منشورات جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أصول المراجعة

الجزء الثاني

الدكتور
حسين يوسف القاضي
دحدوح
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
حسين أحمد
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
عصام نعمة قريط
أستاذ في قسم المحاسبة

جامعة دمشق

1433 . 1434هـ
2011 – 2012 م

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

أصول المراجعة

الجزء الثاني

السنة الرابعة

القسم المحاسبة

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
المقدمة	**11**
الفصل الأول: منهج التدقيق	**15**
المنهج التاريخي	19
المنهج البراغماتي	25
منهج الكشف عن الغش	36
المنهج الإيجابي	52
المنهج إجراءات بصفته عملية	60
أسئلة حول الفصل الأول	69
الفصل الثاني: استخدام معاينة الصفات لتقويم الرقابة الداخلية	**73**
تخطيط معاينة الصفات	76
تحديد حجم العينة والعوامل المؤثرة على تطبيقات عينات الصفات	80
حجم المجتمع	84
تقييم نتائج الاختبار	93
العينات المتعاقبة	100
الصفات الاستكشافية	101
عينات الصفات غير الإحصائية	102
أسئلة حول الفصل الثاني	103
الفصل الثالث: استخدام معاينة المتغيرات في الإجراءات الجوهرية	**107**
مقدمة	109
معاينة الوحدات النقدية	110
تحديد حجم العينة والعوامل المؤثرة عليها	114

اختبار عينات الوحدات النقدية 123

قياس مفردات العينة 127

تقييم نتائج معاينات MUS 127

معاينة المتغيرات التقليدية 135

أسئلة حول الفصل الثالث **142**

الفصل الرابع: تدقيق نظم المعلومات المؤتمتة 147

مقدمة 149

أهداف الرقابة في ظل نظم المعلومات 149

أقسام الرقابة في ظل نظم المعلومات 150

الرقابة على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات

تقييم خطر الرقابة في بيئة الحاسوب 159

التدقيق حول الحاسوب مقابل التدقيق من خلال الحاسوب 160

الرقابة في بيئة الحواسيب الصغيرة 161

أسئلة حول الفصل الرابع 164

الفصل الخامس: تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات **167**

المقدمة 169

طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات 170

الاختبارات في دورة الإيرادات والمتحصلات 174

اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الإيرادات والمتحصلات 176

فهم الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات والمتحصلات وتقدير خطر الرقابة 177

خطوات دراسة وتقويم الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات والمتحصلات 181

الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات والمتحصلات	210
الاختبارات الجوهرية لأرصدة الحسابات في دورة الإيرادات والمتحصلات	214
الاختبارات الجوهرية لأرصدة المدينين	215
الاختبارات الجوهرية لأرصدة حسابات المتحصلات الأخرى	233
تدقيق الأرصدة النقدية	237
أسئلة حول الفصل الخامس	253
الفصل السادس: تدقيق دورة الحيازة والمدفوعات	**257**
المقدمة	259
طبيعة دورة الحيازة والمدفوعات . والحسابات ذات العلاقة	259
الاختبارات في دورة الحيازة والمدفوعات	261
اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية في دورة الحيازة والمدفوعات	262
خطر الرقابة	263
الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة والمدفوعات	285
الاختبارات الجوهرية لأرصدة الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات	287
إجراءات تدقيق الالتزامات التي لم يتم إثباتها خلال الفترة	292
تدقيق الأصول الثابتة	296
أسئلة حول الفصل السادس	317
الفصل السابع: تدقيق دورة الإنتاج والمخزون	327
المقدمة	329
طبيعة دورة الإنتاج والمخزون والحسابات ذات العلاقة	331
اختبارات الرقابة والعمليات في دورة الإنتاج والمخزون	333
الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج والمخزون	348

الإجراءات الجوهرية في دورة الإنتاج والمخزون	349
أسئلة حول الفصل السابع	354
الفصل الثامن: تدقيق دورة الرواتب والأجور	**359**
مقدمة	361
طبيعة دورة الرواتب والأجور والحسابات المرتبطة بها	361
اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الرواتب والأجور	364
الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور	377
أسئلة حول الفصل الثامن	380
الفصل التاسع: تدقيق دورة التمويل والاستثمار	381
المقدمة	383
طبيعة دورة التمويل والاستثمار والأنشطة المرتبطة بها	384
اختبارات الرقابة والعمليات الأساسية في دورة التمويل والاستثمار	392
الإجراءات الجوهرية في دورة التمويل والاستثمار	399
الإجراءات الجوهرية لأسهم رأس المال	401
الأسئلة حول الفصل التاسع	406
الفصل العاشر: إنهاء العمل الميداني	**409**
المقدمة	411
تدقيق حسابات المقدمات والإيرادات	414
رسائل المحامين	416
تمثيلات الإدارة	417
الأحداث والفترة التالية	419
مراجعة توثيق التدقيق	422

الاتصالات مع الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	423
أسئلة حول الفصل العاشر	426
الفصل الحادي عشر: الخدمات الضريبية	**431**
مقدمة	433
طبيعة خدمات غير التأكيد	435
مسؤولية المدقق	437
معايير المراجعة الضريبية	439
استراتيجية المراجعة الضريبية	445
أسئلة حول الفصل الحادي عشر	447
المراجع	449
المصطلحات العلمية	467

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

المقدمة

يلعب مدقق الحسابات دوراً هاماً في زيادة الثقة في القوائم المالية التي تعبر عن عدالة الإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية، وهو في سبيل إبداء رأيه بعدالة الإفصاح، يتخذ كافة الإجراءات ويجمع أدلة الإثبات التي تمكن من إبداء رأيه في حدود ما يتحمله من خطر التدقيق الذي يتمثل في فشل المدقق في رفض إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي أو متحفظ في القوائم المالية، وقد يؤدي هذا الفشل إلى تعرض المدقق للمساءلة القضائية التي قد تسفر عن تحميله مسؤوليات جزائية أو تغريمه بدفع تعويضات للأطراف التي تضررت بسبب تقريره، وهذا ما يلقي على المدقق عبء وضع منهج يمكن من اتخاذ الإجراءات وجمع أدلة الإثبات التي تمكن من التعبير عن رأيه بعدالة الإفصاح الذي تمثله القوائم المالية التاريخية التي تعبر عن عام مضى؛ ولعل الطابع التاريخي هذا يجعل المدقق يفكر بتطبيق المنهج التاريخي الذي يدرس ما مضى من أحداث تتمثل بمستندات تم تسجيلها وترحيلها إلى سجلات محاسبية تاريخية ثم تلخيصها على شكل قوائم مالية، وهذا ما يجعل دور المدقق يمثل إعادة للحساب، كما يثير سؤالاً يتعلق بالماضي والحاضر والمستقبل، فإذا كان الماضي سليماً فهل يعني أن الشركة الخاضعة للتدقيق لا تتعرض لمخاطر آنية أو مستقبلية قد تؤدي إلى إفلاسها؟

وكذلك فإن المدقق حينما يرسم خطة العمل ومعالم الطريق الذي يسلكه فريق التدقيق إنما يقارن بين تكلفة عملية التدقيق هذه والأتعاب التي يحصل عليها وتمكنه من الوصول إلى قناعة تمكن من إبداء الرأي، وكثيراً ما يعمل فريق من مدققين أو ثلاثة لتدقيق أعمال محاسبية ساهم في بنائها قرابة مئة محاسب من خلال أجهزة حاسوب وبرامج متقدمة، هذا ما يجعل تدقيق كافة العمليات أمراً مستحيلاً، وإذا حدث فهو مكلف للغاية، مما يجعل لجوء المدقق إلى المعاينات الإحصائية أمراً لا مفر منه، وهو هنا

مضطر للجوء إلى معاينات الصفات لوصف طبيعة الإجراءات الرقابية التي تتم ومدى اعتماده عليها في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات الجوهرية التي تتركز على أرصدة الميزانية العمومية بشكل أساسي، وإن تدقيق هذه الأرصدة تحتاج هي الأخرى إلى الاعتماد على معاينات الوحدات النقدية أو المتغيرات لتحديد درجة قبول نتائج المعاينة وإمكانية تعميمها على الأرصدة الأخرى التي تعبر عن نفسها بقيم نقدية.

وهذا يجعل المدقق بمواجهة خطر المعاينة الإحصائية، وخطر القبول والخطر المتوقع التي لابد من تحديدها للوصول إلى خطر الاكتشاف الذي يواجه المدقق بهدف بيان رأيه في القوائم المالية.

وإن شيوع استخدام الحواسيب المركزية أو الشخصية جعلت مهمة المدقق أكثر صعوبة فهو مضطر لسلوك منهج التدقيق حول الحاسوب أو خلال الحاسوب مما يجعل اختبارات العمليات تحتاج لمهارات قد لا يمكن المدقق لوحده من الحصول عليها.

ولم يغب عن بال مؤلفي هذا الكتاب أن بيان المدقق لرأيه في عدالة الإفصاح في القوائم المالية التاريخية لا يعني أنه قادر على معرفة ما حدث خلال العام وخاصة في مجال الخطأ أو الغش، لأن الغش لا يعني تأثيره في أرصدة نهاية الفترة، وخاصة في ظل معايير التدقيق الدولية أو المعايير الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين GAAS مما اقتضى الإشارة إلى تركيز قانون سير بنس أو كسلي (SOX) على ضرورة كتابة المدقق تقريراً خاصاً حول الرقابة الداخلية، أو تضمين هذا الرأي في فقرة خاصة بتقريره عن عدالة الإفصاح في القوائم المالية، وذلك لأن الرقابة الداخلية هي الخندق الذي يقي الشركة الخاضعة للتدقيق من الغش الذي بات يمثل خطراً يتهدد المجتمع على المستوى العربي والدولي.

وإن أهمية الرقابة الداخلية جعل هذا الكتاب يعتمد على تقويمها من خلال تقسيم العمليات إلى مجموعة من الدورات وهي: الإيرادات والتحصيل، والحيازة والمدفوعات، والإنتاج والاستثمار والتمويل، ثم دراسة الرقابة الداخلية في كل دورة على حدة ثم تقسيم هذه الرقابة إلى مجموعة من الدورات الفرعية وذلك وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

والأمل كبير في أن يسد هذا الكتاب ثغرة هامة في مجال التدقيق على المستوى العربي ويكون عوناً لطلاب السنوات الأخيرة في أقسام المحاسبة في كليات الاقتصاد في الجامعات السورية وغيرها من الجامعات العربية، ولا يقل عن ذلك أهمية أولئك المدققين الذين يمارسون المهنة ويطمحون أن يكون أداؤهم بمستوى أعلى.

والله ولي التوفيق

المؤلفون

دمشق . نيسان 2012

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الأول

منهج التدقيق

يهدف هذا الفصل إلى ما يلي:

. مفهوم منهج التدقيق.

. أنواع مناهج التدقيق بحسب الموقف العقلي.

. العناصر التي تقوم عليها مناهج التدقيق.

. معايير التدقيق ذات الصلة بمناهج التدقيق.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الأول

منهج التدقيق

مقدمة:

يمكن القول إن المنهج يمثل حالة عقلية attitude تعبر عن نفسها من خلال إجراءات عملية Procedures، وتخلق الحالة أو الموقف العقلي الحاجة لدى الإنسان أو الباحث لمحاولة الرد على الأسئلة لماذا؟ وكيف؟ وهل ما يراه من بيانات يمثل الواقع؟ أو بعبارة أخرى تلبية حب الاستطلاع للمعرفة القابلة للتصديق، مما يجعل الباحث لا يميل إلى التصديق السريع لما يراه من بيانات ومزاعم وشهادات وأخبار.

فقد دفع الشك المنهجي اينشتاين للتساؤل عن صحة نظرية نيوتن في الجاذبية مما جعله يتوصل إلى النظرية النسبية إذا كانت السرعة عالية، وقد أدت هذه النظرية المجردة إلى تطبيقات عملية هامة ليس أقلها اختراع الصواريخ، والطاقة النووية.

كما أدى الشك المنهجي بعلماء الرياضيات المعاصرة ريمان ولوبوتشفيسكي إلى نقض بعض بدهيات الهندسة المستوية مما أدى إلى اختراع الرياضيات الحديثة المبنية على الاحتمالات والخيارات وليس الحقائق المطلقة التي لا تقبل الجدل.

وإذا كان الشك المنهجي أو البحث عن المعرفة هو الطابع المميز لمناهج البحث بصورة عامة، فإن كل مجال من مجالات المعرفة يبني منهجه من خلال تعامل هذا الشك المنهجي مع المشكلات المعرفية التي تواجه الباحث، مما يجعل الإجراءات العملية تختلف بين باحث وآخر باختلاف المشكلات التي تواجه الباحثين في مجالات المعرفة المختلفة.

وإذا كان المحاسب يعمل على تجميع الأحداث التي تثبت في المستندات الورقية أو الالكترونية ثم يقوم بتسجيلها وتصنيفها إلى حسابات تتفق مع شجرة الحسابات أو دليل

الحسابات، ثم يعمل على إدخال التعديلات أو التسويات التي يقتضيها إعداد القوائم المالية، فإن المدقق يعمل على تحليل محتويات هذه القوائم والتحقق من مدى ملاءمة هذه القوائم أو التقارير المالية لأغراض الجهات التي تقرأ هذه القوائم أو التقارير المالية، أما إذا لم تكن تمثل أحداثاً فعلية أو تقديرات موضوعية فإن ذلك يؤدي إلى جعل القوائم المالية أو التقارير المالية عموماً مضللة، مما يجعلها لا تخدم أهداف قراء القوائم المالية التي يعمل المدقق على التحقق منها، وهي التي تبرر وظيفة المدقق الاجتماعية.

ولما كانت القضايا التي تتضمنها القوائم المالية تتباين عن قضايا فيزيائية كقضايا الوجود المادي إلى قضايا قانونية كالحقوق والالتزامات التي تحدد علاقات المشروع تحت المراجعة القانونية مع الأطراف الأخرى كالدائنين والمدينين، وقد تتمثل بأحداث مضت كالمبيعات والمشتريات والمصروفات والإيرادات الأخرى، وقد تمثل توقعات مستقبلية وتقديرات يتداخل فيها الماضي والحاضر والمستقبل.

إن كل هذا التداخل يجعل منهج التدقيق يستفيد من التطور الذي قطعته مناهج فروع المعرفة الأخرى كالرياضيات التي تتداخل مع العمليات الحسابية التي تدخل في تركيب الأرقام التي تشكل القضايا المالية والمخزون السلعي التي تتداخل فيها القضايا الحسابية مع القضايا الفيزيائية مع القضايا الإحصائية، والديون والقضايا القانونية التي تتداخل فيها مناهج القانون مع التاريخ وغيرها.

أولاً . المنهج كموقف عقلي Attitude

إن الانطلاق من الموقف العقلي للمدقق يجعلنا ندرس منهج التدقيق بحسب الاعتبارات الفلسفية والمنطقية التي تطبع أي منهج من المناهج بطابعها من خلال تكيفه مع مادة البحث المعرفي التي يعمل بها، فهل يتمركز عمل المدقق حول أحداث مضت وانتهت تم التعبير عنها في القوائم المالية، وما عليه إلا الإدلاء بشهادته حول صحتها، أم أنه

يلبي حاجات المجتمع المالي الذي يتطلع إلى المستقبل من خلال قرارات تبنى على القوائم المالية؟

ولعلنا نقسم مناهج التدقيق بحسب الموقف العقلي إلى الأقسام التالية:

1 . المنهج التاريخي:

ويعمل المدقق بحسب هذا المدخل بما يشبه عمل المؤرخ، فالعمليات المالية التي حدثت خلال العام هي أحداث ماضية لا يوجد ما يشير إليها إلا في المستندات التي لخصت طبيعة هذه الأحداث، من بيع أو شراء أو الاعتراف بمصروفات أو قبض أو دفع نقداً أو بشيكات، فتتمثل المبيعات بصور الفواتير التي تسلم للمشتري والمشتريات بالفواتير الواردة من المورد وكذا المصروفات، كما أن القبض أو الدفع يعبر عن نفسه بإيصال أو إشعار داخلي، وقد يكون المصرف طرفاً في الإيداع أو الدفع مما يجعل الإشعارات والكشوف المصرفية تمثل شواهد على تلك الأحداث، مما يجعل المدخل التاريخي مستندياً في طبيعته، مما يجعل المراجعة المستندية تمثل محور عمليات مدقق الحسابات الذي عليه أن يعود إلى المستندات الأصلية ليتأكد من صحة العمليات المالية التي شكلت مجال عمل القيود المحاسبية التي تم تسجيلها وتشغيلها وتلخيصها لتشكل القوائم المالية التي على المدقق أن يشهد بعدالتها من خلال ما يصدره من تقارير.

وقد يقسم المدقق القوائم المالية بحسب الحسابات التي تشكل تلك القوائم المالية، كحساب المبيعات الذي يشكل أهم عناصر قائمة الدخل، وحساب المشتريات وغيرها من المصروفات والحسابات الفرعية ذات العلاقة كالحسم ومصروفات الشراء أو البيع والتوزيع.... إلخ، ثم يعود المدقق إلى الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ ليتأكد من المطابقة بين الأرقام الواردة في قائمة الدخل مع الأرصدة المرحلة في دفتر الأستاذ،

ومن دفتر الأستاذ يبدأ في جمع المستندات التي تؤيد صحة التسجيل في الأستاذ واليومية.

كما يعود المدقق إلى الميزانية العمومية ويربط بين أرصدتها وحسابات الأستاذ المختصة ثم المستندات التي تعبر عن حركة هذه الحسابات بحسب التسلسل الزمني.

وقد يبدأ المدقق من المستندات ذاتها التي تمثل المرجع التاريخي للأحداث ثم يتابع حركتها لتنعكس في القوائم المالية، هذه المستندات التي تمثل المرجع التاريخي الأساسي للأحداث التي حصلت خلال عام مضى.

كالمؤرخ يعمد المدقق إلى دراسة المستندات من حيث مدى سلامتها من الناحية الشكلية ومدى سلامة علاقتها مع بعضها ومع الحسابات المختصة من الناحية الموضوعية، وقد يمارس نوعاً من المراجعة التحليلية كالمقارنة بين النفقات والإيرادات والعلاقات المنطقية بين الحسابات الإيرادية والحسابات الرأسمالية للتأكد من سلامة الصورة التي تقدمها القوائم المالية عن الوضع الاقتصادي للشخصية الاعتبارية.

ولما كانت القوائم المالية تمثل أحداثاً جرت في الماضي فإن المنهج التاريخي يتناسب معها وينسبها إلى فترة مضت وليس إلى فترة قادمة، إلا أن المدخل التاريخي لم يكن كافياً لحل المشكلات التي تواجه المدقق أثناء قيامه بالعمل الميداني، كما أنه لا يمثل أساساً كافياً لصياغة الإطار المنطقي للتدقيق في الوقت الحاضر.

فقد فشل المنهج التاريخي بزعامة كارل ماركس لصياغة نظرية تصلح لبناء العلاقات الاقتصادية والاجتماعية للبشرية، فهو المنهج الذي اعتمد على دراسة تاريخ البشرية ليفسر أسباب تطورها وصيرورتها من النظام المشاعي إلى النظام الإقطاعي، إلى النظام الرأسمالي، وأخيراً إلى النظام الشيوعي الذي تلغى بموجبه الملكية الفردية لتحل محلها الملكية العامة المتمثلة بالدولة التي تقود النظام الاقتصادي والاجتماعي

والسياسي من خلال مركزية شديدة تنظر إلى المجتمع كوحدة أو شخصية معنوية واحدة تدار مركزياً من خلال الخطة الاقتصادية والاجتماعية. وقد نجح هذا النظام في إقامة كومونة باريس في القرن التاسع عشر إلا أنها فشلت بعد فترة قصيرة من الزمن، كما تمكن هذا النظام الشيوعي من حكم الاتحاد السوفيتي ومجموعة من الدول في أوربة الشرقية وفي آسيا وفي أمريكا اللاتينية في القرن العشرين إلا أن الاتحاد السوفييتي تهاوى في نهاية القرن الماضي وتم تمزيقه إلى خمس عشرة دولة وتراجعت دول أوربة الشرقية عن النظام الشيوعي.

ولعل هذا الفشل العالمي للنظام الشيوعي خير دليل على عدم كفاية المنهج التاريخي في مجال تدقيق الحسابات لأسباب أهمها:

أ . زيف المستندات:

كثيراً ما تتضمن المستندات معلومات غير صحيحة، وإن كانت مستوفاة من النواحي الشكلية، فإن وجود فاتورة شراء تطابق عرض الأسعار المقدم إلى الشركة بمليون ليرة مثلاً، قد لا يعني أنه لا توجد عمولة دفعت تحت الطاولة إلى المدير العام أو مدير المشتريات أو بعض أعضاء لجنة الشراء، وإن وجود هذه الفاتورة لا يمنع المدقق من استخدام الشك المنهجي عند توفر أسباب تدفعه للاعتقاد بأن الفاتورة لا تمثل الواقع, والمدقق هنا يختلف عن القاضي الذي لا يمكنه الحكم بعلمه في معظم قوانين المحاكمات في دول العالم؛ فإذا صدف ورأى القاضي حادث سيارة أدى إلى قتل إنسان وتبين للقاضي أن شخصاً معيناً كان يسوق السيارة، وحدث أن عرض الأمر على القاضي في اليوم التالي ليجد شخصاً آخر مقيداً بالسلاسل على أنه المتهم الذي قدم نفسه على أنه الفاعل الحقيقي فإن القاضي لا يمكنه الحكم بعلمه بل يكتفي بما قدم له من مستندات تقدم وقائع واعترافات، بل إن هذا القاضي سيحكم على هذا البريء الذي

اعترف لأسباب اقتصادية دفعته إلى قبول دفعة نقدية من الجاني ليحمل هو تبعة الحادث، وهي معلومات لا تتضمنها المستندات.

ب . بقاء المنهج التاريخي في حدود الماضي:

يعد هذا المنهج القوائم المالية معبراً عما حدث خلال عام مضى، وليس من الضروري أن يعيد التاريخ نفسه في العام القادم، فقد تكون نسبة الربح عالية خلال العام الماضي الذي يشهد المدقق بعدالة قوائمه المالية في تقريره، لكن العام القادم قد يشهد أحداثاً لم تكن قائمة في العام الماضي، كتوقف الحكومة عن التعامل مع الشركة، أو عدم تمكنها من التصدير لأحد الأسواق المجاورة، أو نشوء منافسين جدد قادرين على الإنتاج والتسويق بظروف أفضل، كل ذلك يحد من قدرة التقرير على مساعدة قراء القوائم المالية على اتخاذ القرارات التي تتطلع إلى المستقبل وليس إلى الماضي.

ج . عدم الاعتماد على الإجراءات الجوهرية:

يكتفي المنهج التاريخي بما تخزنه المستندات والدفاتر المحاسبية من أحداث ماضية تؤدي إلى إظهار أرصدة معينة في القوائم المالية، أما الإجراءات الجوهرية فتعتمد على أدلة أقوى تتعلق بأرصدة الميزانية العمومية فقد يشير دفتر الأستاذ إلى رصيد محدد للمخزن السلعي في نهاية العام وهو الرصيد الذي يظهر في الميزانية العمومية، أما المتمم الحسابي لهذا الرصيد فيذهب إلى تكلفة البضاعة المباعة من خلال [أول المدة + المشتريات . المخزون، نهاية المدة = تكلفة البضاعة المباعة].

أما الاعتماد على إجراء جوهري يتمثل في الجرد الفعلي للمخزون الذي يحضره المدقق أو مندوباً عنه يجعل هذا الرصيد أكثر قوة من الرصيد التاريخي، وقد يقال الشيء ذاته بالنسبة لأرصدة المتحصلات النقدية (الذمم المدينة), إذ إن مجموع هذه الأرصدة الدفترية أو رصيد الأستاذ العام الذي يمثل مجموعها، قد يمثل أرصدة وهمية أو أرصدة

غير قابلة للتحصيل فتأتي الإجراءات الجوهرية لترسل مصادقات إلى عينة من المدينين للتأكد من سلامة هذه الأرصدة وقابلية تحصيلها في الوقت الحاضر.

ولاشك بأن الإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق بعد إعداد القوائم المالية من قبل إدارة العميل (الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق) تمثل أدلة ملموسة تضيف إلى القيم التاريخية الكثير من المصداقية، كجرد النقدية في الصندوق من قبل المدقق أو الحصول على شهادة مستقلة من المصرف بكافة الأرصدة التي تمثل علاقة العميل مع المصرف، والحصول على مصادقات من المدنيين وحضور جرد المخزون السلعي وبدون هذه الإجراءات تبقى الميزانية العمومية ممثلة لأحداث مضت عبرت عنها مستندات وسجلات تاريخية يمكن تصديقها, إذ لم يتم دحضها من قبل حوادث تاريخية أخرى أو أدلة ملموسة تعرف عليها المدقق عن طريق الملاحظة والتجربة الأقرب إلى تاريخ إعداد القوائم المالية مما يجعل الحاضر الماثل للعيان أقوى بكثير من الأحداث التي مضت وتم تسجيلها في الماضي، وخاصة أن المدقق يعبر عن رأيه بعدالة الإفصاح للقوائم المالية المعدة في نهاية الفترة ولا يشهد بصحة ما حدث خلال العام المنصرم: فقد يتعرض المخزون السلعي إلى الاختلاس خلال العام، لكن القوائم المالية تبنى على رصيده في نهاية العام فقط، وإن قول المدقق في تقريره: إن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال كما تبدو في 12/31/ تعفيه من أي مسؤولية عما يمكن أن يكون قد حدث قبل نهاية العام، أما البقاء عند حدود المنهج التاريخي يلقي على المدقق مسؤولية الاطلاع على وقائع تاريخية سابقة قد تفلح في تحديد المسؤولية عن نقص المخزون مثلاً، كأن يكون نقصاً طبيعياً، أو ناتجاً عن أخطاء أو اختلاس.

د . المنهج التاريخي أقرب إلى إعادة الحساب:

إذ أن هذا المنهج هو تاريخي بطبيعته، يحاول استرجاع ما حدث خلال العام الماضي من خلال الدفاتر والسجلات والمستندات، وهو يفترض عميلاً صغير الحجم أو مشروعاً فردياً أو شركة تضامن يريد أصحاب المشروع من خلال التدقيق أن يتأكدوا من أن كافة القيود المحاسبية كانت تستند إلى مستندات صحيحة وافق عليها أصحاب المشروع، وأن الموظفين لم يقدموا على عمليات غش أو تلاعب لترجيح مصلحتهم الشخصية على مصلحة المشروع، دون الاهتمام بالإفصاح عن قيم عادلة تصلح لاتخاذ القرارات من قبل المجتمع المالي الذي يهتم بالاطلاع على القوائم المالية معززة بتقرير أ مدقق الحسابات.

هذا المجتمع المالي الذي يهتم بعدالة الإفصاح من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية ذات جدوى للمستقبل دون الدوران فقط في فلك الماضي وما يمثله من سجلات ومستندات وروايات تبقى غير مطابقة بالضرورة للواقع الراهن.

2 . المنهج البراغماتي (المعياري):

وهو منهج لا يقف عند حدود القيم التاريخية التي تمثل أحداثاً حدثت في الماضي، بل إن القيم المحاسبية هي تلك التي تقبلها المنظمات المهنية التي تمثل غالبية الرأي المهني، كما أن عملية التدقيق تنطلق من معايير وضعتها المهنة كمستويات للتطبيق العملي يطلب من المدققين التقيد فيها للوصول إلى رأي حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية، مما يجعل تحديد مسؤولية المدقق يبنى على بذله العناية المهنية اللازمة التي تقاس على أساس المعايير المهنية.

هذه المعايير التي بدأت من تلك المعايير التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA وهي عشرة معايير تطبق على الشركات غير المدرجة في البورصة، في

الولايـات المتحـدة، كمـا قـام الاتحـاد الـدولي للمحاسـبين IFAC بوضـع وتطـوير معـايير التـدقيق والتأكيـد IAASB لتطبـق علـى كافـة منشـآت التـدقيق فـي دول العـالم الأخـرى، كمـا تـم تطـوير معـايير مـن خـلال PCAOB التـي انبثقـت عـن قـانون سـيربنس أوكسـلي (SOX) الـذي أصـدره الكـونغرس الأمريكـي عـام 2002، بالإضـافة إلـى وجـود معـايير لتـدقيق الوحـدات الحكوميـة الخاضـعة لتـدقيق GAO فـي الولايـات المتحـدة، ويمثـل الجـدول التالي خلاصة المعايير المهنية المعاصرة:

العميل	الشركات المدرجة في البورصة	الشركات المساهمة الخاصة في أمريكا	الوحدات الحكومية	الشركات في أنحاء العالم
الهيئة المسؤولية عن إعداد القواعد	هيئة الإشراف على الشركات العامة (PCAOB)	AICPA هيئة معايير المراجعة (ASB)	GAO	هيئة معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB
المعايير	معايير المراجعة ASS	بيانات معايير المراجعة SASs	معايير المراجعة الحكومية	معايير التدقيق الدولية

ولا يكتفـي المـنهج البراجمـاتي بالمسـتندات والسـجلات التاريخيـة، بـل يعززهـا بأدلـة وقـرائن واقعيـة ذات تـأثير أكبـر علـى اتخـاذ القـرار، بحيـث تصـبح المعـايير ومتمماتهـا مـادة متغيـرة دائمـاً لـتعكس قـرارات المحـاكم واتجاهـات المجتمـع المـالي، الـذي يطمـح لأن تعبـر إصـدارات المعـايير السـنوية عـن حاجاتـه وتعبـر عـن حـل مشـاكله بالقـدر الـذي تعتبـره المهنـة التـي تمثـل مـدققي الحسـابات ملائمـاً، فقـد واجـه المجتمـع المـالي فـي كـانون أول 1938 فضـيحة تتعلـق بإحـدى شـركات الأدويـة الكبـرى وهـي Mckesson & Robbins الـذي اعتقـل مـديرها العـام بتهمـة الغـش وكـان المبلـغ قرابـة 20 مليـون دولار أمريكـي آل إلـى المـدير العـام نتيجـة عمليـات الغـش التـي قـام بهـا، وقـد اقتضـت عمليـة الغـش هـذه رفـع قيمـة المتحصـلات النقديـة (الـذمم المدينـة) والمخـزون السـلعي مـن خـلال وثـائق مزيفـة منهـا وثيقـة شـحن مـن الولايـات المتحـدة إلـى اسـتراليا وقـد قبـل مـدققو

الحسابات تأكيدات الإدارة المستندية المتعلقة بالمخزون والمتحصلات، دون مجادلة التحقق من صحة الأرصدة عن طريق حضور الجرد الفعلي، أو إرسال مصادقات للتأكد من مدى جدية أرصدة المدينين وقابلية تحصيلها، وبعد التحقيق الذي قامت به SEC (لجنة البورصة) تبين لها أن المدققين فشلوا في الوصول إلى الأدلة المتاحة من خلال استخدام الشك المنهجي الذي يتوقع العمل بموجبه في مهنة التدقيق ، وبينت لجنة البورصة أن المدققين ليس مسؤولين عن ضمان كشف كافة عمليات الغش، إلا أن تضخيم الأرصدة المحاسبية بشكل واضح هو من مهمات المدقق.

وكان رد فعل المهنة سريعاً فقد قام مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA بتطوير معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAs عن طريق إضافة بيان إيضاحي SAS في عام 1939 ثم تطوير هذا البيان عام 1972 وما زال هذان البيانان يمثلان أساس معايير التدقيق التي وضعتها هيئة الإشراف PCAOB فيما بعد، وإن كافة منشورات AICPA وPCAOB مع بعضها البعض يمثل معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS التي تهدف إلى:

آ . الحصول على تأكيد منطقي حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التضليل الهام نسبياً، سواء كان ناتجاً عن الغش أو الخطأ، بما يمكن المدققين من التعبير عن رأيهم عما إذا كانت القوائم المالية أعدت، في كافة المجالات الهامة، بما يتفق مع إطار التقارير المالية القابلة للتطبيق.

ب . لإبداء الرأي بالقوائم المالية، وتوصيلها بحسب معايير التدقيق، وبما يتطلبه، ما تم التوصل إليه أثناء التدقيق.

وقد كان هيكل معايير التدقيق المقبولة عموماً وحتى عهد قريب يتألف من عشر معايير مقسومة إلى ثلاث مجموعات الأولى عامة، والثانية تتعلق بالعمل الميداني الذي يغطي

إجـراءات التـدقيق ، أمـا الثالثـة فتخـتص بـالتقرير إلا أن هيئـة معـايير التـدقيق التابعـة لمجمـع المحاسـبين الأمـريكيين AICPA عـام 2009 قامـت باسـتبدال هـذا الإطـار بإطـار آخـر تحـت عنـوان المبـادئ الأساسـية (وهـي شـبيهة فـي طبيعتهـا بالمعـايير العشـرة السـابقة) وقد قسمت هذه المبادئ إلى:

أ . مبادئ تتعلق بمسؤولية فريق التدقيق.

ب . إنجاز التدقيق.

ج . التقرير عن النتائج التي أسفرت عنها عملية الارتباط بالتدقيق.

وإن مرحلـة إنجـاز التـدقيق ومـا يتعلـق بهـا مـن إجـراءات هـي التـي تقابـل مـنهج المراجعـة المعيـاري أو البراجمـاتي، وهـو يتفـق مـع المعـايير الدوليـة الخاصـة باتخـاذ الإجـراءات اللازمة لإنجاز عملية التدقيق.

ومـن أجـل حصـول المـدقق علـى تأكيـد منطقـي حـول خلـو القـوائم الماليـة ككـل مـن التضـليل الهـام نسـبياً سـواء كـان عائـداً للغـش أو الخطـأ فـإن مبـدأ الإنجـاز هـذا يقسـم إلـى خمسـة مراحل هي:

أ . التأكيد المنطقي.

ب . تخطيط العمل والإشراف الملائم على المساعدين.

ج . تحديد مستوى ملائم للأهمية النسبية خلال التدقيق.

د . تحديـد وتقـويم مخـاطر العـرض المضـلل، سـواء كـان عائـداً للغـش أو الخطـأ، وذلـك بنـاء علـى فهـم الشخصـية المعنويـة وبيئتهـا، بمـا فـي ذلـك الرقابـة الداخليـة للشخصـية المعنويـة الخاضعة للتدقيق.

هـ . الحصـول علـى أدلـة إثبـات كافيـة حـول وجـود العـرض المضـلل والهـام نسـبياً، وذلـك مـن خلال تصميم وتطبيق إجراءات ملائمة للمخاطر التي تم تقويمها.

ولعلنا نناقش خطوات المنهج البراجماتي أو المعياري أو المهني الخمس بشيء من التفصيل:

أ . التأكيد المنطقي:

أن المراجعة (التدقيق) قد لا تعني الحماية من كل تضليل جوهري أو مهم نسبياً وإن المدقق ليس ضامناً أو مؤمناً لكشف التضليل في القوائم المالية سواء كان منشؤه الغش أو الإهمال أو الخطأ، آخذاً بالاعتبار عدالة الإفصاح في القوائم المالية فحسب، ومع ذلك فعلى المدققين أن يقدموا بمستوى عالٍ من التأكد أو الثقة فيما أنجزوه من عمل، فيقدموا تأكيداً منطقياً أو معقولاً من خلال أخذ كافة المخاطر التي ترجح التضليل الهام نسبياً في القوائم المالية بعين الاعتبار، وإنجاز إجراءات التدقيق كافة للوصول بالمخاطر إلى المستوى المقبول، ويتم ذلك من خلال عملية تقويم المخاطر وما يتبعها من إجراءات.

وللإجابة عن السؤال المرغوب من المجتمع المالي وهو: لماذا لا يحاول المدققون إنجاز تأكيداً مطلقاً؟ وإن الوصول إلى هذا المستوى المطلق من التأكيد غير ممكن من الناحية العملية لأسباب أهمها:

1 . قد يرتكب فريق التدقيق بعض الأخطاء أثناء التدقيق وقد يصاب بسوء فهم لبعض القضايا، وإن مثل هذه الأخطاء أو سوء الفهم لا تتعارض مع مفهوم العناية اللازمة التي يجب بذلها أثناء تنفيذ العمل، وهو المفهوم الذي يقر بأن المدققين غير منزهين عن الخطأ.

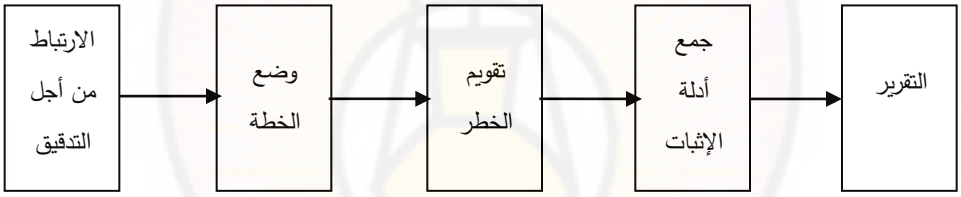
2 . إن الكثير من الأرقام الواردة في القوائم المالية خاضعة لتقديرات الإدارة وأحكامها (كتقدير العمر الإنتاجي للأصل طويل الأجل، أو تحديد طريقة الاستهلاك المتبعة، التي تؤدي إلى اختلاف النتائج).

3 . إن طبيعة إجراءات التدقيق تجعلها غير قادرة على الحصول على أدلة إثبات حاسمة في كثير من الأحيان.

4 . في كثير من الأحيان لا يتمكن المدققون من إنجاز إجراءات التدقيق بشكل شامل، بل يلجؤون إلى الاعتماد على عينة فحسب، وهذا يضعهم أمام خطر المعاينة.

ب . التخطيط والإشراف:

بعد حصول المراجع على الارتباط من أجل التدقيق ، فإن الخطوة التالية هي التخطيط كما يظهر أدناه، ويتم ذلك من خلال إعداد خطة للتدقيق وللإشراف على التنفيذ، ثم يلي ذلك الحصول على معرفة عن نشاط العميل، ثم معالجة اختلاف الآراء الذي ينشأ بين موظفي منشأة التدقيق.



وتطلب معايير التدقيق الدولية أن تكون الخطة مكتوبة، على شكل لائحة من إجراءات التدقيق التي يحتاج إليها المدققون من أجل تمكينهم من جمع أدلة إثبات كافية يبنون عليها رأيهم في القوائم المالية، ويجب أن تعد الخطة بشكل تفصيلي تمكن المدققون والمساعدون من العمل بموجبها.

ولابد للمدققين من فهم عمل العميل وصناعته للمساعدة في تحديد تلك المجالات التي تحتاج إلى انتباه خاص (وهي أماكن تواجد الغش والخطأ) وتقييم التقديرات المحاسبية التي تتم من قبل الإدارة، بالإضافة إلى تقييم ردود فعل الإدارة على الأسئلة والاستقصاءات التي يقوم بها المدققون، وكذلك الأحكام المتعلقة بخيارات الإدارة المتعلقة بمبادئ المحاسبة، وإن مثل هذا الفهم يمكن الوصول إليه من خلال مناقشة

الإدارة وموظفي العميل، ومن خلال الخبرة مع عملاء آخرين في نفس الصناعة، بالإضافة إلى القراءة المكثفة لإصدارات المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق ، والإصدارات الخاصة بالصناعة التي يعمل العميل فيها وغيرها من المراجع والكتب والدوريات.

وقد يختلف أعضاء فريق التدقيق حول بعض قرارات التدقيق كإضافة إجراء أو حذف إجراء معين و تلخيص عدالة الإفصاح لبعض الحسابات أو القوائم المالية ككل.

ولهؤلاء الاحتكام إلى مستويات أعلى داخل منشأة التدقيق لحل الخلاف وقد يكون من المناسب توثيق المسألة الخلافية وإظهار الآراء المتباينة في أوراق العمل لإمكان العودة إليها مستقبلاً.

وإن التوقيت هو عنصر هام في الخطة؛ فمن أجل أن يكون هناك وقت للتخطيط، على المدققين أن يبدؤا بوضع الخطط قبل وقت كاف من نهاية العام أو من فترة بداية التدقيق في حال تدقيق التقارير المرحلية.

ج . الأهمية النسبية Materiality

يقصد بالأهمية النسبية تركيز المدققين على المسائل ذات الأهمية من قبل مستخدمي القوائم المالية؛ وتمثل قيمة الحساب أو أحد عناصر الحساب مركز اهتمام من قبل المقرضين والمستثمرين لاتخاذ قراراتهم، وليس المقصود بقيمة العنصر هو قيمته الدقيقة بل قيمته المدورة كان تقاس بالملايين أو بمئات الآلاف.

وتؤخذ الأهمية النسبية بالاعتبار من قبل المدققين عند تصميم الخطة، ولدى تنفيذ التدقيق ، وتقييم حجم التضليل في القوائم المالية للشخصية المعنوية التي يتم تدقيقها... ومن جهة أخرى إن المدقق ليس مسؤولاً عن الحماية من التضليل غير الهام نسبياً في القوائم المالية.

ويحتاج التعامل مع الأهمية النسبية إلى درجة عالية من الأحكام المهنية التي تحتاج إلى خبرة مهنية عالية، فإن عدداً من الآلاف يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية عالية إذا كان يتعلق مثلاً بمستوى نجاح تنفيذ الموازنة المخططة.

د . تقويم المخاطر:

يمثل تقويم المخاطر جزءاً هاماً من الإنجاز لتحديد المخاطر الهامة التي تواجه المدققين أثناء إنجازهم للتدقيق ، ويحتاج تقويم المخاطر إلى فهم لمنشأة العميل وبيئته العملية، وهذا يتضمن نظم الرقابة الداخلية التي تعمل من خلال نظام المعلومات المحاسبي للعميل الذي ينتج القوائم المالية، ويمكن تعريف الرقابة الداخلية ببساطة على أنها قدرة الأنظمة لمنع وقوع الغش أو الخطأ والحماية منها والتمكن من تصحيحها على أساس زمني، أي أن الرقابة الداخلية المقنعة تخفض من احتمال وجود الغش والخطأ في الحسابات، وإن هذا الفهم يقدم الأسس لعمل المراجعين (المدققين) عند تقويمهم لخطر التضليل الهام، وهو يجمع بين الخطر الملازم ويمثل احتمال التضليل الهام الناتج عن الغش أو الخطأ، وخطر الرقابة الذي يتمثل في عجز نظم الرقابة الداخلية عن اكتشاف الغش أو الخطأ وتصحيحه أو مع حدوثه في الوقت المناسب.

ولعل الهدف الأساسي لتقييم خطر التضليل المهم نسبياً Matertal misstatement هو مساعدة المدققين في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق الضرورية لجمع أدلة الإثبات حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية للعميل (الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق) وإن عملية تقويم الخطر تفترض علاقتين ضروريتين:

أ . الرقابة الداخلية الفعالة تخفض خطر الرقابة، وإن المدققين يملكون أساساً معقولاً لتخفيض الفعالية الضرورية لإجراءات التدقيق اللاحقة.

ب . الرقابة الداخلية غير الفعالة تزيد خطر الرقابة، مما يستوجب من المراجعين زيادة الفعالية الضرورية للإجراءات اللاحقة.

إن أهمية الرقابة الداخلية في الفحص لأغراض التدقيق يعني زيادة مسؤولية المراجعين عن الرقابة الداخلية (PCAOB – AS5) حيث صار المدققون مطالبون بتقييم فعالية الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية في الشركات العامة (أي الشركات المدرجة في البورصة) في الولايات المتحدة الأمريكية.

مثال:

لدى تدقيق حسابات شركة بردى للتأمين تبين أن مطالبات المؤمنين في تأمين السيارات تسدد دون أن تمهر بخاتم «سدد» أو «مدفوع» مما أثار الشك في نفوس المدققين فعمدوا إلى تدقيق كافة المدفوعات في نشاط السيارات، ليكتشفوا أن حوالي 250000 ل.س قد دفعت مرتين، ولدى دراسة الأسباب وسؤال الأطراف ذات العلاقة تبين أن الاتفاق تم مع أحد الموظفين الفاسدين في الشركة لتقاسم المبالغ المدفوعة مرة أخرى مناصفة.

مما جعل المدققين يقترحون الختم بكلمة سدد أو مدفوع لكافة المستندات ذات العلاقة بالمطالبات.

هـ . أدلة الإثبات:

إن العنصر الأخير في مبدأ الإنجاز يتطلب من فريق التدقيق أن يجمع ويقيم أدلة إثبات كافية وملائمة لتقديم أساس لإبداء رأيهم في عدالة الإفصاح في القوائم المالية، وتهدف هيئة معايير التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين أدلة الإثبات على أنها كافة المعلومات المستخدمة من قبل المدققين للوصول إلى استنتاجات حول رأيهم المهني، ومن الأمثلة على أدلة الإثبات، محاضر الاجتماعات، المصادقات مع

الأطـراف الأخـرى، الفـواتير، تقـارير التحليـل، وكافـة المعلومـات الأخـرى التـي تسـمح للمـدققين بالوصـول إلـى اسـتنتاجات منطقيـة وشـرعية، وإن الطـرق المسـتخدمة لتقـويم الأدلة يشار إليها على أنها الإجراءات الجوهرية، والتي تلي عملية تقويم الخطر.

ومـن أجـل اعتبـار أدلـة الإثبـات ملائمـة، فـإن هـذه الأدلـة يجـب أن تكـون علـى صـلة بالموضـوع المـراد إثباتـه، كمـا يجـب أن تكـون قابلـة للتصـديق، وإن الملاءمـة تشـير إلـى طبيعـة أدلـة الإثبـات فمـثلاً عنـدما تـتم المصـادقة علـى حسـابات المتحصـلات النقديـة (المـدينين) فـإن هـذا الـدليل يشـير إلـى أن عمليـة البيـع قـد حـدثت فعـلاً، لكنهـا لا تشـير إلـى قابلية تحصيل هذا الدين.

أمـا قابليـة التصـديق فتشـير إلـى مـدى الثقـة التـي يمكـن للمـدقق أن يضـعها بـدليل الإثبـات، أو مـا يمكـن التعبيـر عنـه بـأن الـدليل الموثـوق أو القابـل للتصـديق هـو دليـل مـن نوعيـة جيدة، وتنظر المعايير المهنية إلى مصداقية الدليل إذا توفرت بالدليل الشروط التالية:

1 . أن يـتم الحصـول عليـه مباشـرة مـن قبـل المـدققين، ولـيس بشـكل غيـر مباشـر مـن قبـل مصادر أخرى.

2 . يـتم الحصـول عليهـا مـن مصـادر خـارج الشخصـية المعنويـة الخاضـعة للتـدقيق ولـيس من داخلها.

3 . إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة.

وبناء على ذلك يمكن تصنيف أدلة الإثبات بحسب قوتها على النحو التالي:

وفـي معظـم الأحيـان يعمـل المـدققون علـى الحصـول علـى أنـواع مختلفـة مـن الأدلـة لتـدعيم رأيهـم بعدالـة الإفصـاح فـي القـوائم الماليـة، التـي تعـدها الإدارة ممـا يجعـل التعـرف علـى رأي العـاملين فـي المشـروع وخاصـة مـن شـاركوا فـي إعـداد القـوائم الماليـة هـو بدايـة مرحلـة جمـع أدلـة الإثبـات، وإن الحصـول علـى إقـرارات مـن المسـؤولين الإداريـين عـن عدالـة الأرقـام

الـواردة فـي القـوائم الماليـة مـن تمثـيلات الإدارة التـي تقـر الإدارة بموجبهـا بكمـال الإجـراءات وشـمول القـوائم الماليـة لكافـة المعلومـات ذات العلاقـة، كرسـالة التمثيـل التـي تقـدمها الإدارة حـول شـمول مفـردات المخـزون السـلعي الـوارد فـي الميزانيـة العموميـة لكافـة عناصـر المخـزون التـي بحـوزة الشـركة ولهـا كامـل الحريـة فـي بيعهـا أو تحريكهـا، ويحتـاج المـدققون إلـى اسـتخدام أحكـامهم المهنيـة علـى ملاءمـة أدلـة الإثبـات ومصـداقيتها، ولهـم أن يجمعـوا مـا شـاءوا مـن الأدلـة الممكنـة للوصـول إلـى قناعـة تـؤدي إلـى الحكـم علـى عناصـر الحسـابات التـي تشـكل القـوائم الماليـة ولهـم فـي ذلـك أن يسـتخدموا العلاقـة بـين التكلفـة والعائد ليقرروا الاستمرار في جمع أدلة جديدة إذا رأوا أن العائد يبرر ذلك.

فـإذا كانـت نوعيـة الـدليل تتعلـق فـي الملاءمـة، فـإن كفايـة الأدلـة تتعلـق بحجـم الأدلـة التـي يجمعهـا المـدقق بنـاء علـى الحكـم المهنـي، ومـن المعـروف أن الأدلـة الكافيـة لا تعنـي بالضـرورة تقـديم قناعـة مطلقـة، وخاصـة أن المـدققين يكتفـون بعينـة مـن العمليـات الخاصـة بالحسـابات دون مراجعتهـا بالكامـل وذلـك بالاسـتناد إلـى مسـتويات الثقـة التـي تقـدمها قـوانين الإحصـاء، بحيـث يمكننـا تعريـف كفـاءة الأدلـة علـى أنهـا الأدلـة التـي تقنـع مـدققين آخـرين بأنها كافية لإقناع المدقق بالوصول إلى النتائج نفسها التي توصل إليها المراجع الأول.

ولاشـك أن مفهـوم كفايـة وملاءمـة الأدلـة يصـب فـي خطـر الاكتشـاف المتمثـل بفشـل فريـق التدقيق في الحماية من التضليل المهم نسبياً أو الجوهري.

هـذا الفريـق الـذي يبحـث عـن خطـر اكتشـاف أقـل؛ عـن طريـق جمـع أدلـة إثبـات ذات علاقـة بالمشـكلة المـراد البـت فيهـا، وذات مصـداقية يمكـن الاعتمـاد عليهـا مـع تقـويم عـدد كـاف من الأدلة.

وهكـذا يبـدو أن المـنهج المعيـاري، الـذي انطلـق مـن المعـايير المهنيـة التـي تسـتهدف القيـام بالعـبء الـذي يتطلبـه المجتمـع المـالي فـي حـدود اسـتعداد المهنـة لتحمـل المخـاطر ذات

الأهمية النسبية دون تقديم ضمانات لكشف كافة عمليات التضليل سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.

ولعل عدم الاتفاق على حدود واضحة للأهمية النسبية، ومرونة المعايير، وتأثرها بالأحكام المهنية التي تختلف بين مدقق وآخر، أدت إلى عدم وفاء المدققين بالمسؤوليات المهنية التي يطلبها المجتمع المالي الذي تعرض إلى فضائح كبيرة طالت العديد من الشركات الكبرى وأخضعت المهنة إلى المزيد من الضغوط وخلقت الحاجة إلى مدخل آخر لم تتبناه المهنة حتى الآن وهو مدخل كشف الغش.

3 . منهج الكشف عن الغش:

يؤدي الغش والخطأ إلى التضليل في القوائم المالية، وبينما يكون الخطأ غير متعمد، فإن الغش هو تعمد تضليل للحقائق، بهدف جعل البعض يعتقد بصحة التضليل ويعمل بناء على هذا الاعتقاد، وتحمل ضرر أو خسارة بسبب هذا العمل أو هذا القرار وبذلك فإن الغش يصيب كافة وسائل الكذب أو الاختلاس أو الخداع للآخرين، ويمكن أن يتم هذا الغش عن طريق الإدارة التي تستهدف إلحاق الضرر بالمساهمين والدائنين من خلال معلومات مضللة بشكل هام أو جوهري، حيث يكون تأثير الغش هو تضليل القوائم المالية، التي يعتمد عليها المساهمون والدائنون في اتخاذ قراراتهم، وقد أظهرت إحدى الدراسات التي تمت في الولايات المتحدة إلى تنامي ظاهرة الغش في القوائم المالية فقد أظهرت التقارير المالية المنشورة لشركات مدرجة في البورصة ما يزيد على 250 عملية غش خلال عام 2004 وحدها، وقد كان نموذج الغش الأكثر شيوعاً هو الاعتراف بالإيراد (41%) أما الباقي فشمل التلاعب في حسابات المصروفات، والأصول أو الالتزامات.

وقد أظهرت الدراسة بأن عدة شركات كان لديها أكثر من خطة غش، وأن أكثر من عشرين شركة كان لديها أكثر من عشر حالات غش في قوائمها المالية لنفس السنة ومنها أربع شركات فيها أكثر من 20 خطة غش تم الكشف عنها، وتعرف عمليات الغش التي ترتكبها الإدارة بأنها جرائم الياقات البيضاء وترتكب جرائمها عن طريق الحبر والقلم وليس عن طريق السلاح الذي يسبب نزف الدم.

ولابد من الإشارة إلى أن المدخل المعياري عدّ المدققين مسؤولين عن الكشف عن الغش في حدود الأهمية النسبية، لدى تصميم خطة التدقيق ، إذ إن تلك الخطة تهدف إلى الكشف عن الغش المهم نسبياً، أما إذا اكتشف المدقق غشاً غير مهم كتلاعب أمين الصندوق أو أمين المستودع لتحقيق مكاسب خاصة لكنها غير مهمة نسبياً، فإنه يكتفي بإعلام المستوى الإداري المسؤول عن هذا الموظف لاتخاذ ما يراه مناسباً، دون أن يعرقل ذلك بيان رأي نظيف في القوائم المالية، وقد لا يعني تصميم خطة التدقيق للكشف عن الغش المهم نسبياً النجاح في الكشف عن كل هذه العمليات، ولكن ذلك يتم في حدود العناية المهنية التي يبذلها المدقق في ظل الظروف التي ترافق عملية التدقيق. وقد حدد SAS99 عوامل خطر الغش المرتبطة بكل من التضليل الناشئ في التقارير المالية المضللة أو التلاعب بالأصول الناتج عن الغش المرتكب من الموظفين (كاختلاس الموظف لأحد الأصول) وتسوية الأمر عن طريق قيود يومية لاحقة).

ولاشك أن اكتشاف خطر الغش يحتاج من فريق التدقيق إلى خبرات خاصة تمكنه من ملاحظة الإشارات الحمراء التي تثير الشك لديه، ثم تقويم الخطر المتعلق بتلك الإشارات، ثم إقرار الإجراءات اللازمة للكشف عن الغش.

ويعتقد قراء القوائم المالية عموماً بأن أحد الأهداف الرئيسة للتدقيق هو الحماية من الغش، أما المدققون فيعلمون أن هذا الهدف ينطوي على تعقيد كبير ومسؤولية عن

الغش المهم نسبياً الذي يؤثر على الإفصاح في القوائم المالية، والغش الذي لا ينطوي على أهمية نسبية مما يولد بين الفريقين فجوة توقعات على صعيد المنهج المعياري (البراجماتي) الذي لا يفترض أن الإدارة ليست شريفة ولا يفترض أن الإدارة منزهة عن الخطأ، بل يعتمد على الشك المهني الذي يجعله لا يقتنع إلا بعد الحصول على أدلة إثبات كافية، بناء على أحكامه المهنية، التي قد تختلف من مدقق إلى آخر.

وقد قدم SAS99 المراحل التالية على أنها مرتبطة بالغش:

3 . 1 . مناقشة فريق المراجعة:

إذ يتناول مناقشة مجالات التدقيق في جلسات تهدف إلى تعريف فريق التدقيق بمجالات الغش المحتملة في الارتباط الذي يتم تدقيقها ، من خلال الخبرات السابقة مع العميل وخطط الغش وكيفية اكتشافها، وأي احتمالات قد يلجأ إليها العميل وتطوير إجراءات التدقيق لكشفها، وتبدأ مثل هذه الجلسات خلال التخطيط وتنعقد بشكل مستمر لغاية التوصل إلى النتائج، وإذا كان لدى منشأة التدقيق خبير بالكشف عن الغش فإن حضوره مثل هذه الجلسات يغني المناقشات ويرفع مستوى أعضاء الفريق.

3 . 2 . تحديد المعلومات الضرورية لتقويم عوامل خطر الغش:

إذ يقوم فريق التدقيق بجمع المعلومات الأساسية لجمع الإشارات الحمراء التي تشير إلى احتمالات وقوع الغش، ويمكن الكشف عن هذه الاحتمالات من خلال مناقشة أعضاء فريق التدقيق مع الإدارة، والمراجعين الداخليين وغيرهم من الموظفين أو أي طرق أخرى تؤدي إلى الوصول إلى مؤشرات تشير إلى احتمالات الغش، وإن المقارنات وغيرها من إجراءات المراجعة التحليلية التي تعتمد على الأرقام الواردة في القوائم المالية أو التقارير المالية الأخرى وإعمال إجراءات التحليل المالي الأفقي والعمودي للوصول إلى بعض الإشارات الحمراء، كزيادة نفقات الدعاية والإعلان بنسبة عشرة أمثال عن العام الماضي

مـثلاً، وتمثـل العـودة إلـى جلسـات ومناقشـات أعضـاء مجلـس الإدارة بعـض الحقـائق التـي لا ترغب الإدارة في إطلاع المدققين الخارجيين عليها.

3 . 3 . أ . تحديد عوامل الخطر من خلال ارتباطها بالتقارير المالية:

إن زيــادة الإيــرادات والأصــول، أو تخفــيض الالتزامــات والمصــروفات، يجعــل الإفصــاح مضـللاً أو لا يتضـمن بعـض العناصـر الأساسـية، إذ إن الغـش الـذي يـؤثر بالمعلومـات ويجعـل القـوائم الماليـة مضـلله بشـكل جـوهري ينبـع غالبـاً مـن الحاجـة للتضـليل فـي الفتـرات الصـعبة التـي يمـر بهـا العميـل، وهـذه الفتـرات الصـعبة يمكـن أن تتميـز بـنقص النقديـة، أو زيـادة المنافسـة، أو ارتفـاع التكـاليف، ومـا شـابه قـد تسـبب صـعوبات ماليـة، ينظـر إليهـا المـدراء غالبـاً علـى أنهـا ظـروف طارئـة يمكـن التغلـب عليهـا مـن خـلال الحصـول علـى قـرض جديـد، أو بيـع أسـهم، أو شـراء الوقـت للتغلـب علـى المشـكلات وهـذا يـدفع الإدارة إلـى إظهـار مؤشـرات أفضـل عـن طريـق التلاعـب بـالقوائم الماليـة وإظهارهـا بأحسـن حـالاً مـن توقعـات المـدققين مـن خـلال خبـرتهم الحاليـة أو السـابقة بوضـع العميـل، وأحيانـاً قـد تلجأ الإدارة إلى إظهار تحقيقها للأهداف المرجوة قبل أشهر من انتهاء الفترة.

ولابـد مـن الإشـارة إلـى أن الإدارة قـد ترغـب فـي تخفـيض الـربح الـدوري عـن طريـق تخفـيض قيمـة الأصـول أو الإيـرادات أو زيـادة الالتزامـات والمصـروفات فـي الفتـرات التـي تشـهد فيهـا ربحيـة كبيـرة وتهـدف إلـى التهـرب الضـريبي أو تخفـيض سـعر السـهم لقيـام عناصـر الإدارة بشـراء الأسـهم بأسـعار منخفضـة بانتظـار الفتـرة التاليـة التـي تظهـر ربحـاً عـادلاً ومرتفعـاً فتعمد إلى بيع الأسهم.

ويحتـاج المـدققون للتعـرف علـى الإشـارات الحمـراء التـي تبـين عمليـات غـش مختلفـة، مـن خـلال معرفـة تـأثير العمليـة علـى حسـابين علـى الأقـل مـن خـلال نظـام القيـد المـزدوج، ومـا قـد يـنجم عنـه الغـش مـن إيجـاد أصـل مفتعـل لـيس لـه وجـود فعلـي فيركـز المـدققون عليـه بالبحـث ممـا يسـهل عمليـة اكتشـاف الغـش، كزيـادة أصـل مـدين كالمتحصـلات النقديـة

لتسهيل عملية اختلاس مبيعات نقدية، وقد يشمل الغش عملية حذف التزام مما يجعل اكتشاف الغش أكثر صعوبة.

ونعرض في الجدول التالي بعض الظروف التي تؤثر على الغش:

دور الإدارة	ظروف الصناعة	طبيعة العمليات والاستقرار المالي
. لدى الإدارة حافز كعلاوات الأرباح أو المبيعات أو خيارات الأسهم	معدل أرباح الشركة يقل عن الصناعة	ثمة ضعف في الرقابة الداخلية
. إن القرارات الإدارية تؤخذ من قبل شخص واحد أو لجنة قليلة العدد	متطلبات جديدة قد تؤدي إلى تخفيض الاستقرار أو الربحية	. الشركة غير قادرة على توليد تدفقات نقدية كافية لضمان استمرار المشروع
. فشل الإدارة عن الإعلان عن موقف ملائم حول الرقابة الداخلية والتقارير المالية	ضعف حصة الشركة من السوق بسبب المنافسة الشرسة	. ثمة ضغوط للحصول على رأس مال
. موقف الإدارة متصلب تجاه التقارير المالية	تراجع صناعة الشركة	. صعوبة العبء الضريبي
. تضع الإدارة ثقلها من أجل الدخول في مشروعات رابحة	تتبدل صناعة الشركة بسرعة	. للشركة مشكلات مالية ومحاسبية صعبة
. تتدخل الإدارة غير المالية بشدة في اختيار معايير المحاسبة أو إعداد التقديرات	-	. ثمة عمليات أو أرصدة هامة يصعب تدقيقها
. هناك دوران سريع بين المساعدين الرئيسيين في الإدارة	-	. هناك عمليات معقدة مع الأشخاص ذوي الصلة
. للشركة تاريخ معروف في العنف	-	. إن عناصر المحاسبة ليس لديهم الخبرة الكافية في أعمالهم
. يتهرب عناصر الإدارة من الإجابة على أسئلة المدققين	-	

. هنـاك مشـكلات خلافيـة بـين الإدارة والمدققين		

3 . 3 . ب تقييم الغش:

بعـد تحديـد فريـق التـدقيق لعوامـل خطـر الغـش، يصـبح أعضـاء الفريـق أكثـر فهمـاً لاحتمـالات الغـش، أمـا الخطـوة التاليـة فهـي تقيـيم نـوع خطـر الغـش، فهـل هـو مـع الأطـراف ذوي العلاقـة مـن خـلال عمليـات تجاريـة مـثلاً لـلإدارة العليـا أو لكبـار المسـاهمين، أو للمستهلكين مـن خـلال إعلانـات كاذبـة، أو منتجـات ذات جـودة أقـل، أو عـن طريـق اسـتلام شيكات بـلا رصـيد أو بطاقـات ائتمـان مـزورة (Credit Cards)، وقـد يكـون الغـش ضـد الدولـة مـن خـلال التلاعـب بالحسـابات لخدمـة التهـرب الضـريبي، أو تضـخيم قيمـة العقـود لمصـلحة الفسـاد الإداري، وقـد يسـتخدم الغـش لمطالبـة شـركة التـأمين بتسـديد مبـالغ عـن أضـرار وهميـة، وقـد يكـون الغـش عـن طريـق المـوظفين مـن خـلال التلاعـب بجـدول الرواتـب والأجـور، وتسـجيل مكافـآت أو منـافع بغيـر حـق، أو تضـخيم المصـروفات لتمكـين الموظـف المسـؤول مـن اخـتلاس النقـود.... إلـخ وقـد يـتم الغـش عـن طريـق المـوردين الـذين قـد يرسـلون الفـاتورة عـدة مـرات، أولا يقومـون بالشـحن حسـب الاتفـاق، أو تقـديم فـواتير مـزورة، أو دفـع رشـاوى للمـوظفين لتسـهيل أمـورهم، وقـد يكـون الغـش مـن خـلال تقـديم أسـرار الصناعة للمنافسين.

ولاشـك أن تقيـيم خطـر الغـش لابـد أن ينتهـي بتقيـيم خطـر الرقابـة ومـدى قـدرة الرقابـة الداخليـة علـى حمايـة العميـل مـن هـذه المخـاطرة التـي تـم تعريفهـا، علـى أن يؤخـذ فـي الاعتبـار أن الإدارة العليـا يمكـن أن تتجـاوز حـدود الرقابـة الداخليـة مـن خـلال مـا تملكـه مـن نفـوذ قـوي، فـإذا افترضـنا أن المـدير العـام اشـترى كميـة مـن المـواد الأوليـة قبـل وصـول هـذه المـواد إلـى حـد إعـادة الطلـب، وقبـل إعـداد طلـب شـراء واتخـاذ الإجـراءات الضـرورية التـي تقتضـيها الرقابـة الداخليـة كالاتصـال بمجموعـة مـن المـوردين والحصـول علـى عـروض

متنافسة لتقوم لجنة الشراء بالموافقة على شراء من مورد معين. فإن نفوذ المدير العام القوي قد يفرض على أمين المخزن أن يصدر طلب شراء وعلى لجنة الشراء إصدار أمر شراء وتسوية الأمر وكأنه معتاد لا مصلحة مباشرة للمدير العام فيه، وهذا ما يجعل المدققين يتساءلون عن مستوى الحوكمة والشفافية ونفوذ لجنة المراجعة التي تجعل المدير العام غير قادر على طلب إجراءات تخترق قواعد الرقابة الداخلية.

ولعلنا نثير الأسئلة التالية:

. هل تدار الشركة من قبل شخص واحد أو شخصين؟

. هل يظهر بعض العاملين الرئيسيين على علاقة وثيقة مع الموردين؟

. هل يظهر بعض العاملين أن لهم أعمالاً خارجية قد تتعارض مع مصالح الشركة؟

. هل تتبع المنظمة سياسة التعرف على ماضي المرشحين للعمل لديها؟

. هل لدى المنظمة سياسة تثقيفية لتعريف العاملين بأهمية السلوك الأخلاقي وبناء سياسات مضادة للفساد؟

. هل لدى المنظمة سياسة للتقرير عن أي تجاوز للقيم الأخلاقية أو إجراءات الحد من الفساد؟

. هل هناك سياسة معتمدة لاستبدال العاملين في النقدية المحاسبة بشكل مستمر.

. هل تطبق الشركة سياسة إيجابية للرقابة على المدفوعات من المصرف عن طريق تزويد المصرف بقائمة بالشيكات الصادرة والمعتمدة يومياً؟

. هل تفصل الشركة وظائف الشراء والاستلام عن تشغيل الفواتير الواردة، والموردين وحسابات الأستاذ العام؟

. هل يتم التحقق دورياً من تكرار تسجيل الرواتب والأجور أو حذف الضمان الاجتماعي؟

. هل يقوم الموظفون ذوو العلاقة بحسابات الملكية بتوقيع الاتفاقات غير المعلنة؟

. هل لدى الشركة سياسة تتعلق بقبول الهدايا، أو الخصميات، أو تلغي الخدمات المقدمة من الموردين أو العملاء؟

. هل تعد الأهداف المالية للمنظمة قابلة للتحقق؟

إن هذه الأسئلة وكثير غيرها تعد إشارات حمراء قد تؤدي إلى فتح الباب لممارسة الغش.

وإذا كانت الإدارة هي المسؤولة عن التقديرات المحاسبية كمخصص الديون المشكوك فيها، أو مجمع استهلاك الأصول طويلة الأجل الملموسة، أو تخفيض قيمة الأصول غير الملموسة، فإن على المدققين التأكد من انسجام هذه التقديرات مع معايير المحاسبة الدولية، وخاصة أنها تحمل في طياتها لجوء الإدارة إلى الغش لرفع مستوى الأرباح أو تخفيضها عن طرق المغالاة بهذه التقديرات أو تقليل قيمتها.

3 . 4 . الموقف من مخاطر الغش المقدرة:

إن وجود مخاطر غش محتملة كبيرة يقتضي من منشأة التدقيق ردود أفعال تنسجم مع طبيعة هذه المخاطر، وأول تلك الردود هو وجود أعضاء ذوي خبرة في الغش بين فريق التدقيق، وكذلك فإن وجود متخصصين في فحص عناصر الغش المحتمل لا يعني الاكتفاء بالإجراءات المضادة، بل لابد من اتخاذ إجراءات مفاجئة كزيارة أحد مستودعات الشركة زيارة مفاجئة والتعرف على بعض عناصر المخزون، وما إذا كان تسعيرها ملائماً، أو زيارة بعض المدينين للوقوف على صحة الأرصدة المدينة لديهم ومدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.

3 . 5 . تقييم أدلة الإثبات:

عند جمع أدلة الإثبات الخاصة بتدعيم الأرقام الواردة في القوائم المالية، على فريق التدقيق أن يبقى متحفزاً لاحتمال وجود الغش، فتضارب السجلات المحاسبية، وتعارض أدلة الإثبات، وفقدن بعض الوثائق هي مؤشرات على تعرض القوائم المالية للغش، فعند تحديد مثل هذه الحالات، على فريق التدقيق أن يتابع مع الإدارة لتحديد مصدر المشكلة، وتتوقف على إجابات الإدارة معرفة مصدر الأدلة الأخرى، ومدى ضبابية المشكلة، ومستوى تضارب إجابات عناصر الإدارة المعيين بالموضوع، وبالتالي احتمال وجود الغش في القوائم المالية.

ومما لاشك فيه أن جميع أدلة الإثبات الخاصة بالغش الذي قد ينتهي بالمحكمة، يختلف عن جمع الأدلة الخاصة بتكوين رأي المدقق، إذ إن حفظ أدلة الإثبات الخاصة بالغش أو وضع علامات عليها أو تحديد مكانها أو زمنها ضروري لاستعادتها وإثبات فعالية التدقيق ويمكن القضاء من قول كلمة، وإن وضع الأدلة الأصلية في مغلف وإقفاله وإبعاده عن إدارة العميل يصبح أمراً ضرورياً لإثبات حدوث الغش، وإن وجود سجل لتسجيل كل ما يتعلق بالغش والأشخاص الذين قد يستخدمون الأدلة الأصلية قد يكون ضرورياً.

وأي ملاحظة مباشرة بعين المدققين يجب أن تسجل في سجل أو شريط أو فيديو مع مساهمة الزملاء الذين شاركوا بهذه المشاهدات.

3 . 6 . توصيل قضايا الغش:

على المدققين بذل العناية الفنية والشخصية نظراً لأهمية التعامل مع الغش بجدية، فبعد التلمس الأولي للغش، يبدأ المدققون بطلب التعاون مع الإدارة وتقويم خبراء الغش للوصول إلى الاستنتاجات المطلوبة.

ويمكن للمدققين أن يلحظوا بعض الغش غير المتصل، عندما يقوم أحد الموظفين مثلاً بالتلاعب بأحد الأصول، عندها يقرر المدققون عن هذا التلاعب لمستوى إداري أعلى من الموظف الذي ارتكب التلاعب، وغالباً تعالج الإدارة هذا الموضوع في إطار من السرية.

أما الاختلاس الذي ترتكبه عناصر أساسية في الإدارة فهو خطر متصل في الغالب، وهو ما قد يترك أثراً مضللاً في القوائم المالية مما يستدعي التقرير عنه للعناصر المسؤولة عن الحوكمة في الشركة وخاصة لجنة المراجعة ومجلس الإدارة، هذه اللجنة التي تضم عادة عدداً من المدراء الخارجيين غير المتفرغين المستقلين، بما يضمن توصيل اكتشاف عمليات الغش شفهياً أو كتابياً.

ومع ذلك فإن على المدققين المحافظة على أسرار العميل، مع تحديد المعلومات التي تسلم إلى الجهات المعنية قانوناً بمتابعة الموضوع، وفي حال استبدال منشأة التدقيق بسبب من الاستقالة أو عدم التجديد من قبل إدارة العميل، على منشأة التدقيق أن تحيط بورصة الأوراق المالية برسالة تعلمها بحيثيات الموضوع، كما على منشأة التدقيق السابقة أن تبلغ المنشأة اللاحقة بواقع الأمر إذا تم طلب ذلك وفق المعايير المهنية.

ومع أن تركيز المعايير المهنية كان حول الغش الذي ترتكبه عناصر الإدارة العليا وليس صغار الموظفين، فإن عمليات الغش الذي يرتكبه الموظفون هو السبب الرئيسي وراء إغلاق معظم المشاريع الصغيرة، تلك المشاريع التي تعاني من ضعف الرقابة الداخلية بصورة عامة، وخرق تلك الرقابة الداخلية من خلال تآمر المدير أو تجاوز النظام من قبل الإدارة العليا، مما يحد من إمكانات الرقابة الداخلية في الحماية من الغش، مما يلقي على منشآت التدقيق الخارجية عبئاً مهنياً أكبر لحماية المجتمع المالي.

ويمكن تعريف الغش الذي يرتكبه الموظفون على أنه افتعال تمثيل هام غير واقعي للوقائع بهدف جعل شخص آخر يعتقد بهذا التمثيل المضلل ويعمل بناءً عليه، مما يجعله فريسة للخسارة أو الضرر، ويشمل هذا التعريف كل أنواع الكذب والغش والاختلاس وخداع الآخرين، وقد يشار إلى غش الموظفين على أنه التلاعب بالأصول عن طريق استخدام معاني مغشوشة لأخذ نقود أو ممتلكات أخرى من المشروع، ويتضمن عادة مستندات وهمية أو كذب، واستخدام صلاحيات أكثر من تلك الصلاحيات الممنوحة، أو تدمير سياسات المشروع، كما قد يشار إلى الغش على أنه سوء ائتمان من قبل الموظفين أو غير الموظفين، يتضمن أخذ نقود أو أملاك مودعة بعناية الموظفين، أو حراستهم، أو رقابتهم، وهي تتبع بقيود محاسبين غير صحيحة أو نماذج أخرى من الكذب، وقد لا تكون النقود أو الأصول مودعة بعناية الموظف أو مسؤوليته ويقوم باختلاسها.

ويتألف غش الموظف عموماً من المقومات التالية:

1 . فعل الغش ذاته.

2 . تحويل الأصل لمصلحة مرتكب الغش.

3 . تغطية الموضوع.

ومن الصعب ملاحظة تحويل الأصل لأن مثل هذه العملية تتم بشكل سري بعيداً عن موظفي المنشأة، وعن طريق تواقيع أو مؤشرات الغش، ثم متابعة المحذوفات، أو المستندات المفقودة والتي تمثل جزءاً من التغطية في السجلات المحاسبية، فإن المدققين يمكنهم الكشف عن عدة عمليات غش، من خلال ملاحظتهم للإشارات الحمراء أو الشواذ، أو الحوادث غير المعتادة التي تحتاج إلى مدققين مجربين ولهم خبرة واسعة.

3 . 6 . 1 . الإشارات الحمراء في غش الموظفين:

أن الغش الذي قد يرتكبه الموظفون يشمل كافة الموظفين من أعلى مستوى إلى العاملين المؤقتين أو عمال القطعة في الإنتاج أو موظفي الأعمال الكتابية البسيطة، وإن نشاط الغش الطارئ (المتقطع أو غير المتصل) والغش المستمر هو حالة ضاغطة، وبالتالي فإن ملاحظة التغير في عادات الموظفين ونماذج حياتهم يمكن أن تكشف عن بعض الإشارات الحمراء، إذ أن الغشاشين غالباً ما يعتادون بعض العادات التالية:

. قلة النوم.

. الإسراف في الشرب.

. تعاطي المخدرات.

. سرعة الغضب.

. جدلي في الدفاع عن نفسه حتى ولو كان على خطأ.

. الذهاب إلى الاعتراف.

. إيجاد تبرير للأخطاء.

. العمل واقفاً.

. العمل وحيداً، والعمل متأخراً.

ولاشك بأن الإشارات الحمراء المتعلقة بالسلوك الشخصي صعبة:

1 . لأن الناس الشرفاء قد يظهرون من بعض هذه الصفات.

2 . وهي صفات قد تكون مخبأة وصعبة الاكتشاف أحياناً.

3 . إن المدققين حالة غير مناسبة لملاحظة مثل هذه الصفات، بعكس المدراء الذين يتمكنون من ملاحظة مثل هذه التبدلات، وخاصة عندما يبدل الشخص سلوكه فإنه ينفق أكثر من راتبه كشراء الحلي والذهب والألبسة الفخمة، والقيام برحلات مكلفة وما

شابه. وإذا تمكن المدققون من الحصول على انطباعات مدير الموارد البشرية وغيره من المدراء حول الإشارات الحمراء في سلوك بعض الموظفين أمكنهم التوسع في المناطق ذات الشك.

ومن الصعب إيجاد صفات تجعل الموظفين مرتكبي الغش يختلفون عن الأشخاص العاديين فقد يكونون من بين خريجي الجامعات، متزوجين، يؤدون فرائضهم الدينية بانتظام، وقد تصل أعمارهم إلى ستين عاماً أو يزيد، ويبدون ملتزمين اجتماعياً، وقد يعتادون على العمل بانفراد، ولديهم رصيد هام من الاحترام من قبل الإدارة والآخرين، ففي إحدى المرات تبين أن المدير المالي لإحدى الشركات يملك منزلاً غالي الثمن، وفيه مفروشات فخمة كما يقود سيارة ملكه وتقود زوجته سيارة أخرى ومع أبنائه عدة جوالات، وقد قدرت مصروفاته الشهرية بـ 150000 بينما راتبه 120000 ولدى تدقيق كافة العمليات التي يقوم بها تبين أنه اختلس أكثر من مليون في عام واحد، حيث كان يسجل دفعات المدينين مرتين في بعض الأحيان، ليتمكن من تسوية حساباتهم التي يكون قد استخدمها لسرقة المبيعات النقدية وتسجيلها على بعض المدينين ليتمكن من إخراج البضاعة على أنها مبيعات آجلة.

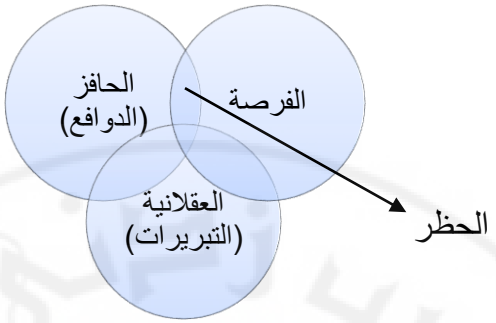
3 . 6 . 2 . عناصر الغش لدى الموظفين:

يمكن القول بأن احتمال الغش يعتمد على تطافر ثلاثة عناصر هي:

1 . الحافز (الدوافع).

2 . الفرصة.

3 . العقلانية وفق الشكل التالي.



1 . الحافز (الدوافع):

يمكن تعريف الحافز على أنه نوع من الضغط الذي يقع على شخص ما لا يمكن تحميله إلى أشخاص موثوقين أو أصدقاء، ومع أن الحافز النفسي نادر الحدوث، إلا أنه يتميز عند المعتادين على ارتكاب بعض الجرائم، الذين يسرقون مثلاً لمجرد الرغبة في ممارسة السرقة، كأن نجد سيدة محترمة تدخل إلى المطعم وتدفع مبالغ كبيرة قيمة الوجبات، إلا أنها تختلس بعض المعالق أو السكاكين التي يقدمها المطعم، وقد يكون الحافز إيديولوجياً يتجلى في ممارسة تعذيب الآخرين وجعلهم ضحايا لجرائم مدبرة من شخص يعتقد بتفوقه الإيديولوجي عليهم، إلا أن الحافز الاقتصادي هو الحافز السائد في دنيا الأعمال ويتفوق على الحوافز الأخرى.

ويمكن تعريف الحافز الاقتصادي ببساطة على أنه الحاجة إلى النقود، هذه الحاجة إلى النقود التي تدفع بعض الشرفاء إلى السير في قنوات الفساد، ويمكن تفسير هذه الحاجة إلى النقود على النحو التالي:

- دفع رسوم الجامعة.
- دفع قيمة الوصفات الطبية غير المؤمنة.
- دفع ديون القمار.
- الدفع من أجل شرب الكحول و تعاطي المخدرات.

- الدفع من أجل الأطفال المعوقين.
- الدفع من أجل تحسين مستوى المعيشة (كشراء سيارة جديدة، أو منزل جديد، أو شالي).
- تمويل الأعمال أو خسائر المتاجرة بالأسهم.

2 . الفرصة

وهي باب مفتوح لحل مشكلة عن طريق انتزاع الثقة من خلال نقاط ضعف في الرقابة الداخلية أو القدرة على تجاوز الإجراءات الروتينية، وفي كثير من الحالات لا تعني الفرصة أكثر من غياب السياسات أو الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية، وكلما كان المستوى الإداري في المنظمة أعلى كلما كان مستوى انتزاع الثقة أكبر وبالتالي إمكانية التجاوز أكبر وبالتالي فرصة الغش أكبر ونورد فيما يلي بعض الأمثلة:

. المخزون غير محدد بطريقة منتظمة وبالتالي إن نقص المخزون أو الخسارة الناجمة عنه غير معروفة.

. صندوق المصاريف النثرية غير محدد المسؤولية.

. يتمتع نائب المدير العام للشؤون المالية بصلاحيات استثمارية بدون تحقق.

. إن بعض الوظائف الطارئة تترك المجال لتحريك كثير من المواد.

3 . العقلانية أو التبريرات:

من الناحية العملية إن أي إنسان حتى المجرمين الأكثر عنفاً، يعرف الفرق بين الصح والخطأ، وإن النزاهة المطلقة هي قابلية العمل طبقاً للمعايير الأخلاقية في أي وقت، وإن نقص النزاهة هو الذي يتيح الفرصة ويسمح للحافز والفرصة في أن تفعل فعلها على شكل غش، وقد يبرر الغشاش فعلته عن طريق وصفها وجعلها مبررة، كأن يقول:

. أنا بحاجة لهذا المال أكثر من غيري.

. أن استقرض المال وسأرده فيما بعد.

. إن عملي لا يضر أحد.

. أي شخص يفعل هذا.

. مطلوب مني دفع مبالغ ليست موجودة معي.

ولاشك أن منهج الكشف عن الغش يختلف عن المنهج المعياري, فالموقف العقلي والمسؤولية في الكشف عن الغش تتضمن اهتماماً أقل بتقويم الرقابة الداخلية من ناحية نقاط القوة ولها اهتمام أكبر بنقاط الضعف، إذ إن المدقق يفكر كالغشاش ويتخيل خطط الغش التي قد تحدث وتخترق نظم الرقابة الداخلية.

ويمكن القول إن فاحص الغش يسعى لتحقيق أربعة أهداف هي:

1 . هل يوجد غش.

2 . مجال الغش.

3 . متى بدأ الغش.

4 . كيف حدث الغش وهل إذا تم تبديل إجراءات رقابية أو سياسات إدارية محددة يستمر الغش أم لا؟

كما أن فاحص الغش ينظر إلى الأهمية النسبية بشكل مختلف في المنهج المعياري الذي يهتم بالقيم النقدية ومدى تأثير هذه القيم على قرارات قراء القوائم المالية، أما في مجال الغش فإن القيم الصغيرة لها تأثير في اكتشاف غيرها من القضايا المشابهة.

كما أن اكتشاف الغش يستتبع بناء ملف يرفق به مستندات تصف عملية الغش وأسباب حدوثه، وإن وجود المستندات والملغاة المتعلقة بالغش تفرض حماية هذه المستندات.

فإذا كان المنهج المعياري يتبع برنامجاً معيناً لإنهاء مهمة معيارية محددة، فإن منهج كشف الغش يعمل مع حالات غير معيارية ويتعامل مع ظروفها.

وإذا كان المنهج المعياري يبنى على المعايير المحاسبية وأدلة الإثبات، فإن المدقق في منهج الغش يركز على السلوك الإنساني واحتمالات انحرافه.

ويغلب على المنهج المعياري الاستقراء من خلال أخذ عينة من البيانات المحاسبية ثم تعميم النتائج في ظل مبادئ الإحصاء.

أما المنهج الخاص بالكشف عن الغش فيستخدم الاستنباط لتحديد احتمال الغش وكيفية حدوثه وتوقيت ذلك ومن قام به.

4 . المنهج الإيجابي:

تمتد جذور المنهج الإيجابي إلى المدرسة الوصفية أو التجريبية، وهي المدرسة التي اعتمدت المنطق الجديد المبني على الاستقراء وما يعنيه الاستقراء من الانطلاق من الملاحظة والتجربة وعدم التسليم بشهادات الشهود أو ما يسجله التاريخ من روايات.

وقد حققت هذه المدرسة نجاحات عظيمة على صعيد العلوم الطبيعية، كالفيزياء والكيمياء وتمكنت من نقض الكثير من المسلمات المزعومة غير المعتمدة على الملاحظة والتجربة ومن المعروف أن غاليليو الذي اكتشف كروية الأرض وحقيقة دورانها حول الشمس، قد تعرض للإعدام نتيجة إصراره على وجهة نظره التي اختلفت عن وجهات النظر التي كانت سائدة لدى الكنيسة في ذلك الوقت.

وقد أدت الحجج القوية المعتمدة على الاستقراء إلى تقوية هذا المنطق الجديد، مما جعل المدرسة الوصفية تطالب بتطبيقه على العلوم الاجتماعية وليس على العلوم الطبيعية فحسب.

ولعل علم الاقتصاد وهو العلم الاجتماعي الأكثر عراقة من بين العلوم الاجتماعية الأخرى، قد واجه مشكلات عديدة في القرنين الماضيين جعلت منهجه عرضة للاختبار العميق فقد بنى الاقتصاد على افتراضات معيارية منذ أن قام فلاسفة الاقتصاد الأوائل

كـآدم سـميث وديفيـد ريكـارد وجـون سـتيوات ميـل بالمطالبـة بحريـة المنافسـة، وعـدم تـدخل الدولة في الشأن الاقتصادي.

وقـد أدت حريـة المنافسـة إلـى أزمـة الكسـاد الكبيـر عـام 1930 حيـث تضـخم حجـم المعـروض مـن الإنتـاج وزاد عـن حجـم الطلـب بنسـبة كبيـرة ممـا أدى إلـى اشـتداد حـدة المنافسـة وتخفـيض الأسـعار وخـروج الكثيـر مـن المنتجـين مـن السـوق عـن طريـق إفلاسـهم وعـدم قـدرتهم علـى المنافسـة ودفـع الـديون والرواتـب والأجـور، وكـان الاقتصـاديون الكلاسـيكيون يـرون فـي ذلـك أمـراً طبيعيـاً مـن خـلال العـرض والطلـب الـذي يفسـح المجـال لخلق قوى إنتاجية جديدة تتفاعل مع الطلب الفعال.

إلا أن ذلـك خلـف آثـاراً اجتماعيـة مـدمرة فكانـت المشـروعات الصـغيرة ذات التكنولوجيـا المتخلفـة تتهـاوى أمـام المشـروعات العملاقـة ذات التكنولوجيـا المتقدمـة التـي تمتلكهـا فـي الغالـب شـركات مسـاهمة يقودهـا إداريـون محترفـون وتـتحكم بـرؤوس أمـوال ضـخمة وتخصص جزءاً من إيراداتها للبحث والتطوير الذي يمكنها من الاستمرار والتطور.

ولـم يكـن دمـار المشـروعات الصـغيرة أمـراً سـهلاً فـي ظـل المنافسـة الضـاربة التـي قـام عليهـا الفكـر الاقتصـادي الكلاسـيكي، إذ إن إفـلاس المشـروع الصـغير كـان مترافقـاً بتسـريح صفوف كثيرة من العمال وتحويلهم إلى فقراء يبحثون عن عمل.

فتصـدى الفلاسـفة التـاريخيون كمـاركس وانجلـز ولينـين إلـى صـياغة الفكـر الإنسـاني علـى أسـاس دراسـة التـاريخ الماضـي ومحاولـة اسـتنباط علاقـات وافتراضـات يمكـن التعبيـر عنهـا بالحتمية التاريخية التي لابد للمجتمع من أن يمر عبرها أثناء تطوره العميق.

فقد كـان المجتمـع فـي رأيهـم عبـارة عـن مشـاعية ابتدائيـة لـيس فيهـا ملكيـة فرديـة بـل يقـوده زعـيم القبيلـة أو شـيخ العشـيرة، هـذه العشـيرة التـي تـرتبط بعلاقـات عدائيـة مـع غيرهـا مـن القبائـل، وكـان الصـيد وتربيـة الحيوانـات الأليفـة هـو مـورد الـرزق الوحيـد، وكـان البحـث عـن

الكلأ والماء سبب التناقضات والحروب التي تنشأ بين القبائل في هذا المجتمع الرعوي، وما لبث اكتشاف الزراعة وتطورها أن أدى نشوء طبقة الإقطاعيون الذين تشبثوا بالأرض وما عليها من محاصيل وفلاحين وتركوا حياة الحل والترحال، مما أدى إلى تحطيم النظام القبلي المشاعي ونشوء إمارات إقطاعية صغيرة تحل محل الممالك العبودية القديمة حيث كان الملك يمتلك العبيد ويحارب القبائل والممالك الأخرى.

وكان على التجار الرأسماليين أن يوزعوا المنتجات الزراعية والحرفية بين مدينة وأخرى وإلى القرى المهتمة بالزراعة، وصار من مصلحة هؤلاء الرأسماليين تحطيم الحدود بين الإمارات الإقطاعية وخلق دول رأسمالية قوية تخلق سوقاً واسعة وتلتزم الدولة بحماية الأمن وطرق المواصلات لحماية نقل الأشخاص وتبادل السلع والخدمات وهكذا نشأ النظام الرأسمالي التقليدي الحر الذي صاغ على أساسه آدم سميث وغيره من آباء الاقتصاد السياسي نظرياتهم، التي تؤمن بالدولة الراعية غير المتدخلة بالشأن الاقتصادي لتترك قانون العرض والطلب يفعل فعله في سوق المنافسة التامة، التي آلت بدورها إلى تقسيم طبقي جعل آلاف العمال يكتوون بنار الفقر ولا يجدون عملاً، وقد استنتج الفلاسفة التاريخيون بناء على ذلك أن ثمة تناقضاً بين من يملكون وسائل الإنتاج وبين قوى الإنتاج التي تخلق فضل القيمة؛ ولذلك فقد تنبأ هؤلاء بضرورة زوال النظام الرأسمالي ليحل محله نظام اشتراكي يزيل التناقص بين الطبقات وتقوم الدولة بالهيمنة على الاقتصاد والسياسة وتقود المجتمع عن طريق التخطيط المركزي الشامل الذي يتحكم بالعرض ويلغي المنافسة ويحقق تنمية شاملة، كما تنبأ هؤلاء الفلاسفة بصيرورة المجتمع إلى مجتمع شيوعي يتلاشى فيه دور الدولة في ظل غياب الملكية الفردية وسيادة الملكية العامة التي تؤمن الحاجات لجميع الناس الذين يعملون لخدمة المجتمع ككل.

وقد انتشر هذا الفكر الشيوعي وآمن به العمال الذين كانوا ينضمون إلى فئات من لا عمل لهم كما أيده الكثير من الساسة والمثقفين في كافة أنحاء العالم وحلموا أن هذا الفكر هو الذي يقدم الخلاص للبشرية التي تعاني من مظالم النظام الرأسمالي، وقد ترجم هذا الفكر عملياً وتمكن الشيوعيون من بناء الاتحاد السوفيتي كما سيطروا على عدد من الدول الأخرى في آسيا وأمريكا اللاتينية وشكل الشيوعيون حلفاً سياسياً وعسكرياً (حلف وارسو) لمواجهة النظام الرأسمالي والتخلص منه تعمم الشيوعية في كافة أنحاء الكرة الأرضية.

إلا أن الفساد الإداري والبيروقراطية والمركزية ما لبثت أن أفشلت الإدارة الاشتراكية، التي لم تتمكن من الصمود في المعركة التنافسية مع المعسكر الآخر، وهكذا سقط الاتحاد السوفيتي وقسم إلى خمس عشرة دولة وتبنى النظام الرأسمالي كما تحولت كافة الدول الأوروبية إلى النظام الرأسمالي.

وهكذا فشل الفلاسفة التاريخيون في حل أزمة المنهج في علم الاقتصاد ولم يتمكنوا من حل هذه الأزمة بالدراسة التاريخية للمستندات والسجلات ومحاولة التنبؤ في المستقبل من خلال فهم قوانين تم التوصل إليها من خلال دراسة الماضي، وحكم الفلاسفة الوصفيون بعقم المنهج التاريخي وعدم قدرته على حل مشكلات الحاضر والمستقبل حتى أن بعضهم شكك في الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الماضي.

أما على الجانب الوضعي فقد تصدى كينز لحل أزمة الاقتصاد السياسي عن طريق السماح ببعض التدخل الحكومي عن طريق التضخم المحسوب مما يسهم في حل أزمة البطالة، إذا توجهت نحو المشروعات تزيد من الإنتاج والناتج فإنها تتغلب على التضخم خلال فترة قصيرة، وقد كان المؤشر هو التوصل إلى الطلب الفعال مما يؤدي إلى تحريك عوامل الإنتاج المختلفة.

ثم أكمل أحد تلامذة كينز وهو الاقتصادي الأمريكي ميلتون فريدمان النظرية الإيجابية في مقال كتبه عام 1953 بين فيه أن النظرية الاقتصادية يجب أن تظهر ما يتم فعلاً وليس ما يجب أن يكون كما كان حال النظرية المعيارية التي كانت سائدة في ظل الرأسمالية التقليدية، واعتبر فريدمان أن القرارات الاقتصادية هي تلك التي تؤثر في السلوك الاقتصادي وأن مثل هذه القرارات الإيجابية هي تحريك سعر الفائدة الذي يؤثر في سلوك المستثمرين الذين يقل إقبالهم على الاقتراض كلما ارتفع سعر الفائدة، مما يؤدي إلى الحد من الميل للاستثمار ويؤدي إلى زيادة الاستهلاك، وعلى العكس فإن تخفيض معدلات الفائدة يؤدي إلى زيادة الاستثمار وزيادة فرص العمل المتاحة لامتصاص البطالة وإلى زيادة الإنتاج والناتج الوطني بالتالي، واعتبر فريدمان أن على الدولة أن تتدخل في الاقتصاد من خلال التحكم بالكتلة النقدية المتداولة في المجتمع للتأثير في الاستثمار دون الخضوع للضغوط التضخمية، وهذا ما يحتم جدولة الإنفاق الحكومي بشكل يتناسب مع التوازن الاقتصادي.

وتلعب المديونية الحكومية كالاقتراض من القطاع الخاص في الداخل، أو اللجوء إلى الاقتراض من دول أخرى، دوراً في إتاحة كمية النقود اللازمة لتحريك الاقتصاد الوطني. دون أن يستبعد الأثر الآخر للسياسة المالية عن طريق الضرائب ومعدلات فرضها والطبقات التي تتحملها ومعدلاتها التصاعدية أو التنازلية أو الثابتة وذلك من خلال أثرها على كمية النقود المحرك الحقيقي للاقتصاد الوطني.

والجدير بالذكر أن النظرية الإيجابية في الاقتصاد التي انطلقت من التأثير الإيجابي الملموس في سلوك متخذي القرار، حققت نجاحاً كبيراً أدت إلى تسمية فريدمان مستشاراً اقتصادياً للبيت الأبيض، وأضحت السياسة النقدية التي اعتمد عليها هي محور السياسة الاقتصادية للولايات المتحدة الأمريكية والدول الصناعية الثمانية ثم دول العالم الأخرى.

