفقرة الافتتاحية .

جـ. بعد فقرة الرأي . د . لا شيء مما سبق .

١١.أي مما يلي لا يعد شرطاً لاصدار المراجع لتقرير غير متحفظ :

أ . كل القوائم المالية قد تم مراجعتها .

ب. أن القوائم المالية قد تم اعدادها بصورة عادلة في كل جوانبها الهامة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

جـ. أن المراجع قد حصل على أدلة الاثبات الكافية والتي تفي بالغرض .

د .أن هناك مراجع آخر قام بمراجعة أحد الفروع الخارجية للشركة .

١٢. في بعض الحالات قد يضاف إلى التقرير النمطي (غير المتحفظ) فقرة اضافية لتوجيه انتباه القارىء لأمور معينة لا تؤثر على الرأي غير المتحفظ للمراجع عن القوائم المالية ، ومن أمثلة هذه الأمور :

أ . أن هناك شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرارية .

ب. أن هناك قضايا مرفوعة على الشركة لا زالت التحقيقات مستمرة فيها ولا يمكن تحديد النتائج النهائية لهذه القضايا بشكل موثوق به .

جـ. وجود مراجع آخر مشترك مع المراجع في عملية المراجعة .

د. كل ما سبق .

١٣. عندما ترفض ادارة الشركة أن يراقب المراجع عملية جرد المخزون ولم يتمكن المراجع من تجميع أدلة اثبات كافية عن المخزون حتى يمكنه اصدار رأي غير متحفظ عن القوائم المالية وعما اذا كانت أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . في هذه الحالة لا يمكنه اصدار رأي غير متحفظ بسبب :

أ . أن القوائم المالية لم يتم اعدادها وفقا لمعايير المحاسبة .

ب. أن هناك قيد على نطاق عملية المراجعة لأسباب خارجة عن الادارة .

جـ. أن هناك قيود على عملية المراجعة بسبب الادارة .

د . أن المراجع فقد استقلاله .

١٤. اذا لم تحتوي القوائم المالية على تحريفات جوهرية تؤثر على مستخدمي هذه القوائم فإن رأي المراجع يكون :

أ . رأي غير متحفظ . **ب. رأي متحفظ .**

جـ. رأي عكسي . **د . الامتناع عن ابداء الرأي .**

١٥.عندما يصدر المراجع رأي غير متحفظ عن القوائم المالية ، فإن ذلك يتطلب أن يكون المراجع :

أ . لا يعرف اذا ما كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة .

ب. المراجع مقتنع بأن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة.

جـ. المراجع غير مقتنع بأن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة .

د .المراجع مقتنع بأن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة فيما عدا بعض بنودها .

١٦. اذا كانت بعض التحريفات التي اكتشفها المراجع في القوائم المالية سوف تؤثر جوهريا على قرارات مستخدمي القوائم المالية ، ولكن هذه القوائم بصفة عامة لا زالت معروضة بشكل عادل ، فمن الملائم أن يصدر المراجع :

أ . رأي متحفظ . **ب. رأي غير متحفظ.**

جـ. رأي عكسي. **د . الامتناع عن ابداء الرأي**

١٧. يصدر المراجع رأي عكسي عن القوائم المالية عندما يجد :

أ . بعض بنود القوائم المالية تحتوى على تحريفات جوهرية .

ب. المراجع فقد استقلاله .

جـ. أن القوائم المالية ككل تحتوى على تحريفات جوهرية مما يجعلها معروضة بشكل غير عادل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

د . لا شيء مما سبق .

١٨. في أي من الحالات الآتية يتعين على المراجع الامتناع عن ابداء رأيه عن القوائم المالية للشركة محل المراجعة :

أ . اذا توصل المراجع إلى أن بعض عناصر القوائم المالية غير معروضة بعدالة .
ب. اذا توصل المراجع إلى أن كل القوائم المالية غير معروضة بعدالة .
جـ. اذا توصل المراجع إلى أن القوائم المالية معروضة بعدالة .
د . اذا كانت هناك قيود مؤثرة للغاية على نطاق المراجعة لم تمكن المراجع من الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة حتى يمكنه ابداء رأيه .

١٩. اذا توصل المراجع إلى أن القوائم المالية قد تكون مضللة لمستخدمي هذه القوائم بسبب اختلافه مع ادارة الشركة حول بعض القواعد والسياسات المحاسبية المتبعة في اعداد هذه القوائم ، فإن المراجع يصدر :

أ . رأي متحفظ . ب. رأي عكسي. جـ. الامتناع عن ابداء الرأي
د. رأي متحفظ أو رأي عكسي طبقاً لمدى الأهمية النسبية لهذه الاختلافات .