وإن نجاح النظرية الإيجابية على صعيد علم الاقتصاد حدت بعلوم اجتماعية أخرى أن تحذو حذو الاقتصاد وتضع نظرياتها ومناهجها الإيجابية، وقد أخذت مدرسة روشيستر هذا الدور على عاتقها في مجال المحاسبة والتدقيق، معتبرين نظرية الوكالة هي القاعدة القانونية التي تضع الإطار القانوني لمتخذي القرار الذين يهدفون إلى تعظيم مصالحهم الخاصة وعدم التعرض للمساءلة والخطر الذي تفرضه الأطراف الأخرى إذا تعرضت مصالحها للخطر.

ففي المحاسبة اعتبرت مدرسة روشيستر أن الإدارة هي وكيل عن المساهمين وعليها إدارة أموالهم وحمايتها ضمن القواعد العامة لعقد الوكالة، وإذا كان مجلس الإدارة هو المؤسسة الإدارية العليا المسؤولة قبل المساهمين، فإن ثمة عقود وكالة كثيرة يقوم بها هذا المجلس مع أعضائه كالمدير العام أو المدير التنفيذي الذي يتحمل مسؤولية إدارة الأعمال اليومية نيابة عن مجلس الإدارة، كما أن المدير العام أو المدير التنفيذي يقوم بدوره بتوكيل عمليات الشركة إلى وكلاء آخرين يقومون بإدارة أعمالهم بحكم عقد الوكالة الضمني الذي عليه شغله لوظيفة معينة، فالمدير المالي يحل محل المدير العام في الشؤون المالية، وهو يوكل أجزاء من أعماله المالية إلى آخرين وهكذا نجد أن علاقة المدير الوكيل هي التي تحدد المسؤوليات وترسم الصلاحيات في ظل نظام الشركة أو هيكلها التنظيمي، وتفسر نظرية الوكالة سلوك المديرين على أساس بحثهم عن مصلحتهم الخاصة ضمن إطار قواعد نظرية الوكالة، فقد تقتضي مصلحة الإدارة أن تزداد الأرباح الصناعية السنوية، إذا كانت هذه الإدارة تحصل على علاوات أو نسبة من الأرباح الصافية، وهذا يدفعها إلى التغاضي عن بعض الأعباء لكي لا تمس مصلحتها السوء، كعدم إعدام بعض الديون أو عدم زيادة مخصصات أو مسموحات

الـديون المشـكوك فيهـا خوفـاً مـن تخفـيض الـربح السـنوي، أو تقـويم المخـزون السـلعي بأسعار تزيد على صافي القيمة البيعية...

أمـا فـي التـدقيق فتفتـرض المدرسـة الإيجابيـة أن المـدقق هـو وكيـل عـن المسـاهمين يقـوم بتـدقيق حسـابات الشـركة نيابـة عـنهم، أمـا تكـاليف وكالـة المـدقق فتتمثـل بتكـاليف الاكتشـاف التـي تلقـي علـى فريـق التـدقيق مهمـة الكشـف عـن الغـش أو الخطـأ الـذي تمليـه طبيعـة الخطـر المـلازم ولا يـتمكن خطـر الرقابـة مـن الكشـف عنـه مـن خـلال مـا لـدى الشـركة تحـت التـدقيق مـن رقابـة داخليـة وتـدقيق داخلـي وحوكمـة، أمـا المسـاهمون فهـم الموكـل الـذي يـدفع للمـدقق أتعابـاً مقابـل قيامـه بالتـدقيق الـذي يـؤدي إلـى تخفـيض شـكوك مستخدمي القوائم المالية من مساهمين وأطراف أخرى.

وإذا كانـت علاقـة الوكالـة هـي التـي تحـدد حقـوق المسـاهمين علـى منشـأة التـدقيق، فـإن الأطـراف الأخـرى كالـدائنين والبنـوك فإنهـا كالراكـب المجـاني تسـتفيد مـن المعلومـات المنشـورة بمـا فيهـا تقريـر المـدقق دون أن تـدفع أي ثمـن، وهـي تـتمكن مـن مقاضـاة المـدقق إذا تسـبب لهـا بـأي ضـرر. وقـد بلغـت المصـروفات التـي تـدفعها منشـآت التـدقيق لمقابلـة خطر الدعاوى المقاومة ضدها أكثر من 10% سنوياً من إيرادات تلك المنشآت.

ويهـدف المـنهج الإيجـابي إلـى الاعتمـاد علـى خطـر المقاضـاة الـذي يهـدد المـدقق ويمثـل المحـرك الأساسـي لخطـر التـدقيق، وإن دراسـة هـذا الخطـر تشـير إلـى ارتباطـه الوثيـق بالأهميـة النسـبية وهـو مـا لا يتعـارض مـع المـنهج المعيـاري الـذي يعطـي الأهميـة النسـبية الاهتمـام الـلازم، إلا أن المـنهج الإيجـابي يميـل إلـى المعاينـات غيـر العشـوائية بهـدف إعطـاء خبـرة المـدقق الـوزن الكـافي للتركيـز علـى القضـايا الأكثـر خطـورة، والتـي قـد تحمـل فـي طياتهـا خطـر إفـلاس العميـل الخاضـع للتـدقيق، دون الاعتمـاد علـى العينـات العشـوائية التي قد لا تعبر عن المخاطر.

ويحاول المنهج الإيجابي الاستفادة من التدقيق التحليلي وما يقدمه من مؤشرات تعطي إشارات حمراء يركز المدققون عليها لتلمس غش أو خطأ أو أي تهديد لاستمرار المشروع، كتراجع الربحية، أو ضعف وتراجع التدفقات النقدية، مما يتطلب التوسع في التحليل لمعرفة الحسابات المسؤولة عن الأوضاع غير المعتادة، كزيادة مصروفات الدعاية والإعلان إلى أضعاف السنين السابقة!

أو تراجع صافي المبيعات بالرغم من بقاء الإنتاج والمخزون السلعي بنفس المستويات السابقة، أو ارتفاع الحسم الممنوح بدون مبرر!

وقد عبر خطر الأعمال عن المنهج الإيجابي خلال العقد الأخير من القرن الماضي، وصار التركيز في ظل هذا الخطر على ما يهدد استمرار العميل أو الشركة الخاضعة للتدقيق، وإلى كافة الظواهر الأخرى التي تجعل الخطر الملازم كبيراً بسبب تعرض الأعمال التي يمارسها المشروع إلى مخاطر خاصة تقتضي معالجات محددة وإجراءات محددة يقوم بها المدققون، الذين قد يلاحظوا ارتفاع أسعار الأسهم في السوق المالي في سنة من السنوات وارتفاع أسعار الفائدة في المصارف، مما يجعلهم يتوقعون انخفاضاً بأسعار العقارات وبالتالي يشكون بإمكانية قبول التكلفة التاريخية في شركات البناء التي يقومون بتدقيق حساباتها؛ إلا إذا وقفوا على أسعار السوق بشكل مباشر واقتنعوا بما يناقض توقعاتهم.

أو توقع خسارة الشركات ذات الصناديق الاستثمارية الضخمة المعتمدة على مشتقات مالية كبيرة وعقود آجله ذات أهمية نسبية عالية إذا تعرضت أسعار النفط والمشتقات النفطية إلى الانخفاض في فترة الكساد الاقتصادي.

وينعكس المنهج الإيجابي على علاقة المدققين بالإدارة، إذ إن بقاء هذه العلاقة إيجابية ينعكس إيجاباً على مصلحة الإدارة والأطراف الأخرى ذات العلاقة كالمساهمين والدائنين وغيرهم، وهذا ما يمهد لتجديد الإدارة للتعاقد مع المدققين وعدم اقتراح

استبدالهم، مما يجعل المدققين أكثر تساهلاً في القضايا التي لا تهدد بزيادة خطر الاكتشاف زيادة تنعكس على خطر المقاضاة وبالتالي خطر التدقيق بمجمله.

على أن تبني المنهج الإيجابي الذي يعبر عن الواقع، لا يعني إهمال المدقق للمدخل المعياري المتمثل بالقوانين والأنظمة والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية الدولية والمحلية وأدبيات السلوك المهني، لأن الإخلال الجوهري فيها يعرض المدقق إلى المساءلة ويسيء إلى سمعته المهنية ويجعله يفقد جزءاً من سمعته التي تمثل رأس ماله المستثمر على المدى الطويل، لكن ذلك كله يتم من خلال أحكام مهنية يتخذها المدقق من خلال تقديراته للأهمية النسبية في ظل الظروف.

ثانياً . المنهج كإجراءات عملية:

إذا كان الموقف العقلي للمدقق يدخلنا في فلسفة العلم ومناهج البحث وهي طويلة ومعقدة، فإن الإجراءات العملية ما هي إلا انعكاس للموقف العقلي للمدقق على مادة البحث التي يعمل بها، وهي ترجمة عملية لموقفه العقلي الذي سبق بحثه.

ومهما يكن الموقف العقلي للمدقق، فإن تقسيم القضايا المنطقية التي يهدف المدقق إلى التأكد من ملاءمتها وقابليتها للتصديق بحسب بنيتها الأساسية يسهل تحديد الأهداف التي يبحث عنها المدقق في كل من هذه الأقسام، وإن بنية هذه القضايا تعود إلى الأقسام التالية:

1 . أحداث وعمليات تواجه الوحدة المحاسبية وتضطر المحاسب إلى التعامل معها عن طريق التعرف على المستندات التي تثبت هذه الأحداث ثم تحليل العمليات التي تقتضيها هذه المستندات، وتسجيلها في اليوميات المختلفة بعد إعداد سندات القيد الخاصة بها واعتماد هذه السندات مما يجعل هذه العمليات شرعية، ومن واجبات المدقق أن يتحقق من حدوث هذه الأحداث، واكتمال معالجتها، وتسجيلها بتصنيف

صحيح على الحسابات الأساسية المساعدة مع مراعاة دقتها وتحميلها على الدورة المحاسبية التي حدثت بها.

2 . أرصدة محاسبية تتشكل في حسابات الأستاذ العام والمساعد إذ تصب حسابات الأستاذ العام في القوائم المالية وإن من واجبات المدقق التأكد من وجود هذه الأرصدة، والحقوق والالتزامات المتعلقة فيها، واكتمال معالجتها ثم تقويمها وتخصيصها.

3 . قضايا تتعلق بالإفصاح من خلال قائمة المركز المالي ونتائج العمليات، والتدفقات النقدية وما يرتبط بهذه القوائم ثم إفصاح مكمل سواء كان جداول تفسيرية أو ملاحظات تساعد متخذي القرارات على التعرف على وقائع طالما لا تمكنهم الظروف على الإطلاع عليها مباشرة، إذ يقوم محاسبو الوحدة المحاسبية بإنجاز العمليات والأرصدة التي تصب في القوائم المالية وما يرتبط بها من إفصاح بالاستناد إلى توجهات الإدارة وقراراتها، وليس من مهمات المدققين إعداد مثل هذا الإفصاح بل مجرد تدقيقه والتأكد من عدالته بما يجعل متخذي القرارات المختلفين أكثر اطمئناناً على قراراتهم.

مما يجعل المدقق يتساءل عن حدوث القضايا المشار إليها بالإفصاح، وما يرتبط بهذا الإفصاح من حقوق والتزامات وكمال ودقة وتقويم وتخصيص وتصنيف وفهم.

ويمكن رسم المخطط التالي لبيان أهداف المدقق في كل مرحلة من مراحل العمليات المحاسبية:

	(1) قضايا تتعلق بالأحداث والعمليات	(2) قضايا تتعلق بالأرصدة المحاسبية	(3) قضايا تتعلق بالعرض والإفصاح	(4) قضايا تخص هيئة الإشراف PCAOB
الأهداف المنهجية	1 . الحدوث	الوجود	الحدوث	الوجود والحدوث
	2 . الحقوق والالتزامات	الحقوق والالتزامات	الحقوق والالتزامات	الحقوق والالتزامات
	3 . الكمال	الكمال	الكمال	الكمال

	4 . قطـع الحسـابات Cut off	–	–	–
	5 . الدقة	التقويم والتخصيص	الدقـــة والتقـــويم والتخصيص	التقويم أو التخصيص
	6 . التصنيف	–	التصنيف وقابلية الفهم	العرض والإفصاح

وفيما يلي نعرض لأهداف التدقيق المنهجية بشيء من التفصيل:

1 . الوجود والحدوث:

عند وقوف المدقق عند عمليات المشروع، يجد من الأهمية بمكان أن يتأكد من أن هذه العمليات قد حدثت بالفعل، فقد حدث أن إحدى الشركات كانت تتعرض إلى أزمة مالية وخسارة كبيرة، لذا رأت الإدارة أن عليها أن تعرض قوائمها المالية على أنها رابحة كي تتمكن من إقناع (سيتي بنك) بتقديم قرض كبير يمكنها من مواجهة الأزمة المالية، ثم تبدأ بإعادة النظر في عملياتها لعلها تتمكن من الهروب من الإفلاس، وهكذا شرع مدير المبيعات بإصدار فواتير مبيعات مزيفة تصل إلى مستودع ثم استئجاره لمصلحة الشركة لكن عليه اسم مستعار، إذن ثمة فاتورة ذات رقم ووثيقة شحن ومذكرة إخراج.... إلخ وقد أدت هذه العمليات إلى زيادة المبيعات بأكثر من مائة مليون، ثم أعيد جرد البضاعة على أنها مخزون نهاية العام، وإن كشف هذه العملية كان أثناء محاولة الرد على سؤال هل حدثت المبيعات فعلاً؟

وحين ننتقل إلى مستوى الأرصدة نعبر عن هذا السؤال بسؤال آخر هل أرصدة المدينين التي تمثل تلك المبيعات المزعومة موجودة؟ أم أنها وهمية لأشخاص وهميين؟

وإذا كان المقصود هو التحقق من الملاحظات الواردة على متن القوائم المالية والتي تشير مثلاً إلى أن ثمة عقود ارتبطت بها الشركة لبيع بضائع تزيد عن مائة مليون لكنها لم تسجلها نظراً لتأخر وصول الاعتمادات المستندية فإن المدقق يسال هل حدثت مثل هذه المبيعات؟

وإذا حدثت فإنها تستوجب وجود أرصدة نقدية أو متحصلات نقدية (مدينين) عندها سيسأل المدقق عن وجود هذه الأرصدة.

وبلا شك إن الإجراء الذي سيلجأ إليه المدقق هو جرد النقدية ليتحقق من سلامة الحركات النقدية ووجود الرصيد الدفتري، وإذا كان بصدد المخزون السلعي فإن حضور الجرد وتأكد العد المادي والتسعير والعمليات الحسابية تعزز وجود المخزون.

2 . الحقوق والالتزامات:

فقد توجد بضائع في مستودعات الشركة لكنها مودعة على سبيل الأمانة، وإذا تم جردها كأصول تؤدي إلى زيادة وهمية في الأرباح، وقد تقترض الشركة مبلغاً كبيراً من المال من المصرف لكنها تضيفه إلى النقدية المودعة في البنك دون إظهار التزامها تجاه المصرف بل تسجله على أنه مبيعات نقديه مما يظهر على أنه المبلغ أرباحاً وهمية.

وقد تتجاهل شركة التأمين المطالب المعلقة غير المتفق عليها مع المتضررين، كأن يقع حادث لسيارة المؤمن مثلاً، لكنه يرفض تقديرات الشركة للتعويض ويرفع دعوى على الشركة، فإن تجاهل مثل هذه الالتزامات المعلقة أو تقديرها بقيم بسيطة قد يؤدي إلى تحمل الشركة إلى خسائر كبيرة في المستقبل وقد يؤدي إلى إفلاسها إذا قامت بتوزيع الأرباح وتجاهلت مثل هذه الالتزامات.

وقد تضمن الشركة البائعة صيانة السلع المباعة لمدة سنة أو ثلاث سنوات مثلاً، مما يجعل عدم الإشارة إلى هذه المسؤولية وعدم حجز مخصص لمقابلة مثل هذا الالتزام يوحي بأن القوائم المالية مضللة.

كما قد يختلس بعض عناصر الإدارة المبيعات النقدية ثم تسجيل مبيعات آجلة عن طريق تحميل هذه المبيعات إلى عملاء وهميين أو إضافتها إلى أرصدة عملاء فعليين، وتظهر الشركة هذه الأصول على أنها حقوقاً لها تجاه الآخرين.

كل هذه الحالات وكثير غيرها تجعل تساؤل المدقق: هل كافة ديون الشركة على المدينين جدية وقابلة للتحصيل؟ وهل مخصصات الديون كافية؟ وهل هناك أي التزامات غير مذكورة في ميزانية الشركة؟

3 . الكمال:

تدعي الإدارة أن كافة العمليات والأحداث، والأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي يجب أن تسجل قد سجلت، كما أن الإدارة أجرت الإفصاح التي رأته ضرورياً عن طريق الملاحظات وغيرها من الإفصاحات كما أن الإدارة تعطي المدقق رسالة تمثيل تشير فيها إلى كمال إجراءاتها وأن كل ما يجب تسجيله أو الإفصاح عنه قد حدث، إلا أن المدققين يعملون على إيجاد أدلة مقنعه حول هذا الكمال في إجراءات الإدارة.

4 . قطع الحسابات:

وهو حالة خاصة على كمال الإجراءات والتي قد تلجأ إليها الإدارة بدافع إدارة الأرباح أو بسبب الخطأ أو الغش، إذ أن تسجيل إحدى فواتير المبيعات التي حدثت في أواخر العام على أنها حدثت في بداية العام التالي، علماً بأن شحن البضاعة قد حدث في نهاية العام، قد تسبب نقل الأرباح من العام الحالي إلى العام التالي، فإذا كانت قيمة الفاتورة 1000000 وأن نسبة الربح على التكاليف هي 25% مثلاً فإن تأجيل تسجيلها رغم شحنها إلى أوائل العام التالي سوف لا يضيع أي حق للشركة عند المشتري إذ أن التسجيل حدث لكنه قد يؤدي إلى إنقاص أرباح العام الحالي والتهرب من الضريبة مثلاً، وقد يؤدي إلى تخفيض قيمة السهم أو عدم رفع سعره بنسبة كبيرة، وإتاحة الفرصة لعناصر الإدارة أو المقربين منهم لشراء الأسهم بأسعار معقولة، ثم بيعها عن ظهور الأرباح المخزنة في العام القادم، وتحقيق أرباح كبيرة، أما قيد التسوية المقترح في هذه الحالة فهو يؤدي على إعادة الأرباح إلى فترة تحقيقها أي زيادة صافي

الـربح بقيمـة المبيعـات كاملـة عمـلاً بالمعيـار 18 المتعلـق بتحقيـق الإيـراد بـالبيع دون الاكتفـاء بمبلـغ 200000 المتعلـق بأربـاح العمليـة، إذ أن تكلفـة البضـاعة المباعـة وهـي 800000 هـي الأخـرى خفضـت مـن الجـرد الـدوري بـافتراض أن الجـرد يـتم فـي نهايـة العام.

أمـا الجانـب المـدين فيختلـف بحسـب طبيعـة العمليـة، فلـو فرضـنا أن هـذه المبيعـات تمـت نقـداً وإن الـدفع حـدث بتـاريخ الشـحن ولـيكن 12/25 مـثلاً وأن تسـجيل العمليـة فعـلاً يـتم في 1/3 من العام التالي

1000000 نقدية

1000000 مبيعات

فيمكن أن يكون قيد التسوية في /12/31 على النحو التالي:

1000000 بضاعة في الطريق

1000000 إلى صافي الدخل

أمـا فـي 1/8 وبعـد اكتشـاف تسـجيل العمليـة خطـأ فـيمكن تسـوية الموضـوع عـن طريـق القيد التالي:

1000000 المبيعات

1000000 إلى بضاعة في الطريق

وقـد تحـدث عمليـات مشـابهة فـي المشـتريات أو المصـروفات أو الإيـرادات وتـدخل مثـل هـذه العمليـات فـي الغالـب فـي عمليـات الغـش الـذي ترتكبـه الإدارة العليـا بهـدف زيـادة الأربـاح فـي العـام الحـالي علـى حسـاب العـام القـادم كـأن تسـجل المبيعـات قبـل شـحنها فـي نهايـة العـام الحـالي وتؤجـل الشـحن لأوائـل العـام القـادم ممـا يضـطر المـدقق إلـى طلـب تخفـيض الـربح الـدوري بقيمـة المبيعـات كاملـة أمـا الجانـب الـدائن فهـو الإيـرادات غيـر

المحققة، وبتاريخ الشحن يتم إقفال حساب الإيرادات غير المحققة مع الاعتراف بالمبيعات التي يعترف بها بتاريخ الشحن وليس قبل ذلك.

5 . التقويم والتخصيص (الدقة):

تدَّعي الإدارة بأن العمليات أو الأحداث قد سجلت بدقة وأن الأرصدة المحاسبية قد قومت بدقة، كما أن عملية تخصيص نصيب الدورة المحاسبية من خلال الاستهلاك أو طرق صرف المخزون تتناسب مع نصوص معايير التقارير المالية الدولية.

6 . العرض والإفصاح:

تدعي الإدارة من خلال القوائم المالية وما تقتضيه من إفصاح مرفق أن كافة العمليات والأحداث قد عرضت بشكل سليم وتم الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الصلة بها، وهذا يقتضي التصنيف في الحسابات الصحيحة الجارية والرأسمالية، وهي قابلة للمقارنة بين الدورات المختلفة وبين المشروعات المتشابهة، مما يمكن متخذو القرارات من اتخاذ قراراتهم بسهولة ويسر.

وعلى المدقق أن يجمع الأدلة الكافية التي تبرهن على مصداقية ما تدعيه الإدارة في هذا المجال.

والسؤال الذي يثور بعد تحديد الأهداف المنهجية لتدقيق الأحداث والعمليات والحسابات والقوائم والإفصاح ما الخطوة التالية؟

لاشك بأن تلك الخطوة تتمثل في الإجراءات المتبعة لتحقيق كل هدف من هذه الأهداف، فمن أجل تحقيق هدف قطع الحسابات مثلاً لابد من تحديد إجراءات عديدة لتحقيق هذا الهدف، وهنا يمكن القول لابد من التركيز على الفترة المحاسبية ذات العلاقة، من خلال فترة محددة كأن نقول أسبوعين قبل نهاية العام وأسبوعين بعد نهاية

العـام، بـالرغم مـن أن عمليـات العـام التـالي ليسـت مـن مسـؤولية المـدققين، لكـنهم يرجعـون إليها لتحديد نصيب العام المنصرم من النفقات والإيرادات.

ولعـل الإجـراء التـالي هـو تحديـد العمليـات ذات العلاقـة، كالمبيعـات والمشـتريات والإيجـار، فبالنسـبة للمبيعـات يمكـن مقارنـة كافـة الفـواتير المسـجلة فـي تلـك الفتـرة مـع وثـائق الشـحن للتأكـد مـن أن كـل فـاتورة تطـابق وثيقـة الشـحن وأن وثيقـة الشـحن التـي تحـدد تـاريخ الشـحن هي الأساس الزمني للتسجيل.

لكـن سـحب بعـض المسـتندات لا يتوقـف علـى غـرض واحـد وهـو قطـع الحسـابات إذ لابـد مـن دراسـة مـدى اسـتيفاء الأغـراض الأخـرى كـالتقويم والتخصـيص والكمـال والحقـوق والالتزامات مما يرفع من كفاءة التدقيق.

ويبقـى الشـك المنهجـي محركـاً لكافـة أنشـطة المـدقق خـلال كافـة العمليـات والأنشـطة التـي يقوم بها.

أسئلة حول الفصل الأول

1 . يهدف المنهج إلى:

أ . الحصول على أدلة إثبات.

ب . إقناع مدقق الحسابات.

ج . تشكيل موقف نظري.

د . التركيز على الإجراءات العملية.

2 . إن المنهج العلمي هو:

أ . استنباط.

ب . استقراء.

ج . مزيج بين الاستقراء والاستنباط.

د . وصف.

3 . إن زعيم المنهج التاريخي هو:

أ . فريدمان.

ب . كينز.

ج . ماركس.

د . ماوتسي تونغ.

4 . يتم الوصول إلى التنبؤ في المستقبل في ظل المنهج التاريخي من خلال:

أ . تحليل الحوادث الماضية.

ب . إعادة ما حدث في الماضي.

ج . الحتمية التاريخية.

د . سؤال الحكماء.

5 . لا يعترف المنهج التاريخي في التدقيق بالإجراءات:

أ . الشكلية.

ب . الجوهرية.

ج .الواقعية.

د . المستقبلية.

6 . إن محور عمل المدقق في ظل المنهج التاريخي:

أ . المصادقات.

ب . المستندات.

ج . التمثيلات.

د . السجلات.

7 . يعتمد النظام الشيوعي على الفلسفة:

أ . البراجماتية.

ب . الوصفية.

ج . الماركسية.

د . الاستنباطية.

8 . إن الدليل المعتمد في القضاء هو:

أ . الملاحظة.

ب . المشاهدة.

ج . المستند.

د . الخبرة.

9 . يحكم المدقق بناء على:

أ . المستندات.

ب . السجلات.

ج . المصادقات.

د . القناعة.

10 . يتعلق تقرير المدقق:

أ . بالماضي.

ب . في نهاية الفترة.

ج . العمل الميداني.

د . تاريخ التوقيع.

11 . من أهم أهداف التدقيق في ظل المنهج التاريخي:

أ . عدالة الإفصاح.

ب . عدم ارتكاب الموظفين لمخالفات.

ج . دقة القوانين المالية.

د . إعادة الحساب.

12 . يعتمد المنهج المعياري على:

أ . الحقائق الموضوعية.

ب . رأي الأغلبية.

ج . الوضعية.

د . التوصيات.

13 . كانت أول تجربة لإصدار معايير للتدقيق في:

أ . AICAP.

ب . GAO.

ج . PCAOB.

د . IAASB.

14 . يتم تطوير المعايير في المنهج البراجماتي من خلال:

أ . القوانين والأنظمة.

ب . التوصيات.

ج . الأدبيات.

د . السلوك المهني.

15 . صار المدقق مجبراً على إرسال مصادقات منذ عام:

أ . 1939.

ب . 1972.

ج . 1917

د . 1954.

16 . يهدف المدقق إلى الحصول على تأكيد منطقي بأن القوائم المالية خالية من:

أ . الغش.

ب . الخطأ.

ج . التضليل الهام نسبياً.

د . صعوبة التطبيق.

17 . إن نوعية الأدلة يجيب على:

أ . الكفاية.

ب . حجم الأدلة.

ج . حجية الدليل.

د . الملاءمة.

18 . إن كفاية الأدلة تتعلق بخطر:

أ . التدقيق.

ب . الرقابة.

ج . المقاضاة.

د . الاكتشاف.

الفصل الثاني

استخدام معاينة الصفات لتقويم الرقابة الداخلية

يهدف هذا الفصل إلى ما يلي:

. تحديد أهداف عينات الصفات، وظروف الانحراف، وتعريف المجتمع.

. تحديد العوامل المختلفة لتحديد حجم العينة.

. تحديد حجم العينة.

. الطرق المختلفة لاختيار العينة.

. تقييم النتائج عن طريق تحديد الحد الأعلى لمعدل الانحراف.

. تعريف العينات المتعاقبة ومعاينات الاستكشاف.

. فهم كيفية تطبيق العينات غير الإحصائية من أجل اختبارات الصفات.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الثاني

استخدام معاينة الصفات لتقويم الرقابة الداخلية

مقدمة

يركز هذا الفصل على استخدام معاينات الصفات في إجراء اختبارات الرقابة، من خلال تحديد مدى وجود صفة أو ميزة معينة في المجتمع الإحصائي.

ويدور الاختبار حول تحديد مدى تطبيق إجراء معين من قبل موظفي العميل ومدى تفعيل هذا الإجراء من قبل إدارة العميل من أجل حماية القوائم المالية من التضليل أو منع حدوث مثل هذا التضليل.

ويمكن القول إن إجراءات معاينة الصفات تتم من خلال الخطوات التالية:

التخطيط	1 . تحديد هدف المعاينة. 2 . تعريف الصفة التي يجرى التركيز عليها. 3 . تعريف المجتمع.
الإنجاز	4 . تحديد حجم العينة 5 . انتقاء مفردات العينة 6 . قياس مفردات العينة
التقييم	7 . تقييم نتائج الاختبار

لبيان تطبيق هذه العملية فإننا نركز على الدراسة التي يجريها فريق التدقيق للرقابة الداخلية في إحدى دورات العمليات ولتكن دورة المبيعات والتحصيل في شركة السماء مثلاً، حيث يتركز الاهتمام بهدف الحدوث أي التأكد من أن المبيعات النقدية

والمتحصلات النقدية (الذمم المدينة) تمثل المبيعات؟ وهدف الدقة أي هل المبيعات والمتحصلات النقدية مسجلة بدقة؟ ويستخدم فريق التدقيق عادة نموذج خطر التدقيق لتحديد مستوى خطر الحماية من حيث طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات الجوهرية لكل من هذين الحسابين أو القضيتين.

وتستخدم معاينة الصفات للتحقق من تقويم فريق التدقيق لخطر الرقابة، أي أن فريق التدقيق يحصل على أدلة إثبات حول فاعلية العمليات الرقابية الأساسية.

أولاً . تخطيط معاينة الصفات:

آ . تحديد هدف المعاينة:

إن هدف معاينة الصفات يتعلق بسياسات أو أنشطة الرقابة الخاضعة للفحص، ويبدأ فريق التدقيق بتحديد القضايا المتعلقة بأرصدة الحسابات وأصناف العمليات، أي أن الأهداف الأساسية للرقابة المتعلقة بهذه القضايا تقابل تلك الحسابات وتلك العمليات، وإن القطاعات الأساسية للأهداف الرقابية في دورة الإيرادات يمكن بيانها في العرض التالي:

الحدوث:	هل تمثل المبيعات المسجلة مبيعات فعلية للعملاء؟
الكمال:	هل يتم تسجيل كافة المبيعات الشرعية؟
قطع الحسابات:	هل تمت معالجة مبيعات بداية الفترة ونهايتها ضمن الفترة المناسبة؟
الدقة:	هل تم تسجيل المبيعات بالقيمة المناسبة؟
التصنيف:	هل تم تصنيف المبيعات للشركات التابعة والقابضة على أنها مبيعات ومتحصلات داخل المجموعة؟

إن الخطوة الأولى في معاينة الصفات هي تحديد هدف المعاينة، التي تستهدف فحص الرقابة الأساسية الخاصة التي يتحرى فريق التدقيق عن توفرها بالنسبة لقضايا الإدارة تحت الفحص والمتمثلة بأرصدة حسابات أو مجموعة عمليات، فإذا كان فريق التدقيق في شركة السماء يركز على توفر هدفي الحدوث والدقة، فمنذ تحديد القضية ذات العلاقة يعمل فريق التدقيق على تحديد نشاط رقابي لمعرفة ما إذا كان مفعلاً أم لا؟ مما يسمح للعميل بإنجاز هذه القضايا، كأن يضع فريق التدقيق التساؤل التالي مقابل أي من هذين الهدفين.

الهدف:	**الرقابة**
الحدوث:	هل تم تدعيم فواتير المبيعات بوثائق شحن شرعية؟
الدقة:	تم تأشير الفواتير من قبل موظفي العميل كدليل على التحقق من دقتها الحسابية.

ب . تعريف الصفة التي يجري التركيز عليها:

بعد تحديد الرقابة المستهدفة، على فريق التدقيق أن يعرف ظروف الانحراف والمجتمع الذي يجب سحب العينة منه، وإن مصطلح الانحراف (الذي قد يتم عن خطأ أو حدوث، أو تجاهل حدوث) يشير إلى أمثلة تقوم فيها الإدارة أو الموظفين بعدم اتباع الرقابة المحددة مسبقاً، وبعبارة أخرى عندما تكون الرقابة لا تعمل كما هو مطلوب، وإن تعريف ظروف الانحراف في بداية الاختبار مهم لأن ظروف الانحراف تقدم لفريق التدقيق أدلة حول فاعلية الرقابة الداخلية لدى العميل.

فإذا كانت الرقابة في شركة السماء تقتضي من الموظفين وضع تأشيراتهم على مساحة كتب عليها تم مراجعتها مسبقاً على متن الفاتورة بما يفيد مراجعة الدقة الحسابية على كل فاتورة، فإن عدم وجود التأشيرة هو انحراف.

ومـن أجـل التأكـد مـن تنفيـذ النشـاط الرقـابي الخـاص بتـدعيم كـل فـاتورة بوثيقـة الشـحن الخاصـة بهـا فـإن الانحـراف هـو عـدم وجـود وثيقـة الشـحن مرفقـة مـع الفـاتورة أو معـززة لهـا عند الطلب.

ومـع أن تعريـف ظـروف الانحـراف يبـدو عمـلاً بسـيطاً مـن حيـث المبـدأ، فـإن مـن المهـم أن يأخـذ فريـق التـدقيق الظـروف المحيطـة بـالانحراف بالاعتبـار، فلـو حـدث وباعـت شـركة السـماء بضـاعة وسـلمتها إلـى المشـتري مباشـرة بـدون وثيقـة شـحن، فـإن عـدم وجـود وثيقـة الشـحن لا يعنـي انحرافـاً، وإن اعتبـار ذلـك بمثابـة انحـراف مـن شـأنه إضـعاف فاعليـة الرقابـة الداخليـة والتـأثير بنتـائج تقويمهـا والتـأثير علـى الإجـراءات الجوهريـة اللاحقـة، ولعلـه مـن الممكـن تلافـي مثـل هـذا الخطـأ عـن طريـق تعريـف المجتمـع علـى أنـه كافـة الفـواتير التي تم شحن البضاعة الخاصة بها إلى العملاء أو الزبائن.

علـى أن يكـون مـن الواضـح أن الانحـراف لا يعنـي بالضـرورة أن خطـأ فـي تشـكل العمليـات قـد حـدث، فمـثلاً قـد يـدقق موظـف المبيعـات الفـاتورة لكنـه ينسـى وضـع إشـارته الدالـة علـى قيامه بالتدقيق مما يسبب قيام فريق التدقيق بالتحري عن السبب.

كمـا أن طبيعـة الانحرافـات التـي تقتضـي معاينـة الصـفات هـي مـن النـوع الـذي يركـز علـى أن الإجـراء الرقـابي إذا كـان مطبقـاً أم لا دون النظـر إلـى قيمـة الانحـراف، كـأن يبـدأ البحـث عـن إذا مـا تـم التـدقيق الحسـابي أم لا؟ أو مـا إذا وجـدت وثيقـة الشـحن التـي تعـزز الفاتورة وتسمح بتسجيلها مع المبيعات أم لا؟

ج . تعريف المجتمع:

المجتمع هو مجموعة المفردات التي يهدف الاختبار إلى الوصول إلى استنتاج حولها.

ويتـألف المجتمـع فـي معاينـة الصـفات مـن كافـة التطبيقـات المحتملـة للسياسـة الرقابيـة أو الإجـراء الرقـابي، وإن تعريـف المجتمـع يكتسـب أهميـة كثيـرة مـن خلالـه لأن الاسـتنتاجات

التـي يـتم التوصـل إليهـا قابلـة للتعمـيم علـى المجتمـع فحسـب، فـإذا أخـذنا بالاعتبـار العلاقـة بين فواتير البيع ووثائق الشحن في دورة الإيرادات:



أي أن مجتمع الفواتير يمثل المبيعات المسجلة وهو لا يمثل هدف الكمال.

وهكـذا فـإن هـذا المجتمـع ملائـم، إذا كـان فريـق التـدقيق مهتمـاً بـالتحقق مـن أن كافـة المبيعـات المسـجلة تمثـل عمليـات شـرعية مـن خـلال تواجـد وثـائق الشـحن التـي تـدعم الفواتير وهذا ما يرتبط بهدف الحدوث أو الوجود.

وعلـى العكـس مـن ذلـك فـإذا كـان المجتمـع يمثـل كافـة وثـائق الشـحن، فمـن المفتـرض بفريـق التـدقيق أن يفحـص العمليـات المرتبطـة بالحـدوث مـن خـلال المطابقـة بـين وثيقـة الشـحن والفـاتورة وهـو مـا يغطـي هـدف الكمـال، وباختصـار فـإن تعريـف المجتمـع يـرتبط ارتباطـاً مباشر بمعاينة الصفات من خلال تعيين هدف المعاينة.

على أن من العوامل المعتمدة في تعريف المجتمع هو توقيت عمل التدقيق.

إذ أن اختبـارات الرقابـة يجـب أن تطبـق مثاليـاً علـى العمليـات الجاريـة خـلال الفتـرة بكاملهـا ممـا يجعـل فريـق التـدقيق يصـلون إلـى اسـتنتاجات حـول خطـر الرقابـة خـلال الفتـرة الخاضـعة للتـدقيق بكاملهـا، وهكـذا يعمـد فريـق التـدقيق إلـى إنجـاز اختبـارات الرقابـة خـلال فتـرة مرحليـة وهـي أي فتـرة قبـل نهايـة العـام، مـع أن المجتمـع بكاملـه لا يكـون متاحـاً خـلال هـذه الفتـرة، ممـا يلقـي علـى عـاتق فريـق التـدقيق مهمـة لتطـوير الاختبـارات لتشـمل الفتـرة بكاملها.

أمـا التمثيـل المـادي للمجتمـع فهـو الإطـار المرجعـي الـذي يسـتخدمه فريـق التـدقيق لاختيـار العينة أو هو مصدر العينة الذي يمكن أن يكون على النحو التالي:

- قيود اليومية المتعلقة بفواتير المبيعات المسجلة.
- صور الفواتير المحفوظة في ملف.
- لائحة مؤتمتة يقدمها الحاسوب.

والغاية الأساسية من التمثيل المادي هو أن يكون كاملاً وله علاقة بالمجتمع الواقعي.

ففي حالة اعتماد قيود يومية المبيعات فقد لا تشمل هذه القيود قيود شهر كانون الأول مما يجعل العينة لا تمثل السنة بكاملها.

2 . إنجاز معاينة الصفات:

أما الخطوات الثلاثة التالية في معاينة الصفات فتتعلق بإجراءات إنجاز حذرة بهدف جمع أدلة الإثبات، وتتضمن هذه الخطوات تحديد حجم العينة، واختيار العينة، وقياس المفردات.

آ . تحديد حجم العينة والعوامل المؤثرة على تطبيقات عينات الصفات:

يتضمن حجم العينة عدد المفردات التي يفحصها فريق التدقيق، وثمة أربعة عوامل أساسية تؤثر في تطبيقات عينات الصفات وهي:

1 . خطر المعاينة.

2 . معدل الخطر المقبول.

3 . انحراف المجتمع المتوقع.

4 . حجم المجتمع.

1 . خطر المعاينة:

يعرف خطر المعاينة بأن القرار المعتمد على العينة، يختلف عن القرار المتخذ بناء على فحص المجتمع بكامله، ويتمثل الخطر بالنسبة لمعاينة الصفات بأنه خطر تقييم

خطـر الرقابـة علـى أنـه عـالٍ جـداً أو أنـه بسـيط جـداً بخـلاف الواقـع، ويمكـن بيـان خطـر المعاينة في الصفات وفق العرض التالي:

خطر المعاينة	نتائج المعاينة	حالة المجتمع غير المعرفة	الخسائر
خطـــر تقيـــيم الخطـر علـى أنـه عالٍ جداً	تعـديل معـدل انحـراف العينـــة إلـــى المعـــدل المقبول. النتيجـــة: أن الرقابـــة غير مفعلة	معـدل انحـراف المجتمـع > معـــدل الانحـــراف المقبول. النتيجة: الرقابة مفعلة	خســارة بالكفــاءة لأن إجـــراءات جوهريـــة إضـــافية يجـــب أن تنجز
خطـــر تقيـــيم الخطـر علـى أنـه منخفض جداً	تعـديل خطـر انحـراف العينـــــة < خطـــــر الانحراف المقبول. النتيجة: الرقابة مفعلة	معـدل انحـراف المجتمـع > مـن المعـدل المقبـول للانحراف النتيجـــة: الرقابـــة غيـــر مفعلة	خسـارة فاعليـة بسـبب المسـتوى غيـر الكـافي مـــن الإجـــراءات الجوهرية

فعنـد تقـدير خطـر الرقابـة علـى أنـه بسـيط أي أن الإجـراءات الرقابيـة مفعلـة جيـداً فـإن معـدل العينـة المعدلـة للانحـراف أقـل مـن المعـدل المقبـول، وعنـدما تكـون الحالـة الحقيقيـة غيـر المعروفـة للمجتمـع تـدل علـى أنهـا غيـر عاملـة بشـكل فعـال، فـإن انحـراف المجتمـع هو أعلى من الانحراف المقبول.

أمـا كيفـة تقيـيم فريـق التـدقيق المسـتوى المقبـول للاعتمـاد غيـر المبـرر علـى الرقابـة الداخليـة، أي تقييمهـا علـى أنهـا أفضـل مـن الواقـع؟ فـإن هـذا الخطـر يعتمـد علـى المسـتوى المخطـط لخطـر الرقابـة (الـذي يعكـس درجـة الاعتمـاد علـى الرقابـة الداخليـة) وإن خطـر

الرقابة هو خطر فشل الرقابة الداخلية للعميل في الحماية والوقاية من التضليل الجوهري في القضايا المرتبطة برصيد حساب أو صنف من العمليات، فإذا كان المستوى المخطط أقل، يصبح من المهم لفريق التدقيق تخفيض الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية.

ويقدم العرض التالي إحدى العلاقات الممكنة بين المستوى المخطط لخطر الرقابة وخطر الاعتماد الزائد على الرقابة مع الانحراف المقبول TRD، ومع أن العلاقة الرقمية غير ملحوظة بدقة في الممارسة، فإن العرض يبين بأن المستوى المخطط المنخفض لخطر الرقابة يرتبط مع المستوى المنخفض لخطر الاعتماد الزائد على الرقابة أو تقييم خطر الرقابة بأنه ضعيف.

فإذا افترضنا بأن فريق التدقيق قرر تقييم خطر الرقابة في مستوى منخفض (0,30) من أجل هدف الحدوث ومستوى متوسط (0,50) من أجل هدف الدقة يمكن ترجمة ذلك إلى 5% و10% من أجل الحدوث والدقة على التوالي.

خطر الرقابة (نوعياً)	خطر الرقابة كمياً	خطر الاعتماد الزائد Roo	الخطر المقبول أو المخطط TRD
منخفض	0,10 . 0,30	%5	%3 . %7
متوسط	0,40 . 0,60	%5 . %10	%6 . %12
تحت الحد الأعلى	0,70 . 0,90	%10	%11 . %20
الحد الأعلى	100	غير مقبول	غير مقبول

2 . معدل الانحراف المقبول Tolerable rate of Deviation TRD

وهو المعدل الأعظمي من الانحرافات المسموح بها من قبل فريق التدقيق بدون تعديل المستوى المخطط لخطر الرقابة، لدى تحديد الخطر المقبول أو معدل الانحراف المقبول، يأخذ فريق التدقيق بالاعتبار:

أ . التقييم المخطط لخطر الرقابة.

ب . درجة التأكد المرغوب فيها من أدلة الإثبات في العينة، فإذا رغب فريق التدقيق بإعطاء خطر الرقابة مستوى منخفض يبدو من المنطقي المحافظة على معايير متقدمة للرقابة الداخلية (أي استخدام مستوى منخفض من معدل الانحراف المقبول TRD) وعلى العكس من ذلك، إذا كان خطر الرقابة عالياً يمكن لفريق التدقيق أن يستخدم معدل انحراف أعلى قبل تخفيض مستوى الاعتماد على الرقابة الداخلية، وكذلك إذا كان فريق التدقيق يتطلب درجة عالية من التأكد عن طريق الاختبار نظراً لأن الحسابات ذات العلاقة ذات أهمية كبيرة أو أنها لم تنجز اختبارات إضافية فإن الفريق يقبل بمعدل أقل للانحراف.

3 . معدل انحراف المجتمع المتوقع:

تعلم فرق التدقيق بأن بعض التوقع لمستوى الاستثناءات أو الانحرافات يحدث في سياسات الرقابة الداخلية للعميل وإجراءاتها، ويشار إلى هذا المعدل بأنه معدل انحراف المجتمع المتوقع، إن مفهوم التأكيد المعقول يقتضي بأن الرقابة الداخلية لا تعمل بشكل تام (أي صفر انحرافات) وهذا يقتضي لحظ بعض الانحرافات وأخذها بالاعتبار عند تحديد حجم العينة.

وهذا يثير السؤال: كيف يمكن تحديد حجم انحراف المجتمع المتوقع؟ فإذا كان العميل مكرراً أي يتم تدقيقه من قبل نفس فريق التدقيق منذ سنة أو أكثر فإن لدى فريق التدقيق معرفة من خلال السنوات السابقة شريطة أخذ التغيرات المستجدة بالاعتبار، فإذا كان معدل الانحراف في السنوات السابقة 4% لكن فريق التدقيق يدرك التحسينات في الرقابة فإن معدل الانحراف لهذا العام يمكن أن يكون أقل 3% مثلاً، أما إذا كان

الفريق يقوم بالعمل لدى العميل للمرة الأولى فيمكن لفريق التدقيق أن يستخدم عينة صغيرة الحجم لتقدير معدل الانحراف.

ولابد من أخذ الخطر المقبول بالاعتبار لدى تحديد الخطر المتوقع، بحيث يكون الخطر المتوقع أقل حتماً من الخطر المقبول، فمثلاً لدى تقدير الخطر المقبول في شركة السماء، من أجل هدف الحدوث 6% فمن قبيل ضياع الوقت أن تستمر في تدقيق الشركة إذا قدرنا الخطر المتوقع بأكثر من 6% إلا إذا قرر فريق التدقيق الاعتماد الأساسي على الإجراءات الجوهرية دون أخذ تقييم الرقابة الداخلية بالاعتبار.

أما مسموحات خطر المعاينة (أو الدقة) فهي المعدل الأعظمي للانحراف لدى مستوى ثقة محدد، وإن الفرق بين معدل الانحراف المتوقع ومعدل الانحراف المقبول يمكن النظر إليه كشكل من أشكال الدقة في التخطيط. وإن أخذ الفرق بين الانحراف المقبول والانحراف المتوقع بعين الاعتبار يؤثر بحجم العينة، فإذا كان الفرق بينهما كبيراً بمعنى ارتفاع معدل الانحراف المتوقع، أو انخفاض المستوى المقبول للانحراف، فإن ذلك ينعكس على زيادة مستوى الدقة عن طريق زيادة حجم العينة.

4 . حجم المجتمع:

من المفهوم أن يتناسب حجم العينة مع حجم المجتمع، فكلما زاد حجم المجتمع ازداد حجم العينة، ومع ذلك فعندما يصل حجم المجتمع إلى حجم محدد يتضاءل تأثير أثر زيادة حجم المجتمع على حجم العينة، مما يؤدي إلى عدم أخذ حجم المجتمع بالاعتبار.

وقد قدم مجمع المحاسبين القانونيين AICPA دليلاً إرشادياً حول العلاقة بين حجم العينة وحجم المجتمع من أجل مخاطر: الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية، والخطر المتوقع والخطر المقبول.

حجم المجتمع	حجم العينة
100	33
200	35
500	37
1000	37
1500	38
2000	38

ويبدو من الجدول السابق بأنه عندما يزداد حجم المجتمع 500 مفردة فأن تأثير ذلك على حجم العينة يكون محدداً، من أجل مشروع كشركة السماء يزيد فيه حجم فواتير المبيعات على 20000 فاتورة سنوياً فإن هذا الحجم الكبير لا يترك أثراً على حجم العينة.

أما بالنسبة لحجم المجتمع الصغير نسبياً، كتسويات المصرف التي تتم شهرياً، بمعنى وجود 12 تسوية سنوياً فإن العرض التالي يقترح علاقة بين حجم العينة وحجم المجتمع:

تكرر الرقابة وحجم المجتمع	**حجم العينة**
ربعية 4	2
شهرياً 12	2 . 4
نصف شهرية 24	3 . 8
أسبوعياً 52	5 . 9

ويلخص العرض التالي العلاقة العامة بين العوامل التي تمت مناقشتها في هذا الفصل وحجم العينة:

العوامل التي تؤثر في حجم العينة:

العامل	كيفية تحديد العامل	أثره على حجم العينة
خطر المعاينة	يعتمد على حكم فريق التدقيق المهتم بخطر الرقابة (غالباً خطر منخفض)	كلما انخفض خطر المعاينة كلما ازداد حجم العينة
الخطر المخطط أو المقبول	يعتمد على مستوى خطر الرقابة (كلما انخفض خطر الرقابة انخفض الخطر المقبول)	كلما ازداد الخطر المقبول ازداد حجم العينة
انحراف المجتمع المتوقع	يعتمد على عمليات التدقيق التي جرت سابقاً أو على عينة صغيرة من أجل التدقيق للمرة الأولى	طردياً كلما ازداد الخطر المتوقع للمجتمع ازداد حجم العينة
حجم المجتمع	يعتمد على عدد التطبيقات للسياسات والإجراءات الرقابية على العمليات	كلما ازداد حجم المجتمع تزايد حجم العينة

هذا وقد طور مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA جداول معاينة تسهم بشكل محدد في:

1 . خطر الاعتماد المفرط على الرقابة الداخلية.

2 . معدل انحراف المجتمع المتوقع.

3 . معدل الانحراف المقبول أو المخطط.

وقد أظهرت تلك الجداول عدداً من الانحرافات يمكن أن يجدها فريق التدقيق ويبقى مع ذلك قابلاً للرقابة على أنها تعمل بفعالية، ويمكن أن تستخدم لتقييم نتائج المعاينة.

على أنه من الناحية العملية فإن برامج الحاسوب الجاهزة كثيراً ما تستخدم لتحديد حجم العينة على أساس استخدام المعادلات الإحصائية التي أعدت على أساسها الجداول الإحصائية المقدمة من قبل AICPA، إذ تستخدم هذه الجداول على النحو التالي:

1 . بناء على خطر الاعتماد الزائد (على الرقابة الداخلية) يتم اختيار حجم العينة من خلال الجدول الخاص بالمخاطر (5% أو 10% مثلاً).

2 . تحديد الخطر الملائم لانحراف المجتمع المتوقع على أساس فحص الرقابة الداخلية.

3 . تحديد العمود (في الجدول) الذي يمثل الخطر المقبول على أساس فحص الرقابة الداخلية.

4 . تحديد حجم العينة التي تمثل التقاء الخط مع العمود أعلاه.

ونعرض فيما يلي نماذج من الجدول على أساس 5% خطر اعتماد زائد على الرقابة الداخلية، ومن 10% خطر اعتماد زائد على الرقابة الداخلية حسب مجمع المحاسبين الأمريكيين على التوالي وذلك على أساس حجم مجتمع كبير يزيد عن 2000 عنصر.

Sample Size Table for 5 Percent Risk of Overreliance (Number of Expected Deviations)
Tolerable Rate of Deviation

Expected
Population

Deviation Rate	%2	%3	%4	%5	%6	%7	%8	%9	%10	%15	%20
%0.00	149(0)	99(0)	74(0)	59(0)	49(0)	42(0)	36(0)	32(0)	29(0)	19(0)	14(0)
0.25	236(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0.50	313(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
0.75	386(3)	208(2)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.00	590(6)	257(3)	156(2)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.25	(13) 1.030	303(4)	156(2)	124(2)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.50		392(6)	192(3)	124(2)	103(2)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.75		(10) 562	227(4)	153(3)	103(2)	88(2)	77(2)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
2.00		(17) 846	294(6)	181(4)	127(3)	88(2)	77(2)	68(2)	46(1)	30(1)	22(1)
2.25		(33) 1.466	390(9)	208(5)	127(3)	88(2)	77(2)	86(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2.50			(13) 513	286(6)	150(4)	109(3)	77(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2.75			(20) 722	286(8)	173(5)	109(3)	95(3)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3.00			(33) 1.098	(11) 361	195(6)	129(4)	95(3)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)
3.25			(63) 1.936	(15) 458	238(8)	148(5)	112(4)	84(3)	61(2)	30(1)	22(1)
3.50				(22) 624	(10) 280	167(6)	112(4)	84(3)	76(3)	40(2)	22(1)
3.75				(33) 877	(13) 341	185(7)	129(5)	100(4)	76(3)	40(2)	22(1)
4.00				(54) 1.348	(17) 421	221(9)	146(6)	100(4)	89(4)	40(2)	22(1)
5.00					(79) 1.580	(24) 478	(12) 240	158(8)	116(7)	40(2)	30(2)
6.00						(110) 1.832	(32) 532	(16) 266	(11) 179	50(3)	30(2)
7.00								(41) 585	(21) 298	60(5)	37(3)
8.00									(52) 649	85(7)	37(3)
9.00										(10) 110	44(4)
10.00										(15) 150	50(5)
12.50										(72) 576	88(11)
15.00											(29) 193
17.50											(126) 720

Percent Risk of Overreliance (Number of Expected Deviations)10Sample Size Table for Tolerable Rate of Deviation

Expected Population

Deviation Rate	%2	%3	%4	%5	%6	%7	%8	%9	%10	%15	%20
%0.00	114(0)	76(0)	57(0)	45(0)	38(0)	32(0)	28(0)	25(0)	22(0)	15(0)	11(0)
0.25	194(1)	129(1)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
0.50	194(1)	129(1)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
0.75	265(2)	129(1)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1.00	398(4)	176(2)	96(1)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1.25	708(9)	221(3)	132(2)	77(1)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1.50	(22) 1.463	265(4)	132(2)	105(2)	64(1)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
1.75		390(7)	166(3)	105(2)	88(2)	55(1)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
2.00		(12) 590	198(4)	132(3)	88(2)	75(2)	48(1)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
2.25		(22) 974	262(6)	132(3)	88(2)	75(2)	65(2)	42(1)	38(1)	25(1)	18(1)
2.50			353(9)	158(4)	110(3)	75(2)	65(2)	58(2)	38(1)	25(1)	18(1)
2.75			(13) 471	209(6)	132(4)	94(3)	65(2)	58(2)	52(2)	25(1)	18(1)
3.00			(22) 730	258(8)	132(4)	94(3)	65(2)	58(2)	52(2)	25(1)	18(1)
3.25			(41) 1.258	(10) 306	153(5)	113(4)	82(3)	58(2)	52(2)	25(1)	18(1)
3.50				(14) 400	194(7)	113(4)	82(3)	73(3)	52(2)	25(1)	18(1)
3.75				(22) 583	235(9)	131(5)	98(4)	73(3)	52(2)	25(1)	18(1)
4.00				(35) 873	(11) 274	149(6)	98*4)	73(3)	65(3)	25(1)	18(1)
5.00					(51) 1.019	(16) 318	160(8)	115(6)	78(4)	34(2)	18(1)
6.00						(69) 1.150	(21) 349	(11) 182	116(7)	43(3)	25(2)
7.00							(91) 1.300	(27) 385	(14) 199	52(4)	25(2)
8.00								(115) 1.437	(34) 424	60(5)	25(2)
9.00									(142) 1.577	77(7)	32(3)
10.00										(10) 100	38(4)
12.50										(46) 368	63(8)
15.00											(19) 126
17.50											(80) 457

بالإشارة إلى الجدول الخاص بخطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية بنسبة 5% وبقراءة حجم العينة على انحراف المجتمع المتوقع 2 يكون حجم العينة 127 مفردة وباستخدام الجدول المبني على أساس 10% خطر اعتماد زائد على الرقابة الداخلية

Risk of overreliance (Roo) ومن أجل انحراف مجتمع متوقع 3,5 ومن انحراف متوقع نجد أن حجم العينة 52 مفردة.

ويقدم العرض التالي أهمية التقويم المعد من قبل فريق التدقيق، الذي يربط بين خطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية، وخطر الانحراف المقبول وانحراف المجتمع المتوقع.

تقويم خطر المعاينة، وخطر الانحراف المقبول وخطر الانحراف المتوقع للمجتمع:

الرقابة Control	Roo خطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية	TRD الخطر المقبول	EPDR خطر انحراف المجتمع المتوقع
الحدوث: تعد فواتير المبيعات بحسب شروط الشحن	%50	%6	%2
الدقة: وضع إشارة على فواتير المبيعات للدلالة على تدقيقها رياضياً Footing	10 . 0	10 . 0	3 . 5

فإذا كان معدل الخطر المقبول للرقابة على الحدوث قد انخفض من 6% إلى 5% فإن حجم العينة الضروري يزداد من 127 إلى 181 مفردة؛ إذ يعود هذا التزايد إلى العلاقة العكسية بين معدل الخطر المقبول وحجم العينة الذي يمكن التعبير عنه في الجدول التالي:

معدل الخطر المقبول			
%8	%7	%6	%5
77	88	127	181

وبالعودة إلى الجدول الخاص بخطر رقابة 5% يمكننا بيان العلاقة بين خطر انحراف المجتمع المتوقع وحجم العينة، فإذا كان خطر انحراف المجتمع المتوقع انخفض من 2

إلـى 1 بالمائـة، فـإن حجـم العينـة الخـاص بهـدف الحـدوث سـوف يـنخفض مـن 127 مفـردة إلى 78 مفردة.

ويبين الجدول التالي العلاقة بين حجم المجتمع المتوقع وحجم العينة:

من أجل خطر مقبول قدره 6%

معدل حجم المجتمع المتوقع	حجم العينة
%0	49
%1	78
%2	127
%3	195

ولعل الجدول التالي يبين الاستنتاج المبني على أرقام فرضية من شركة السماء:

توثيق تدقيق العينة:

فحص الرقابة	خطر الرقابة	خطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية	الخطر المقبول	خطر الانحراف المتوقع للمجتمع	حجم العينة	عدد الانحرافات التي تم لحظها	الانحراف الأعظمي	الاستنتاج
الحدوث: فواتير المبيعات تعد بعد الشحن	%30 منخفض	%5,0	%6	%2,0	127	2	%5,0	إن الانحراف الأعظمي أصغر من الانحراف المقبول 6%> 5%
الدقة: إن كل فاتورة خضعت للتدقيق الحسابي	%50 متوسط	10,0	10,0	3,5	52	4	15,4	لا يمكن الاعتماد على الرقابة الداخلية كما هو مخطط لأن الحد الأعظمي أكبر من الخطر المقبول 10<15,4

ب . اختيار العينة:

إن الهدف الأساسي لفريق التدقيق من اختيار العينة هو زيادة احتمال تمثيل المجتمع، فإذا كان فريق التدقيق يفحص عينة من فواتير المبيعات فإن هذه العينة يجب أن تشمل فواتير مبيعات تتصف بالصفات التالية:

1 . قد أعدت خلال العام الذي يجري تدقيق عملياته.

2 . يشمل كلاً من الفواتير ذات المقادير الصغيرة والكبيرة على حد سواء.

3 . قد تم إعدادها من قبل أشخاص مختلفين على علاقة بإعداد الفواتير.

4 . تمثل عملاء مختلفين و/ أو مناطق جغرافية مختلفة.

فإذا تم فحص فواتير تقع ضمن شهر واحد مثلاً، فإن هذه العينة تعد غير ممثلة، لأنها لا تشمل الفترة بكاملها، وكذلك إذا لم يكن لكافة الفواتير مهما بلغت قيمتها فرصاً متكافئة لأن تدخل في العينة، وأن تمثل كافة الأشخاص الذين يقومون بإعداد الفواتير كما لا تستثني عميلاً أو مجموعة من العملاء أو منطقة جغرافية معينة.

ج . قياس نتائج العينة:

عند قياس نتائج معاينة الصفات يقرر فريق التدقيق ما إذا كانت الرقابة تنفذ بالشكل المناسب، لكن فريق التدقيق لا ينجز الرقابة إلا أنه يفحص بعض أشكال أدلة الإثبات التي أنجز موظفو العميل الرقابة من خلالها، أي أن فريق التدقيق يفحص أدلة تتعلق بفاعلية العمليات الخاصة بالرقابة عن طريق إجراء بعض الاختبارات.

فعند اختيار عينة من فواتير المبيعات فإن عدم وجود وثيقة الشحن كما في مثالنا السابق دليل على عدم فاعلية الرقابة بالنسبة لهذه الفاتورة، سواء كان غياب بوليصه الشحن بسبب إخفائها أو تدميرها أو عدم إعدادها أساساً.

إلا أن عملية القياس هذه قد تقابل بخطر عدم المعاينة الناتج عن أسباب غير تحديد العينة كالأخطاء الحسابية أو غيرها.

ويمكن أن نعيد عرض المثال السابق الخاص بفواتير المبيعات على النحو التالي:

الحدوث	**الرقابة**	**اختبار الرقابة**
فواتير البيع تعد فقط بناء على وثائق الشحن إلى محل العميل (المشتري)	وجود وثيقة شحن لأي فاتورة بيع	البحث عن وجود وثيقة شحن مرفقة مع فاتورة البيع
الدقة وجود إشارة على كل فاتورة تفيد تدقيقها من الناحية الحسابية	وجود توقيع المدقق	فحص الفواتير للتأكيد من وجود توقيع المدقق

3 . تقييم نتائج الاختبار

أشرنا في الصفحات السابقة إلى أن فريق المدققين خطط العينة (عن طريق تحديد حجم العينة، وتعريف ظروف الانحراف، وتعريف المجتمع) وأنجز أساسيات خطة المعاينة (عن طريق تحديد حجم العينة، واختيار العينة، وقياس مفردات العينة). وقد قمنا بالتركيز في اختبارات الرقابة على كشف انحرافات الحدوث وكانت 2 كما كانت 4 انحرافات من أجل الدقة.

بناء على هذه المعلومات يمكن لفريق التدقيق أن يحسب معدل انحراف العينة SRD الذي يمثل معدل الانحراف عن الرقابة الأساسية التي يتم لحظها من قبل المدققين في العينة عن طريق حجمها، ويحسب انحراف العينة SRD عن طريق تقسيم عدد الانحرافات التي تتم ملاحظتها أثناء الفحص لمفردات العينة على حجم العينة.

وهكذا نجد أن انحراف العينة من أجل الحدوث أو الدقة كان 1,6% أي:

$$\%7.7 = \frac{4}{52}, \%1.6 = \frac{2}{127}$$

على التوالي من أجل الحدوث والدقة.

والمشكلة التي تثور في هذا المدخل هي عدم تمثيل العينة لمجتمعها، كأن تكون فواتير البيع التي تم اختبار الرقابة على أساسها أكثر فعالية من المجتمع ذاته.

فإذا كانت العينة غير ممثلة فإن انحراف العينة SRD يمكن أن يخفض معدل انحراف المجتمع، ومع أن فريق التدقيق لا يعرف معدل انحراف المجتمع أبداً، فإن جداول العينات تستخدم لتعديل انحراف العينة إلى انحراف له احتمال مؤكد ليساوي أو يزيد على الانحراف الفعلي. ويمكن التعبير عن ذلك ببساطة على أنه الحد الأعظمي للانحراف ULRD Upper limit rate of deviation وهي تقدم تقديراً متحفظاً لمعدل انحراف المجتمع مما يسمح لفريق التدقيق للرقابة على الخروج عن مستويات خطر المعاينة المقبولة.

إن الحد الأعلى للانحراف UlRD يقدم المعلومات التالية:

أ . ثمة (1 . خطر الاعتماد الزائد) احتمال بأن معدل المجتمع الحقيقي للانحراف: أقل أو يساوي ULRD.

ب . هناك (خطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية) احتمال بأن معدل انحراف المجتمع الحقيقي يزيد على ULRD.

ويمكن لفريق التدقيق أن يستعمل صيغ أو جداول لتحديد ULRD من انحراف العينة SRD، وتقدم برامج الحاسوب نماذج للتوصل إلى هذه النتائج.

ويمكن استخدام جداول خاصة لتحديد الحد الأعلى للانحراف على النحو التالي:

أ . اختيار الجدول المناسب بحسب تقديرات خطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية ROO كأن يكون 5% أو 10% مثلاً.

ب . تحديد الخط الذي يمثل حجم العينة المناسب.

ج . تحديد العمود الذي يتطابق مع حجم الانحرافات الموجودة بحسب فريق التدقيق.

د . تمثل قيمة ULRD التقاطع بين السطر والعمود.

ويمكننا العودة على المثال السابق الذي كان فيه حجم العينة 127 فاتورة بيع والذي تم من خلالها تقييم خطر الحدوث حيث وجد فريق التدقيق انحرافان وحسب خطر انحراف العينة فكان 1,6%.

ومـن أجـل خطـر الاعتمـاد الزائـد علـى الرقابـة الداخليـة بنسـبة 5% يـدلنا الجـدول التـالي علـى وجـود سـطر يقابـل حجـم العينـة 125 وسـطر آخـر يقابـل الحجـم 150 مفـردة، وفـي هذه الحالة يمكن لفريق التدقيق اختيار واحد مما يلي:

Sample EvaluationTable for 5 Percent of Overreliance (Actual Number of Deviations Found)

Sample Size	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	18.4	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	28.1
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	8.5	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.8	6.5	7.2	7.8	8.4
300	1.0	1.6	2.1	2.6	3.1	3.5	4.0	4.4	4.8	5.2	5.6
400	0.8	1.2	1.6	2.0	2.3	2.7	3.0	3.3	3.6	3.9	4.3
500	0.6	1.0	1.3	1.6	1.9	2.1	2.4	2.7	2.9	3.2	3.4

Note: This table presents ULRDs as percentages and assumes a large population

Sample Evaluation Table for 10 Percent Risk of Overreliance

(Actual Number of Deviations Found)

Sample											
Size	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	10.9	18.1	24.5	50.5	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	36.7
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	22.6
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
300	0.8	1.3	1.8	2.3	2.7	3.1	3.5	3.9	4.3	4.7	5.1
400	0.6	1.0	1.4	1.7	2.0	2.4	2.7	3.0	3.3	3.6	3.9
500	0.5	0.8	1.1	1.4	1.6	1.9	2.1	2.4	2.6	2.9	3.1

أ . اختيار 23 مفردة إضافية من أجل فحص عينة من حجم 150 (وهي العينة الثانية المقابلة لحجم 127 مفردة).

ب . تقييم نتائج العينة باستخدام العينة الأصغر 125 وهذا يقدم مقياساً أعلى للحد الأعظمي ULRD لأن رقم الانحراف نفسه سوف ينسب إلى رقم أصغر من حجم العينة.

ج . ويمكن اللجوء إلى التقدير للوصول إلى عينة حجمها 127 مفردة.

ولما كانت العينة 127 قريبة جداً من السطر الخاص بالعينة 125 نفترض بأن فريق التدقيق يقيم الانحرافين من خلال استخدام العينة 125 ولدى قراءة الرقم الموافق للتقاطع نجد أن UlRD هو 5% كما يظهر في العرض التالي:

	الرقم الفعلي للانحراف الموجود			
حجم العينة	0	1	2	3
125	2,4	3,8	5	6,1

يتألف الحد الأعظمي ULRD من العناصر التالية:

أ . انحراف العينة 1,6% (127/2)

ب . مسموحات خطر المعاينة 3,4% (5% = UlRD) وتتضمن مسموحات خطر المعاينة تعديلات من أجل خطر الاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية ROO.

وإذا عدنا إلى الجدول الخاص بخطر Roo 10% من أجل اختبار الدقة، نجد أن حجم العينة 53 غير موجود بل إن الحجم الأقل والأكثر تحفظاً هو حجم عينة من 50 مفردة بدلاً من استخدام 55 مفردة. عندها يتم تقويم الانحراف من أجل عينة حجمها 50، وبمتابعة التقاطع عند الانحراف 4 نجد أن القيمة 15,4% أي أن قيمة UCRD هي 15,4% وهي تتألف من SRD 7.7% ومسموحات من أجل خطر المعاينة 7.7% (15,3% . 7.7%) عندها يمكن الاستنتاج بأن الخطر الأعظمي 15,4 يزيد على الخطر المقبول وهو 10%.

. اتخاذ قرار التقييم:

عرضنا قبل الخطر الأعظمي WLRD من أجل هدفي الحدوث والدقة، وبمقارنة الخطر الأعظمي مع خطر الانحراف المقبول للمجتمع TRD نجد ما يلي:

الإجراء الرقابي	**الخطر الأعظمي WLRD**	**الخطر المقبول TRD**	**الاستنتاج**
الحدوث: كافة فواتير المبيعات قد تم تدعيمها بوثائق الشحن. الدقة: كافة فواتير المبيعات قد دققت حسابياً	%5.0 **%15,4**	6% 10%	تعمل الرقابة بفعالية لا تعمل الرقابة بفاعلية

ويمكن تلخيص ذلك كما يلي:

أ . إذا كان TRD > ULRD:

إذن يمكن الاعتماد على الرقابة الداخلية كما هو مخطط.

ب . إذا كان TRD ≤ ULRD

. إذاً يجب تخفيض الاعتماد على الرقابة الداخلية وزيادة خطر الرقابة والاعتماد أكثر على الاجراءات.

. زيادة حجم العينة من أجل إنجاز ULRD< الخطر المقبول.

ومن الواضح أن الحالة أ تركت بديلين الأول الاعتماد على الإجراءات الجوهرية بشكل أوسع مما كان مقرراً في السابق، أما البديل الثاني هو محاولة تخفيض ULRD إلى مستوى أقل من الخطر المقبول 10% عن طريق توسيع عينة اختبارات الرقابة عن طريق البحث عن حجم عينة تعطي خطر رقابة أعظمي ULRD أقل من 10% فإذا كان الحجم الذي وقع عليه الخيار 80 مفردة مثلاً فإن المطلوب فحص 28 مفردة جديدة (80 . 52) وبضرب حجم العينة 28 بالمعدل 457% تكون النتيجة 12,8 وهي تبقى أكثر من 10 مما يحتاج إلى توسيع جديد للعينة مما يجعل بديل الإجراءات الجوهرية أكثر جدوى، وتلعب مقارنة تكاليف الإجراءات الجوهرية الإضافية مع تكاليف توسيع العينة الإضافية دوراً في قرار فريق التدقيق للاختيار بين البديلين.

. التقييم النوعي للانحرافات:

كان التركيز في هذا الفصل حول العوامل الكمية: كحجم العينة، وعدد الانحرافات، ومعدل الخطر المقبول، والحد الأعظمي لخطر الانحراف، إلا أنه من الأهمية بمكان أن يقوم المدقق بتقييم نوعي للانحرافات لتحديد طبيعتها وأسبابها، ففي بعض الأحيان قد تمثل الانحرافات عمليات معزولة، وفي أحيان أخرى تكون الانحرافات أكثر جدية، إذ إن التقييم النوعي للانحرافات يحاول الإجابة على الأسئلة التالية المتعلقة بالانحرافات المكتشفة:

أ . هل يمثل الانحراف خطأ شائعاً يتم باستمرار في كافة العمليات أو أنه يمثل خطأ في حادثة يتيمة.

ب . هل الأخطاء أو الانحرافات دولية بطبيعتها أم غير دولية.

ج . هل يمثل الانحرافات سوء فهم للتعليمات أو إهمال الواجبات.

د . هل تمثل الانحرافات تطبيقاً لرقابة غير فعالة (من خلال نظام المعلومات المحاسبي أو أي عنصر من عناصر الرقابة الداخلية التي حددتها COSO).

. توثيق معاينة الصفات:

من الأهمية بمكان أن يعمد فريق التدقيق إلى توثيق إجراءات المعاينة من خلال المعلومات التالية:

1 . معلومات حول أهداف المعاينة، وتعريف الانحراف وظروفه، تعريف المجتمع الذي يتم اختيار العينة من خلاله.

2 . مستويات الحد الأعلى لخطر الرقابة، والخطر المقبول، وخطر انحراف المجتمع المتوقع والمنطق وراء هذه التقديرات.

3 . حجم العينة.

4 . مفردات العينة التي تم انتقاؤها وفحصها من قبل فريق التدقيق.

5 . نتائج الاختبار الذي تم إنجازه.

6 . عدد الانحرافات والحد الأعظمي للانحراف.

7 . استنتاجات المتعلقة بفاعلية العمليات الرقابية وانعكاس ذلك على مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على الإجراءات الجوهرية.

ثانياً . العينات المتعاقبة Sequential sampling

وهي تقدم لفريق التدقيق فرصة الوصول إلى استنتاجات عن طريق استخدام عينات أصغر من العينات ذات الحجم الثابت ويمكن توظيف العينات المتعاقبة على النحو التالي:

1 . الاعتماد على خطر مقبول للاعتماد الزائد على الرقابة الداخلية، ومعدل انحراف مقبول، وخطر متوقع للمجتمع، وتحديد حجم عينة مبدئي، وإن هذا الحجم المبدئي أصغر من الحجم المحدد على أساس جداول AICPA وحجم العينة الثابت.

2 . بناء على عدد الانحرافات الملحوظة، يمكن الاعتماد على واحد من الأساليب التالية:

آ . إذا كان عدد الانحرافات كافياً وبسيطاً، يمكن استنتاج أن الرقابة تعمل بفاعلية دون الحاجة لاختيار مفردات إضافية.

ب . أما إذا كان عدد الانحرافات عالياً يمكن استنتاج أن الرقابة لا تعمل بفاعلية، مما يستدعي زيادة مستوى خطر الرقابة زيادة عن الخطر المخطط.

ج . وفي حال كان عدد الانحرافات لا يسمح باتخاذ أي من القرارين السابقين فعلى فريق التدقيق أن يزيد حجم العينة ويعيد الخطوات السابقة.

ونبين فيما يلي عرض لخطة معاينة متعاقبة

خطة معاينات متعاقبة على أربع مراحل

المجموعة	عدد وحدات العينة	وحدات المعاينة المتراكمة	الخطر المقبول المخطط	المعاينة الإضافية	المستوي المخطط المتزايد
1	50	50	0	1 . 3	4
2	51	101	1		4
3	51	152	2	2 . 3	4
4	51	203	3	3	4
				N/A	

فلو استخدمنا جدول AICPA السابق نجد أن حجم العينة 77 مفردة، فإذا اخترنا عينة من 50 مفردة ووجدنا انحراف يساوي 0 فإن ULRD يبلغ 4,6 وإن نتائج العينة تسمح بالاستنتاج بأن الرقابة تعمل بفعالية وفق الحجم المخطط أو المستوى المقبول.

وعوضاً عن ذلك فإذا أسفرت العينة عن انحراف أو انحرافين أو ثلاثة انحرافات فإن مستوى خطر المعاينة غير كاف لدعم تقييم خطر الرقابة على الأساس المخطط.

وفي هذه الحالة سندرس احتمال زيادة حجم العينة إلى أن تصل إلى 101 أي إضافة 51 مفردة جديدة، ويفترض عدم وجود انحرافات في هذه الإضافة، أما إذا تم اكتشاف انحراف واحد مثلاً في هذه الزيادة، مما يدفع فريق التدقيق إلى أخذ عينة جديدة مؤلفة من 51 مفردة جديدة ووجدوا انحرافاً آخر فيرفضون فعالية الرقابة أي يعتبرون الرقابة الداخلية لا تعمل بفعالية، أما إذا وجد فريق التدقيق انحرافاً واحداً في العينة الأولى وانحرافاً آخر في العينة الإضافية فإنهم يقبلون مستوى الرقابة ويعتبرون العينة الأولى ممثلة للمجتمع.

تستخدم العينات المتعاقبة عندما يكون خطر المجتمع المتوقع منخفض نسبياً والذي يعبر عنه عن طريق الخطر المقبول.

ثالثاً . العينات الاستكشافية:

وهي نوع من عينات الصفات يستخدم عندما يكون الانحراف عن الرقابة حرجاً من خلال مستويات مخاطر بسيطة، ومن المهم استخدام معاينة الصفات عندما يكون الانحراف عن الرقابة المطلوب حساساً وخاصة عندما يشك فريق التدقيق بوجود غش، حيث ينطلق فريق التدقيق من افتراض انحراف ضئيل للمجتمع قد يتناهى إلى الصفر، عند ذلك فإن اكتشاف انحراف واحد قد يؤدي إلى توقف الفريق عن متابعة الفحص واستخدام عينات جديدة، بل يعتبرون أن الرقابة لا تعمل بفاعلية.

عينات الصفات غير الإحصائية:

تقبل العينات غير الإحصائية للاستخدام في التدقيق وهي شائعة الاستخدام في التطبيق العملي، وذلك من أجل تحقيق نفس الأهداف المتوقعة من العينات الإحصائية، مع أن حجم العينات غير الإحصائية أقل بصورة عامة، مع أن المعايير المهنية تقبل العينات غير الإحصائية لكنها لا تشير إلى كونها أصغر حجماً.

ويختلف أسلوب اختيار العينة عن العينات الإحصائية، إذ لا تستخدم في العينات غير الإحصائية الجداول العشوائية، ولا يفترض أن يكون الاختيار عشوائياً، بل يمكن استخدام السحب بالمصادفة أو السحب العشوائي أو الاختيار المتعاقب دون قبول الاختيار غير الهادف وغير الجدي، إذ يتوقع فريق التدقيق أن تكون العينة غير الإحصائية أكثر تمثلاً للمجتمع.

أسئلة حول الفصل الثاني

1 . أي من المداخل التالية أكثر التصاقاً بمعاينة الصفات:

أ . تحديد المستوى الأولي للأهمية النسبية.

ب . إنجاز اختبارات رقابة.

ج . إنجاز الإجراءات الجوهرية.

د . البحث عن إمكانية أحداث لاحقة.

2 . أي من الخطوات التالية في معاينة الصفات أكثر اتصالاً بتحديد العناصر الأساسية للرقابة.

أ . تحديد أهداف المعاينة.

ب . تحديد ظروف الانحراف.

ج . تعريف المجتمع.

د . تحديد حجم العينة.

3 . أي من العوامل التالية له علاقة مباشرة مع حجم العينة في تطبيقات معاينة الصفات.

	الخطر المقبول	**خطر انحراف المجتمع المتوقع**
أ .	نعم	لا
ب .	لا	نعم
ج .	نعم	نعم
د .	لا	لا

4 . أي من مخاطر المعاينة التالية يخضع لرقابة فريق التدقيق في معاينة الصفات

	Roo خطر الاعتماد الزائد	خطر الاعتماد الناقص Rou
أ .	نعم	نعم
ب .	لا	نعم
ج .	نعم	لا
د .	لا	لا

5 . أي ممـا يلـي يـؤدي إلـى جعـل فريـق التـدقيق يختـار عينـة أكبـر مـن إجـراءات الرقابـة للفحص:

أ . تخفيض خطر المعدل المقبول من 10% إلى 5%.

ب . زيادة الخطر المقبول للانحراف من 3% . 6%.

ج . زيادة الخطر المتوقع للمجتمع من 2% . 4%.

د . كل ما سبق يؤدي إلى عينة أكبر.

6 . بـافتراض أن المـدقق وجـد انحـرافين فـي عينـة مـن 90 عمليـة، وباسـتخدام جـداول AICPA فإن الحد الأعظمي عند مستوى دقة 5% من الاعتماد الزائد هو:

أ . 2%.

ب . 2.2%.

ج . 5.9%.

د . 6.9%.

7 . إن تفسير الحد الأعظمي للانحراف في تطبيقات معاينة الصفات هي:

أ . معدل انحراف المجتمع المتوقع يساوي خطر الاعتماد الزائد على انحراف المجتمع.

ب . معـدل الانحـراف المقـدر للمجتمـع يسـاوي خطـر الاعتمـاد الزائـد علمـاً بـأن المعـدل الفعلي هو أقل.

ج . إن معدل الانحراف المقدر للمجتمع بشكل مؤكد أكبر من العقلي.

د . إن معدل الانحراف المقدر للمجتمع بشكل مؤكد أقل من الفعلي.

8 . إذا فحص فريق التدقيق 100 عملية واكتشف انحرافاً واحداً في إجراء هام من إجراءات الرقابة الداخلية، مما يمكن فريق التدقيق من الاستنتاج بأن خطر الرقابة يمكن أن يقيم على أنه مستوى الخطر مرتبط عندما يكون:

أ . الخطر المقبول للمجتمع 2%.

ب . الخطر المقبول 3%.

ج . الخطر المقبول للمجتمع 4%.

د . معلومات أكثر حول معيار القرار متاحاً.

9 . في أي من الظروف التالية يميل فريق التدقيق لاستعمال عينات الصفات:

أ . مصادقات المدينين.

ب . عناصر المخزون.

ج . أوامر الشراء من أجل الشرعية الملائمة.

د . اختيار إضافات للأملاك أو المصانع خلال الفترة.

10 . إذا لم تدعم الأدلة الخاصة بالعينة حصراً الرقابة المخطط يمكن لفريق التدقيق أن:

أ . يزيد المستوى المقيم لخطر الرقابة.

ب . ينجز إجراءات جوهرية إضافية تخفض مستوى خطر المجتمع.

ج . توسيع حجم العينة لمقابلة حد أعظمي أكبر للانحراف أقل من الخطر المقبول للمجتمع.

د . كل ما ورد أعلاه صحيح.

11 . أي العوامل التالية تستخدم لتحديد حجم العينة على أساس نتائج اختبار العينة:

أ . مسموحات خطر المعاينة.

ب . معدل انحراف المجتمع المتوقع.

ج . معدل انحراف العينة.

د . معدل انحراف المجتمع المقبول.

الفصل الثالث

استخدام معاينة المتغيرات في الإجراءات الجوهرية

يهدف هذا الفصل إلى ما يلي:

1 . تعريف معاينة المتغيرات وفهم استخداماتها في التدقيق.

2 . فهم العملية الأساسية المتعلقة بمعاينة الوحدات النقدية (MUS) ومتى تستخدم.

3 . تحديد العوامل المؤثرة في حجم عينة الوحدات النقدية MUS واستخراج حجم العينة من أجل تطبيقات عينات الوحدات النقدية.

4 . تقييم نتائج المعاينة واحتساب مستوى التضليل مع أخذ المسموحات الضرورية من أجل خطر المعاينة.

5 . فهم العملية الأساسية التي تكتنف معاينة المتغيرات المعتادة في التدقيق.

6 . فهم العينات غير الإحصائية في مجال معاينة المتغيرات.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الثالث

استخدام معاينة المتغيرات في الإجراءات الجوهرية

المقدمة:

عالجنا في الفصل السابق استخدام العينات في تقييم الرقابة الداخلية، أو معاينة الصفات، ويركز هذا الفصل على استخدام معاينة المتغيرات، وهي المستخدمة لفحص المجتمع عندما يقرر فريق التدقيق في تقدير المبالغ أو القيم الخاصة بالمجتمع، وهو في مجال التدقيق يمثل الرصيد الحقيقي لحساب خاص أو لمجموعة من العمليات، وإن الرصيد الحقيقي هو المقدار الذي يسجل فيه الحساب في حل عدم وجود تضليل، أي أن معاينة المتغيرات تستخدم خلال مرحلة الإجراءات الجوهرية من التدقيقي.

ولابد من استعراض الخطوات السبع التي استعرضناها في مجال الصفات لتشكل أساس عرضنا لمعاينة المتغيرات أيضاً.

التخطيط	1 . تحديد هدف المعاينة. 2 . تحديد طبيعة الاهتمام. 3 . تعريف المجتمع.
الإنجاز	4 . تحديد حجم العينة 5 . اختيار عناصر العينة. 6 . قياس مفردات العينة
التقييم	7 . تقييم نتائج المعاينة

ويمكن استخدام أحد الأسلوبين التاليين:

الأول: معاينة الوحدات النقدية ويقدم تقديراً لمقدار التضليل في رصيد الحساب أو صنف من العمليات، وإن الظاهرة التي تميز معاينة الوحدات النقدية MUS هي أنها تمثيل لاختيار العمليات أو الأرصدة ذات القيمة الأكبر.

الثاني: معاينة المتغيرات التقليدية التي تستخدم قوانين نظرية الاحتمالات ومقاييس النزعة المركزية لتقدير:

1 . مقدار التضليل في رصيد الحساب أو صنف من العمليات.

2 . الرصيد الحقيقي لهذا الحساب أو الصنف من العمليات.

وتقدم معاينة المتغيرات التقليدية سلسلة من التقديرات مع احتمالات محددة لتتضمن مقدار التضليل أو رصيد الحساب الحقيقي، وقد تستخدم المعاينات غير الإحصائية لتحقيق نفس الغرض.

ويستخدم المدققون كلاً من معاينة الوحدات النقدية ومعاينة المتغيرات التقليدية لتحديد عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

أولاً . معاينة الوحدات النقدية MUS:

وهي إحدى الطرق المتفرعة عن معاينة المتغيرات والمستعملة من قبل المدققين على نطاق واسع في الإجراءات الجوهرية من خلال اختيار قيمة نقدية محددة من رصيد الحساب للتحقق منه، أي أن اختيار العنصر ليدخل في العينة يعتمد على حجمه، أي أن كل مفردة في العينة لها فرصه في أن يتم اختيارها بحسب حجمها أي احتمال الاختيار المنسوب إلى الحجم، فمثلاً إن الحساب الذي رصيده 300000 له احتمال أن يدخل في العينة عشرة أضعاف حساب آخر رصيده 30000 وحده نقدية وقد تستخدم مصطلحات أخرى للدلالة على هذا النوع من المعاينات كمعاينة متغيرات

الصفات أو معاينة المبلغ النقدي المتراكم Cumulative monetary amount sampling أو (CMA) أو معاينة وحدات الدولار DUS.

وكما يدل عنوان هذا النوع من المعاينات إن مقداراً من الوحدات النقدية هو ما يمثل وحدة المعاينة من خلال حساب أو صنف من العمليات.

وتستخدم معاينة الوحدات النقدية مبادئ معاينة الصفات، على أن تكون الصفة هي: ما إذا كان مقداراً محدداً من الوحدات النقدية مبيناً بالشكل المناسب أم لا.

فإذا كان رصيد حساب المتحصلات النقدية (الذمم المدينة) مسجلاً بمبلغ 300000 ليرة سورية، فإن المجتمع الإحصائي في هذه الحالة هو 300000 ل.س ومن خلال هذا النوع من المعاينة فإن فريق التدقيق سيختار وحدات نقدية، من هذا الحساب ويقوم بفحصها، وتظهر كفاءة هذا الأسلوب في أن اختيار عدد محدود من الأرصدة ذات القيم الكبيرة أكثر كفاءة من سحب العديد من العناصر ذات الأرصدة البسيطة.

ولعلنا نوجز إيجابيات هذا الأسلوب على النحو التالي:

1 . تؤدي معاينة الوحدات النقدية إلى استخدام عينة قليلة الحجم نسبياً كعدد عمليات أو مفردات مقارنة مع معاينة المتغيرات المعتادة.

2 . تؤدي معاينة الوحدات النقدية MUS إلى قيم نقدية كبيرة نسبياً.

3 . أكثر فاعلية إذا ما نسبت إلى الإيرادات أو الأصول مثلاً.

4 . هي أكثر بساطة من العينات التقليدية للمتغيرات.

أما سلبيات هذا الأسلوب فيمكن عرضها كما يلي:

1 . تقدم معاينة الوحدات النقدية تقديرات أكثر تحفظاً في أرصدة الحسابات أو أصناف العمليات، وكنتيجة لذلك فهي أكثر إعطاءً للإشارات المتعلقة بالحاجة إلى تعديل أرصدة الحسابات أو أصناف العمليات، وهذا ما يلقي على عائق فريق التدقيق عبئاً أكبر.

2 . إن طريقة الوحدات النقدية MUS أقل فاعلية عند البحث عن تخفيض القيمة (كقيمة أوراق الدفع أو الموردين أو النفقات).

3 . من الصعب توسيع حجم العينة عندما تدل النتائج على أن رصيد الحساب أو صنف من العمليات مضللاً بشكل جوهري.

4 . تحتاج هذه المعاينة إلى أخذ المفردات ذات القيمة السالبة أو الصفرية بعين الاعتبار، وخاصة أن مثل هذه المفردات كثيراً ما تكون محلّ لتلاعب الموظفين.

والخلاصة أن هذه الطريقة مفضلة عندما يتوقع فريق التدقيق قليلاً من التضليل وعندما تكون القيم الأعلى ذات أهمية أكبر، وعلى العكس من ذلك عندما يتوقع فريق المدققين أن عدد المفردات المضللة كبير أو عندما تكون القيم الصغرى أعظم أهمية تغدو هذه الطريقة غير مفضلة.

ولشرح هذه الطريقة نفترض أن فريق التدقيق يقوم بفحص المتحصلات النقدية لشركة السماء بالمساهمة وأن رصيد هذه المتحصلات بلغ 300000 وهي تتألف من 1500 عميل.

ويفحص فريق التدقيق الوجود والتقييم عن طريق إرسال مصادقات تضم عينة من المدينين، حيث سنستخدم هذا المثال لمعالجة الخطوات السبع التي ذكرناها من قبل، والتي يمكن معالجتها من خلال الحاسوب.

1 . تخطيط معاينة الوحدات النقدية:

يحدد فريق التدقيق الهدف ويحدد نقاط الاهتمام ويعرف المجتمع الإحصائي الذي تسحب منه مفردات العينة، ولعل هدف أي معاينة للمتغيرات هو تقديم أدلة تتعلق بعدالة قضية ذات علاقة، وهذه القضية هي التي تحدد نوع الإجراءات الجوهرية التي يتم اختيارها من قبل المدققين، والتي تحدد في النهاية طبيعة المفردات التي يتم اختيارها

للفحص، ومن أجل التحقق من وجود وتقويم القضايا محل الإثبات، فإن فريق التدقيق يختار عينة من المدينين لإرسال مصادقات.

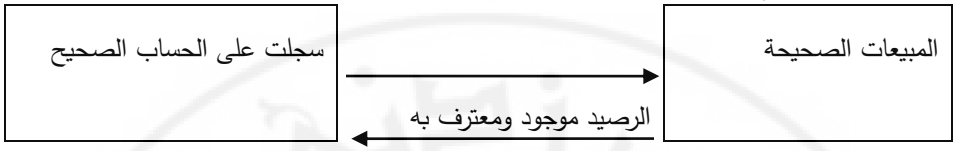
الخطوة 1	الخطوة 2	الخطوة 3
تحديد القضايا ذات الاهتمام وهي: . الوجود . التقييم. . التخصيص	تحديد الإجراءات الجوهرية المناسبة وهي هنا مصادقات ترسل إلى العملاء	اختيار عينة من المفردات للفحص وهي هنا حسابات المدينين

فعند تحديد هدف المعاينة، يعرف فريق التدقيق نقاط الاهتمام أو الأهداف، حيث يهتم فريق التدقيق في تحديد المقدار الملائم لتسجيل المفردة أو العنصر، ويشار إلى هذا المقدار عادة بالقيمة المدققة audited value والتي هي ببساطة القيمة النقدية التي يجب أن يسجل العنصر فيها بافتراض عدم وجود أخطاء في الحكم أو بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفي تطبيقات معاينة الوحدات النقدية إن مركز الاهتمام هو الفرق بين القيمة المسجلة والقيمة المدققة، أو مقدار التضليل.

على أن الخطوة الأخيرة في مرحلة التخطيط هي تعريف المجتمع، وإن طريقة الوحدات النقدية تعتبر أن قيمة كامل الحسابات المدينة 300000 وحدة نقدية وهو رصيد حساب المدينين هو المجتمع، وقد قلنا أن عدد الحسابات هي 1500 حساب في شركة السما وأن قيمة المجتمع هو 300000.

من أجل هدف الوجود يركز فريق التدقيق على أن هذه الحسابات معترف بها وهي خالية من الزيادة غير المبررة، وهذا يظهر من خلال الأرصدة المسجلة، وإذا كان

الهدف هو التحري عن الكمال فإن فريق التدقيق يهتم بالتأكد من أن كافة العمليات التي حدثت قد سجلت في حسابات المدينين.



2 . تحديد حجم العينة والعوامل المؤثرة عليها Determining Sample size

يمثل حجم العينة عدد المفردات التي يفحصها فريق التدقيق، وفي معاينة المتغيرات فإن هذه المفردات تكتنف العمليات أو عناصر الحساب أو صنفاً من العمليات التي يجري تدقيقها، وأن ثمة أربعة عوامل تؤثر في حجم العينة في تطبيقات معاينة الوحدات النقدية وهي:

أ . خطر المعاينة (خطر القبول الخاطئ).

ب . التضليل المقبول.

ج . التضليل المتوقع.

د . حجم المجتمع.

آ . خطر المعاينة:

ويتمثل خطر المعاينة في معاينة الوحدات النقدية في خطر القبول الخاطئ وخطر الرفض الخاطئ، ويشار عادة إلى خطر القبول الخاطئ على أنه خطر بيتا beta Risk أو نموذج الخطأ 11. أما خطر الرفض الخاطئ فيشار إليه على أنه خطر ألف Alpha أو نموذج الخطأ 1.

خطر المعاينة	نتائج العينة	عدم معرفة حالة المجتمع	الخسارة

1 . خطر القبول الخاطئ	الحد الأعظمي من التضليل[1]< التضليل المقبول النتيجة: الحساب بين العدالة	التضليل الواقعي > التضليل المتوقع النتيجة: الحساب ليس معروضاً بشكل عادل	خسارة بالفاعلية لأن فريق التدقيق سيصل إلى نتائج غير صحيحة ويصدر رأياً غير ملائم بشأن القوائم المالية
2 . خطر الرفض الخاطئ	الحد الأعظمي للتضليل > التضليل المقبول النتيجة: الحساب غير مقرر عنه بعدالة	التضليل الواقعي ≤ التضليل المقبول النتيجة: الحساب مقرر عنه بعدالة	خسارة ناتجة عن الكفاءة لأن العمليات الإضافية أو العناصر سوف تفحص

وكما كان خطر القبول الخاطئ يؤدي إلى إصدار تقرير فيه رأي غير ملائم حول القوائم المالية مع أنها مضللة وإن ضبط مثل هذا الخطر له أهمية كبيرة، ولذلك فإن فريق التدقيق في معاينة الوحدات النقدية يعمل على الرقابة على خطر القبول الخاطئ من خلال تحديد حجم العينة؛ فإذا كان المدققون يرغبون في أخذ خطر أقل عليهم تكبير حجم العينة، وهذا يثير سؤالاً حول تأسيس مستوى خطر القبول الخاطئ؟ وهذا يتطلب العودة إلى نموذج الخطر الذي سبق عرضه في مكان سابق من هذا الكتاب.

خطر التدقيق = خطر التضليل الجوهري (RMM) × خطر الاكتشاف (DR)

$$DR \times RMM = ARY$$

إذ يمكن توسيع هذا النموذج لاستبدال خطر الاكتشاف بنموذجي الإجراءات الجوهرية المنجزة من قبل المدقق وهي: الإجراءات التحليلية واختبار التفاصيل.

ولما كان هذان النموذجان مستقلين عن بعضهما البعض، فإن خطر الاكتشاف يساوي خطر الإجراءات التحليلية مضروباً بخطر الاكتشاف.

[1] أصغر أو يساوي.

حيث: AR = TD x AP x RMM

AR = خطـر التـدقيق (وهـو خطـر حـدوث التضـليل الجـوهري وعـدم حمايتـه عـن طريـق الرقابـة الداخليـة للعميـل، كمـا لـم تـتم حمايتهـا عـن طريـق الإجـراءات الجوهريـة لفريـق المدققين).RMM = خطر التضليل الجوهري (IR x CR)

AP = خطـر الإجـراءات التحليليـة (أي فشـل الإجـراءات التحليليـة فريـق التـدقيق فـي الحماية من التضليل الجوهري)

TD = خطـر اختبـار التفاصـيل (وهـي فشـل الإجـراءات الجوهريـة فـي الحمايـة مـن خطـر التضليل الجوهري)

عنـدما يقـرر فريـق التـدقيق خطـر التـدقيق AR، ويقيمـون الخطـر المـلازم IR بنـاء علـى الشـك برصـيد حسـاب أو صـنف مـن العمليـات أي احتوائهـا علـى تضـليل، يقومـون بتقيـيم الرقابـة الداخليـة لتحديـد المسـتوى الملائـم مـن خطـر الرقابـة CR، ثـم يقيمـون فاعليـة الإجراءات التحليلية AP وبناء على هذه التقديرات المختلفة يتم تحديد قيمة TD.

$$\frac{AR}{\text{RMM} \times \text{AP}} = \text{TD}$$

يمثـل خطـر التفاصـيل TD فشـل الإجـراءات الجوهريـة التـي يقـوم بهـا فريـق التـدقيق للحمايـة مـن التضـليل الجـوهري لرصـيد حسـاب أو مجموعـة مـن العمليـات، وعنـد وقـوع هـذا الخطـر فـإن فريـق التـدقيق سـوف يسـتنتج بـأن رصـيد الحسـاب أو مجموعـة العمليـات مبينـة بعدالـة مـع أنهـا فـي الواقـع مضـللة، ويماثـل هـذا الخطـر مـن حيـث مفهومـه وأثـره خطـر القبـول الخـاطئ: أي أن فريـق التـدقيق يقـرر مسـتوى القبـول الخـاطئ بعـد تعريـف العناصـر المتبقيـة مـن خطـر التـدقيق مـن خـلال نمـوذج أ معادلـة خطـر الاكتشـاف أو خطـر التفاصيل TD.

الخطر المسموح به للقبول الخاطئ من أجل خطر تدقيق 0.5

خطر الاكتشاف TD

خطر الإجراءات الجوهرية				
خطر التضليل الجوهري	%10	%30	%50	100
%10	*	*	*	%50
%30	*	%55	%33	%16
%50	*	%33	%20	%10
%100	%50	%16	%10	%5

ويقدم هذا العرض دليلاً يستخدم لتحديد خطر القبول الخاطئ في الاختبارات الجوهرية وانعكاسات ذلك على التضليل الجوهري، وخطر الإجراءات التحليلية، أي إمكانية فشل الإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية في الحماية من التضليل الذي يزيد عن التضليل المقبول.

فإذا افترضنا أن فريق التدقيق في شركة السما افترض أن AR خطر التدقيق منخفض وهو بحدود 5%، ولأن الشك في المتحصلات النقدية كبير في غياب الرقابة الداخلية تم تقدير IR أي الخطر الملازم على أنه الحد الأعلى أو 100% أو أنه يساوي 1، كما تم تقدير خطر الرقابة بأنه 50%، وقد قرر فريق التدقيق الاعتماد على إجراءات تحليلية شاملة وبالنتيجة فإن خطر الإجراءات التحليلية وضع في مستوى عال أي 100% أو 1.

باستخدام هذا التقييم الوارد أعلاه فإن المستوى الضروري لخطر القبول الخاطئ هو 10%:

$$\frac{AR}{\text{RMM} \times \text{AP}} = \text{TD}$$

$$\frac{0.05}{\%100 \times 0.05} = \text{TD}$$

$TD = \%10$ أي عشرة بالمائة.

ويمكن القول أنه إذا كان فريق التدقيق يرغب في تخفيض خطر المعاينة أو خطر القبول الخاطئ الناتج عن عدم تمثيل العينة للمجتمع الذي سحبت منه فإن زيادة حجم العينة يتناسب طرداً مع زيادة هذا الخطر، إذ إن خطر المعاينة عندما تكون العينة التي تم سحبها غير ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه.

ونعرض في الجدول التالي العوامل التي تؤثر بحجم العينة الخاصة بالإجراءات الجوهرية بهدف تخطيط المعاينة:

العامل	**حجم عينة أصغر**	حجم عينة أكبر	العامل ذو العلاقة بتخطيط العينات الخاصة بالإجراءات الجوهرية
أ . تقييم الخطر الملازم	خطر ملازم منخفض	خطر ملازم مرتفع	الخطر المسموح به للقبول الخاطئ
ب . تقييم خطر الرقابة	تقدير مستوى منخفض من خطر الرقابة	تقدير مستوى مرتفع من خطر الرقابة	الخطر المسموح به للقبول الخاطئ
ج . تقييم الخطر الخاص والإجراءات الجوهرية بنفس القضية بما في ذلك الإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية الأخرى	تقييم مستوى منخفض من الخطر الخاص بالإجراءات الأخرى	تقييم مرتفع للخطر الخاص بالإجراءات الأخرى	الخطر المسموح به للقبول الخاطئ
د . قياس التضليل المسموح به من أجل حساب محدد	قياس أولي للتضليل المسموح به (أو المخطط)	قياس أصغر للتضليل المسموح به	التضليل المسموح به
هـ . الحجم المتوقع وتكرر التضليل أو الانحراف المقدر للمجتمع	تضليل أقل أو تكرار أقل أو انحرافات أقل للمجتمع	تضليل أكبر تكرر أكثر انحرافات أكبر للمجتمع	تقويم صفات المجتمع
و . عدد المفردات في المجتمع	لا تأثير على حجم العينة إلا إذا كان المجتمع صغيراً جداً		

ب . التضليل المقبول:

إن مستوى التضليل المقبول هو المقدار الأعظمي الذي يمكن أن يجعل رصيد الحساب أو صنف من العمليات مضللاً دون أن يطلب فريق التدقيق قيد تسوية لمنع الرأي المتحفظ، وبشكل منطقي كلما تناقص حد التضليل المقبول، فإن حجم العينة يزداد وذلك لأن عدداً أكبر من العمليات أو العناصر يمكن أن يؤدي في النهاية إلى تضليل جوهري في القوائم المالية، ولذلك فإن التضليل المقبول يرتبط بعلاقة طردية مع حجم العينة.

ويقيم فريق التدقيق الحكم على التضليل المقبول بعد أخذ رصيد الحساب أو مجموعة العمليات بعين الاعتبار وفي نفس الوقت العلاقة بين هذا الرصيد أو مجموعة العمليات مع المجاميع الفرعية في القوائم المالية كمجموع الأصول أو الإيرادات أو صافي الربح.

ويقيم المدققون التضليل المقبول عادة بعد احتساب الأهمية النسبية لأرصدة الحسابات المختلفة أو أصناف العمليات، بحيث يشكل مجموع التضليل على مستوى العمليات أو الحسابات خطر التضليل على مستوى القوائم المالية ككل.

لدى تدقيق المتحصلات النقدية في شركة السما برصيد 300000 فإذا كان خطر التضليل المقبول 3.33% أي 10000 على أن هذا المقدار أو ما يزيد عنه يعد مهم نسبياً.

ويمكن القول مثلاً أن التضليل المقبول يتراوح بين 1 . 5% من قيمة رصيد الحساب الخاضع للتدقيق.

ج . التضليل المتوقع:

وهو مبلغ التضليل الذي يتوقعه فريق التدقيق في رصيد الحساب أو قطاع من العمليات، وإن تقدير فريق التدقيق للتضليل المتوقع، يعتمد على الخبرة السابقة مع العميل من خلال عمليات التدقيق في السنوات السابقة. أما إذا كان فريق التدقيق يعمل

مـع العميـل للمـرة الأولـى فـيمكن الاعتمـاد علـى عينـة صـغيرة مـن العمليـات أو الاسـتئناس بخبرة الفريق مع عملاء من نفس الصناعة.

ولابـد مـن الإشـارة بـأن معاينـة الوحـدات النقديـة MUS عنـد توقـع عـدد قليـل مـن التضـليل، أمـا إذا كـان التضـليل واسـعاً بالنسـبة للتضـليل المقبـول، فـإن علـى فريـق التـدقيق اسـتخدام شكل آخر من معاينة المتغيرات كمعاينة المتغيرات التقليدية.

وقـد قـرر فريـق التـدقيق لـدى تـدقيق المتحصـلات النقديـة فـي شـركة السـما التضـليل المتوقـع 4000 وذلك بالاعتماد على تدقيق حسابات الشركة في السنوات السابقة.

كيف يؤثر حجم التضليل المتوقع في حجم العينة؟

ويمكـن القـول أن زيـادة مسـتوى التضـليل المتوقـع، وخاصـة فـي علاقتـه مـع مسـتوى التضـليل المقبـول، يزيـد فريـق التـدقيق مـن مسـتوى التأكـد الـذي يمكـن الحصـول عليـه مـن خـلال الإجـراءات الجوهريـة، ولفعـل ذلـك فـإن عـدداً أكبـر مـن العناصـر أو العمليـات يـتم فحصها، أي أن للتضليل المتوقع علاقة مباشرة مع حجم العينة.

إن الدقـة (أو مسـموحات خطـر المعاينـة) هـي مبلـغ مـن القيمـة المقـررة للمجتمـع يقـع ضمنها المجتمع الفعلي ضمن احتمال معروف.

ولأغـراض التخطـيط فـإن الفـرق بـين التضـليل المقبـول والتضـليل المتوقـع يمكـن أن يشـار إليها على أنها الدقة المتوقعة.

د . حجم المجتمع:

إن إحـدى ميـزات عينـات الوحـدات النقديـة بـأن وحـدات المعاينـة تعـرف بوحـدات نقديـة مـن رصـيد حسـاب أو مجموعـة عمليـات، ففـي مثالنـا السـابق عـن المتحصـلات النقديـة فـي شـركة السـما والتـي بلـغ رصـيدها 300000 وهـو مـا يمثـل حجـم المجتمـع وإن وحـدة المعاينة هي ليرة سورية واحدة.

ومـن المنطقـي أن يـزداد حجـم العينـة إذا زاد حجـم المجتمـع أي أن العلاقـة بـين حجـم العينـة وحجـم المجتمـع طرديـة، وإن الجـداول الإرشـادية لمجمـع المحاسـبين الأمـريكيين AICPA تحـدد حجـم العينـة مـن خـلال متغيـرات الجـدول والتـي هـي: خطـر القبـول غيـر الصـحيح، ونسـبة التضـليل المتوقـع إلـى التضـليل المقبـول، ثـم نسـبة التضـليل المقبـول إلـى حجم المجتمع وأخيراً مقدار الفساد أو الخلل المتوقع.

Risk of Incorrect Acceptance	Ratio of Expected to Tolerable Misstatement	Tolerable Misstatement as a Percentage of Population											Expected Sum of Taints
		50 %	30 %	10 %	%8	%6	%5	%4	%3	%2	%1	%0.50	
%5	–	6	10	30	38	50	60	75	100	150	300	600	–
5	0.10	8	13	37	46	62	74	92	123	184	368	736	0.37
5	0.20	10	16	47	58	78	93	116	155	232	463	925	0.93
5	0.30	12	20	60	75	100	120	150	200	300	600	1.199	1.80
5	0.40	17	27	81	102	135	162	203	270	405	809	1.618	3.24
5	0.50	24	39	116	145	193	231	289	385	577	1.154	2.308	5.77
10	–	5	8	24	29	39	47	58	77	116	231	461	–
10	0.20	7	12	35	43	57	69	86	114	171	341	682	0.69
10	0.30	9	15	44	55	73	87	109	145	217	433	866	1.30
10	0.40	12	20	58	72	96	115	143	191	286	572	1.144	2.29
10	0.50	16	27	80	100	134	160	200	267	400	799	1.597	4.00
15	–	4	7	19	24	32	38	48	64	95	190	380	–
15	0.20	6	10	28	35	46	55	69	91	137	273	545	0.55
15	0.30	7	12	35	43	57	69	86	114	171	341	681	1.03
15	0.40	9	15	45	56	74	89	111	148	221	442	883	1.77
15	0.50	13	21	61	76	101	121	151	202	302	604	1.208	3.02
20	–	4	6	17	21	27	33	41	54	81	161	322	–
20	0.20	5	8	23	29	38	46	57	76	113	226	451	0.46
20	0.30	6	10	28	35	47	56	70	93	139	277	554	0.84
20	0.40	8	12	36	45	59	71	89	118	177	354	707	1.42
20	0.50	10	16	48	60	80	95	119	159	238	475	949	2.38
25	–	3	5	14	18	24	28	35	47	70	139	278	–
25	0.20	4	7	19	24	32	38	48	64	95	190	380	0.38
25	0.30	5	8	23	29	39	46	58	77	115	230	460	0.69
25	0.40	6	10	29	37	49	58	73	97	145	289	578	1.16
25	0.50	8	13	38	48	64	76	95	127	190	380	760	1.90
30	–	3	5	13	16	21	25	31	41	51	121	241	–
30	0.20	4	6	17	21	27	33	41	54	81	162	323	0.33
30	0.40	5	8	24	30	40	48	60	80	120	239	477	0.96
30	0.60	9	15	43	54	71	85	107	142	213	425	850	2.55
35	–	3	4	11	14	18	21	27	35	53	105	210	–
35	0.20	3	5	14	18	23	28	35	46	69	138	276	0.28
35	0.40	4	7	20	25	34	40	50	67	100	199	397	0.80
35	0.60	7	12	34	43	57	68	85	113	169	338	676	2.03
50	–	2	3	7	9	12	14	18	24	35	70	139	–
50	0.20	2	3	9	11	15	18	27	28	44	87	173	0.18
50	0.40	3	4	12	15	19	23	29	38	57	114	228	0.46
50	0.80	4	6	17	22	29	34	43	57	85	170	340	1.02

فبعد تحديد خطر القبول الخاطئ والتضليل المتوقع، والتضليل المقبول، وحجم المجتمع، يقسم فريق التدقيق التضليل المتوقع على التضليل المقبول، ثم يقسمون التضليل المقبول على المجتمع، بناء على ذلك فإن فريق التدقيق يجد الخطر الملائم للقبول الخاطئ في الجدول.

وفي مثال شركة السما إن معدل التضليل المتوقع إلى التضليل المقبول هو $\frac{4000}{10000}$ = 0.4 أما التضليل المقبول كنسبة من المجتمع فتساوي $\frac{10000}{300000}$ = 3.33% ولما كان الجدول لا يتضمن قيمة 3.33% فيمكن لفريق التدقيق أن يتوصل إلى القيمة الملائمة بين 3% . 4% أو الاعتماد على 3% وهي أكثر تحفظاً والقيمة المقابلة لمعدل 3% هي 191 مفردة أو 175 إذا استخدمنا التقريب أي 191 . 143 = 48 وهي تقابل 1 أما $\frac{1}{3}$ فهو 16.

191 . 16 = 175

اختيار عينات الوحدات النقدية:

عند سحب عينات الوحدات النقدية، عادة يسحب فريق التدقيق العينة عن طريق استخدام العينات العشوائية المنتظمة، وتبدأ العينة المنتظمة من خلال اختيار بداية عشوائية في المجتمع تمثل المفردة الأولى التي يتم اختيارها، ثم يتجاوز عدد ثابت من المفردات في المجتمع ثم يختار المفردة الثانية للفحص، وتستمر عملية السحب هذه إلى أن يتم الحصول على حجم العينة المطلوب.

على أن أحد المظاهر الفريدة في استخدام العينات العشوائية المنتظمة ذات الوحدات النقدية MUS هو أن وحدة المعاينة تعرف بأنها وحدة نقدية (كالليرة السورية أو الريال السعودي أو الجنيه المصري أو الدولار الأمريكي) خلال رصيد حساب معين، على أنه ليس من المنطقي أن يقوم فريق التدقيق بفحص ليرة واحدة من رصيد حساب أحد

المـدينين بـل أن الرصـيد بكاملـه يجـب أن يراجـع أي أن فريـق التـدقيق يفحـص الوحـدة المنطقيـة التـي تتضـمن وحـدة المعاينـة الفرديـة التـي يـتم اختيارهـا للفحـص، وفـي هـذه الحالـة فـإن الوحـدة المنطقيـة هـي رصـيد حسـاب أحـد المـدينين، ويمكـن أن تكـون رصـيد حسـاب أحـد المـوردين أو مفـردة مـن مفـردات المخـزون السـلعي، أو أي عنصـر مـن أرصـدة الحسابات أو صنف من العمليات.

ومـن أجـل اختيـار عينـة وحـدات نقديـة فـإن فريـق التـدقيق يحسـب فجـوة المعاينـة عـن طريـق تقسـيم رصـيد الحسـاب كمـا هـو مسـجل علـى حجـم العينـة الضـروري وبـالعودة علـى مثـال شركة السما نجد:

$$1714 = \frac{300000}{175}$$

وهكـذا نجـد أن فريـق التـدقيق سـيفحص كـل 1714 ليـرة مـن حسـابات شـركة السـما الخاصـة بالمتحصـلات النقديـة، وقـد كـان خطـر التضـليل المقبـول قـد قـرر بمبلـغ 10000 وكنتيجـة لـذلك فـإن فريـق التـدقيق سـوف يفحـص حسـاب كـل عميـل مهـم نسـبياً بالنسـبة للقـوائم الماليـة ككـل، وهـو يعنـي أن كـل القـيم ذات المبـالغ الكبيـرة علـى مسـتوى أرصـدة الحسـابات أو أصـناف العمليـات لهـا أرجحيـة كبيـرة فـي أن يقـع عليهـا الاختيـار، وعلـى العكـس إذا اختـار فريـق التـدقيق بشـكل عشـوائي 175 حسـاب مـن أصـل 1500 حسـاب هـي كـل عمـلاء شـركة السـما فـلا توجـد أي ضـمانات فـي أن الحسـابات ذات القـيم الكبيـرة سيقع عليها الخيار.

ويمكـن الافتـراض بـأن حسـابات العمـلاء ممسـوكة علـى الحاسـوب، ممـا يسـمح باسـتخدام أدوات IT المتاحـة أو CAATs لتصـنيف المـدينين وسـحب العينـة، ومـع ذلـك فـإن العـرض التـالي يبـين الانتقـاء مـن العناصـر الأولـى مـن حسـابات المتحصـلات النقديـة فـي شركة السما.

Account	Account Balance	Cumulative Balance	Selected
1	126	126	600
2	816	945	2.314
3	1.411	2.356	
4	75	2.431	
5	92	2.523	
6	204	2.727	
7	3.817	6.544	
			4.028
			5.742
8	315	6.859	
9	271	7.130	
10	1.000	8.130	
11	448	8.578	7.456
12	983	9.561	
13	121	9.682	9.170
14	406	10.088	
15	1.651	11.739	10.884
16	339	12.078	
*	*	*	
*	*	*	
1.500	687	300.000	

ويلاحظ على الجدول أعلاه ما يلي:

1 . يشير العمود الخاص بالحساب Account إلى الحسابات الفردية ويبلغ مجموع عدد هذه الحسابات في شركة السما 1500 حساب.

2 . إن رصيد كل حساب مبين في عمود أرصدة الحسابات وهو يمثل الوحدة المنطقية التي يفحصها المدققون في ظل ملاءمة الرصيد النقدي للحساب.

3 . أمـا الرصـيد التجميعـي فهـو ببسـاطة المجمـوع المتكـون مـن أرصـدة الحسـابات وإن مجموع كافة هذه الأرصدة في شركة السما هو 300000.

4 . أمـا الاختيـار فـيعكس بدايـة عشـوائية لـ 600 وفجـوة عشـوائية هـي 1714 أي قيـد فـي هـذا العمـود يحـدد عـن طريـق إضـافة الفجـوة العشـوائية للقيـد السـابق، وهـذا يمثـل الوحـدات النقدية التي تم اختيارها للفحص.

5 . أي حسـاب رصـيده أكبـر مـن 1714 لـه احتمـال 100% لأن يـتم اختيـاره فـي العينـة الجـاهزة للفحـص، فـإذا كنـت تسـير علـى فجـوة 100 سـم للخطـوة ومـررت عبـر جـدول عرضه 150 سم فإن قدمك مبلولة في جميع الأحوال.

فـإذا تـم اختيـار وحـدة نقديـة مـن داخـل حسـاب فـإن الوحـدة المنطقيـة (رصـيد الحسـاب) تـم اختيـاره للفحـص، فمـثلاً إن اسـتخدام بدايـة عشـوائية مـن 600 ليـرة فـإن فريـق التـدقيق سـوف يفحـص 600 مـن المجتمـع.. وفـي العـرض السـابق فـإن الحسـاب الثـاني سـجل 819 ويتضـمن 127 مـن 945، وذلـك لأن هـذا الحسـاب يتضـمن 660 ليـرة فـإن فريـق التدقيق يفحص كامل هذا الحساب.

وقـد بينـا مـن قبـل بـأن هـذا الأسـلوب مـن المعاينـات يحتـاج إلـى أخـذ المفـردات الصـفرية أو السلبية بعين الاعتبار لأن أهميتها النسبية ضعيفة في ظل معاينة الوحدات النقدية.

ويمكن ملاحظة نقطتان إضافيتان على العرض السابق:

1 . إن معاينـة الوحـدات النقديـة MUS يمثـل لاختبـار العمليـات ذات القيمـة النقديـة الأكبر.

2 . الحسـاب 7 المسـجل بمبلـغ 3817 قـد تـم اختيـاره مرتـان، وهـذا يحـدث فـي MUS عنـدما تكـون الوحـدات المنطقيـة (الحسـابات فـي هـذه الحالـة) أكبـر مـن الفجـوات العشـوائية، وفي حال حدوث ذلك فإن مفردات العينة المنطقية تكون أقل من الحجم المحدد.

2 . قياس مفردات العينة MUS

عنـد اختيـار مفـردات العينـة، ينجـز فريـق التـدقيق الإجـراء الجـوهري الملائـم ويقيسـون مفـردات العينـة، ولـدى فحـص المتحصـلات النقديـة لشـركة السـما، أرسـل فريـق التـدقيق مصـادقات للعمـلاء الـذين تـم اختيـار حسـاباتهم فـي العينـة، كمـا أنجـز الفريـق أي متابعـات تقتضـيها عمليـة الفحـص أو إجـراء بـديلاً فـي حـال عـدم الإجابـة، وبعـد إنجـاز كافـة هـذه الإجراءات يلاحظ فريق التدقيق ثلاثة أنواع من التضليل كما في العرض التالي.

Account	Recorded Balance	Audited value	Difference	Tainting Percentage
10		900	100	10%
598	1.000	1.620	1.920	50
1139	3.840	420	105	20
	525		2.125	

القيمـة المدققـة هـي المبلـغ التـي سـجلت فيـه الوحـدة المنطقيـة، بـافتراض عـدم وجـود تضـليل أو تطبيـق خـاطئ للمعـايير المحاسـبية الدوليـة، أمـا نسـبة الخلـل فتمثـل الفـرق بـين القيمـة المدققة والقيمة المسجلة.

ويبـدو أن التضـليل الفعلـي فـي شـركة السـما هـو 125 2 وإن هـذا المبلـغ هـو أقـل مـن التضـليل المقبـول وهـو 10000 أمـا تعمـيم هـذه النسـبة علـى المجتمـع الإحصـائي ككـل فهـو المهمـة الأخيـرة لفريـق التـدقيق فـي عينـات MUS، شـريطة أن يؤخـذ خطـر عـدم المعاينـة فـي الاعتبـار وهـو الاسـتنتاج غيـر المناسـب الـذي يـتم الوصـول إليـه لكـن لأسـباب لا تعود لمدى تمثيل العينة للمجتمع الإحصائي.

3 . تقييم نتائج معاينات MUS

عنـد هـذه النقطـة، لابـد لفريـق التـدقيق مـن إنجـاز الخطـوات الرئيسـية التاليـة خـلال تـدقيق المتحصلات، النقدية لشركة السما موضوع مثالنا السابق:

أ . إجراء التقييم الأولى التالي قبل البدء بعملية المعاينة:

1 . 1 . تحديد أن المتحصلات النقدية في شركة السما كانت مسجلة بمجموع قدره 300000 وهي موزعة على 1500 حساب.

1 . 2 . تقييم خطر التدقيق 5% والخطر الملازم 100% وخطر الرقابة 50% وخطر الإجراءات التحليلية 100%.

1 . 3 . تقييم التضليل المتوقع بـ 4000 والخطر المقبول 10000.

1 . 4 . بناء على خطر التدقيق والخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الإجراءات التحليلية يحدد خطر القبول غير الصحيح بـ 10%.

2 . إن استخدام تقييم التضليل المتوقع، والتضليل المقبول، وحجم المجتمع، وخطر القبول الخاطئ، أدى إلى تحديد حجم العينة 175 مفردة.

3 . بناء على حجم العينة 175 وحجم المجتمع 300000 ليرة سورية ثم حساب الفجوة العشوائية $\frac{300000}{175} = 1714$ ليرة.

4 . باستخدام السحب العشوائي المنتظم وتحديد 175 ليرة سورية وفحص الوحدة المنطقية ذات العلاقة (رصيد حساب) من خلال إرسال مصادقات ومتابعة الردود أو اللجوء إلى حلول بديلة.

5 . من خلال الإجراءات الجوهرية المنجزة في الفقرة 4 أعلاه تم تحديد ثلاث تضليلات تصل إلى 2125 ليرة سورية.

تعميم مستوى التضليل Projected Misstatement

لابد من افتراض أن الفجوات العشوائية تتضمن نفس النسبة من التضليل التي تم تحديدها عن طريق الفحص الذي يقوم به فريق التدقيق على أن يكون من الواضح أنه إذا كانت الوحدة المنطقية أصغر من الفجوة العشوائية فإن جزءاً من هذه الفجوة

العشوائية يبقى بدون فحص من قبل المدققين، وهذا يستدعي افتراض تعميم النسبة التي فرضت على باقي المجتمع، ويمكننا في البيان أو العرض التالي عرض كيفية التعميم.

الحساب	الفروق	نسبة الخلل		الفجوة العشوائية		تعميم التضليل
10	100	%10	×	1714	=	171.40
598	1920	%50		N/A		1920.00
1139	105	%20		1714		342.80
	2125					2434.20

ويجب ملاحظة أن التضليل المتعلق بالحساب 598 لم يتم ضربه أو تعميمه على الفجوة العشوائية بنفس الطريقة التي تمت مع الحسابين الآخرين، والسبب يعود للعرض الأسبق حيث ظهر أن الرصيد الدفتري لهذا الحساب وهو 3840 أما القيمة المدققة فكانت 1920 ولما كانت القيمة المسجلة أكبر من الفجوة العشوائية فلا توجد حاجة للتعميم على الفجوة العشوائية والنتيجة أن التضليل المعمم لهذا الحساب الخاص يساوي التضليل الفعلي المكتشف من قبل المدققين.

المسموحات المتكاملة لخطر المعاينة:

إن حساب التضليل المعمم في العرض السابق يفترض بأن قيمة الفجوة العشوائية مضللة بنفس المدى الذي تتعرض له العينة التي يتم فحصها من قبل المدققين. ومن الطبيعي أن بقية الفجوة العشوائية قد تكون مضللة إلى مدى أقل أو أكثر من المدى أو المستوى الذي تحقق في العينة التي تم فحصها، ولضبط الخروج على خطر المعاينة يقوم فريق التدقيق بحساب التعديلات التي تم عرضها تحت عنوان عوامل الثقة، ويشار إلى هذه التعديلات عادة على أنها المسموحات المتكاملة لخطر المعاينة وتحسب كما يلي:

1 . عندما تكون القيم المسجلة أقل من الفجوة العشوائية فإن التضليل المعمم قد ينخفض إلى مستوى ضعيف.

2 . إن كل تضليل في الخطوة السابقة يحدد مستوى التضليل المتكامل بشكل مرتبط مع اكتشاف التضليل، إن عامل الثقة المرتبط مع صغر أخطاء ناتجة عن القيمة الزائدة و10% خطر قبول غير صحيح دل العرض القادم على أنه 2.31 من أجل خطر قيمة زائدة واحد، وأن العامل هو 3.89.

Monetary Unit Sampling – Confidence Factors for Sample Evaluation

Number of Overstatement Misstatements	Bisk of Incorrect Acceptance							
	5%	10%	15%	20%	25%	30%	%35	37%
0	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	2.21	1.05	1.00
1	4.75	3.89	3.38	3.00	2.70	2.44	2.22	2.14
2	6.30	5.33	4.73	4.28	3.93	3.62	3.35	3.35
3	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11	4.77	4.46	4.35
4	9.16	8.00	7.27	6.73	6.28	5.90	5.55	5.43
5	10.52	9.28	8.50	7.91	7.43	7.01	6.64	6.50
6	11.85	10.54	9.71	9.08	8.56	8.12	7.72	7.57
7	13.15	11.78	10.90	10.24	9.69	9.21	8.79	8.63
8	14.44	13.00	12.08	11.38	10.81	10.31	9.85	9.68
9	15.71	14.21	13.25	12.52	11.92	11.39	10.92	10.74
10	16.97	15.41	14.42	13.66	13.02	12.47	11.98	11.79
11	18.21	16.60	15.59	14.78	14.13	13.55	13.04	12.84
12	19.45	17.79	16.72	15.90	15.22	14.63	14.09	13.89
13	20.87	18.96	17.86	17.02	16.32	15.70	15.14	14.93
14	21.89	20.13	19.00	18.13	17.40	16.77	16.20	15.98
15	23.10	21.30	20.13	19.24	18.49	17.84	17.25	17.02
16	24.31	22.46	21.26	20.34	19.58	18.90	18.29	18.06
17	25.50	23.61	22.39	21.44	20.66	19.97	19.34	19.10
18	26.70	24.78	23.51	22.54	21.74	21.03	20.38	20.14
19	27.88	25.91	24.63	23.64	22.81	22.09	21.43	21.18
20	29.07	27.05	25.74	24.73	23.89	23.15	22.47	22.22

المسموحات الأساسية في خطر المعاينة:

يظهر التضليل من خلال الإجراءات الجوهرية التي يقوم بها فريق التدقيق من خلال تعميم التضليل ومسموحات التكامل بين العينة والفجوات العشوائية، ومع ذلك فما هو الموقف من الفجوات العشوائية التي لا يكتشف معها تضليل؟ فلو افترضنا بأن فريق

التدقيق فحص حساب العميل رقم 627 وكان مسجلاً بقيمة 200 ولم يجد أي تضليل، فهو من المنطقي أن نستنتج بأن الفجوة العشوائية 1714 ممثلة بالحساب 627 الذي لم يتضمن تضليل؟ للإجابة على هذا السؤال فإن فريق التدقيق يقوم بحساب مسموحات خطر المعاينة الأساسي في محاولة لتقديم مقياس إحصائي للتضليل الذي يمكن أن تتضمنه الفجوات العشوائية التي لا يتمكن فريق التدقيق من حمايتها من التضليل... ومن أجل حساب المسموحات الأساسية لخطر المعاينة، نقوم بضرب الفجوة العشوائية بمعامل الثقة من أجل خطر القبول غير الصحيح.

أما معامل الثقة Confidence Factor المطابق للتضليل المساوي للصفر وهو 2.31 فقد تم اختياره لأن الفجوة العشوائية لا تحتوي على خطأ زيادة القيمة Overstatement أما المسموحات الأساسية لخطر المعاينة في شركة السما وفي حساب المتحصلات النقدية هي كالتالي:

المسموحات الأساسية لخطر المعاينة = الفجوة العشوائية × معامل الثقة

= 1714 × 2.31 = 3959.34

الحد الأعظمي للتضليل:

يتألف الحد الأعظمي للتضليل من العناصر التالية:

. التضليل المعمم.

. مسموحات خطر المعاينة المتكامل.

. المسموحات الأساسية لخطر المعاينة.

إن الحد الأعظمي هو المقدار الذي له احتمال (1 . خطر القبول غير الصحيح).

لأن يساوي أو يزيد على المبلغ الحقيقي للتضليل في المجتمع.

أو بطريقة أخرى هو احتمال خطر القبول غير الصحيح في أن المقدار الحقيقي للتضليل في المجتمع يزيد على الحد الأعظمي للتضليل.

كيف يستخدم المدققون الحد الأعظمي للتضليل؟

وهم يقارنون هذا المقياس مع مقدار التضليل المقبول على النحو التالي:

الحد الأعظمي للتضليل < التضليل المقبول ← رصيد الحساب المقبول على أنه مسجل بعدالة الحد الأعظمي للتضليل > التضليل المقبول ← استنتاج أن الرصيد غير مسجل بعدالة.

ويتألف الحد الأعظمي للتضليل من:

. إن التضليل الذي تمت حمايته في المثال السابق 2125

. إن التضليل الإضافي عن طريق الفجوات العشوائية 309.20 وقد تم استخراجه من خلال التضليل المعمم . التضليل الفعلي أي:

2434.20 . 2125 = 309.20

. إن المسموحات الكلية لخطر المعاينة بلغت 4.233.28 أي مسموحات مكملة لخطر المعاينة 274.24 + المسموحات الأساسية لخطر المعاينة 3959.34.

. وبحساب الحد الأعظمي للتضليل في شركة السما من أجل أرصدة حسابات المدينيين نجد:

تضليل معمم	2434.20
مسموحات متممة لخطر المعاينة	274.24
مسموحات أساسية لخطر المعاينة	3959.34
	6667.78

بناء على الحد الأعظمي للتضليل بحسب المثال السابق، يمكن لفريق التدقيق أن يستنتج بأن التضليل الحقيقي في المتحصلات النقدية بمعدل 90% = (1 . خطر القبول غير الصحيح بمعدل 10%) هو 6667.78 أو أقل.

وعلى العكس من ذلك يمكن القول بأن التضليل الحقيقي في المتحصلات النقدية يمكن أن يكون بمعدل 10% أكبر من 6667.78.

ولما كان الخطر المقبول في المتحصلات النقدية هو 10000 فإن فريق التدقيق سيقبل حساب المتحصلات على أنه معروض بعدالة، ولدى تنفيذ ذلك سيقوم فريق التدقيق بضبط القبول غير الصحيح بمعدل 10%، ويعمل فريق التدقيق أيضاً بالتحري عن أسباب التضليل ليشكلوا اقتناعاً بأن هذا التضليل لا يعود إلى ضعف الرقابة أو الغش، وبالإضافة إلى التأكد من أن التضليل ليس جوهرياً فإن فريق التدقيق يعمل على تجميع عناصر التضليل لمناقشة الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة والإشارة إلى هذا التضليل ضمن رسالة الإدارة.

والسؤال الذي يثور عند هذه النقطة هو: إذا زاد الحد الأعظمي للتضليل عن 10000 فما العمل؟

فلو افترضنا أن الحد الأعظمي بلغ 14500 عندها سيستنتج فريق التدقيق بأن التضليل الحقيقي في المجتمع وبنسبة 90% يساوي أو أقل من 14500 وهو حدٌ لا يسمح لهم بالاستنتاج بأن الرصيد معروض بعدالة، وأمامهم واحد من الخيارين التاليين:

1 . زيادة حجم العينة وفحص مفردات إضافية، مما يؤدي إلى تخفيض الفجوة العشوائية وتخفيض التضليل المعمم والمسموحات المتممة لخطر المعاينة والمسموحات الأساسية لخطر المعاينة، وإذا دل الفحص الإضافي على عدم اكتشاف تضليل، فإن إعادة حساب المعدل الأعظمي سيؤدي إلى تخفيض عن مستوى 10000 مما يبعث على الاستنتاج بأن القوائم المالية ليست مضللة.

2 . يمكن لفريق التدقيق أن يطلب تعديلات في الأرصدة المسجلة للمدينين، بما يتجاوز 4500 مما بعيد المستوى إلى أقل من 10000 وهو المستوى المقبول من التضليل.

العرض بقيمة مخفضة Under statement

كما أشرنا من قبل فإن معاينة الوحدات النقدية تستخدم من أجل القيم الزائدة وليس المنخفضة، إلا أن البحث عن القيم المنخفضة يبقى واحداً من أهداف التدقيق وخاصة بالنسبة لأوراق الدفع أو الموردين حيث يؤدي تخفيض قيمها إلى إخفاء التزامات الشركة لتحسين مركزها المالي وزيادة ربحيتها.

على إن إحدى الطرق الشائعة لتشميل تخفيض القيمة في معاينات الوحدات النقدية.

هي تخفيض التخفيض المعمم على أساس زيادة القيمة الموجود والمسموحات الأساسية من أجل خطر المعاينة، وهكذا في شركة السما حيث وجد المدققون بالإضافة إلى التضليل الذي تمت مناقشته الحساب 573 كان أقل بمبلغ 500 مما جعلهم يدخلون تخفيض القيمة على النحو الوارد في العرض التالي:

الحساب	الفروق	نسبة الخلل		الفجوة العشوائية		تعميم التضليل
573	500	%50	×	1714	=	857

إن الحد الأعظمي الصافي للتضليل سوف يكون الحد الأعظمي السابق 6667.78 . التخفيض المعمم أعلاه 857 أو 5810.78 وهو تقدير متحفظ للحد الأعظمي للتضليل لأنه لم يأخذ بالاعتبار مسموحات خطر المعاينة للعرض المنخفض.

والحالة المتطرفة لتخفيض القيمة هي الحساب ذو الرصيد الصفري الذي لا يتم اختياره في ظل MUS، إذ على المدققين أن يبحثوا عن الحسابات ذات الرصيد الصفري عندما يكون الرصيد الصفري غير معتاد، كأن يكون أحد الموردين الدائنين للشركة بمبالغ كبيرة ومتكررة وفجأة صار هذا الرصيد صفراً في نهاية العام، وإن عمليات كهذه تحتاج إلى متابعة خاصة لأنها تدخل ضمن احتمالات الغش وتتجاوز نطاق المعاينات.

ثانياً . معاينة المتغيرات التقليدية: Classical Variables Sampling

عند إنجاز الإجراءات الجوهرية هناك مدخل بديل لمعاينة الوحدات النقدية MUS ألا وهو معاينة المتغيرات التقليدية؛ التي تستخدم نظرية التوزيع الطبيعي لتقديم سلسلة من التقديرات لأرصدة الحسابات المسجلة (أو أصناف العمليات) أو التضليل في أرصدة الحسابات أو أصناف العمليات، وتقدم مقاييس النزعة المركزية دليلاً على أن العينة ذات الحجم سوف تنتج خطر معاينة بمستوى أقل، وبناء على هذه التقديرات يحدد فريق التدقيق لماذا كان رصيد الحساب أو صنف العمليات معروضاً بعدالة.

ولابد من الإشارة بأن معاينة المتغيرات التقليدية أقل استعمالاً من معاينة الوحدات النقدية في الممارسة العملية وأكثر المعاينات التقليدية للمتغيرات شيوعاً هي المتوسط في كل وحدة.

1 . تخطيط معاينة المتغيرات التقليدية:

في مرحلة التخطيط لابد لفريق التدقيق من أن يحدد هدف المعاينة، ويعرف الصفة التي يبحث عنها، ويعرف المجتمع كما في معاينة الوحدات النقدية.

ولعلنا نستمر في تطبيق معاينة المتغيرات التقليدية على المتحصلات النقدية في شركة السما، حيث تتألف حسابات المتحصلات من 1500 حساب ومجموع أرصدتها 300000، وأن فريق التدقيق مهتم في تقييم القضايا الخاصة بالوجود والتقييم والتخصيص وأن الأحكام السابقة قد اتخذت قبل اختيار المدينين من أجل إرسال المصادقات:

. خطر التدقيق الكلي 5%

. الخطر الملازم 100%

. خطر الرقابة 50%

. خطر الإجراءات التحليلية 100%

. خطر القبول غير الصحيح 10%

. التضليل المتوقع 4000

. التضليل المقبول 10000

ولعل السؤال الذي يثور هو: ما إذا كانت مفردات أو أرصدة معينة سوف تكون مشمولة في المجتمع الذي تجري معاينته؟ فمثلاً لنفترض بأن لدى شركة السما 5 عملاء كبار يبلغ مجموع أرصدتهم 120000، وأن كافة الأرصدة الخمسة هذه تزيد عن التضليل المقبول وهو 10000، ولنفترض أيضاً أن كافة الأرصدة الأخرى لا يزيد رصيد أي منها عن 2000، فما عسى فريق التدقيق أن يفعل؟

من الطبيعي أن فريق التدقيق يرغب في فحص الأرصدة الخمسة الكبار بشكل منفصل لأنها تمثل 40% من الأرصدة المسجلة للمتحصلات النقدية

$$\%40 = \frac{120000}{300000}$$

وأن كل رصيد من هذه الأرصدة الخمسة يزيد رصيده عن التضليل المقبول.

لذلك فإن العينة تشمل الحسابات الأخرى 1495 التي لا يمثل أي منها أهمية خاصة، وهكذا يكون فريق التدقيق قد قسم المجتمع إلى طبقتين الأولى ذات الأرصدة النقدية الكبيرة ويتم فحصها بالكامل، أما الطبقة الأخرى فهي الأرصدة الصغيرة والمتجانسة.

يقوم فريق التدقيق، لدى استخدام معاينة المتغيرات التقليدية، بتخفيض التباين في المجتمع عن طريق تقسيم المجتمع إلى طبقات تعتمد على حجم الحساب بالدرجة الأولى، وإن تقسيم المجتمع إلى طبقات يساعد فريق التدقيق على التركيز على المفردات ذات القيم الأكبر.

2 . تحديد حجم العينة:

إن المعادلة التي تحدد حجم العينة باستخدام المتوسط في الوحدة هو:

$$n = \left(\frac{N \times [R(IR) + R(IA)]}{TM - EM} \times SD \right)^2$$

حيث:

n = حجم العينة

N = حجم المجتمع (عدد الحسابات)

R(IR) = معامل الثقة من أجل خطر الرفض غير الصحيح.

R(IA) = معامل الثقة من أجل خطر القبول غير الصحيح.

SD = الانحراف المعياري

TM = التضليل المقبول

EM = التضليل المتوقع

3 . خطر الرفض غير الصحيح:

بعكس معاينة الوحدات النقدية (التي تأخذ القبول غير الصحيح في الاعتبار) فإن معاينة المتغيرات تأخذ القبول الخاطئ والرفض الخاطئ في الاعتبار عند تحديد حجم العينة، وإن خطر الرفض غير الصحيح هو احتمال رفض فريق التدقيق لرصيد حساب واعتباره مضللاً مع أنه عادلٌ.

كأي خطر معاينة فإن المستوى الأقل من الرفض الخاطئ يؤدي إلى زيادة حجم العينة.

أي أن خطر الرفض الخاطئ يرتبط بعلاقة طردية مع حجم العينة.

ومن الواضح أن خطر الرفض غير الصحيح يمثل خسارة كفاءة لفريق التدقيق.

لأن التوسع في حجم العينة كان سيؤدي إلى تكلفة أعلى وقبول.

4 . الانحراف المعياري:

يمثل الانحراف المعياري التباين في المجتمع الذي يتم فحصه، وهو وسطي الفروق المربع بين كل مفردة في المجتمع والوسط الحسابي للمجتمع. فحين يكون المجتمع أكثر تبايناً (أي المفردات التي تؤلف المجتمع تختلف بشكل أوسع على مستوى القيم النقدية)، فإن الانحراف المعياري يزداد.

وحينما يكون الانحراف المعياري أوسع يجد فريق التدقيق صعوبة أكبر في اختيار عينة ممثلة، أو بمعنى آخر كلما ازدادت القيمة النقدية للانحراف المعياري كلما ازدادت القيمة النقدية للعينة، أي أن ثمة علاقة مباشرة بين حجم العينة وحجم الانحراف المعياري.

د . حساب حجم العينة:

بناء على المعادلة السابقة وبحسب معطيات المثال السابق ينتج:

$$n = \left(\frac{N \times [R(IR) + R(IA)]}{TM - EM} \times SD\right)^2$$

$$n = \left(\frac{1500 \times [(1.44 + 1.28)]}{10000 - 4000} \times 33\right)^2$$

$$n = 444.37 \rightarrow 445$$

أي أن حجم العينة 445 حساب من أصل 1500

6 . اختيار مفردات العينة:

من القواعد الأساسية في المعاينة الإحصائية هي تمتع كافة المفردات وفي مثالنا هذا الحسابات بفرص متكافئة للدخول في العينة، وفي مثالنا السابق يمكننا إتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

6 . 1 . تحديد 445 رقم بشكل عشوائي ثم أخذ الحسابات المطابقة لهذه الأرقام وإرسال المصادقات.

6 . 2 . اعتماد بداية عشوائية (أو عدد من البدايات العشوائية) ثم الاعتماد على الفجوة العشوائية للانتقال من مفردة إلى أخرى من مفردات العينة.

إذ إن عينة المتغيرات التقليدية تعرف وحدة المعاينة على أنها وحدة منطقية . في مثالنا حساب . وأن هذه الوحدة المنطقية تحتوي وحدات نقدية، وهذا يختلف عن معاينة الوحدات النقدية التي تعد وحدة النقود هي وحدة المعاينة.

وقد ناقشنا في هذا الفصل مدخلاً للمتغيرات: الوحدات النقدية والمتغيرات التقليدية، وقد بينا أن مدخل الوحدات النقدية يميل للتركيز على القيم الكبيرة عند تحديد مفردات العينة الخاضعة للفحص، وعلى العكس من ذلك فإن معاينة المتغيرات التقليدية تعتمد وحدات منطقية (كأرصدة الحسابات) وليس بالضرورة تختار الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة، ولعلنا نبين الفروق بين هذين المدخلين على النحو التالي:

1 . إن ارتفاع القيم Overstatement ينال تركيزاً أكبر في معاينة الوحدات النقدية.

2 . من الصعب أو من غير العملي تقدير الانحراف المعياري في معاينة الوحدات النقدية لأن هذه المعاينات لا تستخدم الانحراف المعياري في تحديد حجم العينة أو تقييم نتائجها.

3 . يتم توقع الأرصدة الصفرية أو الضئيلة القيمة.

4 . يوجد تباين كبير في مفردات المجتمع الإحصائي ويتم التركيز على القيم الكبيرة في معاينة الوحدات النقدية.

وعلى العكس من ذلك يمكن استخدام معاينة المتغيرات عند التركيز على القيم المخفضة (أوراق الدفع مثلاً) بحيث يمكن تقدير الانحراف المعياري وتوقع التضليل بناء عليه، كما أن المجتمع الإحصائي أكثر تجانساً.

وإن هذا التنوع يلقي على عاتق فريق التدقيق اختيار الأسلوب الذي يتلاءم مع أهداف المعاينة وطبيعة المجتمع الذي تؤخذ منه العينة.

وقد يختار فريق التدقيق أن يعتمد على عينات غير إحصائية، ففي مثالنا السابق في شركة سما حيث كان عدد المدينين 1500 وهم مدينون بقيمة 300000 وإن فريق التدقيق مهتم بهدف الحدوث والتقييم والتخصيص.

ومن أجل تحديد حجم العينة في ظل المعاينة غير الإحصائية، قرر فريق التدقيق اختبار 75 حساب لكنهم يرغبون في تشميل الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة بهذه العينة، ولما كانت هذه الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة 5 حسابات رصيد كل منها أكبر من 10000 وقد أرسل فريق التدقيق مصادقات إلى أصحاب هذه الحسابات ولم يجدوا أي تضليل، مما أدى إلى أخذ عينة من 70 مفردة من أرصدة حسابات المدينين لفحصها.

ولما كان رصيد الحسابات الخمسة 120000 فإن باقي الحسابات تبلغ 180000، وبافتراض أن المصادقات التي أرسلت إلى 70 مدين كانت قيمتها بعد الإجابة 9900 أما قيمتها الدفترية فكانت 10000.

مما يمكن فريق التدقيق من تعميم النتائج على النحو التالي:

$$178.200 = 180000 \times \frac{9900}{10000}$$

أي أن الفرق هو 180000 . 178200 = 1800

ولما كان الخطر المقبول 10000 وهو أكبر من 1800

وكذلك إن الخطر المتوقع 4000 وهو أكبر من 1800

مما يدفع فريق التدقيق للاستنتاج بأن التضليل الناتج ليس جوهرياً (أو ليس مهماً نسبياً).

ويمكن لفريق التدقيق أن يلجأ إلى تعميم نتائج العينة على المجتمع على أساس عدد المفردات التي تم فحصها، فإذا كان الفرق 100 من أجل 70 عنصراً تم فحصها فإن لفرق من أجل الحساب الواحد هو 100 ÷ 70 = 1.43 وبضرب هذا المعامل بعدد الحسابات وهي 1495 × 1.43 تكون النتيجة 137.85 وهي أقل من 10000 وهو الخطر المقبول كما أنها أقل من 4000 وهي الخطر المتوقع.

أسئلة حول الفصل الثالث

أولاً . الخيارات:

أ . أي من المراحل التالية أكثر اتصالاً بمعاينة المتغيرات.

أ . تحديد المستوى الأولي لإنجاز الأهمية النسبية.

ب . إنجاز اختبارات الرقابة.

ج . إنجاز الإجراءات الجوهرية.

د . البحث عن الحدوث الممكن للأحداث التالية.

2 . أي من نماذج معاينة المتغيرات يمثل لاختيار القيم النقدية الأكبر:

أ . تقدير الفروق.

ب . الوسطي في تقديرات وحدة النقود.

ج . معاينة الوحدات النقدية.

د . تقدير المؤشرات.

3 . يمكن لطرق معاينة المتغيرات أن تستخدم لتقدير:

	تضليل الحسابات	**رصيد صحيح للحساب**
أ .	نعم	نعم
ب .	نعم	لا
ج .	لا	نعم
ج .	لا	لا

4 . عندما يكون خطر التدقيق 0.015، والخطر الملازم 0.50 أما خطر الرقابة فهو 0.30 وخطر الإجراءات التحليلية 0.50 لذا فإن خطر القبول غير الصحيح هو:

أ . 0.02 ب . 0.20

ج . 0.50 د . 2.00

5 . عند اتخاذ قرار حول القيمة النقدية لرصيد الحساب في عينه، فإن فريق التدقيق يعتبر خطر القبول غير الصحيح أكثر جدية من خطر الرفض غير صحيح بسبب:

أ . الرفض الخاطئ يتضمن كفاءة التدقيق.

ب . لأن فريق التدقيق سيعمل عملاً إضافياً لاكتشاف التضليل في القرار غير الصحيح.

ج . القبول غير الصحيح كفاءة التدقيق.

د . صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية.

6 . إن المظهر الفريد لمعاينة الوحدات النقدية MUS هو:

أ . لا يتم انتقاء العينة بشكل عشوائي.

ب . لا يتم استبدال الوحدات النقدية المنتقاة في العينة قبل إتمام الاختيار.

د . لا يقلق المدققون حول قرار القبول غير الصحيح.

د . يعرف المجتمع على أنه مجموعة من الوحدات النقدية في أرصدة الحسابات أو أصناف العمليات.

7 . عند تحديد حجم العينة في معاينة الوحدات النقدية لا يحتاج فريق التدقيق لاتخاذ قرارات تتعلق بـ:

أ . خطر التدقيق. ب . التضليل المقبول.

د . التضليل المتوقع. د . الانحراف المعياري الخطأ.

8 . أي مما يلي لا تسبب اختيار عينة أكبر من عينات الوحدات النقدية:

أ . انخفاض خطر القبول غير الصحيح من 10 إلى 5 بالمائة.

ب . زيادة الخطر المقبول من 30000 إلى 60000.

ج . زيادة الخطر المتوقع من 20000 إلى 40000.

د . زيادة خطر الرفض غير الصحيح.

9 . بـافتراض بـأن حسـاباً برصـيد مسـجل قـدره 5000 كـان رصـيده بعـد التـدقيق 3000 باسـتخدام معاينـة الوحـدات النقديـة فـإن الفجـوة العشـوائية هـي 1500 أمـا التضـليل المعمـم فهو:

أ . 600. ب . 900.

ج . 2000. د . 3000.

10 . إذا كـان حـد التضـليل الأعظمـي 17800 والتضـليل المقبـول 15000 فمـا هـو الحـد الأدنـى مـن التعـديل الضـروري لكـي يصـدر المـدقق رأيـاً غيـر مـتحفظ عـن القـوائم المالية؟

أ . 5. ب . 280.

ج . 4800. د . 14800.

11 . قامـت زينـب بتـدقيق المخـزون فـي شـركة بـردى عـن طريـق اسـتخدام العينـات، وقـد فحصـت 120 مفـردة مـن لائحـة المخـزون واكتشـفت زيـادة القـيم المسـجلة بمبلـغ 480، وقـد كانـت القيمـة الدفتريـة للعناصـر المدققـة 48000، وكـان هنـاك 1200 مفـردة مـن المخزون بقيمة دفترية تبلغ 490000 وباستخدام المتوسط للوحدة النقدية يبلغ:

أ . التضليل المعمم 480. ب . التضليل المعمم 576000.

ج . التضليل المعمم 10000. د . التضليل المعمم 480000.

12 . أي مـن العناصـر التاليـة لا يسـتخدم لـدى تحديـد حجـم العينـة مـن خـلال المعاينـات التقليدية للمتغيرات:

أ . التضليل المتوقع في الحساب.

ب . الأهمية النسبية الكلية للقوائم المالية.

ج . خطر تقييم خطر الرقابة على أنه قليل.

د . خطر تقييم خطر الرقابة على أنه عال.

13 . أي من العناصر التالية لا يستخدم لتحديد الحد الأعظمي للتضليل:

أ . المسموحات الأساسية لخطر المعاينة.

ب . المسموحات المخفضة لخطر المعاينة.

د . التضليل المعمم.

د . التضليل المقبول.

14 . يحدد التضليل المعمم عن طريق ضرب الفجوة العشوائية ب:

أ . معامل التوسع. ب . معامل الثقة المخفض.

ج . معامل الثقة. د . معامل الخلل.

15 . رصيد مسجل مقداره 10000 ورصيده بعد التدقيق 8000 فباستخدام معاينة الوحدات النقدية بفجوة عشوائية 20000 يكون التضليل المعمم:

أ . 2000. ب . 4000.

ج . 5000. د . 10000.

ثانياً . المشكلات:

1 . بهدف اختيار عينة من حسابات المدينين لإرسال مصادقات حيث يزيد مجموع أرصدة المدينين على 4 مليون ليرة سورية، وتتدرج الأرصدة بين 800 . 8000.

وتدل تجربة الأعوام الماضية على أن خطر التضليل كان متوسطاً وهو أقل من الخطر المقبول.

المطلوب:

اختيار أسلوب معاينة الوحدات النقدية أو المتغيرات التقليدية وبيان الأسباب.

2 . إليك المعلومات التالية:

أ . خطر القبول غير الصحيح RIA = 5%.

خطر التضليل المقبول TM = 50000

التضليل المتوقع EM = 10000

ب . RIA = 5%، TM = 50000، EM = 25000

ج . RIA = 10%، TM = 5000، EM = 10000

د . RIA = 10%، TM = 5000، EM = 25000

المطلوب:

أ . تحديد حجم العينة من خلال الوحدات النقدية بالنسبة للبدائل الأربعة.

ب . تحديد العلاقة بين العوامل المختلفة وحجم العينة.

3 . تبلغ القيمة الدفترية للمتحصلات النقدية في شركة عدن 10 مليون وتتألف من 2000 حساب ففي ظل المتغيرات التالية التي يعتمد عليها مكتب الاستقامة للتدقيق:

أ . خطر القبول غير الصحيح 5%.

ب . التضليل المقبول 250000.

ج . التضليل المتوقع 50000.

المطلوب:

1 . تحديد حجم العينة وفجوة المعاينة التي يستخدمها المدقق.

2 . كيفية سحب العينة بعد تحديد حجمها.

3 . أملأ الفراغات في الجدول التالي باستخدام معاينة الوحدات النقدية:

الرصيد المسجل	1500000	190000	[؟جـ]
حجم العينة	115	[؟ ب]	124
الفجوة العشوائية أو فجوة المعاينة	[؟ T]	4222	18000

الفصل الرابع

تدقيق نظم المعلومات المؤتمتة

ويهدف هذا الفصل إلى ما يلي:

1 . بيان ووصف الرقابة العامة والتطبيقية في نظم المعلومات المؤتمتة.

2 . شرح الفرق بين التدقيق حول الحاسوب والتدقيق خلال الحاسوب.

3 . بيان التقنيات المختلفة التي يمكن للمدقق أن يستخدمها لاختبار الرقابة في ظل استخدام نظام المعلومات المؤتمت.

4 . وصف المميزات والرقابة في بيئة المستخدم الأخير.

5 . تعريف الغش من خلال الحاسوب والرقابة المستخدمة للوقاية منه.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الرابع

تدقيق نظم المعلومات المؤتمتة

مقدمة:

لا يؤثر استخدام الحاسوب في أهداف التدقيق، سواء بالنسبة لتقييم الرقابة الداخلية، أو جمع أدلة الإثبات الداعمة لرأي المدقق، إلا أن وجود أنظمة الحاسوب تفرض على المدققين فهم الرقابة الداخلية لعمليات العميل، وتحديد تلك الرقابة التي يعتمد عليها المدقق، واختبار كفاءة العمليات الرقابية وفق الجدول الآتي:

فهم الرقابة الداخلية	تحديد الرقابة التي يعتمد عليها المدقق	اختبار فاعلية الرقابة الداخلية
فهم الرقابة المعتمدة من العميل لتشغيل العمليات	تحديد الرقابة من خلال الحاسب التي يعتمد عليها المدقق	تقييم فاعلية العمليات الرقابية ذات العلاقة بتشغيل العمليات من خلال الحاسوب

أولاً . أهداف الرقابة في ظل نظم المعلومات

يمكن تقسيم أهداف الرقابة من خلال نظم المعلومات المؤتمتة على النحو التالي:

1 . التخطيط والتنظيم:

بيان كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات من خلال الشخصية المعنوية وذلك لإنجاز أهدافها بالشكل الأفضل، وذلك فيما يتعلق بالتقارير المالية أو الأهداف العامة الأخرى، ويتناول هذا الهدف المنظمة والبنية التحتية لـ IT خلال الشخصية المعنوية.

2 . الحصول على التكنولوجيا وتطبيقها:

وذلك من خلال تحديد متطلبات IT والحصول على التكنولوجيا الضرورية وتطبيق هذه التكنولوجية خلال الشخصية المعنوية ويتضمن ذلك الصيانة الضرورية لزيادة الحياة المفيدة لهذه التكنولوجيا.

3 . الاستلام والدعم:

ويتم التركيز على التنفيذ الفعلي لنظام المعلومات IT واتخاذ الإجراءات الضرورية للتأكد من تفعيل IT وفق الطريقة المستهدفة.

4 . الرقابة والتقييم:

وذلك للتعرف على ما إذا كان IT يحقق الأهداف المرجوة، وما إذا كانت الرقابة الملائمة قد طبقت للانسجام مع المتطلبات المتوقعة.

ثانياً . أقسام الرقابة في ظل نظم المعلومات

يمكن تقسيم الرقابة في ظل IT إلى النوعين التالين:

النوع الأول . الرقابة العامة Information technology general control (ITGC) وتطبق على كافة التطبيقات على نظم المعلومات المؤتمتة مثل تشغيل البيانات عبر الدورات المختلفة: وتقسم الرقابة العامة إلى خمسة قطاعات رقابية فعلية عامة وهي:

1 . الرقابة الصلبة hardware controls.

2 . تطوير الأنظمة.

3 . تبديل البرامج.

4 . تشغيل الحاسوب.

5 . الرقابة على الدخول على البرامج والبيانات.

النـوع الثـاني . الرقابـة التطبيقيـة Information technology application control (ITACs)

وتطبـق علـى عمليـات محـددة مـن خـلال نظـام المعلومـات لإنجـاز التقـارير الماليـة، أي أن ITAC تتعلق بنماذج محددة من العمليات أو دورات العمليات (كدورة الإيرادات).

2 . الرقابة العامة ITGC وتقسم إلى:

أ . رقابة الجسم الصلب :

وتشـير إلـى المعـدات والأدوات الفيزيائيـة التـي تشـكل الحاسـوب، وتقـدم الرقابـة علـى الجسـم الصـلب تأكيـداً بـأن البيانـات لا تعـدل أثنـاء تحولهـا داخـل النظـام. وتتنـاول هـذه الرقابـة بقـاء الأرقـام والـدليل علـى حالـه أثنـاء إدخـال البيانـات أو تحويلهـا مـن جـزء إلـى آخـر. كـذلك التأكـد مـن سـلامة القواعـد أو الأدلـة المسـتخدمة، ويمكـن للمـدققين التأكـد مـن ذلـك مـن خلال الربط بين الأرقام والمعطيات الأساسية داخل النظام مع المستندات الأصلية.

ومـن المظـاهر الهامـة للرقابـة علـى الجسـم الصـلب هـي الصـيانة الوقائيـة التـي تجعـل المعـدات والأدوات بحالـة جيـدة، ويمكـن للمـدققين التأكـد مـن وجـود عقـود للصـيانة فـي حـال وجـود عقـود صـيانة مـع جهـات خارجيـة، ثـم التأكـد مـن حـدوث هـذه الصـيانة بشـكل دوري، بالإضافة إلى أي تقارير تتعلق بذلك.

ب . الرقابة على تطوير البرنامج:

ويهـدف ذلـك إلـى التحقـق مـن أن أي تطـوير للبـرامج يـتم بشـكل شـرعي وبمـا يتفـق مـع سياسـات الإدارة، وأن المسـتخدمين المناسـبين قـد أسـهموا فـي عمليـة الحيـازة أو التطـوير، وإن البـرامج قـد خضـعت للاختبـار قبـل وضـعها فـي التشـغيل، كمـا أنهـا تحتـوي علـى التوثيـق المناسـب، بمـا يشـير إلـى أن الاطـلاع علـى وثـائق النظـام تسـمح بتشـغيله بشـكل مبسط، وأن العاملين الذين يستخدمون هذا النظام قد حصلوا على التدريب المناسب.

ج . الرقابة على تبديل البرنامج:

وهو مشابه لتطوير البرنامج، وهو يحتاج من المدققين أن يتأكدوا من أن التبديل تمت إجازته من السلطة المختصة، كما تضمن مساهمة مستخدمين لهم مصلحة بالتبديل، كما تم اختبار التبديل قبل وضعه في الاستخدام، كما تم توثيقه بالشكل المناسب، إذ إن بعض عمليات التبديل أتت بنتائج سلبية في بعض الأحيان.

د . الرقابة على العمليات:

وتهتم بتقديم تأكيد معقول بأن تشغيل العمليات خلال نظام المعلومات يتم بهدف تحقيق أهداف الشخصية المعنوية وإن إجراءات تتخذ بغرض استعادة المعلومات الهامة عند الحاجة.

ويمكن أن يتم تشغيل العمليات باستخدام نظام الوجبات batch أو بحسب وقت الحدوث On Line ويتصف نظام الوجبات بأنه يشغل مجموعة من العمليات المتشابهة مع بعضها البعض، كالتعامل مع عنصر من عناصر الشخصية المعنوية كالفواتير أو جدول الرواتب والأجور عند تجهيز المعلومات الخاصة بالدوام لكافة العاملين بالإضافة إلى أرقام العاملين وساعات دوامهم كوجبة واحدة.

بخلاف الاتصالات الهاتفية التي تسجل بشكل فوري بمجرد حدوث الاتصال ولا تحتاج إلى تجميع العمليات على شكل وجبات.

وإن رقابة هامة يمكن أن تجرى على العمليات عبر الحاسوب من خلال سياسات وإجراءات تتعلق مثلاً بما يلي:

1 . عمليات تشغيل المعلومات كجدولة العمليات، والرقابة والرد على أي أحداث تحصل أثناء التشغيل.

2 . طرق لمعالجة الفشل في بيئة التشغيل وفي وقت حدوث الفشل أو الإخفاق.

3 . وتنشأ الحاجة في بيئة الحاسوب إلى تقسيم الواجبات أو الفصل بين الواجبات بشكل أعمق من بيئة العمل اليدوي ومن أمثلة ذلك:

أ . يقوم محللو النظم بتحليل المتطلبات والحاجة إلى المعلومات، وتقييم الأنظمة الموجودة، وتصميم نظام معلومات جديد أو تحسين النظام الحالي، وإعداد ترشيد للمبرمجين، وإعداد توثيق للنظام.

ب . يعد المبرمجون وثائق البرنامج، وخرائط التدفقات المنطقية، والصيغ اللازمة لتنفيذ النظام كما صممه المحللون.

ج . أما المشغلون فيقومون بتشغيل الحاسوب وفق التعليمات المحددة من قبل المبرمجين لمعالجة العمليات المحاسبية في الوحدة المحاسبية.

د . ويقوم معدو البيانات بنقل المعلومات المكتوبة إلى لغة الحاسوب.

هـ . حفظ وثائق النظام والبرامج وملفات البيانات في مكتبة آمنة وعدم السماح بالتماس مع هذه الوثائق إلا لأشخاص محددين ضمن كلمات سر معينة.

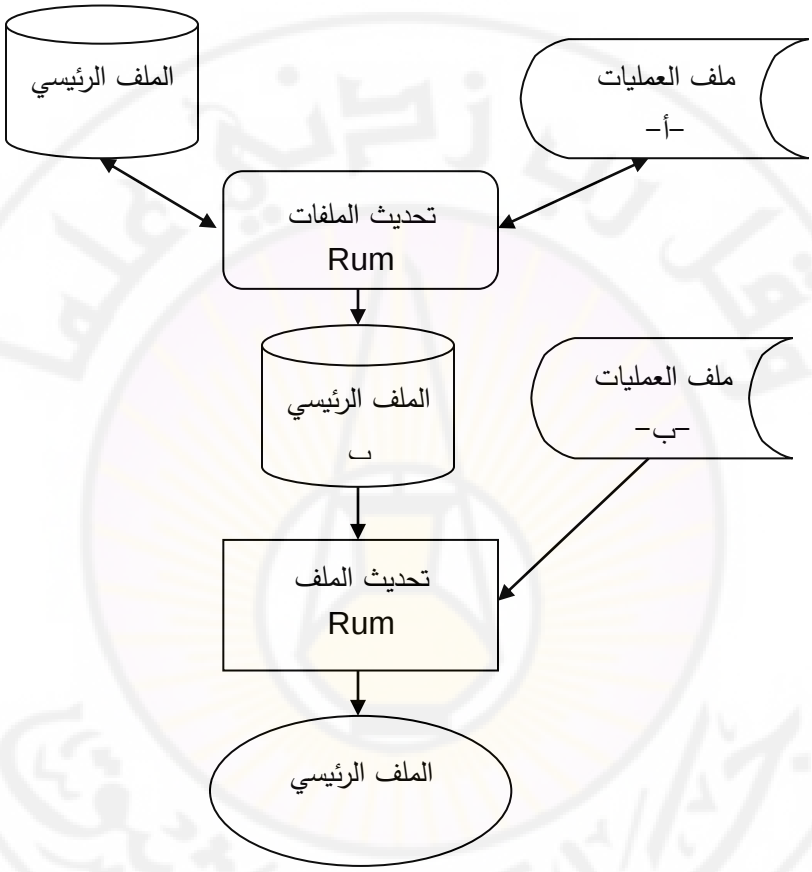
4 . كما يتم الاعتماد على رقابة على الملفات والبيانات ومن أمثلة ذلك:

آ . استخدام ملفات ملائمة للتشغيل الالكتروني من خلال استخدام علامات خاصة أو عناوين داخلية وخارجية.

ب . تأمين وحماية الملفات من خلال تخزينها في موقع بعيد عن الماء أو الرطوبة وعدم تعرضها للحريق واسترجاعها دورياً، وقد يتم تخزينها خارج موقع العمل أو إيداعها في مؤسسات مختصة.

ج . إعادة بناء الملفات المستخدمة في التشغيل من خلال سياسة الاحتفاظ بالملفات القديمة لفترة محددة من الزمن، إذ إن الملفات المعتادة يمكن أن تتعرض للدمار ولا مناص في هذه الحالة من إعادة بنائها. وأن أكر الأساليب المستخدمة في هذا الإطار

هـو الجـد . الأب . الابـن، الـذي يمكـن مـن خلالـه إعـادة بنـاء الملـف الرئيسـي الجـاري مـن خلال الملف الرئيسي السابق وملف العمليات الجارية حسب الشكل التالي:



5 . الرقابة على الدخول على البرامج والبيانات:

وتهـدف إلـى تقـديم ضـمان معقـول بـأن الـدخول (Access) علـى البـرامج أو البيانـات غيـر متـاح إلا لأشـخاص مرخصـين، فقـد أدى انتشـار القرصـنة فـي الحاسـوب إلـى زيـادة اهتمـام المنظمـات بعـدم السـماح بالتعامـل مـع البـرامج أو البيانـات إلا للأشـخاص المرخصين.

وإن أهم مظاهر الرقابة الشائعة في هذا المجال هي استخدام كلمات السر (Peas words) مما يلقي على إدارة الشخصية المعنوية عبء وضع سياسة سرية وتحديد مستويات متعددة للتعامل مع البرامج والبيانات تبنى على مركز الموظف أو وظيفته.

وبالإضافة إلى كلمات السر تستعمل وسائل الرقابة الفيزيائية على محطات وأدوات الإدخال (كعدم السماح بدخول بعض المكاتب إلا لأشخاص محددين)، وقد حدث في عام 2007 تم ارتكاب عمليات غش في مصرف Societe general تقارب 7 مليار دولار عن طريق قيام أحد الموظفين الكبار بإدخال قيود وهمية غير معتمدة من مسؤول الحسابات في الغرفة الخلفية للمصرف.

وهناك أنواع أخرى من الرقابة لوضع قيود على الدخول على النظام منها:

آ . وضع قيود زمنية.

ب . المراجعة الدورية والمصادقات على حقوق الدخول مع المستخدمين.

ج . التأكد من أن التعديلات على مستويات الدخول قد أخذت بالاعتبار يما يتفق مع تعديلات مسؤوليات المستخدمين.

د . التأكد من إلغاء حقوق الدخول للمستخدمين الذين لم يعد مسموحاً بدخولهم.

هـ . التقرير الفوري عن أي تجاوزات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة.

ثالثاً . الرقابة على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات, وتتضمن خطوات مؤتمتة من خلال تطبيقات التجهيزات اللينة, والإجراءات البدوية ذات العلاقة بهدف تشغيل العمليات بأنواعها المختلفة، وترتبط الرقابة على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات ITAC بالدورات المختلفة (كدورة الإيرادات والتحصيل، والحيازة والمشتريات) من أجل منع الخطأ والغش والوقاية منها على مستوى كل دورة على حدة، ويمكن تقسيم هذه الرقابة إلى ثلاثة أقسام:

1 . الرقابة على المدخلات.

2 . الرقابة على العمليات.

3 . الرقابة على المخرجات.

1 . الرقابة على المدخلات:

تصمم الرقابة على المدخلات لتقديم تأكيد منطقي بأن البيانات المستلمة للتشغيل من خلال الحاسوب قد تمت إجازتها ودخلت أو حولت للتشغيل بشكل دقيق، وتتيح هذه الرقابة الفرصة لموظفي الشخصية المعنوية لتصحيح وتحويل البيانات التي تم رفضها مبدئياً، ومن أمثلة هذه الرقابة:

آ . الرقابة على إدخال البيانات ونماذجها:

وتتعلق بتصميم إدخال البيانات لتخفيض تكرار أخطاء المدخلات من خلال الموظفين، كالسماح للموظفين بمراجعة المدخلات قبل إحالتها (Submitting it).

ب . رقابة الإجازة أو الترخيص:

حيث لا تقبل أي مدخلات للتشغيل في الحاسوب إلا إذا كانت مجازة أو موافق عليها من السلطة المختصة، ويمكن أن تكون الإجازة عبر الحاسوب دون تدخل ورقي.

ج . ضبط الخانات:

كضبط أرقام العملاء أو الموردين ورفض الإدخال في حال زيادة خانة أو إنقاصها.

د . عد السجلات:

كإرسال عدد من العمليات لإدخالها وعند الانتهاء يتم التأكد من سلامة العد.

هـ . مجموع الوجبات:

حيث تجمع عمليات الوجبة يدوياً ثم يقارن هذا المجموع مع المجموع المحوسب بعد الإدخال.

و . اختبار البيانات المفقودة:

إذ لابد من تعبئة بعض الحقول لاستكمال التسجيل، كتسجيل رقم سند القيد أو الفاتورة عند تسجيل حسابات الموردين.

و . اختبار التتابع:

كترقيم مرفقات سند القيد وفي حال نقصها لا يتم إدخال البيانات أو تحويلها.

ز . تصحيح الأخطاء وإجراءات إعادة التحويل:

وتتضمن هذه الرقابة السياسات والإجراءات المتبعة والتي تؤكد التعريف بالأخطاء على أساس زمني والتصحيح، وإعادة التحويل من قبل أشخاص ملائمين لإجراء مثل هذه العمليات.

2 . الرقابة على العمليات:

تصمم الرقابة على العمليات لتقديم تأكيد منطقي بأن تشغيل البيانات تم بشكل دقيق بدون أي حذف أو ازدواج، وإن العديد من الرقابة على تشغيل العمليات مشابهة للرقابة على المدخلات، وتشمل ما يلي على سبيل المثال:

أ . الرقابة على التشغيل والملفات:

للتأكد من أن الملف الملائم قد استخدم بالفعل وإن العلامات المميزة قد استخدمت بشكل صحيح.

ب . الرقابة على نقل المعلومات:

أي نقل المعلومات من دائرة إلى أخرى أو من برنامج عمليات إلى آخر.

ج . رقابة الحدود:

وهي رقابة منطقية تمنع تشغيل العمليات غير المنطقية، كإيقاف الاستهلاك إذا زاد عن قيمة الأصل.

3 . الرقابة على المخرجات:

تمثل الرقابة على المخرجات الضبط النهائي على دقة نتائج التشغيل الالكتروني، والحماية من الخطأ دون منع وقوعه، وتصمم هذه الرقابة لتقديم تأكيد معقول بأن الأشخاص المجازين فقط لاستلام المخرجات يستلمونها أو يدخلون على الملفات التي تنتج المخرجات وتضم ما يلي:

أ . الرقابة على المجاميع.

ب . التغيرات على الملف الرئيس.

ج . الرقابة على توزيع المخرجات على ذوي العلاقة فقط.

وتهدف الرقابة على تكنولوجيا المعلومات بصورة عامة إلى تحقيق الأهداف التالية:

. إن إدخال العمليات الفردية والبيانات دقيق (الدقة).

. كل العمليات قد أدخلت (الكمال).

. أدخلت العمليات مرة واحدة (الوجود).

. تشغيل العمليات دقيقاً (الدقة).

ويبين الجدول الآتي الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ITAC

	دقة المدخلات والعمليات	كافة العمليات أدخلت	تم إدخال البيانات مرة واحدة	إن تشغيل البيانات دقيقاً	الأخرى
إدخال البيانات	×				تمت إجازة المدخلات
ضبط الخانات	×				
عد السجلات		×	×	×	
مجموع الدفعات	×	×	×	×	
اختيار الشرعية	×	–	–	–	–
اختيار البيانات المحذوفة	×	–	–	–	–
التتابع	–	×	–	–	–
الحدود	×				
تصحيح الأخطاء	×			×	
الرقابة على الملفات والعمليات				×	
تقارير المجاميع				×	
تغيرات في المنفذ الرئيسي	–	–	–	×	
توزيع المخرجات	–	–	–	–	التأكد من أن التغيرات تمت إجازتها من السلطة الشرعية... التأكد من أن التقارير وصلت إلى ذوي العلاقة

رابعاً . تقييم خطر الرقابة في بيئة الحاسوب:

يدخل نظام المعلومات المؤتمت في صلب الرقابة الداخلية، مما يجعل تقييم خطر الرقابة من خلال استخدامه من مسؤوليات مدقق الحسابات، سواء كان ذلك في ظل المعايير الدولية للتدقيق، أو معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS وتكون مسؤوليته أعظم في ظل قانون SOX الخاص بالشركات الأمريكية المدرجة في السوق الحالي.

كجزء من خطر التضليل الجوهري في القوائم المالية يجد المدققون أن من مسؤولياتهم تقييم مخاطر الرقابة في نظام المعلومات، وتقييم تصميم هذا النظام وتقييم فعالية الرقابة على العمليات ذات العلاقة بنظام المعلومات، ولعل الإجابة على الأسئلة التالية تأتي في مقدمة مسؤوليات فريق التدقيق:

1 . ما هي العمليات التي يتم تشغيلها عبر الحاسوب؟

2 . ما هي المعلومات أو المستندات التي تخدم كأساس للقيود الأولية في النظام؟

3 . ما هي البرامج والملفات التي يتم الدخول إليها من خلال النظام؟

4 . ما هي نماذج المخرجات التي يتم التوصل إليها من خلال تشغيل البيانات عبر الحاسوب؟

وبعد الإجابة على الأسئلة الأربعة أعلاه يقوم فريق التدقيق بتقييم خطر الرقابة، من خلال البدء بالخطر الملازم المتعلق بأرصدة الحسابات أو أصناف العمليات وما ينتج عنه من تضليل جوهري، وما هي الإجراءات الرقابية المتخذة من قبل الشخصية المعنوية لمنع مثل هذا التضليل.

خامساً . التدقيق حول الحاسوب مقابل التدقيق خلال الحاسوب:

منذ بداية استخدام الحاسوب استخدم المدققون مدخل التدقيق حول الحاسوب، مفترضين أن المعالجة التي يقوم بها الحاسوب ليست مهمة بالنسبة لهم، أو أنهم يفترضون الحاسوب كصندوق أسود وهم لا يهتمون بما يجري داخله، إلا أنهم يهتمون بالربط بين المدخلات قبل الحاسوب والمخرجات المتمثلة بتقارير أو قوائم مالية، فلو رصد المدققون 100 فاتورة بقيمة 1000000 ثم تأكد بأن هذه الفواتير ظهرت في رصيد المتحصلات النقدية (المدينين) ثم قارن الحسابات الفردية للمتحصلات ولاحظ أنها زادت بقيمة إجمالية 1000000 بما يعادل زيادة الحساب العام استنتج المدققون أن عملية المبيعات هذه صحيحة.

إلا أن توصل المدققين إلى هذا الاستنتاج لا يعني إهمال دراسة وتقييم الرقابة التي يعد نظام المعلومات جزءاً لا يتجزأ منها وخاصة في حال تطبيق SOX وقيام المدقق ببيان رأيه بفعالية الرقابة الداخلية.

أما التدقيق من خلال الحاسوب فيقتضي قيام المدققين بتقييم المكونات الصلبة والمكونات اللينة لتحديد قابلية تصديق العمليات التي لا يمكن رؤيتها بالعين المجردة واختبار فاعلية العمليات المرتبطة بالرقابة خلال الحاسوب، وقد عم استخدام التدقيق خلال الحاسوب في العقود الأخيرة، لأن العديد من الأنظمة المؤتمتة لها تطبيقات رقابية فعالة من خلال البرامج التنفيذية لهذه الأنظمة ذات التكلفة العالية نسبياً لتمكين الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق من الحصول على دقة في تشغيل العمليات للحصول على معلومات قابلة للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتقدم ضماناً لسلامة المعلومات التي تقدمها الإدارة للأطراف الأخرى، مما يجعل إهمال مثل هذه الأنظمة من قبل فريق التدقيق غير مبرر.

ومن الطبيعي أن يتجه المدققون إلى الاعتماد على التدقيق من خلال الحاسوب حينما تكون الرقابة قوية والأنظمة أكثر تعقيداً وقد لا توجد فيها مستندات ورقية مطبوعة أو تقارير أو قوائم يمكن العودة إليها في أي وقت، وهو حال الأنظمة المتقدمة.

سادساً . أدوات ووسائل اختبار الرقابة خلال الحاسوب:

عند الاعتماد على الرقابة خلال الحاسوب يصبح من الضروري تقييم هذه الرقابة، ويمكن استخدام البيانات الفعلية أو استخدام المحاكاة:

1 . اختبار الرقابة من خلال البيانات الفعلية:

إن أحد الخيارات المستخدمة لتقييم الرقابة من خلال الحاسوب استعمال بيانات فعلية يتم تشغيلها من قبل الوحدة المحاسبية للعميل، على أن يتم تصميم وحدات تدقيق ودليل لهذه العمليات، كأن يقوم المدقق باختيار إحدى العمليات قبل تنفيذها أو خلال تشغيلها ومتابعة المراحل التالية ومن أمثلة ذلك:

آ . التأشير على بعض المدخلات:

حيث يتم اختيار بعض العمليات والتأشير عليها عند إدخالها إلى الحاسوب وبعد الانتهاء من خطوات التشغيل يمكن طباعة كامل العمليات أو الاطلاع عليها وتقييم إجراءات التشغيل المطبقة من قبل المدققين.

ب . تدقيق الملفات:

ويتمثل بقيام المدققين بالكتابة على بعض الملفات وإدخال بعض العمليات ثم التحقق من وجودها لاحقاً . أو تحديد عينة من العمليات المسجلة على الملف والتحقق من سلامة تشغيلها فيما بعد.

ج . صورة سريعة:

وهي صورة للذاكرة الرئيسة للعمليات وعناصر قواعد البيانات تؤخذ قبل عملية التشغيل الالكتروني وبعده، ثم تطبع لدراستها وتحليلها من قبل المدققين، فحينما يدل رصيد المدينين قبل وبعد المبيعات الآجلة على تغير يعادل قيمة المبيعات الآجلة المرحلة يستنتج المدققون بأن التشغيل دقيق.

د . الرقابة على أنشطة الحاسوب:

وتتركز هذه الرقابة على الأشخاص الذين يسمح لهم بالدخول على الحاسوب؛ كمقارنة مسجل كلمات السر المستخدمة للدخول على الحاسوب مع قائمة الأشخاص المرخصين للدخول على الحاسوب، كما أن معرفة عمليات الدخول على الحاسوب في الأوقات غير المعتادة (كخارج أوقات الدوام مثلاً) قد يثير تساؤل المدققين حول عمليات تثير الشك.

هـ . السجلات الإضافية:

وذلك عن طريق استخدام برامج خاصة تقدم مساقاً متكاملاً للتدقيق يستخدم بعض العمليات الخاصة التي تضاف على السجلات الفعلية للعميل، ثم تراقب النتائج عن

طريق صورة سريعة (snapshot) تقارن البيانات قبل الإضافة وبعدها، شريطة استبعاد النتائج المضافة من سجلات العميل بعد انتهاء الاختبار.

2 . المحاكاة:

وهي قيام المدققين بتقييم الرقابة على التشغيل عند حدوث العمليات وتشغيلها، من طريق إعادة تشغيلها ومقارنة النتائج مع تلك التي رصدت من السجلات العميل.

سابعاً . الرقابة في بيئة الحواسيب الشخصية:

شاع استخدام الحواسيب الشخصية في الوقت الحاضر، وصارت الرقابة على برامج هذه الحواسيب تدريجياً من مسؤولية المستخدم النهائي لهذه الحواسيب، مما يجعل خطر الرقابة في هذه الحواسيب أكثر أهمية من الحواسيب المركزية.

ويتدرج استخدام هذه الحواسيب من البرامج الجاهزة إلى البرامج الموجودة في هذه الحواسيب (Micro soft and EXcell) إلى البرامج الأكثر تعقيداً التي يتم تصميمها لتلبية حاجة المنشآت المستخدمة لهذه الحواسيب.

وتثير بيئة هذه الحواسيب مخاطر أهمها:

1 . نقص الفصل بين الواجبات:

فقد نجد الشخص الذي يستلم المستند الأصلي للعملية هو الذي يجيزها وهو الذي يشغلها وهو الذي يوزع التقارير الخاصة بها، كما أن المنشآت الصغيرة التي تستخدم هذه الأجهزة تفشل غالباً في الفصل بين محلل النظم والمبرمج والمشغل.

2 . نقص الأمان الفيزيائي:

إذ نجد أن الأجهزة والملفات تقع بتصرف المشغل، ولا توجد حدود تمنع بعض الأشخاص من القيام ببعض العمليات.

3 . نقص التوثيق والاختبار.

4 . نقص المعرفة في استخدامات الحاسوب.

أسئلة حول الفصل الرابع

أولاً . الخيارات:

1 . في نظام معلومات مؤتمت تصمم الرقابة على المكونات الصلبة بهدف:

أ . ترتيب البيانات في تتابع منطقي لأغراض التشغيل.

ب . تصحيح الأخطاء في برامج الحاسوب.

ج 3 . الرقابة على الأخطاء في مصادر المعلومات.

د . الحماية من الأخطاء الناتجة عن استخدام التجهيزات.

2 . إن الرقابة المستخدمة من أجل الحماية من استخدام الملفات بشكل خاطئ هي:

ا . المجاميع الرقابية.

ب . عد السجلات.

ج . ضبط الحدود.

د . الإشارات الخارجية.

3- يستخدم المدققون طريقة البيانات الاختبارية للتأكد من:

أ- المخلات.

ب- طاقة الآلة.

ج- إجراءات رقابة البرنامج

د . الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات.

4 . يمكن للمدققين أن يحصلوا على أدلة حول سلامة استخدام كلمات السر من خلال:

أ . كتابة برنامج يحاكي استعمال نظام كلمات السر.

ب . أخذ عينة عشوائية من العمليات المنتهية لضبط وجود الإجازة المناسبة.

ج . محاولة التوقيع على المعلومات داخل النظام بكلمات سر مزيفة.

د . أخذ رسالة تمثيل من العاملين على الحاسوب.

5 . أي مما يلي لا يعالج بنظم الدفعات Batch system

أ . جمع عمليات متشابهة ومعالجتها بشكل متتابع.

ب . الإدخال من خلال لوحة المفاتيح يتبع ذلك التشغيل.

ج . إنتاج عدد من المطبوعات.

د . ترحيل العملية عند حدوثها إلى ملفات عديدة، بدون طباعة وسيطة.

6 . أي من التطبيقات التالية تقدم تأكيداً بأن عمليات المخزون أدخلت بدقة:

أ . الضبط المتتابع.

بـ عد السجلات.

ج . التجميعات العشوائية.

د . التكرار.

ثانياً . الحالات:

الحالة الأولى: لما كنت تقوم بتدقيق جدول الرواتب والأجور في الشركة الوطنية التي تعالج بياناتها على الحاسوب ضمن الخطوات التالية:

آ . عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمة، يقومون بإدخال الساعات التي صرفت على صفحة الوقت التي يتم تصديقها من قبل المشرف.

ب . تدخل المعلومات التالية في ملف الإدخال:

1 . رقم العامل.

2 . عدد الساعات.

3 . راتب العامل، شهري، يومي، ساعي.

ج . يتم الحصول على الراتب من الملف الرئيسي.

د . تحدد المستحقات الإجمالية والاقتطاعات من الملف الرئيسي.

هـ . يدفع الصافي إلى العامل أو الموظف.

المطلوب:

1 . ما هي مصادر الخطأ الرئيسية في هذه الحالة؟

2 . ما هي الرقابة خلال الحاسوب التي يمكن استخدامها؟

3 . كيف يمكن التدقيق من خلال مدخل حول الحاسوب؟

4 . ما هي العوامل التي تقرر من خلالها مدخل من خلال الحاسوب أو حول الحاسوب؟

الحالة الثانية: تبين من خلال دراسة الرقابة في نظام المعلومات المؤتمت للشركة الوطنية ما يلي:

آ . لا يستوجب الدخول إلى الحاسوب استخدام كلمات سر.

ب . لا يستخدم المحاسبون المجاميع الرقابية قبل الترحيل.

ج . لا تتم التسوية بين مجاميع المدخلات ومجاميع المخرجات.

المطلوب:

ما هي مجالات الغش والتلاعب الممكنة في الحالات الثلاث.

الفصل الخامس

تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1. طبيعة دورة الإيرادات والحسابات ذات العلاقة.

2. أنواع الاختبارات في دورة الإيرادات والمتحصلات

3. اختبارات العمليات والرقابة الداخلية في دورة الإيرادات والمتحصلات.

4. الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات والمتحصلات.

5. اختبارات أرصدة حسابات دورة الإيرادات والمتحصلات.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الخامس

تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات

المقدمة:

لدى تقويم مجد لنظم الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات، تبين أن الحسابات تعد كشوفاً شهرية وترسلها لكافة المدينين، تبين فيها الرصيد المستحق لغاية نهاية الشهر، كما ترد الردود المعدة من قبل المدينين حول هذه الأرصدة إلى مدير الحسابات شخصياً، الذي يقوم بدراسة هذه الردود وتسوية أي اختلافات تعود لأخطاء موضوعية، وخاصة ما يتعلق بالفروق الزمنية لتسجيل البضاعة المرسلة أو الدفعات المسددة، كأن ترسل البضاعة وتسجل لدى الشركة منذ تاريخ شحنها، إلا أن العميل لا يسجل إلا بعد وصول البضاعة بطريقة منتظمة. أو تسجيل النقدية المحولة من العميل إلى الشركة مباشرة منذ تحويلها في سجلات العميل أما الشركة فلا تعترف بالدفعات الواردة إلا بعد وصولها إلى صندوقها أو إلى حسابها في المصرف.

ولما كان مجد الذي يقوم بمراجعة حسابات هذه الشركة قد أرسل عينة من المصادقات لعملاء الشركة، فمنهم من وافق على الرصيد ومنهم من أرسل كشفاً لتسوية بعض الفروق ومنهم لم يرد على الإطلاق.

وقد انتهت المراجعة التي قام بها مجد وفريق العمل الذي يعمل معه، ولم يلحظوا انتهاكات جوهرية للرقابة الداخلية أو فروقات تشكل تضليلاً في القوائم المالية للعميل بحسب معدلات القبول المحددة من قبل مجد، مما أدى إلى إعداد تقرير نظيف عرض على الهيئة العامة في اجتماعها السنوي، وقد أبرأت الهيئة ذمة مجلس الإدارة بناء على ذلك.

وبعد ذلك بفترة قصيرة فوجئ المدير العام برسالة أعدها مواطن غيور على مصلحة الشركة دون أن يذكر اسمه صراحةً، وقد كتب في الرسالة عبارة واحدة تقول:

السيد المدير العام

إن ثعلباً ماكراً يعمل بقربك...

وفي أول اجتماع لمجلس إدارة الشركة عرض المدير العام الرسالة على المجلس فتقرر تكليف مدقق حسابات آخر، لإعادة تدقيق حسابات الشركة لعله يكشف النقاب عن أمور لم يلحظها مجد.

فوقع الخيار على رائد الذي تسلم المهمة في ظروف غامضة، وتبين بعد الفحص الدقيق، أن رئيس الحسابات فتح حساباً لعميل وهمي أعطاه اسماً مستعاراً، وكان يرسل له بضاعة بشكل مستمر على عنوان شخص آخر متفق عليه.

وحين تعود الكشوف الشهرية من هذا العميل الوهمي بسبب عدم معرفة العنوان كانت تصل هذه الكشوف إلى مكتب رئيس الحسابات الذي يضعها في سلة المهملات.

ولما كانت قيمة هذه الفواتير المرسلة إلى العميل الوهمي كبيرة جداً تصل إلى ملايين أحال مجلس الإدارة رئيس الحسابات إلى محكمة الجنايات أما مجد فقد رفعت دعوى ضده إلى المحكمة المدنية.

أولاً: طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات:

تتضمن دورة الإيرادات والمتحصلات القرارات والأنشطة المتعلقة بتبادل البضائع والخدمات مع الزبائن بعدما تصبح متاحة للبيع. وتبدأ بتلقي الطلبات من الزبون وتنتهي بتحويل البضائع والخدمات إلى الزبائن وتحصيل الإيراد نقداً. وتعطى الإيرادات عادة أوصافاً معينة في القوائم المالية.

ففي المشروع الصناعي أو في المشاريع التجارية تدعى العمليات الإيرادية مبيعات. ومن جهة أخرى إن الإيرادات في مشاريع خدمية يمكن أن يشار إليها على أنها أتعاب، عمولات، إيجارات أو إيرادات خدمية...الخ.

لمعظم الشركات مصدر للإيرادات أو عدة مصادر ثانوية يشار إليها عادة على أنها دخول

أخرى، ويختلف هذا الأمر بحسب طبيعة أعمال المنشأة، فقد يكون الإيراد من بيع الكهرباء مبيعات في شركة الكهرباء، ويعد إيراداً ثانوياً في شركة أخرى.

إذا كانت مبيعات المنتجات هي المورد الرئيسي للإيرادات، فإن أساليب معينة للتسويق والتحصيل تستخدم لزيادة المبيعات وتقصير فترة التحصيل.

وتتأثر حسابات عديدة ذات علاقة بالميزانية العمومية وحسابات أخرى ذات علاقة بقائمة الدخل بعمليات دورة الإيرادات. ومن أكثر الحسابات تأثراً بدورة الإيرادات، المتحصلات النقدية (المدينين) والتي تعد أصلاً قصيرة الأجل... هذه المتحصلات التي قد لا تكون قابلة للتحصيل بالكامل، ولذلك فإن مخصص الديون المشكوك فيها ومصرفات الديون المعدومة هي حسابات إضافية تكمل دورة الإيرادات وتقدم المتحصلات النقدية بعد استبعاد مخصص الديون المشكوك فيها القيمة القابلة للتحصيل في الأجل القصير لهذه المتحصلات. وإن مصروف الديون المشكوك بتحصيلها يمثل القيمة التي تحمل إلى الدخل (أ، و خ) في الفترة الجارية مقابل عدم تحصيل الديون (ويمكن أن تكون المسموحات الأخرى ضرورية إذا كانت الخصومات المقدرة، والمردودات والمسموحات هامة نسبياً لأغراض إعداد القوائم المالية).

أما الإيرادات غير المتحققة والدخول المؤجلة فتعكس أنواعاً مختلفة من السلف المقبوضة مقابل سلع وخدمات لم تسلم بعد...

ويمكن تقسيم الأنشطة التي تشكل دورة الإيرادات بالشكل النموذجي التالي:

- تلقي أوامر العملاء وقبولها.
- تسجيل أوامر العملاء.
- الموافقة على التسليف إذا كان ذلك مطلوباً.
- تسليم البضائع والخدمات.
- تسجيل الكميات المسلمة المشحونة في سجلات المخازن المختصة.

. إعداد الفواتير.

. تحديد تكلفة البضاعة المبيعة.

. استلام النقدية.

. نشاط تحصيل الديون للحسابات الجامدة.