٢٠. اذا كان المراجع ليس مستقلا عن الشركة محل المراجعة يتعين عليه الامتناع عن ابداء الرأي عن القوائم المالية لهذه الشركة بسبب :

أ . أن ادارة الشركة طلبت منه ذلك .
ب. التحريفات الجوهرية .
جـ. أن المعايير المصرية للمراجعة لم يتم مراعاتها .
د . أن بعض التحريفات جوهرية وبعضها غير جوهري .

٢١. اذا توصل المراجع إلى أن القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية هامة بسبب الاختلافات مع الادارة حول تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها مما يجعل هذه القوائم مضللة تماماً لمستخدميها فإن المراجع يصدر :

أ . رأي عكسي. ب. الامتناع عن ابداء الرأي.
جـ. رأي غير متحفظ مع فقرة ايضاحية د. لا شيء مما سبق .

٢٢. تشير عبارة " تأكيد مناسب " في فقرة مسئولية المراجع بتقرير المراجعة إلى :
أ . عدم وجود أي أخطاء بالقوائم المالية .
ب. لا يوجد أي أخطاء مؤثرة بالقوائم المالية .
جـ. أن هناك احتمال لوجود بعض الأخطاء المؤثرة في القوائم المالية .
د . أن هناك احتمال لوجود أخطاء غير مؤثرة في القوائم المالية .

٢٣. تظهر الحاجة لاصدار تقرير المراجع بالامتناع عن ابداء الرأي بسبب :
أ . وجود قيود مؤثرة للغاية على نطاق المراجعة .
ب. أن المراجع ليس مستقلا عن الشركة طبقا للمعايير المصرية للمراجعة .
جـ. (أ أو ب) .
د . لا شيء مما سبق

٢٤. أي من تقارير المراجع التالية لا يعد تقريرا عن خدمات تأكيد موثقة :
أ . تقرير مراجعة القوائم المالية.
ب. تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية .
جـ. تقرير عن خدمات استشارية للإدارة .
د . لا شيء مما سبق .

٢٥. يصدر المراجع " تقرير الفحص المحدود " عندما :
أ . يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية للشركة محل المراجعة .
ب. يقوم بأداء خدمات استشارية للأدارة .
جـ. يقوم بفحص القوائم المالية (الدورية) للشركة .
د . لا شيء مما سبق .

ثانيا : حدد اذا ما كانت كل من العبارات الآتية صحيحة (✓) أو خاطئة (X):

٢٦. تتطلب معايير المراجعة أن يتضمن عنوان تقرير المراجعة مايفيد أن هذا التقرير صدر عن مراجع مستقل عن الشركة .
٢٧. يصدر المراجع تقرير مراجعة متحفظ عند اعداد القوائم المالية وفقاً للمعاييرالمحاسبية المتعارف عليها ولا تحتوى على أخطاء مؤثرة .
٢٨. يوجه تقرير المراجعة عادة إلى مدير عام الشركة محل المراجعة .
٢٩.عبارة " وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية " توجد بالفقرة الأفتتاحية لتقرير مراقب الحسابات .
٣٠. تقرير المراجعة الأكثر انتشاراً في الممارسة العملية لمراجعة القوائم المالية هو التقرير النمطي (غير المتحفظ) .

٣١. لا يشترط لإصدار المراجع تقرير مراجعة غير متحفظ أن يكون المراجع قد قام بمراجعة كل القوائم المالية الشركة .
٣٢. تقرير المراجعة يعبر عن رأي المراجع عن القوائم المالية لفترة مالية محددة (السنة المالية) إلا أنه قد تقع أحداث لاحقة لتاريخ انتهاء السنة المالية محل المراجعة تؤثر على أرقام هذه القوائم وتتطلب أن تؤخذ في الاعتبار من المراجع عند اعداده لتقرير المراجعة .
٣٣. عند وجود ظروف أو أحداث تتطلب اضافة فقرة ايضاحية لتقرير المراجعة يطلق على التقرير " تقرير غير متحفظ مع فقرة " لفت الانتباه" .
٣٤. عبارة " وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة " تظهر في فقرة الرأي بالتقرير غير المتحفظ لمراقب الحسابات .
٣٥. يصدر المراجع تقرير مراجعة " برأي عكسي" اذا كانت هناك قيود هامة وجوهرية على نطاق المراجعة .
٣٦. عندما يكتشف المراجع مخالفات هامة للقواعد والمعايير المحاسبية وترفض الادارة تصويبها فإن المراجع يصدر تقرير " بالامتناع عن ابداء الرأي " .
٣٧. عبارة " وتتطلب معايير المراجعة تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لاتحتوي على أخطاء مؤثرة " توجد بالفقرة الافتتاحية لتقرير المراجعة .
٣٨. يجب أن يحتوى تقرير مراقب الحسابات على فقرة تلي فقرة الرأي توضح التزام الشركة بما تتطلبه القوانين واللوائح السارية .
٣٩. عند مراجعة الشركات الصناعية يجب أن يتضمن تقرير المراجعة في فقرة المتطلبات الألزامية والتي تلي فقرة الرأي عبارة " كما تطبق الشركة نظام تكاليف يفى بالغرض" .
٤٠. عند مراجعة شركات الأموال فى مصر يجب أن يتضمن تقرير المراجعة في فقرة المتطلبات الألزامية والتي تلى فقرة الرأي عبارة " البيانات الوارادة في تقرير الادارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر " .
٤١. كتابة تاريخ اصدار تقرير المراجعة يوضح لمستخدمي القوائم المالية أن مراقب الحسابات يعد مسئولاً على أن يأخذ في اعتباره الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء السنة المالية والتي من شأنها أن تؤثر على هذه القوائم .
٤٢.عندما يحتوى تقرير مراقب الحسابات على فقرة اضافية لتوجيه انتباه القارىء لأمور معينة لا تؤثر على القوائم المالية فإن ذلك يؤدى إلى اصدار المراجع رأي بخلاف الرأي غير المتحفظ .