ونعرض فيما يلي الحسابات ذات العلاقة بدورة الإيرادات والمتحصلات:

مخصصات الديون المشكوك بتحصيلها

شطب الديون المعدومة	الرصيد الافتتاحي

حسابات النقدية

الرصيد الافتتاحي	
مبيعات نقدية	
جمع الأموال من العملاء	
سلف مدفوعة من العملاء	

الإيرادات غير المستحقة

تسليم البضائع المسددة سلفاً	الرصيد الافتتاحي
	الرصيد النهائي

العملاء

الرصيد الافتتاحي	المدفوعات من العملاء
مبيعات على الحساب	المردودات
الرصيد النهائي	شطب الديون المعدومة

حسابات قائمة

المبيعات

	مبيعات نقدية
	مبيعات آجلة

مصروف الديون المعدومة

مصروف الديون	
المعدومة	

مردودات ومسموحات المبيعات

مر. المبيعات ومسموحاتها	

خصم المبيعات

الخصم المسموح به لقاء الدفع النقدي	

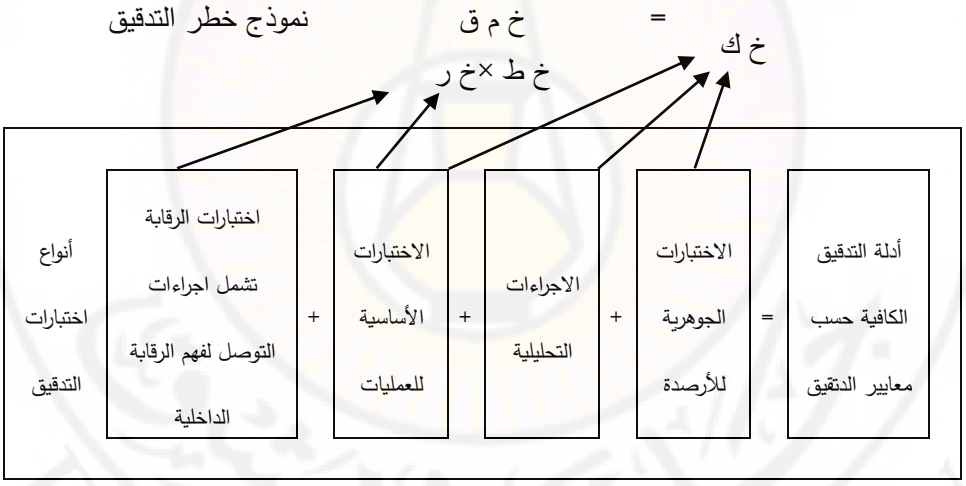
ويمكننا عرض العمليات والحسابات ووظائف الأعمال والمستندات المتعلقة بها من خلال الجدول التالي:

العمليات	الحسابات	الأنشطة (العمليات)	المستندات والدفاتر
المبيعات	المبيعات الزبائن	تشغيل أوامر الزبائن منح الائتمان شحن البضائع إرسال الفواتير للزبائن وتسجيل المبيعات	أمر الزبون، أمر البيع، مستند الشحن، فاتورة المبيعات، يومية المبيعات، تقرير ملخص المبيعات، الملف الرئيسي للزبائن، ميزان المراجعة للزبائن، القوائم الشهرية
تحصيل النقدية	نقدية بالبنك الزبائن	تشغيل وتحصيل النقدية المحصلة	إشعار التحويل، قائمة بالنقدية المحصلة، يومية النقدية المحصلة
مردودات المبيعات ومسموحاتها	مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات الزبائن	تشغيل وتسجيل مردودات المبيعات ومسموحاتها	مذكرة الائتمان، يومية مردودات المبيعات ومسموحاتها
شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل	الزبائن مخصص الديون المشكوك فيها	شطب الزبائن غير القادرين على السداد	نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل
مصروف الديون المعدومة	مصروف الديون المعدومة مخصص الديون المشكوك فيها	توفير الوظائف الخاصة بالديون المعدومة تكوين مخصص الديون المشكوك فيها	

ثانياً . الاختبارات في دورة الإيرادات والمتحصلات:

يتمثل الهدف العام من تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات المرتبطة بهذه الدورة قد تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع المعايير المحاسبية المعتمدة. وفي معظم الأحيان، يمكن تنفيذ تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات بشكل مستقل عن تدقيق باقي الدورات الأخرى ويمكن دمجها من خلال التقدير الشخصي للمدققين مع باقي الأجزاء من التدقيق عند استكمال عملية جمع الأدلة، ويتم استخدام أنواع اختبارات التدقيق المتعارف عليها وبشكل مكثف عند تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات والتي يمكن عرضها بالشكل التالي:

أنواع اختبارات التدقيق ونموذج خطر التدقيق



خ ك = خطر الاكتشاف

خ م ق = خطر التدقيق ممكن قبوله

خ ط = خطر طبيعي

خ ر = خطر الرقابة

من الشكل نلاحظ أن الاختبارات التي يقوم بها المدقق في هذه الدورة تتكون مما يلي:

آ . اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية:

عندما يقرر المدقق تخفيض خطر الرقابة المقدر بناءً على معرفته بالرقابة الداخلية، يمكن له أن يخفض مدى الدقة الذي ستكون عليه معلومات القوائم المالية المرتبطة مباشرة بالرقابة التي يجب تدعيمها من خلال جمع الأدلة. وعلى أية حال، لتسويغ التخفيض المقدر في خطر الرقابة، يجب على المدقق أن يختبر مدى فعالية الرقابة. وتسمى الإجراءات المتبعة في هذا الصدد باختبارات الرقابة. وعلى سبيل المثال، افترض أن الرقابة الداخلية للعميل تتطلب أن يقوم موظف محايد بالتحقق من كافة أسعار وحدات البيع الخاصة بالمبيعات والمدرجة في فواتير البيع قد تم إرسالها بالبريد إلى الزبائن. ويرتبط هذا النوع من الرقابة بشكل مباشر بهدف المراجع الذي يتعلق بالعمليات المالية على المبيعات. ويمكن للمراجع اختبار ذلك لتحديد مدى فعالية الرقابة من خلال فحص عينة من أعمال الموظف الذي يجب أن يكتبها في فواتير البيع المزدوجة بعد التحقق من سعر الوحدات. كما يجب على المراجع أن يقيم العمليات المالية التي تم تسجيلها من خلال التحقق من القيم الدورية في العمليات المالية. وعلى سبيل المثال، يجب أن يقارن المدقق سعر الوحدة المباعة في فاتورة البيع المزدوجة مع قائمة السعر المصدق عليها كاختبار لهدف الدقة في العمليات المالية للمبيعات.

وعادة، ينفذ المدققون اختبارات الرقابة واختبارات العمليات المالية في الوقت نفسه.

ب: الإجراءات التحليلية:

تتمثل الإجراءات التحليلية في الاختبارات التي تم إجراؤها لتقييم المنطقية العامة للعمليات المالية والأرصدة. وعلى سبيل المثال، توفر الإجراءات التحليلية بعض التأكد لهدف الدقة بخصوص كل من العمليات المالية للمبيعات (هدف المراجعة المرتبط بالعمليات المالية) والمدينين (هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة)، من خلال فحص العمليات المالية للمبيعات في يومية المبيعات للقيم الكبيرة غير العادية ومقارنة إجمالي المبيعات الشهرية مع تلك الخاصة بالسنة السابقة. فإذا كانت الشركة تستخدم أسعار مبيعات غير صحيحة على نحو ثابت، فمن المحتمل أن تظهر

فروق جوهرية.

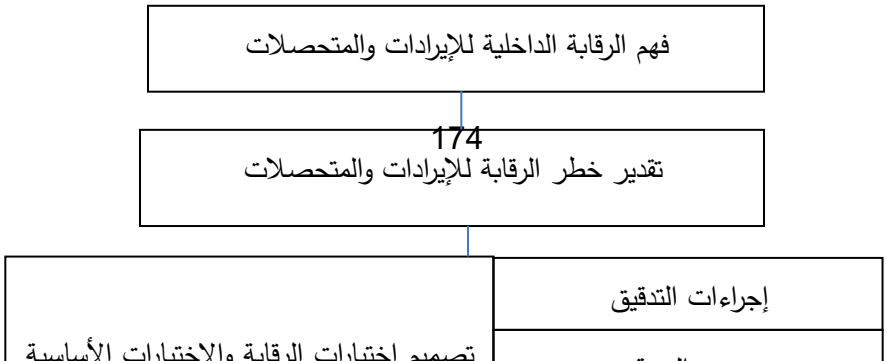
ج: الاختبارات الجوهرية:

تتمثل هذه الاختبارات في تنفيذ إجراءات لاختبار المخالفات والأخطاء المالية في الأرصدة بالقوائم المالية. ويتمثل المثال الذي يتعلق بهدف الدقة للمدينين في الاتصال الكتابي المباشر بالعملاء في الشركة محل التدقيق. ويعد تنفيذ الاختبارات الجوهرية للأرصدة الختامية أمراً حيوياً عند أداء التدقيق، حيث يتم التوصل إلى أدلة من مصادر محايدة عن العميل وذات جودة عالية. وتوجد علاقة وثيقة بين الفحص العام للظروف المحيطة بالعميل، نتائج التعرف على الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات الجوهرية لأرصدة الحسابات في القوائم المالية. وإذا توافر للمدقق مستوى مناسب من التأكد لأي هدف من أهداف التدقيق خلال أداء اختبارات الرقابة، فإن الاختبارات الأساسية للعمليات المالية، الإجراءات التحليلية، الاختبارات الجوهرية يمكن تخفيضها بشكل ملموس. وعلى أية حال، تكون بعض الاختبارات الجوهرية هامة وضرورية لأرصدة الحسابات الجوهرية في القوائم المالية.

وسيتم تطبيق هذه الاختبارات في جميع الدورات التي سيتم تناولها في هذا الفصل والفصول اللاحقة.

ثالثاً: اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الإيرادات والمتحصلات:

نبين في هذه الفقرة كيفية التوصل لفهم الرقابة الداخلية وتصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الإيرادات والمتحصلات. حيث إن منهجية تصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الإيرادات والمتحصلات يمكن عرضها من خلال الشكل التالي:



1. فهم الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات والمتحصلات وتقدير خطر الرقابة:

يطلب من المدقق كحد أدنى أن يحصل على فهم لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق. هذا الفهم يستعمل لتحديد نماذج التضليل التي يمكن أن تحدث ومخاطر حدوثها، ويتم الحصول على هذا الفهم أو يتم تحديثه، عن طريق الخبرة السابقة مع العميل، ومراجعة نتائج التدقيق للعام الماضي، مقابلة موظفي العميل، وملاحظة الموظفين في أثناء إنجازهم العمل... هذه الإجراءات تكشف عن معلومات حول كل الدورات الهامة والأرصدة المحاسبية.

وبالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالبنية الرقابية، وكيفية تشغيل البيانات (يدوية أو إلكترونية)...الخ، على المدقق أن يأخذ في الحسبان النماذج التالية من المعلومات على أنها على علاقة بدورة الإيرادات والمتحصلات.

. المصدر الأساسي للإيرادات والمتحصلات.

. قيمة وحجم المبيعات وعدد العملاء التي بيعت إليهم.

. الشروط المعتادة للمبيعات، التي تحدد الوقت الملائم لتحقيق الإيراد.

. الخصم وسقف الاعتماد المعتادة.

. تدفق عمليات دورة الإيرادات من خلال النظام المحاسبي.

على المدقق أيضاً أن يفهم إجراءات الرقابة المطبقة على أوامر البيع، وثائق الشحن، الفواتير، وتحصيل النقدية، ومدى تقسيم الواجبات بين الأشخاص الذين ينفذون تلك الإجراءات...

وعلى المدقق أيضاً أن ينجز بعض اختبارات نظام الرقابة ويحصل على مستندات تُبين أن إجراءات وسياسات الرقابة مصممة جيداً وتنفذ بفعالية، وإن هذه المستندات تمكن المدقق من تقويم خطر الرقابة بأقل من الحد الأعلى المتعلق بأهداف التدقيق. ومن خلال دراسة تقارير الإدارة الخاصة بالمبيعات والمستندات الخاصة بها، فإذا كانت تعمل بفعالية، فإن ذلك يقدم دليلاً للمدقق فيما يتعلق بكمال ودقة المبيعات، وبناء على ذلك يقرر المدقق إذا كان مستوى الرقابة يقدم حماية من التضليل المهم في القوائم المالية.

ويقرر المدقق ما إذا كان بحاجة للحصول على أدلة إضافية حول فعالية السياسات والإجراءات كأساس لتقويم الخطر الرقابي بشكل بسيط وفي حال رغبته في الحصول على هذه الأدلة الإضافية، فإنه سوف ينجز اختبارات إضافية حول الرقابة لتحقيق أهداف التدقيق التي هي بصورة عامة: الكمال، الوجود، والدقة بالنسبة للإيرادات والمتحصلات.

يدرس المدقق الرقابة الداخلية في الوحدة الخاضعة للتدقيق بهدف فهمها واستخدام هذا الفهم من أجل:

1. تحديد أنواع الانحرافات التي يحتمل وجودها.
2. دراسة العوامل التي تؤثر في خطر وجود انحرافات جوهرية.
3. تصميم الاختبارات.

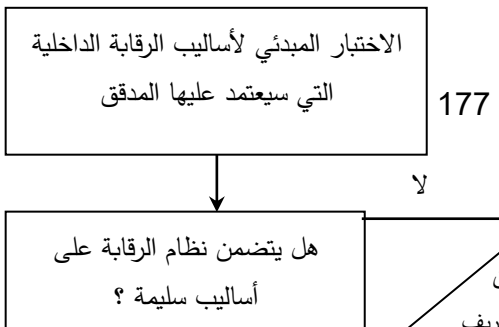
من المهم عند تخطيط عملية التدقيق أن يكون لدى المدققين فهمٌ كافٍ للرقابة الداخلية عند العميل، ويشمل ذلك فهم تصميم الإجراءات والسياسات والسجلات ومعرفة ما إذا كانت قد وضعت موضع التطبيق من قبل العميل فمثلاً المدققون الذين لا يستوعبون الرقابة على تنفيذ

وتسجيل المبيعات الآجلة لدى العميل سيجدون صعوبة في التحقق من أرصدة الذمم المدينة والمبيعات.

يستطيع المدقق من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية المصمم من قبل إدارة الوحدة الخاضعة للتدقيق أن يحدد أوجه القصور في هذا النظام وبالتالي يمكنه من خلال خبرته وتأهيله أن يعرف أنواع الانحرافات التي ستفشل الرقابة القائمة في منع حدوثها أو ضبطها مما يرجح احتمال وجودها بالنسبة له نظراً لإمكانية عبورها من خلال الرقابة الداخلية التي تعتبر خط الدفاع الأول في مواجهة الأخطاء والانحرافات.

يواجه المدقق عند أدائه لمهمته خطر وجود تحريفات جوهرية تنفي عدالة القوائم المالية التي عليه أن يشهد بها ومعرفته بالرقابة الداخلية المطبقة تزوده بإمكانية تحديد العوامل التي من شأنها تعظيم احتمال وجود انحرافات جوهرية أو تخفيض هذا الاحتمال ودراسته لهذه العوامل تفيده فيما بعد.

يستفيد المدقق من دراسته للرقابة الداخلية ولاسيما تحديده لأنواع الانحرافات التي يحتمل وجودها، ودراسته للعوامل التي تؤثر في خطر وجود انحرافات جوهرية في تصميم اختباراته وحجم العينة اللازم سحبها ونطاق إجراءاته التي يجب القيام بها. ويلخص الشكل التالي علاقة الرقابة الداخلية بعمليات التدقيق:



وقل رب زدني علما
Damascus University

2. خطوات دراسة وتقويم الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات والمتحصلات:

يقوم المدققون بدراسة وتقويم الرقابة الداخلية في الوحدة الخاضعة للتدقيق وفق الخطوات المتسلسلة التالية:

1. التقويم المبدئي للرقابة الداخلية.
2. التقويم التفصيلي.
3. القيام باختبارات الالتزام.
4. التقويم النهائي.

أ . التقويم المبدئي للرقابة الداخلية:

يحصل المدقق في هذه الخطوة على معلومات عامة حول الرقابة الداخلية في الشركة بحيث يشكل فكرة أولية حول هذه الرقابة ومكوناتها ويلم بالهيكل التنظيمي وبكيفية توزع السلطة والمسؤولية وتدفق العمليات وكيفية إجازتها والقيام بها وتسجيلها. يجب أن يشمل فهم المدقق للرقابة الداخلية: بيئة الرقابة، تقويم الخطر، نظام المعلومات والاتصال المحاسبي، وأنشطة الرقابة.

يمكن أن يستنتج المدقق واحداً من استنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وهما:

. لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

. تزيد نفقات أي دراسة أو تقييم إضافي للنظام متضمناً اختبار الالتزام بتطبيقه عن المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

لا يستمر المدقق في تقويم الرقابة إذا ما توصل إلى أحد الاستنتاجين السابقين، فإما أن ينسحب من عملية التدقيق إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة لدرجة لا تمكن من إكمال التدقيق، أو يستمر

في التدقيق مع ممارسة اختبارات موسعة لأرصدة الحسابات للتعويض عن ضعف الرقابة الداخلية. أما إذا تبين للمدقق بعد التقويم المبدئي إمكانية الاعتماد الفعال على نظام الرقابة الداخلية فإنه ينتقل إلى التقويم التفصيلي.

ب: التقويم التفصيلي:

ينتقل المدقق في مرحلة التقويم التفصيلي إلى التقصي والجمع الدقيق للمعلومات حول الرقابة وإجراءاتها، ويحصل المدققون على هذه المعلومات من خلال الاستفسارات من موظفي العميل، فحص المستندات والسجلات المختلفة، ملاحظة الأنشطة والعمليات الرقابية في أثناء تطبيقها. ويوثق المراجعون فهمهم لنظام الرقابة الداخلية من خلال:

. خرائط التدفق.

. الاستبيانات.

. التقارير الوصفية.

وسنوضح كيفية تطبيق هذه الطرق في دورة الإيرادات والمتحصلات. وسنعرض فيما يلي خرائط تدفقات للرقابة على المبيعات والمتحصلات النقدية، وتعرض كل خريطة ما يمكن عده نظام الرقابة الداخلية المرضي، مع الإشارة إلى أن كل مشروع يعتمد نظاماً خاصاً به قد يختلف بحدود معينة عن النظام النموذجي المفترض. وتصميم قوائم الأسئلة مع أعمدة مخصصة لكتابة نعم أو لا من قبل التدقق بالإضافة إلى كتابة تعليقه.

أ: المبيعات:

يصور العرض التالي قسماً من نظام المبيعات، إذ تبقى الإجراءات الخارجية للبيع لدى العملاء، حيث يبقى أمر الشراء الصادر من العميل كوثيقة في الملف الذي يشير إلى وجود أمر بالفعل، وبعد ذلك تأخذ إجراءات تشكيل البيانات داخلياً مجراها إلى التنفيذ، ويجري إعداد مستندات البيع الأساسية في دائرة المبيعات بناءً على طلب خارجي، كأمر الشراء المكتوب أو الاتصال بالهاتف

أو البريد الإلكتروني أو بالتلكس أو بالفاكس، ويجب أن تكون هذه المستندات مرقمة مسبقاً بحيث يمكن الرقابة على المستندات المفقودة وإذا كان البيع آجلاً فإن موافقة قسم التسليف أو قسم الائتمان يجب أن تتم قبل إعداد الفاتورة من قبل دائرة المبيعات.

ويمكن عرض خريطة التدفقات وفق النماذج التالية المرتبطة بحجم المشروع ودرجة أتمتة بياناته.

الشركة أ: شركة كبيرة يوجد فيها الإدارات:

1. المبيعات. 2. الائتمان.
3. إدارة المخازن. 4. الشحن.
5. الحسابات.

وتميل الشركة إلى فصل الوظائف وتسجيل مستند عن كل عملية.

في مثل هذه الشركة غالباً يكون تدفق العمليات كما يلي:

1. تستلم إدارة المبيعات طلب الشراء القادم من الزبون.
2. تعد إدارة المبيعات بناءً على طلب الشراء أمر البيع على 6 نسخ كما يلي:

النسخة 1 ترسل لإدارة الائتمان من أجل الموافقة على البيع لأجل.

النسخة 2 ترسل لقسم الفواتير لتحضير الفاتورة.

النسخة 3 ترسل للمخازن لتحضير الشحنة.

النسخة 4 ترسل للحسابات من أجل التسجيل في حسابات الأستاذ العام والذمم.

النسخة 5 ترسل للعميل ليتأكد من صدور أمر بيع موافق لأمر الشراء.

النسخة 6 تبقى أرومة في القسم.

3. تقوم إدارة الائتمان بإعداد موافقة على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل لقسم الفواتير لإعداد الفاتورة.

النسخة 2 ترسل لقسم الفواتير من أجل التسجيل في حسابات الأستاذ العام والذمم.

النسخة 3 تبقى أرومة في القسم.

4. يقوم قسم الفواتير بإعداد الفاتورة على أربع نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 و2 ترسل لقسم المخزن لتحضير الشحنة.

النسخة 3 ترسل للحسابات من أجل التسجيل في حسابات الأستاذ العام والذمم.

النسخة 4 تبقى أرومة في القسم.

5. يقوم قسم المخازن الذي تسلم أمر البيع والنسخة 1 و2 من الفاتورة بإعداد بيان تسليم على ثلاث نسخ يسجل فيه تفاصيل البضائع المشحونة وطريقة تغليفها وعدد الطرود بعد التغليف، يوزع البيان كما يلي:

النسخة 1 ترسل للشحن مع النسخة 1 من الفاتورة لترسل للعميل.

النسخة 2 ترسل للمالية من أجل التسجيل في حسابات الأستاذ العام والذمم.

النسخة 3 تبقى أرومة في القسم.

6. يقوم قسم الشحن الذي تسلم بيان التسليم والنسخة 1 من الفاتورة بإعداد بيان الشحن على ثلاث نسخ يسجل يوزع البيان كما يلي:

النسخة 1 ترسل للحسابات من أجل التسجيل في حسابات الأستاذ العام والذمم.

النسخة 2 ترسل للعميل.

النسخة 3 تبقى أرومة في القسم.

تشحن البضائع مع بيان الشحن النسخة 2 والفاتورة النسخة 1.

7. يقوم ماسك يومية المبيعات الذي تسلم أمر البيع، موافقة الائتمان الفاتورة، بيان التسليم، بيان الشحن يقوم بتسجيل قيد اليومية المناسب، ويعد ملخص مبيعات على نسختين يرسل نسخة منه إلى ماسك حسابات الذمم الإجمالية الذي يسجل عملية البيع في الطرف المدين للذمم الإجمالية، كما ترسل الفاتورة إلى ماسك حسابات الذمم الفرعية ليسجل في الطرف المدين من حسابات

الذمم.

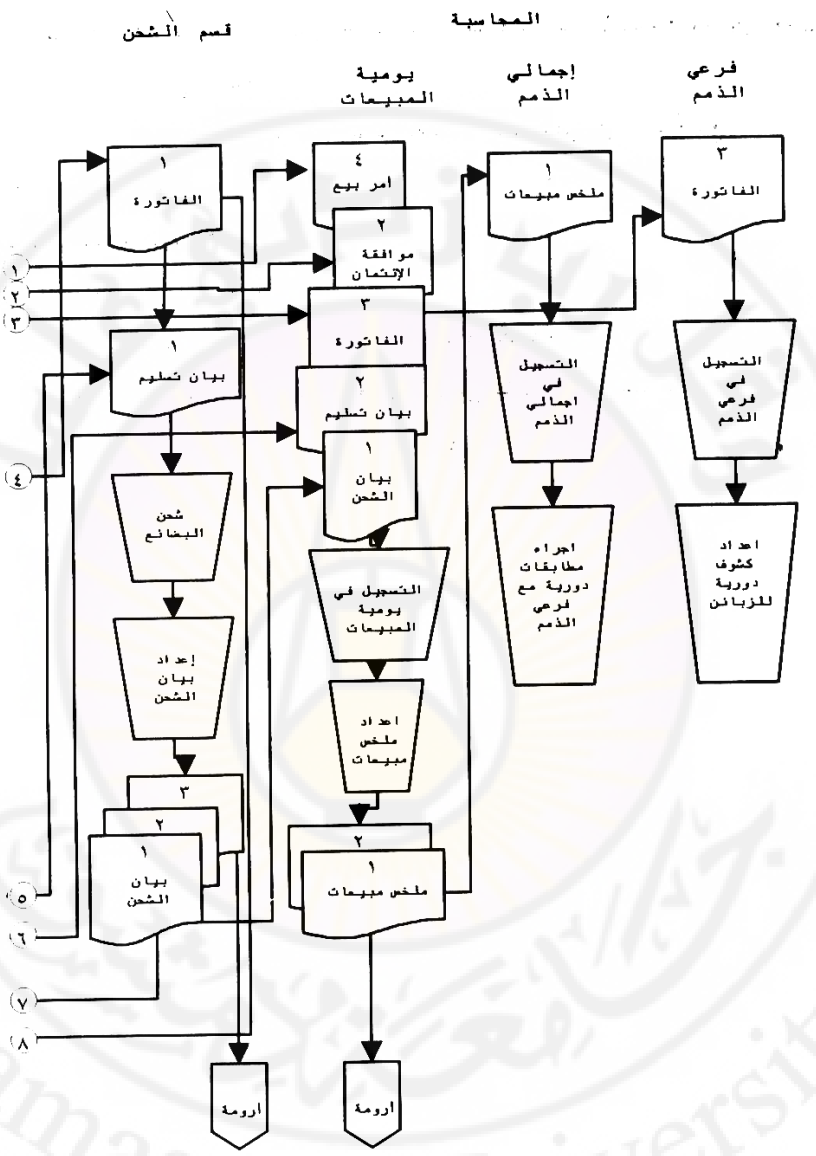
كما يعد قسم المالية جدولاً دورياً بديون الزبائن ترسل نسخة منه لقسم مطالبة الزبائن وقسم إعداد كشوف الزبائن.

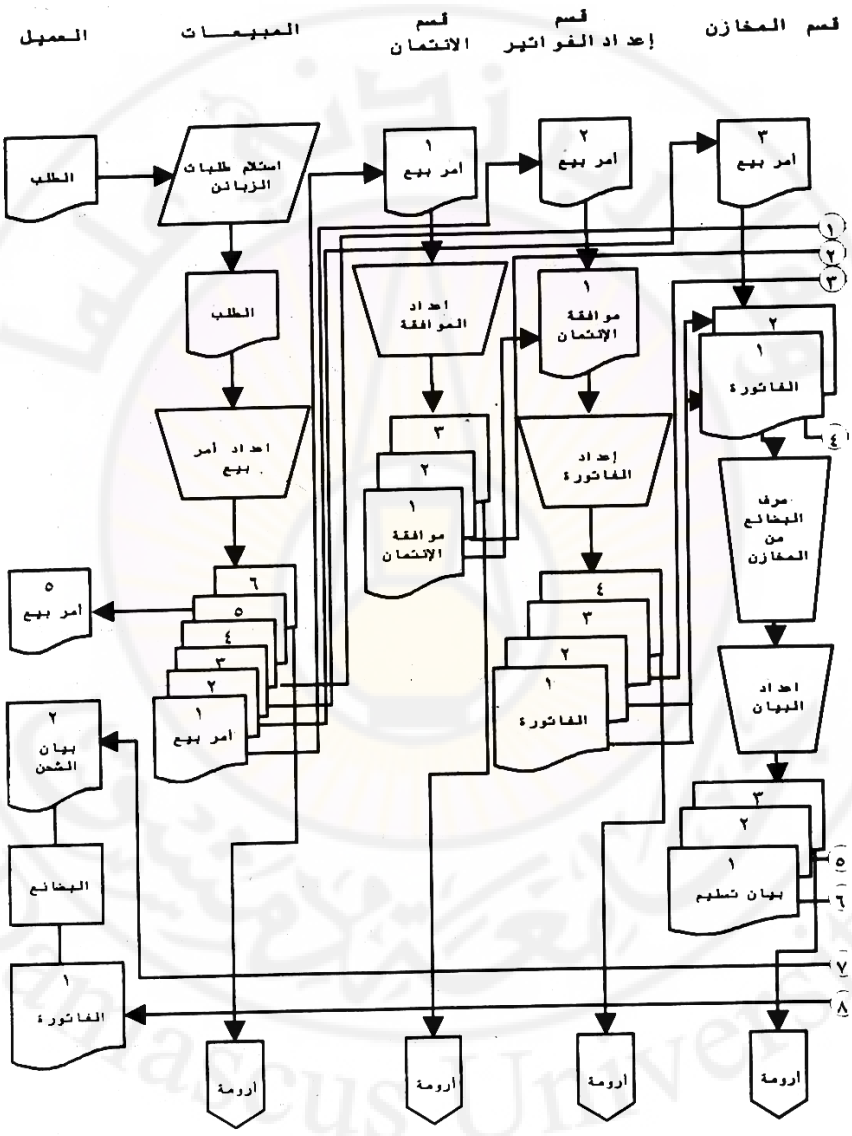
مزايا النظام المقترح:

1. يحقق هذا النظام فصلاً بين الوظائف المتعارضة مما لا يسمح بتمرير عميل وهمي أو عملية بيع وهمية.
2. يوجد أكثر من مستند للعملية وبالتالي يمكن الرقابة على أي عملية بيع.
3. يتناسب مع الشركات الكبيرة.

سلبيات النظام المقترح:

1. قد تتأخر عملية البيع نظراً لطول الدورة.
2. تعدد المستندات قد يؤدي إلى ظهور الأخطاء الكتابية.
3. في ظل وجود حاسبات وأتمتة للعمل لا داعي لكل هذه المستندات.


قسم الشحن
المحاسبة
يومية المبيعات
إجمالي الذمم
فرعي الذمم
١ الفاتورة
٤ امر بيع
١ ملخص مبيعات
٣ الفاتورة
٢ موافقة الإئتمان
٣ الفاتورة
١ بيان تسليم
٢ بيان تسليم
التسجيل في اجمالي الذمم
التسجيل في فرعي الذمم
١ بيان الشحن
شحن البضائع
التسجيل في يومية المبيعات
اجراء مطابقات دورية مع فرعي الذمم
اعداد كشوف دورية للزبائن
إعداد بيان الشحن
اعداد ملخص مبيعات
٣
٢
١ بيان الشحن
٢
١ ملخص مبيعات
١
٢
٣
٤
٥
٦
٧
٨
ارومة
ارومة


العميل
المبيعات
قسم الائتمان
قسم إعداد الفواتير
قسم المخازن
الطلب
استلام طلبات الزبائن
١ امر بيع
٢ امر بيع
٣ امر بيع
الطلب
اعداد امر بيع
اعداد الموافقة
١ موافقة الائتمان
٣
٢
١ موافقة الائتمان
١ موافقة الائتمان
اعداد الفاتورة
٢
١ الفاتورة
٤
صرف البضائع من المخازن
اعداد البيان
٣
٢
١ بيان تسليم
٥
٦
٧
٨
٦
٥
٤
٣
٢
١ امر بيع
٥ امر بيع
٤
٣
٢
١ الفاتورة
٢ بيان الشحن
البضائع
١ الفاتورة
اورمة
اورمة
اورمة
اورمة

الشركة ب: شركة صغيرة الحجم لديها إدارة مبيعات وقسم ائتمان وإدارة مخازن وقسم شحن وقسم مالية، تميل الشركة إلى الاختصار في المستندات إلى الحد الأقصى وبالتالي تعتمد على تمرير المستند نفسه على الإدارات المختلفة وأخذ موافقتها بدلاً من إصدار مستند جديد.

في مثل هذه الشركة يمكن أن يكون تدفق العمليات كما يلي:

1. تستلم إدارة المبيعات طلب الشراء القادم من الزبون.

2. تعد إدارة المبيعات بناءً على طلب الشراء فاتورة على 6 نسخ توزع كما يلي:

- النسخة 1 و2 ترسل لإدارة الائتمان من أجل الموافقة على البيع لأجل.
- النسخة 3 ترسل للمخازن لتحضير الشحنة.
- النسخة 4 ترسل للمحاسبة من أجل التسجيل في حسابات الأستاذ العام والذمم.
- النسخة 5 ترسل للعميل للتأكد من صدور فاتورة تتفق مع أمر الشراء.
- النسخة 6 تبقى أرومة في القسم.

3. تقوم إدارة الائتمان بالتأشير بالموافقة على النسخة 2 من الفاتورة وترسل النسخة المؤشرة إلى قسم المخازن.

4. يقوم قسم المخازن الذي تسلم النسخة 2 من الفاتورة المؤشرة من دائرة الائتمان بإخراج المواد من المستودع وإرسالها مع الفاتورة 2 بعد أن يؤشر عليها إلى قسم الشحن.

5. يقوم قسم الشحن الذي تسلم النسخة 2 من الفاتورة بشحن البضائع للعميل والتأشير على النسخة 2 ويرسله للمالية.

6 . يقوم ماسك يومية المبيعات الذي تسلم الفاتورة المؤشر عليها من قبل كل من:

1. الائتمان.

2 . المخازن.

3 . الشحن، بتسجيل قيد اليومية المناسب، ويعد ملخص مبيعات على نسختين يرسل نسخة منه

إلى ماسك حسابات الذمم الإجمالية الذي يسجل عملية البيع في الطرف المدين للذمم الإجمالية، كما ترسل الفاتورة إلى ماسك حسابات الذمم الفرعية ليسجل في الطرف المدين من حسابات الذمم.

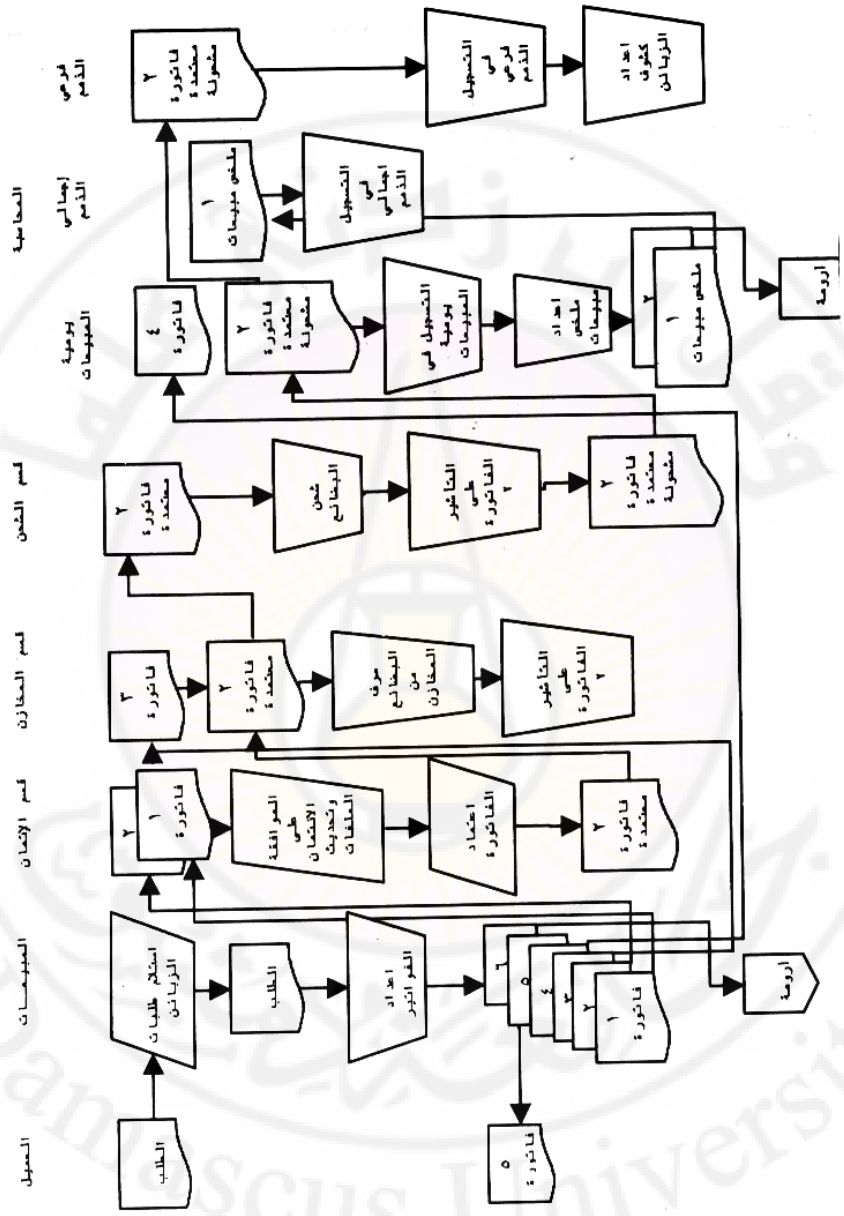
كما يعد قسم الحسابات المالية جدولاً دورياً بديون الزبائن ترسل نسخة منه لقسم مطالبة الزبائن وقسم إعداد كشوف الزبائن.

مزايا النظام المقترح:

1. يحقق هذا النظام فصلاً بين الوظائف المتعارضة مما لا يسمح بتمرير عميل وهمي أو عملية بيع وهمية.
2. اختصار في المستندات.
3. يتناسب مع الشركات الصغيرة.

سلبيات النظام المقترح:

1. قد تتأخر عملية البيع نظراً لطول الدورة.
2. في ظل وجود حاسبات وأتمتة للعمل يمكن استبدال المستندات الورقية، بمستندات إلكترونية.


العميل
المبيعات
قسم الاتمان
قسم المخازن
قسم الثمن
المحاسبة
الطلب
استلام طلبات الزبائن
الطلب
اعداد الفواتير
فاتورة
الموافقة على الاتمان وتحديث السلفات
اعتماد الفاتورة
فاتورة معتمدة
فاتورة
حرف البضائع من المخازن
التأشير على الفاتورة ٢
فاتورة
فاتورة معتمدة
فاتورة معتمدة
ثمن البضائع
التأشير على الفاتورة ٢
فاتورة معتمدة مقبولة
فاتورة
فاتورة معتمدة
فاتورة معتمدة مقبولة
التسجيل لدى المبيعات يومية
اعداد ملخص مبيعات
ملخص مبيعات
فاتورة
التسجيل في اجمالي الذمم
ملخص مبيعات
فاتورة معتمدة مقبولة
التسجيل في دفتر الذمم
اعداد كشوف الزبائن
أرشيف
أرشيف

الشركة ج: شركة تعتمد على الكمبيوتر في نظامها وتملك شبكة كمبيوتر بين جميع أقسام الشركة، في هذه الشركة سيختلف تدفق العمليات تماماً وذلك كما يلي:

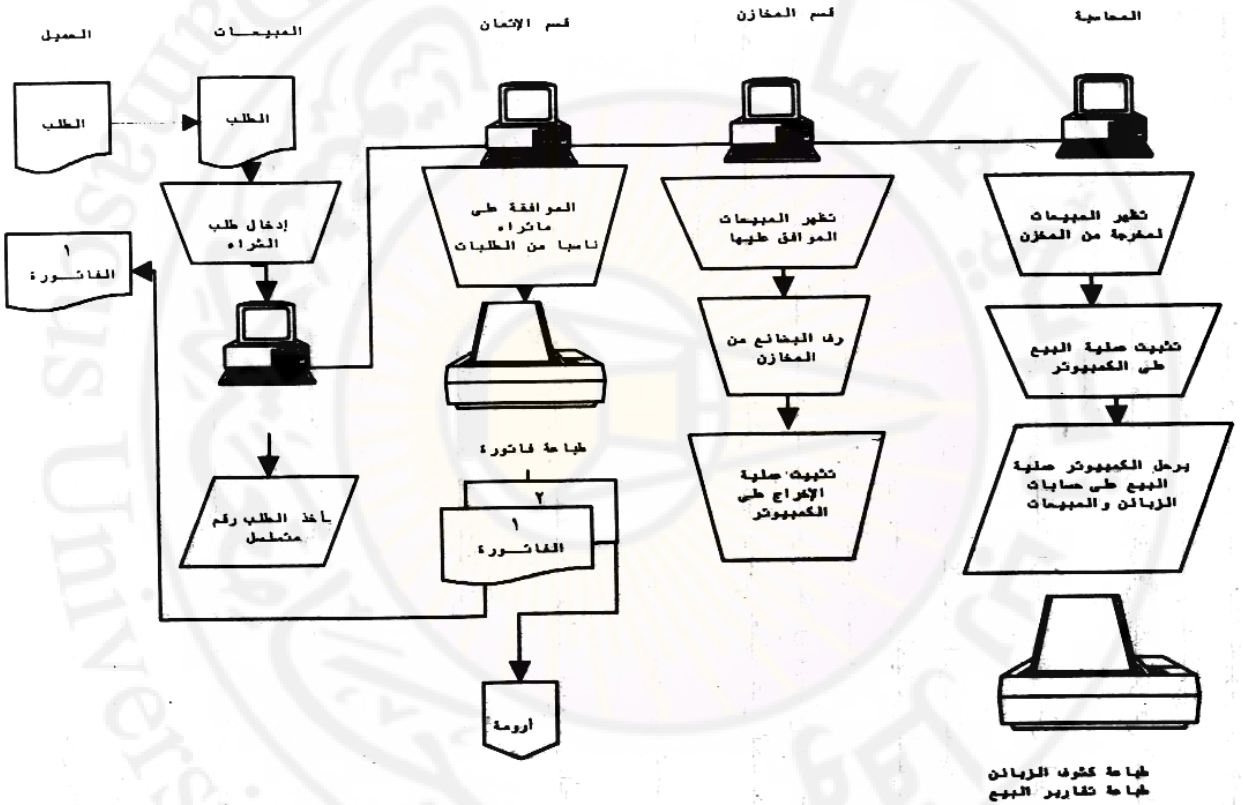
1. في إدارة المبيعات لدى استلام طلب الشراء يدخل في الكمبيوتر في المحطة الموجودة لدى الدائرة ويأخذ رقماً متسلسلاً.
2. يظهر في محطة المسؤول عن الائتمان طلبات الزبائن فيوافق على ما يراه مناسباً حسب تعامل الزبون.
3. تعود إدارة المبيعات فتطبع ما وافقت عليه الائتمان على شكل فاتورة ترسل للعميل.
4. يظهر في محطة المخازن الفاتورة ويقوم أمين المخزن بإخراجها من المستودع وتثبيت ذلك على الكمبيوتر ليقوم الكمبيوتر بتخفيض أرصدة البضائع.
5. يظهر في محطة المالية الفواتير المخرجة من المخازن وبالطبع لم تصل المخزن إلا بعد موافقة الائتمان فيكفي تثبيتها ليسجل العملية على الحسابات المناسبة من عملاء ومبيعات وحسومات.
6. يظهر في محطة القسم المسؤول عن ملاحقة الزبائن عمليات البيع غير المسددة ليقوم القسم بمتابعة ذلك.
7. يمكن لقسم المالية طباعة كشوف الزبائن أو إحصائيات بعمليات البيع...

مزايا النظام المقترح:

1. يحقق هذا النظام فصلاً بين الوظائف المتعارضة بشكل آلي.
2. يخفف من المستندات الورقية.
3. يسرع تحقيق عملية البيع وتسليم البضائع.
4. الدقة وتجنب الأخطاء كون البيانات تنتقل بشكل آلي بين الأقسام.

سلبيات النظام المقترح:

1. إنه بحاجة لتأهيل وتدريب كل عناصر الإدارات المختلفة للعمل على الكمبيوتر.
2. إنه بحاجة لتجهيزات شبكة وحواسب وأجهزة عدم انقطاع التيار الكهربائي، خشية توقف العمل وتأمين نسخ احتياطية خشية ضياع المستندات، مما يرفع تكلفة التشغيل.


العميل
المبيعات
قسم الإئتمان
قسم المخازن
المحاسبة
الطلب
الطلب
إدخال طلب الشراء
١ الفاتورة
أخذ الطلب رقم متسلسل
الموافقة على شراء ناتجا من الطلبات
طباعة فاتورة
٢
١ الفاتورة
أرومة
تظهر المبيعات الموافق عليها
رف البضائع من المخازن
تثبيت حالة الإخراج على الكمبيوتر
تظهر المبيعات المخرجة من المخزن
تثبيت حالة البيع على الكمبيوتر
يرحل الكمبيوتر حالة البيع على حسابات الزبائن والمبيعات
طباعة كشوف الزبائن
طباعة تقارير البيع

وطبقاً لهذه الخرائط النموذجية، فإن نسخاً من أمر البيع تحول على التوازي بحيث يتبع الإدراك المحاسبي للعملية الأنشطة اللازمة لتنفيذها، مما يعني مراعاة تقسيم العمل بين الوظائف الأساسية المتعارضة من وجهة نظر الرقابة الداخلية وهي:

1. صلاحية إجازة العملية أو الموافقة عليها.
2. الحيازة الفعلية للأصول (هنا المخزون).
3. مسؤولية تسجيل العملية في السجلات المحاسبية المختصة.
4. مسؤولية التدقيق.

وإن متابعة هذا التدقيق من المستندات، والواجبات، والعمليات والملفات تعطي المحاسب القانوني فهماً شاملاً لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية. وإن خريطة التدفقات خاصة تمكن المحاسب القانوني من تحديد الملفات الأساسية الخاصة بالسجلات المحاسبية، ذات وإن معرفة هذه الملفات تصبح على أهمية بالغة لتصميم إجراءات المراجعة المتعلقة بالمطابقة ذات الأهمية.

ب: إجراءات استلام النقدية:

ينظر المحاسب القانوني إلى نقاط الضعف بحساسية كبيرة في مجال النقدية، فإذا لم تُبنَ الرقابة على تسجيل النقدية أو على الحوالات اليومية، فإن الرقابة اللاحقة على التشغيل سوف لا تكون قادرة على الحماية من حذف البيانات في الوقت المناسب وفي الطريقة المناسبة. وفيما يلي وصف لنظام استلام النقدية يصف إجراءات استلام النقدية.

يجب من خلال تشغيل البيانات، مراعاة الفصل بين حيازة النقود وتسجيلها، ويجب إيداع النقدية المستلمة يومياً بتمامها في المصرف. إن المستندات الأساسية المتعلقة بالنقدية المستلمة يومياً توجد في ملفات كقائمة الحوالات الواردة وإشعارات المدفوعات النقدية عن طريق البنك، وصور الحوالات الواردة، والسجلات المساعدة للحسابات المدينة، وحسابات النقدية والذمم المدينة، وإن التسويات الدورية لحسابات الذمم المدينة المتعلقة بالأستاذ المساعد مع حسابات المراقبة والكشف الشهري المرسل للعملاء يجب أن تؤمن الحماية من الأخطاء الناجمة عن الترحيل أو الأخطاء المتعلقة بالحوالات المحذوفة من القائمة اليومية أو الإشعارات المصرفية.

ونبين فيما يلي نموذجاً فرضياً لحركة استلام النقدية على الشكل التالي:

يرسل العميل دفعاته النقدية لتسديد رصيده على شكل نقدي أو شيكات.

1. يستلم الديوان[1] الحوالات النقدية والشيكات ويسجلها في دفتر البريد الوارد حيث تأخذ رقماً متسلسلاً ويعد الديوان قائمة بالنقدية المستلمة على أربع نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل مع النقدية لأمين الصندوق.

النسخة 2 ترسل لماسك حسابات الذمم الفرعية.

النسخة 3 ترسل لماسك حسابات الذمم الإجمالية.

النسخة 4 تبقى أرومة.

2. أمين الصندوق الذي تسلم النقدية والشيكات يعد قائمة بالشيكات المودعة على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 و2 ترسل للمصرف مع الشيكات للإيداع والتأشير على القائمة.

النسخة 3 تبقى أرومة.

3. المصرف: يقوم بتسجيل المبالغ المودعة في حساب الشركة ويؤشر على النسختين 1 و2 من قائمة الشيكات المودعة وترسل النسخ المؤشر عليها أو إشعار المصرف كما يلي:

النسخة 1 ترسل لماسك حسابات الذمم الفرعية.

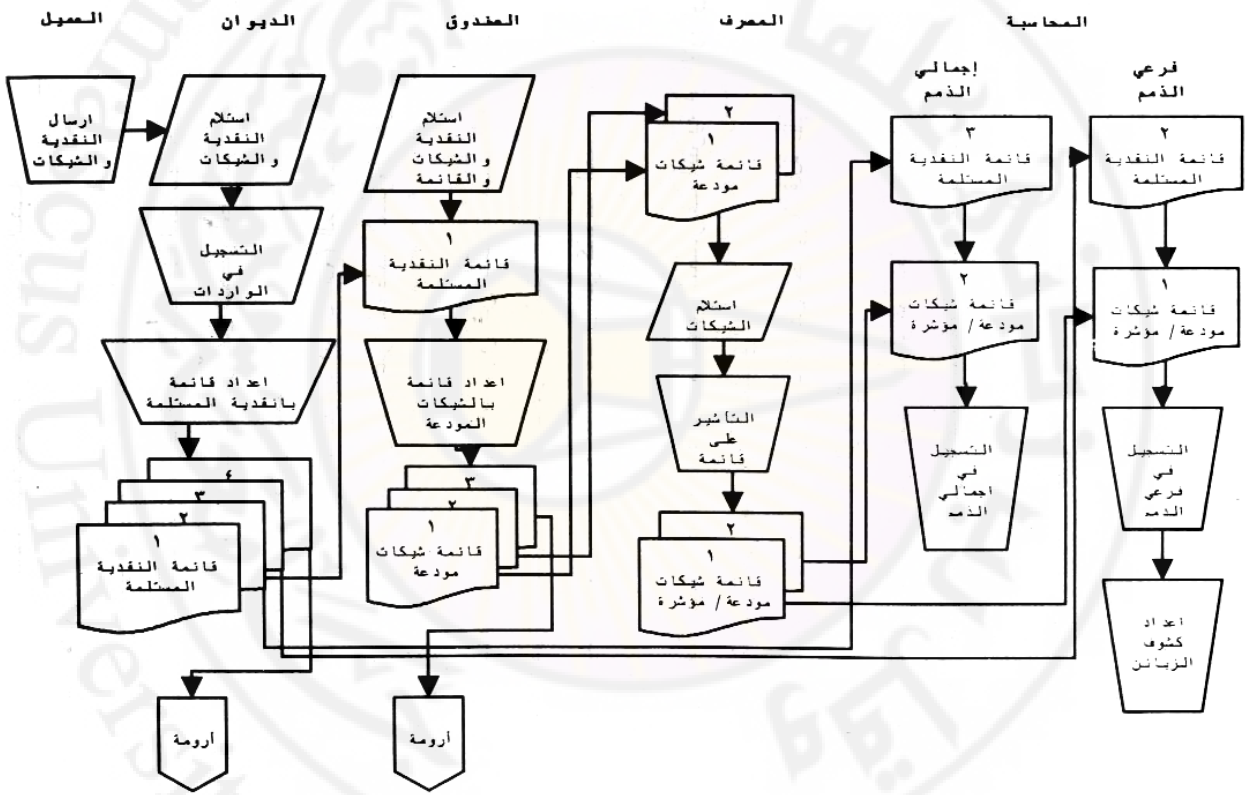
النسخة 2 ترسل لماسك حسابات الذمم الإجمالية.

4. ماسك حسابات الذمم الفرعية بعد أن تسلم كل من النسخة 2 من قائمة النقدية والنسخة 1 من قائمة الشيكات المودعة يسجل القيم في طرف الزبون الدائن.

5. ماسك حسابات الذمم الإجمالية بعد أن تسلم كل من النسخة 3 من قائمة النقدية والنسخة 2 من قائمة الشيكات المودعة يسجل القيم في طرف إجمالي الذمم الدائن.

---

[1] إذا قبل المصرف تسلم هذه المهمة يعد ذلك أفضل.


العميل
الديوان
الصندوق
المصرف
المحاسبة
فرعي الذمم
إجمالي الذمم
ارسال النقدية والشيكات
استلام النقدية والشيكات
التسجيل في الواردات
اعداد قائمة بالنقدية المستلمة
١ قائمة النقدية المستلمة
٢
٣
٤
أرومة
استلام النقدية والشيكات والقائمة
١ قائمة النقدية المستلمة
اعداد قائمة بالشيكات المودعة
١ قائمة شيكات مودعة
٢
٣
أرومة
١ قائمة شيكات مودعة
٢
استلام الشيكات
التأشير على قائمة
١ قائمة شيكات مودعة / مؤشرة
٢
٣ قائمة النقدية المستلمة
٢ قائمة شيكات مودعة / مؤشرة
التسجيل في اجمالي الذمم
٢ قائمة النقدية المستلمة
١ قائمة شيكات مودعة / مؤشرة
التسجيل في فرعي الذمم
اعداد كشوف الزبائن

قائمة استقصاء تتعلق بنظام استلام النقدية:

أ: أسئلة عامة:

1. هل تودع النقدية المستلمة يومياً دون تأخير ؟

2. هل يقوم أمين الصندوق بالرقابة على النقدية منذ استلامها حتى إيداعها ؟

3. هل تؤخذ النقود المستلمة من قبل شخص آخر غير أمين الصندوق ومحاسب المقبوضات لتودع في المصرف ؟

4. هل تبقى إشعارات السلفيات (أو الودائع) المزدوجة (المكررة) لدى المراجع الداخلي، أو لدى شخص آخر غير الموظف المسؤول عن تسوية مثل هذه الودائع؟

5. هل تنفصل واجبات أمين الصندوق عن عمليات مسك الدفاتر المتعلقة بأوراق القبض والمدينين ؟ وعن التسجيل في الأستاذ العام ؟

6. هل يمنع أمين الصندوق من الوصول إلى كشوف العملاء الشهرية أو حساباتهم ؟

7. هل تحفظ المبالغ النقدية الأخرى كصندوق المصاريف النثرية أو الأوراق المالية لدى شخص آخر غير أمين الصندوق ؟

8. هل يجمع موظفو الفروع نقدية ؟ وهل تجرى الرقابة على مسحوبات محاسبي الفرع من قبل المركز الرئيسي ؟

9. هل تجري المحاسبة عن الإيجارات أو توزيعات الأرباح أو الفوائد التي تتقاضاها المنشأة على أساس قاعدة الاستحقاق ؟ وهل تعرف المبالغ المستحقة وغير المسددة ؟

10. هل تتم تسوية حساب البنك شهرياً من قبل شخص لا علاقة له بالحيازات النقدية أو بمسك الدفاتر ؟

ب: البريد واستلام النقدية:

1. هل يفتح البريد من قبل شخص مختلف عن أمين الصندوق أو ماسك حسابات الذمم ؟ هل

تعد قائمة الحوالات أو إشعارات الحوالات من قبل ذلك الشخص ؟

2. هل تقارن قائمة الحوالات اليومية مع المقبوضات اليومية من قبل شخص آخر غير أمين الصندوق ؟

3. هل تقارن قائمة إشعارات الحوالات والمدفوعات النقدية مع دفتر المقبوضات النقدية وحسابات الذمم المدينة بانتظام ؟

4. هل تراقب المبيعات النقدية عن طريق الآلة ؟ وهل يقارن مجموع المقبوضات لدى الآلة من قبل المراجع الداخلي ؟

5. هل تستخدم دفاتر مرقمة سلفاً للمقبوضات النقدية ؟ وهل يراقب تتابع الأرقام من قبل دائرة الحسابات ؟

ومن الجدير بالذكر أن نشير إلى تسوية كشف البنك التي يجب أن تتم من قبل شخص غير مسؤول عن حيازة النقدية أو السجلات المحاسبية المتعلقة بالنقدية. ومن الأشخاص المناسبين للقيام بهذا العمل المراجع الداخلي.

وثمة مدفوعات نقدية متنوعة قد تحدث بالإضافة إلى المبيعات النقدية، مثل توزيعات الأرباح المقبوضة والفوائد والاستثمارات أو بيع الأصول الثابتة أو الخردة، أو القروض وغيرها، مما يقتضي الفصل بين الصلاحيات والمسؤوليات بالإضافة إلى نظام لكشف الأخطاء التي قد تحدث.

ج: متابعة أرصدة المتحصلات النقدية:

بالإضافة إلى التسديدات التي يدفعها المدينون والتي عرضناها في الدورة الفرعية السابقة، تعرض حسابات المدينين وأوراق القبض إلى تسويات محاسبية مختلفة تكون محط انتباه مراجع الحسابات وأهم هذه التسويات:

1. مردودات المبيعات:

إن صلاحية تنزيل المردودات من حساب العميل، يجب أن تقع على عاتق المدير المختص (التسليف أو الائتمان أو المدير التجاري) بعد إرفاق مستند يؤيد الدخول المادي للبضاعة المرتجعة إلى المخزن المختص، ويجب ألا يتصل المدير المختص بالسجلات مباشرة للتسجيل أو بالنقدية لإعادة المبلغ.

ونعرض فيما يلي نموذجاً لإجراءات مردودات المبيعات:

أ . الزبون: يرسل البضائع التي يود إرجاعها.

ب . المخزن: بعد أن تسلم البضائع المرسلة من الزبون يفحصها ويعد تقرير استلام بالكميات المستلمة ويشرح حالة البضائع، يعد تقرير الاستلام على 3 نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل للمدير المختص لإجازة تسجيل عملية المردود.

النسخة 2 ترسل للحسابات.

النسخة 3 تبقى أرومة.

جـ . مدير المبيعات: يدرس المدير تقرير الاستلام وفي حالة الموافقة يعد الموافقة على المردود على 3 نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل لقسم الحسابات لتسجيل عملية المردود.

النسخة 2 ترسل للمخزون لتحديث سجلات المخازن.

النسخة 3 تبقى أرومة.

د . الحسابات . يومية مردود المبيعات: بعد أن تسلم تقرير الاستلام وموافقة المدير المختص يسجل في يومية المردودات القيد المناسب ويعد ملخصاً بالمردودات يرسل نسخة منه لحسابات الذمم الإجمالية لتسجيل عملية المردودات ويرسل تقرير الاستلام مع الموافقة لفرعي الذمم للتسجيل في حسابات العميل.

هـ . فرعي الذمم:

بعد أن تسلم تقرير الاستلام وموافقة المدير المختص تسجل عملية المردودات في حساب العميل.

و . إجمالي الذمم:

بعد أن تسلم ملخص المردودات يسجل في إجمالي الذمم عملية المردودات، كما يطابق بشكل دوري مع أرصدة فرعي الذمم.

العميل
المخازن
مدير المبيعات
بومية المبيعات
المحاسبة
إجمالي الذمم
فرعي الذمم
ارسال البضائع المردودة
استلام البضائع المردودة
حصر المردودات واعداد تقرير استلام
تقرير استلام
دراسة المردودات واعداد المرافقة
المرافقة
تقرير استلام
المرافقة
التسجيل في يومية المبيعات
اعداد ملخص مردود مبيعات
ملخص مردود مبيعات
ارومة
ارومة
ملخص مردود مبيعات
التسجيل في اجمالي الذمم
اجراء مطابقات دورية مع فرعي الذمم
تقرير استلام
المرافقة
التسجيل في فرعي الذمم

2. جهود التحصيل:

يجب أن تجري دائرة المدينين تحليلاً لحساباتهم (كأن تستخدم ميزان مراجعة مرتباً بحسب أعمار الديون) لإحاطة المدير المختص بالوضع ليتمكن من المتابعة.

3. الكشف الشهري:

إن إعداد الكشف الشهري وإرساله للعميل هو نشاط هام ومنتظم يعزز عملية الرقابة، ويجب أن يتم الإرسال مباشرة من قبل دائرة المدينين ويجب أن يشمل الحسابات كافة في كل شهر.

4. إعدام الديون:

يجب أن لا يتم إعدام الديون إلا بموافقة المدير المالي بناءً على اقتراح إدارة التحصيل.

5. الخصم النقدي:

من الهام أن يتأكد المدقق من أن الخصومات النقدية، لا تمنح إلا بناءً على معايير زمنية ثابتة مقرة من قبل إدارة الشركة، دون ترك هذا الخصم بيد شخص واحد يمنحه دون الاعتماد على معايير موضوعية واضحة.

6. المراجعون الداخليون:

إن سائر مراحل عملية الائتمان النقدية وغير النقدية يجب أن تكون محل التمحيص الدقيق والمفاجئ للمراجعين الداخليين.

ونبين فيما يلي قائمة بأسئلة تتعلق بحسابات المدينين (وأوراق القبض):

1. هل يقوم ماسك حسابات العملاء (وأوراق القبض) بأي تماس مع النقدية ؟ وهل يرفض أمين الصندوق المساس بحسابات المدينين ؟

2. هل يتم التأكد من مطابقة كشف العملاء الشهري مع رصيد حساباتهم في الأستاذ العام ؟

3. هل ترسل كشوف الحسابات للعملاء شهرياً ؟ وهل ترسل اعتراضات العملاء على الكشوف إلى موظف خارج دائرة حساب العملاء ؟

4. هل ترسل قائمة بالحسابات المتأخرة دورياً للمراجعة من قبل شخص آخر غير مدير الائتمان (أو المدير التجاري) ؟

5. هل تبقى الديون المعدومة بملف خاص لإمكان مراجعتها دورياً ؟

6. هل تخضع الحسابات غير النقدية، والمسموحات، والخصميات، والمردودات لموافقة مدير مسؤول ؟

7. هل يتم مطابقة المردودات مع تقرير الاستلام ؟

8. هل تنفصل دائرة الائتمان عن دائرة المبيعات ؟

9. هل يحصل المراجع الداخلي على مصادقات دورية من العملاء ؟

10. هل يجري الاحتفاظ بأوراق القبض من قبل شخص آخر غير أمين الصندوق ؟ وغير ماسك أوراق القبض ؟

11. هل يجري حفظ المستندات المتعلقة بالقضايا المتنازع عليها من قبل شخص آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الخاصة بها ؟

12. إذا كان يتم حفظ هذه السجلات مفصلة في الحاسوب، ما هي الأسئلة التي ترى إضافتها؟

ج: اختبارات الالتزام:

بعد دراسة المدقق للرقابة الداخلية وتقويمها وتوثيقها، يقوم بإجراء اختبارات لهذه الرقابة بهدف التأكد من التزام الوحدة في أثناء تنفيذ عملياتها بإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية لأن تقدير المدقق لخطر الرقابة الداخلية يجب أن يبنى على ما تطبقه الوحدة من سياسات وإجراءات رقابية وليس ما تدعي تطبيقه منها. لذا يقدر المدقق خطر الرقابة استناداً إلى فهمه ودراسته للرقابة الداخلية وتأكده من فعالية عملها.

يحدد المدقق اختبارات الالتزام التي عليه القيام بها انطلاقاً من نظام الرقابة الداخلية الذي قام بتقويمه وإجراءات الرقابة الموضوعية من قبل الإدارة. لذا لا توجد اختبارات التزام معيارية تطبق

في كل ارتباطات التدقيق. وتهتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل هي:

1. تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية: قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية لابد أن يتحقق المدقق من الالتزام بتطبيق الإجراءات المحددة سلفاً، فإذا كانت إجراءات الرقابة تمنع تسجيل مردودات المبيعات قبل ورود تقرير استلام هذه المردودات فعلى المدقق انتقاء عينة من مردودات المبيعات المسجلة والتأكد من وجود تقرير استلام داعم لكل منها.

2. جودة تنفيذ إجراءات الرقابة: ليس المهم فقط هو تنفيذ إجراء الرقابة بل أيضاً إنجازه بطريقة صحيحة يتحقق المدقق من جودة أداء الإجراء بدراسة آلية تنفيذه والأسس التي يستند إليها، فعلى سبيل المثال يبحث المدقق في الاختبارات التي تتم على المردودات قبل تنظيم تقرير استلام وكيفية تنظيم هذا التقرير.

3. الأفراد الذين يقومون بهذه الرقابة: لابد من أن يتمتع الشخص الذي ينفذ إجراء الرقابة باستقلالية عن الوظائف المتعارضة مع عمله لكي تصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات المتعارضة وهي بشكل عام إجازة العملية، حيازة أصول تتعلق بالعملية، تسجيل العملية في الدفاتر والسجلات.

بعد تطبيقه لاختبارات الالتزام يمكن أن يصل المدقق إلى أحد ثلاثة استنتاجات:

1. فعالية نظام الرقابة والتزام الوحدة بسياساته وإجراءاته، وبالتالي سيؤدي المدقق عدداً محدوداً من الاختبارات الجوهرية على أرصدة القوائم المالية لتأييد رأيه في هذه القوائم.

2. فعالية نظام الرقابة الداخلية لكن عدم التزام الوحدة بتطبيق إجراءاته وسياساته المنصوص عليها هنا يفترض بالمدقق أن يبحث في نتائج عدم الالتزام الذي تبديه الوحدة تجاه الرقابة الداخلية فإذا كان لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية يستمر المدقق بخطوات التدقيق الاعتيادية دون تكثيف وزيادة الاختبارات الجوهرية. أما إذا كان عدم الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية يفضي إلى حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية فيجب على المدقق أن

يزيد ويكشف من اختباراته الأساسية بما يعوض عن الضعف في تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

3. ضعف نظام الرقابة وعدم الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات الواردة فيه، وفي هذه الحالة قد يكون من الضروري أن ينسحب المدقق من مهمة التدقيق أو يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.

د: التقويم النهائي للرقابة الداخلية:

بعد انتهائه من إجراء اختبارات الالتزام يمتلك المدقق رؤية واضحة لما يطبق فعلاً من سياسات وأساليب الرقابة الداخلية، وبالتالي يستطيع أن يحدد تأثيرها الفعلي في دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها والثقة فيها، ونتيجة ذلك يعيد المدقق تقويمه لخطر الرقابة الذي سيستخدم في التخطيط للاختبارات الجوهرية باعتبار خطر الرقابة هو أحد ثلاثة أخطار تشكل خطر المراجعة الكلي.

ولاشك بأن تقويم خطر الرقابة من قبل المدقق يختلف عن الاختبارات الجوهرية التي يقوم بها المدقق من أجل بيان رأيه في عناصر المركز المالي. إذ يركز عند بيان رأيه في خطر الرقابة على أن تقيد إدارة الشركة بالإجراءات المعتمدة عند تنفيذ عملياتها، هذه العناصر التي تمثل إطار فعالية الرقابة الداخلية المتبعة. ويشار إلى هذا التقيد عادة بالالتزام ومن أمثلة الالتزام هي الربط بين تقرير استلام المواد وفاتورة المورد وأمر الشراء الصادر من المشروع الذي ينص عليه عادة نظام الرقابة الداخلية لدورة الحيازة والمشتريات مثلاً.

وينتج عن سوء تقدير المدقق لخطر الرقابة واحدة من النتيجتين التاليتين:

الأولى: تقويم خطر الرقابة على أنه منخفض بمعنى أن بنية الرقابة الداخلية أن وسياساتها وإجراءاتها تعمل بفعالية أكبر من الواقع.

الثانية: إن خطر الرقابة مرتفع وبالتالي إن بنية الرقابة الداخلية تعمل بفعالية أقل من الواقع.

ومع أن تقدير المدقق لخطر الرقابة يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق السابقة، إلا أن خطأ

المدقق في تقدير هذا الخطر لا ينعكس مباشرة على رأيه في القوائم المالية، بل ينعكس على حجم وطبيعة الإجراءات الجوهرية.

3. تقويم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الإيرادات والمتحصلات:

عند انتهاء توصيف إجراءات الرقابة على الإيرادات، ويتم غالباً من قبل فريق التدقيق، يقوم مدير التدقيق بتقويم رقابة دورة الإيرادات لتحديد درجة الاعتماد على الرقابة المستخدمة عن طريق مدى تحقيقها للأهداف المتوقعة، كما يجري تقويماً مماثلاً لعملية استلام النقدية ومحاسبة العملاء وأوراق القبض. وعلى المدير أن يقرر ما هي الإجراءات في نظام الرقابة على دورة الإيرادات التي تعد قوية بشكل كاف لإمكان الاعتماد عليها، وما هي نقاط الضعف الناتجة عن غياب بعض الإجراءات المرغوبة، التي يجب أن يقوم مدى تأثيرها القيمي في القوائم المالية ويجب تحديد الإجراءات الرقابية الجوهرية بداءة من أجل جمع أدلة الإثبات التي تقدم تأكيداً منطقياً، بأن الأخطاء ذات الأهمية النسبية لم تحدث، ومع ذلك فإن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية تجعل حدوث مثل هذه الأخطاء محتملاً. مع ملاحظة أن هذا التقرير يعطي على شكل درجة احتمال وليس بشكل مطلق.

ويمكننا ربط أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات بالرقابات المطلوبة وبالاختبارات الأساسية للعمليات المالية من خلال الجدول التالي:

هدف المراجعة المرتبط بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة المتعارف عليه	الاختبارات الأساسية للعمليات المالية
1. هدف الوجود: أ: المبيعات	. تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص	. فحص صور فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن وأوامر	. فحص يومية المبيعات والأستاذ العام والملف

تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى زبائن حقيقيين	بها وأوامر عملاء معتمدة . الترخيص بالائتمان قبل إتمام الشحن . الترقيم المسبق لفواتير البيع والمحاسبة المناسبة عنها . يتم فقط قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات في الحاسب الإلكتروني عند الإدخال . يتم إرسال كشوف شهرية للعملاء مع إجراء متابعة مستقلة للشكاوي التي تم استلامها	العملاء . فحص أوامر العميل للموافقة على الائتمان . المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع . فحص مخرجات العمليات المالية التي رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء . ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال الفواتير بالبريد مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها	الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر غير العادية أو الكبيرة . تتبع القيود في اليومية إلى أوامر البيع، فواتير البيع، ومستندات الشحن . تتبع مستندات الشحن إلى إدراج البضاعة التي تم شحنها في سجلات المخزون المستمر . تتبع قيود الائتمان بالملف الرئيسي للمدينين مع المصدر الموجود
ب: النقدية المحصلة: تسجيل جميع النقدية المحصلة للأموال التي تم استلامها فعلاً بواسطة الشركة	فصل الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل في الدفاتر . التسوية المستقلة لحسابات البنك	. ملاحظة الفصل بين الواجبات . ملاحظة التسوية المستقلة لحسابات البنوك	فحص يومية النقدية المحصلة ودفتر الأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين أو ميزان المراجعة للقيم الكبيرة وغير العادية
2. هدف الاكتمال: أ: المبيعات تم تسجيل جميع المبيعات الفعلية	. الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة.	. المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام مستندات الشحن . المحاسبة عن التتابع الحقيقي لأرقام فواتير البيع	. تتبع مستندات الشحن إلى فواتير المبيعات والقيد في يومية المبيعات والملف الرئيسي للمدينين
ب: النقدية المحصلة: النقدية التي تم استلامها سجلت في يومية النقدية	. الفصل في الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل بالدفاتر	. المناقشة مع الأفراد والملاحظة . المحاسبة عن التتابع	. التتبع من التحويلات أو الكشف المعد مسبقاً إلى يومية النقدية المحصلة

المحصلة	. استخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً . التوقيع الفوري على الشيكات الواردة . التحقق الداخلي من تسجيل النقدية المحصلة . القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء	الرقمي أو فحص الكشف المعد مسبقاً . ملاحظة التوقيع على الشيكات الواردة . فحص التأشير بالتحقق الداخلي . ملاحظة ما إذا تم إرسال الكشوف الشهرية للعملاء	
3. الدقة أ: المبيعات تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح	. الترخيص الملائم لتحديد السعر، الشروط، سعر الشحن ومبالغ الخصم . التدقيق الداخلي على إعداد الفاتورة . إدخال سعر وحدة البيع الذي تم الموافقة عليه إلى الحاسب واستخدامه في كافة عمليات البيع . مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب	. فحص صور فواتير البيع للتعرف على مدى وجود الترخيص الملائم . فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها . فحص مخرجات الحاسب التي تم الموافقة عليها والخاصة بسعر الوحدة المباعة . فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات سجل الرقابة على البيانات ومقارنة الإجمالي مع تقارير الملخصات	. إعادة حساب المعلومات في فواتير البيع . تتبع القيود في يومية المبيعات إلى فواتير البيع . تتبع التفاصيل في فواتير البيع إلى: مستندات الشحن، قائمة السعر التي تم الموافقة عليها، وأوامر العملاء
ب: النقدية المحصلة إيداع وتسجيل النقدية التي تم استلامها بالقيم التي تم	. نفس ما تم للهدف السابق . الموافقة على الخصم النقدي	. نفس ما تم للهدف السابق . فحص إشعارات التحويل للتعرف على الموافقة	. إثبات استلام النقدية . فحص إشعارات التحويل وفواتير البيع لتحديد ما إذا

استلامها	. مقارنة إجمالي الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب	الملائمة . فحص ملف إجمالي الكميات للتعرف على توقيعات سجل مراقبة البيانات، ومقارنة الإجمالي لتقارير الملخصات	كان الخصم المسموح به يتفق مع سياسة الشركة
4. هدف التبويب: أ: المبيعات تم تبويب العمليات المالية للمبيعات بشكل ملائم	. استخدام دليل ملائم للحسابات . الفحص والتدقيق الداخلي	. فحص مدى ملائمة دليل الحسابات . فحص تأشير التدقيق الداخلي على المستندات التي تم التأشير عليها	. فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التصنيف
ب: النقدية المحصلة تم تبويب العمليات المالية للنقدية المحصلة بشكل ملائم	. استخدام دليل ملائم للحسابات . الفحص والتدقيق الداخلي	. فحص دليل الحسابات . فحص التأشير الخاص بالتدقيق الداخلي	. فحص المستندات التي تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة
5. هدف التوقيت أ: المبيعات تم تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح	. اتباع إجراءات لإعداد الفواتير والتسجيل للمبيعات يومياً في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان . التحقق الداخلي	. فحص المستندات الخاصة بالبضاعة التي لم يعد عنها فواتير الشحن والمبيعات التي لم يتم تسجيلها . فحص تأشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأشير عليها	. مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن
ب: النقدية المحصلة تم تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح	. الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومي للنقدية المحصلة . التحقق الداخلي	. ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة في أي نقطة من الزمن . فحص التأشير الخاص	. مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ في يومية النقدية المحصلة والقائمة المعدة مسبقاً للنقدية

		بالتحقق الداخلي	المحصلة
6. هـــــدف الترحيـــــل والتلخيص: أ: المبيعات تم الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيســـي للمـــدينين مـــع التلخيص الملائم	. إرسال الكشوف المعتادة شهرياً للعملاء . التحقـــق الـــداخلي مـــن محتـــوى الملـــف الرئيســـي للمدينين . مقارنـــة الملـــف الرئيســـي للمـدينين أو إجمـالي ميـزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ	. يلاحظ ما إذا كان قد تم إرسـال الكشـوف للعمـلاء بالبريد . فحـص تأشـير التحقـق الداخلي	. جمع اليوميات والتتبع إلى دفتـــر الأســـتاذ والملـــف الرئيسي للمدينين
ب: النقدية المحصلة تـم الإدراج الملائـم للنقديـة المحصـــلة فـــي الملـــف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم	. إرســال كشــوف شــهرية للعملاء . التحقق الداخلي لمحتويات الملف الرئيسي للمدينين . مقارنـــة الملـــف الرئيســـي للمـدينين أو إجمـالي ميـزان المراجعـة مـع رصـيد دفتـر الأستاذ	. ملاحظـة مـا إذا كـان يـتم إرسال الكشوف في البريد . فحـص التأشـير الخـاص بالتحقق الداخلي . فحـــص التوقعـــات فـــي حساب دفتر الأستاذ للتعرف على حدوث المقارنة	. جمـع دفـاتر اليوميـة وتتبـع الترحيـل إلـى دفتـر الأسـتاذ والملف الرئيسي للمدينين

رابعاً: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات والمتحصلات

توضح إجراءات التدقيق التحليلية العلاقات بين الحسابات والأخطاء غير الواضحة خلال مرحلة تقدير خطر الرقابة. إذ يمكن لهذه الإجراءات مثلاً، أن تبين العلاقة بين المبيعات، والمردودات، وتحصيل الديون وهذا ما يساعد المدقق في تقويم الخطر. إن العلاقات بين حسابات الإيرادات والحسابات الأخرى تراجع وتقارن مع الفترات السابقة ومع توقعات الموازنة التقديرية وتتضمن هذه العلاقـة مؤشـرات حسـابات المتحصـلات النقديـة فـي علاقتهـا مـع المبيعـات، والعلاقـة بـين المسموحات والمبيعات وتكلفة المبيعات والمبيعات.

ويمكن أن تقارن مبيعات خط إنتاجي معين مع خط آخر. ويمكن مقارنة الأرصدة المحاسبية بين شهر وآخر ومع الفترات الماضية المقابلة.

الاتجاهات، التذبذبات (الموسمية مثلاً) يجب أن تلحظ وتؤخذ النماذج غير المعتادة بالحسبان... إن ردود العميل المتعلقة بنتائج إجراءات المراقبة التحليلية يمكن أن تعطي بعض المؤشرات للمدقق حول نوعية الرقابة لدى العميل. فمثلاً إن الإجابات الفورية والمنطقية عن الأسئلة الخاصة بتذبذب هامش الربح الإجمالي من العام الماضي إلى العام الحالي تقدم مؤشرات في غياب الدليل المعاكس، بأن إدارة العميل تراقب ما يحدث وأن النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة تعمل كما هو مخطط. كما تؤدي الإجراءات التحليلية إلى التأثير بإجراءات الاختبارات الجوهرية كما في قابلية تحصيل الديون...

وأهم النسب التي يمكن للمدقق استخدامها بالنسبة لأرصدة حسابات الزبائن على سبيل المثال:

1. معدل دوران الحسابات المدينة = المبيعات الآجلة / متوسط الحسابات المدينة

2. متوسط مدة التحصيل = 365 يوم / معدل الدوران

3. نسبة المبيعات الآجلة = المبيعات الآجلة / صافي المبيعات الإجمالي

في الحالات العادية يفترض أن يؤدي التوسع في عمليات البيع الآجل إلى زيادة في أرصدة الزبائن وأوراق القبض، فإذا وجد المدقق من خلال دراسته لجدول قيم المبيعات الآجلة وقيم أرصدة الحسابات المدينة أو مخصصاتها توافقاً بينها فإن هذا يطمئنه ولو مبدئياً، إلى صحة ومنطقية العلاقة بين العنصرين، أما إذا لاحظ المدقق وجود تناقض بين تطور المبيعات الآجلة وتطور أرصدة الزبائن وأوراق القبض فإنه سيرتاب في صحة التسجيل المحاسبي مبدئياً، إذ قد

يكون لهذا الشذوذ ما يسوغه لذلك عليه دراسة التسديدات النقدية لأن زيادة المبيعات الآجلة مع زيادة أكبر منها في المتحصلات (التسديدات) النقدية من قبل الزبائن قد تسوغ انخفاض قيم أو منحى الزبائن في نفس الوقت الذي تزداد فيه قيم (منحنى) المبيعات الآجلة، أما إذا وجد المدقق أن المتحصلات خلال الفترة المشكوك فيها بقيت كما هي أو انخفضت فربما تتدعم شكوكه بوجود عمليات غش، وبالتالي يوجه المزيد من إجراءات التدقيق تجاه عمليات الفترة المعنية وربما يشير ذلك إلى عمليات غش، إذا قد تكون هناك عمليات بيع نقدية ويوجد من يستلم هذه النقدية ويختلسها ويسجل العملية على أنها مبيعات آجلة أو ربما لا يسجل العملية إطلاقاً. وهذا ينبغي على المدقق العودة إلى نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة والبحث في مدى وجود ضوابط تمنع حدوث مثل هذه العمليات.

ولو لاحظ المدقق في فترة لاحقة وجود ارتفاع حاد في التسديدات النقدية لا يسوغه انخفاض مماثل في حسابات الزبائن وأرصدتهم أو ارتفاع مماثل في المبيعات الآجلة فسيسأل عن هذا السلوك غير المعقول وسيوجه نحوه إجراءات تدقيق مكثفة وربما تشكل هذه الحالة استمراراً وتفسيراً لحالة الغش السابقة، فهذه الزيادة المفرطة في المتحصلات (التسديدات) النقدية ربما تكون دليلاً على وجود مبيعات نقدية سابقة سجلت على أنها مبيعات آجلة واختلس المبلغ النقدي المقبوض ثمناً لها ليستتمر في مجالات أخرى أو ليغطي نقصاً آخر ثم يعاد بعد فترة كمتحصلات نقدية تغطي عملية الغش هذه.

ويمكن للمدقق أيضاً أن يستعين بالنسب المالية لدراسة الزبائن وأوراق القبض كنسبة دوران الحسابات المدينة، متوسط فترة التحصيل...

ويبين الجدول التالي أمثلة للأنواع الأخرى للنسب والمقارنات في دورة الإيرادات والمتحصلات والتحريفات التي يحتمل اكتشافها عن طريق الإجراءات التحليلية، ومن المهم أن يتم ملاحظة تأثير الحسابات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

جدول يوضح الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات والمتحصلات

الإجراء التحليلي	التحريف المحتمل
مقارنة نسبة مجمل الربح مع نفس النسبة للعام الماضي لكل خط إنتاجي	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة المبيعات شهرياً لكل خط إنتاجي عبر الزمن	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع نفس النسبة للعام الماضي لكل خط إنتاجي	الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات والمدينين
مقابلة أرصدة الزبائن الفردية التي تبلغ قيمة محددة مع ما يقابلها في السنوات الماضية	التحريفات في المدينين وحسابات قائمة الدخل
مقارنة مصروف الديون المعدومة كنسبة من إجمالي المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التعرف على حسابات المدينين وغير القابلة للتحصيل التي لم يتم تكوين مخصص لها
مقارنة عدد الأيام التي ظلت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات الماضية	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة
مقارنة مصروف الحسم الممنوح كنسبة من إجمالي المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة	التعرف على حسابات المدينين الجيدة
مقارنة الفئات الزمنية كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات الماضية	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة
مقارنة مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة	الزيادة أو النقص في مخصص الديون المشكوك فيها ومصروف الديون المعدومة
مقارنة مصاريف المبيعات عن طريق ضرب صافي المبيعات في متوسط المصاريف ومقارنته مع المصاريف المسجلة بالدفاتر في السنة المالية	الزيادة أو النقص في مصاريف المبيعات والمستحقات المرتبطة

بالإضافة إلى الإجراءات الواردة في الجدول السابق، ينبغي أيضاً أن يتم فحص القيم الكبيرة وغير العادية في رصيد المدينين. وتتمثل حسابات المدينين الفردية التي تتطلب اهتماماً خاصاً في الأرصدة ذات الحجم الكبير، الحسابات التي لم يتم تحصيلها لفترة زمنية طويلة، وحسابات

المدينين الخاصة بالشركات التابعة والموظفين الكبار. كما ينبغي على المدقق فحص كشف الحسابات الموجود في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد الحسابات التي تتطلب فحصاً إضافياً. وتعتبر الإجراءات التحليلية أحد الاختبارات الأساسية وبالتالي يتم تنفيذها لتخفيض حجم الاختبارات الجوهرية للأرصدة في حالة ما إذا كانت نتائجها مرضية.

خامساً: الاختبارات الجوهرية لأرصدة الحسابات في دورة الإيرادات والمتحصلات:

إذا قوم المدقق خطر الرقابة لبعض حسابات دورة الإيرادات والمتحصلات على أنه ضعيف من أجل أهداف معينة للمدقق، فإن الاختبارات الجوهرية المتعلقة بهذه الأهداف، ما عدا الحاجة لمصادقة بعض المدينين، سوف تكون محدودة أو مقتصرة على الإجراءات التحليلية. ويأخذ المدقق في الحسبان ما إذا كانت الأدلة التي يحصل عليها من الاختبارات لبعض الأغراض يمكن الاستفادة منها لأغراض أخرى في الوقت نفسه. مثلاً إن مطابقة أرصدة المدينين يوجه باتجاه وجود هدف تدقيق ولكنه يقدم مستنداً على الدقة في الوقت نفسه. ونادراً ما يقوم خطر الرقابة على أنه ضعيف بالنسبة إلى الفاصل الزمني، والقابلة للتحقق والحقوق والعرض والإفصاح، ولذلك فإن الاختبارات الجوهرية للتفاصيل تنجز عادة لهذه الأهداف.

تشمل الحسابات في دورة الإيرادات والمتحصلات كافة الحسابات التي تؤدي إلى حقوق للمشروع على الغير والتي تنشأ عن بيع السلع وأداء الخدمات والمدفوعات المقدمة أو المستحقات على الغير وغير ذلك في الأرصدة المدينة. وتتكون أرصدة هذه الحسابات من الأرصدة المستحقة على العملاء (المدينين) وأوراق القبض قصيرة الأجل والقروض قصيرة الأجل والمستحقات على الغير مثل العوائد تحت التحصيل، وقيمة العقود التي لم يحرر عنها فواتير والعمولات والتوزيعات التي تكون تحت التحصيل في تاريخ الميزانية وقد تكون أرصدة هذه الحسابات على العملاء (المدينين) أو على المستخدمين أو غيرهم، ويتم تسجيل أرصدة هذه الحسابات وفقاً لمصدر كل منها ونوعه وسنتعرض في الصفحات التالية لكيفية فحص أرصدة الحسابات ومراجعتها على اختلافها.

1. الاختبارات الجوهرية لأرصدة المدينين:

لكي يتمكن مدقق الحسابات من تحديد نطاق فحصه لأرصدة المدينين بطرق سليمة يتعين عليه دراسة الظروف الخاصة بالمنشأة والظروف العامة ومدى دقة أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية، ومن الأمور الأخرى التي ينبغي أن تحظى بالدراسة في هذا المجال تحديد نوع السلع أو الخدمات المبيعة وسياسة الائتمان وشروطه وعدد الأرصدة وحجمها والأهمية النسبية لمجموع أرصدة المدينين بالنسبة لمجموع الأصول المتداولة. كما ينبغي أن يكون مدقق الحسابات ملماً بالتنظيم الداخلي للمنشأة في أثناء تقويمه لنظام الرقابة وخلال قيامه بفحص العمليات التي سيختارها ويتطلب ذلك ضرورة الإلمام بالإجراءات المحاسبية المتعلقة بأرصدة المدينين والمردودات والمبالغ المحصلة والخصومات ومسموحات المبيعات والديون المعدومة، كما تتطلب تدقيق حسابات المدينين ضرورة الإلمام بسياسات التوزيع وسياسة التسعير. إن تحديد هذه السياسة يؤدي إلى المعالجة السليمة لتكاليف النقل كما تكون معرفة شروط الائتمان في المنشأة والتي تكون عادة سائدة في التجارة أو الصناعة التي تعمل فيها المنشأة مفيدة. لأن الإلمام بها يمكن مدقق الحسابات من الحصول على معلومات في مجال تدقيق أرصدة المدينين. كما ينبغي دراسة ظروف السوق وكذلك الموقف المالي في المناطق التي توجد بها الأسواق الرئيسية لمنتجات المنشأة بواسطة مدقق الحسابات نظراً لأهميتها في تحديد احتمالات تحصيل أرصدة المدينين، فقد يترتب على الكساد في بضاعة معينة بطئ التحصيل النقدي وانخفاضه فضلاً عن ارتفاع تكلفة التحصيل بالمقارنة بالفترات السابقة على الرغم من أن الحسابات قد تكون جيدة واحتمالات تحصيلها مرتفعة. ونفترض في العرض التالي عن الاختبارات الجوهرية لأرصدة المدينين أن المدقق قد قام باستكمال كافة الإجراءات الواردة أعلاه، وأنه قد حدد خطر الاكتشاف المخطط للاختبارات الجوهرية لكل هدف من أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة. ويعتمد كل من إجراءات التدقيق التي سيتم اختيارها وحجم العينة المرتبطة بها بشكل رئيسي على ما إذا كان تخطيط الأدلة الخاصة بكل هدف قد تم وفقاً لمستوى منخفض أو متوسط أو مرتفع.

أ: مطابقة الأرصدة:

من الضروري أن يعد كشفاً تفصيلياً بأرصدة حسابات المدينين وبمخصص الديون المشكوك فيها بتاريخ إعداد الميزانية. حيث يتضمن هذا الكشف أرصدة العملاء الفردية التي لم تدفع بعد وبياناً تحليلياً لكل رصيد يوضح الفترة الزمنية من تاريخ نشوء الدين وتاريخ الميزانية. ويتم بناء معظم اختبارات حسابات المدينين على هذا الكشف. حيث ينبغي على المدقق إجراء مطابقة ما بين الرصيد الوارد بالكشف مع الرصيد الوارد في ميزان المراجعة والتحقق من صحة الكشف ومطابقة ذلك مع كل من الأستاذ العام ودفتر الأستاذ الفرعي للمدينين ومن الضروري أن يتم هذا الاختبار قبل إجراء أية اختبارات أخرى لكي يتأكد المدقق من أن المجتمع الذي يتم اختباره متطابق مع كل من الأستاذ العام والملف الرئيسي للمدينين. وبعد عملية المطابقة يقوم المدقق بتتبع عينة من الأرصدة الفردية إلى المستندات المؤيدة مثل فاتورة البيع للتحقق من اسم الزبون، الرصيد، والتطور الزمني الصحيح. ويتوقف مدى هذا الاختبار على عدد الحسابات، ودرجة اختبار الملف الرئيسي خلال مرحلة اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، ومدى وجود تحقق للكشف من المدقق الداخلي أو أي شخص مستقل قبل أن يتم تقديمه إلى المدقق.

ب: الوجود لأرصدة المدينين:

يعتبر إرسال المصادقات إلى العملاء للتعرف على الأرصدة الخاصة بهم أكثر الاختبارات الجوهرية أهمية لتحديد مدى وجود أرصدة المدينين التي تم تسجيلها. ويعتبر هذا الإجراء إلزامياً يجب على المدقق القيام به للتحقق من وجود الديون. وعندما لا يستجيب العملاء للمصادقات، ينبغي على المدققين فحص المستندات المؤيدة للعمليات للتحقق من شحن المبيعات والحصول على أدلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك لتحديد ما إذا كان قد تم تحصيل الحسابات. وعادة لا يقوم المدققون بفحص المستندات المؤيدة أو الحصول على أدلة بشأن تحصيل النقدية بعد ذلك لأي حساب تم استلام المصادقة عنه في العينة المختارة، ولكن يتم القيام بذلك للحصول على

أدلة بديلة على نحو كبير في حالة عدم الاستجابة. وهنا ينبغي على المدقق الإفصاح عن ذلك في تقريره، وأن يحدد مسبقاً طرائق التحقق التي سيستخدمها. وقد سبق الحديث عن أنواع المصادقات التي يمكن أن يستخدمها المدقق.

فيما يلي نقدم نموذجاً لطلب مصادقة إيجابية ونموذجاً لطلب مصادقة سلبية:

نموذج طلب مصادقة إيجابية

دمشق في.....

السيد: اسم العميل وعنوانه

بعد التحية:

بمناسبة قيام مدققينا بالتدقيق السنوي للقوائم المالية في 12/31/ ونظراً لرغبتهم في التحقق من الأرصدة المدينة المستحقة لنا فإنهم يرغبون في الحصول على مصادقة مباشرة منكم على رصيد حسابكم معنا لذا نرجو فحص الكشف المرفق وإفادة مدققينا بصحته أو بالفروق التي ترون توضيحها وذلك بالتوقيع على هذا النموذج بعد استيفائه وإرساله إلى/.....

(مدقق الحسابات وعنوانه)

ومرفق طيه مظروف بالعنوان وملصق عليه طابع البريد

وسيوافينا مدققونا بأي فروق وسنقوم بفحصها بعناية كاملة ولا يعد هذا الخطاب مطالبة بأي حال من الأحوال وليس مطلوباً منكم سداد الرصيد للمراجعين.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

توقيع

إدارة الشركة

السيد/..... مدقق الحسابات وعنوانه

بعد التحية:

نفيدكم أننا راجعنا الرصيد المستحق للمنشأة المذكورة أعلاه كما تظهر في دفاترنا بتاريخ 12/31/ والبالغ قدره..... ووجدناه صحيحاً/ أو غير صحيح للأسباب التالية:

1. .....
2. .....
3. .....

التاريخ: / /

توقيع إدارة المنشأة

نموذج طلب مصادقة سلبية

السيد.....(اسم العميل وعنوانه)

بعد التحية:

رجاء فحص كشف الحساب المرفق بعناية فإذا لم يكن متفقاً مع سجلاتكم فالرجاء موافاة مدقق حساباتنا:

الأستاذ/..... (اسم المدقق وعنوانه)

الذي يقوم بفحص قوائمنا المالية في 12/31/ مباشرة بأي فروق ونرفق طياً مظروفاً بالعنوان وملصقاً عليه طابع البريد.

الرجاء عدم إرسال أي دفعات لمدقق الحسابات.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

التاريخ.....

توقيع إدارة المنشأة

أما حجم العينة الجوهرية الخاصة بعدد المصادقات أو قيمتها فيمكن التوصل إليه بالاستناد إلى خطر الرقابة والتحريف المقبول، وخطر الاكتشاف ونوع المصادقة.

وتعتبر المصادقة الإيجابية دليلاً يمكن الاعتماد عليه بشكل أكبر لأن المدقق يستطيع أن يقوم بتنفيذ إجراءات متابعة إذا لم يتم استلام الرد من المدين. أما في حالة المصادقة السلبية فإن عدم الرد يعني أن هناك استجابة صحيحة على الرغم من أنه يمكن أن يكون المدين قد تجاهل طلب المصادقة. وهذا العيب للمصادقة السلبية يعوض عن طريق أن هذا النوع يكون أقل تكلفة عند الإرسال بالمقارنة مع المصادقة الإيجابية. وهذا يعني أنه يمكن توزيع عدد أكبر من المصادقات السلبية بنفس التكلفة الإجمالية.

ويعتبر تحديد نوع المصادقة قراراً يخص المدقق. وقد جاء بنشرة معايير التدقيق رقم (67) أنه

من المقبول استخدام المصادقات السلبية فقط في حالة وجود الظروف التالية:

. يتكون رصيد المدينين من عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة.

. انخفاض المستوى الموحد خطر الرقابة المقدر والخطر الطبيعي. ومن غير المحتمل أن يكون الخطر الموحد منخفضاً إذا كانت الرقابة الداخلية غير فعالة أو إذا كان هناك تحريفات ذات استثناء مرتفع.

. لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأن مستلمي المصادقات لن يعيروها اهتمامهم.

وينبغي على المدقق عند استخدامه للمصادقات السلبية أن يقوم بوضع تأكيد كبير على فعالية الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية كأدلة تعبر عن مدى عدالة أرصدة المدينين. كما أنه يفترض أن الأغلبية من مستلمي المصادقات سيقومون بقراءتها بشكل جيد وسيقومون بالاستجابة لها. ومن المتعارف عليه أيضاً أن يتم استخدام مزيج من المصادقات السلبية والإيجابية عن طريق إرسال مصادقات إيجابية للحسابات ذات الأرصدة الكبيرة وإرسال مصادقات سلبية للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة.

ج: الاكتمال في أرصدة المدينين:

وهنا ينبغي على المدقق أن يتحقق من أنه تم إدراج أرصدة حسابات المدينين الموجودة. حيث إنه من المستحيل أن يتم اكتشاف النقص في أرصدة حسابات المدينين إذا لم يتم تسجيل كافة عمليات البيع الخاصة بأحد العملاء في يومية المبيعات من خلال الاختبارات الجوهرية، فمن المحتمل عدم استجابة العملاء للرد على مصادقة تظهر وجود تخفيض في أرصدتهم المدينة.

وعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بالصدفة باستبعاد رصيد أحد المدينين من ميزان المراجعة، ستتمثل الوسيلة الوحيدة لاكتشاف ذلك في جمع ميزان التدقيق لأرصدة المدينين ومطابقة ذلك مع حساب المراقبة الإجمالية في الأستاذ العام.

إلا أنه يمكن أن يتم اكتشاف التخفيض في قيمة المبيعات والمدينين على حد سواء وبشكل أفضل

من خلال الاختبارات الأساسية للعمليات المالية التي تم شحنها ولم يتم تسجيلها وأيضاً من خلال الإجراءات التحليلية.

د: دقة أرصدة المدينين:

تعد المصادقات من أفضل الاختبارات لتحقيق هدف الدقة. وفي حال عدم الاستجابة من قبل العملاء يلجأ عادة المدققون عادة إلى اختبار المستندات المؤيدة للعمليات بالأسلوب الذي تم وصفه في هدف الوجود نفسه. وأهم هذه المستندات وثائق الشحن وسندات تحصيل النقدية من المدينين.

هـ: التبويب الملائم لأرصدة المدينين:

يوجد ارتباط ما بين هذا الهدف وهدف العرض والإفصاح، حيث يتعلق هدف التبويب بتجديد فيما إذا كانت المنشأة محل التدقيق قد قامت بالتبويب المنفصل لأرصدة المدينين. أما العرض والإفصاح فيتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه على شكل ملائم. ومثال ذلك تحديد المدقق ما إذا كانت الأرصدة المستحقة على الوحدات التابعة والمديرين أو الوحدات الأخرى المرتبطة قد تم فصلها في مفردات مستقلة وكذلك الأرصدة الدائنة في حسابات المدينين حيث يقضي هذا الهدف أن يتم تبويبها كدائنين. أما العرض والإفصاح فيتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه بشكل صحيح.

و: صحة الفاصل الزمني (قطع الحسابات):

ويتمثل هذا الهدف في التحقق فيما إذا كانت العمليات المالية التي تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها في الفترة الملائمة. ويعتبر هذا الهدف من أهم الأهداف أهمية لأن عدم تسجيل العمليات في الفترة الملائمة سيؤثر بشكل كبير على دخل الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال يمكن أن يؤثر الإدراج المتعمد أو غير المتعمد للعديد من كميات المبيعات التي تخص الفترة القادمة في الفترة الحالية أو الإغفال المتعمد للعديد من المبيعات ومردودات المبيعات الخاصة بالفترة الحالية على صافي الدخل. حيث يمكن أن تحدث التحريفات المتعلقة بالفاصل

الزمني لكل من المبيعات، ومردودات المبيعات ومسموحاتها والنقدية المحصلة. وتتماثل اختبارات هدف اختبارات الفاصل الزمني (قطع الحسابات) بغض النظر عن نوع العملية المالية ولكن تتنوع الإجراءات الخاصة به. ولكي يمكن تحديد منطقية الفاصل الزمني، ينبغي وجود منهج من ثلاث خطوات وهي كما يلي:

1. تحديد الأسس المناسبة للفاصل الزمني.

2. تقييم ما إذا كان العميل محل التدقيق قد وضع الإجراءات الكافية للتأكد على نحو مناسب منه.

3. ينبغي اختبار ما إذا كان قد تم التوصل إلى فاصل زمني مناسب.

ويمكننا عرض هذا المنهج بالنسبة للفاصل الزمني للعمليات في دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية على النحو التالي:

منهج الفاصل الزمني للعمليات في دورة الإيرادات والمتحصلات

1. الفاصل الزمني للمبيعات: أ: تحديد الأسس المناسبة للفاصل الزمني	يمثل أساس شحن البضائع توقيت حدوث المبيعات، أو أساس نقل الملكية هو توقيت تسجيل العملية، وبغض النظر عن الأساس المستخدم ينبغي أن يتفق الأساس المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن يتم تطبيقه بشكل مستمر وبثبات
ب: تقييم طريقة المنشأة المستخدمة لتحديد الفاصل الزمني والذي يمكن الاعتماد عليه في تحديد الإجراء الذي سيتم استخدامه	. فإذا اعتمدت المنشأة على إصدار مستندات شحن مرقمة مسبقاً على شكل متسلسل، يكون الأمر في العادة بسيطاً لتقييم واختبار الفاصل الزمني . يعزز الفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف الشحن وإعداد الفواتير من احتمال تسجيل العمليات المالية في الفترة المناسبة وإذا لم تتوفر هذه الأمور الواردة أعلاه، قد يكون من الصعب التأكيد من وجود فاصل زمني دقيق
ج: اختبار ما إذا كان قد تم التوصل إلى فاصل زمني مناسب	يتم اختبار الفاصل الزمني من خلال الحصول على رقم مستند الشحن لآخر عملية شحن تمت في نهاية السنة المالية ومقارنة هذا الرقم مع المبيعات المسجلة في الفترة الحالية والتالية. أو من خلال مقارنة المبيعات المسجلة مع مستندات الشحن المرتبطة بها في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الحالية والأيام

	القليلة الأولى من الفترة التالية. إلا أن ذلك يشترط وجود نظام رقابة داخلية ملائم
2. الفاصل الزمني لمردودات المبيعات ومسموحاتها أ: الأسس المناسبة:	. إذا كانت المردودات أو المسموحات ذات أهمية نسبية فإنه من الضروري أن يتم مقابلتها مع المبيعات المرتبطة بها. أي إذا تم رد بضائع تخص الفترة الحالية في الفترة التالية، فإن المعالجة الصحيحة أن يتم إدراج المردودات في الفترة الحالية واعتبارها مخزون للفترة الحالية. وإذا كانت غير هامة فتعالج المردودات والمسموحات في الفترة التي وقعت بها
ب: تقييم طريقة المنشأة المستخدمة	ويتم ذلك عن طريقة التأكد من أن العميل قد قام بتسجيل كافة المردودات والمسموحات على الفور
ج: اختبار الفاصل الزمني	اختبار المدقق المستندات المؤيدة لعينة من مردودات المبيعات ومسموحاتها المسجلة خلال عدد من الأسابيع بعد تاريخ الإقفال لتحديد التاريخ الأصلي للبيع. فإذا كانت القيم المسجلة في الفترة التالية تختلف بشكل جوهري عن المردودات غير المسجلة في بداية الفترة محل المراجعة، ينبغي أن يتم أخذ التسوية بالحسبان. مع أهمية التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية
3. الفاصل الزمني للنقدية المحصلة: أ: الأسس المناسبة	يعتبر هذا الفاصل أمراً أقل أهمية لأن الفاصل الزمني غير الملائم للنقدية سيؤثر فقط على النقدية وأرصدة المدينين ولا يؤثر على الأرباح. وإذا كان للتحريف أهمية نسبية، فيمكن أن يؤثر على عدالة عرض هذه الحسابات
ب: تقييم طريقة المنشأة المستخدمة	. وجود دفتر أو سجل لتسجيل النقدية المحصلة
ج: اختبار الفاصل الزمني	تتبع النقدية المحصلة المسجلة إلى الإيداعات في البنك بكشف البنك في الفترة التالية. وتساعد مصادقة أرصدة المدينين إلى حد ما على كشف تحريفات الفاصل الزمني لكل من المبيعات ومردوداتها والنقدية المحصلة خاصة في حالة وجود فترة طويلة بين تاريخ حدوث العملية المالية وتاريخ تسجيلها. ومع ذلك، إذا كانت هذه الفترة تتمثل في أيام قليلة، قد يسبب تأخير تسليم البريد تحريفات الفاصل الزمني مع الفروق الزمنية المعتادة. وهذا فإن المصادقة قد لا تفي بالغرض وإنما يجب على المدقق أن يفحص المستندات المؤيدة للعمليات

ز: القيمة القابلة للتحقق:

تقضي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضرورة إدراج رصيد المدينين بالقيمة التي سيتم تحصيلها في النهاية، والتي تتمثل في إجمالي رصيد المدينين مطروحاً منه رصيد مخصص الديون المشكوك فيها. ومن الضروري بمكان تقييم المدقق مدى كفاية تكوين المنشأة لمخصص الديون المشكوك فيها باعتبار أنها تمثل تقديرات محاسبية تتعلق بالمستقبل ولا يمكن التنبؤ بها بدقة.

ويتم ذلك عن طريق دراسة أرصدة العملاء مع قسم الائتمان بالمنشأة وغيره من المسؤولين لتحديد احتمالات التحصيل، وينبغي أخذ ملاحظاتهم في كشف الحسابات المدينة السابق إعداده، وفي مجال دراسة تلك الحسابات مع إدارة المشروع ينبغي التركيز على المبالغ الكبيرة، كما يجب التحري عن العناصر المشكوك فيها والمسموحات المتوقعة والمطالبات والخسائر المتوقعة حتى يتم تحصيل تلك الأرصدة، وإذا تبين من تلك المناقشات أن هناك بعض العناصر التي لن يكون من الممكن تحصيلها فينبغي استبعادها مباشرة من أرصدة المتحصلات. أما العناصر المشكوك في تحصيلها فإنها تؤخذ في الحسبان عند تكوين مخصص الديون المشكوك فيها.

ويهدف الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات إلى التحقق من مدى ملاءمة مخصص الديون المشكوك فيها لمقابلة النقص الموجود في أرصدة المتحصلات في تاريخ الميزانية وعادة يوجد بعض الأسباب التي تؤدي إلى انخفاض سعر السوق للسلعة المبيعة وبالتالي يكون من المحتمل عدم تحصيل بعض الأرصدة بالكامل كما قد يرجع النقص في الأرصدة المحتمل تحصيلها إلى تعرض السلعة للتقادم أو نقص منفعتها وينبغي أن يفحص مدقق الحسابات التقديرات المتوقعة للانخفاض في أرصدة المتحصلات، وينبغي التركيز بالنسبة لأرصدة أوراق القبض على عمليات التجديد وقبول الأوراق لتغطية حسابات مستحقة من مدة طويلة كما يجب تتبع تحصيل مثل هذه الأوراق لأن عدم تحصيلها قد يشير إلى وجود شك في احتمال التحصيل.

وينبغي أن يكون مدقق الحسابات مقتنعاً بأن فحص الديون المشكوك فيها ملائمٌ لمقابلة الانخفاض في أرصدة أوراق القبض وباقي أرصدة العملاء، ولا يمكن أن يعتمد في تقدير ذلك المخصص على وجهة نظر الإدارة التي قد تكون متفائلة في بعض الأحيان وبناءً على ذلك فإنه ينبغي عليه أن يحدد مدى ملائمة المخصص المكون بوساطة الإدارة بالرجوع إلى عوامل أخرى مثل عمر الحسابات المختلفة وشروط منح الائتمان وانتظام المتحصلات من العملاء والمراسلات معهم وتقارير الائتمان ونسبة الأرصدة غير المحصلة الفعلية ومجهودات التحصيل في المنشأة وحالة الاقتصاد بصفة عامة.

وإذا كان للمنشأة إحصائية للديون المعدومة فعلاً خلال عدد معين من السنوات السابقة، فينبغي تدقيق تلك البيانات بوساطة مدقق الحسابات ويمكن الاعتماد على تلك البيانات بعد مراجعتها بالإضافة إلى خبرة المدقق لتحديد مدى ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها، ويطبق هذا الإجراء نفسه بالنسبة لأوراق القبض وتوضع تلك المعلومات الإحصائية المتعلقة بالديون المعدومة الخاصة بأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى في الملف الدائم للمنشأة وفي حالة عدم قيام المنشأة بإعداد مثل هذه البيانات فإنه ينبغي على مدقق الحسابات القيام بإعدادها، وذلك عن طريق إيجاد النسبة بين رصيد المتحصلات ورصيد الديون المعدومة خلال عدد من السنوات، ويختار المدقق من بين هذه النسب المتعددة النسبة التي تعد أكثر دلالة، وقد يقوم بتعديلها بأخذ بعض العوامل الأخرى التي قد تؤثر في تلك النسبة. فعلى سبيل المثال إذا غيرت المنشأة خلال سنة التدقيق شروط الائتمان أو قامت ببيع منتجات جديدة أو قامت ببيع منتجات لمجموعة جديدة من العملاء بالمقارنة بالسنوات الأخرى فإنه ينبغي تعديل نسبة الديون المعدومة. من واقع الخبرة السابقة كما ينبغي أن يقرر مدقق الحسابات مدى التغير في الظروف الاقتصادية في تاريخ الميزانية وتأثير ذلك في نسبة الديون المعدومة، فإذا كان الاقتصاد القومي يتجه نحو الكساد، فإنه ينبغي تعديل النسبة لتأخذ في الحسبان هذه الحقيقة وينبغي أن يقوم مدقق الحسابات

بتقويم هذه العوامل الإضافية التي تؤثر في نسبة الديون المعدومة بعناية كبيرة وبعد ذلك يحدد النسبة الملائمة وبتطبيق هذه النسبة على تلك الحسابات سيحدد المبلغ اللازم وجوده في مخصص الديون المشكوك فيها. وبناءً عليه سيحدد العبء الذي ينبغي تحميله على حساب النتيجة بالنظر إلى الرصيد الموجود فعلاً في حساب المخصص وتنطبق هذه الإجراءات نفسها على أوراق القبض.

وينبغي أن تدعم الاختبارات السابقة الخاصة بتحديد مدى ملاءمة مخصص الديون المشكوك فيها ببعض العوامل الأخرى مثل فحص الحسابات ومراجعة عمرها وتعليقات الإدارة بالنسبة لاحتمالات التحصيل والمدفوعات خلال الفترة التي تلي تاريخ الميزانية العمومية والمتعلقة بالحسابات الظاهرة فيها والاحتمالات المتوقعة لتدهور أرصدة المتحصلات. وقد سبق أن ذكرنا أن قائمة عمر الحسابات تقسم الحسابات إلى مجموعات على أساس عمر كل منها ويحصل مدقق الحسابات على تعليقات الإدارة الخاصة باحتمالات التحصيل بالنسبة لكل مجموعة من تلك المجموعات وينبغي عليه أن يلاحظ مدى بقاء أي جزء من تلك الحسابات في الدفاتر لمدة طويلة تتعدى فترة الائتمان العادية لأن ذلك يعد بمثابة معلومات إضافية تساعد على تحديد مدى ملاءمة مخصص الديون المشكوك، فيها كما أن تدقيق تعليقات الإدارة فيما يتعلق باحتمالات عدم التحصيل يساعد كثيراً في هذا المجال وتفيد تدقيق المدفوعات في أوائل السنة التالية لتاريخ الميزانية العمومية كثيراً في مجال تحديد مدى ملاءمة مخصص الديون المشكوك فيها.

ويطلب مدقق الحسابات عادة من المنشأة أن توافيه ببيان بتلك المتحصلات حتى تاريخ محدد يمتد عادة لمدة ثلاثة أسابيع أو أربعة من تاريخ الميزانية، ويقوم مدقق الحسابات بمقارنة تلك المدفوعات مع دفتر أستاذ العملاء ودفتر الصندوق والبنك للتحقق من صحتها.

وأخيراً فإنه ينبغي على مدقق الحسابات أن يتحقق من صحة العناصر المحملة على حساب مخصص الديون المشكوك فيها خلال العام ومن الحصول على الموافقة السليمة من المسؤولين

في المنشأة ومن المعالجة المحاسبية السليمة.

. فحص المخصصات الأخرى المتعلقة بالحسابات المدينة ومراجعتها:

تزداد أهمية المخصصات الأخرى التي تعد لمقابلة الانخفاض في رصيد المتحصلات في بعض الحالات الخاصة، ففي صناعة الكيماويات على سبيل المثال تقوم المنشأة عادة ببيع السلع في عبوات خاصة تكون ملكاً لها، ولكن يحمل العميل بقيمتها عند البيع على أن ترد تلك القيمة عند قيامه برد تلك العبوات سليمة ذلك لأن المشترك قد يقوم بإعادة تلك العبوات إليها في مثل هذه الحالات، فإن القيد المدين في حساب العميل عند البيع ينبغي أن يقابله قيد دائن في حساب مخصص العبوات الموجود لدى العملاء، وينبغي أن يجعل هذا الحساب الأخير مديناً عند رد العبوات على أن يكون الطرف الدائن للقيد هو حساب العميل.

وبالنسبة للمنشآت التي تمنح عملاءها خصماً إذا سددوا المبالغ المستحقة عليهم خلال فترة معينة، وإذا كان من المتوقع حصول العملاء على جزء كبيرة من الخصومات المتاحة لهم في نهاية السنة؛ فإنه ينبغي تكوين المخصص اللازم لمقابلة الخصم المتوقع الحصول عليه، فإذا كان من المتوقع أن يحصل العملاء على خصم معين، فإنه يتم تكوين مخصص لذلك عن طريق جعل حساب مصاريف الخصم المسموح به مديناً بهذا المبلغ وجعل حساب مخصص الخصم المسموح به دائناً بالقيمة نفسها ويظهر مخصص الخصم المسموح به في الميزانية مطروحاً من رصيد العملاء. وقد ترى المنشأة في حالات أخرى تكوين مخصص للمسموحات والمردودات المتوقعة للسلعة ومخصص لمصاريف التحصيل إذا لم يكن أخذ في الحسبان لدى تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها، أو مسموحات الديون المشكوك فيها. وتنحصر مسؤولية المدقق بالنسبة لتلك المخصصات أن يتأكد من كيفية حسابها ومن سلامة ذلك نظراً لأنها تؤثر في رقم صافي حساب العملاء الذي يظهر في الميزانية وفي حالة عدم قيام المنشأة بتكوين تلك المخصصات مع ضرورة وجودها يتعين على المدقق أن يطلب من الإدارة تكوينها ثم يقوم

بمراجعتها وفي حالة عدم كفايتها للوفاء بالأغراض المخصصة من أجلها عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره على القوائم المالية.

ح: الحقوق للمنشأة على أرصدة المدينين:

ويقصد بذلك أن للمنشأة حقوقاً على أرصدة المدينين. وهذا الهدف لا يسبب عادة أية مشكلة في التدقيق، إلا أنه أحياناً يتم وضع جزء من هذه الديون على شكل ضمان للرهن، أو تخصيصه إلى شخص آخر، أو تحويله لوكيل تجاري أو بيعه مقابل خصم. وفي العادة لا يدرك المدينون وجود مثل هذه الأمور، وبالتالي لن توضح المصادقات ذلك. ويعتمد المدقق في تحقيقه لهذا الهدف على فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والمناقشات والاستفسارات من المنشأة، والمصادقات إلى البنوك وفحص ملفات المراسلات حتى يمكن الكشف بشكل كافٍ عن الحالات التي يكون فيها للمنشأة حقوق محدودة على أرصدة المدينين.

ط: العرض والإفصاح:

وهنا ينبغي على المدقق أن يتحقق من أن أرصدة حسابات المدينين قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم في القوائم المالية. وحتى يمكن تقييم مدى كفاية العرض والإفصاح يجب أن يلم المدقق بفهم شامل لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو المعايير المحاسبية المعتمدة من قبل المنشأة لإعداد التقارير المالية ومتطلبات العرض والإفصاح. وبخصوص ذلك ينبغي على المدقق مراعاة ما يلي:

. فصل القيم ذات الأهمية النسبية التي تتطلب إفصاحاً منفصلاً في القوائم المالية كمستحقات من الشركات التابعة، ومن كبار الموظفين.

. الإفصاح بشكل منفصل عن المبيعات والأصول لأنشطة العمل المختلفة.

. الدمج والتجميع المناسب لأرصدة الأستاذ العام في القوائم المالية بشكل يناسب المستخدمين الخارجين لتلك القوائم.

. تقييم مدى كفاية الملحوظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

. الإفصاح عن الرهن، وتحويل أرصدة المدينين لوكيل تجاري، وتخصيص أرصدة المدينين لشخص آخر، والقيم المستحقة من الأطراف المرتبطة، وخصم هذه الأرصدة.

وبالطبع، لكي يتم تقييم مدى كفاية هذه الحالات من الإفصاح، سيكون من الضروري أولاً معرفة مدى وجودها ومعرفة معلومات كاملة عن طبيعتها.

2. الاختبارات الجوهرية لأرصدة أوراق القبض:

ينبغي على المدقق عند فحصها لأوراق القبض أن يجري مجموعة من الاختبارات لتحقيق الأهداف التي سبق وتم الحديث عنها عند التحقق من أرصدة المدينين. ولتفادي التكرار سنقوم بعرض ما يتعلق بأرصدة أوراق القبض بشكل عام. حيث إنه لابد من الإشارة إلى ضرورة فحص أوراق القبض في الوقت نفسه الذي يجري فيه فحص أرصدة النقدية والاستثمارات بغرض البيع أو الاستثمارات التي لا تهدف إلى السيطرة بصورة عامة، وذلك تحسباً لاحتمالات إحلال الأموال الناتجة من مصدر معين لتغطية عجز في مصدر آخر... إذ يمكن التخلي عن أوراق القبض عن طريق خصمها مثلاً فتتحول إلى نقدية، لتسد العجز في رصيد الصندوق أو البنك، بعد أن تكون جردت على أساس أنها أوراق قبض، أما إذا جردت في نفس الوقت مع الأرصدة النقدية الأخرى فلا يمكن لنوع من هذه الأصول أن يغطي العجز في أصل آخر.

ومن الأمور التي على المدقق الانتباه إليها تسجيل قيمة أوراق القبض بالقيمة القابلة للتحقق بتاريخ القوائم المالية وأخذ معدلات الفائدة والخصم بالاعتبار. فلو كان لدى المشروع ورقة قبض بقيمة 8000 على أن تضاف إليها فائدة سنوية بمعدل 10% لمدة ثلاثة أشهر ابتداءً من تاريخ 2011/11/1 فإن المدقق يطلب تسجيل فوائد تمثل إيرادات لهذه الورقة مقدارها 118 إذا كان معدل الخصم لدى البنك 12% حتى ولو لم تخصم هذه الورقة بالفعل.

وتعد الأوراق التجارية أدلة كتابية لإثبات بعض الديون المستحقة على الغير والتي قد تنشأ

بشروط ائتمانية خاصة كالبيع التأجيري أو البيع بالتقسيط التي تتبع سياسة البيع مقابل أوراق قبض كشركات بيع الأجهزة الكهربائية. والآلات الزراعية والسيارات وغيرها. من ناحية أخرى فقد تكون الأوراق التجارية ناتجة على حسابات حل تاريخ استحقاقها ولم يستطع العملاء سدادها ومن ثم يوقعون على سندات أو كمبيالات للسداد خلال فترة زمنية مقابل فائدة تأخير على الأرصدة المستحقة.

وفي الأحوال العادية تعد الأوراق التجارية أكثر سيولة وتستند إلى أدلة إثبات ملموسة وفي حالات أخرى قد تكون صورة مختلفة للحسابات المدينة أو أرصدة العملاء العادية وعموماً فإنه في الظروف الطبيعية التي يكون البيع فيها أساساً بالأوراق التجارية وفي الحالات التي لا تكون فيها الورقة مجرد تحويل رصيد مدين حل تاريخ استحقاقه دون دفع فإن الأوراق التجارية تعد أفضل من رصيد العملاء على أساس أنها تمثل دليلاً كتابياً على مديونية العميل.

وينبغي أن يقوم مدقق الحسابات بإعداد قائمة بالأوراق التجارية الموجودة لدى المنشأة في نهاية السنة المالية أو يحصل على نسخة من القائمة التي تقوم المنشأة بإعدادها.

وينبغي أن يطلب مدقق الحسابات الاطلاع على أوراق القبض ويقوم بفحصها ومقارنة بياناتها مع البيانات الواردة في كشف أوراق القبض ومع دفاتر المنشأة، وقد سبق أن ذكرنا أنه ينبغي القيام بهذا الفحص في وقت جرد النقدية نفسه على أساس أن تلك الأوراق يمكن أن تخصم لدى البنك لتغطية أي عجز نقدي، ويكون الهدف من فحص أوراق القبض هو التحقق من وجودها فعلاً ومن سلامتها ومقارنة تفاصيل البيانات الخاصة بها ومع ما هو مدرج في كشف أوراق القبض ومع سجلات المنشأة، وعادة يتم فحص تلك الأوراق في المنشأة. وتسلم تلك الأوراق إلى المسؤول المختص في المنشأة بعد الفحص مقابل توقيعه على إيصال بالاستلام. وبالنسبة للأوراق المرسلة للتحصيل يطلب مدقق الحسابات الحصول على شهادة من البنك توضح تفاصيل الكمبيالات التي يحتفظ بها للتحصيل أو كضمان, وكذلك يطلب من البنك شهادة بالكمبيالات

المخصومة ويتعين على مدقق الحسابات أن يتأكد من إعادة الأوراق التجارية المرفوضة إلى العملاء نظير السداد الفوري أو مقابل الحصول على كمبيالات أخرى جديدة.

إذا كان نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بالقوة التي تسمح بالاعتماد عليه فإن مدقق الحسابات يحدد عدداً معيناً من الأوراق التجارية للحصول على مصادقات بشأنها طالما أن تعهد المدين بالدفع أو قبوله للورقة التجارية يعد دليلاً قوياً على وجود الدين وعادة ما يستخدم بالنسبة لأوراق القبض النوع السلبي من المصادقات ومن ناحية أخرى فإنه لا يوجد ما يمنع من استخدام المصادقات الإيجابية بالنسبة للتحقق من وجود تلك الأوراق وينبغي أن تعد المصادقات بوساطة المنشأة على أن ترسل الردود عليها مباشرة إلى مكتب المدقق الذي يقوم بفحصها وتحليل أي فروق تكون موجودة بينها وبين ما هو موجود في كشف أوراق القبض أو في سجلات المنشأة، وبما أنه يمكن التصرف في أوراق القبض دون إخطار المسحوب عليه لذلك فإن المصادقات لا تثبت ملكية الورقة للساحب، ومن ثم لابد من جرد الأوراق جرداً فعلياً للتحقق من عدم الصرف فيها بالبيع أو الخصم أو الرهن وتمثل أوراق القبض المخصومة مسؤولية عرضية على المنشأة إذا أخفق المسحوب عليه في دفع قيمتها في تاريخ الاستحقاق ويتعين على مدقق الحسابات أن يتأكد من صحة الإفصاح عن المسؤولية العرضية في القوائم المالية، ويساعد التحقق من رصيد البنك عن الأرصدة المختلفة الخاصة في المنشأة توضيح الأوراق التجارية المخصومة لحساب المنشأة وفي حالة الأوراق التجارية المجيرة يمكن لمدقق الحسابات أن يحصل على الشهادة بها من المحول عليه.

وفي خلال عملية فحص أوراق القبض، ينبغي أن يحصل مدقق الحسابات على بيان بالأوراق التجارية التي تكون مستحقة منذ فترة طويلة والأوراق المجددة والأعباء المضافة عليها والأوراق التي تستحق بعد سنة من تاريخ الميزانية وتساعد تلك البيانات على الحكم على مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فيها بالنسبة للأوراق التجارية كما أنها تساعد على الإفصاح السليم

عن الأوراق التجارية في الميزانية العمومية.

ويتعين على مدقق الحسابات أن يتحقق من حسابات الفوائد المكتسبة والفوائد المدفوعة والفوائد المستحقة وذلك عن طريق الرجوع إلى رقم الفائدة المكتسبة الظاهرة في الحسابات الختامية والمطابقة مع أوراق القبض وقد تكشف تلك المطابقة عن عدم تسجيل بعضها أو ربما تسجيلها بصورة خاطئة.

وينبغي التحقق من قابلية تلك الأوراق للتحصيل ومناقشة ذلك مع الإدارة ومع قسم الائتمان وغير ذلك من المسؤولين الذين قد يسيطر عليهم التفاؤل بالنسبة لاحتمالات التحصيل. ومن الضروري أن يهتم مدقق الحسابات في هذا المجال بالتجديدات المتكررة لتلك الأوراق التي تحصل عليها المنشأة سداداً لبعض الأرصدة القديمة فهذه الأوراق وغيرها من الحسابات القديمة قد يكون مشكوكاً فيها بالنسبة لأرصدة المتحصلات بصفة عامة.

ومن الضروري أن يفحص مدقق الحسابات الأرصدة التي قررت المنشأة إعدامها من أوراق القبض خلال السنة وذلك للتحقق من سلامة عملية الإعدام من الناحية المحاسبية والإدارية ووجود تصريح بذلك من الإدارة، وينبغي أن يتحقق من وجود إجراءات رقابية فعالة لتتبع الديون المعدومة من أوراق القبض التي سبق إعدامها وذلك ضماناً لحصول المنشأة على تلك الأموال بعد ذلك.

ويتعين على مدقق الحسابات أن يتأكد من فصل أوراق القبض المستحقة على العاملين أو المساهمين والتي تنشأ عادة من عمليات غير العمليات العادية للمنشأة عن الأوراق التجارية الأخرى التي تكون بحوزة المنشأة كما ينبغي أن تظهر أوراق القبض المستحقة على الشركات التابعة بصفة مستقلة في الميزانية العمومية حتى ولو كانت ناتجة عن عمليات المشروع العادية.

وينبغي أن يقوم مدقق الحسابات بفحص بعض القيود الموجودة في حساب أوراق القبض وأن يتتبع تلك القيود في دفاتر المنشأة وأن يتأكد من وجود حد فاصل واضح بين عمليات السنوات

المختلفة، ومن الضروري أن يحدد مدقق الحسابات مصدر الحصول على أوراق القبض ويلم بسياسة المنشأة الخاصة بالحصول على أوراق قبض مقابل أرصدة مستحقة منذ وقت طويل وسياسة المنشأة بالنسبة لتحديد أوراق القبض ويجب وضع تلك المعلومات في ملف التدقيق الدائم الذي ينبغي تعديله باستمرار ليشتمل على أحدث المعلومات في هذا المجال.

3. الاختبارات الجوهرية لأرصدة حسابات المتحصلات الأخرى:

يشير اصطلاح الحسابات تحت التحصيل كما سبق أن ذكرنا إلى مجموعة كبيرة من الحقوق وحتى يتحقق الإفصاح السليم عن حقيقة المركز المالي للمنشأة ينبغي وصف الحسابات تحت التحصيل بوضوح وتبويبها بطريقة واضحة، وعادة ما يستخدم اصطلاح الأرصدة تحت التحصيل دون أي تعليق أو وصف أو إضافة ليعني حسابات العملاء التجاريين المعتادة إلا أنه من الناحية العملية تشتمل الأرصدة تحت التحصيل حسابات أخرى هي:

1. حسابات وكلاء الأمانة.
2. حسابات أقساط أسهم رأس المال المستحقة.
3. الحسابات بين الشركات التابعة والقابضة (الحسابات بين شركات المجموعة).
4. قروض مدفوعة للعاملين والمستخدمين.
5. فوائد الحسابات المدينة تحت التحصيل.

وسنعرض لكل نوع من تلك الحسابات باختصار فيما يلي ونوضح إجراءات التدقيق الخاصة بكل منها.

1.3: تدقيق حسابات وكلاء بضاعة الأمانة:

ترسل بعض الشركات بضائعها إلى وكلاء البيع على سبيل الأمانة وتبقى هذه البضاعة المرسلة مملوكة للمنشأة التي قامت بإرسالها، ويعامل المرسل إليه كونه وكيلاً للأصيل في تنفيذ عملية البيع وفي حال إثبات تلك البضاعة خطأ على أنها مبيعات وذلك بجعل حسابات العملاء مديناً

وحساب مبيعات بضاعة الأمانة دائناً، ينبغي على مدقق الحسابات أن يتحقق من إلغائه ويتأكد من إدراج بضاعة الأمانة . على الرغم من عدم وجودها بمخازن المنشأة . ضمن بضاعة آخر المدة وعليه أن يتأكد من أن المنشأة قد قامت بتقويم تلك البضاعة بطريقة سليمة على أساس تكلفتها.

وإذا كانت بضاعة الأمانة المرسلة ليست كبيرة القيمة بالنسبة لمجموع المخزون وموزعة على عدة أماكن متفرعة، فيمكن التحقق منها عن طريق المراسلات مع الوكلاء. أما إذا كانت بضاعة الأمانة جوهرية بالنسبة للمخزون والمخزون يمثل أصلاً هاماً في القوائم المالية للشركة فإنه ينبغي على مدقق الحسابات متابعة جرد هذه البضاعة مع عناصر المخزون الأخرى كما ينبغي عليه القيام بالاختبارات الأخرى للتحقق من وجودها ومن تقويمها كما هو الحال بالنسبة لعناصر المخزون الأخرى الموجودة في مخازن المنشأة.

2.3: فحص حسابات أقساط أسهم رأس المال المستحقة على المساهمين:

من الأسباب الأخرى لظهور الحسابات المدينة في دفاتر المنشآت عمليات بيع أسهم رأس المال وغيرها من الأوراق المالية إلى العمال أو المستثمرين بمقتضى خطط للدفع المؤجل للمبالغ المستحقة مقابل هذه الأوراق، وعادة ما تحتفظ الشركة بالأوراق المبيعة حتى يتم سداد الأقساط المستحقة عليها بالكامل وتعامل الأقساط المستحقة من أسهم رأس المال المبيعة أو غيرها من الاستثمارات على أنها أصول قصيرة الأجل (متداولة) وتراجع هذه الحسابات عن طريق فحص حسابات دفتر الأستاذ وفحص عقود المساهمة (البيع) وإجراء المطابقة بينها ويمكن استخدام المصادقات للتحقق من وجود تلك الأرصدة خاصة في الحالات التي تزداد فيها قيمة تلك الأرصدة بشكل كبير. وتتم المطابقة مع المصرف إذا كان الاكتتاب بالأسهم يتم عن طريقه.

3.3: تدقيق الحسابات بين الشركات التابعة والقابضة:

تظهر الحسابات بين الشركات التابعة والقابضة نتيجة مبيعات البضاعة أو غيرها بين شركات

المجموعة أو القروض التي تحصل عليها إحداها من الأخرى، وتقوم إحدى شركات المجموعة بإظهار العناصر ضمن الأرصدة تحت التحصيل أما في المنشأة الأخرى فيظهر ذلك العنصر ضمن الالتزامات الآجلة، ونظراً للعلاقة الخاصة بين الشركات التابعة والقابضة فإن رصيد المتحصلات الناتج عن هذه العمليات في دفاتر إحداها ليس بمثابة أصل بالمعنى المعروف ولا ينبغي أن تنظر إليه على أنه أصل مستحق على الغير، ويتم التحقق من وجود هذا الحساب عادة عن طريق المراسلات بين شركات المجموعة ومن الضروري بصفة عامة أن تظهر هذه العناصر بصورة واضحة وبشرح كاف في قائمة المركز المالي ولا يمكن إدراجها ضمن رصيد العملاء أو الأرصدة تحت التحصيل الأخرى.

4.3: السلفات على العمال الموظفين:

غالباً ما يجد مدقق الحسابات ضمن الأرصدة تحت التحصيل حسابات مدينة لأعضاء الإدارة، العمال، والمستخدمين، وقد تكون هذه الحسابات قروضاً ممنوحة لهم بسبب ظروف اضطرارية أو قد تكون مسحوبات من حساب نصيبهم من الربح وينبغي فحص تلك الحسابات والمستندات المؤدية لها بعناية كبيرة بوساطة مدقق الحسابات للتحقق من أنها معتمدة من السلطات التي لها حق الاعتماد الرسمي لهذه الأمور ومن أن سدادها سيتم في المدى القصير.

ينبغي دراسة هذه العناصر بعناية لتحديد مصدرها وأسباب وجودها وأسباب عدم سدادها في حالة بقاءها فترة طويلة، وجدير بالذكر أنه في بعض الحالات لا يكون من الممكن منح قروض لأعضاء إدارة المشروع طبقاً لنظام الشركة أو القانون العام، ويجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من عدم حصولهم على تلك القروض في هذه الحالات وفي حالات أخرى ينبغي الحصول على موافقة مجلس الإدارة على تلك القروض، وهنا ينبغي التأكد من الحصول على تلك الموافقة ومن أن السداد يتم طبقاً لما اعتمده المجلس، ويلاحظ أن التغيرات في هذه المجموعة من الحسابات المدينة قبل نهاية السنة المالية مباشرة قد تعقبها تغيرات مماثلة في الاتجاه العكسي في

بداية السنة المالية التالية. ولهذا فإنه من الضروري دائماً تتبع العمليات في تلك الحسابات بعد نهاية السنة المالية لاكتشاف هذه التغيرات المختلفة ويجب أن تظهر الحسابات المدينة للعمال والمستخدمين كمفردة مستقلة في الميزانية العمومية، ويمكن استخدام المصادقات للتحقق من هذه الحسابات بالطريقة المستخدمة نفسها بالنسبة للحسابات المدينة المستحقة على العملاء.

5.3: فوائد الحسابات المدينة تحت التحصيل:

تمثل الفوائد المستحقة على أوراق القبض وعلى السندات أو غيرها من الأوراق المالية حسابات تحت التحصيل مثل حساب العملاء أو المدينين تماماً، على الرغم من أنها تدرج في مجموعة مستقلة ضمن الأصول قصيرة الأجل، كما تمثل الإيجارات المستحقة على الأملاك المؤجرة للغير حساباً آخر للأرصدة تحت التحصيل كما يوجد بعض الأسباب الأخرى الكثيرة لوجود مثل هذه الحسابات، وينبغي على مدقق الحسابات أن يقوم بفحص طريقة تحديد تلك الأرصدة المستحقة على الغير؛ وذلك للتأكد من صحة حسابها ويقوم عادة بتلك العملية في نهاية السنة كما ينبغي عليه أن يتأكد من تجانس معاملة تلك العناصر بين السنوات المختلفة ومن سلامة المعالجة المحاسبية لتلك العناصر.

وفي ختام تدقيق دورة الإيرادات والمتحصلات قد يطلب مدقق الحسابات من المنشأة موافاته بخطاب مكتوب تقر فيه بصحة أرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض وأرصدة الحسابات المدينة الأخرى. كما ينبغي أن يفصح هذا الخطاب عن مدى اقتناع المنشأة بكفاية المخصصات المعدة لمقابلة الانخفاض الخاص بتلك الأرصدة والخصومات في رصيد الحسابات.

ويقوم المسؤول عن التدقيق في هذه المرحلة النهائية بتدقيق أوراق العمل ليتحقق من أنها تظهر بوضوح الإجراءات المستخدمة في تدقيق هذا العنصر ومن أنها تقدم الأساس المناسب لإبداء الرأي بالنسبة له ويفضل بعض المدققين إعداد مذكرة بالعمل المنجز وبالرأي النهائي المتعلق بمدى صحة الحسابات وسلامتها ومدى ملاءمة المخصصات المكونة لها.

4 . تدقيق الأرصدة النقدية:

يعتبر تدقيق الأرصدة النقدية الجانب الأخير الذي يتم دراسته في التدقيق لأن الأدلة التي يتم تجميعها عن الأرصدة النقدية تعتمد بشكل كبير على نتائج الاختبارات في كافة الدورات المالية. فعلى سبيل المثال، إذا اعتقد المدقق بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتنفيذ كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الحيازة والمدفوعات بأنه من الملائم أن يتم تخفيض خطر الرقابة إلى مستوى منخفض، فإنه من الممكن له أن يخفض الاختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بالنقدية.

وإذا توصل المدقق إلى اعتقاد بأنه ينبغي رفع خطر الرقابة، ينبغي القيام باختبار مكثف في نهاية العام. ولعل أبرز أنواع حسابات النقدية هي حساب النقدية العام، حساب البنك، حساب سلفة النقدية النثرية، والعناصر المكافئة للنقدية، وهي عناصر قصيرة الأجل كاستثمارات والتي يمكن تحويلها إلى قيمة معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة ولذلك يتم دمجها مع النقدية لأغراض العرض في القوائم المالية.

وتتأثر حسابات النقدية عموماً بكافة دورات العمليات المالية فيما عدا دورة الإنتاج والمخزون، وعموماً فإن إيجاد علاقة بين حسابات النقدية ودورات العمليات الأخرى يؤدي إلى تحقيق وظيفتين هما:

أ . توضيح أهمية الاختبارات المنفذة في دورات العمليات المالية المختلفة على تدقيق النقدية.

ب . المساعدة في التوصل إلى فهم أكثر عن التكامل بين دورات العمليات المختلفة.

ويكتسب تدقيق حسابات النقدية أهمية كبيرة حتى في حالة عدم الأهمية النسبية لرصيد آخر المدة، وذلك لأن قيمة التدفق النقدي من وإلى حساب النقدية يتميز بالتكرار الكبير مقارنة بأي

حساب آخر بالقوائم المالية، بالإضافة لذلك فإن حساب النقدية هو أكثر الحسابات تعرضاً للاختلاس عن باقي أنواع الأصول الأخرى.

1 .4 . أهداف تدقيق الأرصدة النقدية:

ينبغي أن يحدد مدقق الحسابات وهو بصدد فحص النقدية، مدى تطابق الأرصدة النقدية الظاهرة في الميزانية العمومية، مع الأرصدة النقدية الموجودة في البنك أو الصناديق في تاريخ الميزانية، ويجب أن يتأكد من أن أرصدة النقدية معروضة في الميزانية بصورة عادلة.

ولا شك في أن التحقق من الأرصدة النقدية، يمثل تأكيداً غير مباشر بأن الرقابة الداخلية سليمة، ويمثل تأكيداً مباشراً بأن أرصدة الميزانية العمومية سليمة وعادلة.

إن أهداف تدقيق النقدية تتجلى في الحصول على تأكيد معقول من أن:

1 . النقدية المسجلة، على أنها في المشروع أو في المؤسسات المالية موجودة، ودقيقة وتامة، وللمشروع حق قانوني عليها في تاريخ الميزانية.

2 .كل العناصر المدرجة كعناصر في النقدية هي قابلة للتحقق بالمقادير المسجلة فيها، مثلاً العملات الأجنبية الموجودة في الداخل أو المودعة في دول أجنبية قد قومت بشكل صحيح.

3 . القيود على حيازة النقدية أو استخدامها قد حددت بشكل مناسب وأفصح عنها.

4 . المقبوضات والمدفوعات والتحويلات في حسابات البنك قد سجلت على الفترة المناسبة.

أما الاختبارات الجوهرية للأرصدة النقدية التي تنجز غالباً لدى تدقيق الأرصدة النقدية تقع ضمن القطاعات التالية:

. اختبار الكمال، والدقة، والوجود، للأرصدة الختامية بما يتضمن:

* مطابقة الأرصدة والمعلومات الأخرى مع البنوك والمؤسسات المالية الأخرى.

* إعداد ومراجعة واختبار تسويات البنك.

* عد النقدية.

* اختبار قطع التحويلات المصرفية.

* تدقيق القيود على الأرصدة النقدية والإفصاحات ذات العلاقة.

ويعد فحص النقدية في منتهى الأهمية نظراً لأن النقدية هي أكثر الأصول تعرضاً للغش والتلاعب بسبب طبيعتها السائلة، ويترتب على ذلك أن فحص تلك الأرصدة يحتاج من مدقق الحسابات أن يكون يقظاً حتى يتمكن من اكتشاف أي نواحٍ غير طبيعية مثل إصدار شيكات دون إثباتها في الدفاتر أو التزوير في تسوية حساب البنك أو أي تلاعب في دفتر صندوق المصروفات النثرية وغير ذلك من وسائل التلاعب في النقدية.

وسنعرض في الصفحات التالية كيفية الإفصاح عن الأرصدة النقدية في الميزانية العمومية ثم نتناول إجراءات فحص الأرصدة النقدية (بالصندوق أو البنك).

4 . 2 . الإفصاح عن النقدية:

تعد حسابات البنوك والنقدية عادة بمثابة أموال تشغيلية عامة وتظهر بالميزانية العمومية تحت اسم النقدية، وإذا كان هناك جزء من تلك الأرصدة النقدية هو عملات أجنبية فإنها تظهر في الميزانية العمومية بالعملة الوطنية وتحسب قيمتها على أساس معدل التحويل السائد في تاريخ الميزانية، وإذا كانت حسابات البنوك تشتمل على حسابات تستخدم في أغراض خاصة مثل الودائع لأجل، أو النقدية المخصصة بوساطة مجلس إدارة المنشأة لغرض خاص... فإنه يجب فصلها عن حسابات البنوك العادية وعرضها بشكل منفصل في القوائم المالية. ولا يجوز إجراء مقاصة بين أرصدة السلفيات من البنوك أو أرصدة السحب على المكشوف وبين أرصدة النقدية المودعة في البنك نفسه أو في بنوك أخرى، ويمكن إظهار السحب على المكشوف مطروحاً من الأرصدة العادية في جانب الأصول من قائمة المركز المالي على الصورة التالية:

××× نقدية بالبنوك

يخصم

××× بنوك . سحب على المكشوف

×××

ويلاحظ أنه يجوز إجراء مقاصة بين أرصدة البنوك المدينة والدائنة في حالة السحب على المكشوف فقط وإظهار الصافي في قائمة المركز المالي، وذلك إذا كانت الأرصدة العادية وأرصدة السحب على المكشوف قابلة للتحويل فوراً بوساطة البنك ودون الحاجة إلى أي إجراء من المنشأة أو البنك.

4 . 3 . تخطيط جرد النقدية:

طالما أن مدقق الحسابات يقوم بإعداد برنامجه قبل إقفال السنة المالية للمنشأة محل التدقيق فإن الإجراءات التي ستستخدم في تدقيق النقدية ستكون محددة مسبقاً.

ويتطلب التحضير للقيام بالجرد الفعلي للنقدية تحديد عدد الخزائن أو الصناديق الموجودة وأماكنها وأنواعها والغرض من كل منها والمبالغ المودعة فيها والمسؤولين عن كل منها ومدى سلطة كل منهم والحد الأقصى المسموح به للصرف من الصندوق والتوقيعات المعتمدة بذلك الصرف وأساليب الرقابة المحاسبية المستخدمة في هذا المجال كما تنطوي عملية التخطيط للتدقيق، التقصي عن وجود أي نقدية في الطريق أو تحت الإيداع لدى البنك ومدى مسؤوليتهم عن التعامل في نقدية أخرى غير نقدية المنشأة مثل النقدية المتعلقة بالصناديق الخاصة للعاملين وغيرها.

ويفترض أن مدقق الحسابات قد حصل على تلك المعلومات ووضعها في ملف التدقيق الدائم أو الملف الجاري عند تدقيق الرقابة الداخلية لعمليات المنشأة ولهذا فإنه من الضروري عند التخطيط لتدقيق نهاية العام الرجوع مرة أخرى إلى المعلومات الموجودة في تلك الملفات.

ويحدد مدقق الحسابات التاريخ الذي سيجري فيه الجرد وإذا لم يكن من المستطاع القيام بالجرد في تاريخ نهاية السنة المالية فإنه من الممكن القيام به في تاريخ سابق أو تاريخ لاحق لتاريخ

قائمة المركز المالي ، وفي هذه الحالة الأخيرة ينبغي القيام بالتسوية المناسبة للوصول إلى الرصيد الذي ينبغي وجوده في تاريخ قائمة المركز المالي وفي بعض الحالات يقوم مدقق الحسابات بجرد النقدية في تاريخ سابق لتاريخ قائمة المركز المالي ولا يقوم بإجراء التسوية للوصول إلى رصيد النقدية في الميزانية، وفي هذه الحالة الأخيرة يقبل المدقق رصيد النقدية المحدد بوساطة المنشأة في تاريخ الميزانية وذلك اعتماداً على قوة الرقابة الداخلية وعلى ما قام به من فحوص ونظراً لضآلة المبلغ الكلي للنقدية بالنسبة لباقي عناصر قائمة المركز المالي أو بالنسبة لنتيجة الأعمال.

وفي المنشآت التي تتوافر لها بنية قوية للرقابة الداخلية بالإضافة إلى وجود محاسبين ممتازين بقسم التدقيق الداخلي بالمنشأة يتوافر لهم الاستقلال عن باقي أقسام المنشأة يمكن للمدقق الخارجي أن يطلب من إدارة التدقيق الداخلي القيام بجرد الصندوق وإعداد تقرير بذلك يقدم إليه ويكون هذا الجرد مقبولاً في الحالات التي يكون فيها رصيد النقدية غير جوهري بالنسبة لباقي عناصر قائمة المركز المالي. أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فإنه من الأفضل أن يقوم المدقق الخارجي بجرد النقدية في تاريخ الميزانية.

من الضروري تحديد الوقت الذي سيتم فيه الجرد والذي يكون عادة في نهاية يوم العمل أو بدايته، وينبغي التخطيط لجرد جميع الصناديق في وقت واحد، وذلك لمنع تحويل نقدية من الصندوق (الخزنة) إلى أخرى ولمنع تحويل بعض الأصول السائلة (غير النقدية) مثل الأوراق المالية إلى نقدية، وعلى مدقق الحسابات أن يتأكد من عدم إمكان إحلال أي أصول محل بعضها خلال الجرد، وبعبارة أخرى فإنه ينبغي التأكد من عدم استخدام أموال من مصدر معين لتغطية عجز في مكان آخر.

وإن كان هناك عدة صناديق للنقدية وأوراق القبض والأوراق المالية فقد لا يكون من الممكن توفير عدد كاف من المدققين للقيام بعملية الجرد في وقت واحد، في مثل هذه الحالات يقوم مدقق

الحسابات بختم بعض الصناديق بعد غلقها أو ربما ختم بعض أوراق القبض والأوراق المالية لمنع إمكان الإحلال من مصدر لآخر، وينبغي أن يحضر أحد موظفي المنشأة عملية الجرد وذلك لتحقيق رقابة مشتركة في تلك العملية ويجب أن يصر المدقق الخارجي على حضور مثل هذا المسؤول في جميع عمليات الجرد سواء بالنسبة للنقدية أم غيرها من الأصول.

وفي مرحلة التخطيط لتدقيق الأرصدة النقدية في نهاية السنة المالية ينبغي أن يكون المدقق الخارجي ملماً بأسماء الأشخاص الذين يقومون بالإيداع في البنوك خلال السنة المالية. ومن الطبيعي أن مثل هذه المعلومات ستكون موجودة في ملف التدقيق الدائم وإضافة جميع المعلومات المتاحة خلال تلك الفحوص إلى الملف الدائم حتى يكون حديثاً دائماً وتسمح تلك المعلومات للمدقق بأن يخطط قبل نهاية السنة لطلب مصادقة على رصيد البنك وطلب كشف الحساب الجاري وغيره من حسابات البنوك حتى نهاية السنة المالية، ومن الضروري أن تصل هذه الطلبات في وقت مبكر حتى يمكن الحصول عليها دون تأخير،خاصة وأن البنوك تتعرض لطلبات كثيرة من عملائها للحصول على تلك المصادقات كما ينبغي على مدقق الحسابات أن يقرر ما إذا كان سيقوم بإعداد مذكرة التسوية لحساب البنك بنفسه أو أن المنشأة ستقوم بذلك. ويتوقف هذا القرار على مدى دقة نظام الرقابة الداخلية، فإذا كان نظام الرقابة ملائماً يطلب المدقق الخارجي من المنشأة أن تقدم له نسخة من مذكرة التسوية، ومن الطبيعي أن ذلك يسهل مهمته إلى حد كبير، أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فيقوم المدقق بإعداد مذكرة التسوية بنفسه، وجدير بالذكر أنه سواء أكان إعداد تلك المذكرة بوساطة المنشأة أم بوساطة مكتب المدقق فإن الأخير يكون مسؤولاً عن تدقيق كل محتوياتها، وفي معظم الحالات تقوم المنشأة بإعداد تلك المذكرة على أن يقوم مدقق الحسابات بفحصها والتأكد من صحتها.

4 . 4 . إجراءات التحقق من الأرصدة النقدية:

يتكون الرصيد النقدي في تاريخ الميزانية من النقدية بالصندوق والنقدية المودعة في بنك واحد أو مجموعة بنوك، ويتم التحقق من الأرصدة النقدية الموجودة بصندوق المنشأة عن طريق الجرد

(العد الفعلي). أما التحقق من الأرصدة الموجودة لدى البنوك فيتم عن طريق الحصول على مصادقة أو شهادة من البنك بالرصيد الموجود لديه وعن طريق تسوية هذا الرصيد مع الرصيد الدفتري الموجود في دفاتر المنشأة.

وتحتفظ المنشأة عادة ببعض الأرصدة النقدية المحدودة في صناديقها أو صندوق المصروفات النثرية، وتشتمل تلك الصناديق عادة على النقدية والمستندات للمصاريف التي تمت من السلفة أو من الرصيد النقدي وبعض الشيكات وشيكات المستخدمين غير المحصلة وتحتفظ المنشأة عادة بالأموال النقدية في مناطق مختلفة، وإذا قرر مدقق الحسابات جرد هذه الأموال جميعاً فإنه ينبغي القيام بالجرد في وقت واحد لمنع إحلال بعضها محل الأخرى كما سبق أن ذكرنا. كما ينبغي تدقيق الأصول التي لها طبيعة النقدية في وقت جرد النقدية.

ولا يسمح عادة للصراف أو أمين الصندوق بالاشتراك في عملية الجرد؛ ولكنه ينبغي أن يكون حاضراً أو قد ينيب عنه شخصاً آخر في حضور الجرد، ويتم إثبات النقدية التي جردها طبقاً لنوع النقود والكمية والقيمة الكلية، وعادة ما تكون هناك كشوف نمطية لإثبات نتائج الجرد. وينبغي أن يدون في محضر الجرد رقم آخر إيصال توريد نقدية ورقم آخر شيك ورقم آخر مستند صرف بدفتر الصندوق أو الدفاتر الأخرى وذلك حتى يتأكد مدقق الحسابات من حالات عدم الصرف أو عدم تكرار الصرف أو التوريد بين الفترة المالية الحالية والفترة المالية التالية.

وقبل القيام بعملية الجرد ينبغي أن يقوم أمين الصندوق بتحضير القوائم التي تشتمل على العناصر التالية: الشيكات والحوالات الموجودة بالصندوق.

النقود الورقية وفئاتها ويقوم مدقق الحسابات بمطابقة تلك القوائم مع محضر الجرد الفعلي مع الرصيد الدفتري.

وهناك مجموعة من الاحتياطات والإجراءات التي يتحتم مراعاتها عند القيام بجرد الصندوق وتدقيقه وهي.

أ . ينبغي التحقق من إثبات جميع المتحصلات والمدفوعات في دفتر الصندوق حتى نهاية السنة المالية واستخراج الرصيد وينطبق هذا أيضاً على صندوق المصروفات النثرية وحسابات العهد الأخرى، وبالنسبة لصندوق المصروفات النثرية يجب إعداد بيان بمستندات الصرف يوضح طبيعتها وتواريخها وأرقامها والغرض من الصرف والحساب الذي سيحمل عليه كل منها ويفحص مدقق الحسابات هذا الكشف من ناحية التاريخ والمبلغ والغرض وتوقيع المستلم وتوقيع أمين الصندوق والموافقة من الجهة المعتمدة في المنشأة وينبغي تحويل المستندات غير العادية إلى أحد المسؤولين في المنشأة للموافقة عليها وذلك للقضاء على أي احتمال للتلاعب.

ب . ينبغي التأكد من استعاضة رصيد السلفة المستديمة في نهاية السنة المالية أو على الأقل إثبات المصروفات حتى نهاية السنة في حالة عدم الرغبة في استعاضة رصيد السلفة وينطبق هذا على أي مستندات أخرى موجودة في صندوق المنشأة.

ج . يطلع مدقق الحسابات على جميع عناصر النقدية الموجودة لدى أمين الصندوق، كما يطلع في الوقت نفسه على أي أصول شبه نقدية سواء أكانت كمبيالات أم أذونات أم أوراق مالية أو غيرها من الأصول التي يسهل تحويلها إلى نقدية؛ وذلك حتى لا تستخدم في تغطية أي عجز نقدي كما سبق أن ذكرنا وفي حالة تعدد الصناديق يجب أن يختم الصندوق الذي تم جرده حتى يتم الانتهاء من جرد جميع الصناديق الأخرى.

د . يثبت في محضر الجرد رقم آخر إيصال توريد نقدية ورقم آخر شيك وآخر مستند صرف مقيد بالدفاتر حتى يتم التأكد من عدم الصرف أو وجود تكرار في الصرف أو التوريد بين الفترة الحالية والفترة التالية. ويؤشر أمين الصندوق في دفتر النقدية وفي دفاتر العهد بما يفيد مطابقتها مع الجرد الفعلي.

هـ . يوقع مدقق الحسابات على محضر الجرد بما يفيد قيامه بالجرد التفصيلي للصندوق كما يوقع رئيس حسابات الشركة فضلاً عن توقيع أمين الصندوق بما يفيد استلامه للنقدية كاملة.

و . في حالة وجود عجز أو زيادة نتيجة الجرد الفعلي ينبغي توضيح ذلك بالتفصيل في محضر الجرد ويخطر إدارة المنشأة بذلك فوراً لاتخاذ الإجراءات المناسبة ولا يجوز لمدقق الحسابات أن

يقبل المفردات التالية ضمن أرصدة النقدية التي يقوم بجردها: العملة الرديئة . الأوراق المزيفة . إيصالات التأمينات بأنواعها . إيصالات القروض لبعض الموظفين . الشيكات المؤجلة أو الشيكات القديمة للتأكد من أنها عولجت محاسبياً بطريقة سليمة على أنه يمكن قبول الحوالات وطوابع البريد أو الطوابع المالية ضمن النقدية ويمكن حصرها وجردها وإثباتها في محضر الجرد.

ز . في حالة احتفاظ المنشأة بنقدية في فروع تابعة لها يمكن الانتقال لمراجعتها وتنطبق عليها الإجراءات السابقة نفسها. أما إذا تعذر الانتقال لمراجعة النقدية بالفروع فيمكن الاكتفاء بالحصول على شهادات من مديري تلك الفروع بأرصدة العهد الموجودة لديهم في نهاية العام مع اعتماد تلك الشهادات من إدارة الشركة.

ح . من خلال عملية جرد الأرصدة النقدية والتحقق منها ينبغي أن يأخذ مدقق الحسابات دائماً في الحسبان مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية وسلامته وتطبيقه فينبغي أن يتحقق من وجود الاعتبارات التالية:

. إن الاحتفاظ بالنقدية منفصلاً ومستقلاً عن عملية التسجيل هو من عمله.

. إن المسؤولية عن كل رصيد نقدي هي من اختصاص شخص واحد.

. إن مبلغ النقدية مناسب للاحتياجات.

. إن المستندات تحمل أرقاماً متسلسلة ومعدة بالحبر ومعتمدة وموقعة من المستلم وإذا تبين للمدقق وجود بعض نقاط الضعف في نظام الرقابة أو وجود بعض الإجراءات غير السليمة ينبغي أن يلفت نظر الإدارة إلى ذلك لاتخاذ الإجراءات الملائمة.

ط . للتحقق من صحة بيانات الحد الفاصل وسلامتها أو من صحة الفصل بين العمليات المتعلقة بالفترات المختلفة، ينبغي على مدقق الحسابات أن يطلع ويسجل في إحدى أوراق العمل الخاصة به أرقام المستندات الأخيرة المستخدمة في الصرف والشحن وكذا الفواتير وتقارير الاستلام المستخدمة في اليوم الأخير من السنة. وتساعد هذه البيانات على تحديد ما يسمى الحد الفاصل للعمليات.

ويتم الوصول إلى الحد الفاصل للمتحصلات النقدية عن طريق جرد المتحصلات غير المودعة وتسويتها مع دفتر النقدية ورقابتها حتى يتم إيداعها في البنك قبل القيام بجرد الصندوق ويتعين على مدقق الحسابات أن يطلع على قسيمة الإيداع ويتأكد من حدوث الإيداع فعلاً ومن المبلغ المودع، وذلك من واقع مستندات الإيداع ومقارنتها مع ما هو مقيد بدفتر النقدية.

وتساعد إجراءات تدقيق عمليات الحد الفاصل على التحقق من أن المنشأة لم تسحب شيكات في الفترة التالية وتؤرخها بتاريخ الميزانية، إن مقارنة عدد الشيكات القائمة في نهاية السنة المالية مع عدد الشيكات التي كانت قائمة في نهاية السنة السابقة قد تشير إلى أن دفاتر المنشأة ظلت مفتوحة بعد نهاية السنة المالية للتأكد من تقديمها للبنك في الوقت المناسب مع مراعاة ظروف الموقع والوقت اللازم بالنسبة لكل حالة على حدة. إن فحص تواريخ صرف الشيكات في أول كشف حساب جارٍ للبنك في فترة التدقيق قد يوضح وجود شيكات صدرت قبل تاريخ التدقيق ولكنها حولت للسنة المالية للتأكد من إثباتها في دفتر البنك ومن إتمام عملية الإيداع فعلاً.

5. 4 . التحقق من الأرصدة النقدية المودعة لدى البنوك:

وقد يرى بعض المدققين عدم الحاجة إلى التحقق من رصيد حساب البنك في تاريخ قائمة المركز المالي , طالما أن الرصيد يظهر الوارد في كشف الحساب من البنك وفي الحقيقة لا يمكن الاعتماد على الرصيد الوارد في كشف الحساب الجاري إلا إذا حصل مدقق الحسابات على هذا الكشف مباشرة من البنك أو حصل على شهادة من البنك مباشرة بالرصيد في تاريخ الميزانية, فقد أظهرت الخبرة في بعض الحالات قيام موظفي المنشأة بالتلاعب في كشف الحساب لإخفاء بعض السرقات.

وينبغي مطابقة رصيد البنك كما يظهر في الشهادة التي يحصل عليها مدقق الحسابات مباشرة مع رصيد البنك الظاهر في كشف الحساب المستخدم في إجراء مذكرة التسوية, ومن الضروري أن تشتمل شهادة البنك عادة على البيانات المتعلقة بالاستثمارات والأوراق التجارية والاعتمادات المستندية والضمانات والكفالات والأمانات وغير ذلك مما يعد من حقوق المنشأة أو من

التزاماتها. ويلاحظ أن المنشأة تقوم بطلب هذه الشهادة من البنك حيث لا يجوز للبنك أن يدلي بأية بيانات عن الحسابات الموجودة لديه إلا بناءً على طلب صاحب الحساب أو وكيله، وتطلب المنشأة من البنك أن ترسل تلك الشهادة مباشرة إلى مدقق الحسابات، ويجب على المنشأة أن لا تحدد في هذا الطلب أسماء حسابات معينة وإنما ينبغي أن يكون الطلب شاملاً، وينبغي أن تطلب المنشأة من البنك أن يوضح في شهادته طبيعة الحسابات وما إذا كانت الحسابات حرة أم مقيدة وطبيعة القيود المفروضة عليها إن وجدت مع بيان معدل الفائدة إن وجد على الحسابات المدينة والدائنة.

ونوضح فيما يلي صورة الخطاب الذي ترسله المنشأة إلى البنك للحصول على الشهادة المطلوبة وصورة لشهادة البنك:

اسم المنشأة وعنوانها

طلب شهادة من البنك

التاريخ: .....

السيد مدير بنك: .....

بعد التحية: نرجو التكرم بإرسال شهادة بحساباتنا الموجودة لديكم موضحاً فيها طبيعة تلك الحسابات والقيود المفروضة عليها والفوائد والضمانات وغيرها.

كما نرجو إعداد بيان باستثماراتنا المودعة لديكم وأوراق القبض وغيرها.

على أن تكون هذه الشهادة مصادقاً عليها منكم وترسل مباشرة إلى السادة مدققي حساباتنا:

.....

وعنوانهم:.....

وتقبلوا بقبول فائق الاحترام

التوقيع

وتظهر شهادة البنك على الصورة التالية:

شهادة بالأرصدة وغيرها من الحقوق والالتزامات

السيد/ ..... مدقق حسابات شركة: .....

.....

.....

بعد التحية . بالاطلاع على سجلاتنا في نهاية السنة المالية في / / أظهرت تلك السجلات الرصيد (الأرصدة) التالية/.....

أولاً: بالنسبة للحسابات الجارية الدائنة:

المبلغ	بيان الحساب	رقم الحساب	هل الحساب قابل للسحب على مكشوف	معدل الفائدة
.....	حساب جار عام	102911	نعم	لا توجد
	حساب أجور	202912	لا	لا توجد

ثانياً . يلاحظ أن العميل المذكور ملتزم مباشرة لنا بالقروض التالية في نهاية السنة المالية:

المبلغ	تاريخ القرض	تاريخ الاستحقاق	الفائدة		وصف الالتزام
			المعدل	الاستحقاق	
20000	/10/1	05/10/1	14	2012/4/1	دون ضمان

ثالثاً . العميل المذكور ملتزم من قبل البنك كمظهر للأوراق التجارية التالية التي قام بتظهيرها أو التي يضمنها في ذلك التاريخ:

المبلغ	نوع الورقة	تاريخ الورقة	تاريخ الاستحقاق	ملاحظات

رابعاً . الالتزامات المباشرة عن خطابات الضمان والشيكات المقبولة والاعتمادات هي:

.....

خامساً . الاستثمارات المودعة هي: .....

وحقوق البنك عليها .....

سادساً . الأوراق التجارية المودعة لدينا هي .....

التاريخ / / /

توقيع البنك

ونظراً لأن رصيد حساب البنك في واقع كشف الحساب أو من واقع شهادة البنك لن يتطابق تماماً مع الرصيد كما يظهر في دفاتر المنشأة، فإنه من الضروري أن تقوم المنشأة بإعداد مذكرة تسوية حتى يتحقق التطابق بين الرصيدين وتوضيح أسباب الفروق بينهما، سواء أكانت نتيجة ايداعات لم تدرج بكشف حساب البنك أم نتيجة شيكات مسحوبة لم تقدم بعد للصرف أو غيرها من العوامل التي تؤدي إلى عدم التطابق وعلى مدقق الحسابات أن يتحقق من صحة ما ورد بهذه المذكرة ويتطلب ذلك القيام بالإجراءات التالية:

أولاً . يطلب من البنك . عن طريق المنشأة . موافاته رأساً بملحق كشف حساب البنك عن عمليات الحد الفاصل وهو الكشف الذي يظهر عمليات أول فترة تالية لنهاية السنة المالية موضوع التدقيق تكون في العادة أسبوعاً أو شهراً حسب حجم العمليات مع البنك، فإذا كانت العمليات مع البنك متعددة فإن الملحق يغطي عمليات أول أسبوع تالٍ بعد نهاية السنة المالية أما إذا كانت العمليات غير كبيرة مع البنك فإن هذا الملحق يعد عن أول شهر تالٍ لنهاية السنة المالية.

ثانياً . لتتبع الشيكات المسحوبة والتي لم تقدم للصرف حتى نهاية السنة المالية يقوم مدقق الحسابات بما يلي:

1 . تدقيق الأرقام المسلسلة للشيكات المسحوبة من المنشأة في كشوف الحسابات وفي الملحق الخاص بعمليات الحد الفاصل.

2 . أخذ بيان برقم آخر شيك مسحوب خلال السنة المالية، والتحقق من أن الشيكات المدفوعة بوساطة البنك والتي تظهر في الملحق لا يسبق أرقامها المسلسلة رقم ذلك الشيك الأخير إلا إذا كانت واردة في مذكرة التسوية كشيكات لم تقدم في تاريخ قائمة المركز المالي.

3 . بالنسبة للشيكات التي قام البنك بدفعها في أوائل المدة التالية كما هو مبين بالملحق ومع ورودها في مذكرة التسوية، ينبغي تدقيق توجيهها وتسجيلها محاسبياً في دفتر النقدية والتعرف من المسؤولين عن سبب تأخير الصرف إذا رأى مدقق الحسابات ضرورة لذلك.

4 . قد يكون هناك شيكات موجودة في مذكرة التسوية المعدة في نهاية السنة السابقة سبق للمدقق أن تحقق منها في نهاية السنة السابقة ولكنها لم تصرف حتى نهاية السنة الحالية، فينبغي أن تظهر في مذكرة التسوية في نهاية السنة الحالية وينبغي الوقوف على سبب ذلك.

ثالثاً . لتتبع المتحصلات النقدية (الإيداعات) التي أودعت بالبنك في تاريخ لاحق وأدرجت في مذكرة التسوية يقوم مدقق الحسابات بالآتي:

1 . التأكد من ورود مبالغ تلك الإيداعات في ملحق كشف حسابات البنك مع مقارنتها مع مذكرة التسوية ومع دفتر الصندوق والبنك.

2 . التأكد من عدم رفض أي شيك من الشيكات المودعة عن طريق تدقيق ملحق كشف الحساب الذي يظهر تحصيل هذه الشيكات أو رفضها.

3 . التحقق من عدم تجزئة الدفعات المودعة بالبنك عن طريق مقارنة مفردات الإيداعات في نهاية السنة الحالية وأوائل السنة التالية كما هي واردة في دفتر الصندوق مع حوافظ الإيداع الأصلية لدى البنك.

رابعاً . إذا أظهر كشف الحساب الجاري بالبنك مصاريف وفوائد لم تجر القيود الخاصة بها في دفتر المنشأة لعدم ورود إشعارات عنها؛ فإنه يتحتم على مدقق الحسابات أن يقوم بالتحقق من صحة مبالغها ويتأكد من صحة قيدها في دفاتر المنشأة للسنة المالية نفسها.

وفي ختام فحص الأرصدة النقدية ينبغي على مدقق الحسابات أن يقوم بفحص عام لجميع العمليات النقدية التي حدثت قبل نهاية السنة المالية وخلال الفترة الأولى من السنة التالية، ويهدف هذا الفحص العام إلى التحقق من إثبات أي عناصر كبيرة غير عادية مثال ذلك سداد بعض القروض المستحقة للمديرين أو التخفيض المؤقت لرصيد أوراق الدفع أو خصم أوراق القبض بصفة مؤقتة أو الحصول على أي مصادر تمويل جديد وغير ذلك من المدفوعات أو المقبوضات غير العادية، وينبغي القيام بهذا الفحص بالنسبة لعمليات عدة أيام قبل تاريخ

الميزانية وعمليات المدة الواقعة بين بدء السنة التالية حتى تاريخ انتهاء الفحص الميداني للتدقيق, ويعد فحص عمليات الفترة الأولى من السنة التالية وحتى انتهاء الفحص الميداني للتدقيق في غاية الأهمية ذلك لأن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً عن فحص العمليات كبيرة القيمة والأحداث الهامة وملاحظتها حتى تاريخ الانتهاء من التدقيق الميداني، وإذا وقعت أحداث أو أية عمليات جوهرية خلال الفترة الأولى من السنة التالية وكان لها تأثير جوهري في المركز المالي أو نتائج العمليات عن فترة التدقيق فينبغي على مدقق الحسابات أن يطلب من المنشأة إضافة بيانات جديدة إلى القوائم المالية لشرح نتائج العمليات أو الأحداث بوضوح.

وعموماً ينبغي أن يخضع دفتر الصندوق والبنك لمراجعة دقيقة بقصد استخراج العناصر الشاذة لفحصها ومراجعتها والتحقق من صحتها شرط عدم مراجعتها قبل ذلك عند تدقيق بعض العناصر الأخرى، وينبغي أن يتحقق مدقق الحسابات من عدم بقاء دفتر الصندوق والبنك مفتوحاً خلال الفترة الأولى من السنة التالية وفي حالة إجراء بعض القيود التي كان ينبغي قيدها في الفترة التالية فيجب إلغاؤها.

وفي نهاية فحص هذا العنصر ينبغي أن يتحقق مدقق الحسابات من تنفيذ جميع الإجراءات المحددة في البرنامج الأصلي وأي إجراءات أخرى ظهرت الحاجة إليها عند الفحص وفي هذا الصدد يقوم مدير التدقيق بمراجعة أوراق العمل ليتحقق من اتفاقها مع برنامج التدقيق, ويقوم بتدقيق الفحص بصفة عامة حتى يطمئن إلى أن التدقيق قد وفر له الأساس السليم للحكم على أن مبلغ النقدية الظاهرة في قائمة المركز المالي يعبر بصدق عن حقيقة هذا الرصيد في ذلك التاريخ.

أسئلة حول الفصل الخامس

أولاً . الخيارات:

أ . يمثل الفشل في كشف التحريفات بالقوائم المالية خطراً يمكن للمدقق التخفيف منه بصفة أساسية من خلال:

1 . تنفيذ اختبارات الرقابة.

2 . تنفيذ الاختبارات الأساسية.

3 . تقييم الرقابة الداخلية.

4 . الحصول على خطاب التمثيل.

ب . يمكن تصنيف الإجراءات التحليلية بصفة أساسية على أنها:

1 . اختبارات للرقابة.

2 . اختبارات للنسب المالية.

3 . اختبارات أساسية.

4 . اختبارات جوهرية للأرصدة.

ج . ما الذي يمكن تضمينه على نحو أقل احتمالاً في اختبارات الرقابة التي يقوم بها المدقق:

1 . التوثيق.

2 . الملاحظة.

3 . الاستفسار.

4 . المصادقة.

د . يبحث المدقق عن مؤشر بفواتير المبيعات المزدوجة للتعرف على ما إذا كانت الفواتير قد تم التحقق منها، يعد ذلك مثالاً على:

1 . الاختبارات الجوهرية للأرصدة.

2 . اختبار للرقابة.

3 . اختبار أساسي للعمليات.

4 . تنفيذ كل من اختبار للرقابة واختبار أساسي للعمليات.

هـ . حتى يوجد رقابة داخلية فعالة، يجب تنفيذ وظيفة إعداد الفواتير من خلال التشغيل الالكتروني للبيانات بواسطة:

1 . إدارة المحاسبة.

2 . إدارة البيع.

3 . إدارة الشحن.

4 . إدارة الائتمان والتحصيل.

ق . قد ينظر إلى الانخفاض غير المفسر في نسبة مجمل الربح إلى المبيعات على أنها نتيجة لأحد الاحتمالات:

1 . عمليات حيازة لم يتم تسجيلها.

2 . مبيعات لم يتم تسجيلها.

3 . مبيعات وهمية.

4 . حيازة بضاعة تم تحميلها على المصروفات البيعية والعامة.

ز . حتى يمكن جمع أدلة التدقيق عن الأرصدة غير القابلة للتحصيل في حسابات العملاء، يجب على المدقق أن يختار عينة من الأرصدة من مجتمع:

1 . ملف أوامر العملاء.

2 . ملف فواتير الشحن.

3 . الملف الرئيسي للمدنيين من العملاء.

4 . ملف فواتير البيع.

ط . عندما يحدد المدقق وجود زيادة في رصيد المدين طبقاً لبطء التحصيل في بيئة تتسم بالتحفظ في سداد الأموال المستحقة، من المحتمل أن يقوم المدقق بـ:

1 . زيادة الرصيد بالمخصص لحساب الديون المعدومة.

2 . فحص العواقب الخاصة بالاستمرار.

3 . فحص سياسة الائتمان والتحصيل.

4 . توسيع الاختبارات للتعرف على اتفاقية التحصيل.

ثانياً . الحالات:

1 . لدى إرسال عينة من المصادقات إلى العملاء للتأكد من صحة أرصدة المتحصلات عادة الكثير منها يحمل عبارة لم نتمكن من المطابقة لأنها لم نرحل كامل أوامر البيع أو الفواتير الواردة بعد. ما هو الإجراء البديل لتدقيق هذه الأرصدة.

2 . توزع شركة إلفا للأدوات الكهربائية منتجاتها عن طريق 20 موزعاً يمتدون على طول الأراضي السورية وعرضها، وقد كانت قيمة المتحصلات النقدية في قائمة المركز المالي هذه الشركة في 12/31/ (875000) بينما كانت الأصول الجارية 10300.000.

فيما يتعلق بهذه المتحصلات قام مدقق الحسابات الخارجي بالإجراءات التالية:

آ . تدقيق نظام الرقابة الداخلية ووجده جيداً.

ب . الربط بين الحسابات الإجمالية والحسابات الفرعية.

ج . صنف الديون حسب أعمارها ولم يجد بينها أرصدة غير طبيعية من حيث المدة.

د . فحص المبيعات التفصيلية وعملية تحصيل الديون للأشهر التالية شباط، تموز، كانون الأول.

هـ . تسلم مصادقات إيجابية عن أرصدة نهاية العام.

المطلوب:

انتقاد البرنامج السابق.

3 . عادة ما يتم اكتشاف التحريفات التالية في أرصدة الحسابات بدورة الإيرادات والمتحصلات:

. تسجيل النقدية المحصلة من المدينين بالفترة التالية كمتحصلات في الفترة المالية.

. عدم ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها في ضوء فشل الشركة في أخذ ظروف الكساد الاقتصادي في الاعتبار عند تكوين الحصص.

. وجود نزاعات مع عديد من المدينين في ضوء ادعاءاتهم بوجود عيوب بالبضاعة المباعة لهم.

. عدم الإفصاح عن رهن أرصدة للمدينين لصالح البنك للحصول على قرض.

. تم رد البضاعة المشحونة والمدرجة في مبيعات الفترة الحالية في الفترة التالية.

. عدم إدراج عدد من أرصدة المدينين في كشف الديون.

. إدراج رصيد أحد المدينين بالملف الرئيسي مرتين في كشف الديون.

. إدراج الفائدة على أوراق القبض طويلة الأجل من الشركة التابعة ضمن أرصدة المدينين.

. عدم تساوي إجمالي رصيد الزبائن في ميزان المراجعة مع القيمة بدفتر الأستاذ العام.

المطلوب:

1 . عرف في كل تحريف هدف التدقيق المرتبطة بالأرصدة التي يتناسب معه.

2 . اذكر لكل تحريف نوع الرقابة الداخلية الذي يجب استخدامه لمنع وقوعه.

3 . اذكر لكل تحريف إجراءً واحداً للتدقيق من الاختبارات الجوهرية للأرصدة يمكن للمدقق استخدامه.

الفصل السادس

تدقيق دورة الحيازة والمدفوعات

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1 . طبيعة دورة الحيازة والمدفوعات والحسابات ذات العلامة.

2 . أنواع الاختبارات في دورة الحيازة والمدفوعات.

3 . اختبارات الرقابة والعمليات في دورة الحيازة والمدفوعات.

4 . الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة والمدفوعات.

5 . اختبارات أرصدة الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات.

6 . إجراءات تدقيق الأصول الثابتة.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل السادس

تدقيق دورة الحيازة والمدفوعات

المقدمة:

في أثناء قيام فريق التدقيق بإنجاز أعماله، استدعى مدير عام الشركة تحت التدقيق المساعد المسؤول عن قيادة فريق التدقيق، ليطلب إليه المشاركة في عضوية لجنة المناقصات المكلفة بالبت في شراء إحدى المواد الرئيسية، نظراً لشك المدير ببعض أعضاء اللجنة، واجتمعت اللجنة بحضور هذا المساعد، حيث استعرض رئيسها حاجة الشركة لشراء المادة والعلامات الفنية التي وضعتها لكل عرض من العروض المقدمة لينتقل إلى مرحلة تثبيت عملية الشراء لمصلحة أحد العروض.

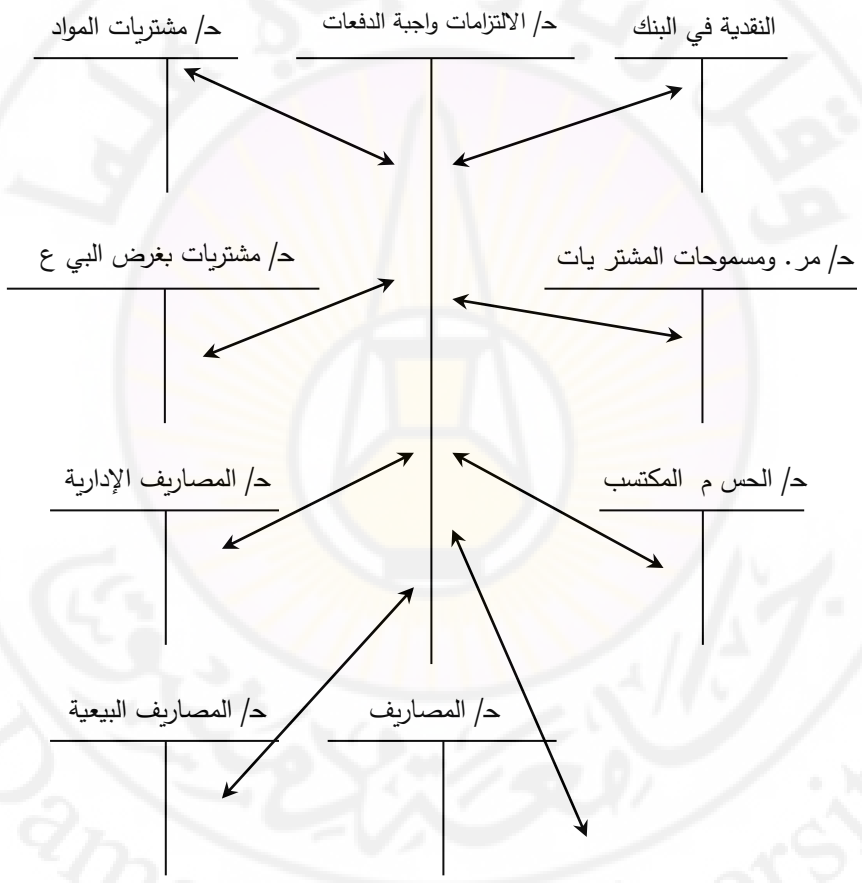
وقد تبين فيما بعد أن ثمة تلاعباً في تحديد العلامات، إذ إن المواد التي تم استلامها لم تثبت جدارتها، وجدت عدة مشكلات صناعية ولم تحقق منتجات الشركة الجودة الشاملة، وحصلت عيوب في المنتج أدت إلى وقوع خسارة كبيرة. فشكلت الإدارة العليا لجنة للتحقق مما حدث وتبين للجنة أن الفساد الإداري هو وراء تثبيت هذا العقد ورفع علاماته الفنية، فرفعت الإدارة دعوى سوء ائتمان بمكتب مجد للتدقيق، متهمة إياه بالتواطؤ لتحرير عقد الشراء، حيث إن رئيس فريق التدقيق حضر جلسة الإرساء، وعند التدقيق لم يتوقف عند هذه العملية إذ إنه شارك فيها منذ البداية ولا يجوز للمدقق أساساً أن يساهم في القرارات مما يعطل إجراءات التدقيق ويجعله عرضة للمساءلة.

أولاً: طبيعة دورة الحيازة والمدفوعات والحسابات ذات العلاقة بها:

تشمل دورة الحيازة والمدفوعات القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والمواد والخدمات اللازمة لتنفيذ الأعمال. وتبدأ عادة تلك الدورة بأمر شراء من الموظف المختص بذلك حين يتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج إليها الشركة، وتنتهي تلك الدورة بدفع مقابل

تلك المنافع التي تم استلامها. حيث تؤثر عمليات دورة الحيازة والمدفوعات في عدد من الحسابات ذات العلاقة بالميزانية العمومية وبقائمة الدخل، ويوضح الشكل التالي هذه الحسابات كما يلي:

الحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات



وينشأ عن هذه الدورة مجموعة من العمليات والحسابات والمستندات والسجلات والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول يوضح العمليات والحسابات والسجلات في دورةالحيازة والمدفوعات

فئات العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والسجلات المحاسبية
الحيازة	المخزون، الأصول الثابتة الدائنون المصاريف الإدارية والبيعية والصناعية	تشغيل أوامر الشراء استلام البضائع والخدمات التعرف على الالتزامات	طلب الشراء أمر الشراء تقرير الاستلام يومية المشتريات تقرير ملخص عمليات الشراء فاتورة الشراء ومذكرة الدين مجموعة الإيصالات الملف الرئيسي للدائنين ميزان تدقيق للدائنين كشف المورد
المدفوعات النقدية	النقدية بالبنك الدائنون الخصم المكتسب	تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية	الشيكات يومية المدفوعات النقدية

ثانياً . الاختبارات في دورة الحيازة والمدفوعات:

يكمن الهدف من تدقيق دورة الحيازة والمدفوعات تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات المرتبطة بها قد تم عرضها بما ينسجم مع المعايير المحاسبية ذات الصلة، ويحقق المدقق هذا الهدف من خلال تجميع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة عن العمليات والأرصدة في دورة الحيازة والمدفوعات حيث يقوم المدقق بجمع أدلة خاصة تتعلق بالعمليات فقط أو جمع أدلة خاصة بتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة، ويمكن للمدقق جمع المزيج الملائم التي تدعم تحقيق الهدف العام من تدقيق هذه الدورة.

ويقوم المدقق بإجراء نفس التشغيل المنطقي الذي سبق التعرض له في الفصل السابق، إذ يجب أن يقوم المدقق أولاً بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تحديد أنواع الرقابة المتوافرة مثلاً وبعدها يتعرف المدقق على أنواع الرقابة الفعلية وأوجه القصور في الرقابة لكل هدف، يجب التوصل إلى تقدير مبدئي عن خطر الرقابة في كل هدف. وعند هذه النقطة، يجب أن يحدد المدقق أنواع الرقابة التي سيتم اختيارها للاختبار حتى يتم تدعيم التقدير المبدئي لخطر الرقابة. حيث يتم بناء الاختبارات الأساسية للأخطاء والمخالفات المرتبطة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئي والاختبارات المخططة. وبعدما يتوصل المدقق إلى إجراءات التدقيق لكل هدف، يتم دمج الإجراءات في برنامج للتدقيق يمكن تنفيذه على نحو كفء. فهذه المنهجية هي المنهجية نفسها التي سبق ذكرها في دورة الإيرادات والمتحصلات.

ثالثاً: اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الحيازة والمدفوعات:

يمكن لمدقق الحسابات أن يخفض وقت التدقيق إذا تمكن المدقق من تخفيض الاختبارات التفصيلية للحسابات باستخدام اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية فيما يتعلق بعمليات المشتريات والمصاريف والمدفوعات النقدية. وانطلاقاً من ذلك تحتل تلك الاختبارات اهتماماً كبيراً في تلك الدورة ولاسيما إذا توافر لدى الشركة رقابة داخلية فعالة. وتقسم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الحيازة والمدفوعات إلى قسمين رئيسيين:

أ: اختبارات لعمليات المشتريات وتشتمل على ثلاث وظائف وهي:

تشغيل أوامر الشراء، استلام البضائع والخدمات، الاعتراف بالالتزامات.

ب: اختبارات المدفوعات وتتعلق بوظيفة وتسجيل المدفوعات النقدية.

وكإطار لتصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات يقوم المدقق بمجموعة من الخطوات تتمثل بما يلي:

1. خطر الرقابة:

إن المدقق مطالب على الأقل بتفهم الرقابة في الوحدة الاقتصادية بما يكفيه لتخطيط التدقيق. وإن هذا التفهم يستخدم لتحديد نماذج التضليل التي يمكن أن تحدث وخطر حدوثها، ومن ثم تصميم الاختبارات الجوهرية. ويتم الحصول على هذا التفهم أو تحديثه عن طريق أخذ الخبرة السابقة في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ومراجعة نتائج العام الماضي، ومقابلة موظفي العميل، وملاحظة الموظفين في أثناء قيامهم بعملهم، ومراجعة توصيف السياسات والإجراءات الرقابية التي يمارسها العميل والتقصي عن المستندات والسجلات. وإن هذه الإجراءات تكشف عادة عن المعلومات الخاصة بالدورات وأرصدة الحسابات.

وبالإضافة إلى المعلومات حول البيئة الرقابية العامة، وكيفية قيام العاملين بواجباتهم (سواء يدوياً أم بوساطة الحاسوب)، وكيفية تشغيل البيانات المحاسبية، والصفات العامة للرقابة، فإن على المدقق أن يأخذ النماذج التالية من المعلومات في الحسبان لأنها ترتبط بدورة الحيازة.

. كمية، قيمة، نوع المشتريات، عدد الموردين الذين يشتري منهم المشروع تحت التدقيق.

. تدفق دورة الحيازة خلال النظام المحاسبي.

وعلى المدقق أن يحصل على فهم لإجراءات الرقابة المطبقة على أوامر الشراء وتقارير الاستلام والفواتير والتسديد الفعلي للنقدية. وإلى أي مدى هناك فصل بين الأشخاص الذين ينجزون هذه الإجراءات، وبناء على هذه المعلومات كافة يحدد المدقق ما إذا كانت الرقابة بسياساتها وإجراءاتها بالنسبة لعمليات محددة قد صممت بشكل مناسب وقد نفذ تصميمها بالفعل، وإلى أي مدى يمكن لهذه الرقابة أن تحمي المشروع من التضليل.

ثم يأخذ المدقق في الحسبان ما إذا كان عليه أن يأخذ أدلة إضافية حول فعالية سياسات وإجراءات الرقابة كأساس لتقويم خطر الرقابة، وما إذا كانت هذه الأدلة متاحة وأسلوب الحصول عليها. وإذا كان الحال كذلك سوف ينجز المدقق اختبارات إضافية حول أهداف التدقيق المحددة وهي بصورة عامة: الكمال، الدقة، الوجود والحدوث، للالتزامات القابلة للدفع والمشتريات.

ويمكن تبسيط مراحل تقويم خطر الرقابة على النحو التالي:

. إمعان النظر في طلبات التزود بالبضائع أو الخدمات أو الأصول الثابتة.

. توقيع هذه الطلبات من أصحاب الصلاحية.

. اختيار الموردين.

. الحصول على معلومات على الأسعار والمواصفات الأخرى.

. الشراء والتثبيت.

. الفحص والاستلام وقبول الأصول الثابتة.

. مسك السجلات المساعدة الخاصة بالمخزون والأصول الثابتة.

. المحاسبة عن الالتزامات القابلة للدفع.

. المحاسبة عن المصروفات النقدية.

. المحاسبة عن الخصميات النقدية، والبضائع المرتدة والتسويات الأخرى.

ومن الملاحظ أن جزءاً من هذه العمليات لا يتطلب قيوداً محاسبية رسمية في السجلات المحاسبية مع أنه يبقي جزءاً من تدفق العمليات المحاسبية، مما يجعل اعتماد المدقق على مفهوم الرقابة الداخلية الشامل ضرورة لا غنى عنها في جانب من العمليات المالية، وإن المدققين على عكس المحاسبين معنيون بتدفقات العمليات كافة، وليسوا مقيدين بالسجلات المحاسبية فقط.

ويجب أن يدرك المدققون خطر غرقهم بالتفاصيل، دون التركيز على موضوع اهتمامهم الرئيسي، وهو التضليل في القوائم المالية، ويمكن لهذا الخطر أن يزول إذا تفهم المدققون وضع العمل من وجهة نظر الإدارة. وفي مجال دورة الحيازة فإن معرفة نشاطات التسويق والإدارة والشراء وإجراءات المصروفات وإجراءات حيازة الأصول الثابتة، تمثل عناصر لا غنى عنها:

أ: الإنتاج والتسويق:

إن مجالات الشراء والمخزون وتكلفة المبيعات ذات علاقة وثيقة بوظيفة التسويق، فيجب على المدققين أن يألفوا منتجات العميل؛ فمن المهم بالنسبة لهم أن يعلموا ما إذا كانت المنتجات تنتج أو تشترى جاهزة، هل هي سريعة العطب، وإذا ما كانت منتجة بموجب نظام أوامر التشغيل، أو بعمليات مستمرة، وهل تنتج بناءً على عقود فقط، أو للتخزين، أو في مشروع غير صناعي أصلاً، فيما إذا كان هناك أي مخزون مادي على الإطلاق، إن حجم أوامر البيع وتكرارها يمكن أن يعد جزءاً من هذا التآلف مع منتجات المشروع.

عند المواءمة بين خط التسويق والإنتاج والشراء، فإن معرفة الإنتاج والتسويق يقود إلى معرفة تركيب المشتريات. وإن المشتريات المشتراة فقط من عدد من الموردين تثير إجراءات تدقيق مختلفة عن حالة تعدد الموردين وتبعثر المشتريات، ولاشك في أن المعرفة بنماذج المشتريات تؤيد تركيز المدققين على العناصر ذات الأهمية الأكبر من حيث التكلفة. وإن وجود نظام للمشتريات مبرمج على الحاسوب يؤدي إلى إنتاج أوامر شراء بشكل أتوماتيكي ويؤدي إلى التأثير في برنامج التدقيق.

إن المعرفة العامة بمنتجات المشروع وموردية وعملائه الرئيسين يمكن المدققين من تمييز عناصر التكلفة الرئيسية في المخزون وتكلفة المبيعات. إذ تختلف نظرة المدقق بحسب طبيعة هيكل تكلفة منتجات المشروع، التي قد تكون نفقات التوزيع والإعلان تمثل أكثرها أهمية، أو قد تكون تكلفة المستلزمات السلعية هي الأهم، وعلى العكس قد تكون الأجور هي الأهم. ولا تقل معرفة تشكيلة منتجات المشروع أهمية عن هيكل تكلفتها. وعلى المدققين أن يصبحوا على معرفة بعمليات الشحن والاستلام التي يتبعها المشروع؛ إذ إن عمليات الاستلام ذات أهمية بالغة لأنها تقدم الخندق الأول للرقابة على المخزون السلعي من حيث الكمية والقيمة. وإن ملاحظة عمليات الشحن والبيع تزود المدققين بمعلومات لا غنى عنها بالنسبة للبيع لدى الوكلاء أو تخزين

البضائع بمخازن عامة، ولاشك أن الرحلة التي يقوم بها المدقق على مخازن المشروع تساعده لاحقاً على التخطيط للجرد الفعلي للمخزون في الوقت المناسب.

ب: المشتريات والمصروفات:

من المفيد أن يعلم المدقق؛ من خلال الخريطة التنظيمية، إذا كانت وظائف الحيازة والمصروفات متمركزة في مستويات عليا، أو أنها موزعة في مراكز مسؤولية متعددة. ومن الهام معرفة مستوى التنسيق بين وظيفة الشراء ووظيفة المصروفات. ومن المعروف أن بعض الشركات تركز صلاحية خلق الالتزامات من خلال دائرة الرقابة على المشتريات، في حين تسمح شركات أخرى ببعثرة هذه الوظيفة بين مديرين متعددين، فقد تعطي صلاحية التعاقد على الإعلان لمدير المبيعات دون دائرة المشتريات.