٤٣. عند اصدار المراجع تقرير متحفظ فإن فقرة الرأي تبدأ كما يلي : " وفي رأينا – وفيما عدا تأثير ..... فإن القوائم المالية تعبر عن ..... " .

٤٤. عند اصدار المراجع تقرير بالامتناع عن ابداء الرأي فإن فقرة الرأي في التقرير يتم صياغتها كما يلي : "
وبسبب الأمور الموضحة في الفقرة السابقة (فقرة أسباب الامتناع عن ابداء الرأي) فأننا لسنا في موقف يمكننا ابداء الرأي عن القوائم المالية ..... .

٤٥. عند اصدار المراجع تقرير برأي عكسي فإن فقرة الرأي تبدأ كما يلي :
" وفي رأينا أنه بسبب الأمور الموضحة في الفقرة السابقة (فقرة أسباب الرأي العكسي) فإن القوائم المالية لا تعطى صورة صادقة وعادلة عن (أولاً تمثل بعدالة) المركز المالي للشركة في ..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في هذا التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة " .

٤٦. الاجراءات التي يتبعها المراجع للحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة تختلف عند مراجعة القوائم المالية السنوية عنها في حالة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية .

٤٧. القوائم المالية التي تخضع للفحص المحدود قد تكون مجموعة قوائم مالية كاملة (قائمة مركز مالي – قائمة دخل والدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغيرات في حقوق الملكية) أو مجموعة قوائم مختصرة .

٤٨. لا يمكن وصف القوائم المالية الدورية بأنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية إلا اذا كانت متفقة مع كل متطلبات هذه المعايير .

٤٩. طبيعة الفحص المحدود لا تختلف عن طبيعة عملية مراجعة القوائم المالية السنوية .

٥٠. يعتمد الفحص المحدود للقوائم المالية على تفهم بيئة المنشأة بما في ذلك ضوابط الرقابة ، واستخدام الاستفسارات والاجراءات التحليلية .

٥١. تقرير الفحص المحدود غير المتحفظ يحتوى على ثمانية عناصر تشمل (عنوان التقرير – الموجه إليهم التقرير– فقرة افتتاحية – فقرة نطاق الفحص المحدود – فقرة الاستنتاج – تاريخ التقرير – عنوان مراقب الحسابات – توقيع مراقب الحسابات) .

٥٢. قد يصدر تقرير الفحص المحدود برأي غير متحفظ أو رأي متحفظ أو رأي عكسي .

فهرست الكتاب

	الصفحة
مقدمة	
الباب الأول	
مهنة المراجعة	٧
الفصل الأول : المراجعة وخدمات التأكيد	٩
الفصل الثانى : الإطار العلمى للمراجعة	٣٩
الفصل الثالث : الإطار التنظيمى لمهنة المراجعة	٦١
الفصل الرابع : الإطار السلوكى والقانونى لمهنة المراجعة	٧٣
الباب الثانى	
العمل الميدانى للمراجعة	٩٧
الفصل الاول : التخطيط لعملية المراجعة	٩٩
الفصل الثانى : الرقابة الداخلية	١٢٩
الفصل الثالث : أدلة الاثبات فى المراجعة	١٥٥
الفصل الرابع : المعاينة فى المراجعة	١٧٩
الباب الثالث	
مراجعة القوائم المالية	٢٧٧
الفصل الأول : مراجعة القوائم المالية	٢٨١
الفصل الثانى : مراجعة الاستخدامات والمصادر طويلة الأجل	٣٢٩
الفصل الثالث : مراجعة إضافية لبنود المصروفات والايرادات	٣٤٣
الباب الرابع	
تقارير مراقب الحسابات	٣٥١
الفصل الأول : تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض العامة	٣٥٣
الفصل الثانى : تقرير المراجع عن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية ..	٣٦٧
بنك الأســـــــئلة	٣٨٣
فـــهرست الكتـــاب	٤٧٩