إن نظام المحاسبة للمصروفات يحظى باهتمام كبير من قبل المدققين، فإن النظام الذي يؤمن مدفوعات شهرية للموردين يحتاج إلى إجراءات تدقيق أكثر حذراً، من تلك النظم التي تقوم على تسديد أوامر الشراء المختلفة بتاريخ استحقاق كل أمر على حدة. وبصورة عامة فإن المدققين يهتمون في النظم المختلفة وبقيم المشتريات وبتدفق العمليات في دوائر المشروع المختلفة. وإن معرفة الظروف الاقتصادية العامة أو الخاصة بالمشروع والصناعة التي ينتمي إليها تقدم فائدة كبيرة للمراجع، كتغيرات الأسعار وظروف العمل (بالنسبة للعميل أو الموردين) وبزيادة أسعار السوق، وما يؤدي إليه ذلك من زيادة الاستثمارات في المخزون، أو ضعف دورة المخزون السلعي التي قد تتأثر بالكساد العام أو بظروف الصناعة الخاصة، أو بالتقادم الفني للمخزون الناتج عن أذواق المستهلكين أو طبيعة السلع المنتجة، وأثر ذلك في النهاية في برنامج المدقق وفي طريقة التسعير (التكلفة أو السوق) وعلاقات التسويق بين الشركة أو الشركات القابضة عليها أو التابعة لها وغير ذلك من المعلومات الهامة التي تقدم للمدقق فائدة كبيرة.

2. تدفق العمليات وعناصر الرقابة:

إن الهدف الأول لهذه المرحلة هو تحديد نقاط القوة التي يمكن الاعتماد عليها، ونقاط الضعف التي تتطلب توسيع إجراءات التدقيق. ومن أجل إنجاز هذه المرحلة يجب على المدقق أن يكون ملماً بالإجراءات العامة والمستندات الهامة والرقابة المناسبة. وفي هذا الجزء يكون من الملائم وصف الرقابة التي تجريها المنشأة عن طريق خرائط التدفقات.

وغنيٌّ عن البيان أن فهم تدفق العمليات في دورة الحيازة والمصروفات يتم الحصول عليه عن طريق المقابلات أو الملاحظات المباشرة أو عن طريق عينة من المستندات التي يجمعها المدقق، الذي يمكنه على سبيل المثال أن يعبر إلى نظام المصروفات النقدية، ويجمع عينة من المستندات ونماذج الرقابة، ثم يسأل الموظفين والعمال عن الواجبات التي يقومون فيها، ويلاحظ مباشرة إجراءات رقابية كترقيم المستندات بشكل متتابع، وفصل الواجبات بين الموظفين المختصين بمسك السجلات المحاسبية، أو إعداد الوثائق واعتمادها بعد الدفع وتتابع الملفات الخاصة بتلك المستندات. وسنعرض في الصفحات التالية عناصر الرقابة العامة في هذه الدورة من خلال العمليات التالية: المشتريات، المخزون، الأصول الثابتة، المصروفات النقدية، والحسابات الدائنة وأوراق الدفع، عن طريق تقديم خرائط تدفقات وتدعيمها بأسئلة تكمل الصورة التي يجب على المدقق الحصول عليها، وذلك من خلال تسلسل مفترض للعمليات، بحيث يؤدي اختلاف هذا التسلسل من الناحية العملية، إلى تعديل قائمة الأسئلة وخريطة التدفقات.

أ: إجراءات الشراء:

ويبدو في هذه الخريطة أن دائرة الخزن هي المسؤولة عن إعداد طلب الشراء عند وصول المادة المخزونة إلى الحد الأدنى، أما إذا كانت جهات أخرى مسؤولة عن إعداد هذا الطلب كإدارة الإنتاج، أو عن طريق إدارة المبيعات التي تعد طلب الشراء لتأمين المبيعات المتعاقد عليها، أو عن طريق إدارة الحاسوب فإن ذلك يترك أثره في خريطة التدفقات.

وإذا كان الطلب يتعلق بشراء أصول ثابتة فإنه يعد بمثابة موافقة على الشراء من أجل إعداد أمر

الشراء، الذي يعد من قبل مسؤول الشراء المتميز عن الإدارة صاحبة الصلاحية بالموافقة على الشراء.

وفيما يلي مثال عن تدفق عمليات لدورة الحيازة لشركة تعتمد على قسم المخازن في تحريك عملية الشراء:

1. **قسم المخازن:** لدى وصول بعض الأصناف إلى حد إعادة الطلب يقوم قسم المخازن بإعداد طلب الشراء على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل لقسم المشتريات لإعداد أمر الشراء.

النسخة 2 ترسل لقسم الحسابات.

النسخة 3 تبقى أرومة في قسم المخازن.

2. **قسم المشتريات:** الذي تسلم طلب الشراء النسخة 1 يحصل على عروض أسعار من الموردين ويدرسها ويعد أمر الشراء على خمس نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل للمورد.

النسخة 2 ترسل للمخازن للتأكد من أن الأمر يطابق الطلب.

النسخة 3 ترسل لقسم الاستلام.

النسخة 4 ترسل للحسابات.

النسخة 5 تبقى أرومة في قسم الشراء.

3. **المورد:** يرسل المورد البضائع مع الفاتورة على نسختين، يستلم قسم الاستلام البضائع، أما الفاتورة فترسل لقسم المشتريات.

4. **قسم الاستلام (أو لجنة):** الذي تسلم أمر الشراء النسخة 3 يقوم باستلام البضائع وعدها والتأكد من سلامتها ومطابقتها لأمر الشراء، يعد تقرير الاستلام على أربع نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل للمخازن مع البضائع.

النسخة 2 ترسل لقسم المشتريات للمطابقة مع فواتير المشتريات.

النسخة 3 ترسل للحسابات.

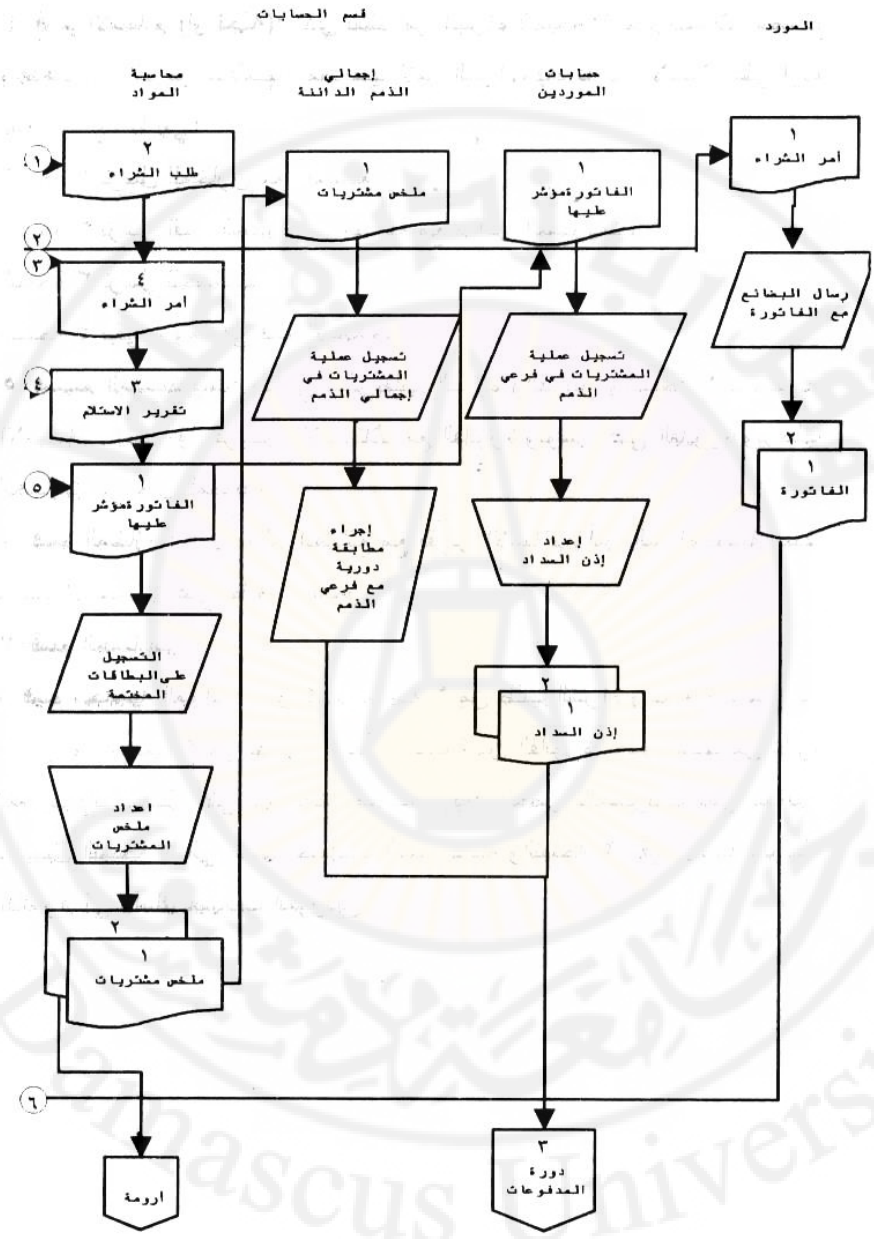
النسخة 4 تبقى أرومة في قسم الاستلام.

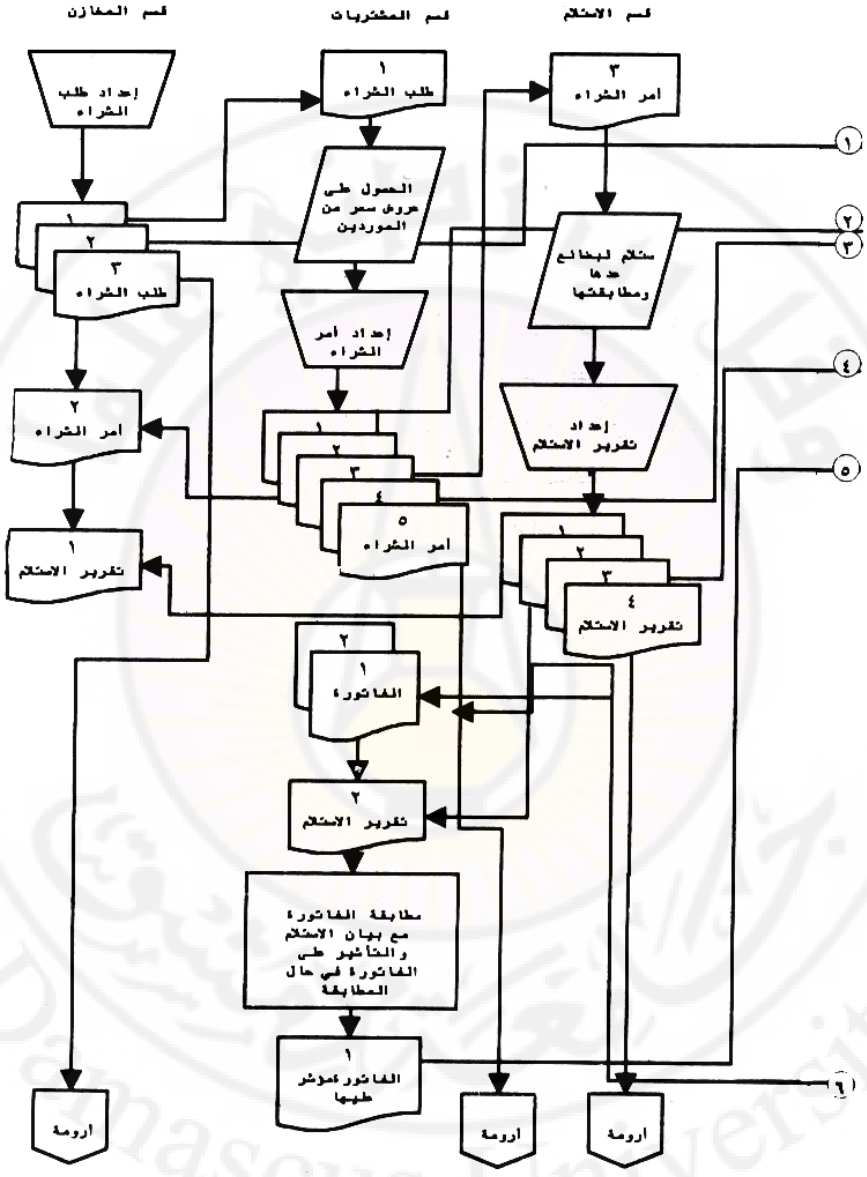
5. قسم المشتريات: الذي تسلم طلب الشراء والفواتير والنسخة 2 من تقرير الاستلام، يطابق تقرير الاستلام مع الفاتورة ويؤشر على الفاتورة ويرسلها للحسابات في حال المطابقة.

6. قسم المخازن: الذي تسلم البضائع مع تقرير الاستلام وأمر الشراء يطابق بينها ويثبت الإدخالات على بطاقات المخزن.

7. قسم الحسابات:

أ: قسم محاسبة المواد: الذي تسلم النسخة 2 من طلب الشراء والنسخة 4 من أمر الشراء والنسخة 3 من تقرير الاستلام ونسخة من الفاتورة مؤشر عليها من دائرة المشتريات يسجل على البطاقات المختصة ويعد ملخصاً بالمشتريات على نسختين ترسل النسخة 1 إلى ماسك حسابات الذمم الدائنة والنسخة 2 تبقى أرومة ويرسل الفاتورة إلى ماسك حسابات الموردين.


قسم الحسابات
المورد
محاسبة المواد
إجمالي الذمم الدائنة
حسابات الموردين
٢ طلب الشراء
١ ملخص مشتريات
١ الفاتورة موثر عليها
١ أمر الشراء
٤ أمر الشراء
تسجيل عملية المشتريات في إجمالي الذمم
تسجيل عملية المشتريات في فرعي الذمم
رسال البضائع مع الفاتورة
٣ تقرير الاستلام
٢ ١ الفاتورة
١ الفاتورة موثر عليها
إجراء مطابقة دورية مع فرعي الذمم
إعداد إذن المداد
التسجيل على البطاقات المختصة
٢ ١ إذن المداد
اعداد ملخص المشتريات
٢ ١ ملخص مشتريات
٣ دورة المدفوعات
ارومة


قسم المخازن
قسم المشتريات
قسم الاستلام
إعداد طلب الشراء
١ طلب الشراء
٣ أمر الشراء
الحصول على عروض سعر من الموردين
١
٢
٣ طلب الشراء
استلام البضائع عدها ومطابقتها
إعداد أمر الشراء
٢ أمر الشراء
إعداد تقرير الاستلام
١
٢
٣
٤
٥ أمر الشراء
١ تقرير الاستلام
١
٢
٣
٤ تقرير الاستلام
٢
١ الفاتورة
٢ تقرير الاستلام
مطابقة الفاتورة مع بيان الاستلام والتأشير على الفاتورة في حال المطابقة
١ الفاتورة مؤشر عليها
أرومة
أرومة
أرومة
١
٢
٣
٤
٥
٦

ب: ماسك حسابات الذمم الدائنة الإجمالية: بعد أن تسلم ملخص المشتريات تسجل عملية الشراء في حسابات الذمم الإجمالية، كما يقوم بمطابقة دورية مع حسابات الموردين الفرعية.

ج: ماسك حسابات الموردين: بعد أن تسلم فاتورة الشراء تسجل عملية الشراء في حسابات المورد، ويعد إذن السداد.

وهكذا يمكن للحسابات أن تضع يدها في أي وقت على الفاتورة غير المعززة بتقارير الاستلام، أو على تقارير الاستلام غير المرتبطة بالفاتورة، وأوامر الشراء غير المرتبطة مع تقارير الاستلام أو أوامر البيع، مما يجعل الحسابات تتساءل عن السبب ولا تقوم بالتسجيل إلا بعد اكتمال هذه الوثائق بعضها مع بعض.

وفي نهاية العام تمثل هذه الملفات غير المكتملة أداة هامة يستخدمها المدقق للتحقق من قطع الحسابات، إذ تشكل أوامر الشراء وأوامر البيع غير المعززة بتقرير الاستلام بضاعة في الطريق، وإن إدخالها مع المشتريات يستوجب إدراجها مع بضاعة آخر المدة؛ إلا أن تريث الحسابات في إدخالها في السجلات بانتظار وصول تقرير الاستلام، يجعل مثل هذه العمليات بعيدة التأثير عن المركز المالي ونتائج الدورة. وفي الوقت نفسه فإن وجود تقرير استلام مع عدم تعزيزه بأمر البيع وأمر الشراء أو أحدهما دليل على وصول البضاعة وجردها وعدم تسجيلها في جانب الالتزامات في الميزانية وعدم إضافتها إلى المشتريات مما يؤثر في الربح الدوري وعندما يتم ربط هذه الوثائق الثلاث مع بعضها بعضاً فإن سند القيد يدخل في السجلات أصولاً. وتستخدم النسخة الأولى من تقرير الاستلام لتحديث سجلات المخزون سواء أكان ذلك في الأستاذ العام أم في بطاقات محاسبة المواد والمنتجات التي تمثل أستاذاً مساعداً للرقابة على المخزون.

ويلاحظ أن نظام الشراء يجعل حيازة المخزون منفصلة عن صلاحية إقرار العمليات والموافقة عليها، وكلتاهما منفصلة عن إمساك السجلات المحاسبية. ونعرض فيما يلي قائمة أسئلة نموذجية متعلقة بنظام المشتريات، بحيث تعطي الإجابة عن هذه الأسئلة للمدقق فهماً أعمق

لنظام الرقابة الداخلية يمكنه من تحديد نقاط القوة والضعف في هذا النظام. وفي حال برمجة نظام المشتريات على الحاسوب فإن البيانات المتعلقة بطلبات الشراء وأوامر الشراء وأوامر البيع وتقارير الاستلام تحول إلى وسائل تقرأ من قبل الجهاز عند استلامها من الحسابات ويوجد الملف الخاص بها على شريط ممغنط أو (ديسك) في الغالب.

قائمة الأسئلة المتعلقة بنظام الشراء والاستلام:

1. هل يتطابق رصيد الأستاذ المساعد للموردين وأوراق الدفع مع رصيد الأستاذ العام؟
2. هل يجري ضبط الكشف الشهري المرسل من الموردين مع الأرصدة الممسوكة في الحسابات أو مع المستندات غير المسددة؟
3. هل تستقل دائرة الشراء عن دائرة الحسابات وعن دائرة الاستلام ودائرة الشحن؟
4. هل تتم كامل المشتريات بناءً على طلبات شراء؟
5. هل تتم المشتريات سواء أكانت للنفقات أم للمخزون من خلال دائرة الشراء؟
6. هل أوامر الشراء مرقمة وخاضعة للرقابة؟
7. هل يجري استلام عروض متنافسة من أجل شراء مواد معينة؟
8. هل تجري الموافقة على الأسعار من قبل مكتب مسؤول؟
9. هل تتم الموافقة على الكميات والأنواع المشتراة، من قبل لجنة استلام مستقلة عن الموظفين الذين قاموا بالشراء؟
10. هل هناك إجراءات للرقابة على تقارير الاستلام وهل هي مرقمة؟
11. هل يجري تحويل تقارير الاستلام (نسخ) إلى الجهات المسؤولة عن: حيازة المخزون، ودائرة الشراء، والحسابات؟
12. هل تعلم الحسابات (دائرة حسابات الموردين وأوراق الدفع) عن البضاعة المردودة للموردين؟
13. هل تجري مقابلة البضاعة الموردة مع إجراءات دائرة الشحن؟
14. هل تراجع أوامر البيع غير المستكملة مع تقارير الاستلام؟

15. هل يجري التقصي عن أسباب وجود تقارير استلام دون المستندات الأخرى؟

16. هل يجري تسجيل أوامر البيع الواردة من الموردين فوراً بعد الاستلام؟

17. هل تطابق أوامر البيع الواردة عن طريق دائرة الشراء مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام؟

18. هل هناك نظام فعال لتسجيل التسليمات المؤقتة على أساس أوامر الشراء؟

19. هل تتم الموافقة على أوامر البيع (الفواتير) قبل دفعها من قبل مكتب مستقل؟

20. هل يجري التحقق من أوامر البيع عن طريق مطابقتها من حيث الكمية والسعر والقيمة والمواصفات مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام؟

21. هل يجري تسجيل المشتريات النقدية في الحسابات الدائنة قبل دفعها؟

22. هل يجري تشغيل نظام المشتريات والاستلام على الحاسوب؟ وإذا كان الحال كذلك ما هي الأسئلة التي تقترح إضافتها؟

ب: إجراءات الرقابة على المدفوعات النقدية:

تتمركز وظيفة الشراء بيد دائرة موحدة في كثير من الحالات. سواء أكان هذا الشراء يتعلق بشراء المواد الأولية أم الأصول الثابتة أم الإيجار أم الإعلان، وهذا ما يسهل إجراءات الرقابة الداخلية، وإن كنا نجد في بعض الأحيان وظيفة الشراء مبعثرة بيد عدد من الدوائر والأشخاص، مما قد يبسط إجراءات تأمين طلبات المشروع لكنه يبعثر إجراءات الرقابة في الوقت نفسه.

نعرض نموذجاً عن إجراءات الصرف الخاصة بتسديد الذمم الدائنة مقابل مشتريات مواد أو خدمات مختلفة:

1. قسم حسابات فرعي الذمم:

بعد أن تسلم مرفقات الشراء (طلب الشراء . أمر الشراء . تقرير الاستلام . الفاتورة) يعد إذن السداد للمورد الذي استحق دينه على نسختين.

النسخة 1 ترسل لقسم الصرفيات النقدية.

النسخة 2 تبقى أرومة.

2ً. قسم الصرفيات النقدية:

بعد أن تسلم إذن السداد ومرفقات الشراء (طلب الشراء . أمر الشراء . تقرير الاستلام . الفاتورة) يعد بناء عليه الشيك اللازم لأمر المورد وكذلك يعد أمر صرف على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 و2 لحسابات المصارف.

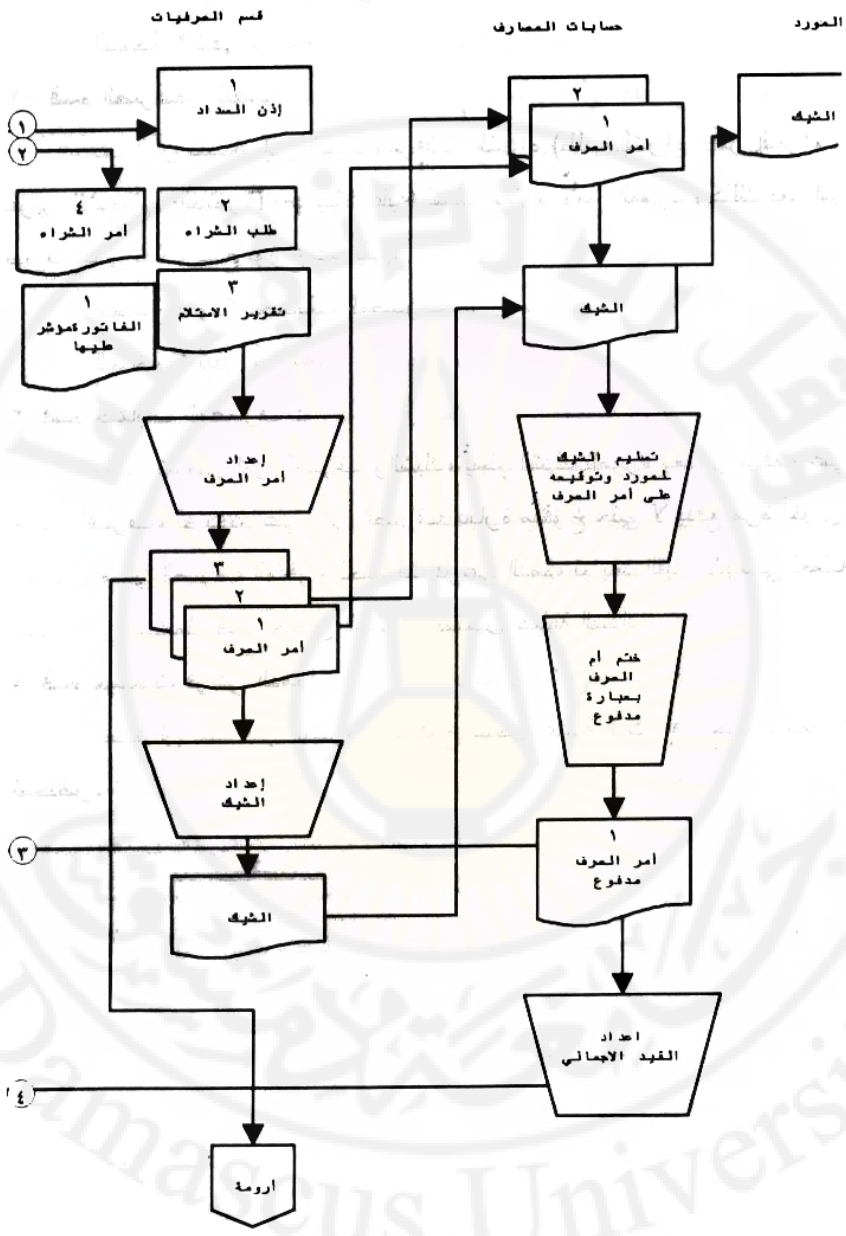
النسخة 3 تبقى أرومة.

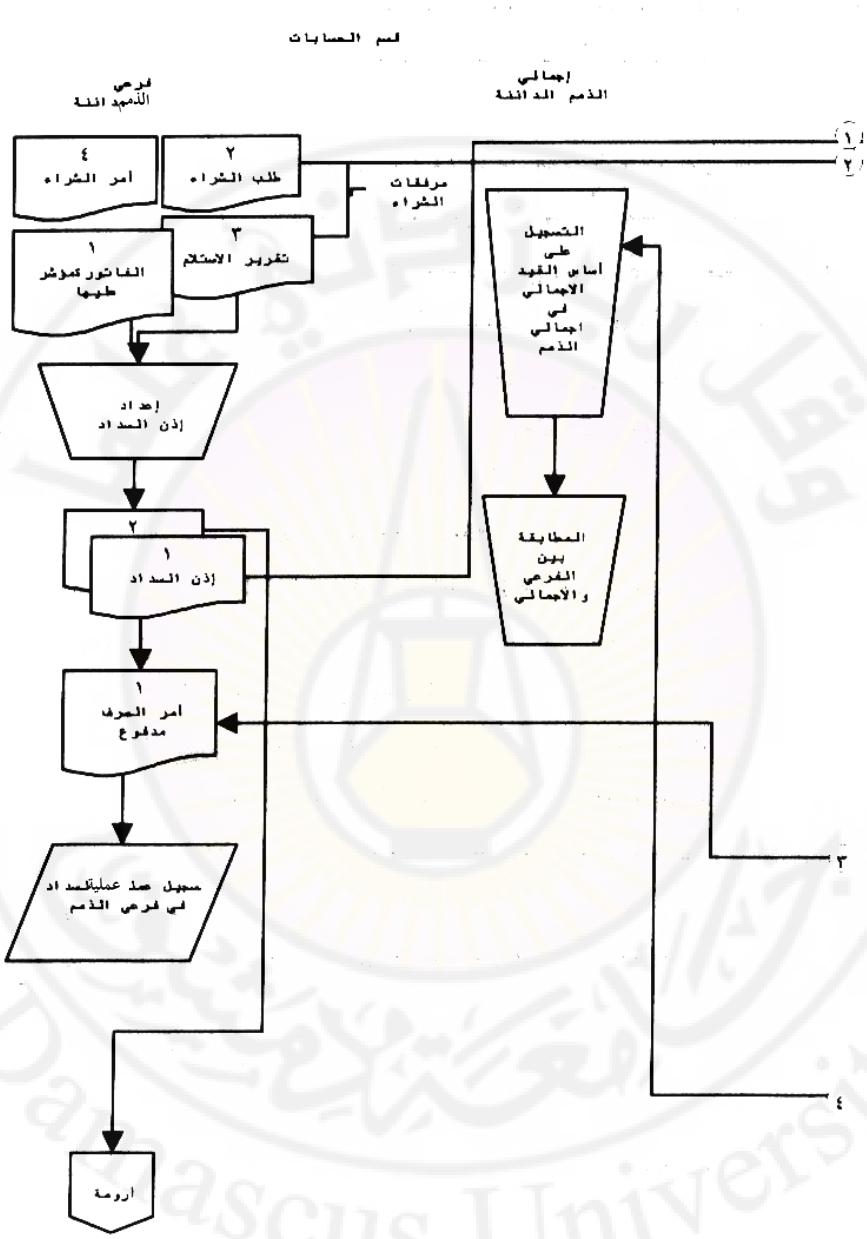
3ً. قسم حسابات المصارف:

بعد تسجيل أمر الصرف والشيك، يسلم الشيك للمورد بعد أن يوقعه على أمر الصرف، ثم يختم على أمر الصرف عبارة مدفوع حتى لا يدفع مرة أخرى. يرسل أمر الصرف المدفوع لحسابات فرعي الذمم، ثم يعد القيد الإجمالي لعملية السداد الذي يستعمله قسم إجمالي الذمم في تسجيل عملية السداد.

4ً. قسم حسابات فرعي الذمم:

بعد أن تسلم أمر الصرف المدفوع تسجل عملية السداد في حساب المورد المختص.


قسم المرفقات
حسابات المصارف
المورد
١
إذن المداد
٢
طلب الشراء
٤
أمر الشراء
٣
تقرير الاستلام
١
الفاتورة موشر عليها
إعداد أمر الصرف
٣
٢
١
أمر الصرف
إعداد الشيك
الشيك
٢
١
أمر الصرف
الشيك
تسليم الشيك للمورد وتوقيعه على أمر الصرف
ختم أم الصرف بعبارة مدفوع
١
أمر الصرف مدفوع
اعداد القيد الاجمالي
اروما
١
٢
٣
٤


قسم الحسابات
فرعي الذمم الدائنة
إجمالي الذمم الدائنة
٤ أمر الشراء
٢ طلب الشراء
مرفقات الشراء
١ الفاتورة مؤشر عليها
٣ تقرير الاستلام
التسجيل على أساس القيد الاجمالي في اجمالي الذمم
إعداد إذن السداد
٢
١ إذن السداد
المطابقة بين الفرعي والاجمالي
١ أمر الصرف مدفوع
تسجيل عملية السداد في فرعي الذمم
أرومة
١
٢
٣
٤

ومن الملاحظ في نظام المدفوعات (المصروفات) النقدية أن وظيفة الإقرار ووظيفة حيازة النقدية ووظيفة التسجيل في السجلات المحاسبية، تنجز في دوائر مختلفة.

لجأت شركات كثيرة إلى برمجة مصروفاتها المعتادة على الحاسوب. مما يؤدي إلى ترجمة بيانات أمر الصرف إلى الأشرطة الممغنطة أو الديسكات. حيث تتم يومياً تدقيق ملف الحسابات واجبة الدفع وإزالة أوامر الصرف المدفوعة منها، أما الشيكات فتقطع على الجهاز وتوقع. ومن المعروف أن الرقابة الداخلية في مثل هذا النظام تأخذ مكانها قبل إدخال المعلومات إلى الحاسوب.

نبين فيما يلي قائمة أسئلة لتعميق استيعاب المدقق لنظام الرقابة الداخلية لنظام الصرفيات النقدية:

أولاً: إن العمليات المسجلة صحيحة وموثقة:

1. هل تمَّ توقيع جميع المدفوعات النقدية (عدا المصروفات النثرية) بشيكات؟
2. هل يمنع توقيع الشيكات بهدف تحويل الشيكات إلى نقدية؟
3. هل يمنع توقيع الشيكات على بياض؟
4. هل تؤشر الشيكات الباطلة بعبارة باطل أو لاغٍ وتبقى جاهزة للتدقيق؟
5. هل يراجع أمر الصرف والوثائق المؤيدة له من قبل موقع الشيك؟
6. هل تختم أوامر الصرف والمستندات المؤيدة لها بعبارة مدفوع للتأكد من عدم تكرار استخدامها؟
7. هل ترسل الشيكات مباشرة من التوقيع إلى أصحاب العلاقة، أم تعود للحسابات لترسل من هناك؟

ثانياً: كل العمليات الشرعية سجلت ولم يحذف منها شيء:

1. هل ترقم الشيكات مسبقاً وتبقى خاضعة للرقابة؟
2. هل يراجع تتابع الأرقام عند القيام بعمليات تسوية حساب المصرف؟

ثالثاً: تم إقرار العمليات طبقاً لسياسة الشركة:

1. هل تتطلب الشيكات توقيع شخصين؟

2. هل لموقعي الشيك أي علاقة بتسوية حساب المصرف أو بالسجلات المحاسبية الأخرى، أو استلام النقدية؟

رابعاً: إن القيم النقدية للعمليات حسبت بشكل صحيح:

1. هل تتم تسوية حساب البنك من قبل أشخاص لا علاقة لهم بحيازة النقدية أو مسك الدفاتر؟

خامساً: لقد تم تصنيف العمليات بشكل مناسب:

1. هل هناك دليل حسابات وموافقة من قبل موظف مختص لتحديد توزيع أعباء أوامر البيع على حسابات الأستاذ العام؟

2. هل يجري تدقيق أعباء أوامر البيع دورياً؟

3. هل تسحب الشيكات الخاصة بالرواتب والأجور وتوزيعات الأرباح على حساب خاص؟ وهل تسجل مثل هذه الشيكات على أساس نظام السلف؟

سادساً: إن محاسبة العمليات كاملة وهي في الفترة المناسبة:

. هل تدخل المصروفات النقدية في سجل الشيكات ويومية أوامر الصرف في تاريخ التوقيع والإرسال نفسه؟

ج: إجراءات الرقابة في قسم حسابات أوراق الدفع والموردون:

تعتمد الرقابة الداخلية على العناية المركزة بإقرار المستندات، ومسك السجلات، ومسؤولية الحيازة المصممة لمعالجة العمليات كثيرة التعدد في هذا المجال.

ويعتمد الاستقصاء إلى حد بعيد على تحليل الرقابة الداخلية، مما يجعل خرائط التدفقات أكثر فائدة وحتى إذا لم تكن العناية بنظام الرقابة الداخلية كافية، فإن فريق المعالجة يهتم بتوافر العناصر الرقابية التالية:

. الخطة التنظيمية التي تركز مسؤولية عالية المستوى لتدقيق العمليات المالية الرئيسية وإجازتها.

. نظام تشغيل البيانات المحاسبية المستقل عن التدقيق والإجازة.

. نظام التدقيق والضبط المحاسبي لكشف الأخطاء في مرحلة تشغيل البيانات.

ويلاحظ أن الخريطة السابقة تتضمن مظاهر للشراء تعود للشراء والحسابات الدائنة والمدفوعات النقدية، وتجمع جزءاً منها بين عناصر نظام المشتريات ونظام المدفوعات. على أن الصفة الغالبة هي الفصل بين السماح بالعمل أو إجازته والمسؤولية عن تسجيله بالسجلات المحاسبية. وإن مستندات السماح تعد على عدة نسخ وتمر عبر دوائر متعددة كما في حالة الشراء النقدي، ومن جهة ثانية ففي حالة القروض فإن الإجراءات أقل شكلية وليست معيارية.

ويمكن إضافة قائمة الاستقصاء التالية لإيضاح الصورة أمام المدقق:

1. هل يعتمد الاستعراض المباشر من قبل المديرين؟ المدير المالي؟

2. هل يطلب توقيعين أو أكثر على أوراق الدفع؟

3. هل تحفظ أوراق الدفع المسددة لدى شخص غير مخول بالتوقيع على أوراق الدفع أو الشيكات؟

4. هل يتم شطب أوراق الدفع المسددة أم تختم بعبارة مدفوع وتصنف؟

5. هل تتم المطابقة الشهرية بين أرصدة حسابات الموردين والدائنين الآخرين في السجلات المساعدة والأستاذ العام؟ وهل تتم المطابقة مع أوامر الصرف في الوقت نفسه؟

6. هل تقارن كشوف البنوك والموردين مع السجلات؟

7. هل تجرى تسويات محاسبية نتيجة هذه المقارنة؟ وممن تعتمد هذه التسويات؟

3. تقويم الرقابة على المشتريات:

يتم التحقق من مظاهر الرقابة في الغالب عن طريق فريق التدقيق، ليقوم مدير التدقيق بتقويم أوراق العمل من أجل تحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، عن طريق تقرير أي النظم في عمليات الحيازة والنفقات تتضمن عناصر قوة كافية للاعتماد عليها، وكذلك تقويم نقاط الضعف وتأثيرها الكلي في القوائم المالية وما هي الإجراءات المناسبة التي يجب تحديدها من أجل جمع أدلة الإثبات للتأكد المنطقي بأن الأخطاء الهامة لم تحدث.

وعلى مدير التدقيق أن يقوم كل نظام بشكل مستقل (المشتريات، المصروفات، والمدفوعات النقدية) فمثلاً الرقابة على إجراءات الشراء يمكن أن تقوم على أنها ممتازة. بينما تقوم الرقابة على المصروفات النقدية على أنها جيدة، بينما تقوم الرقابة على أوراق الدفع على أنها ضعيفة.

ويمكننا ربط أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات بالرقابات المطلوبة وبالاختبارات الأساسية للعمليات المالية من خلال الجدول التالي:

ملخص لأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية للمشتريات وللمدفوعات النقدية

هدف التدقيق المرتبط بالعمليات المالية	نوع الرقابة الرئيسي	اختبار الرقابة المتعارف عليه	الاختبارات الأساسية للعمليات المالية
1. هدف الوجود: أ: المشتريات تم تسجيل عمليات الشراء للبضائع والخدمات التي يتم استلامها بما يتفق مع مصالح الشركة	. وجود طلب شراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام، فاتورة المورد ضمن مجموعة الإيصالات – فحص . عمليات المشتريات عند المستوى الملائم . إلغاء المستندات لمنع إعادة استخدامها . إجراء تحقق داخلي لكل من فاتورة المورد، تقارير الاستلام، أوامر الشراء وطلبات الشراء	. فحص المستندات في خدمة الإيصالات للتعرف على مدى وجودها . فحص ما يشير إلى وجود الموافقة . فحص ما يشير إلى وجود الإلغاء . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	. فحص يومية المشتريات، الأستاذ العام، والملف الرئيسي للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية . فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فاتورة المورد + تقارير الاستلام، أوامر الشراء + طلبات الشراء) . تتبع عمليات المشتريات الخاصة بالمخزون إلى الملف الرئيسي للمخزون . فحص الأصول الثابتة التي تم اقتنائها
ب: المدفوعات النقدية تم تسجيل المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات التي تم استلامها فعلاً	. الفصل الملائم في الواجبات بين التعامل في أرصدة الدائنين ومسؤولية توقيع الشيكات . فحص المستندات الداعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مرخص له ذلك	. المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة	. فحص يومية المدفوعات النقدية، الأستاذ العام، الملف الرئيسي للدائنين . تتبع الشيك الملغى إلى القيود المرتبطة في يومية المشتريات وفحص اسم من سيتم الدفع إليه والقيم التي سيتم دفعها
	. الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات الداعمة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات	. فحص ما يشير إلى وجود الموافقة	. فحص الشيك الملغى للتعرف على التوقيع المرخص له، التظهير الملائم، والإلغاء من قبل البنك . فحص المستندات الداعمة كجزء من اختبارات عمليات المشتريات
2. هدف الاكتمال: أ: المشتريات: تم تسجيل كل العمليات	. الترقيم المسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء . الترقيم المسبق والمحاسبة	. المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء	. التتبع من ملف تقارير الاستلام إلى يومية المشتريات

الفعلية	عن تقارير الاستلام . الترقيم المسبق والمحاسبة عن مجموعة الإيصالات	. المحاسبة عن تسلسل تقارير الاستلام . المحاسبة عن تسلسل مجموعة الإيصالات	. تتبع من ملف فواتير الدائنين إلى يومية المشتريات
ب: المدفوعات النقدية: تم تسجيل العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية	. الترقيم المسبق والمحاسبة عن الشيكات . إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية	. المحاسبة عن تسلسل الشيكات . فحص تسوية البنك وملاحظة إعدادها	. تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات في كشف البنك
3. الدقة: أ: المشتريات تم تسجيل المشتريات والخدمات بدقة	. التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم	. فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	. مقارنة العمليات المالية المسجلة في يومية المشتريات مع فاتورة المورد، تقرير الاستلام والمستندات الداعمة
	. مقارنة الإجمالي لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للملخصات بالحاسب . الموافقة على المشتريات فيما يتعلق بالأسعار والخصم	. فحص ملف إجمالي مجموعة العمليات على توقيعات مسجل مراقبة البيانات، ومقارنة الإجماليات مع تقارير للملخصات . فحص ما يشير إلى الموافقة	. إعادة حساب الدقة الكتابية في فاتورة المورد بما في ذلك الخصم والشحن
ب: المدفوعات النقدية: تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق	. التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم . الإعداد الشهري لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل	. فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . فحص المستويات مع البنك وملاحظة إعدادها	. مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المشتريات والقيود في يومية المدفوعات . إعادة حساب الخصم . إعداد إثبات المدفوعات النقدية
4. التبويب: أ: المشتريات تم تبويب العمليات المالية للمشتريات بشكل مناسب	. وجود دليل حسابات ملائم . التحقق الداخلي من التبويب	. فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	. مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع إلى فواتير الموردين
ب: المدفوعات النقدية: تم تبويب العمليات	. وجود دليل حسابات ملائم . التحقق الداخلي من	. فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات	. مقارنة التبويب مع دليل الحسابات

المالية للمدفوعات بشكل مناسب	التبويب	. فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	
5. التوقيت: أ: المشتريات: تم تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمشتريات في التواريخ الصحيحة	. وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم استلام البضائع والخدمات . التحقق الداخلي	. فحص الإجراءات والتعليمات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	. مقارنة تواريخ تقارير الاستلام وفواتير الموردين مع التواريخ في يومية المشتريات
ب: المدفوعات النقدية: تم تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة	. تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك . التحقق الداخلي	. فحص الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها . فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي	. مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية . مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء الشيك
6. الترحيل والتلخيص: أ: المشتريات تم إدراج العمليات المالية للمشتريات على نحو ملائم في الملفات الرئيسية للموردين والمخزون وتم تلخيصها بشكل ملائم	. التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للموردين . مقارنة الملف الرئيسي للموردين وإجمالية ميزان التدقيق مع الرصيد بالأستاذ العام	. فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . فحص التوقيعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يشير إلى إجراء المقارنة	. اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملفات الرئيسية للموردين والمخزون
ب: المدفوعات النقدية: تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للموردين كما تم تلخصيها بشكل ملائم	. التحقق الداخلي لمحتويات الملف الرئيسي للموردين . مقارنة الملف الرئيسي للموردين وإجمالية ميزان التدقيق مع الرصيد بالأستاذ العام	. فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي . فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح إتمام المقارنة	. اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملفت الرئيسي للموردين

4. تقويم النهائي للرقابة على عمليات دورة الحيازة والمدفوعات:

على مدير التدقيق أن يعيد تقويمه لنظم الرقابة الداخلية في ضوء نتائج تدقيق العمليات التي

حصل عليها، فإذا دلت تدقيق العمليات على أخطاء أكثر (أي نقص في الاختبارات الأساسية) مما كان متوقعاً، فيجب تخفيض درجة فعالية النظام، والعكس صحيح بافتراض أن مدير التدقيق عد أن الرقابة الداخلية على سجلات المخزون الدائمة في نظام الشراء والبيع لذلك يجب أن تكون ممتازة. وبعد إجراءات تدقيق العينات المختارة المتعلقة بالترحيل على هذه السجلات فإن معدل الخطأ كان 2% فقط مع خطر أقل مقداره 5%. فإن الاعتماد على هذه الدرجة من المطابقة يجعل مدير التدقيق يوافق على أن التقدير كان مقبولاً وأن الاختبارات الأولية كانت معقولة. وإذا افترضنا أنه بنتيجة مطابقة العينة كانت نتيجة الترحيل تتضمن 10% أخطاء، وإن الخطر المقبول كان 5%، فإن مدير التدقيق قد يعيد النظر ببرنامج التدقيق لإعادة سائر عمليات نهاية العام مثلاً.

رابعاً: الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة والمدفوعات:

توضح الإجراءات التحليلية العلاقات بين الحسابات والمخاطر غير الظاهرة خلال تقويم خطر للتدقيق. فيمكن للإجراءات التحليلية أن تبين الاتجاهات في النفقات التي يمكن أن تساعد المدقق على تقويم الخطر. إن العلاقات بين حسابات النفقات والحسابات الأخرى يمكن أن ينظر إليها وتقارن مع ما كان عليه الحال في السنة السابقة ومع التوقعات التي كانت في الموازنة.

ويعد المدقق مراجعته للتقارير الخاصة بأداء الإدارة كجزء من الوثائق الخاصة بالرقابة. ومن أمثلة المراجعات التي تقوم بها الإدارة وتظهر بالتقارير الداخلية:

. مجمل الربح بالمقارنة مع اتجاهات التنبؤ السابقة.

. النفقات الفعلية بالمقارنة مع الموازنة.

. اتجاهات المردودات والمسموحات.

. أعمار الديون.

. عقود الشراء المفتوحة.

إن العودة إلى تقارير الإدارة بهذا الشأن يمكن أن تساعد المدقق على تحديد مدى التضليل في عمليات الشراء. فقد تدل المقارنة بين النفقات الفعلية والتاريخية على اكتشاف تأخير تسجيل بعض فواتير المشتريات في الأستاذ العام. وإن الجواب الفوري والمنطقي لموظفي العميل حول الاختلاف بين رقم الموازنة والرقم الفعلي يعطي المدقق فكرة حول الرقابة التي تمارسها الإدارة وكفاية النظام المحاسبي والإجراءات الرقابية الأخرى. ويمكننا عرض الإجراءات التحليلية الخاصة بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دورة الحيازة والمدفوعات والتي يمكن استخدامها في اكتشاف الجوانب التي يفضل إجراء فحصاً إضافياً بها، من خلال الجدول التالي:

الإجراء التحليلي	التحريف المحتمل
مقارنة أرصدة حسابات المصاريف المرتبطة بعمليات الشراء مع ما يقابلها بالسنوات الماضية	التحريف في الدائنين والمصاريف
فحص قائمة الدائنين للتعرف على الدائنين غير العاديين، الذين لا يمثلون الموردين، والذين يتعاملون بالفائدة	التحريف المتعلق بالتبويب للالتزامات التي لا تتعلق بالتجارة
مقارنة الأرصدة الفردية للدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات
حساب النسب المالية مثل نسبة المشتريات إلى الدائنين، والدائنين إلى الالتزامات المتداولة	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات

خامساً: الاختبارات الجوهرية لأرصدة الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات:

إذا قوم المدقق خطر الرقابة في كل حسابات دورة الحيازة والالتزامات القابلة للدفع أو أجزاء منها على أنه منخفض من أجل أهداف تدقيق محددة فإن الاختبارات الجوهرية بالنسبة لهذه الأهداف قد تقتصر على الإجراءات التحليلية. إن ذلك أرجح في الحسابات الخاصة بالنفقات وأكثر من الالتزامات واجبة الدفع وحسابات الالتزامات الأخرى. فمثلاً إن تتبع الالتزامات القابلة للدفع للحصول على المستندات يهدف إلى التحقق من هدف الدقة، ولكن لابد من إيجاد مستندات حول وجود هذه الديون. ويتمثل الهدف العام في تدقيق أرصدة حسابات هذه الدورة تحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات والمتمثلة بشكل أساسي في الالتزامات الواجبة الدفع قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل ملائم. ويمكن تطبيق أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها بالفصل السابق حيث لا يمكن تطبيق القيمة القابلة للتحقق. ومن الضروري التنويه هنا أن مدقق الحسابات يركز عند فحص الالتزامات القابلة للدفع على اكتشاف التخفيض بالالتزامات أو إغفال تسجيل الالتزامات. بينما يكون تركيز المدقق عند فحص الأصول على التأكد من عدم وجود زيادة في أرصدة حسابات الأصول. وبشكل عام يوجد ثلاثة اختلافات ما بين تدقيق الأصول وتدقيق الالتزامات تتمثل بما يلي:

1. عدم تطبيق هدف القيمة القابلة للتحقق على الالتزامات.

2. هدف الحقوق والالتزامات، حيث يهتم المدقق بحق العميل في استخدام والتخلص من الأصول، وبالنسبة للالتزامات، يهتم المدقق بالتزامات العميل عن دفع الخصوم فإذا لم يكن على العميل التزام بدفع الخصوم، فلا ينبغي أن يتم تسجيلها كخصوم.

3. إن الاهتمام عند تدقيق الالتزامات يتركز على البحث عن التخفيضات وليس الزيادة أو المغالاة.

ومن النادر أن يقوم المدقق خطر الرقابة على أنه منخفض بالنسبة إلى هدف قطع الحسابات، أو

التقويم أو الحقوق أو الالتزامات والعرض والإفصاح. ولذلك فإن الاختبارات الجوهرية للتفاصيل تنجز لتحقيق هذه الأهداف.

قبل إنجاز الاختبارات الجوهرية بهدف تحقيق أهداف التدقيق الأخرى يجب أن يكون المدقق متأكداً من أن ميزان المراجعة الخاص بالالتزامات القابلة للدفع يتضمن عمليات الشراء الباقية دون دفع في نهاية العام أما أدلة الإثبات المتصلة بالكمال في ميزان المراجعة فهي تقوّم غالباً نتيجة اختبارات الرقابة. ولإنجاز أهداف قطع الحسابات، يكون أكثر فعالية بالنسبة للمدقق أن ينجز اختبارات جوهرية تتناول التفاصيل، وخاصة في تلك الشركات التي لا تقييم وزناً حول دقة قطع الحسابات شهراً فشهر. ويمكن للشركات أن تقدم رقابة خاصة في نهاية العام تكون محط اهتمام اختبارات المدقق. وكذلك فإن سياسات الرقابة وإجراءاتها المصممة لتأكيد كمال المدخلات والتسجيل يمكن أن تكون فعالة في التأكيد على أن التسجيل تم في الفترة المناسبة. مثلاً إن تصميم النظام المحاسبي نفسه يمكن أن يخفض خطر الرقابة الخاص بقطع الحسابات.

إن اختبارات قطع الحسابات تهدف إلى التأكد من أن العمليات كافة ذات الأهمية قد سجلت في الفترة المختصة. وفي غياب سياسات الرقابة الهادفة إلى ذلك، فكلما كانت الحسابات أقرب إلى نهاية العام (أي بداية العام التالي) كان احتمال عدم تسجيلها في السنة المختصة ممكناً. وهكذا فإن فحص الملفات التي لا تتضمن تقرير استلام أو التي ليس فيها فاتورة مسجلة وفحص يومية المشتريات ويومية المدفوعات والسجلات الأخرى ذات العلاقة، عن الفترة التالية لنهاية السنة يعد إجراء لابد منه.

إذا كانت المستندات الأساسية للعمليات في تتابع رقمي، يمكن للمدقق أن يلحظ الرقم لآخر تقرير استلام ولآخر شيك صادر (أو لأي مستندات أساسية أخرى). ويمكن للمدقق أن يفحص سجلات الجرد المستمر، وميزان المراجعة للالتزامات القابلة للدفع وقائمة بتقارير الاستلام غير المعززة بالوقائع الأخرى؛ لتحديد ما إذا كانت البضاعة المستلمة قبل نهاية العام قد سجلت في الفترة

نفسها. وكذلك يمكن تتبع آخر الشيكات الصادرة والاطلاع على المستندات المعززة لها لمعرفة انسجامها مع الفترة المختصة. على المدقق أيضاً أن يتأكد من أن العمليات المتعلقة بالعام التالي لم تسجل على العام الجاري، وإذا لم يكن التسلسل الرقمي مجدياً فيجب العودة إلى العمليات المسجلة قبل وبعد تاريخ قطع الحسابات.

إن الحصول على مصادقات من أصحاب الالتزامات القابلة للدفع ليس له الشعبية نفسها والشيوع نفسه الذي للمتحصلات النقدية، إن اختبارات إجراءات الرقابة الداخلية (تقارير الاستلام فاتورة الشراء...) وإجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات الجوهرية نادراً ما تحتاج إلى استخدام المصادقات في مجال الالتزامات القابلة للدفع، وإن تدقيق سجلات المشتريات والمدفوعات التالية لنهاية العام (التي يشار إليها غالباً على أنها اختبارات الالتزامات غير المسجلة) تبرهن على كمال الالتزامات القابلة للدفع. ويمكن اللجوء إلى المصادقات في حال وجود نقص في إجراءات الرقابة أو إذا دلت الاختبارات الأخرى على نقص في سجلات الالتزامات القابلة للدفع. وفي الحالات المتطرفة يمكن أن يطلب من العميل تسليم البريد غير مفتوح للمدقق يومياً لفترة مناسبة قبل نهاية العام بحيث يبحث المدقق عن أي فائدة غير مسجلة تعود لأحد الموردين.

إن الاختبارات الجوهرية الموجهة إلى وجود ودقة الحسابات المسجلة في الالتزامات القابلة للدفع تتضمن ما يلي:

. تتبع قيود مختارة في الأستاذ المساعد للالتزامات القابلة للدفع أو ميزان المراجعة لمتابعة المدفوعات النقدية أو أي مستندات داعمة أخرى كفواتير الموردين أو المستندات الأخرى التي يقدمها العميل لتدعيم عملية الشراء كأمر الشراء وتقرير الاستلام وإعادة تشكيل إجراءات المقارنة (على أساس اختباري) والتأكد من أن جميع الفواتير معنونة باتجاه العميل.

. تتبع المستندات الداعمة المناسبة، وتعديل المفردات في الأستاذ المساعد للعميل والأستاذ العام . مما يمكّن المدقق أن يختبر الدقة الحسابية للالتزامات القابلة للدفع.

. التحري عن أسباب الأرصدة المدينة للالتزامات القابلة للدفع فقد تتضمن دفعات أكبر من الأرصدة المطلوبة وقد تكون غير قابلة للتسوية.

إن فحص أوامر الشراء التي مازالت مفتوحة يفتح الطريق أمام ملاحظة أي خسائر قد تنتج من عقود الشراء غير المنفذة ويقتضي ملاحظة المخصصات المناسبة... وإن سؤال الموظفين قد يشير إلى وجود مثل هذه العقود كما أن دراسة الفواتير الواردة في بداية العام التالي قد تشير إلى ذلك.

والجدير بالذكر أن تدقيق الالتزامات واجبة الدفع، تقتضي من المدقق إعادة حساب الفوائد الدائنة المستحقة لغاية تاريخ قائمة المركز المالي وإجراء قيود التسوية والطلب إلى الإدارة تنفيذها عند الاقتضاء.

5 . 1 . تدقيق حسابات الدائنون:

ويمكننا تلخيص أهداف وإجراءات تدقيق أرصدة حسابات الدائنين من خلال الجدول التالي:

هدف التدقيق المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها	ملاحظات
1. الارتباط بين التفصيلات: مطابقة أرصدة الدائنين بكشف حسابات الدائنين مع الملف الرئيسي المرتبط به. وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام	. جمع كشف الدائنين . تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام . تتبع الفواتير الفردية للموردين إلى الملف الرئيسي فيما يتعلق بالأسماء والقيم	. لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات . ما لم تكن أنواع الرقابة تتم بالقصور، ينبغي أن يكون التتبع إلى الملف الرئيسي محدوداً
2. الوجود: تعبر أرصدة الدائنين بكشف الدائنين عن الأرصدة الموجودة فعلاً	التتبع من كشف الدائنين إلى فواتير الموردين وكشوف الموردين . مصادقة الدائنين مع التركيز على القيم الكبيرة وغير العادية	. ليس لها أهمية كبيرة لأن التركيز يكون على التخفيضات
3. الاكتمال: إدراج الأرصدة الفعلية للدائنين في قائمة (كشف)	تنفيذ الاختبارات للالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة	. تعتبر هذه اختبارات أساسية للتدقيق عند تدقيق حسابات

حسابات الدائنين		الدائنين
4. الدقة: تم إدراج أرصدة الدائنين في كشف الدائنين على نحو دقيق	تنفيذ نفس الإجراءات التي يتم استخدامها لهدف الوجود والاختبارات للالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة	عادة يتم التركيز في هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلاً من الحذف
5. التبويب: تم تبويب أرصدة الدائنين في كشف الدائنين على نحو ملائم	فحص كشف الدائنين والملف الرئيسي للوحدات المرتبطة، أوراق الدفع أو الالتزامات الأخرى التي تم دفع فوائد عنها، المستحقات طويلة الأجل، والأرصدة الدائنة	تعتبر المعرفة في مجال عمل العميل أمراً هاماً للقيام بتنفيذ هذه الاختبارات
6. التوقيت: تم تسجيل العمليات المالية في دورة المشتريات والمدفوعات في الفترة المناسبة	. تنفيذ الاختبارات للالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة. . تنفيذ الاختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلي للمخزون . اختبار المخزون الذي تم نقله	تعتبر اختبارات حيوية للتدقيق الخاصة بالدائنين. ويشار إليها باختبارات قطع الحسابات أو الفاصل الزمني
7. الالتزامات: يوجد على الشركة التزامات لسداد الخصوم التي تم إدراجها ضمن الدائنين	فحص كشوف الموردين ومصادقة الدائنين	لا يتم الاهتمام بها عند تدقيق الدائنين لأن كافة أرصدة الدائنين تمثل التزامات
8. العرض والإفصاح: تم العرض والإفصاح عن الحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات على نحو ملائم	فحص القوائم للتعرف على فصل أرصدة الوحدات المرتبطة ذات الأهمية النسبية. وأيضاً للتعرف على فصل الالتزامات طويلة الأجل، والالتزامات التي يتم دفع فوائد عنها	لا يوجد مشكلة

5 . 2 . إجراءات تدقيق الالتزامات التي لم يتم إثباتها خلال الفترة:

نظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات في حسابات الالتزامات، يعتبر إجراء اختبارات للالتزامات التي لا تتعلق بالفترة للدائنين أمراً حيوياً. ويتوقف مدى الاختبارات التي يتم تنفيذها لاكتشاف الأرصدة غير المسجلة للدائنين بشكل كبير على خطر الرقابة المقدر ومستوى الأهمية النسبية للرصيد المحتمل للحساب. وهذا يمثل تحدياً صعب الإثبات أمام المدقق شأنه شأن جميع القضايا السلبية التي تتعلق بالقوائم المالية. لذا بات من الطبيعي أن يلجأ المدقق إلى مجموعة من الإجراءات لكي يتحقق من ذلك وأهمها:

. فحص التوثيق المرتبط بالمدفوعات النقدية اللاحقة:

يهدف هذا الإجراء إلى اكتشاف المدفوعات النقدية التي تتم بالفترة التالية عن التزامات تمت في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. ويتم فحص المستندات المؤيدة لتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص التزامات للفترة الحالية. فعلى سبيل المثال إذا تم شراء بضائع قبل إعداد المركز المالي سيتم توضيح ذلك في تقرير الاستلام، وعلى نحو متكرر يتم فحص مستندات المدفوعات النقدية التي تم القيام بها في الفترة التالية لعدة أسابيع وخاصةً عندما لا يقوم العميل بتسديد الفواتير المستحقة عليه في الوقت المناسب. وينبغي أن يتم تتبع أي تسديد للنقدية تتعلق بالتزام يخص الفترة الحالية إلى ميزان التدقيق لحسابات الدائنين بهدف التحقق من أنه تم إدراج ذلك الالتزام ضمن حسابات الدائنين.

. فحص التوثيق المرتبط بالفواتير التي لم يتم دفعها لعدة أسابيع تالية لنهاية العام:

يؤدي هذا الإجراء الغرض نفسه من الإجراء السابق، ويتمثل الفرق بين الإجراءين في أن الإجراء الحالي يتم تنفيذه للالتزامات التي يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميداني للمدقق وليس للالتزامات التي تم دفع قيمتها فعلاً.

. متابعة تقارير الاستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلى فواتير الموردين المرتبطة بها.

من الضروري قيام المدقق بتتبع تقارير الاستلام بنهاية العام وقبل نهاية العام إلى فواتير الموردين. والتحقق من أنه تم إدراجها ضمن رصيد الدائنين بغرض معرفة الالتزامات غير المسجلة.

. تتبع كشوف الموردين التي تظهر الرصيد المستحق إلى ميزان التدقيق لحسابات الدائنين.

ويتم ذلك إذا احتفظ العميل بملف كشوف الموردين بهدف التحقق من أنه تم إدراجه ضمن حسابات الدائنين.

. إرسال مصادقات إلى الموردين:

يمكن للمدقق أن يستخدم هذا الأسلوب على الرغم من أنه أمر غير شائع وذلك بهدف اختبار أرصدة الموردين التي تم إغفالها من قائمة الموردين، العمليات المالية التي تم إغفالها، الأرصدة المحرفة للدائنين. ويعتبر إرسال المصادقات إلى الموردين النشطاء الذين لم يتم إدراج أرصدتهم بقائمة الموردين أداة مفيدة للبحث عن الحسابات التي تم إغفالها. ويشار إلى هذا النوع من المصادقة بمصادقة الرصيد الصفري. وتأخذ هذه المصادقة الشكل التالي:

طلب مصادقة رصيد أحد حسابات الدائنين

التاريخ / /

السادة الأعزاء/ شركة.....

تحية وبعد...

يقوم المدقق الخارجي الخاص بنا السيد..... بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة والمقفلة في 12/31/. ولذلك الغرض الرجاء إبلاغه بالمعلومات التالية في 12/31/:

1. كشوف تحتوي على كافة العناصر التي توضح قيمة ما ندين به لكم والتي لم ندفعها بعد.
2. قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم (بما في ذلك ما تم خصمه منها) بما يؤدي إلى إظهار التاريخ الأصلي، تواريخ الاستحقاق، الرصيد غير المدفوع، الضمان، والتظهير.
3. قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملوكة لكم.

إننا نقدر اهتمامكم بهذا الطلب، يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد.

رئيس الشركة محل التدقيق

5 . 3 . تدقيق عقود الشراء :

يجب أخذ الخسائر التي تنجم عن اتفاقات الشراء، والعمليات الآجلة أو اتفاقات الشراء ذات المدد غير القصيرة. فإذا كان من الممكن نشوء خسائر ذات أهمية بسبب عدم تنفيذ اتفاقات الشراء، فعلى المدقق أن يحدد تلك الاتفاقات ويقوّم الحاجة المحتملة للمخصصات التي تكفي لتعويض الخسارة. ويحصل المدقق على معلومات عن مثل هذه العقود من ملفات المشتريات التي ما تزال مفتوحة، أو لدى سؤال موظفي العميل المختصين، أو سؤال موردي العميل المعروفين عن مثل هذه العقود، أو الاطلاع على بداية الفترة التي تلي قطع الحسابات والاطلاع على الفواتير وتقارير الاستلام.

5 . 4 . تدقيق التزامات أخرى:

من المألوف أن تفصح الميزانية عن التزامات الشركة الأخرى، كالتزامات تجاه مؤسسة التأمينات الاجتماعية، إذ ينشأ هذا الالتزام من التزام الشركة تحت التدقيق بتوريد مبالغ معينة تحسب وفق مقتضيات القوانين النافذة، ونظام الشركة الخاص، والعقود التي تحدد العلاقة بين الشركة والعاملين فيها. وعلى ذلك لابد للإدارة المالية من حساب هذه المبالغ سواء كانت على عاتق العاملين في الشركة أم على عاتق الشركة نفسها، أو مزيج من الأسلوبين، وتوريد هذه المبالغ إلى صندوق مؤسسة الضمان المختصة، وإذا لم تكن قد وردتها، فمن الواجب إظهارها مع الالتزامات في تاريخ الميزانية ويمكن للمدقق إجراء مطابقة للتأكد من التزام الشركة بالتوريد عن طريق العودة إلى الاقتطاعات في جداول الرواتب والأجور والتأكد من صحة حسابها واقتطاعها ثم توريدها بعد تسجيلها، كما يمكن للمدقق أن يرسل مصادقة إلى المؤسسة المختصة في نهاية العام. وفي حال عدم الحاجة إلى توريد هذه الالتزامات كلياً أو جزئياً إلى مؤسسة خارجية لابد من تدقيق احتساب هذه الالتزامات والإفصاح عنها بالشكل المناسب في ميزانية الشركة وتحميلها على الفترة المختصة دون تركها وعدم الاعتراف بها إلى زمن استحقاقها.

ومن أمثلة تلك الالتزامات ضريبة الرواتب والأجور التي تقتطع من رواتب العاملين لتورد إلى

وزارة المالية، وفي حال عدم توريدها فلابد من الإفصاح عنها مع الالتزامات الأخرى.

أما إذا كان الالتزام متمثلاً باحتمال غير مؤكد وغير محدد القيمة كالدعوى المقامة ضد المشروع، فيمكن الإفصاح عنه على شكل ملاحظة على متن القوائم المالية. وإذا كان الالتزام المقصود غير محدد القيمة وغير مرجح الوقوع كاحتمال وقوع زلزال أو نشوب حريق فلا حاجة للتعبير عنه في القوائم المالية.

5 . 5 . تدقيق الأصول الثابتة:

1 . طبيعة الأصول الثابتة وتدقيقها:

تتمثل الأصول الثابتة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتي يتم استخدامها داخل المنشأة ولا يتم شرائها لإعادة بيعها، ويتمثل الهدف من شراؤها استخدامها كجزء من الأنشطة بالمنشأة محل المراجعة، وأن الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها في أثناء العام تكون موضوعاً لتقويم الرقابة الداخلية في مجال دورة الحيازة والمدفوعات، ويجب تقويم نقاط الضعف التي يتم الوقوف عليها خلال هذا التقويم قبل إجراءات التحقق المطلوبة، ويتم عادة تدقيق تفاصيل عمليات الإضافة والاستبعاد التي تحدث خلال العام الخاضع للتدقيق ما لم تكن هذه العمليات كثيرة العدد (وهي نادرة الحدوث) وتتم عملية تدقيق الأصول الثابتة بشكل مختلف عن حسابات الأصول المتداولة، ويعود ذلك إلى ثلاثة أسباب:

. قلة عمليات الحيازة للأصول الثابتة التي تتم خلال الفترة الحالية.

. تتسم قيمة أية عملية حيازة للأصول الثابتة غالباً بالأهمية النسبية.

. من المحتمل الاحتفاظ بالأصول الثابتة لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية، ونظراً لهذه الأسباب، يتم التركيز في تدقيق الأصول الثابتة على التحقق من الحيازة التي تمت بالفترة الحالية بدلاً من الرصيد الذي تم نقله من العام السابق. أضف إلى ذلك أن امتداد عمر الأصل المتوقع

عن سنة واحدة يتطلب وجود حسابي الاستهلاك ومخصص الاستهلاك، ويتم التحقق منهما كجزء من تدقيق الأصول لذا ستشتمل إجراءات التدقيق مجموعة من الاختبارات وهي:

أ . التحقق من عمليات الإضافات إلى الأصول الثابتة.

ب . التحقق من عمليات الاستبعادات من الأصول الثابتة.

ج . التحقق من رصيد آخر المدة لحسابات الأصول الثابتة.

د . الإجراءات التحليلية.

هـ . التحقق من مصروف الاستهلاك.

و . التحقق من رصيد آخر المدة في مخصص الاستهلاك.

2 . أهداف تدقيق الأصول الثابتة:

إن بناء برنامج التدقيق المتعلق بتدقيق الأصول الثابتة يجب أن يبدأ بالتحقيق المستقل للقضايا المعنية ذات العلاقة بالأصول الثابتة أو النفقات المرتبطة بها والمعبر عنها في السجلات المحاسبية ويمكن تدقيق هذه القضايا عن طريق جمع أدلة الإثبات المناسبة بهدف إثبات:

أ . أن كل الأصول الثابتة المسجلة قابلة للاستعمال المنتج.

ب . كل الاستبعادات من الأصول الثابتة قد سجلت.

ج . كل الإضافات إلى الأصول الثابتة قد سجلت.

د . أن مصاريف الإصلاح والصيانة لم ترسل.

هـ . لم تحمل نفقات الإضافات الرأسمالية إلى مصروفات الصيانة أو الإصلاح.

و . نفقات الشحن والتركيب كافة قد أضيفت إلى قيمة الأصل.

ز . تمت رسملة عقود الإيجار بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ح . تم احتساب الاستهلاك بدقة.

ط . تم احتساب الضرائب المستحقة على الأصول الثابتة أو تسديدها.

ي . تمت معالجة الأصول المرهونة بشكل سليم.

وغنيّ عن البيان أن الأصول الثابتة المسجلة يجب أن يكون قابلة للاستعمال، إذ إن الوجود المادي وحده لا يسوغ موافقة المدقق على المحافظة على تسجيل الأصول بالدفاتر، إذ إن الغاية من حيازة الأصول الثابتة هو استخدامها المنتج، أما إذا أصبحت غير قابلة للاستعمال لظروف كثيرة كعدم صيانتها بالشكل المنظم، أو تخلفها التكنولوجي الذي يجعل إنتاجها غير متناسب مع الطلب، بحيث لا يقدم سعراً يغطي تكاليف الإنتاج يستوجب إعادة النظر. وإن لجوء الإدارة إلى الإبقاء على هذه الأصول مسجلة بتكلفتها التاريخية واحتساب استهلاكات على طول عمرها المحدد عند شرائها لا يتناسب مع مبادئ المحاسبة، إذ إن الاستهلاك هو قسمة التكلفة التاريخية للأصل إن الثابت مطروحاً منها قيمة النفاية على العمر الإنتاجي، أي العمر الذي يستمر فيه الأصل على تقديم منافع اقتصادية للمشروع، وليس العمر الذي يصدر فيه قرار غير قابل للتعديل. ولا يشكل العد المادي أو الجرد دليلاً قوياً في مجال الحقوق المعنوية إذ لابد من الحصول على مصادقة من الأطراف الأخرى المانحة لهذه الحقوق.

3 . الاختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات الأصول الثابتة:

تشمل هذه الاختبارات مجموعة من الاختبارات وأهمها:

أ . التحقق من الإضافات في الفترة الحالية:

يعتبر التسجيل الملائم للإضافات بالفترة الحالية أمراً هاماً نتيجة للأثر الطويل للأصول على القوائم المالية. ويؤثر كل من عدم رسملة الأصل الثابت أو تسجيل الإضافات وفقاً لقيمة غير ملائمة على قائمة المركز المالي حتى يتم التخلص من الأصل وتتأثر قائمة الدخل حتى يتم استهلاك الأصل بشكل كامل. ونظراً لأهمية الإضافات التي تتم بالفترة الحالية عند تدقيق الأصول الثابتة نطبق الإجراءات نفسها عليها.

ويمكننا توضيح إجراءات تدقيق الإضافات من خلال الجدول التالي:

أهداف التدقيق والاختبارات التفصيلية المتعلقة بالإضافات

أهداف التدقيق	الاختبارات التفصيلية	ملاحظات
1 . الارتباط بين التفصيلات: اتفاق الإضافات في العام الحالي بجدول المشتريات مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط، وتطابق الإجماليات مع الأستاذ العام.	. جمع جدول الشراء. . تتبع الإجمالي الأستاذ العام. . تتبع عمليات الشراء الفردية إلى القيم والمواصفات بالملف الرئيسي	. يجب أن تكون الاختبارات محدودة ما لم تتسم الرقابة بالقصور. . يجب تسوية كافة الإضافات في رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجدول.
2 . الوجود:جميع الإضافات بالسنة الحالية المسجلة موجودة.	فحص فوتير الشراء وتقارير الاستلام. . الجرد الفعلي للأصول.	ليس من المعقول أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية.
3 . الاكتمال:الإضافات الموجودة فعلاً تم تسجيلها.	. فحص فواتير الشراء والحسابات الأكثر ارتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون أصول ثابتة. . فحص اتفاقيات الإيجار والاستئجار.	يعتبر هذا الهدف هام.
4 . الدقة: تم إدراج عملية الإضافات بالسنة الحالية على نحو دقيق.	فحص فواتير الشراء.	يتوقف المدى على المخاطر الحتمية وفعالية الرقابة.

5 . التبويب: تم تبويب الإضافات بالسنة الحالية على نحو مناسب.	. فحص فواتير الشراء في حساب الأصول الثابتة لكشف العناصر التي يجب تبويبها كأصول ثابتة كمعدات، مباني، آلات..، أو الإصلاحات. . فحص فواتير الشراء والحسابات الأكثر ارتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون أصول ثابتة. . فحص مصروف الإيجار ومصروف الاستئجار للتعرف على الاستئجار القابل للرسملة.	يرتبط هذا الهدف الاكتمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع هدف الدقة.
6 . الفصل الزمني (قطع الحسابات): تم تسجيل الإضافات للسنة الحالية في الفترة المناسبة.	فحص العمليات المالية التي تمت قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على أنها قد سجلت في الفترة المناسبة.	.
7 . الحقوق: يوجد للشركة محل التدقيق حق على الإضافات التي تمت بالسنة الحالية.	فحص فواتير الشراء.	عادة لا توجد مشكلة ويمكن فحص نقل الملكية وفواتير الضرائب للأراضي والمباني.

ب . التحقق من الاستبعادات من الأصول الثابتة:

هنا ينبغي على المدقق أن يتأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية على عمليات الاستبعادات وهذه الضوابط تتمثل بما يلي:

. ضرورة وجود وسيلة رسمية لإبلاغ الإدارة ببيع أو المبادلة أو التنازل.

. حماية الأصل من إجراء عمليات التصرف فيه عن طريق أشخاص ليس لديهم ترخيص بذلك من خلال وضع شروط للتصديق على الاستبعاد.

. التحقق الداخلي الكافي على تسجيل عملية الاستبعادات في الأصول الثابتة للتأكد من أنه تم شطب تلك الأصول من السجلات المحاسبية بشكل صحيح.

وهناك هدفان يجب على المدقق تحقيقهما عند التحقق من استبعاد الأصول هما:

. أن الأصول التي تم التخلص منها قد تم تسجيلها.

. وأن تسجيل التخلص من الأصول قد تم على نحو دقيق.

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من عمليات الاستبعاد من الأصول الثابتة في جدول تعده الشركة محل التدقيق عن الأصول التي تم التخلص منها. ويحتوي هذا الجدول على العديد من البيانات منها على سبيل المثال:

. تاريخ التخلص من الأصل، اسم الشركة التي حصلت على الأصل، سعر بيع الأصل، التكلفة الأصلية للأصل، تاريخ شراء الأصل، مجمع استهلاك الأصل.

ومن الضروري إجراء اختبارات الارتباط بين التفصيلات للجدول، ويشمل ذلك جمع الجدول، تتبع الإجماليات بالجدول إلى الأصول التي تم التخلص منها كما هي مسجلة في الأستاذ العام، وتتبع التكلفة وجمع الاستهلاك للأصول التي تم التخلص منها إلى الملف الرئيسي.

وبسبب تأثير عدم تسجيل الأصول التي تم الاستغناء عنها على القوائم المالية، فإن البحث عن عمليات التخلص من الأصول التي يتم تسجيلها يعد أمراً هاماً، وعادة ما يتم استخدام الإجراءات التالية للتحقق من الأصول التي يتم التخلص منها:

. فحص ما إذا كان قد تم شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول الحالية.

. تحليل الأرباح الناتجة عن التخلص من الأصول والدخل المتنوع الذي تم الحصول عليه نتيجة التخلص من الأصول.

. فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات في خط الإنتاج، الضرائب، والتغطية التأمينية التي توضح شطب الأصول.

. الاستفسار من الإدارة والأفراد العاملين بقسم الإنتاج عن إمكانية التصرف في تلك الأصول.

وإذا كان الاستبعاد بسبب البيع فإنه ينبغي على المدقق أن يفحص فاتورة البيع المؤيدة للبيع ويقارن ذلك مع الملف الرئيسي للأصول. ويجب أن يقارن المدقق التكلفة ومجمع الاستهلاك بالملف الرئيسي مع القيد المسجل باليومية العامة وإعادة حساب الربح أو الخسارة الناتجة عن البيع حتى يتم إجراء مقارنة مع الدفاتر المحاسبية.

وإذا كان الاستبعاد عن طريق المبادلة فهنا يجب على المدقق أن يتأكد من أنه تم رسملة الأصل الجديد بشكل مناسب وأن الأصل القديم قد تم شطبه من الدفاتر، بعد أن تم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذي تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد في الحسبان.

ج . التحقق من أرصدة الأصول الثابتة:

تتمثل الضوابط الرقابية الداخلية على الأصول الموجودة بالفعل بالسنة الحالية في الآتي:

. استخدام الملف الرئيسي للأصول الثابتة الفردية.

. وجود رقابة مادية كافية على الأصول التي يمكن تحريكها بسهولة مثل العدد والسيارات...

. تخصيص أرقام ترميزية لكل أصل بالشركة.

. الجرد المادي الدوري للأصول الثابتة وإجراء التسويات والمطابقات الخاصة بها عن طريق الأفراد في قسم الحسابات.

. إجراء التأمين على كافة الأصول الثابتة.

. وجود طريقة رسمية لإبلاغ قسم الحسابات بكافة عمليات التخلص من الأصول الثابتة حيث يقوم المدقق بتحديد اختبارات التدقيق في ضوء الملف الرئيسي على النحو التالي:

. اختبار هدف الارتباط بين التفصيلات:

حيث يتم التحقق من مدى مطابقة إجماليات أرصدة الأصول الثابتة كما هي مدرجة في الملف الرئيسي مع رصيد الأستاذ العام، وقد يقوم المدقق باختبار عملية الجمع لعدد من الصفحات.

بعد تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بهدف الوجود يجب على المدقق أن يقرر ما إذا كان من الضروري أن يتم التحقق من وجود العناصر الأفرادية للأصول الثابتة المدرجة في الملف الرئيسي. فإذا ما اعتقد المدقق أن هناك احتمالات مرتفعة لعدم وجود أصول ثابتة مازالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية، فإن الإجراء الملائم سيتمثل في اختبار عينة من الملف الرئيسي وفحص الأصول الفعلية، وفي حالات نادرة قد يرى المدقق أنه من الضروري أن تقوم الشركة محل التدقيق بإجراء جرد كامل للأصول الثابتة للتحقق من وجودها الفعلي، وعادة ما يقوم المدقق بملاحظة الجرد الفعلي.

. ينبغي أن يدرك المدقق أن الشركات قد يوجد بها أحياناً أصول ثابتة لم يتم استخدامها في العمليات التشغيلية، فإذا كانت قيمتها كبيرة، فإن المدقق يتعين عليه أن يقوم بتقييم ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها إلى القيمة القابلة للتحقق منها أو على الأقل الإفصاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان أصول ثابتة لا يتم استخدامها في العمليات التشغيلية.

. اختبار هدف العرض والإفصاح:

وهنا يجب على المدقق أن يتأكد من عدم وجود عائق قانوني على الأصول كرهن الأصول.

ويمكن للمدقق أن يستخدم مجموعة من الوسائل للتحقق من ذلك وأهمها:

. الاطلاع على شروط القروض واتفاقيات الائتمان وقراءتها.

. إرسال طلبات مصادقة بشأن القروض واتفاقيات الائتمان ومؤسسات القروض.

. الحصول على المعلومات الخاصة برهن الأصول الثابتة من خلال المناقشات مع إدارة الشركة محل التدقيق أو إرسال خطابات إلى المستشار القانوني.

ويجب تقييم مدى ملاءمة العرض والإفصاح للأصول الثابتة في القوائم المالية بعناية حتى يتم التحقق من اتباع المبادئ المحاسبية، حيث يجب إدراج الأصول الثابتة بإجمالي التكلفة، كما يجب فصل الأصول الثابتة عن باقي الأصول المؤجرة والإفصاح عنها بشكل مستقل، كما يتعين إدراج الرهونات على الملكية ضمن الإيضاحات المتممة بالقوائم المالية.

د . التحقق من مصروف الاستهلاك:

يتمثل الهدف الأكثر أهمية عند التحقق من مصروف الاستهلاك في تحقيق هدف الدقة، ويوجد جانبان هامان يتعلقان بذلك هما:

. تحديد ما إذا كانت الشركة تتبع سياسة الاستهلاك بانتظام من فترة إلى أخرى.

. ما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية بشكل صحيح.

ومن المعروف أن هناك أربعة اعتبارات تؤثر على قيمة مصروف الاستهلاك وهي العمر المتوقع، طريقة الاستهلاك، القيمة التقديرية للنفاية وسياسة الشركة للأصول في السنة التي تم اقتنائها أو التي تم التخلص منها وعند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذي تم تخصيصه للأصول التي تم اقتنائها حديثاً، يجب أن يأخذ المدقق في حسابه العديد من العوامل هي:

. العمر الفعلي للأصل، العمر المتوقع للأصل، سياسات الشركة بشأن مبادلة الأصول.

وفي حالات نادرة قد يتطلب تغير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل وعندما يحدث ذلك . يتم إجراء تعديل في التقرير المحاسبي وليس تعديلاً في المبادئ المحاسبية، ولذلك يتعين أن يتم تقييم أثر ذلك على الاستهلاك بعناية.

وينبغي على المدقق التأكد من منطقية قيمة الاستهلاك، ويتم ذلك من خلال ضرب قيمة الأصول الثابتة غير المحتسب عنها استهلاك في معدل الاستهلاك السنوي ويقوم المدقق بإجراء

مطابقات للإضافات التي تمت على الأصول والأصول التي يتم التخلص منها خلال السنة الحالية، كما يجب على المدقق أن يجري تسويات للأصول ذات الأعمار المختلفة والأصول التي يتم استهلاكها وفقاً لطرق مختلفة للاستهلاك، ويمكن إجراء العمليات الحسابية بسهولة إذا ما كان مكتب التدقيق يحتفظ في ملفه الدائم بتبويب للأصول الثابتة يتضمن طريقة الاستهلاك وعمر الأصول. كما يمكن للمدقق إعادة حساب مصروف الاستهلاك لأصول مختارة للتعرف على ما إذا كانت الشركة تتبع سياسة الاستهلاك على نحو ثابت وصحيح.

هـ . التحقق من مجمع الاستهلاك:

يتم عادة اختبار المديونية في جانب حساب مجمع الاستهلاك كجزء من تدقيق الاستبعاد من الأصول، بينما يتم التحقق من الدائنة كجزء من تدقيق مصروف الاستهلاك فإذا قام المدقق بتتبع عمليات مالية مختارة إلى سجلات مجمع الاستهلاك بالملف الرئيسي للملكية كجزء من هذه الاختبارات وهناك هدفان يتم عادة التركيز عليهما عند تدقيق مجمع الاستهلاك هما:

. مطابقة مجمع الاستهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسي للملكية مع الأستاذ العام ويمكن تحقيق ذلك عن طريق اختبار الجمع للمجمع الاستهلاك وعن طريق تتبع الإجمالي إلى الأستاذ العام.

. دقة مجمع الاستهلاك بالملف الرئيسي.

ومن الجدير ذكره أنه أحياناً يتم تخفيض عمر الأصول الثابتة بشكل ملموس نتيجة وجود تغيرات مثل انخفاض الطلب من المشترين على المنتجات، أو التعديل في العمليات التشغيلية وبسبب هذه الاحتمالات يكون من الضروري تقييم مدى كفاية مخصصات مجمع الاستهلاك بشكل عام للتأكد من أن القيمة الدفترية الصافية تجاوز القيمة القابلة للتحقق للأصول.

و . الإجراءات التحليلية:

كما في كافة نواحي التدقيق، تتوقف طبيعة الإجراءات التحليلية على طبيعة العمليات التشغيلية لدى الشركة محل التدقيق. ويمكن استخدام مجموعة من النسب وتحليل الاتجاه التي يتم استخدامها بشكل متكرر في تدقيق الأصول الثابتة:

. مقارنة نسبة مصروف الاستهلاك على إجمالي تكلفة الأصول الثابتة بما تقابلها في السنوات السابقة.

. مقارنة نسبة مجمع الاستهلاك على إجمالي تكلفة الأصول الثابتة بما يقابلها بالسنوات الماضية.

. المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات مصاريف الإصلاح والصيانة، مصروف التوريدات، المعدات الصغيرة مع ما يقابلها من الحسابات بالسنوات الماضية.

. مقارنة نسبة إجمالي التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات الماضية.

4 . بعض أنواع الغش والعرض المضلل للأصول الثابتة:

يعالج موضوع اختلاس الأصول من العاملين عادة عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ولا يمثل هذا النوع من الاختلاس نوعاً رئيسياً من الغش أو التضليل.

أما الأنواع التي يجب أن تكون محل اعتبار المدقق هي تلك العمليات التي تؤثر في الإفصاح في القوائم المالية وتجعله مضللاً.

وإن مثل هذه الأنواع غالباً ما ترتكب من شخصيات في الإدارة العليا، الذين لا تنالهم إجراءات الرقابة الداخلية كما تنال العاملين الآخرين، وإذا نالتهم يصبح أمر ضربها عرض الحائط أمراً أكثر احتمالاً من صغار الموظفين.

من السهل الحماية من سرقة الأصول الثابتة أو التغاضي عن تسجيل مبيعاتها، وإن إجراءات الجرد والملاحظة المباشرة قد تكشف عن مثل هذه السرقات المادية. إلا أن الأكثر صعوبة من ذلك هو الحماية من تقاضي مشرفي الشراء لعمولات من المتعاقدين أو إن الموردين أو المؤجرين للأصول الثابتة، إذ إن مثل هذه العمولات صعبة الاكتشاف نظراً لعدم دخولها في سجلات

العميل. وعلى المدققين في هذه الحالة ملاحظة تكاليف الأصول التي تم الحصول عليها ومقارنتها مع الأسعار السائدة لأن البائع أو المورد أو المؤجر يضطر إلى رفع سعره ليغطي العمولة المدفوعة، وإن دراسة المدقق لظروف الشراء ابتداء من إجازته من السلطة المختصة، وكونه يعتمد على دراسة اقتصادية تسوغ هذا الشراء، ثم اعتماد الأصول المقررة للشراء من المورد ذي السعر الأقل والجودة الأعلى، وأي معلومات قد تصل إلى أسماع المدقق من العاملين حول شكوكهم في العلاقات بين المشروع وبعض أو أحد الموردين، قد يؤدي بالمدقق إلى وضع يده على الخلل، واستكمال الإجراءات التي توفر له الاقتناع بسلامة إجراءات الشركة أو العكس.

5 . تدقيق بعض أنواع الأصول الثابتة:

نعرض فيما يلي كيفية تطبيق إجراءات التدقيق في بعض أنواع الأصول طويلة الأجل:

أ . الأراضي:

تعد الأراضي أكثر الأصول طويلة الأجل دواماً واستمراراً في المشروع. ومن المتفق عليه علمياً أنه ينبغي إثبات الأراضي التي تحصل عليها المنشأة بقصد استخدامها في عملياتها بصفة منفصلة ومستقلة عن الأراضي التي تحصل عليها كاستثمار مؤقت، فإجراءات المحاسبة بالنسبة لكل نوع من أنواع هذه الأراضي تكون مختلفة جوهرياً عن الأخرى، فالأراضي التي تحصل عليها المنشأة لاستخدامها في عملياتها تظهر ضمن الأصول طويلة الأجل في الميزانية العمومية، والمصروفات المتعلقة بها (نور ومياه وضرائب وصيانة) هي مصروفات تشغيلية.

أما الأراضي التي تحصل عليها المنشأة كاستثمار فتظهر ضمن مجموعة الاستثمارات في ميزانية العمومية، وغالباً ما يتم رسملة النفقات المتعلقة بها، وفي الحالات التي لا تعالج فيها النفقات المرتبطة بتلك الأصول على أنها نفقات رأسمالية فإنها تعالج على أنها مصروفات مالية.

من الضروري إثبات الأراضي التي تحصل عليها المنشأة بقصد استخدامها في أعمالها بصفة مستقلة عن المباني المقامة عليها. ويرجع السبب في ذلك أن المباني تكون خاضعة للاستهلاك

الذي يعد بمثابة مصروفات تشغيلية، بينما لا تخضع الأراضي عادة للاستهلاك، وفي الحالات التي يجد مدقق الحسابات فيها أن الأراضي مدرجة مع المباني في حساب واحد فإنه ينبغي أن يوصي بفصلها وتحديد قيمة مستقلة للمباني منفصلة عن الأراضي نظراً لما يترتب على ذلك من تسهيل مهمة تحديد أعباء الاستهلاك الخاصة بالمباني.

وغني عن البيان أن على المدقق أن يتأكد وهو بصدد فحص الأراضي المستخدمة في أعمال المشروع من أن الحساب الخاص بها قد حمل بالعناصر التالية:

1 . التكلفة الأصلية.

2 . النفقات المتعلقة بالحصول عليها مثل نفقات التسجيل ونفقات نقل الملكية والشراء وغيرها من النفقات الضرورية للحصول عليها والتي تعد بمثابة إضافة لثمن شراء الأرض.

3 . تكلفة التحسينات التي تطرأ عليها والتي يمكن أن تزيد من قيمتها، كتكاليف إنشاء الطرق والممرات وتحسينها.

أما عند بيع الأراضي فيجعل حسابها دائناً بثمن تكلفة الأراضي المبيعة، بينما يرحل الفرق بين سعر البيع وثمن التكلفة بصورة مستقلة إلى الأرباح الرأسمالية ونتيجة لذلك فإن رصيد حساب الأراضي سيمثل دائماً التكلفة الأصلية مضافاً إليها تكلفة الأراضي المملوكة.

ويقوم المدقق عند فحص المفردات الظاهرة في حساب الأراضي، بالحصول على قوائم تحليلية تدرج ضمن أوراق العمل، وتوضح تفصيل أي تغيرات جوهرية في هذا الحساب، والخطوات التي اتبعت في فحصها، وإذا كان المدقق يقوم بالتدقيق أول مرة، فمن المناسب فحص حساب الأراضي من تاريخ الحصول عليها، عن طريق الرجوع إلى عقود الشراء الأصلية والشهادات التي ينبغي الحصول عليها من السجلات العقارية والتي تثبت الملكية وخلو الأرض من أي حق من الحقوق المقررة للغير.

وقد يتغير سعر الأراضي بمرور الزمن، مما يجعل الإدارة تقرر إعادة تقويم الأراضي أو استخدام أسعار السوق للأراضي المماثلة، وتحمل الفروق إلى حساب الأرباح والخسائر إذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة، عن طريق التخفيض المباشر لقيمة الأراضي.

وعلى المدقق أن يطلب من الإدارة القيام بذلك إن هي أهملت ذلك خوفاً من إظهار الشركة بوضع خاسر.

أما في حال ارتفاع أسعار الأراضي ولجوء الإدارة إلى إعادة تقويمها بسعر السوق، فإن هذه الأرباح الناتجة رأسمالية، تعود أسبابها في الغالب إلى ضغوط تضخمية، تؤدي إلى إضعاف القوة الشرائية للنقود، مما يجعل مثل هذه الفروق تعبر عن عجز رأس المال إذا ما قيس بقوة شرائية معاصرة.

وعلى ذلك فإن تحويل هذه الأرباح إلى رأس المال هو الحل المنطقي الذي يمنح بقاءها أرباحاً قابلة للتوزيع تؤدي على الأمد البعيد إلى إفلاس المشروع.

وعلى أي حال إن مثل هذه الحالة يجب أن تكون موضوعاً للحكم الشخصي لمدقق الحسابات الذي يتخذه بناءً على الظروف المحيطة بالمشروع والأهمية النسبية، بالإضافة إلى موقف الجهات الضريبية المختصة، التي قد تعد هذا الفرق ربحاً وتخضعه للضريبة، مما يجعل الإدارة تبتعد عن مثل هذا الإجراء رغم أهميته.

وفي مجال قيام مدقق الحسابات بفحص الأراضي التي تحصل عليها المنشأة كاستثمار، ينبغي عليه أن يتأكد من إثبات هذه الأراضي بتكلفتها بما في ذلك النفقات التي تحملها المنشأة في سبيل شراء الأرض وتنميتها مثل تكاليف تمهيد الشوارع والممرات، وزرع الأشجار، وتوفير المرافق الخاصة كتوصيل المياه والكهرباء وتقسيم الأراضي وإعدادها للبيع ونفقات الصيانة كصيانة الممرات والمرافق الموجودة في الأرض. ويمكن أن تشتمل هذه التكاليف فائدة رأس المال المستثمر فيها أو المقترض في سبيل شرائها أو تحسينها. وعلى الرغم من أن هذه الممارسة تثير

اعتراض كثير من مدققي الحسابات، إلا أننا نعتقد أن الفيصل في هذا الموضوع هو سقف التكلفة الذي يجب ألا يزيد بحال من الأحوال على صافي القيمة البيعية مقيسة بقيمتها الحالية.

ويقتضي الأمر في بعض الأحيان دفع ضرائب على الأراضي المشتراة مما يثير مسألة عدّ هذه الضرائب بمثابة نفقات رأسمالية تجمع مع تكلفة الأرض للوصول إلى الربح العادل عند بيعها.

ب . المباني:

ينبغي على مدقق الحسابات وهو بصدد فحص المباني أن يقوم باستكمال بعض أوراق العمل التي يتم فيها تحليل حساب المباني إلى عناصره المختلفة، كما يتحقق من أن تلك القوائم توضح القيمة الدفترية لكل عنصر في بداية الفترة وتكلفة الإضافات والاستبعادات خلال الفترة، والرصيد في نهايتها. وتراجع الأرصدة الافتتاحية والختامية للمباني في ميزانية المنشأة في آخر السنة السابقة وآخر السنة الحالية، كما ينبغي مطابقتها مع دفاتر المنشأة. وفي حال الاحتفاظ بسجل مساعد للمباني ينبغي أن تتم المطابقة بين مجموع أرصدة السجل مع رصيد المباني في الأستاذ العام. ويتعين على مدقق الحسابات أن يقوم بفحص الإضافات والاستبعادات التي تمت خلال الفترة بعناية كبيرة للتأكد من سلامة إجراءات المحاسبة المتعلقة بها وخاصة فيما يتعلق بالتفريق بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية، وظهور المباني بتكلفة الحصول عليها مضافاً إليها تكاليف الإضافات أو التحسينات مطروحاً منها الاستهلاك المجمع في تاريخ الميزانية للحصول على القيمة الدفترية الصافية للمباني.

وقد تميل بعض الشركات إلى إظهار المباني وغيرها من الأصول الثابتة بقيمتها الجارية دون الاكتفاء بالتكلفة التاريخية، وفي رأينا أن على المدقق أن يحرص على تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وخاصة المعيار الدولي 29 المتعلق بالإفصاح في ظروف التضخم الشديد في حال تحقق شروط تطبيق هذا المعيار الذي ينص على ظهور الأراضي بالتكلفة التاريخية المعدلة

بالأرقام القياسية المعبرة عن التضخم، شريطة عدم زيادة هذه القيمة عن أسعار السوق التي تسمح بالوصول إلى صافي القيمة البيعية.

ويتحقق مدقق الحسابات من ملكية الأراضي والمباني عن طريق فحص عقود الشراء المسجلة، والحصول على شهادة من السجلات العقارية بعدم وجود تصرفات أو ترتيب حقوق على العقار خلال فترة التدقيق. وتوضح هذه الشهادة استمرار ملكية المنشأة للعقار، وعدم قيامها برهنه أو بترتيب أي حقوق أخرى عليه خلال فترة المراجعة. ويطلع المدقق أيضاً على إيصالات تسديد ضريبة ريع العقارات ووثائق التأمين على المبنى مما يقدم له قرينة على ملكية المنشأة وسلامة إجراءاتها.

ج . الآلات والمعدات:

غالباً ما يظهر حساب إجمالي واحد في دفتر الأستاذ العام للآلات والمعدات، ويقابل هذا الحساب سجلاً تحليلياً لأنواع الآلات والمعدات ويستحسن أن يتضمن هذا السجل صفحة لكل آلة، مما يمكن مدقق الحسابات والمنشأة من معرفة التفاصيل المتعلقة بكل نوع من الآلات والمعدات وخاصة عمرها الإنتاجي والإضافات والاستبعادات والعمرات والصيانات الدورية الجارية عليها. كما يتضمن هذا السجل تحميل هذه الأصول الثابتة بجميع عناصر التكاليف الضرورية والملائمة للحصول على تلك الأصول، وتمثل هذه التكاليف بخاصة:

. تكاليف الآلات المشتراة بما فيها تكاليف النقل إلى مقر المنشأة.

. تكاليف الآلات أو المعدات المصنوعة داخل المنشأة.

. تكاليف تركيب الآلات وإنشاء القواعد اللازمة لها.

. تكاليف الإضافات التي تؤدي إلى زيادة فعلية في قيمة الآلات أو قدرة استخدامها.

. تكاليف الأجزاء الجديدة المشتراة إذا ترتب على شرائها زيادة جوهرية في إنتاجية الآلات.

ويجعل حساب الآلات دائناً في حال الآلات المبيعة، أو التي يتقرر تخريدها أو الاستغناء عنها، وتكون القيمة التي يجعل بها حساب الآلات دائناً مطابقاً للمبالغ التي جعل بها هذا الحساب مديناً عن الحصول على الأصل. وذلك لاستبعاد هذا الأصل من السجلات المحاسبية، بحيث يمثل رصيد حساب الآلات التكلفة الفعلية للآلات المستخدمة فعلاً في أعمال المنشأة. ويتم إثبات الاستهلاك الخاص بالآلات في حساب مخصص أو مجمع الاستهلاك، وعند التخلص من إحدى هذه الآلات يستبعد المخصص الخاص بها.

ومن الضروري أن يستبعد الخصم التجاري أو الخصم النقدي من تكلفة الآلات عند إثبات الحصول على الآلات في السجلات، كما يتم إثبات الآلات المصنوعة داخل المنشأة بالسجلات المحاسبية بتكلفتها كما تظهر في قائمة التكاليف أو في أمر الإنتاج أو التشغيل الخاص بها. وتشتمل هذه التكلفة عادة على المواد المباشرة ومصاريف النقل للداخل والأجور، وتكاليف التصميم ونسبة من المصاريف الصناعية غير المباشرة.

وإذا كان التدقيق متكرراً فعلى المدقق أن يتحقق من أرصدة الآلات في أول المدة عن طريق مطابقتها مع أوراق العمل الخاصة بالسنة السابقة.

ويتعين على المدقق أن يفحص جميع الإضافات والاستبعادات التي جرت خلال الفترة، وتتضمن تلك الأدلة فواتير الشراء وعقوده والمراسلات واعتماد الشراء من السلطة صاحبة الحق ومستندات الصرف، وسجلات التكلفة بالنسبة للآلات المصنوعة داخلياً ومذكرات بيع الآلات أو لأي سبب آخر. وعلى المدقق الطلب إلى الإدارة إجراء القيود السليمة إذا تبين له أن الإدارة لم تفعل ذلك بالشكل السليم.

د . العدد والأدوات الصغيرة:

ليس من السهل معالجة العدد والأدوات الصغيرة بالطريقة المحاسبية نفسها التي تعالج بها الآلات، ذلك لأن تلك العدد والأدوات غالباً ما تفقد في أثناء العمل أو توضع في غير أماكنها

وقد تتسرب خارج المنشأة. ونتيجة لذلك تقوم معظم المنشآت بجرد تلك العدد والأدوات في نهاية العام جرداً فعلياً لتحديد قيمتها في نهاية العام بحيث تظهر في الميزانية العمومية، ولذلك يتخذ مدقق الحسابات الإجراءات نفسها التي يتخذها في تدقيق المخزون السلعي.

وتقوم بعض المنشآت بتحميل حساب العدد والآلات بتكلفة العدد والأدوات المشتراة خلال العام، وفي نهاية السنة وعند الجرد الفعلي يجري قيد مؤداه جعل حساب المصروفات المختص مديناً وحساب العدد والأدوات دائناً بقيمة العدد والأدوات المستهلكة. وفي ظل هذا الإجراء لن تكون هناك حاجة لوجود حساب مجمع استهلاك (اهتلاك) العدد والأدوات.

ويتعين على مدقق الحسابات أن يفحص مستندات شراء العدد والأدوات الصغيرة، بالإضافة إلى فحص أوامر التشغيل وسجلات التكاليف الخاصة بالعدد المصنوعة داخل المنشأة للتأكد من أنها محملة بما يخصها من المواد والأجور والمصروفات الأخرى، كما يتحقق المدقق من صحة طريقة تقويم العدد والأدوات الصغيرة في آخر العام وملاءمتها، وقبل كل ذلك يتعين عليه أن يتحقق من مدى ملاءمة الرقابة الداخلية، بحيث يتأكد من مدى الحماية التي يقدمها هذا النظام ضد الاختلاس والتلاعب أو الضياع.

هـ . النماذج والقوالب والرسوم:

قد تمثل تكاليف النماذج والقوالب والمخططات في بعض المنشآت مبالغ كبيرة، ونظراً لأن معظم تلك العناصر لا يكون لها عادة قيمة كبيرة، فإنها تعامل كأصل من أصول المنشأة فقط في الحالات التي تستخدم عدداً كبيراً من الأوامر المتكررة لعدة طلبيات، وتقوم كثير من المنشآت بتحميل تكاليف هذه العناصر على الطلبية أو الأمر الأساسي الذي تطلب الحصول عليه. ومن ثم لا يكون هناك مجال لتقويم تلك العناصر بعد ذلك.

وفي بعض الحالات قد يكون لهذه العناصر قيمة كبيرة بعد استخدامها في الأوامر التي تطلبت الحصول عليها أصلاً. وهنا يجد المدقق صعوبة كبيرة في تقويم هذه المفردات، نظراً لصعوبة تحديد المنافع المستقبلية التي تتضمنها هذه المفردات، وقد يلجأ المدقق إلى الحصول على بيان

من الإدارة تحدد فيه المنافع المستقبلية المتوقعة من هذه الأصول، ويبني المدقق حكمه على أساس خبرته الشخصية وقد يسأل خبيراً خارجياً، للتأكد من أن قيمة هذه النماذج لا تقل عن تكلفتها. وفي حال العكس يجب تخفيض قيمتها بحيث تقوَّم بأقل القيمتين.

و . الأثاث والتركيبات:

ينطوي النظام المحاسبي عادة على وجود حساب إجمالي عام للأثاث والتركيبات أو المعدات المكتبية في الأستاذ العام، يقابله سجل مساعد للأثاث والتركيبات يوضح تفاصيل ذلك الحساب العام موزعة على كل عنصر من عناصر الأثاث والتركيبات ومكان وجوده في المنشأة، وذلك للمساعدة على تحديد استهلاك كل عنصر من هذه العناصر في حالة الحاجة إلى مثل هذا البيان. ويتعين على مدقق الحسابات أن يتحقق من عدم تحميل حساب الأثاث بأي عنصر من المصروفات، كما يتأكد من سلامة معدلات الاستهلاك المستخدمة واستمرارها خلال الفترات المحاسبية المتوالية. ولا يفوت المدقق أن يحصل على كشف بالتغيرات التي حدثت على عناصر حساب الأثاث والمعدات المكتبية خلال الفترة موضوع التدقيق. ولابد من اختبار عينة من مستندات الشراء والتأكد من سلامة إجراءات الشراء واكتمال المستندات والوجود الفعلي.

النفاذ على أساس تقسيم تكلفة الحصول على الاحتياطات على كميتها، وهكذا تتم معرفة نصيب الفترة المحاسبية من النفاذ عن طريق ضرب معدل نفاذ الوحدة المنتجة ولتكن برميل البترول بعدد البراميل المنتجة خلال الفترة.

وجدير بالذكر أن تكاليف المباني والتركيبات وغيرها من الأصول طويلة الأجل المقامة بهدف استغلال هذه الموارد الطبيعية تستهلك خلال عمرها الإنتاجي الذي لا يزيد على فترة استغلال الموارد الطبيعية.

ويهتم مدقق الحسابات بالتأكد من أن الموارد الطبيعية مملوكة للمنشأة كلياً أو جزئياً بحسب اتفاقات الاستثمار التي يجب عليه الإطلاع عليها. كما يهتم بأن المعالجة المحاسبية التي اعتمدتها الشركة سليمة، ولا يخفى أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تقدم عدة بدائل يمكن

للإدارة اختيار إحداها على المدقق أن يتأكد من استمرار تطبيق أي بديل خلال الفترات المحاسبية المتوالية، ولعل البديل الأكثر قبولاً من الناحية العملية هو طريقة المجهودات الناجحة.

ولابد للمدقق من الاطلاع العميق على عقود الاستثمار الموقعة بين الشركات المستثمرة والدولية المانحة كما في عقود تقاسم الإنتاج ليتمكن من إبداء الرأي في القوائم المالية بناء على ذلك.

حيث تظهر الشركة المستثمرة جميع نفقاتها على العقد المستثمر مرسملة بانتظار اكتشاف النفط بكميات تجارية.

ولابد من الاطلاع على تقديرات الفنيين للاحتياطيات المبرهنة ليتمكن المدقق من التأكد من دقة حساب النفاذ، وكشوف الاسترداد المختلفة ومعرفة مدى الاعتماد على هذه التقديرات وموضوعيتها، مبيناً التفاصيل كافة التي اعتمد عليها في أحكامه الشخصية في أوراق العمل. أما الشركات الوطنية فغالباً ما تكتفي بإظهار إيراداتها ونفقاتها النقدية بحسب العقد مما يجعل مثل هذا الإفصاح مضللاً.

6 . أهمية التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية:

من المعروف أن النفقات الإيرادية كنفقات الصيانة العادية، أو الرواتب والأجور تحمل إلى نتائج الدورة التي تنفق فيها، وتؤثر بالتالي بصافي الربح أو الخسارة في تلك الدورة، أما النفقات الرأسمالية كشراء الأصل الثابت أو إجراء صيانة أو عمرة دورية تؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية أو إلى تخفيض تكاليف الإنتاج أو إطالة الحياة الإنتاجية، إن مثل هذه النفقات تظهر في قائمة المركز المالي وتخضع لمعدلات استهلاك، تؤدي إلى تحميل فترات متعددة بقيمة هذه النفقات، تتناسب مع مبدأ السببية المتعلق باستخدام الأصول في العمليات الإنتاجية.

ولاشك في أن من واجبات المدقق التأكد من مراعاة الإدارة لهذا التميز حرصاً، على القياس الموضوعي لنتائج العمليات والمركز المالي، حيث قد تلجأ الإدارة إلى عد بعض النفقات الإيرادية، على أنها نفقات رأسمالية، من أجل تلافي الخسائر، أو إظهار المشروع بأرباح أكبر من الواقع. أو أنها على العكس تلجأ إلى معالجة النفقات الرأسمالية على أنها إيرادية، من أجل تحميل الدورة الحالية بكامل أعبائها ونقل الأرباح من هذا العام إلى الأعوام التالية. ومن الواضح أن هذا

الإجراء يؤثر في مصالح المساهمين الحاليين والمستقبليين والدائنين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي الذين يفترض بالمدقق أن يمثلهم ويبين رأيه في عدالة القوائم المالية بالنيابة عنهم.

أما إذا تم صنع الأصل أو إنشاؤه بمعرفة المنشأة نفسها. فمن الواجب تحميل الأصل بتكلفة المواد الأولية والأجور المباشرة وتكاليف البحوث والتصميمات والرسوم والمصاريف المباشرة الأخرى ونسبة معقولة من المصاريف غير المباشرة. على ألا تتجاوز تكلفة الأصل المصنوعة داخل المنشأة تكلفة المثيل السوقية، وفي حال زيادة التكلفة على تكلفة المثيل، يحمل الفرق لحساب الأرباح والخسائر ويعد بمثابة نفقة إيرادية، تمثل ضعف الكفاية أو الهدر، أما تكلفة السوق فتعد أصلاً ثابتاً في الميزانية.

ومن شأن تحميل الأصل (المصنوع في المنشأة) بتكلفة صنعه، جعل حساب الأصل مديناً وحسابات عناصر التكاليف المختصة كالمستلزمات السلعية أو الخدمية أو الأجور المدفوعة دائنة، بحيث يتم استبعاد هذا الجزء من هذه الحسابات ليعد بمثابة أصل أو نفقة رأسمالية أما باقي هذه الحسابات فتحمل إلى نتائج الدورة عن طريق قائمة الدخل أو حسابات النتائج المختلفة.

أسئلة حول الفصل السادس

أولاً . الخيارات:

1 . عند تدقيق الدائنين يركز المدقق بشكل أكبر على ما تزعمه الإدارة مما يلي بصفة أساسية:

أ . الوجود أو الحدوث.

ب . العرض والإفصاح.

ج . الاكتمال.

د . التقييم.

2 . ما هو الإجراء الأفضل من إجراءات التدقيق التالية الذي يؤدي إلى التعرف على الدائنين الذي لم يتم تسجيلهم؟

أ . فحص العلاقات غير العادية بين الأرصدة الشهرية والمدفوعات النقدية المسجلة.

ب . تسوية كشوف الدائنين مع ملف تقارير الاستلام.

ج . فحص المدفوعات النقدية المسجلة التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي لتحديد ما إذا كانت أرصدة الدائنين المرتبطة بها تتعلق بالفترة السابقة.

د . فحص أرصدة الدائنين التي تم تسجيلها مباشرة قبل وبعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، لتحديد ما إذا كان قد تم تدعيمها من خلال تقارير الاستلام.

3 . يجب دائماً أن تشمل الرقابة الداخلية الفعالة على مشتريات المواد الخام كافة الإجراءات التالية ما عدا:

أ . التقرر المنتظم من تغيرات المنتج الذي تؤثر في المواد الخام.

ب . تحديد الاحتياجات من المواد الخام قبل إعداد أمر الشراء.

ج- الحصول من طرف ثالث على التقارير مكتوبة عن الجودة والكمية قبل دفع قيمة المواد الخام.

د . الحصول على موافقة مالية قبل إجراء ترتيبات الالتزامات المالية.

4 . أي مما يلي يمثل الدليل الأفضل لملكية العقار في تاريخ قائمة المركز المالي:

أ . بوليصة التأمين على الكلية.

ب . العقد الأصلي لنقل الملكية.

ج . فاتورة الضرائب المدفوعة عن العقار.

د . الكشف الختامي.

5 . أي من إجراءات التدقيق التالية يكتشف وفقاً لاحتمال ضئيل الالتزام غير المسجل:

أ . تحليل وإعادة حساب مصروف الفائدة.

ب . تحليل وإعادة حساب مصرف الاستهلاك.

ج . إرسال نماذج المصادقة للبنك.

د . قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

6 . أي مـــن المقارنـــات التاليـــة يكـــون مفيـــداً أكثـــر للمـــدقق عنـــد تقيـــيم نتـــائج العمليـــات التشغيلية بالشركة:

أ . الدائنون بالسنة السابقة مع الدائنون بالسنة الحالية.

ب . مصروفات الإيجار بالسنة السابقة مع مصروف الأجور بموازنة السنة الحالية.

ج . إيراد السنة الحالية مع إيراد السنة الحالية بالموازنة.

د . مصروف الضمان للسنة الحالية مع الالتزامات الشرطية بالسنة الحالية.

ثانياً . الحالات والأسئلة:

1. ما هي الأسباب التي تجعل حساب الأصول الثابتة لا يمثل تلك الأصول التي ما تزال في الاستخدام المنتج؟.

2. متى يمكن للمدققين الحصول على مصادقات في تدقيقهم للأصول الثابتة؟.

3. لماذا تراجع مصروفات الإصلاح والصيانة في الوقت نفسه مع الأصول الثابتة؟.

4. لماذا يعد الاستقصاء الشفهي هاماً في تدقيق الأصول الثابتة؟. وما هي المستندات التي يمكن الحصول عليها؟.

5. ما هي العمليات غير العادية التي تلفت انتباه المدقق عند فحص الأصول الثابتة؟.

6. حدد بعض مجالات الغش والتضليل الجوهري المتعلق بالأصول الثابتة.

7 . بصفتك مدقق حسابات خارجياً لشركة الفيحاء المساهمة عن العام المنتهي في 12/31/. وقد كانت الشركة تستثمر أرباحها الفائضة في أوراق مالية معروضة في السوق، وتحتفظ الأسهم والسندات التي تمتلكها في خزانة خاصة في البنك، ولا يسمح بفتح هذه الخزانة إلا للمدير العام والمدير المالي.

ولم تكن قادراً على مساس الصندوق في 12/31 بسبب غياب كل من المدير العام والمدير المالي. وقد اتخذت ترتيبات ليقوم مساعدك بمرافقة المدير المالي إلى البنك في 1/11/ لفحص الأوراق المالية. لكن مساعدك لم يفحص الأوراق المالية المحفوظة في خزانة البنك، إذ كان من

المطلوب أن يتمكن مساعدك هذا من فحص كل الأوراق المالية خلال ساعة واحدة، وهذا ما لم يتمكن من تنفيذه.

المطلوب:

آ . بين التعليمات التي تعطيها لمساعدك فيما يتعلق بفحص الأسهم والسندات المحفوظة في خزانة المصرف. مبيناً في هذه التعليمات التفصيلات التي يجب تدقيقها وأسباب فحص هذه التفصيلات.

ب . بعد العودة من البنك، قرر مساعدك بأن المدير المالي دخل إلى خزانة المصرف في 1/4 لأخذ صورة قديمة لمبنى الشركة الأساسي، وقد أعطيت الصورة لمكتب تجاري محلي لأغراض العرض. اذكر إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة نتيجة لذلك.

8 . أسست شركة التصنيع المساهمة في 2010/1/13 ولم تفحص حساباتها من قبل محاسب قانوني في نهاية 2010 وقد اختارتك الجمعية العمومية لتدقيق حساباتها عن العام المنتهي في 12/31/ وقد أنجز فحصك بشكل جوهري.

ويبدو ميزان المراجعة الجزئي على النحو التالي:

نقدية	11000	
متحصلات	42500	
مسموحات ديون مشكوك فيها		500
المخزون السلعي	38500	
تجهيزات	29000	
آلات	75000	
مجمع الاستهلاك		10000
براءات	85000	
تحسينات العقار	26000	
مصروفات مقدمة	10500	

نفقات تأسيس	29000
شهرة	24000
اتفاقيات امتياز (1)	50000
اتفاقيات امتياز (2)	49000

وقد اطلعت على المعلومات التالية:

أ . أن براءات شركة التصنيع قد تم شراؤها في 2010/1/12 بتكلفة قدرها 68000. وقد تم صرف 17000 في كانون أول 2010 لتحسين الآلات المتعلقة بالاختراع وسجلت مدينة على حساب براءة الاختراع. وتبقى براءات الاختراع قانوناً لمدة 17 سنة.

ب . في 2010/1/13 اشترت الشركة اتفاقي امتياز كان يعتقد في حينه بأن لهما عمراً إنتاجياً غير محدود. ويتضمن رصيد الاتفاق الأول قيمة شراء مقدارها 48000 بالإضافة إلى 2000 مصروفات حيازة. أما الاتفاق الثاني فقد تم شراؤه في 2010/1/3 بمبلغ 50000 ولكنه خفض بمقدار 1000 مقابل التحصيل المقدم لإيرادات 2005 بحسب الاتفاق.

وفي كانون الأول 2010 تسبب انفجار في تخفيض 60% من الإيرادات المتوقعة من الاتفاق الأول وفي كانون الثاني تسبب فيضان بأضرار إضافية جعلت هذا الاتفاق بدون قيمة.

وإن دراسة الاتفاق الثاني التي وقع من قبل الإدارة في كانون ثاني 2010 كشفت النقاب عن أن حياة هذا الاتفاق الإنتاجية المقدرة تبلغ 10 سنوات كما تبين في كانون الثاني 2010.

يتضمن رصيد الشهرة 24000 دفعت في كانون الأول عام 2010 مقابل برنامج إعلامي كان يقدر أنه يزيد من المبيعات على فترة أربع سنوات تلي الإعلان.

د . إن تحسين العقار يتضمن: 1) 15000 تكلفة تحسين مع عمر إنتاجي مقدر بـ 12 سنة وذلك في كانون الثاني 2010 دفعتها الشركة بصفتها مستأجرة: 2) أدوات خط تجميع قابلة للانتقال تكلفته 8500 ركب في ساحة العقار في كانون الأول 2010، 3) ضرائب ريع عقارات نص عقد الإيجار إنها تقع على المالك، وقد دفعت شركة التصنيع كامل الإيجار في عام

2010. وقد وقع في 2010/1/3 عقد إيجاري غير قابل للتجديد لمدة عشر سنوات وذلك عن العقار المستخدم في العمليات الصناعية.

هـ يتضمن رصيد نفقات التأسيس ما قبل التشغيل المستحقة خلال فترة التأسيس.

المطلوب: إعداد قيود التسوية اللازمة.

9. في أثناء تدقيقك لحسابات شركة النقل المساهمة، وجدت نفقات رأسمالية قيمتها 300000 مقابل خمسة محركات جديدة تم تركيبها على محركات ركبت على باصات تمتلكها الشركة. وقامت الشركة بتسجيل قيمة المحركات القديمة دائنة في الحساب المختص. وعند زيارتك للمرآب الذي تم الاستبدال عن طريقه لم تلحظ أثراً للمحركات القديمة كما لم تجد في القيود ما يدل على تخريدها أو بيعها. وقد عملت محاسبة الشركة مديرة للمكتب وأمينة للصندوق وموقعة للشيكات في الوقت نفسه.

المطلوب:

ما هو أثر ذلك في برنامج التدقيق؟.

10. كانت ميزانية شركة السبيل المساهمة الموقوفة في 12/31/ على النحو التالي:

الميزانية

		أصول ثابتة مختلفة	9000	رأس المال	7000
		مخصصات الاستهلاك	7000	احتياطي قانوني	1000
	2000				
		ذمم مدينة	3000	موردين	1000
		مخصص د.م فيها	100		
	2900				
		مخزون سلعي	4000		
		مخصص هبوط أسعار	200		
	3800				

		نقدية	300
	9000		9000

وقد كلفت بصفتك محاسباً قانونياً بتدقيق حسابات هذه الشركة للمرة الأولى حيث تخلت الشركة عن المدقق السابق.

والمطلوب:

1 . في أثناء قيامك بإجراءات التدقيق تبين لك ما يلي:

آ . أن نتائج عمليات الشركة كانت خاسرة في هذا العام بمقدار 1200 إلا أن إدارة الشركة قد استهلكت 1000 من الاحتياطي القانوني و200 من مخصص هبوط الأسعار الذي كان مشكلاً في السنين السابقة وذلك لعدم إظهار الخسارة في القوائم المالية.

ب . هناك ديون معدومة مقدارها 200 إلا أن الشركة أجلت معالجتها إلى العام القادم.

جـ . دلت دراسة تطور مخصص الديون المشكوك فيها في الأعوام الماضية على أنه كان لا يقل عن 10%.

د . أن هناك ذمماً على موظفي الشركة مقدارها 650 ظهرت مع رصيد الذمم المدينة.

هـ . إن جزءاً من المخزون السلعي يعود إلى بضاعة راكدة مقدار نكلفتها 800 وقدرت الشركة أن صافي قيمتها البيعية لن تزيد عن 50% من التكلفة مما دفعها إلى تشكيل مخصص هبوط الأسعار في السنين السابقة أما باقي المخزون فتقدر تكلفته بـ 3200 وصافي قيمته البيعية 3500.

وـ إن آلة تكلفتها الدفترية 1200 مستهلكة دفترياً بالكامل منذ نهاية العام الماضي وما زالت مستخدمة في الإنتاج ويتوقع أن تستمر طوال العام المقبل أيضاً.

ز. باعت الشركة آلة تكلفتها 500 ومخصص استهلاكها 300 في أواخر العام بمبلغ 700 دون أن تحتسب استهلاكاً عنها عن العام الأخير وعالجت الفرق في حساب الأرباح والخسائر.

ج . كانت الشركة قد شكلت احتياطياً رأسمالياً في عام 2000 مقداره 200 إلا أنها استهلكته هذا العام لإطفاء الخسائر.

المطلوب:

إعداد قيود التسوية التي تقترحها للإدارة وعرض الميزانية من جديد.

11. في أثناء مراجعتك لحسابات شركة الصناعات الإلكترونية عن الدورة المنتهية في 12/31 وجدت في اليومية العامة القيد التالي:

مساهمات في شركة الشام	←	65000
مخصص استهلاك الآلات	←	25000
		90000

تبديل آلة التشغيل نموذج y بألف سهم مجمع الشام.

في أثناء مناقشتك مع المدير المالي أشار بأن هذه الآلات كأصل ثابت قد سجل استهلاكها لغاية تاريخ التبادل وكانت الصفقة رابحة بالنسبة للشركة أفضل من بيع الآلة في سوق الآلات المستعملة حيث كانت ستباع بمبلغ 70000 وأن سعر السهم السوقي من أسهم الشام يبلغ 72.5 وحدة نقدية.

المطلوب:

1. ما هي أدلة الإثبات التي ترغب في الحصول عليها؟.

2. ما هي أساليب التدقيق وإجراءاتها التي ستسلكها والمتعلقة بمايلي؟.

أ . الفحص.

ب . المراجعة الحسابية.

ج . المصادقات.

د . الاجراءات التحليلية.

مع شرح لهدف كل دليل تتمكن من جمعه بالنسبة لعملية المبادلة.

3. إذا كان القيد الذي وجدته باليومية كالتالي:

آلة موديل X	⟵	45000
نقدية	⟵	20000
مخصص استهلاك آلة y	⟵	25000
الآلة y		90000

وقد أبلغك المدير المالي بأن الآلة X تساوي 60000 في سوق الآلات المستعملة فما هي أدلة الإثبات المطلوب جمعها، وإذا كانت قيمة 60000 التي أشار إليها المدير المالي قابلة للإثبات، فهل تقترح قيود تسوية معينة.

12. فيما يلي الميزانية العمومية للشركة العربية للنفط موقوفة في 12/31/ بآلاف الوحدات النقدية.

		10000	حقوق امتياز	60000	رأس مال
6000		4000	استهلاك		
500			شهر محل		
		5000	مباني	6000	موردين بالخارج
4500		500	استهلاك		
		2000	آلات		
1800		200	استهلاك		
		4000	معدات وتجهيزات		
2400		1600	استهلاك		
		500	أثاث وتركيبات		
300		200	استهلاك		
50000			نفقات تنقيب واستكشاف		
		300	سيارات		
		480	استهلاك		
120			مخزون النفط		

100	قطع الغيار	
90	المصرف	
10	صندوق	
66000		66000
======		=======

وقد كلفت بتدقيق حسابات هذه الشركة بوصفك مدققاً للحسابات وقد كان قرار التكليف في 3/5/:

1. اذكر إجراءات الرقابة الداخلية التي تتوقع قيام الشركة بها بالنسبة لعناصر الأصول كافة.

2. بين إجراءات التحقق المناسبة لكل عنصر من عناصر الأصول.

3. دلت إجراءات التحقق التي قمت بها على المعلومات التالية:

آ . اشترت الشركة حقوق الامتياز والشهرة من شركة أجنبية وقد اعتمدت حقوق الامتياز بقيمتها الدفترية واستمرت باستهلاكها بمعدل 10% نظراً لأن حقوق الامتياز تستمر 10 سنوات. أما الشهرة فهي القيمة الزائدة التي تقاضتها الشركة الأجنبية عند الشراء في بداية عام 1995.

د . استهلكت الشركة المباني بمعدل 2.5% سنوياً بأن المدة المتوقعة لاستثمارها حقوق الشركة لا تزيد على 10 سنوات.

ج . باعت الشركة آلة تكلفتها الدفترية 200 بمبلغ 350 وسجلت القيمة كاملة في حساب الآلات التي جرت على استهلاكها بمعدل 10%.

د . قامت الشركة بتصنيع معدات قيمتها 200 لكنها لم تسجل هذه المعدات في الحسابات.

هـ . لم تبدأ الشركة في استهلاك نفقات التنقيب والاستكشاف معتمدة على تطبيق طريقة التكاليف الإجمالية حيث ما زال إنتاجها في عام 2010 تجريبياً، وتقدر قيمة الاحتياطات المتوقع استخراجها نظراً لاكتمال نفقات التنقيب بمبلغ 40000 فقط.

و. قومت الشركة مخزون النفط بثمن التكلفة الذي يقل عن سعر السوق بمقدار 30، أما نفقات البيع والتوزيع فتبلغ 45.

والمطلوب:

إعداد قيود التسوية اللازمة لتقوم الإدارة بتنفيذها وإعادة عرض الميزانية من جديد.

الفصل السابع

تدقيق دورة الإنتاج والمخزون

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1 . وصف دورة الإنتاج بما في ذلك المصادر النموذجية للمستندات والرقابة.

2 . عرض بعض النماذج المتعلقة بتحول المواد والأجور في العملية الإنتاجية.

3 . تحديد ووصف ملاحظة المخزون مادياً واختيار تسعير المخزون.

4 . وصف بعض الأخطاء الشائعة وعمليات الغش في تكاليف الإنتاج وتكلفة البضائع المباعة، وتصميم بعض إجراءات التدقيق والتقصي للحماية من هذه الأخطاء أو الغش.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل السابع

تدقيق دورة الإنتاج والمخزون

مقدمة:

تخرج فهمان من الجامعة بتفوق ودخل امتحان المحاسبين القانونيين وكان من بين الناجحين ثم تعرف على أحد رجال الأعمال الصاعدين، فعين مدققاً لحسابات الشركة التي يرأس مجلس إدارتها واستصدر قراراً من الهيئة العامة للمساهمين لتثبيت هذا التعيين.

وقد كان رجل الأعمال هذا طموحاً فهو يرغب بالتوسع فأنشأ مركزاً للبيع بالمفرق في أحد الأحياء، ثم ما لبث أن توسع وأنشأ مراكز أخرى في أحياء أخرى حتى زادت المراكز على 50 مركز في عدة مدن، وإن سلاحه هو البيع بأسعار رخيصة لاستقطاب المستهلكين ولو أدى الأمر إلى البيع بأقل من ثمن التكلفة، وكانت شهرته هذه تحتاج لأن تظهر قوائمه المالية السنوية رابحة مما يجعل المصارف المحلية تغدق عليه القروض والتسهيلات المالية الضرورية جداً لتمويل التوسع الذي يرغب به هذا الرجل الطموح.

وكان إذا باع صنفاً بخسارة يسجل تكلفة البضاعة المباعة بثمن التكلفة أما التخفيض عن ثمن التكلفة فكان يسجل في حساب سماه الجيب.

80 من تكلفة البضاعة المباعة

20 من حساب الجيب

100 إلى المخزون . مركز .

وقبل أن ينتهي العام كان رجل الأعمال هذا يسارع إلى إطفاء حساب الجيب عن طريق توزيعه على مخزون المراكز، أي أن تضخيم المخزون يؤدي إلى استيعاب الخسارة

الناتجة عن حالات البيع بخسارة أما المبيعات الأخرى فكانت تظهر أرباحاً تقل بكثير عن حجم الخسارة.

ولما كان حساب الجيب قد فتح وأقفل خلال الفترة ولا يبقى إلى نهاية العام فإن المدقق فهمان لم ينتبه إليه، وخاصة أنه يعتمد على حضور الجرد الفعلي، حيث أبلغ الشركة أنه يريد حضور عينة من جرد مراكز البيع، فرحبت الإدارة قائلة يرجى إعلامنا عن المراكز التي تنوون ملاحظة الجرد فيها وأسماء الأشخاص المعتمدين من أجل هذه الغاية، فعين فهمان أربعة مستودعات وكان ذلك قبل شهر من بداية عملية الجرد.

أخذت الإدارة علماً ونقلت بضاعة من المستودعات الأخرى لتسوية أرصدة المستودعات التي سيحضر فهمان ومندوبيه جردها، وفعلاً كان الجرد صحيحاً ولم تحصل أية فروق ولا أية ملاحظات.

وهكذا أعد فهمان تقريراً نظيفاً صادق فيه على أرباح ضخمة وهي في الواقع خسائر غير ظاهرة.

وحدث أن تعثرت الشركة ولم تتمكن من تسديد أحد أقساط قرض ضخم أخذته من المصرف التجاري فطلب المصرف الحجز وأعلن إفلاس الشركة.

لكن المصرف التجاري وبعض المصارف الأخرى رفعت دعوى على رجل الأعمال الطموح لأنه ارتكب عمليات غش وتزوير، ورفعت على المدقق فهمان دعوى مدينة تطالبه بالتعويض، وأدى ذلك إلى إيداع رجل الأعمال في السجن لسنوات عديدة، أما فهمان فقد فقد ثروته وخسر شهادة التدقيق وبدأ يبحث عن عمل.

أولاً . طبيعة دورة الإنتاج والمخزون والحسابات ذات العلاقة

من خلال دورة الإنتاج تتحول عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات صناعية غير مباشرة إلى منتجات سلعية أو خدمية، يتم استردادها مع عوائد معينة من خلال

عملية البيع التي يقوم بها المشروع، ويمثل المخزون السلعي الحساب الذي تتركز فيه دورة الإنتاج، وهو الذي ينقسم إلى مخزون يتبقى في نهاية العام ومخزون يتم بيعه خلال الفترة من خلال حساب تكلفة البضاعة المباعة، وإن ملاحظة هذا المخزون تعد أحد الإجراءات الأساسية للتدقيق سواء تضمنت هذه الملاحظة العد المادي أو الحالة الفيزيائية أو التسويقية للمخزون أو تجميعه أو تسعيره من خلال طرق الصرف المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية.

وإن أهمية هذا الموضوع وأثره على القوائم المالية يقتضي عرض بعض الحالات العملية التي نجعله أكثر فهماً.

وقد تفضل الإدارة تسجيل بعض المصروفات على حساب تكلفة البضاعة المباعة مما يؤدي إلى التأثير على قيمة المخزون المتبقي ويحدث أثراً مقابلاً على مجمل الربح، وعلى قيمة المخزون وقيمة الأصول بشكل عام مما يترك آثاراً مضللة على مؤشرات التحليل المالي.

ويمكن عرض دورة الإنتاج على النحو التالي:


البداية
1
التنبؤ بالمبيعات
الإجازة
الإجازة
تخطيط الإنتاج
دورة الحيازة
مسك السجلات
الحماية
2
شراء موادواء
تشغيل عمال
مصروفات غير
تحديد تكلفة المبيعات
تخطيط المخزون
المبيعات
3
دورة الرواتب
إنتاج سلع خدمات
كميات فيزيائية
جدول الاستهلاك
محاسبة التكاليف
دفع الأجور
العد المادي
مخزون
دورة الإيراد والتحصيل
تقويم
التسليم للعملاء
تحليل تكاليف
أوامر الإنتاج
السجلات المحاسبة
المخزون
تكلفة البضاعة
المباعة
تقارير الإنتاج
تقارير رقابة الجودة
فاتورة المبيعات
خطة المخزون
خطة الإنتاج
التنبؤ بالمبيعات

ثانياً . اختبارات الرقابة والعمليات في دورة الإنتاج والمخزون:

من الضروري لكي يفهم المدقق الرقابة الداخلية في هذه الدورة لابد له من دراسة والتعرف على الأنشطة المعتادة في دورة الإنتاج والتي تشمل ما يلي:

1 . التنبؤ بالمبيعات:

يلعب التنبؤ بالمبيعات دوراً أساسياً في التخطيط وخاصة في الإنتاج ومستويات المخزون، وهذا ما يساعد المدقق على فهم خطط الإدارة ذات العلاقة بالفترة تحت التدقيق، وفي الأغلب يبدأ التدقيق مع نهاية تنفيذ الخطة، وإن التخطيط للعام القادم يساعد المدقق على معرفة المخزون السلعي المتقادم فنياً أو بطيء الحركة وهذا يساعد في تقويم المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

ويمكن للمدقق استخدام التنبؤات المعدة من قبل الإدارة لاتخاذ بعض القرارات الخاصة بمنطقية الخطة كالتعرف على كيفية إعداد التنبؤات، وما هي الافتراضات التي اعتمد عليها، وكيف تأكد العميل من دقتها، ولا يقل عن ذلك أهمية مقارنة التنبؤات السابقة مع النتائج الفعلية ومدى دقة العمليات الحسابية التي كونت نتائج الخطة.

إلا أن تدقيق خطة التنبؤ بالمبيعات وغيرها لا تهدف إلى بيان الرأي بعدالة الإفصاح في القوائم المالية، بل من أجل زيادة فهم المدقق لظروف المشروع وتمكينه من استخدام الإجراءات الجوهرية التي يراها مناسبة لإبداء رأيه في القوائم المالية، وقد حدث مرة أن لاحظ المدقق أن الشركة خططت لإنتاج مليون قطعة من منتج أ علماً بأن المخازن في نهاية الفترة الحالية تحتوي على 600 ألف قطعة من هذا المنتج وهو مخزون عالي التكلفة علماً بأن تنبؤات المبيعات هي في حدود مليون قطعة فقط، مما أثار الشك لدى المدقق الذي توجه بأسئلة جديدة دلت على أن المخزون في العام الحالي متقادم فنياً، وقد سعرته الإدارة بسعر التكلفة وهو غير قابل للبيع في الظروف المعتادة، وقد أدى

الأمـر إلـى طلـب إعـادة تقـويم المخـزون وتخفـيض قيمتـه وتحميـل الفـرق إلـى الأربـاح والخسائر مما أدى إلى ظهور خسارة كبيرة.

2 . تخطيط الإنتاج"

يهـدف تخطـيط الإنتـاج إلـى إعـداد جـداول تتنـاول كميـات وأنـواع وأوقـات الإنتـاج ممـا يـؤدي إلـى جعـل الإنتـاج بنوعيـة معينـة متاحـة فـي أوقـات محـددة وبأقـل تكلفـة ممكنـة، حيـث يـتم وضـع الخطـط بحسـب أنمـاط الإنتـاج المتاحـة وبحسـب الطلـب الـذي يحـدده التنبـؤ بالمبيعـات، وكـذلك بحسـب نمـط التكنولوجيـا الأنسـب لتحقيـق الإنتـاج، وذلـك مـع أخـذ الطاقـات المتاحـة والنمـاذج الممكنـة بعـين الاعتبـار ومسـتوى تشـغيل الطاقـات المتاحـة، ومـدى الحاجـة إلـى التوسـع فـي بنـاء خطـوط إنتـاج جديـدة أو الاكتفـاء بالطاقـة المتاحـة حالياً.

وتأخـذ خطـط الإنتـاج حجـم المخـزون المتـوفر مـن الإنتـاج التـام ومـدى الاعتمـاد علـى تخـزين المـواد الأوليـة وحجـم المخـزون مـن هـذه المـواد وهـل مـن الأفضـل الاعتمـاد علـى المخزون الصفري أم لا.

وتلعـب محاسـبة التكـاليف دوراً فـي خطـط الإنتـاج مـن خـلال تحديـد وتخصـيص التكـاليف إلـى الإنتـاج تحـت الصـنع ثـم إلـى الإنتـاج التـام وطـرق تحميـل المصـروفات الصـناعية غيـر المباشـرة علـى وحـدات التكلفـة المناسـبة، إذ تتنـوع نظـم محاسـبة التكـاليف تبعـاً لتنـوع طبيعـة عمليـات الإنتـاج بـين صـناعة وأخـرى وبـين مشـروع وآخـر داخـل الصـناعة نفسـها، وهـل يكتفـى بالتكـاليف الفعليـة أم تسـتخدم التكـاليف المعياريـة أيضـاً، ومـا هـي طريقـة تشـغيل بيانـات التكـاليف، ومـدى الارتبـاط بـين حركـة التكـاليف وحركـة المـواد والأجـور داخـل المصنع.

وغنـــي عـــن البيـــان أن للمـــدقق وقفـــة عنـــد طرائـــق تخصـــيص التكـــاليف غيـــر المباشـــرة، وانعكـاس الحركـة الماديـة علـى الحركـة التكاليفيـة، ومـا هـي التقـارير الإداريـة المسـتخدمة في دورة الإنتاج.

وتتـأثر دورة الإنتـاج بسياسـة الاسـتهلاك المسـتخدمة فـي الشـركة، إذ تـؤثر هـذه السياسـة علـى تقـويم الإنتـاج التـام والإنتـاج تحـت الصـنع، وقـد تعبـر سياسـة الاسـتهلاك عـن أصـول ثابتـة متخلفـة تكنولوجيـاً، تـؤدي إلـى تحميـل الإنتـاج بالتكـاليف الثابتـة المسـتغلة وتضـخيم قيمـة المخـزون مـع أن هـذا المخـزون بـات عـاجزاً عـن المنافسـة بسـبب التخلـف التكنولوجي.

وإذا كـان التنبـؤ بالمبيعـات يمثـل الخطـوة الأولـى لإعـداد خطـط الإنتـاج فـي نظـام المراحـل، فـإن الانتقـال إلـى نظـام أوامـر التشـغيل الـذي يعتمـد فـي أغلـب علـى طلبـات محـددة ذات مواصفات محددة، يجعل فكرة التخطيط للإنتاج ضعيفة الجدوى.

3 . الإنتاج:

إن تنفيـذ خطـة الإنتـاج لـيس بـالأمر الروتينـي، بـل إن إعـداد الخطـة بشـكلها النهـائي يحتـاج إلـى الاجتمـاع بالمـدراء المعنيـين بالشـركة، وقـد تـتم العـودة إلـى مـدير المبيعـات الـذي سـبق لـه وقـدم التنبـؤ الـذي كـان أسـاس إعـداد الخطـة للتأكـد مـن ملاءمـة الخطـة للأسـواق المتاحـة للشـركة، وهنـا لابـد مـن دراسـة الحاجـة إلـى التـدخل الإعلامـي، وخاصـة إذا كـان مـن المتوقع عرض أصناف جديدة.

كمـا أن الاجتمـاع مـع المـدير الفنـي يظهـر مـدى جاهزيـة الآلات والمعـدات ومـدى الحاجـة إلـى الصـيانة قبـل الشـروع بتنفيـذ الخطـة، وقـد تنشـأ الحاجـة إلـى اسـتكمال بعـض المعـدات والآليات قبل البدء بالتنفيذ.

ولا يقل الاجتماع مع مدير الموارد البشرية لدراسة استعداد العاملين وتأهيلهم ومدى الحاجة إلى تعيين عاملين جدد.

أما مدى توفر المواد الأولية والمساعدة فهو أمر يحتاج إلى تدقيق مع أمناء المستودعات ومحاسبي المخازن للوقوف على مدى الحاجة لشراء مواد جديدة وجدول توريد هذه المواد، والحاجة إلى التأمين على التوريد في الأوقات المناسبة.

4 . الرقابة على المخزون:

كلما اقترب وقت تنفيذ خطة الإنتاج، كلما بادر المخططون إلى إصدار أوامر التشغيل لتشمل الأشخاص المعنيين في إدارة الإنتاج والرقابة على المخزون، حيث تتلقى إدارة الرقابة على المخزون طلبات الشراء أو إشعارات تحويل المواد بهدف سحب المواد من المخازن إلى عنابر الإنتاج، وتمثل هذه الإشعارات الأساس المستندي لتخفيض قيمة مخزون المواد الأولية.

5 . محاسبة التكاليف:

ترافق محاسبة التكاليف عملية الإنتاج منذ البداية من خلال أوامر الإنتاج وسجلات المواد والعمل التي ترسل إلى دائرة محاسبة التكاليف تباعاً، إذ يقرر عن العمل المستخدم في الإنتاج بوسائل مختلفة من جدول الدوام إلى الساعات الالكترونية، وقد يخصص العمال على وظائف محددة أو منتجات محددة، وقد يبلغ عن العمل المنجز من خلال عمل العامل في وظيفة محددة أو دائرة محددة أو على آلة معينة تظهر اسم العامل الذي عمل عليها والوقت المنصرف، مما يساعد على تخصيص أجره الكامل واستهلاك الآلة والمحروقات المستهلكة.

ولما كانت المعلومات المحاسبية يمكن أن تأتي من خلال عمال الإنتاج، فإن الفصل بين مصادر المعلومات يمكن محاسبة التكاليف من أداء وظيفتها بشكل فعال، فإن

ورود إشعار سحب المواد من المستودع إلى محاسبة التكاليف عن طريق المستودع، ثم تسجيل المواد المستهلكة في تقرير الإنتاج الذي يرسل إلى محاسبة التكاليف يسمح للتكاليف بمقارنة هذه الكميات وتتبع أسباب الاختلاف إن حدثت ثم التقرير عنها إلى المستوى الإداري المناسب.

وقد تسجل محاسبة التكاليف المنتجات بحسب التكلفة المعيارية، من خلال المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة كلها تسجل من خلال قائمة المواد والمرتبطة بالتكلفة، وتجري المحاسبة عن الانحرافات بعد تنفيذ العمليات وتسجيلها من خلال التكاليف الفعلية التي تمثل أساس التكلفة الذي تقاس على أساسه قيمة المنتجات بحسب IFRS بحيث تبقى التكاليف المعيارية أداة إدارية وليست تقويمية.

مثال: كانت التكاليف غير المباشرة في مطبعة درويش تحمل إلى الكتب المنتجة على أساس 40% من تكلفة المواد والعمل المباشرة وذلك بقيد محاسبي يحمل هذه التكلفة:

×× من الكتب المنتجة

×× إلى التكاليف غير المباشرة

ويتم الاعتراف بالتكاليف غير المباشرة المتحققة بقيد آخر

من التكاليف غير المباشرة عن العام 2010

إلى الماء

إلى الفيول

إلى المحروقات

إلى الكهرباء

إلى الحبر

أمـا الفـرق فيعـالج بقيـد تسـوية فـي نهايـة العـام، فلـو كانـت المصـروفات غيـر المباشـرة الفعلية أقل من المعيارية.

من التكاليف غير المباشرة

إلى الكتب المنتجة

ومـن الطبيعـي أن يختلـف رصـيد التكـاليف المباشـرة الفعلـي عـن الرصـيد المعيـاري ممـا يقتضي التصحيح الذي يشمل المخزون السلعي غير المباع في نهاية العام.

البيان	حسابات المطبعة	الحسابات المناسبة
الكتب المنتجة	10000	10000
الكتب المباعة	7000	7000
المواد والأجور المباشرة	100000	100000
التكاليف غير المباشرة المحملة	40000	32000
تكلفة الكتاب الواحد	14	13.20
تكلفة الكتب المباعة:		
تكلفة المواد والأجور	100000	100000
تكلفة غير مباشرة محملة	40000	
تكلفة غير مباشرة فعلية	32000	32000
مخزون الكتب آخر المدة	42000	39600
تكلفة الكتب المباعة	90000	92400

تنجـز محاسـبة التكـاليف تحليـل للتكلفـة للوحـدة، وتكلفـة معياريـة، وتحليـل انحرافـات، كمـا تحـدد محاسـبة التكـاليف طـرق تحميـل التكـاليف غيـر المباشـرة علـى الإنتـاج بصـورة عامـة، وعلـى أوامـر التشـغيل، وعلـى الوحـدات التامـة الصـنع، وبنـاء علـى تصـميم نظـام التكـاليف، يـتم اسـتخدام بيانـات التكـاليف لتقـويم المخـزون السـلعي وتحديـد تكلفـة البضـاعة المباعـة،

وتقدم تقارير الإنتاج دليلاً على انتهاء الإنتاج وتسليمه إلى مخازن الإنتاج التام، مما يؤدي إلى تحريك المخزون السلعي من الإنتاج التام وتحديث رصيده لدى استلام كميات جديدة من الإنتاج، أم تسليم منتجات ثم بيعها، ولا تكتمل دورة الإنتاج وتقويم تكلفة الإنتاج التام إلا إذا قامت محاسبة التكاليف بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من استهلاك الأصول الثابته الملموسة أو نفاد الأصول غير الملموسة.

ويعتمد المدققون على تقارير الإنتاج وغيرها من التقارير والمستندات التي تعدها محاسبة التكاليف من أجل التأكد من سلامة أرصدة المخزون السلعي من المواد الأولية أو البضاعة تحت الصنع أو الإنتاج التام.

6 . تقارير المخزون:

تنتج الشركات سلسلة واسعة من تقارير المخزون التي يمكن للمدققين أن يستفيدوا منها في إجراءات التدقيق التحليلي ومن هذه التقارير ما يتعلق بمفردات المخزون المتوفرة ومدى تطابق رصيد المخزون مع الرصيد الدفتري الخاص بحساب مراقبة المخزون.

ويمكن للمدققين أن يستخلصوا من هذا التقرير الظروف غير المعتادة، كالأرصدة السالبة لبعض المواد، أو الأرصدة الزائدة عن الحدود المرسومة، ومشكلات التقويم، ويمكن الاستفادة من هذا التقرير من أجل تحديد عناصر اختيار العينة التي يختارها المدققون لملاحظتها في المخازن.

7 . خطط الإنتاج وتقارير الإنتاج:

بناء على تنبؤ المبيعات، تقوم الإدارة بتطوير خطة الإنتاج تتضمن كميات ونوعية الإنتاج موزعاً على جدول زمني. وتقدم خطة الإنتاج معلومات عامة للمدققين، إلا أن أوامر التشغيل وخطط المخزون المرتبطة بتنفيذ الخطة تعد الأكثر أهمية.

إذ تقدم أوامر التشغيل معلومات حول متطلبات الخطة من المواد والأجور والمصروفات غير المباشرة بما في ذلك متطلبات الخطة من المشتريات واستخدام المواد والأجور، وتمثل هذه المستندات الإجازة في الرقابة على المخزون والإنتاج.

وتمثل تقارير الإنتاج مراحل اكتمال الإنتاج، التي تعرض مع تقارير التكاليف ذات العلاقة، مصادر معلومات تنعكس على السجلات المحاسبية حتى اكتمال الإنتاج، وإن فحص مثل هذه التقارير يساعد المدققين في التحقق من قياس المخزون السلعي وتكلفة البضاعة المباعة.

2 . 1 . تقييم خطر الرقابة:

إن تقييم خطر الرقابة هو الخطوة التي تحكم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي تشكل رأي المدقق في عدالة الإفصاح المتعلقة بالأرصدة الخاصة بدورة الإنتاج وهي:

. مخزون المواد الأولية.

. مخزون البضاعة تحت الصنع.

. مخزون الإنتاج التام.

. تكلفة البضاعة المباعة.

وتشمل هذه العملية الخطوات التالية:

1 . اعتبارات الرقابة:

يلاحظ من الشكل السابق الفصل في الصفحة 332 الملائم بين المسؤوليات:

أ . السلطة (الإجازة) وتشمل التخطيط في الإنتاج والمخزون والشراء.

ب . الحيازة.

ج . التسجيل.

د . محاسبة التكاليف.

هـ . التسويات.

وإن جمع أكثر من وظيفة من هذه الوظائف بيد شخص واحد يفتح الباب أمام الخطأ والغش، فإن قرار الإنتاج أو الشراء أو تعيين العاملين، لا علاقة له بقرار حفظ المخزون المنوط بأمناء المستودعات، وهو مختلف عن تسجيل العمليات، الذي يختلف بدوره عن محاسبة التكاليف، وإن أي تناقضات أو اختلاف في النتائج تحل من قبل جهة مختصة بالتسويات وهي مستقلة عن الوظائف الأخرى.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الرقابة يمكن أن تمارس من خلال الضبط الداخلي الذي يمكن أن يتم من خلال:

أ . أوامر التشغيل التي تتضمن لائحة بكميات المواد المطلوبة على أن تتم الموافقة على هذه الأوامر من قبل مخططي أو مديري الإنتاج.

ب . طلبات المواد التي تقارن في دائرة التكاليف مع لائحة كميات المواد في أوامر التشغيل، على أن توقع طلبات استلام المواد من قبل رئيس قسم أو ورشة الإنتاج، كما توقع من قبل أمين المستودع.

ج . سجلات الوقت الموزعة على الوظائف والموقعة من قبل مشرفي الإنتاج أو تراجع من قبلهم إذا كانت السجلات الكترونية على أن تقارن هذه السجلات مع جداول الرواتب والأجور من قبل دائرة التكاليف.

د . تقارير الإنتاج التام التي تراجع من قبل مشرف الإنتاج وأمين مخزن الإنتاج التام ثم تذهب إلى محاسبة التكاليف.

هـ . العد الدوري للمخزون الذي يطابق مع السجلات.

تتابع هذه الأنشطة الرقابية المواد الأولية وقوة العمل من بداية دورة الإنتاج إلى نهايته، ويمكن أن تتم هذه الأنشطة من خلال العمل المؤتمت في الشركات المتقدمة.

2 . الحراسة Custody.

يتحمل مشرفو الإنتاج وعمال الإنتاج مسؤولية حراسة الوثائق الخاصة بالمواد والعمل (بطاقات العمل، بطاقات الوظائف....) بينما تنجز عملية الإنتاج... ويمكن لأشخاص مرخصين أن يطلبوا المواد من مخازن المواد، والسماح للعاملين بالعمل في عمليات معينة، وأن يراقبوا مجال العمل، وذلك من خلال حقهم في حراسة المخزون المتنقل، إذ إن الإنتاج تحت الصنع WIP ينتقل ويتبدل شكله في عملية التحويل من المواد الأولية إلى المنتجات التامة.

أما المستودعات والأصول الثابتة فيجب أن تكون تحت حماية فيزيائية كافية، كفرق المستودعات الموصدة، والبوابات، والساعات وما إلى ذلك، إلا أن حماية البضاعة تحت الصنع فهي أكثر صعوبة من الرقابة على المواد الأولية أو الإنتاج التام حيث لا يسمح إلا لأشخاص مرخصين بالتماس معها.

وتعزز حماية البضاعة تحت الصنع عن طريق جعل المشرفين والعمال مسؤولين عن استخدام المواد المحددة بأوامر الإنتاج، وإنجاز الإنتاج بحسب الوقت المحدد، بالإضافة إلى نوعية الإنتاج، أما المساءلة فيمكن أن تتم من خلال محاسبة التكاليف الفعالة، وتحليل التكاليف واختبارات الجودة، كما يمكن إنجاز المساءلة من خلال التأكد من أن المشرفين والإدارة يحللون التكاليف الخاصة بأوامر الإنتاج ويقارنون هذه التكاليف مع الخبرة السابقة أو مع التكاليف المعيارية أو تحديد التكلفة أو السوق أيهما أقل لأغراض التقويم، وعندما تختلف تكلفة المواد أو الأجور أو معدلات الجودة عن التوقعات، تحاول الإدارة الحصول على تقييم موثق عن طريق محاسبة التكاليف أو التدقيق الداخلي لتحديد أسباب التباين واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ويمكن الاطلاع على الأدلة المتعلقة بقيام المشرفين والإدارة بتحليل تكاليف أوامر التشغيل ومقارنتها مع التكاليف المعيارية، أو التكاليف الخاصة في العام الماضي بالإضافة إلى تقويم المخزون في نهاية العام بالتكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM).

3 . تقييم الرقابة الداخلية:

في معظم الأحيان يتم تقويم الرقابة الداخلية من قبل المدققين عن طريق استبيان، تتم تعبئته بهدف التعرف على الأنشطة الرقابية، التي تهدف إلى منع الخطأ والحماية منه وتصحيحه عند الحاجة.

ويمكن للمدققين أن ينجزوا اختبارات بهدف التعرف على ممارسة موظفي الشركة تحت التدقيق للأنشطة الرقابية الموضوعة بالتطبيق من قبل إدارة الشركة، وهذا ما يؤكد أن تقارير الإنتاج، وتقارير المخزون، وتقارير توزيع تكلفة العميل، وكافة الوثائق ذات العلاقة بدورة الإنتاج قد تم التوصل إليها من خلال نظام التقارير المتبع في الشركة الخاضعة للتدقيق، مع إعطاء أهمية خاصة لكل من الرقابة العامة والرقابة التطبيقية في دورة الإنتاج من أجل الحصول على قناعة تمكنه من الاعتماد على هذه التقارير في اختباراته.

ونبين في الجدول التالي بعض نماذج الرقابة واختباراتها في قضايا تتعلق بعمليات دورة الإنتاج والمخزون.

قضايا العمليات	الرقابة	اختبار الرقابة
1 . الحدوث إن الأحداث المسجلة الخاصة بالإنتاج قد حدثت وهي ذات علاقة بالشخصية المعنوية	• إن محاسبة التكاليف منعزلة عن الإنتاج وعن الرواتب والأجور، وعن الرقابة على المخزون	• ملاحظة هذا الفصل بين تلك الوظائف
	• إن تقارن المواد المستخدمة في الإنتاج تقارن مع إشعارات إخراج المواد من المستودع	• التحري عن المقارنة بين هذه المستندات
2 . الكمال	• كل المستندات قد تم	• التحري عن مستندات تشير

ما يجب تسجيله من الأحداث الخاصة بالإنتاج قد تم تسجيله بالفعل	ترقيمها مسبقاً، وقد تم التأكد من تتابع الأرقام • تمت مقارنة العد الدوري للمخزون مع سجلات الجرد المستمر في دفتر الأستاذ. • تتم تسوية تقارير تكاليف الإنتاج المفتوحة مع تقارير تكلفة الإنتاج تحت الصنع. • تقارير الاستلام وتقارير استخدام المواد ترحل إلى سجلات المخزون في الجرد المستمر • ترحل صفحات الطلبيات أسبوعياً ويتم بإعداد تقرير شهري عن البضاعة تحت الصنع والإنتاج التام	إلى مراجعة تتابع الأرقام. • البحث عن مستندات تشير إلى إجراء هذه المقارنة. • التحري عن إجراء هذه المقارنة. • تتبع تقارير الاستلام مع سجلات المخزون، وتتبع تقارير المواد المستهلكة في الإنتاج مع تقارير التكاليف. • البحث عن قيود اليومية ومطابقتها مع صفحات التكاليف، مقارنة التكاليف مع قائمة التكاليف المعيارية.
3 الدقة: معلومات الإنتاج بما في ذلك التكاليف قد تم احتسابها بشكل مناسب	• تقارير العمل تقارن مع أوقات الطلبيات • المواد والعمل المستهلكين يقرر عنها من قبل مشرفي الإنتاج ومصدق من قبل مدير	• الحصول على دليل لاثبات المقارنة. • التحري عن مستندات المطابقة بين تقارير المواد والاجور المستخدمة.

	الإنتاج. • الجرد الدوري للمخزون يقارن مع السجلات الخاصة بالجرد المستمر. • ترحل تقارير الاستلام إلى حسابات المخزون بشكل فني	• قارن بين أرصدة السجلات والجرد الفعلي. • مقارنو تواريخ تقارير الترحيل مع سجلات المخازن.
4- قطع الحسابات: إن أحداث الانتاج قد سجلت خلال الفترة المحاسبية الصحيحة	• تقارير الاستلام ترحل إلى السجلات المستمرة في الفترة • الإنتاج التام يسجل في الفترة المناسبة. • تقارير الانتاج الخاصة بالمواد والعمل تعد اسبوعياً وتحول إلى محاسبة التكاليف.	• مقارنة التواريخ في سجلات المخزون مع تقارير الاستلام. • التحري عن البيانات الخاصة بالإنتاج ومدى مطابقتها مع تقارير المخازن. • مطابقة تواريخ قيود اليومية مع تقارير الإنتاج.
5- التصنيف/ تصنيف الأحداث والسجلات في الحسابات الملائمة.	• يطلب من مشرفي الإنتاج المحاسبة عن كافة المواد والأجور المباشرة وغير المباشرة ومراعاة تصنيف الطلبيات	• ملاحظة: - تخصص المشرفين. - اختيار التخصص. - التأكد من تواقيع المشرفين

وعند انتهاء هذه الدورة تظهر تكلفة الإنتاج التام بشكل مقابل للحركة المادية للإنتاج، التي تفرض وجود تقارير تكاليف الإنتاج التي تحدث بما يتناسب مع تقارير العمل المخصص على عمليات أو وظائف معينة، والمواد المستخدمة في الإنتاج، والمواد المطلوبة من المستودع، وتحميل المواد الأولية لأوامر الإنتاج، وتخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يتم إعداد معظم هذه الوثائق الكترونياً في أغلب الأحيان.

ومـن الأهميـة بمكـان أن يقـوم المـدقق بإنجـاز اختبـارات الرقابـة فـي دورة الإنتـاج، التـي تظهـر بـأن معظـم مسـتندات هـذه الـدورة داخليـة؛ مثـل تقـارير الإنتـاج، وتقـارير المخـزون، تقـارير تحميـل المـواد والأجـور، التـي تنـتج مـن خـلال نظـام التقـارير المتبـع فـي الوحـدة الخاضعة للتدقيق.

ويمكـن أن تتجـه اختبـارات المـدقق مـن تقـارير دورة الإنتـاج المـادي إلـى تقـارير التكـاليف للتأكـد مـن المطابقـة بـين الـدورتين وتسـوية أي اختلافـات إن حـدثت، كمـا يمكـن أن تتجـه الاختبارات من تقارير التكاليف إلى تقارير ومستندات دورة الإنتاج والمخزون.

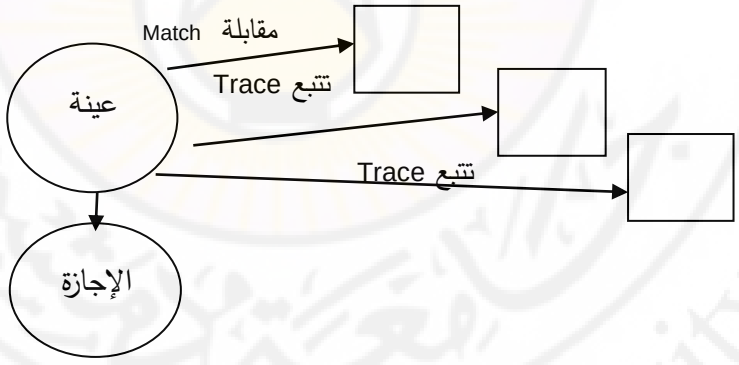
دائرة تخطيط الإنتاج **محاسبة التكاليف**

أوامر التشغيل بيان الحاجة للمواد الإشعارات الصادرة . تقارير العمل

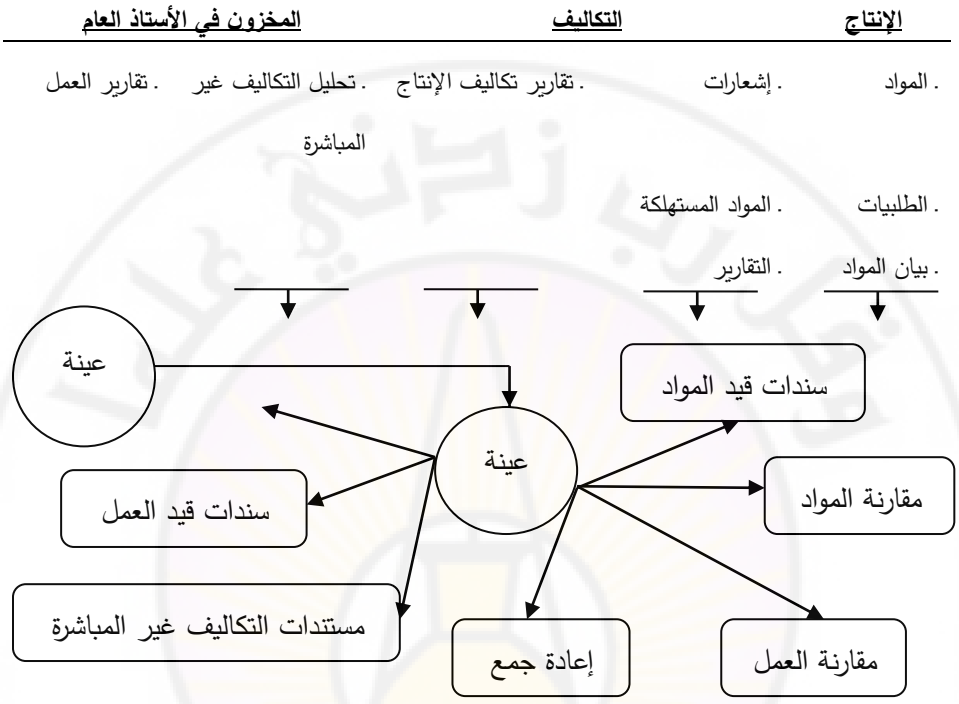
والعاملين . تقارير المواد المستهلكة في . تقارير تكاليف والإنتاج

الإنتاج

. تقارير تكاليف الإنتاج



ويمكن أن ينظر إلى هذه الدورة من خلال الحدوث:



وينعكس تقييم خطر الرقابة على الإجراءات الجوهرية، فإذا تبين أن هذا الخطر ضئيلاً اكتفى المدقق بحد أدنى من الإجراءات الجوهرية، فإذا تبين للمدقق مثلاً أن إجراءات الجرد المستمر التي تتم في مستودعات الشركة فعالة وتنعكس على تسويات للفروق بين الجرد المادي، والرصيد الدفتري بعد دراسة أسباب وجود الفرق، فإن المدقق يمكن أن يختصر إجراءات الجرد المادي للمخزون السلعي ويكتفى بزيارة للمستودعات خلال فترات محددة.

وعلى العكس إذا دلت اختبارات المدقق على خطر رقابة أكبر في دورة، الإنتاج والمخزون فيمكن أخذ عينة أكبر من تقارير الإنتاج مثلاً.

ثالثاً . الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج والمخزون

ولاشك أن أي خطأ أو غش في المخزون يترك أثراً شاملاً على القوائم المالية، فإن زيادة أو إنقاص حجم المخزون يترك أثره على مجموع الأصول المتداولة في الميزانية العمومية، كما يترك أثره على مجموع الأصول، وينعكس ذلك بدوره على مؤشرات التحليل المالي، فإن زيادة حجم المخزون تؤدي إلى زيادة رأس المال العامل والعكس بالعكس.

كما أن تحديد معدل دوران المخزون يحقق الكثير من الفوائد للمدقق، فإذا افترضنا أن مخزون نهاية الفترة 20000 وأن مخزون بداية الفترة 12000 أي أن وسطي المخزون الذي يمكن حسابه من القوائم المالية دون العودة إلى بيانات أكثر تفصيلاً هو:

$$16000 = \frac{12000 + 20000}{2}$$

فإذا كانت تكلفة المبيعات 320000 كان معدل دوران المخزون خلال الفترة

$\frac{320000}{16000} = 20$ مرة

أي أن الشركة تتمكن من استبدال المخزون السلعي لديها كل: $\frac{360}{20} = 18$ يوم

عندها يمكن للمدقق أن يحصر عناصر المخزون التي بقيت في المخازن أكثر من 18 يوماً دون حراك، وإن إعداد جدول بحركة أصناف المخزون قد تدله على أن بعض أصناف المخزون بقيت على حالها منذ العام الماضي وقد يكون السبب هو التقادم الفني لهذه الأصناف أو تغير المودة في السلع التي تلعب فيها المودة دوراً هاماً كالألبسة الجاهزة مثلاً.

وقد يكون السبب شراء كميات تزيد عن الحاجة عدة مرات إما بسبب الخطأ والسبب الأرجح الغش لتقاضي مسؤولي الشراء عمولات كبيرة.

وقد تكشف نسبة الربح المجمل تلاعباً في أرقام المخزون في نهاية الفترة، فإذا درس المدقق عينة من السلع التي يعمل المشروع في المتاجرة بها ولاحظ أن نسبة الربح تتراوح بين 20% . 30% على التكلفة وتوصل إلى متوسط 25% من التكلفة ولاحظ

أن قيمة المبيعات 1000000 أي أن رقم تكلفة المبيعات لهذا العام 800000 أما بضاعة أول المدة فقد كانت 200000 والمشتريات 900000 أما الأرباح المعلن عنها فهي 350000 فإن استخدام إجراءات التدقيق التحليلي تشير إلى ما يلي:

أول المدة 200000

المشتريات 900000

1100000

تكلفة المبيعات 800000

آخر المدة 300000

فإذا كانت أرقام الجرد الدوري المعدة من قبل إدارة الشركة قيد التدقيق تبلغ 600000 مثلاً تطرق الشك إلى المدقق لوجود احتمال غش في تقويم المخزون لرفع الأرباح بشكل وهي.... إلخ عندها لابد من تدقيق جمع مفردات المخزون من كل صنف ثم التأكد من التسعير بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل، يلي ذلك التأكد من ملكية المخزون للشركة وعدم وجوده على سبيل الأمانة، وقد يقرر المدقق إعادة الجرد بشكل مفاجئ لبعض المواد والمستودعات، يلي ذلك العودة إلى الوراء عن طريق استبعاد العمليات التي تمت بعد نهاية العام للوصول إلى رقم منطقي للمخزون أو للكشف عن الإجراءات المعدة للتلاعب في رصيده.

رابعاً . الإجراءات الجوهرية في دورة الإنتاج والمخزون

يمثل المخزون السلعي الحساب الأساسي الذي تتركز عليه الإجراءات الجوهرية في دورة الإنتاج، حيث تقتضي معايير التدقيق الدولية و GAAS أن يحضر المدقق الجرد المادي للمخزون الذي يجريه موظفو العميل، وبعد اكتمال عد المخزون المادي يقوم المدقق بتلخيص العد وتجميعه على مستوى كل مادة على حده، ثم يلجأ إلى تسعير المخزون بالتكلفة، ويقارن الناتج عن رصيد المخزون في الأستاذ العام، للتأكد من دقة تسعير المخزون الذي قام به العميل.

أمـا الفـروق بـين الجـرد المـادي وأرصـدة المخـزون فـي نظـام الجـرد المسـتمر فيـتم تسـويتها عـن طريـق زيـادة أو إنقـاص رصـيد المخـزون الـدفتري لكـي يصـبح متفقـاً مـع الرصـيد المـادي النـاتج عـن الجـرد، ويحمـل الفـرق بالزيـادة أو الـنقص إلـى حسـاب تكلفـة البضـاعة المباعة، الذي ينعكس بالتالي على صافي الربح أو الخسارة.

ونبين في الجدول التالي الإجراءات الجوهرية في الإنتاج والمخزون.

قضايا الأرصدة	الإجراءات الجوهرية
الوجود	. ملاحظة الجرد المادي للمخزون
المخزون موجود	. المطابقـة مـع المخـزون الموجـود والمخـزون علـى سـبيل الأمانة. . تتبع مفردات من جدول الجرد إلى محاسبة المخازن. . الإجـراءات التحليليـة: مقارنـة دوران المخـزون وهـامش الـربح مـع الموازنـة ومـع الفتـرات السـابقة ومناقشـة أسـباب الاختلاف.
الحقـوق والالتزامـات للشـركة حقوقـاً كاملـة علـى حيـازة المخزون والرقابة عليه	. التحري عن كون هذا المخزون بالأمانة . التحري عـن كـون هـذا المخـزون محجـوز عليـه كمسـؤولية عرضية أو ما شابه
الكمال كـل المخـزون الـذي يجـب أن يسجل قد تم تسجيله	. التحقـق مـن المطابقـة بـين الأسـتاذ المسـاعد والرقابـة علـى المخزون. . التحقق من أن كافة مفردات الجرد المادي قد تم عدها . تتبـع كميـات المخـزون . مـع الرقابـة علـى المخـزون مـع الأستاذ المساعد.
التقويم والتخصص إن المخـزون متضـمناً فـي	. التحقق من التقويم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. . التحقق من صحة مجاميع تكلفة البضاعة المباعة.

القوائم المالية بمبالغ ملائمة وإن التسويات قد تم تسجيلها بشكل مناسب	. التحقق من تكلفة المخزون ومطابقتها مع التكلفة المعيارية أو فواتير الشراء.
	. التحري عن كون بعض مفردات المخزون مستهلكة فنياً أو متقادمة.
	. التحري عن أي التزامات يكفلها المخزون كمسؤوليات عرضية.

وغني عن البيان أن ملاحظة جرد المخزون السلعي تبدأ بدراسة إجراءات العميل (الشركة تحت التدقيق) التي يجب أن تتضمن:

1 . أسماء الموظفين في شركة العميل المسؤولين عن الجرد.

2 . تواريخ وتوقيت القيام بالجرد.

3 . أسماء الموظفين الذين يساهمون بالجرد.

4 . تعليمات تسجيل مفردات الجرد، وازدواج العد، وترجمة المقاييس الفيزيائية (كالكالون والبرميل والدزينة).

5 . تعليمات من أجل العناصر المتقادمة فنياً.

6 . خطط وقف العمليات من أجل الجرد، وأخذ البضاعة في الطريق، أو بالأمانة لدى الوكلاء أو لمصلحة الموكلين بالاعتبار.

7 . مواجهة مشكلات البضاعة المستلمة أثناء الجرد أو تلك الجاهزة للشحن.

8 . دور المشرفين.

9 . تغيير أو تصحيح بطاقات المخزون.

وإن دراسة اكتمال إجراءات الجرد تعد من أهم مهمات المدقق، كما أن القيام بجولة اطلاعيه قبل الشروع بالجرد تعطي المدقق فكرة عن تدفق المواد داخل المخزن، أو

الأصناف سيئة التخزين، أو المتقادمة فنياً، ولا يقل عن ذلك أهمية ملاحظة المدقق لمدى التزام فريق الجرد بالتعليمات المحددة من قبل الإدارة.

وإن انتقاء عينة من المواد المجرودة والتأكد من سلامة الجرد والمطابقة مع الرصيد المسجل على الرف يعد إجراء جوهرياً يبرهن على مستوى دقة وجدية مجموعة الجرد.

وقد تستخدم الشركة تحت التدقيق أسلوب الجرد العشوائي، عن طريق تكليف لجنة دائمة تزور المستودعات بفترات مختلفة وتجرد عينات عشوائية من المخزون وتدرس أسباب الفروق إذا وجدت، ويمكن أن تستغني بهذه الطريقة عن الجرد الدوري الذي يتم في نهاية العام، مما يجعل المدقق يزور المستودعات ويرافق هذه اللجنة للتأكد من سلامة العد، والتقصي عن الفروق ومعالجة هذه الفروق بالزيادة أو النقص، فإذا اطمئن المدقق لإجراءات اللجنة الدائمة فقد لا يزور المستودعات إلا نادراً.

وقد يعين المدقق بعد تاريخ الجرد عندها لابد من إجراء بديل كإجراء الجرد بعد التعيين ثم معالجة التسويات حتى الوصول إلى قيمة الجرد بتاريخ نهاية الفترة، وإذا تعذر عليه ذلك يمكن أن يصدر رأياً متحفظاً أو يرفض إبداء الرأي إذا اقتضت الأهمية النسبية ذلك.

وقد يوجد المخزون خارج موقع الشركة كأن يخزن في مستودعات عامة أو لدى وكلاء بالعمولة، مما يؤدي إلى قيام المدقين بزيارة الموقع وحضور جرد يتم بناء على طلبهم، أما إذا لم تكن تلك الكميات مهمة نسبياً فقد يكتفي المدققون بإجراء بديل كالاطلاع على التقارير الشهرية، أو استلام النقدية أو سجلات الشحن، أو المتحصلات النقدية، أما إذا لم تكن تلك الكميات مهمة فقد يكتفي المدقق بالحصول على مصادقة عن الجهة المودع المخزون لديها.

وبعد انتهاء إجراءات الجرد المادي واستبعاد البضائع المجرودة وغير المملوكة للشركة، والتأكد من شمول الجرد لكافة المواد والبضائع الموجودة في الشركة وأخذ البضاعة في الطريق في الاعتبار، تأتي الخطوة التالية وهي تسعير كشوف الجرد على أساس

الطريقة المعتمدة FIFO، أو LIFO أو المتوسطات، مما يحتم على المدققين تدقيق العمليات الحسابية والتأكد من صحة الجمع، بالإضافة إلى التحقق من عينات تشمل كيفية الوصول إلى التسعير كالاعتماد على التكلفة المعيارية، أو أسعار رصيد أول المدة، أو الاطلاع على فواتير الموردين، على أن يؤخذ في الاعتبار التقيد بالتسعير بالتكلفة أو السوق أيهما أقل.

مع التعرف على الأصناف الراكدة أو غير القابلة للبيع مما يجعل المدقق راغباً في تسويتها بعد الاطلاع على صافي قيمتها البيعية.

على أن يبقى واضحاً أن التلاعب بعد المخزون أو أسعاره يؤثر على نتائج عمليات الشخصية المعنوية تحت التدقيق ومركزها المالي مما يرتب على المدقق مسؤوليات تقصيرية لاحقة إذا لم يكن حصيفاً في التعامل معها.

ومن أمثلة التلاعب في المخزون، الزيادة أو النقص في العد أو الوزن، كوضع صناديق أو علب فارغة وعدها على أساس أنها مملوءة، أو إعلام العميل عن المستودعات التي يرغب المدققون بجردها، مما يتيح لموظفي العميل التلاعب في جرد المستودعات التي لا يرغب المدققون بزيارتها، أو تعبئة براميل بالماء وجردها على أنها مملوءة بالبانزين أو الفيول، وحدث مرة أن استدعى المراقب المالي المدقق بعد انتهاء الجرد، وأبلغه أن كمية من المخزون وصلت إلى المستودع بعد انتهاء الجرد مباشرة فوافق المدقق على إضافتها وكانت وهمية.

أسئلة حول الفصل السابع

أولاً . خيارات متعددة:

1 . أي الطرق التالية لتحديد تكلفة المخزون غير مسموح بها من قبل IFRS

أ . التكلفة المتوسطة.

ب . FIFO.

ج . LIFO.

د . التكلفة المعيارية.

2 . أي دورة مما يلي ليست مرتبطة بدورة الإنتاج:

أ . الحيازة والمصروفات.

ب . الرواتب والأجور.

ج . الإيراد والتحصيل.

د . التمويل والاستثمار.

3 . من أجل تحديد كميات وتوقيت الإنتاج يتحقق المدقق من:

أ . تنبؤات المبيعات.

ب . تقارير المخزون.

ج . خطة الإنتاج.

د . يومية المشتريات.

4 . لما كان حجم المخزون كبيراً يعد نقطة ضعف في الرقابة الداخلية:

أ . يتم استهلاك المواد المستهلكة عند شرائها.

ب . يستخدم الجرد المادي بشكل دائم.

ج . إن مدير المخازن مسؤول عن المحافظة على سجلات الجرد المستمر.

د . إن سجلات الجرد المستمر تتابع فقط من أجل المفردات ذات القيمة الكبيرة.

5 . أي من الإجراءات التالية تقدم وقاية وحماية للمفردات ذات القيمة:

أ . مسك سجلات جرد مستمر للمفردات ذات القيمة العالية مع جرد فعلي خلال العام للتأكد من صحة سجلات المخازن.

ب . الاعتماد على منشأة محاسبية مستقلة لإعداد تقرير عن الرقابة الداخلية عن المخزون.

ج . هناك أمكنة معينة في المستودع للمفردات ذات القيمة الأعلى وإجراء جرد مستمر للتحقق من الدقة.

د . الحصول على توقيع المدير بهدف تحريك أي مفردة تزيد عن 5000 ليرة.

6 . كان العد المادي للمخزون لدى أحد تجار التجزئة أكبر من السجلات فأي مما يلي يشرح الفرق:

أ . تم عد مفردات المخزون وأضيف إليها محتويات العبوات.

ب . مرتجعات غير مسجلة.

ج . لا يوجد قيد يومية في سجلات هذا التاجر لمردودات للموردين.

د . هناك مفردة ثم شراؤها FOB في نقطة الشحن لم تصل بتاريخ جرد المخزون ولم تنعكس في سجلات المخزون في نظام الجرد المستمر.

7 . من وجهة نظر المدقق فإن العدد المادي للمخزون أكثر قبولاً إذا كان سابقاً لنهاية العام عندما:

أ . يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً.

ب . حفظ سجلات دقيقة للمخزون.

ج . المخزون بطيء الحركة.

د . كميات مهمة من المخزون تم الحصول عليها على سبيل الأمانة.

8 . عند تدقيق المخزون نجد المدقق أقل ميلاً إلى:

أ . كل المخزون المملوك للعميل في وقت الجرد.

ب . أسلوب التسعير الذي أتبعه العميل.

ج . ملاءمة الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية.

د . المحاسبة عن السلع التالفة والمتقادمة فنياً.

9 . إذا كان خطر الرقابة عالياً على المدقق أن:

أ . يطبق اختبارات مجمل الربح للتأكد من منطقية الأرقام.

ب . زيادة مدى الاختبارات للرقابة ذات العلاقة بدورة المخزون.

ج . الطلب من العميل إجراء جرد في نهاية العام.

د . التأكيد على أن العميل يجري الجرد المستمر عدة مرات سنوياً.

ثانياً . الحالات:

1 . كان الشريك المسؤول عن تدقيق مؤسسة التوزيع العصرية يتفحص أدلة الإثبات التي تدعم سلامة جرد أحد مستودعات الشركة التي تضم 80% من المخزون السلعي.

أ . ما هي أدلة الإثبات التي يتوقعها هذا الشريك لتدعيم سلامة تخطيط الجرد الدوري وحسن الإشراف عليه.

ب . ما هي الإجراءات الجوهرية التي يجدها هذا الشريك للتحقق عن وجود وكمال المخزون السلعي.

2 . لا تعتمد الشركة العصرية على نظام الجرد السنوي للمخزون، لكنها تستخدم أسلوب الجرد بالعينات الإحصائية لتقدير مخزون نهاية العام، مع أن الشركة لديها سجلات على نظام الجرد المستمر لتحريك حسابات المخزون والمطلوب.

أ . ضع لائحة تضم 10 إجراءات لابد من إنجازها للتحقق من الجرد المادي عندما يجري هذا الجرد من قبل العميل لجزء من المخزون مبيناً الموقف من:

. البطاقات المحفوظة في المخزون.

. تسلسل هذه البطاقات.

ب- ما هي إجراءات التحقق من التسعير التي تراها مناسبة؟

3 . عند اتخاذ إجراءات المطابقة التي قام بها المدقق لشركة الإنتاج المساهمة تبين للمدقق ما يلي:

أ . سجلت الشركة في حساب مراقبة المخازن فاتورة شركة الشرق الأوسط بقيمة 12000 وتبين أن هذه البضاعة لم تصل إلى الشركة إلا في 1/5 من العام التالي ولم يلحظ ذلك عند الجرد.

ب . استلمت الشركة بضاعة قيمتها /20000/ وقد سجلتها على أساس سعر أمر البيع. إلا أن الفاتورة لم تصل إلا بعد بداية العام التالي.

ولم يلحظ ذلك عند الجرد.

المطلوب: وضع قيود التسوية.

4 .كانت شركة السلام لتوزيع الأدوية ومواد التجميل تمارس عملها عن طريق فتح مستودعات لها في جميع أنحاء البلاد، ولم تختر هذه الشركة شراء برنامج الكتروني متقدم للرقابة على المخزون وتسجيل موجودات كل مستودع بمجرد تحرير فاتورة وإخراج أو إدخال البضاعة من أدوية ومواد تجميل مختلفة إلى أي مستودع، وذلك بسبب ارتفاع تكلفة مثل هذا البرنامج بل وفضلت الاعتماد على بطاقات تمسك لدى أمناء المستودعات، بالإضافة إلى قيام لجنة للجرد المستمر بالتحقق من صحة الكميات الموجودة في المستودع في حدود العينات التي يتم اختيارها.

وفي نفس الوقت عمدت هذه الشركة إلى اعتماد طريقة LIFO في صرف المخزون وقدرت الأرباح على أساس 30% من إجمالي المبيعات فتسجل قيد المبيعات بحسب قيمة المبيعات وقيد آخر لتكلفة المبيعات على أساس 70% من قيمة المبيعات وقد

قررت هذه الشركة زيادة رأسمالها والتحول إلى شركة مساهمة عامة مما اضطرها إلى تكليف لجنة من الخبراء الذين عينهم محكمة البداية للإشراف على تقويم كامل أصول الشركة ومنها مخزون البضاعة.

وفوجئت الإدارة بنقص في الموجودات الفعلية في المخازن عن الأرصدة الدفترية بما يزيد على مائة مليون وقد سألتك الشركة كخبير محاسبي لبيان الرأي في معالجة هذا النقص وأثره في قيمة إصدار الأسهم لذا اكتب التقرير اللازم.

الفصل الثامن

تدقيق دورة الرواتب والأجور

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1 . طبيعة دورة الرواتب والأجور.

2 . اختبارات العمليات والرقابة الداخلية في دورة الرواتب والأجور.

3 . اختبارات أرصدة حسابات دورة الرواتب والأجور.

4 . وصف الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الثامن

تدقيق دورة الرواتب والأجور

مقدمة:

عندما شرع مجد بتدقيق حسابات إحدى شركات البناء لم يعر وزناً للرواتب والأجور واكتفى بالمطابقة بين جدول الرواتب والمسجل فعلاً في الأستاذ العام، وتقدم مجد بتقرير نظيف وتقاضى أتعابه المتفق عليها.

وقد فوجئ مجد في العام التالي عندما بلغته إحدى المحاكم بضرورة حضوره الجلسة المخصصة للنظر في الدعوى المقامة ضده من المصرف العقاري يطالبه فيها بدفع 25 مليون ضاعت على المصرف بسبب إفلاس شركة البناء التي سبق لمجد أن دقق حساباتها في العام الماضي.

و قد ورد في حيثيات الدعوى أن مدير هذه الشركة قام باختلاس أجور عاملين وهميين تبلغ 25 مليون خلال العام الماضي وهذا أسهم بإفلاس الشركة. ولما كان مجد لم يقوَّم الرقابة الداخلية تقويماً كافياً كأن يطابق بين ملفات العاملين المحفوظة في إدارة الموارد البشرية وأسماء العاملين المثبتة على جدول الرواتب والأجور ليتمكن من اكتشاف وجود العمال الوهميين. ويشعر مجد بالغبن إذ إن الأتعاب التي تقاضاها على هذه العملية أقل من واحد بالمائة من قيمة هذه الدعوى، فما عليه إلا أن يبحث عن محام ويتفق معه على أتعاب مقطوعة ليدافع عنه في قضية كهذه.

أولاً . طبيعة دورة الرواتب والأجور والحسابات المرتبطة بها:

تبدأ دورة الرواتب والأجور بتعيين الأفراد وتدريبهم وترقيتهم وتحديد مكافآتهم وتنتهي بدفع مقابل الخدمات التي يؤديها العاملون وبدفع المبالغ المحتجزة للخدمة وللجهات الأخرى والتي تتمثل في ضرائب الأجور والمنافع الأخرى، وتعتبر هذه الدورة هامة لعديد من الأسباب هي:

. تشكل الرواتب والأجور وما في حكمها مصاريف رئيسية ذات أهمية نسبية في كافة المنشآت.

. تعد تكلفة العمل عاملاً هاماً في تقييم المخزون السلعي في الشركات الصناعية، ويؤدي التبويب والتخصيص غير الملائم بها إلى تحريف هام في صافي الدخل.

. تعد الرواتب والأجور أحد الجوانب التي يمكن أن يتم فيها فقد جزء كبير من موارد الشركة بسبب عدم الكفاءة أو السرقة عن طريق الغش.

. وكما تم في الدورات السابقة فإن دورة الأجور والرواتب تشمل التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، تقدير خطر الرقابة، اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، والاختبارات التفصيلية للأرصدة، إلا أنه يوجد عدد من الفروق الهامة بين دورة الرواتب والأجور وباقي الدورات عند إجراء التدقيق وهي:

1 . تتميز دورة الرواتب والأجور بوجود فئة واحدة من العمليات المالية:

تشمل دورة الرواتب والأجور عملية الحصول على الخدمات من العاملين ودفع المقابل لهذه الخدمات من خلال الرواتب الأجور والذي يتم في فترة زمنية قصيرة بينما تشمل دورة الإيرادات والمتحصلات على سبيل المثال كل من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة وغالباً ما تتضمن مردودات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل.

2 . تعتبر العمليات المالية للأجور أكثر أهمية بكثير من الحسابات المرتبطة بها في قائمة المركز المالي حيث تكون الحسابات ذات الصلة بالأجور مثل الرواتب والأجور المستحقة والضرائب المستحقة صغيرة نسبياً مقارنة بقيمة العمليات المالية للرواتب والأجور.

3 . تتسم الرقابة الداخلية على الأجور بالفعالية في معظم الشركات ويعود السبب في ذلك إلى وجود القوانين التي تحكم سداد الرواتب والأجور ودفع الضرائب المستحقة عليها.

4 . يركز تدقيق دورة الرواتب والأجور على كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية أكثر من الاختبارات المرتبطة بالأرصدة. ويرجع ذلك للنقاط الثلاث السابقة، حيث إنه عادة ما يستغرق تنفيذ الاختبارات المرتبطة بالأرصدة وقتاً قليلاً نسبياً.

ويرتبط بهذه العملية مجموعة من العمليات والحسابات والمستندات والسجلات والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول يبين الحسابات والوظائف والمستندات في دورة الرواتب والأجور

فئة العمليات المالية	الحسابات	الوظائف	المستندات والدفاتر
الرواتب والأجور	الرواتب والأجور النقدية كافة حسابات مصروف الرواتب والأجور كافة حسابات الرواتب والأجور التي تم احتجازها كافة حسابات الرواتب والأجور المستحقة.	الأفراد والتشغيل إعداد الأجور وضبط الوقت. دفع الرواتب والأجور إعداد الإقرارات الضريبية للرواتب والأجور ودفع الضرائب	دفاتر الأفراد نموذج الاستقطاعات المرخص بها. نموذج معدل الأجر المرخص به. بطاقة الزمن . تذكرة وقت العمل. ملخص تقدير الرواتب والأجور. يومية الرواتب والأجور الملف الرئيسي للرواتب والأجور. شيك الرواتب والأجور. نموذج الإقرار الضريبي

			للرواتب والأجور.

ثانياً: اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في دورة الرواتب والأجور:

تعد كل من إجراءات اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات أكثر الوسائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات في دورة الرواتب والأجور ويرجع التركيز على هذين النوعين من الاختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث محايد، مثل المصادقة، عند التحقق من كل من الأجور والرواتب المستحقة، ضرائب الدخل على الرواتب والأجور، وباقي أرصدة القوائم المالية الأخرى، وتعتبر اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعميل الجزء الأكثر أهمية في اختبار الأجور، وفي العديد من عمليات التدقيق، يوجد حد أدنى من الخطر لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، حتى على الرغم من أن الرواتب والأجور تشكل عادة جزءاً هاماً من المصاريف الإجمالية، ويمكن رد ذلك إلى ثلاثة أسباب هي:

. عادة ما يتوجه العاملون بالشكوى إلى الإدارة في حالة عدم حصولهم على رواتبهم.

. تتسم كافة العمليات للأجور بالانتظام وعدم التعقد.

. يتم فحص الرواتب والأجور والعمليات المتعلقة بها من جهات متعددة، مديرية الدخل، ومؤسسة الضمان الاجتماعي، فضلاً عن خضوعها للقوانين والأنظمة النافذة في الدولة، وينبغي على المراجع أن يتعرف على أنواع الرقابة الداخلية التي يرغب في استخدامها لتحقيق خطر الرقابة المقدر باستخدام اختبارات الرقابة لذا يقوم المدقق بما يلي:

1 . دراسة وفهم الرقابة الداخلية في الشركة على الرواتب والأجور.

حيث يمكن للمدقق تصميم خريطة تدفقات لمعرفة نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية، ومعرفة احتمال حدوث الأخطاء ذات الأهمية النسبية. وإذا كانت الرقابة ضعيفة أو غير كافية، فيجب تقويم نقاط الضعف وتحديد الإجراءات الضرورية لإعطاء تأكيد معقول بأن الأخطاء ذات الأهمية النسبية لم تحدث، ومن أجل فهم خريطة تدفقات دورة الرواتب والأجور وتقويمها فيجب أن يكون المراجع قد ألف الإجراءات العامة والفصل بين الوظائف والإجراءات الرقابية الملائمة.

وإن دراسة الرقابة الداخلية للرواتب والأجور وتقويمها يرتديان أهمية خاصة من المدقق، لأن معظم الشركات تولي هذا النظام عناية فائقة إذا ما قورن بالنظم الأخرى المستخدمة في الشركة، وعلى الرغم من تعدد هذه العمليات وكمياتها الكبيرة والتي تتم خلال العام فإن آثارها المباشرة في الميزانية لا تصل إلا لحدود دنيا، ولذلك فإن معظم عمليات المراجعة تخصص جزءاً كبيراً من وقتها للتحقق من الرقابة المطبقة في مثل هذه العمليات، وإن الإجراءات المخصصة لتدقيق الحسابات ذات العلاقة بالرواتب والأجور تعطي المدقق ضماناً بعدم احتواء هذه الحسابات على أخطاء ذات أهمية كبيرة.

وعند تقويم خطر الأخطاء الهامة وعدم الانتظام في هذه الدورة، يمكن للمدقق أن يقسم الأخطاء أو عدم الانتظام إلى القسمين التاليين:

. عمليات العاملين المسجلة غير الشرعية، مثلاً دفع رواتب لعمال وهميين.

. عمليات الحضور المسجلة غير الشرعية، كأن تكون ساعات وهمية مسجلة مع الساعات الشرعية المتعلقة بتحديد نصيب العاملين الموجودين على رأس العمل.

إن طبيعة الرقابة المتعلقة بالفصل بين الواجبات والمسؤوليات:

. كالتعيين.

. والصرف من الخدمة.

. تسجيل الوقت.

والتي تمنع وقوع الأخطاء أو تصحيحها في الوقت المناسب هي على غاية من الأهمية في تقويم عناصر الرقابة في دورة الرواتب والأجور وإن نظام الرقابة على تشغيل البيانات يجب أن يقدم فصلاً بين خمس مسؤوليات وظيفية وهي:

أ . دائرة المستخدمين وعلاقات العمل:

وتضم أشخاصاً مستقلين عن الوظائف الأخرى، ولديهم الصلاحية في إضافة أسماء المستخدمين الجدد إلى جدول الرواتب والأجور، أو حذف أسماء الأشخاص الذين انتهت عقود عملهم ولهم صلاحية تحديد الاقتطاعات المختلفة كالتأمينات بالإضافة إلى إعلام الرواتب والأجور بتبديل معدلات الأجر المدفوعة للعامل أو المستخدم.

ب . الإشراف:

يجب أن تقرأ كل البيانات التي تعد أساساً لإعداد جدول الرواتب والأجور كعدد ساعات العمل ورقم الطلبية والغياب، ومسموحات الوقت، من قبل المشرف المختص.

ج . تكلفة الوقت:

يجب أن تجمع كل البيانات التي يتم الدفع على أساسها كعدد الساعات، وعدد الوحدات المنتجة إذا كان الدفع على أساس القطعة والحوافز بشكل مستقل عن الوظائف المتعارضة معها، وهكذا فإن تجميع بيانات التكاليف هذه يمكن أن تدخل في نظام محاسبة التكاليف.

د . محاسبة الرواتب والأجور:

إن استخدام المعلومات السابقة، المتعلقة بالأجور والاقتطاعات المستحقة من قبل أشخاص مستقلين يؤدي إلى إعداد شيكات دفع فردية، وإعداد سجلات الرواتب والأجور وتلخيص قيد اليومية المختص.

هـ . توزيع الأجور:

إن الحيازة الفعلية للشيكات والنقدية تتم من قبل أشخاص لا علاقة لهم بالوظائف الأربع السابقة وتوزع الأجور من قبلهم على العاملين مباشرة بعد استكمال إجراءات التوقيع والدفع.

إن هذا التوزيع للمسؤوليات الوظيفية يتعلق بشكل أساسي بالمستخدمين الذين يتقاضون أجوراً وليس رواتب في المشروعات الصناعية، أما في حالة الرواتب فإن النظام لا يشمل بيانات تسجيل الوقت (ساعات العمل) وفي المشروعات غير الصناعية قد يوجد نظام بسيط لمحاسبة التكاليف أو قد لا يوجد أبداً.

وتحدد أهمية هذه العناصر الخمسة بحسب طبيعة عملية المراجعة المرتبطة أساساً بطبيعة وظروف المشروع.

ويلاحظ في كثير من الشركات أن نماذج التعيين ونماذج تصنيف الأعمال ونماذج معدلات الأجور توجد على ملف لدى دائرتي المستخدمين والرواتب والأجور في الوقت نفسه.

ونعرض فيما يلي دورة مفترضة للعمالة والأجور:

1 . قسم الإنتاج:

يعد قسم الإنتاج خطة العمالة اللازمة على أساس توقعات المبيعات معدلة برصيد أول المدة وآخر المدة من الإنتاج التام، ويرسل قائمة بالعمالة اللازمة إلى قسم شؤون الأفراد الذي يقوم على أساسه بتعيين موظفين جدد إذا لزم الأمر أو توزيع العمال على الأقسام اللازمة.

2 . قسم شؤون الأفراد:

بعد أن يتسلم خطة العمالة من قسم الإنتاج يقوم بتحضير العمالة اللازمة، ويعد جدولاً بأسماء العمال ورواتبهم وتعويضاتهم الأخرى، على ثلاث نسخ:

النسخة 1 ترسل لحسابات الرواتب والأجور.

النسخة 2 ترسل لقسم محاسبة التكاليف.

النسخة 3 تبقى أرومة.

3 . قسم تسجيل الوقت:

يقوم بتسجيل دوام الموظفين ويعد جدول دوام الموظفين بشكل دوري على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل لحسابات الرواتب والأجور.

النسخة 2 ترسل لقسم محاسبة التكاليف.

النسخة 3 تبقى أرومة.

4 . قسم الإنتاج:

يعد قسم الإنتاج تقرير العمل الذي يسجل فيه الوقت المصروف من كل عامل على كل أمر تشغيل، يعد التقرير على نسختين توزع كما يلي:

النسخة 1 ترسل لقسم محاسبة التكاليف.

النسخة 2 تبقى أرومة.

5 . قسم محاسبة الرواتب:

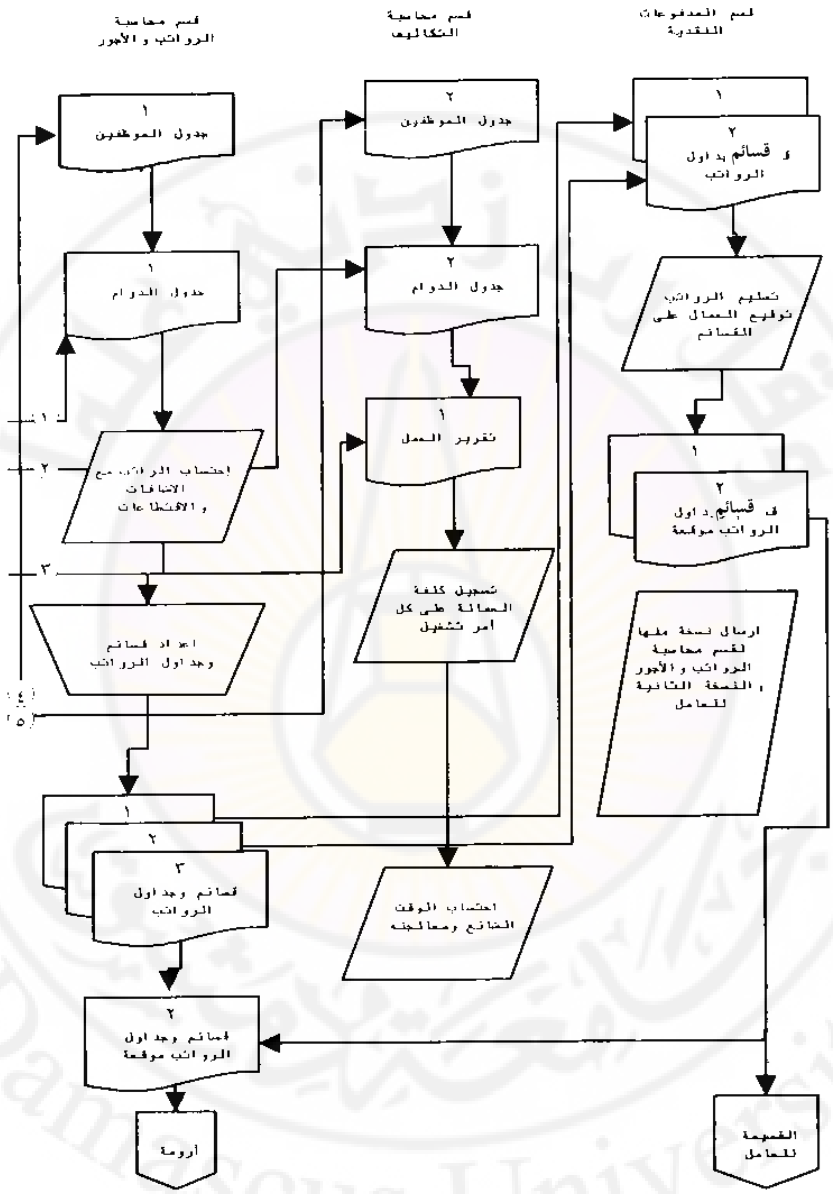
يقوم باحتساب الراتب على أساس جدول الدوام المقدم من دائرة تسجيل الوقت وجدول الموظفين المقدم من شؤون الأفراد ويضيف ويطرح الإضافات والاقتطاعات المناسبة ثم يعد جداول وقسائم الرواتب على 3 نسخ توزع كما يلي:

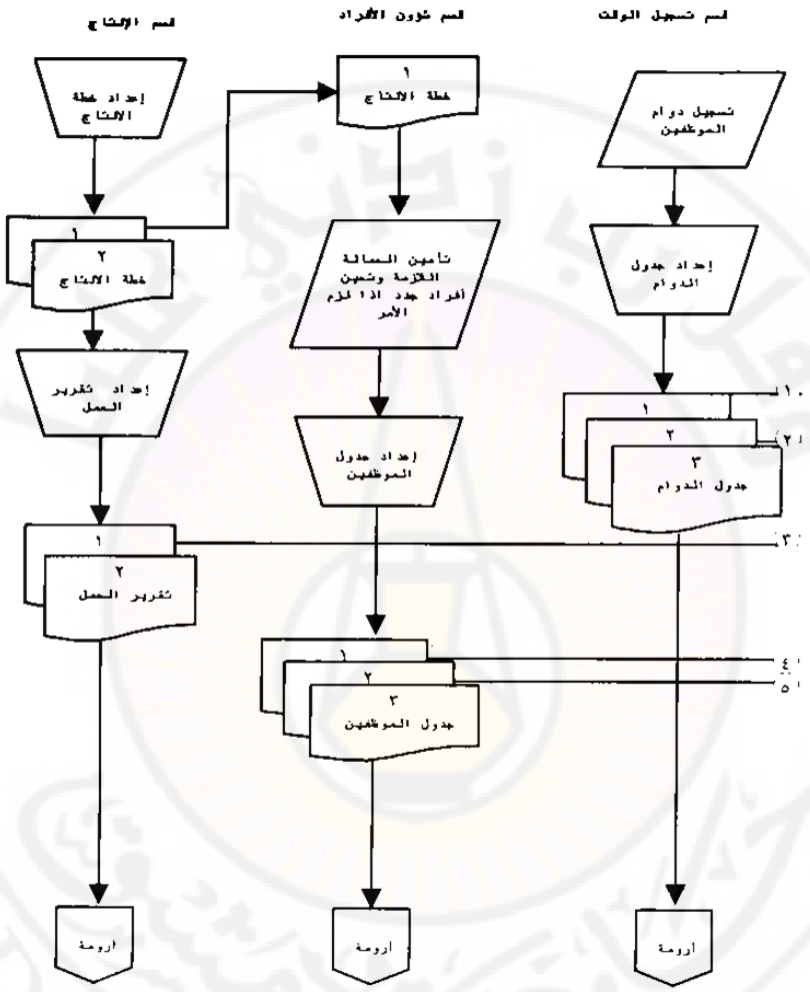
النسخة 1و2 ترسل لقسم المدفوعات النقدية لدفع الرواتب.

النسخة 3 تبقى أرومة.

6 . قسم محاسبة التكاليف:

بعد أن يحصل على نسخة من تقرير العمل ونسخة من دوام الموظفين ونسخة من جدول الموظفين يقوم باحتساب وتسجيل تكاليف العمالة على كل أمر تشغيل واحتساب الوقت الضائع ومعالجته.


قسم محاسبة الرواتب و الأجور
قسم محاسبة التكاليف
قسم المدفوعات النقدية
١ جدول الموظفين
٢ جدول الموظفين
١
٢ قسائم جداول الرواتب
١ جدول الدوام
٢ جدول الدوام
تسليم الرواتب توقيع العمال على القسائم
١ تقرير العمل
١
٢ قسائم جداول الرواتب موقعة
إحتساب الرواتب مع الاضافات و الاقتطاعات
تسجيل كلفة العمالة على كل أمر تشغيل
اعداد قسائم وجداول الرواتب
ارسال نسخة منها لقسم محاسبة الرواتب و الأجور و النسخة الثانية للعامل
١
٢
٣ قسائم وجداول الرواتب
احتساب الوقت الضائع ومعالجته
٢ قسائم وجداول الرواتب موقعة
أرومة
القسيمة للعامل


قسم الانتاج
قسم شؤون الأفراد
قسم تسجيل الوقت
إعداد خطة الانتاج
١
خطة الانتاج
تسجيل دوام الموظفين
١
٢
خطة الانتاج
تأمين المسألة اللازمة وتعيين أفراد جدد اذا لزم الأمر
إعداد جدول الدوام
إعداد تقرير العمل
إعداد جدول الموظفين
١٠
١
٢
٣
جدول الدوام
٢
١
٢
تقرير العمل
٣
١
٢
٣
جدول الموظفين
٤
٥
أرومة
أرومة
أرومة

وتعني هذه الصيغة النموذجية تحريك الحسابات المختصة، في الأستاذ العام والأستاذ المساعد بما ينسجم مع تدفقات التكاليف، دون بقاء هذه الحسابات مفتوحة بدون حركة إلى نهاية العام كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد، ومن الطبيعي أن تنسجم القيود مع القواعد والإجراءات المنصوص عليها في النظام المذكور في شركات القطاع العام، نظراً لالتزامها بتطبيقه بحكم القانون، رغم ما يؤديه ذلك من إضعاف الرقابة وتعقيد العمل.

ويمكن استكمال خريطة التدفقات السابقة بقائمة الأسئلة التالية المتعلقة بالرقابة على المستخدمين والرواتب والأجور:

1 . هل تجري كتابة أسماء العمال (أو المستخدمين) من قبل دائرة الأفراد أو المستخدمين لبيان أولئك المعينين حديثاً أو الذين تركوا العمل؟

2 . هل يقارن جدول الرواتب والأجور مع ملفات المستخدمين بشكل دوري؟

وكم مرة؟ هل يتم ذلك من قبل المراقب (المراجع) الداخلي؟

3 . هل تحدد معدلات (أسعار) الأجور جميعها عن طريق العقود أو عن طريق تطبيق سياسة الشركة المعتمدة من قبل المكتب المختص؟

4 . هل صلاحيات الخصم توقع من قبل المستخدمين أنفسهم على الملف؟

5 . هل يدفع لجميع المستخدمين (عمالاً وموظفين) بشيكات؟

6 . هل ترقم الشيكات الخاصة بالرواتب والأجور مسبقاً؟

7 . هل يستخدم بنك خاص لتسديد الرواتب والأجور؟

8 . هل توقع شيكات الرواتب والأجور من قبل أشخاص لا علاقة لهم بإعداد جدول الرواتب والأجور أو الشيكات أو بحيازة أرصدة نقدية أخرى أو بمسك السجلات المحاسبية؟

9 . هل توزع الشيكات على العاملين من قبل شخص غير مشرف على العمال؟

10 . هل تتم تسوية حساب البنك الخاص بالرواتب والأجور من قبل شخص لا علاقة له بتوقيع شيكات الرواتب والأجور أو بإعداد جدول الرواتب والأجور أو توزيع شيكات الدفع؟

11 . إذا كان دفع الأجور يتم نقداً:

هل يتم استخدام سيارة مصفحة معدة لهذه الغاية؟ وهل تحفظ النقود في لفائف لدى أشخاص لا علاقة لهم بإعداد جدول الرواتب والأجور؟ وهل يتم الحصول على إيصالات بالاستلام من العاملين أنفسهم؟

12 . هل تودع الأجور التي ليس لها طالب في حساب خاص في البنك؟ أم تودع لدى شخص مسؤول عنها؟

13 . هل هناك دائرة مستقلة عن إعداد جدول الرواتب والأجور مهمتها تسجيل الوقت؟

14 . هل يتم تدقيق جدول الرواتب والأجور من قبل دائرة تسجيل الوقت ودائرة التكاليف؟

15 . هل تقر بطاقات أوقات العمل أو عدد الوحدات المنتجة المعدة من قبل العامل من المشرف المختص؟ وهل تستخدم ساعات الوقت؟ أو أي نظام إلكتروني؟

16 . هل يجري تبادل أدوار موظفي الدفع من أجل الإجازات؟

17 . هل تراجع المدفوعات الدورية من قبل المراجع الداخلي؟

18 . هل توقع صفحة المدفوعات من قبل الموظف التي يعدها ويتم إقرارها من قبل الموظف المسؤول؟

19 . هل يتم إعداد سجل الدفع أو الشيك أو توقيع الشيك عن طريق الحاسوب؟ وإذا كان الجواب بالإيجاب أكمل الأسئلة؟

ومن الملاحظ أن نقاط ضعف الرقابة الداخلية الشائعة تعود إلى التوزيع غير الكافي للواجبات، فإذا كان للمشرف واجبات متعددة (كالتعيين والعزل وتحديد الأجور وتوزيع الشيكات وإقرار بطاقات الوقت)، مما يفسح المجال أمام الغش والخطأ.

إن الأخطاء التي يمكن ضبطها عن طريق قائمة الأسئلة وخريطة التدفقات يمكن أن تشمل ما يلي:

. المقارنة الدورية لجدول الرواتب والأجور مع ملف الأفراد لكشف عدم توقف الدفع للعمال الذين تركوا العمل.

. الضبط الدوري لتحديد الأجور.

. تسوية حساب البنك المختص.

. تبديل واجبات الموظفين بشكل دوري.

. تسوية جدول الرواتب والأجور مع بيانات حسابات التكاليف.

2 . تقويم الرقابة على العاملين والرواتب والأجور:

على مدير التدقيق أن يقوّم دورة الرقابة على العاملين والرواتب والأجور، لتحديد مدى الاعتماد عليها من خلال نقاط الضعف ونقاط القوة في نظم الرقابة ذات العلاقة. وعلى مدير التدقيق أن يقرر أي النظم تتضمن عناصر قوة رقابية يمكن الاعتماد عليها ودرجة ذلك. عند ذلك يجري تصميم إجراءات محددة لجمع أدلة إثبات لمعرفة ما إذا كانت هذه الرقابة تعمل بالشكل الذي تم توصيفه في الدراسة المستندية، وعلى العكس من ذلك فإن الضعف في نظم الرقابة (أو غياب الرقابة) يجب أن يقوم من حيث أثره في القوائم المالية. وفي هذه الحالة لابد من اتخاذ إجراءات تدقيق في نهاية العام تقدم تأكيد معقولاً للحماية من الأخطاء في حال حدوثها.

ونبين فيما يلي ملخصاً لأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية، أنواع الرقابة الرئيسية، اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الرواتب والأجور.

جدول الأهداف والاختبارات في دورة الرواتب والأجور

ج	أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة	الاختبارات الأساسية للعمليات
الوجود: يتم تسجيل مدفوعات الرواتب والأجور عن العمل المنجز فعلاً بواسطة العاملين الموجدين فعلاً	. موافقة رئيس العمال على بطاقة الزمن.	. فحص بطاقات العمل للتعرف على تأشيرة الموافقة.	. فحص دفتر اليومية الرواتب والأجور الأستاذ العام، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيمة الكبيرة أو غير العادية.
	. استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن.	. فحص البطاقات الزمنية.	. مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم والقيمة والتاريخ.
	وجود ملف ملائم للأفراد.	. فحص سياسات الأفراد.	. فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع.
	. الترخيص بالعمل.	. فحص ملفات الأفراد	
	. الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، ضبط الوقت، النفقات الخاصة بالرواتب والأجور.	. فحص خريطة الشركة، إجراء مناقشة مع العاملين، وملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها.	
	. يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات إلى الحاسب.	. فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التي رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام للعاملين.	. فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع.
	. الترخيص بإصدار الشيكات.	. فحص سجلات الرواتب والأجور للتعرف على تأشيرة الموافقة.	. مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد.
الاكتمال: تم تسجيل العمليات المالية الفعلية للرواتب والأجور.	. الترقيم المسبق لشيكات الرواتب والأجور والمحاسبية عنها.	. المحاسبة عن تسلسل شيكات الرواتب والأجور.	. تسوية مدفوعات الرواتب والأجور في يومية الرواتب والأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك.

	. إعداد المطابقة الحيادية مع البنك.	. إجراء مناقشة مع العاملين وملاحظة التسوية.	. إثبات تسوية البنك.
الدقة: تسجيل العمليات المالية للرواتب والأجور بالقيمة عن الوقت الذي تم العمل فيه فعلاً مع الدفع وفقاً لمعدل الأجر المناسب، وحساب الاستقصاءات بشكل مناسب.	. التحقق الداخلي من العمليات المحاسبية والقيم. . مقارنة الإجماليات لمجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب.	. فحص تأشيرة التحقق الداخلي. . فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة البيانات، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات.	. إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الزمن. . مقارنة معدلات الأجر مع عقد العمل الموافقة من مجلس الإدارة أو أي مصدر آخر.
	. الترخيص بمعدات الأجر أو الراتب أو العمولة. . الترخيص بالاستقطاعات بما في ذلك القيم الخاصة بالتأمين والإدخار.	. فحص سجلات الرواتب والأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي. . فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الأفراد.	. إعادة حساب إجمالي الأجر أو الراتب. . فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع إلى الجداول الضريبية وأشكال الترخيص في ملف الأفراد. . إعادة حساب صافي الأجر أو الراتب. . مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الرواتب والأجور فيما يتعلق بالقيمة.
التبويب: يتم تبويب	. وجود دليل ملائم	. فحص دليل الحسابات.	. مقارنة التبويب مع دليل

العلميات المالية للرواتب والأجور على نحو ملائم.	للحسابات. . التحقق الداخلي من التبويب.	. فحص تأشيرة التحقق الداخلي.	الحسابات أو دليل التعليمات. . فحص بطاقة الزمن في الإدارة والتي يتبعها العامل، وفحص تذكرة العمل للتعرف على تخصيص العمل، والتتبع خلال توزيع العمل.
التوقيت: يتم تسجيل العمليات المالية للرواتب والأجور في التواريخ الصحيحة.	. تتطلب الإجراءات إن يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم الدفع.	. فحص الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل.	مقارنة تاريخ التسجيل للشيك في يومية الرواتب والأجور مع التاريخ في الشيكات الملغاة وبطاقات الزمن.
	. إجراء تحقق داخلي.	. فحص تأشيرة التحقق الداخلي.	. مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك للشيك.
الترحيل والتلخيص: تم إدراج العمليات المالية للرواتب والأجور على نحو ملائم في الملف الرئيسي للرواتب والأجور وتم تلخيصها بشكل ملائم.	. التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للرواتب والأجور. مقارنة الملف الرئيسي للرواتب والأجور مع إجماليات الأستاذ العام.	. فحص تأشيرة التحقق الداخلي. . فحص التأشيرات في تقارير الملخص الإجمالي بما يوضح إجراء المقارنات.	. اختيار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الرواتب والأجور وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملف الرئيسي للرواتب والأجور.

ثالثاً: الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور:

يعتبر استخدام الإجراءات التحليلية أمراً هاماً في دورة الرواتب والأجور وتتسم معظم الإجراءات التحليلية التي يمكن أن تستخدم في دورة الرواتب والأجور بأنه يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة وبالتالي تعد صغيرة في تحديد الجوانب التي يكون من المرغوب فيه إجراء فحص إضافي بها. ومن أهم هذه الإجراءات في دورة الرواتب والأجور:

. مقارنة رصيد حساب الرواتب والأجور مع نظيره في الأعوام الماضية (ومطابقة الزيادة في معدل الرواتب والأجور والزيادة في الحجم) وقد تشير تلك المقارنة إلى التحريفات الممكن وقوعها في حسابات مصروف الرواتب والأجور.

. مقارنة تكلفة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع نظيرها في الأعوام الماضية وقد تشير تلك المقارنة إلى التحريفات الممكن وقوعها في تكلفة العمل مباشرة وكذلك المخزون السلعي.

. مقارنة مصروف ضريبة الرواتب والأجور كنسبة مئوية من الرواتب والأجور مع نظيرها في السنوات الماضية، وقد تشير المقارنة إلى تحريفات ممكنة في مصاريف ضريبة الرواتب والأجور والتزام ضريبة الرواتب والأجور.

. مقارنة حسابات ضريبة الرواتب والأجور المستحقة مع نظيرها في الأعوام الماضية وقد تشير هذه المقارنة إلى التحريفات الممكنة في ضرائب الرواتب والأجور المستحقة ومصروف ضريبة الرواتب والأجور.

. مقارنة مصروف الرواتب والأجور المقدرة بالموازنة مع مصروف الرواتب والأجور الفعلية، وقد تشير المقارنة، إلى التحريفات الممكنة في مصروف الرواتب والأجور.

رابعاً: الاختبارات الجوهرية المتعلقة بأرصدة الحسابات في دورة الرواتب والأجور:

غالباً ما تكون الاختبارات التفصيلية المتعلقة بالأرصدة محددة و أهم ما يركز عليه المدقق في هذه الدورة تحقيق هدفي التدقيق وهما الدقة واستقلال الفترات الزمنية ويتمثل الاهتمام الكبير بكلا الهدفين في التأكد من أنه لا يوجد تخفيض أو مستحقات. ويتم مناقشة الحسابات الرئيسية للالتزامات في دورة الرواتب والأجور كما يلي:

1 . القيم المحتجزة من الأجور والرواتب المدفوعة للعاملين:

يمكن اختبار ضرائب الأجور والرواتب التي تم حجزها من المنبع عن طريق مقارنة الرصيد مع يومية الرواتب والأجور، ونموذج ضريبة الرواتب والأجور بالفترة التالية والمدفوعات النقدية في الفترة التالية، ويتم التحقق من الاستقطاعات الأخرى بالطريقة نفسها.

2 . الرواتب والأجور المستحقة:يتمثل إجراء التدقيق (بعد تحقق المدقق من تحديد سياسة الشرعة بخصوص الأجور المستحقة ويتأكد من اتساقها مع السنوات السابقة) في اختبار استقلال الفترات الزمنية الدقيقة لإعادة حساب المستحقات لدى العميل.

3 . العمولات المستحقة:

يتم اتباع المفاهيم نفسها التي سبق ذكرها بالنسبة للرواتب والأجور المستحقة، ولكن عادة ما يكون من الصعب دائماً التحقق من المستحقات لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الاتفاقيات بين الشركات ورجال البيع وباقي العاملين الآخرين الذين يعملون بنظام العمولة، فمثلاً فقد يتم دفع العمولة لبعض موظفي البيع شهرياً مع عدم منحهم راتباً ثابتاً، بينما يحصل آخرين على راتب شهري بالإضافة إلى عمولة يتم دفعها كل ربع سنة، وحين يتم التحقق من العمولات المستحقة، يكون من الضروري أولاً أن يتم تحديد طبيعة اتفاق العمولة و بعد ذلك اختبار العمليات الحسابية بناء على ما جاء في الاتفاق. ومقارنة طرق استحقاق العمولات مع ما يقابلها في السنوات الماضية للتعرف على مدى الاتساق.

4 . العلاوات المستحقة:

تشكل العلاوات غير المدفوعة في نهاية العام والتي تخص كلاً من رجال الإدارة والعاملين عنصراً هاماً قد ينتج عن عدم تسجيله وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية ويتم عادة التحقق من المستحقات من خلال إجراء مقارنة مع القيم المرخص بها في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

5 . ضرائب الأجور المستحقة:

يمكن التحقق من ضرائب الأجور عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة في الفترة التالية لتحديد القيمة التي كان يجب تسجيلها كالتزام في تاريخ إعداد الميزانية.

وفي الختام لابد من الإشارة إلى أن أغلب حسابات دورة الرواتب والأجور تقفل في قائمة الدخل، وينبغي على المدقق إجراء قدر ضئيل نسبياً من الاختبارات الإضافية لحسابات قائمة الدخل في معظم عمليات التدقيق بعد إجراء كل من الإجراءات التحليلية، اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات، والاختبارات الخاصة بحسابات الالتزامات التي سبق مناقشتها، ويكون من الضروري تنفيذ اختبارات إضافية موسعة في حالة كون الرقابة الداخلية غير كافية، أو اكتشاف تحريفات جوهرية خلال الاختبارات الخاصة بالالتزامات، أو اكتشاف انحرافات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية، وعلى الرغم من ذلك، عادة ما يتم اختبار بعض حسابات قائمة الداخل في دورة الرواتب والأجور، ومن هذه الحسابات مكافأة ورواتب رجال الإدارة، العمولات، مصروف ضرائب الرواتب والأجور, والأجور الإجمالية.

أسئلة حول الفصل الثامن

1 . ما هي الحسابات ذات العلاقة بالأفراد والرواتب والأجور؟

2 . ما هي الواجبات التي يجب فصل بعضها عن بعض في نظام الرقابة على الرواتب والأجور؟

3 . لماذا يجب على المدقق أن يحضر بشكل مفاجئ توزيع الرواتب والأجور على العاملين؟

4 . ما هي الأخطاء الشائعة في دورة الرواتب والأجور، ما هي مميزات الرقابة التي يجب على المدقق أن يبحث عنها لمنع حدوث هذه الأخطاء أو اكتشافها؟

5 . بافتراض أن تشغيل بيانات الرواتب والأجور يتم عن طريق الحاسوب، ما هي الملفات التي يجب أن تقابل بعضها مع بعض لأغراض التدقيق من خلال استخدام الحاسوب في التدقيق ؟

اشرح لماذا لا تجري الحماية من نقاط الضعف هذه في التقويم الأولي، لكنها تكشف في أثناء مرحلة مراجعة الالتزام؟

10 . في أثناء تدقيقك لحسابات شركة النصر المساهمة الصناعية تبين أن إدارة الشركة تقوم بدفع الأجور نقداً لاعتقاده أن ذلك يخفف من أعباء الأعمال الكتابية وأن هذه الطريقة مفضلة من قبل العاملين لديها. وقد تبين في أثناء التدقيق أن صندوق المصاريف النثرية يتضمن 20000 تقريباً منها 1850 عدت أجوراً ليس لها أصحاب.

وقد كشفت التحريات أن إدارة الشركة تضع أي أجور ليس لها أصحاب في صندوق المصاريف النثرية وتستخدمها بتسديد المدفوعات النقدية، وعند ظهور أصحاب الاستحقاق بالأجر تدفع استحقاقاتهم من صندوق المصاريف النثرية، مما يحصر مسؤولية دفع النقدية بيد شخص واحد هو أمين صندوق المصاريف النثرية.

المطلوب:

1 . هل يقدم نظام الرقابة الداخلية لدى الشركة حماية مناسبة للأجور غير المدفوعة؟

2 . طالما أن الإدارة تصر على دفع الأجور نقداً فما هي الإجراءات التي تقترحها لتدعيم نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأجور التي لا يظهر أصحابها فوراً؟

3 . ما هي الإجراءات القوية التي تقترح اختبار الالتزام به؟

الفصل التاسع

تدقيق دورة التمويل والاستثمار

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1 . وصف دورة التمويل والاستثمار مع نماذج من المستندات والرقابة.

2 . تقديم أمثلة على اختبارات الرقابة على الديون وملكية رأس المال وعمليات الاستثمار.

3 . وصف الإجراءات الجوهرية على حسابات الاستثمار والتمويل.

4 . وصف الأخطاء الشائعة والغش في حسابات وعمليات الاستثمار والتمويل، وتصميم إجراءات تدقيق واستقصاء للحماية منها.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل التاسع

تدقيق دورة التمويل والاستثمار

المقدمة

استخدمت ENRON مئات الترتيبات خارج الدفاتر تعرف بشخصيات معنوية ذات أهداف خاصة Special Purpose entities أي SPTs لخلق مشروعات مشتركة لأعمال جديدة كتجارة الطاقة وحرب النجوم، وقد استخدمت هذه الشخصيات ذات الأهداف الخاصة SPEs لإثراء موظفي شركة ENRON وإخفاء أكثر من بليون دولار عن دائني الشركة، والمستثمرين والمدققين أيضاً، وقد تم تحويل هذه الشخصيات SPEs عن طريق ضمان من أسهم شركة ENRON وقد كانت القيم المضمونة تتناسب مع أسعار أسهم ENRON التي قاربت 100 دولار، وحينما تهاوت أسعار أسهم ENRON تهاوت معها قيمة الضمانات مما أدى إلى فشل الكثير من هذه المشروعات ذات الأهداف الخاصة، مما أظهر للمدققين فشلهم في اكتشاف تلك المشروعات المخبأة تحت عباءة تلك الشركة المفلسة، التي كانت إدارة ENRON قد دفعت ملايين من الدولارات لموظفي Wall stkeet للإبقاء على هذه الشخصيات المعنوية خارج الدفاتر (أو خارج الميزانية) ولو كان المدققون أدركوا مبكراً وجود مثل هذه SPEs لكانوا عملوا على دمج هذه المشروعات ضمن حسابات ENRON مما يؤدي إلى المحافظة على بقاء ENRON وعلى شركة ARther Andersen التي توارت عن الأنظار بعد فضيحة ENRON.

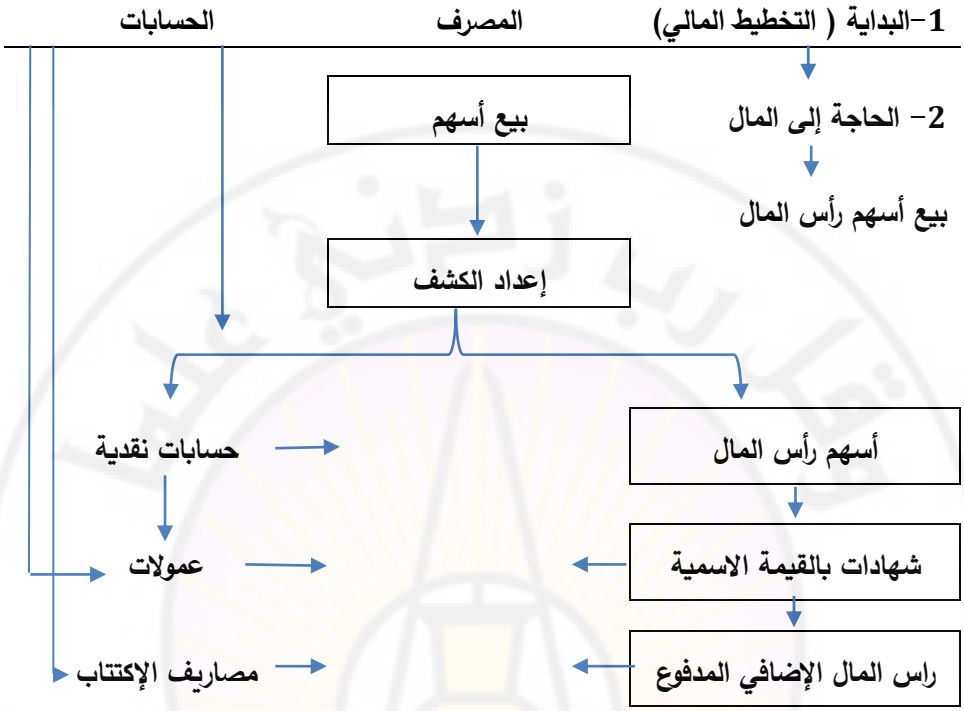
ويظهر هذا المثال الحجم الكبير وتعقيد العمليات في دورة التمويل والاستثمار، مما يجعل تركيز الأنشطة الرقابية على شرعية العمليات وكفاءة المحاسبين القادرين على فهم العمليات وما يتعلق بها من معايير محاسبية، أما تركيز الإجراءات الجوهرية فهو

على فهم العمليات، والتحقق من عملياتها الحسابية ومقاديرها وللإفصاح المناسب عنها في القوائم المالية.

أولاً . طبيعة دورة التمويل والاستثمار والأنشطة المرتبطة بها

تتضمن هذه الدورة التخطيط لمتطلبات رأس المال أو الحصول على القروض، أو استخدام الأموال من أجل الاستثمار في أملاك، أو مصانع أو معدات، أو أوراق مالية من السوق أو مشاريع مشتركة أو شراكات أو شركات تابعة، ومع أن عمليات هذه الدورة تشمل كميات كبيرة من النقود إلا أن عدد هذه العمليات محدود بالمقارنة بعمليات المشروع الأخرى، وهي تتضمن قضايا محاسبية معقدة تحتاج إلى تركيز انتباه الإدارة والمدقق.

وتبدأ دورة التمويل والاستثمار عند المدير المالي الذي يعتمد على خطه مالية من شأنها تدبر نقص التمويل عن طريق زيادة رأس المال وبيع أسهم جديدة أو الاقتراض، وقد يكون المطلوب توظيف الأموال الفائضة لدى الشركة عن طريق شراء أصول جديدة ملموسة كالأملاك العقارية أو المصانع أو المعدات أو عقود PPSE أو شراء أصول غير ملموسة كالشهرة وبراءة الاختراع، مما يجعل الحسابات ذات العلاقة بهذه الدورة كثيرة العدد مع قلة العمليات التمويلية أو الاستثمارية وطبيعتها المعقدة في بعض الأحيان كطريقة الملكية في توظيف الاستثمارات وتوحيد القوائم المالية، والشهرة، وضرائب الدخل والمشتقات وغيرها كثير.



من الشكل يلاحظ أن عمليات وأنشطة دورة التمويل والاستثمار تتضمن ما يلي:

1 . التخطيط المالي:

يبدأ التخطيط المالي من قائمة التدفقات النقدية على شكل تنبؤ للعام القادم يبنى على أساس المبيعات المتوقعة وتغيرات المخزون والمستلزمات المختلفة اللازمة للنهوض بعملية الإنتاج، إذ تمثل هذه الموازنة مؤشرات تبين الفوائض النقدية المتوقعة، أو مدى الحاجة إلى النقدية خلال العام القادم، ويتم إدماج هذه الموازنة مع الموازنة الرأسمالية التي تقر من مجلس الإدارة وتلزم الإدارة بالحيازة الرأسمالية اللازمة لتوظيف فوائض المشروع عن طريق شراء أصول رأسمالية جديدة.

وتمثل الموازنة النقدية (أو قائمة التدفقات النقدية التنبؤية) والموازنة الرأسمالية Capital Budget الأداتان الأساسيتان لتمكين الإدارة المختصة باتخاذ قرارات تنفيذية هامة.

2 . زيادة رأس المال أو الاقتراض:

يقر مجلس الإدارة عادة بيع أسهم رأس المال تنفيذاً لقرار الهيئة العامة للمساهمين، ومن المستحسن أن يوافق كافة أعضاء مجلس الإدارة على هذا الإجراء خطياً، حيث تحول الصلاحية للمدير المالي أو رئيس المحاسبة لمتابعة هذه الإجراءات، ويتوقع المدققون أن يجدوا هذه التواقيع إشعاراً بشرعية هذا الإجراء الذي اتخذه المدير التنفيذي (CEO) أو المدير المالي (CFO) أو رئيس مجلس الإدارة أو غيرهم من كبار المسؤولين الإداريين.

ويتم تنفيذ بيع الأسهم أو السندات عن طريق وسيط قد يكون المصرف أو شركة وساطة، حيث يتم بيع الأسهم أو السندات مقابل توزيعات من أرباح الشركة أو فوائد.

وقد كانت عمليات مالية كثيرة تجري في الماضي خارج الميزانية، حيث تلتزم الشركة بالتزامات غير مسجلة في الحسابات، كعقود الإيجار التشغيلية أو خصم السندات، أو الاعتمادات المستندية، أو الضمانات، أو الالتزام بالبيع بسعر محدد، أو أنواع محددة من خيارات الأسهم، ولما كانت العمليات خارج الميزانية تسبب مشكلات في التقارير المالية والإفصاح في كثير من الأحيان، فإن المعايير الدولية المعاصرة قللت كثيراً من هذا النوع من العمليات التي تجري خارج الميزانية، فغدا من الصعب خلق شخصية معنوية ذات أغراض خاصة SPEs، ومع ذلك فما زال المدققون يحسبون حساباً لوجود مثل هذه العمليات خارج الميزانية.

ويحتفظ رئيس الحسابات بسجلات كافية لمعالجة أوراق الدفع أو السندات التي تدين بها الشركة وتلتزم بتسديدها في تواريخ معينة، بما يشبه حسابات الموردين على أن يؤخذ بالاعتبار تاريخ الاستحقاق والفوائد المستحقة، مع إمكانية فتح سجلات مساعدة عند الحاجة.

وإن هـذه الالتزامـات تقتضـي مـع الإدارة أن تأخـذ فـي اعتبارهـا قياسـها والإفصـاح عنهـا دورياً، كالتزامات عقود الإيجار، والضرائب المؤجلة والتزامات تقاعد الموظفين.

ويعمـل المـدققون علـى المطابقـة مـع شـركات الوسـاطة وغيرهـا للتأكـد مـن سـلامة المعالجـة المحاسبية لمثل هذه الالتزامات.

3 . العمليات الاستثمارية:

تأخـذ العمليـات الاسـتثمارية فـي الشـركة تحـت التـدقيق أشـكالاً مختلفـة، فقـد تأخـذ شـكل الأصـول الملموسـة التـي تـدخل فـي إطـار دورة الحيـازة والمشـتريات وقـد تأخـذ شـكل أصـول غيـر ملموسـة كالشـهرة وبـراءات الاختـراع وغيرهـا، وقـد تأخـذ شـكل أوراقـاً ماليـة أو مشـتقات تحصل عليها من البورصة.

وينبغي أن يأخذ المدقق بعض النقاط بخصوص العمليات الاستثمارية وأهمها:

1 . الإجازة:

إن المسـؤولين عـن الحوكمـة فـي الشـركة أو الوحـدة المحاسـبية الخاضـعة للتـدقيق، يجـب أن يكونـوا علـى اتصـال بالموافقـة علـى شـراء الاسـتثمارات، فقـد تتـرك صـلاحيات الموافقـة أو إجـازة حيـازة الاسـتثمارات لمجلـس الإدارة مجتمعـاً وقـد يفـوض هـذا المجلـس هـذه الصـلاحية إلـى لجنـة تنفيذيـة أو لجنـة خاصـة بالاسـتثمارات ممـا يجعـل المـدقق مهتمـاً بالحصول على هذه الموافقة لدى كل عملية حيازة للاستثمارات.

ب . الحيازة:

يمكـن أن تـودع الأسـهم والسـندات لـدى شـركة مختصـة أو لـدى شـركة الوسـاطة أمـا إذا بقيـت الاسـتثمارات أو الشـهادات الخاصـة بهـا بحـوزة الشـركة فيجـب أن توضـع فـي المصـرف أو فـي مكـان آمـن داخـل الشـركة كـأن تبقـى بحـوزة المـدير العـام أو رئـيس مجلـس الإدارة أو بحوزتهمـا معـاً أو بحـوزة أحـدهما مـع المـدير العـام أو رئـيس الحسـابات فـلا يفـتح الصندوق الخاص بهذه الاستثمارات إلا بحضور الشخصين معاً.

أما الأصول غير الملموسة كبراءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطباعة وما شابه فيمكن الإطلاع على المستندات القانونية الخاصة بها أو العقود الخاصة بحيازتها.

ج . المحاسبة عن الاستثمارات:

بعد الحصول على الإجازة وتنفيذ حيازة الاستثمارات وتسديد قيمتها بعد إعداد سند القيد الخاص بها، يأتي دور السجلات المحاسبية التي تبقى على هذه العمليات عبر الزمن، من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بحيازة الأوراق المالية بقيمها السوقية، وتطبيق طريقة الملكية في المحاسبة عن الأسهم، وفي إعداد القوائم المالية الموحدة، والشهرة، والاستهلاك الرأسمالي وتقويم الأصول غير الملموسة، والاستهلاك للأصول غير الملموسة والأعباء المؤجلة، والضرائب المؤجلة، والتزامات التقاعد والتزامات ما بعد التقاعد، وأدوات مالية أخرى، وإن فهم الإدارة لمثل هذه المعايير وتفسيراتها المختلفة ومصلحة الإدارة في زيادة قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو المصروفات تجعل مثل هذه القرارات مثار اهتمام وتفحص مدققي الحسابات.

د . التسويات الدورية:

إن التسويات الأهم في الاستثمارات في الأوراق المالية تتمثل في التحري والعد المادي لشهادات الأسهم السوقية، وهي تماثل العد المادي للمخزون السلعي التي تتحقق من الوثائق المؤيدة للملكية ومقارنة هذه المعلومات مع السجلات المحاسبية.

وعند إيداع الأوراق المالية لدى شركة وساطة فإن الشهادة المكتوبة المتعلقة بهذه الأوراق المالية هي الوثيقة الكافية، ولابد من رسالة تمثيل من إدارة العميل تؤكد أن كافة الاستثمارات التي يملكها العميل مسجلة في الدفاتر وظاهرة في القوائم المالية وما هو غير ظاهر يعبر عنه ملاحظات.

وإن عد الأوراق المالية ليس مجرد تفحص أوراق مكتوبة، بل يجب أن يتناول سجل الشركات التي ترتبط الأوراق المالية بأسهمها أو سنداتها، والفوائد ومعدلاتها بالنسبة للسندات، والتوزيعات بالنسبة للأسهم ومعدلاتها بالنسبة للأسهم الممتازة، وتاريخ استحقاق السندات، وتسلسل أرقامها، وقيمتها الاسمية... وإن مثل هذه المعلومات يجب أن تكون مرتبة ومعدة من قبل موظفي العميل دون الانتظار ليطلبها المدقق.

ومن الطبيعي أن الجرد المفاجئ لهذه الأصول قد يكشف عن استخدامها من قبل بعض عناصر الإدارة العليا كضمانات لبعض القروض وما إلى ذلك من عمليات غش.

ونعرض فيما يلي نماذج عن عمليات تتعلق بدورة التمويل والاستثمار وتبين أهمية الخطر الملازم في هذه الدورة:

آ . محاسبة عقود الإيجار

يخضع تصنيف عقود الإيجار إلى إيجار تشغيلي وإيجار تمويلي أو رأسمالي إلى اعتبارات المعيار الدولي 17 وإن قيام الإدارة بالالتفاف على هذا المعيار ليس أمراً صعباً مما يترك آثاراً عميقة على القوائم المالية، فلو اشترت إحدى الشركات أصولاً بعقد إيجار تمويلي وكان مجموع هذه الأصول كبيراً مما يظهر التزامات هذا العقد المتداولة كبيرة تؤدي إلى ظهور نقص في رأس المال العامل، وقد عمدت الإدارة إلى تصنيف هذا العقد تشغيلي أي بدون رسملة الأصول المتعاقد عليها، والاكتفاء بتسجيل الأقساط على أنها مصروفات، قد يؤدي ذلك إلى إظهار رأس المال العامل موجباً، وتسهيل قيام الشركة بالحصول على قروض من المصارف. ولوحدث وأفلست هذه الشركة وأقامت المصارف دعوى على المدقق قد يؤدي ذلك إلى الحكم على هذا المدقق بالمسؤولية التقصيرية إذا كانت مخالفة المعيار 17 واضحة يمكن للمتمكن من المحاسبة أن يكتشفها.

وقد قدرت لجنة البورصة في أمريكا SEC عام 2005 أن الشركات الخمسمائة الأكثر شهرة من المسجلين في البورصة لديها 482 بليون دولار عقود إيجار مستبقاة خارج الدفاتر أي معتبرة إيجار تشغلي وليست مرسملة كعقود الإيجار التمويلي.

ب . شروط منح القروض

كثيراً ما تدخل المصارف شروطاً عند تقديم القروض للشركات الخاضعة للتدقيق لحماية مصلحتها وضمان تسديد القروض، كأن يبقي المقترض مركزه المالي على الحالة التي كانت قائمة عند تقديم القرض؛ مما يؤدي إلى تقييد دفعت توزيعات الأرباح نظراً لما تسببه من تخفيض في السيولة، ويمكن أن تمنع الشركة المقترضة من الحصول على قروض أخرى خلال فترة محددة، أو تقديم الأصول كضمان لديون أخرى مما يضعف حق المصرف في استيفاء ديونه من خلال المحافظة على وضعه السابق، وفي حال خالف المقترض هذه الشروط يحق للمقرض (المصرف) أن يدعي فوراً ويطلب تسديد كامل القرض مما قد يؤدي بالمقترض إلى هاوية الإفلاس، وفي حال عدم إشارة المدقق إلى مثل هذه المخالفات قد يتعرض إلى دعوى تطالبه بالتعويض، وقد تلجأ الشركة إلى عدم إظهار هذه المخالفات مما يلقي على المدقق عبء الإطلاع على الاتفاقيات والحصول على أدلة تثبت التزام الشركة بتنفيذها.

ج . العمليات من الأطراف ذات العلاقة Related Party Transaction

الطرف ذو العلاقة هو الطرف الذي يتمكن من ممارسة نفوذ على الشركة تمكنها من اتخاذ بعض القرارات التي تحقق مصلحته أكثر من مصلحة الشركة، مما يجعل التعرف على العمليات مع مثل هذه الأطراف كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام مثلاً، تمثل مفتاحاً لعمليات غش ترتكب لمصلحة هذه الأطراف.

د . عمليات معقدة:

كثيراً ما يلجأ العملاء (الشركات الخاضعة للتدقيق) للعمل مع مصارف الاستثمار لخلق عمليات تمويلية واستثمارية قد تحتاج للعودة لمعايير المحاسبة الدولية لمناقشة قياسها والتعبير عن نتائجها في القوائم المالية.

وإذا كانت هذه العمليات أكثر خطورة تميل الإدارة لعدم إظهارها في القوائم المالية خوفاً من تسوية الوضع المالي، وقد تصبح هذه العمليات المخبأة بؤرة للغش والتلاعب تلقي على المدقق عبء البحث عنها.

وتقدر الأصول خارج الميزانية في المصارف الأمريكية الأربعة: بنك أمريكا، ستي غروب، مورغان سيس، ويلس فارغو عام 2002 بمبلغ 5.2 ترليون دولار.

هـ . تخفيض القيمة Impairment

تتضمن الاستثمارات الكبيرة خطر انخفاض قيمتها التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية حيث تعد هذا الانخفاض بمثابة خسارة عند حدوثها، والمشكلة في تقدير قيمة هذه الاستثمارات وتحديد قيمة انخفاض القيمة، وإذا أخذنا الشهرة Good will على سبيل المثال نجد أن الأمر غاية في التعقيد، ومن المألوف عادة أن تسعى الإدارة نحو تشكيل احتياطات معلنة أو سرية لتخفيض نفقاتها في السنوات القادمة وتخفيض قيمة أصولها في الوقت الحاضر، ومع أن المدقق يتحسس خطر رفع قيمة الأصول أو عرضها بأكثر من قيمتها القابلة للتحقق، إلا أن التخفيض غير المبرر يجب أن يكون موضوع تساؤل المدقق أيضاً.

ق . الإفصاح:

إن القياس الملائم يقتضي إفصاحاً ملائماً، فإذا اعتبرت الإدارة أن عقد الإيجار تمويلياً وليس تشغيلياً أثّر ذلك في ضرورة الإفصاح عن القيمة المرسملة للعقد وعرضه

كالأصول الأخرى بالقيمة النقدية للأصل موضوع العقد، وعرض الالتزامات المترتبة على ذلك أيضاً في جانب الالتزامات من الميزانية، أما إذا اعتبر العقد تشغيلياً فيكتفى بالإشارة إلى العقد عن طريق ملاحظة.

ثانياً . اختبارات الرقابة والعمليات الأساسية في دورة التمويل والاستثمار:

يهتم المدققون في دورة الاستثمار والتمويل بالأنشطة الرقابية المعتادة؛ كالإجازة، والحيازة، والمحاسبة، والتسويات الدورية، ولا يقل عن ذلك أهمية التعرف على المستوى الإداري المسؤول عن هذه الوظائف.

أما أنواع اختبارات الرقابة فتذهب إلى التقصي والملاحظة المرتبطة بوظائف الاستثمار والتمويل.

ولما كانت عمليات الاستثمار والتمويل قليلة العدد وكبيرة القيمة فإن تدقيقها يتم بشكل كامل من خلال الإجراءات الجوهرية.

ولذلك فإن المدققين في هذه الدورة لا يقومون بالفحص المعتاد للعينات من أجل اختبار الرقابة كما في الدورات الأخرى، لأن هذا الفحص لا يخفض الإجراءات الجوهرية في دورة التمويل والاستثمارات التي يجب فحصها بالكامل من خلال الإجراءات الجوهرية.

ومع ذلك فإن ضعف الرقابة في هذه الدورة قد يقود إلى تطوير بعض الإجراءات الجوهرية المعتادة.

ومن الأهمية بمكان التعرف على القيود على التعامل مع النظام أو المستندات أو الأصول التي تمثل مدخلاً لإجراءات أخرى، وإذا كانت الشركة مدرجة في السوق المالي في أمريكا يترتب على المدقق تقديم تقرير خاص حول الرقابة الداخلية بحسب قانون SOX وهو إجراء لا يطبق بحسب معايير التدقيق الدولية أو بحسب المعايير الخاصة GAAS بالشركات الأمريكية غير المدرجة في السوق المالي.

2 . 1 . اعتبارات الرقابة:

من الصعب وجود فصل حاسم للمسؤوليات الوظيفية عند قيام الموظفين الكبار في الشركة برسم الصلاحيات في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، ولعله من غير المنطقي أن نجد المدير التنفيذي CEO يمكن أن يجيز الاستثمار لكن بدون القدرة على الدخول على سجلات حملة الأسهم أو شهادات الأوراق المالية وغيرها. إذ إن الفصل الحقيقي يمكن أن يوجد في الإدارة الوسطى وما دون، أما تنفيذ هذا الفصل في الإدارة العليا فهو أمر صعب نسبياً.

ولحل هذا الإشكال لابد من خلق أنشطة رقابية تعويضية، تعمل على تخفيض الخطر الناجم عن الرقابة الغائبة نتيجة عدم التقيد بالفصل بين المسؤوليات الوظيفية على مستوى الإدارة العليا، فقد يفوض المدير المالي بشراء استثمارات وله أن يستدعي شركة الوساطة ويعطيها تعليمات بالشراء أو بالبيع، وهو مخول ببيع الأوراق المالية التي تمتلكها الشركة، وقد يكون التعويض عن طريق الاتفاق مع شركة الوساطة لإبلاغ الحسابات في الشركة عن كافة العمليات التي تتم لمصلحتها، والقاعدة العامة أن يشترك عدد من الأشخاص بتنفيذ العمليات الاستثمارية والتمويلية وعدم تركها لشخص واحد، وفي حال تعذر هذه المشاركة لابد من إتاحة الاطلاع عليها والتحقق منها، فإذا وافق مجلس الإدارة على خلق شراكة أو شراء أوراق مالية فإن المدير التنفيذي أو المدير المالي قد يفوض بتنفيذ هذا القرار وحيازة الوثائق أو الشهادات الخاصة بهذه العملية وإعطاء القرارات الخاصة بالتقويم مما يؤدي إلى جمع عدة مسؤوليات بيد شخص واحد، وقد يأخذ التعويض شكل تقديم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة، أو الإطلاع على الإجراءات المتخذة من قبل لجنة الاستثمارات التابعة إلى مجلس الإدارة، ومن المألوف

أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي بالمطابقة والتسوية بين الأوراق المالية وما يرتبط بها من سجلات محاسبية، ونبين فيما يلي نماذج من الأسئلة المرتبطة بأهداف الرقابة:

أوراق الدفع:

1 . البيئة:

أ . هل تحفظ سجلات أوراق الدفع لدى شخص لا يستطيع توقيع أوراق دفع أو شيكات.

ب . هل يسمح بالاستدانة بضمانة أوراق الدفع عن طريق المدراء؟ أو عن طريق أمين الصندوق؟ أو من قبل المدير المالي؟

ج . هل تحتاج أوراق الدفع إلى توقيعين مجازين أو أكثر؟

2 . الحدوث:

هل تمزق أوراق الدفع المدفوعة، أو تختم بعبارة مدفوع، أو تصنف؟

3 . الكمال:

هل يتم التأكد من أن كافة أوراق الدفع مسجلة.

4 . الدقة:

أ . هل تحول مستندات الاقتراض للمحاسبة لمراجعتها؟

ب . هل تقارن مطالبات البنك مع سجلات الالتزامات غير المسددة؟

ج . هل تتم التسوية بين الأستاذ المساعد لأوراق الدفع مع الأستاذ العام؟

5 . قطع الحسابات:

هل تسجل أوراق الدفع الجديدة في الفترة المناسبة؟

6 . التصنيف:

هل توجد معلومات كافية لتصنيف أوراق الدفع بين جارية وطويلة الأجل؟

الاستثمارات:

1 . البيئة الرقابية:

أ . هل تقر استراتيجية الاستثمار من مجلس الإدارة؟

ب . هل تتناسب بنية الاستثمارات مع أهداف الشركة؟

ج . هل تتناسب إرشادات الاستثمار وحدوده مع سياسة الشركة؟

د . هل تستخدم المشتقات لترسيخ أهداف الشركة؟

هـ . هل تراجع العلاقات مع شركات الوساطة لتحديد تعارض المصلحة؟

و . هل الموظفين المسؤولين عن تسجيل الاستثمارات مؤهلين لمزاولة هذا العمل؟

وهل يتلقون التدريب المناسب؟

2 . الحدوث:

هل تتم تسوية كشوف شركات الوساطة شهرياً؟

3 . الكمال:

هل تتم المناقشة مع شركات الوساطة من قبل موظفي الشركة المختصين؟

4 . الدقة:

أ . هل تراجع المحاسبة كافة عمليات الاستثمار الهامة؟

ب . هل تتم مقارنة الاستثمارات المشتراة أو المباعة بحسب كشف شركات السمسرة مع حساب الاستثمار؟

ج . هل تتم مقارنة مشتريات ومبيعات الاستثمارات مع حركة استلام ودفع النقدية؟

د . هل تنعكس تسويات طريقة الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات على القوائم المالية؟

هـ . هل تلقى العاملون في محاسبة الاستثمارات تدريبات على محاسبة التحوط؟

5 . قطع الحسابات:

هل يتم التأكد من أن مشتريات ومبيعات الاستثمارات سجلت في الفترة المناسبة؟

6 . التصنيف:

أ . هل يتفق تصنيف الاستثمارات مع أهداف الشركة؟

ب . هل يراجع الإفصاح من قبل الإدارة العليا؟

2 . 2 . الرقابة على التقديرات المحاسبية:

إن التقدير المحاسبي هو تقريب لأحد عناصر القوائم المالية، مفردة، أو حساب؛ ويدخل التقدير غالباً في القوائم المالية الأساسية لأن بعض عناصر التقويم غير مؤكدة، وقد تعتمد على أحداث تقع في المستقبل، ولأن بعض البيانات لا يمكن تجميعها على أساس التوقيت أو فعالية التكلفة، ويمكن عرض الأمثلة التالية من خلال دورة الاستثمار والتمويل:

. الآلات والمعدات: العمر الإنتاجي وقيمة النفاية.

. الأدوات المالية: تقويم الأوراق المالية، القيمة العادلة للسندات والأوراق المالية، تصنيف الأوراق المالية إلى حيازة التاريخ الاستحقاق، أو متاحة للبيع، وأوراق مالية وأوراق تجارية خاصة بالملكية، واحتمال التحوط، وافتراض نموذج الاستثمار، ويمكن أن تصبح قضية التقويم أكثر صعوبة إذا تم استلام الاستثمار في عملية غير نقدية، وليست قابلة للتسويق حالياً.

. المستحقات: التعويضات في خيارات الأسهم والتعويضات التقاعدية.

. عقود الإيجار: التكلفة الأولية المباشرة، والقيم المتبقية، وتكاليف التنفيذ، ورسملة معدلات الفائدة.

. المعدلات: معدلات الفائدة على أوراق القبض أو الدفع.

إن إعداد التقديرات هي من مسؤوليات الإدارة، ويعمل المدقق على بقاء هذه التقديرات بعيدة عن التضليل في القوائم المالية، وذلك من خلال تقديم الإدارة لمبررات التقدير والحاجة إليه وتقديم البيانات الكافية لتبرير التقديرات التي اعتمدت عليها الإدارة، على أن تكون هذه التقديرات تمت من قبل أشخاص لديهم الخبرة الكافية للقيام بهذه التقديرات، التي تمت مراجعتها والموافقة عليها من قبل مستويات إدارية لها صلاحية للموافقة على هذه التقديرات.

وللمدقق أن يتحرى عن الأشخاص الذين قاموا بالتقدير، وما هي التقديرات التي أخذت بالاعتبار؟ وما هي البيانات التي اعتمدت أساساً في التقديرات؟

كما للمدقق أن يلاحظ البيانات التي اعتمدت أساساً في التقدير ويعيد العمليات الحسابية التي أدت إلى التوصل لهذه النتائج.

ويبدأ تدقيق التقديرات المحاسبية من الرقابة وينتهي من خلال المقارنة مع السنوات السابقة أو أي تقارير داخلية ذات علاقة بمضمون التقديرات المحاسبية.

3 . 2 . الإجازة:

معظم العمليات في دورة التمويل والاستثمار تتضمن مبالغ كبيرة من النقود أو الأصول الأخرى، مما يجعل إجازة العملية أو الموافقة عليها قضية مفرطة الحساسية، إذ إن شراء أو بيع الأسهم أو السندات، أو الحصول على قروض مصرفية كبيرة أو بيع أو شراء أصول غالية الثمن ستناقش من قبل السلطات العليا في المنظمة، مما يجعل تدقيق محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو اللجنة المالية أو اللجان الأخرى ذات العلاقة بإجازة مثل هذه العمليات أمراً لا غنى عنه، وفي حال غياب الدليل المكتوب حول هذه الإجازة على المدققين التقصي والبحث للتأكد من توفر الموافقة على قرارات الاستثمار والتمويل ذات الأهمية.

2 . 4 . مسك السجلات المحاسبية:

تتم العمليات المعتادة على أساس يومي وتسجل في يوميات مصممة لتسجيل مثل هذه العمليات، إلا أن عمليات الاستثمار والتمويل تحدث بشكل غير متكرر وتسجل عادة في اليومية العامة من قبل أشخاص مؤهلين، حيث يقوم المدقق بالعودة إلى هذه العمليات بشكل مفصل.

2 . 5 . الحيازة:

لا تمثل حيازة الاستثمارات مشكلة في الشركات الكبرى، إذ إنها تبقى لدى شركات الوساطة أو سماسرة الأوراق المالية، ويلعب دفتر شهادات الأسهم دوراً رقابياً على تداول أسهم الشركة بحسب أرقام الأسهم وأسماء أصحابها وأي إضافات أخرى، وتربط شهادات الأسهم غير المصدرة بما يشبه الشيكات غير المصدرة، وإن حيازة دفتر شهادات الأسهم من الأهمية بمكان لأن الأسهم غير المصدرة أشبه بالنقود أو الضمانات.

ويحوز المقرضون على أدوات الدين (كعقود الإيجار، والسندات، وأوراق الدفع) وعندما تتمكن الشركة من إعادة شراء سنداتها أو تسديد ديونها تستعاد أداة الدين وتعود إلى الشركة، وتمثل هذه الأدوات أدلة إثبات على تسديد هذه الالتزامات.

وخلاصة القول إن اختبارات الرقابة تأخذ عدة أشكال: كالتحري، والملاحظة ودراسة المستندات والمقارنة مع البيانات ذات العلاقة ومراجعة بعض العمليات بالتفصيل.

ويركز المدققون غالباً على الإجراءات الجوهرية في هذه الدورة أكثر من اختبارات الرقابة الداخلية، نظراً لقلة عدد العمليات وضخامة قيمتها النقدية، أما في الشركات ذات العمليات كثيرة العدد فقد يعتمد على اختبارات الرقابة مع عينات للإجراءات الجوهرية.

ثالثاً . الإجراءات الجوهرية في دورة التمويل والاستثمار

بالرغم من تكامل دورتي التمويل والاستثمار فيمكن تقسيمها إلى دورتين لدراسة الإجراءات الجوهرية لكل دورة على حدة:

3 . 1 . الالتزامات طويلة الأجل:

إن نقطة الارتكاز في تدقيق الالتزامات طويلة الأجل هو التأكد من أن كافة الالتزامات مسجلة ولا توجد التزامات مستبعدة من الميزانية، كما أن الفوائد مدفوعة بأوقاتها، أو مسجلة بسحب مبدأ الاستحقاق، وتقدم المدفوعات الكبيرة مؤشراً على وجود هذه الالتزامات كما تمثل مصروفات الصيانة الكبيرة أو مصروفات التكييف الضخمة مؤشراً على شراء مثل هذه الأصول التي تقتضي هذه المصروفات، وإذا لم تظهر حسابات النقدية تسديداً لقيمة هذه الأصول المشتراة يستنتج المدقق أنها التزامات غير مسجلة بالدفاتر، وبالإضافة إلى التأكد من تسجيل الالتزامات لابد من تقويمها بالقيمة العادلة، ونبين في الجدول التالي بعض الإجراءات الجوهرية في دورة التمويل:

الأرصدة المحاسبية	الإجراءات الجوهرية
1 . الوجود مفردات في أرصدة الديون والملكية موجودة	. مصادقات من الدائنين، بما في ذلك الشروط، الضمانات، الفوائد... إلخ . مطابقة شهادات الأسهم الجاهزة وتلك قيد الإصدار
2 . الكمال كل الديون والملكية التي يجب أن تسجل، تم تسجيلها	. مصادقات مع المالكين والدائنين. . فحص النقدية الكبيرة المستملة من المالكين أو من الدائنين

3 . الحقوق والالتزامات كل الالتزامات المتعلقة بالديون أو الملكية قد سجلت	. فحص اتفاقات الديون والمعلومات المتعلقة بالقيود، والشروط، والضمانات ومصادقات الديون
4 . التقويم والتخصيص الديون والملكية مشمولة في القوائم المالية وبمبالغ ملائمة وأي تعديلات تقويمية قد تم تسجيلها	. إعادة حساب الاستهلاك الرأسمالي للخصميات أو العلاوات أو الديون
العرض والإفصاح	
. التصنيف الملائم للديون والملكية وعقود الإيجار غير الجارية. شروط الديون، الضمانات، ترتيبات عقود الإيجار، شروط الافتراض، قد تم الإفصاح عنها بملاحظات	. التحري وسؤال الإدارة والحصول على رسائل تمثيل وقراءة الملاحظات وقبول الأدوات المالية حساب المؤشرات والأرصدة المطلوبة ومطابقتها مع شروط الاقتراض

عند تدقيق الالتزامات طويلة الأجل، يعمل المدققون على الحصول على معلومات مكتوبة تتعلق بسندات القرض وأوراق الدفع، وعند وجود ديون للبنوك، فإن مصادقة البنك المعتادة هي التي تستخدم، وعند وجود سندات قابلة للدفع، أو رهن قابل للدفع وأي أدوات مالية يمكن التدقيق عن طريق قراءة شروط القرض أو الاتفاقات المكتوبة مع حاملي السندات والحصول على مصادقات من حملة السندات أو الجهات ذات العلاقة، وتتضمن المصادقة سؤالاً عن مقدار الدين أو القرض ومعدل الفائدة وتاريخ الاستحقاق وأي ضمانات مقدمة من الشركة، أو شروط الإقراض وأي مفردات متفق عليها بين المقرض والمستقرض، وترسل المصادقات إلى المقرضين الذين يرتبطون مع الشركة بعلاقات عمل سواء ظهروا في القوائم المالية أو التقارير المالية أم لا.

وإن مثل هذه المصادقات تقدم دليلاً حول الالتزامات غير المسجلة.

ونبين في العرض التالي نماذج من الإجراءات الجوهرية للالتزامات خارج الميزانية.

التزامات خارج الميزانية	الإجراءات الجوهرية

. اتفاقيات إعادة الشراء أو إعادة التسويق	. العودة إلى العقد، المصادقة مع العميل، سؤال إدارة العميل
. الالتزام بالشراء بسعر ثابت	. العودة إلى عقود البيع . سؤال إدارة المبيعات . المصادقة مع العميل
. التزام عقد الإيجار	. العودة إلى الاتفاق . المصادقة مع المستأجر أو المؤجر

3 . 2 . الإجراءات الجوهرية لأسهم رأس المال:

توثق عمليات أسهم رأس المال جيداً في اجتماعات مجلس الإدارة ولدى الجهات التي تشارك في بيع الأسهم، ويمكن العودة إلى الوثائق الخاصة بإجازة هذه العمليات بالإضافة إلى النقدية التي تم تحصيلها ثمناً للأسهم من خلال كشف المصرف، ويمكن الحصول على مصادقة من الجهة التي أنجزت عملية الاكتتاب، التي تحتفظ عادة بقيمة الأسهم المصدرة وعددها وأسماء حملة الأسهم، وإذا كان عدد المساهمين قليلاً يمكن المصادقة معهم مباشرة.

ونبين فيما يلي عرضاً لخطة تدقيق أسهم رأس المال.

	أنجزت من قبل
1 . الحصول على تحليل لعملية ملكية رأس المال، تتبع الإضافات أو التخفيضات مع الأستاذ 1 . a . العودة إلى جلسات مجلس الإدارة لمراجعة زيادة رأس المال. 1 . b . العودة إلى جلسات مجلس الإدارة وأي وثائق داعمة أخرى لمراجعة نقص رأس المال. 2 . العودة إلى جلسات مجلس الإدارة من أجل الإجازة، العودة إلى القيود	

	المحاسبية 3 . العودة إلى عمليات أسهم الخزينة مع النقدية وإلى إجازة مجلس الإدارة، وشهادات الأسهم 4 . العودة إلى سجل الأسهم من أجل شهادات الأسهم وعدد الأسهم. 5 . التحري عن الأسهم غير المصدرة 6 . الحصول على رسالة تمثيل من الإدارة حول عدد الأسهم الصادرة والتي هي قيد الإصدار

3 . 3 . الإجراءات الجوهرية لتدقيق الأنشطة الاستثمارية:

ينجز المدققون إجراءاتهم الجوهرية على كامل العمليات أو معظمها في حسابات الاستثمارات، نظراً لقلة عدد العمليات وضخامة قيمها بصورة عامة، وقد يسبب تعقيد العمليات الاستثمارية أو ضعف فاعليتها إلى تعديل طبيعة الإجراءات الجوهرية أو توقيتها؛ فإذا كان الفصل بين الواجبات غير كاف في تنفيذ العمليات الاستثمارية.

يمكن أن يعمد المدقق إلى الحصول على معلومات مباشرة من شركة الوساطة، وإن الأدوات المالية المعقدة كخطط التقاعد، والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، وتبادل استثمارات غير نقدية تتطلب إجراءات مصممة لإيجاد أدلة تتعلق بالأخطاء والغش في حسابات الاستثمار والتمويل.

ويبين العرض التالي الإجراءات الجوهرية في دورة الاستثمار:

قضايا تتعلق بالأرصدة المحاسبية	الإجراءات الجوهرية
1 . الوجود	. المصادقة مع شركات الوساطة
إن عناصر حسابات الاستثمار موجودة	
2 . الكمال	. افحص توثيق النفقات الكبيرة
كل الأنشطة الاستثمارية يجب أن تسجل	. المصادقة مع شركات الوساطة
3 . الحقوق والالتزامات	. فحص مستندات الحيازة
. للشخصية المعنوية حقوق للرقابة على	

استثماراتها	
4 . التقويم والتخصيص . الاستثمارات مشمولة في القوائم المالية بالقيم المناسبة وقد سجلت نتائج تعديلات التقويم بشكل مناسب	. الحصول على مستندات تتعلق بحساب الشهرة . التحقق من إدراك الإدارة لتخفيض قيمة الاستثمارات . الحصول على قوائم مالية مدققة تتعلق بالاستثمار وتبين إتباع طريقة الملكية
5 . العرض والإفصاح . صنفت الاستثمارات جيداً جارية أو غير جارية، أو أنها بغرض البيع، أو متاحة للبيع، أو محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، وإن شروط التحوط قد تم الإفصاح عنها بملاحظات	. سؤال الإدارة عن الهدف من حيازة الاستثمارات . إقرار الملاحظات . أعد حساب الاستثمارات المنصوص عنها بالملاحظات . التحقق من معالجة التحوط

3 . 1 . 3 . المشتقات

إن المشتقات هي أنشطة استثمارية تأخذ قيمتها من أصول أخرى أو مؤشرات كخيار شراء أسهم في إحدى الشركات، أو التحوط من سعر الصرف، أو السندات القابلة للتحول إلى أسهم، أو العقود الآجلة، أو أسهم الامتياز القابلة للتحول.

وتستعمل المشتقات بهدف حماية الشركات من عدم التأكد في السوق، فشركة النسيج قد تشتري عقداً مستقبلياً من خيوط القطن لتثبيت سعر المواد الأولية مما يمكنها من تحديد تكلفة مبيعاتها وبالتالي تحديد سعر بيع آمن. كما أن الشركة التي تصدر منتجاتها إلى الخارج وتحصل على قيمة هذه الصادرات بالعملة الصعبة يهمها أن تحصل على عقد مستقبلي بالعملة الصعبة وفق سعر محدد في الوقت الحاضر، فتأمن بذلك من خطر انخفاض قيمة العملة الصعبة في المستقبل، وتتنوع المشتقات بحسب مخاوف الشركات ورجال الأعمال التي تقابلها مخاوف أخرى معاكسة، أو مضاربين يقامرون على المستقبل بهدف جني الربح، حتى غدا هناك مشتقات تتعلق بأحوال الطقس.

ويمكن للمدقق أن يعتمد على تقويم خطر الرقابة ويكتفي بتدقيق عينات من المشتقات في حال تنوع وتعدد هذه المشتقات بشكل كبير، إلا أنه يميل إلى تدقيق كامل هذه المشتقات من خلال الإجراءات الجوهرية إذا كان عددها محدداً وهي الصفة الغالبة لهذا النوع من الاستثمارات.

3 . 3 . 2 . القيمة العادلة

تتطلب معايير المحاسبة الدولية استخدام القيمة العادلة من أجل القياس والإفصاح، مما يجعل المدقق يواجه مشكلات تشبه التقديرات المحاسبية التي تلزم الإدارة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لدى التوصل إليها، وإذا لم تكن أسعار السوق متاحة، يمكن للإدارة الاعتماد على افتراضات معينة تؤدي إلى التوصل إلى القيمة العادلة في حال عدم توفر بيانات مخالفة لتوقعات الإدارة.

وعلى المدققين في هذه الحالة تحديد ما إذا كانت القيمة السوقية متاحة، وإذا لم تكن القيمة السوقية متاحة، لابد من تقويم افتراضات الإدارة ومدى توفر بيانات مخالفة لهذه الافتراضات.

ولاشك بأن الحصول على مصادقة من جهة مستقلة هو صعب الحدوث، وفي حال وجود الأدوات المالية لدى شركات الوساطة، فإن الحصول على شهادة من شركة الوساطة يعادل العد المادي الذي يقوم به المدقق مباشرة.

تتم العودة إلى تقارير شركات الوساطة، والبيانات الشهرية أو أي دليل موثق على تكلفة الاستثمار، وفي نفس الوقت فإن مبالغ الاستثمارات المباعة تؤثر على المكاسب أو الخسائر وسعر البيع مما يستدعي مطابقتها مع بيانات شركات الوساطة.

وعلى المدقق أن يحدد طريقة صرف الأوراق المالية هل هي: التكلفة المحددة، أم الوارد أولاً صادر أولاً، أم الوسطي المرجح، وما إذا كانت الطريقة المتبعة تتفق مع ما كان متبعاً في العام السابق.

ولابد من الاطلاع على أسعار السوق من أجل بعض أصناف الاستثمارات، وقد تصر الإدارة أن الاستثمارات التي بحوزتها لا تحتاج إلى تخفيض القيمة حفاظاً على الأرباح، مما يجعل المدققين يعودون إلى عمليات العام الماضي التي جرت على نفس الأوراق المالية أو المشتقات ويستخدم هذه الأسعار كدليل على سلامة موقف الإدارة، أو يعمل على رفضه وطلب إجراء تعديلات.

ولما كان تصنيف الأوراق المالية يؤثر في قياس الربح الصافي، فقد تتجه الإدارة إلى تغيير التصنيف بغية التأثير بأرقام صافي الربح صعوداً أو هبوطاً، مما يقتضى قيام المدققين بتقييم أحكام الإدارة الخاصة بتصنيف الأوراق المالية.

الأسئلة حول الفصل التاسع

أولاً . الخيارات:

1 . أي من المداخل التالية أكثر ملاءمة لتدقيق دورة التمويل والاستثمار:

أ . إنجاز اختيارات مفصلة للرقابة وتحديد الإجراءات الجوهرية بالتدقيق التحليلي.

ب . تجاهل الرقابة الداخلية وإنجاز إجراءات جوهرية مفصلة.

ج . فهم الرقابة الداخلية وإنجاز إجراءات جوهرية مفصلة.

د . تجاهل الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات الجوهرية بالإجراءات التحليلية.

2 . تستخدم شروط الإقراض من أجل:

أ . لحماية المقرض من احتمال الخلل في المركز المالي للمقترض.

ب . لحماية المقترض من قيام المقرض يطلب تسديد القرض مبكراً.

ج . لحماية المدققين من المعلومات غير الصحيحة التي يقدمها المقترض.

د . لحماية المساهمين من قيام الإدارة بالمغالاة في الاقتراض.

3 . إن الطرف الذي له علاقة هو شخص أو شخصية معنوية لها:

أ . علاقة قرابة مع عناصر الإدارة.

ب . له علاقة عمل مع الشركة.

ج . يمكن ممارسة تأثير على الشركة وهو يتأثر بالشركة أيضاً.

د . هو أحد أعضاء الإدارة.

4 . من أجل التحقق من دقة التوزيعات التي استحقت للشركة:

أ . تتبع التوزيعات المسجلة ومطابقتها مع النقدية المستلمة.

ب . إنجاز إجراءات تحليلية وعينات إحصائية.

ج . مقارنة التوزيعات المسجلة مع المبالغ المفصح عنها في البيان الضريبي.

د . مقارنة التوزيعات المسجلة مع التوزيعات المسجلة في التقارير.

5 . فيما يتعلق بإصدار سندات طويلة الأجل على فريق التدقيق:

أ . أن يحـدد مـا إذا كـان حملـة السـندات أشخاصـاً عـاديين أو شخصـيات معنويـة أو موظفين في الشركة.

ب . احتساب معدل الفائدة الفعال لمعرفة مدى تشابهه مع المعدلات المماثلة.

ج . تقرير ما إذا كانت عملية الإصدار تتفق مع القوانين والأنظمة.

د . التأكد من حصول الإدارة على موافقة مجلس الإدارة على إجازة الإصدار.

6 . أي من الإجراءات التالية أكثر أهمية عند فحص أسهم الملكية في الميزانية:

أ. إذا كانت تغيرات رأس المال قد روجعت من قبل شركة وساطة مستقلة.

ب . ما إذا كانت التوزيعات على الأسهم قد أقرت من حملة الأسهم.

ج . مـا إذا كانـت توزيعـات الأسـهم قـد رسـملت بحسـب التقـارير المحاسـبية أو بحسـب القيمة الاسمية أو العادلة.

د . إذا ما أمكن تتبع أسهم رأس المال ومطابقتها مع قرارات مجلس الإدارة.

7 . إن السبب الأساسي لإعداد تسوية بين الفوائد غير المستحقة ومصرف الفوائد هو:

أ . تقييم الرقابة الداخلية على الأوراق المالية.

ب . تحديد شرعية مصروف الفوائد.

ج . التأكد من منطقية الفوائد الدائنة.

د . التعرف على الأوراق المالية المرتجعة.

8 . عنـدما لا تحـتفظ الشـركة قيـد التـدقيق بسـجلات رأسـمالها، يحصـل المـدققون علـى مصادقات مكتوبة من شركة الوساطة بسبب:

أ . القيود على دفع التوزيعات.

ب . عدد الأسهم المصدرة وغير المباعة.

ج . قيمة ضمانات الأسهم الممتازة.

د . عدد الأسهم القابلة لإعادة الشراء.

ثانياً . مشكلات

1 . تستثمر شركة كاساندرا الصناعية مبلغاً كبيراً من المال سنوياً في أوراق مالية سوقية، وتحدد سياسة الاستثمار من قبل لجنة الاستثمار في مجلس الإدارة، وتنحصر مسؤولية المدير المالي في تنفيذ تعليمات لجنة الاستثمار، وتحفظ هذه الاستثمارات في خزانة خاصة في المصرف، ويتضمن الاستبيان الذي أجراه مدققو الشركة الأسئلة التالية:

1 . هل يتم رسم سياسة الاستثمار من قبل اللجنة المنبثقة عن مجلس الإدارة؟

2 . هل المدير المالي وحده مسؤول عن تنفيذ تعليمات لجنة الاستثمار؟

3 . هل يتم إيداع كافة الأوراق المالية في الخزانة الخاصة في المصرف؟

والمطلوب:

ما هي الأسئلة الإضافية في هذا الاستبيان؟

2 . أبرمت شركة بردى عقد إيجار تشغيلياً يتضمن إيجاراً سنوياً يبلغ عند انتهاء مدته 73% من قيمة العقار المستأجر، وقد عمدت الشركة إلى اعتبار مبلغ 50000 شهرياً بمثابة مصروف إيجار شهري، وقد احتسب الإيجار الشهري على أساس إضافة فائدة على تكلفة العقار المستأجر، واعتبرت شركة بردى الفائدة مصروف، كما أضافت على المصروفات الاستهلاك السنوي للعقار.

المطلوب:

آ . ناقش المستندات التي يطلب المدقق الاطلاع عليها.

ب . أثر ذلك على تقرير المدقق.

الفصل العاشر

إنهاء العمل الميداني

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1 . وصف المدخل المستخدم لفحص حسابات الإيرادات والمصروفات الأساسية.

2 . تحديد الإجراءات المنجزة من قبل المدققين لتقييم المسؤوليات العرضية، بما في ذلك استخدام رسالة المحامي خلال إنهاء التدقيق.

3 . شرح لماذا حصل المدققون على تمثيل الإدارة وتحديد المكونات الأساسية لهذا التمثيل.

4 . تحديد القطاعين الأساسيين للأحداث اللاحقة ووصف ملائم لهذه الأحداث من قبل المدققين.

5 . تحديد الخطوات النهائية لدى إنهاء التدقيق.

6 . بالنسبة للأحداث التالية لتاريخ التقرير، تحدد مسؤولية المدققين عن:

1) الحقائق الموجودة في تاريخ التقرير.

2) إجراءات التدقيق المحذوفة.

7 . تلخيص الاتصالات الهامة التي تتم من قبل المدققين بعد إتمام التدقيق وتوقيع التقرير.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل العاشر

إنهاء العمل الميداني

مقدمة

يترافق إنهاء العمل الميداني مع اقتناع المدقق بأنه حصل على كل ما يحتاج إليه من الأدلة والبراهين التي تمكن من إصدار تقرير يعبر عن قناعته. وقد حدث مرة أن رفضت منشأة التدقيق التوقيع على التقرير بسبب نقاط ضعف في الرقابة الداخلية، وأعلنت الشركة أن قوائمها المالية جاهزة وأن منشأة التدقيق ترفض التوقيع على التقرير، وقد كان هذا كافياً لتخفيض أسعار أسهم الشركة 35% في نفس اليوم، مما أدى بدوره إلى طرد المدير المالي للشركة، وإبرام عقد إضافي مع منشأة التدقيق يقضي التوسع في دراسة الرقابة الداخلية وبيان أي آثار على التضليل في القوائم المالية، وبعد أربعة أشهر أخرى تبين أن القوائم المالية عادلة ولا يوجد التضليل فيها مما أدى إلى توقيع تقرير غير متحفظ دون الحاجة لإعادة عرض القوائم المالية.

وقد أدى ذلك إلى قيام بعض المساهمين في الشركة برفع دعوى ضد الإدارة لأنها تسببت في تأخير إصدار القوائم المالية مما أدى إلى انخفاض أسعار أسهم الشركة وإلحاق الضرر بالمساهمين! لكن سرعان ما سقطت هذه الدعوى لأن أسعار الأسهم ارتفعت بنسبة 55% أي بزيادة 20% عن الانخفاض المزعوم الذي حصل في المرحلة الأولى.

ولعلنا نسوق بعض الأسئلة التي يثيرها المدقق (أو الشريك في منشأة التدقيق) عند إنهاء إجراءات التدقيق الميدانية وهي:

1 . هل هناك عرضاً مضللاً في نهاية العام يؤثر على عدالة القوائم المالية؟

2 . ما هي الأحداث التي حدثت بعد نهاية العام ويمكن أن يكون لها تأثير على القوائم المالية للسنة الجارية؟

3 . ما هي احتمالات الحكم في القضايا (الدعاوى) المعلقة؟

4 . هل زودت إدارة العميل المدققين بكافة المعلومات المطلوبة من قبلهم؟

5 . ما هي القضايا التي تحتاج إلى نقاش مع الأفراد المسؤولين عن الحوكمة لدى إدارة العميل (وهنا نخص لجنة التدقيق بالذكر).

إن مثل هذه الأسئلة تدل على أن إنهاء التدقيق يحتاج من المدقق إلى العديد من الأحكام والقرارات التي يمكنه أن يصدر تقريره بناء عليها، وإن الإجابة على بعض الأسئلة تحتاج إلى توثيق.

ونبين في العرض التالي إطاراً زمنياً للتدقيق:

بداية العام	نهاية العام	تاريخ إنهاء التدقيق وتوقيع التقرير	بعد التوقيع
. اختبارات مرحلية	. استكمال التقارير المرحلية	. الأحداث التالية (التاريخ المزدوج)	. الاكتشاف اللاحق للحقائق
. إجراءات جوهرية	. حسابات الإيرادات والنفقات		. إجراءات تدقيق محذوفة
	. رسائل المحامين		. رسالة الإدارة
	. تمثيل الإدارة		. الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة
	. الأحداث التالية		
	. تقييم استمرار المشروع		
	. قيود التسوية		
	. مراجعة التوثيق		

من أجل التدقيق الجاري (12/31) يجرى المدققون كمية كبيرة من الاختبارات على الرقابة الداخلية، وإجراءات جوهرية تسبق نهاية العام، وذلك لتوزيع عمليات التدقيق على فترة ممتدة من بداية العام وحتى نهايته.

ومـن الواضـح أن المـدقق لا يـتمكن مـن إصـدار رأي علـى القـوائم الماليـة بـدون فحـص كامـل الفتـرة التـي تغطيهـا القـوائم الماليـة، فـإذا افترضـنا بـأن العمـل كـان مخططـاً بعنايـة تجعـل المـدققين مقتنعـين بـأن القـوائم الماليـة قـد عرضـت بعدالـة لغايـة 10/15؛ عنـدها يمكـن للمـدققين إنجـاز اختبـارات إضـافية للرقابـة وإجـراءات جوهريـة علـى العمليـات مـن 10/16 لغايـة 12/31 أي نهايـة العـام المـالي لـدى العميـل، ويشـار إلـى مثـل هـذه الإجراءات عادة على أنها العمل المتمم للتدقيق المرحلي.

وبالإضـافة إلـى العمـل المـتمم فـإن المـدققين ينجـزون إجـراءات أخـرى ويجمعـون أدلـة تـدقيق أخـرى تلـي نهايـة العـام، وتتميـز هـذه المرحلـة التـي تلـي نهايـة العـام إن المـدققين يسـتمرون بـالفحص ويجمعـون أدلـة إثبـات مناسـبة، وفـي لحظـة مـا فـي تلـك المرحلـة يكـون المـدققون قـد جمعـوا الأدلـة الكافيـة والملائمـة بمـا يشـكل أساسـاً مناسـباً لإصـدار تقريـر حـول القـوائم الماليـة بحسـب المعـايير الدوليـة، أو إصـدار تقريـر حـول القـوائم الماليـة وحـول الرقابـة الداخليـة فـي ظـل التقـاير الماليـة بحسـب SOX وهـذا يتضـمن مراجعـة وثـائق التـدقيق وإعـداد القـوائم الماليـة والإفصـاحات ذات العلاقـة، والقضـايا التـي عرضـتها الإدارة ولهـا علاقـة بالمسـؤولية عـن القـوائم الماليـة والإفصـاح، ويمكننـا أن نشـير إلـى هـذا التـاريخ علـى أنـه تـاريخ إنهـاء التـدقيق، وهـو التـاريخ الـذي يسـتخدمه المـدققون لإبـداء رأيهـم فـي القـوائم الماليـة للعميـل (وفـي الرقابـة الداخليـة بحسـب SOX) أي يمكـن أن نشـير إلـى هـذا التـاريخ علـى أنـه تـاريخ التقريـر، وهـو التـاريخ الـذي يغطـي كافـة الأحـداث التـي حـدثت قبلـه أي أن مسؤولية المدقق تمدد حتى هذا التاريخ ولو أنه يقع بعد تاريخ القوائم المالية.

ويحـدث أن يـدرك المـدققون مسـؤوليتهم عـن التطـورات الحادثـة بعـد انتهـاء التـدقيق (توقيـع التقريـر) وتـاريخ تـداول التقريـر مرفقـاً بـالقوائم الماليـة للعميـل، وهـو تـاريخ إصـدار القـوائم الماليـة للعميـل، وإن مثـل هـذه الأحـداث قـد تلقـي علـى المـدققين مسـؤوليات كبيـرة بـالرغم

أنهم قد غادروا مواقع شركة العميل ولم يحصلوا على أدلة جديدة عن أحداث لم تكن قد حدثت عند إنهاء التدقيق، مما قد يضطر المدقق لإصدارات لاحقة لتاريخ تداول القوائم المالية، لضمان عدم إساءة استخدام التقرير المرفق مع القوائم المالية من قبل طرف ثالث، وقد تؤدي الأحداث الواقعة بعد تداول التقرير إلى قيام المدقق بالاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة لدى إدارة العميل يبين فيها ملاحظاته خلال فترة التدقيق، والخلاصة أن لدينا عدة تواريخ ذات أهمية بالنسبة للتقرير وهي:

آ . تاريخ القوائم المالية وهو 12/31 في الغالب.

ب . إنهاء التدقيق وتوقيع التقرير ليكن 2/12 مثلاً.

ج . تداول التقرير مرفقاً بالقوائم المالية ليكن 15/ 2 مثلاً.

أولاً . حسابات المصروفات والإيرادات

بعد إنهاء إعداد القوائم المالية للعميل والتي تؤرخ عادة في نهاية العام، يحتاج المدققون لبعض الوقت في الفترة التالية لنهاية العام لاستكمال إجراءات التدقيق التي يقومون بها على القوائم المالية التي لا تنتهي إلا بعد نهاية العام.

ومن هذه الإجراءات المصادقات على أرصدة المتحصلات النقدية (المدينين وأوراق القبض) التي ترسل إلى المدنيين للتأكد من صحة أرصدة حساباتهم لدى الشركة في نهاية العام، ومن هذه الإجراءات مصادقة المصرف على صحة أرصدة الشركة النقدية وأنواعها، وكذلك البحث عن التزامات غير مسجلة، واختبارات أسعار وكميات المخزون وما إلى ذلك، إذ تتم مثل هذه الإجراءات بعد نهاية العام بحكم الضرورة.

كنتيجة لإجراءات الفترة المتممة والفترة المرحلية، يتم تدقيق حسابات الإيرادات والنفقات أو المصروفات من خلال علاقتها بأرصدة الميزانية ذات العلاقة.

ويظهر العرض التالي علاقة حسابات النفقات والإيرادات مع أرصدة الميزانية ومع دورة العمليات:

حساب الإيرادات والنفقات	حسابات الميزانية	دورة العمليات
إيرادات المبيعات ومردودات المبيعات	المتحصلات النقدية (مدنيين)	الإيرادات والتحصيل
التوزيعات وإيرادات الفوائد	المتحصلات النقدية، الاستثمار	التمويل والاستثمار
المكاسب والخسائر عن التخلي عن الأصول	المتحصلات، الاستثمار، PPE	الحيازة والنفقات التمويل والاستثمار
تكلفة البضاعة المباعة	المخزون	الإنتاج
مصروف الفوائد	الالتزامات	الحيازة والنفقات الاستثمار والتمويل

فعند تدقيق دورة الإيرادات والتحصيل وحساب المتحصلات المرتبط بها، يقوم المدققون بجمع من أدلة الإثبات حول العرض العادل والإفصاح عن إيرادات المبيعات والمردودات؛ أي أن هذه الحسابات تدقق من خلال ارتباطها مع حسابات الميزانية المختصة.

ومع ذلك فقد لا يتم فحص كافة حسابات النفقات والإيرادات بنفس الطريقة، فإذا كان المتبقى له أهمية نسبية كبيرة فيمكن للمدققين العودة إلى المستندات الملائمة التي تدعم قيود النفقات والإيرادات ذات العلاقة.

وبالإضافة إلى الإجراءات المتعلقة بحسابات الإيرادات والنفقات التي لا يتم جمع أدلة خاصة بها، يستخدم المدققون الإجراءات التحليلية بشكل كبير للتحقق من منطقية كافة حسابات النفقات والإيرادات، إذ تستكمل هذه الإجراءات التحليلية الإجراءات الجوهرية التي تتم عند فحص هذه الحسابات ويمكن مقارنة النفقات والإيرادات المسجلة مع نقاط التالية:

أ . أرصدة العام الماضي.

ب . الأرصدة المتوقعة من خلال العلاقات الإحصائية والتحليل الإحصائي.

ج . الموازنة والتقارير الداخلية الأخرى.

ثانياً . رسائل المحامين Attorney Letters

من أجل الإفصاح طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية لابد للإدارة من الإفصاح عن كافة المسؤوليات العرضية التي تعرف بأنها ظرف موجود، أو حالة، أو مجموعة شروط تتضمن عدم التأكد لمكسب ممكن أو خسارة للمشروع يمكن أن تتحقق، عند حدوث حدث ما أو امتناعه عن الحدوث.

ونظراً لأثرها السلبي على الظروف المالية للشخصية المعنوية، فإن المدقق أكثر اهتماماً بالخسارة التي تتطلب الاعتراف بالخسارة وبالمسؤولية العرضية.

ومن أمثلة ذلك الالتزامات الناجمة عن الكفالات أو الضمانات، أو الالتزامات بدفع ضرائب بحسب القوانين النافذة أو ضمانات الديون، ومن أهم الإجراءات المدقق المتعلقة بالمسؤوليات العرضية:

أ . سؤال موظفي العميل.

ب . مراجعة أوامر الشراء المفتوحة، أو فواتير الموردين المعلقة، أو تقارير الاستلام المعلقة.

ج . مطابقة المدفوعات بعد نهاية العام مع المستندات الداعمة.

د . مصادقة الموردين والدائنين وخاصة أصحاب الأرصدة القليلة أو الصفرية.

وإن الالتزام العرضي العام هو حكم قضائي غير مؤكد، مطالبات معلقة مختلفة ضد الشخصية المعنوية تحت التدقيق، ويهتم المدقق بالإفصاح عن مثل هذه الالتزامات في القوائم المالية، وعن إعلام المدقق بها إذا لم يكن موضحاً عنها في القوائم المالية، لذا فإن المدقق يتوقع أن تقدم رسالة المحامي المعلومات الكافية المتعلقة بمثل هذه المسؤوليات، وتطلب هذه الرسالة من قبل إدارة العميل لإعلام مدقق الشركة بكافة

الالتزامـات القانونيـة ذات العلاقـة ورأيـه فـي نتـائج هـذه الـدعاوى أو المطالبـات، ويبـين العرض التالي علاقات مسؤوليات العميل والمحامي والمدقق.

الفريق	المسؤوليات
المدقق	سؤال العميل عن الدعاوى أو المطالبات والالتزامات الأخرى
العميل	. تلبية طلب المدقق لإعلامه عن الدعاوى والمطالبات والالتزامات الأخرى. . تزويد المدقق بلائحة تتضمن وصف وتقويم الالتزامات والمطالبات والتقويمات. . إرسال رسالة إلى المحامين لتقديم معلومات حول الالتزامات والمطالبات
المحامي	. تلبية طلب المدقق وتزويده بالقضايا المثارة ضد العميل أو المطالبات والتقويمات المطلوبة برسالة المحامي المرسلة من العميل

فـي بحـث تنـاول 126 دعـوى ناجحـة ضـد شـركات مدرجـة فـي بورصـة نيويـورك عـام 2008 قـدمت 72 شـركة إفصـاحاً مقنعـاً حـول الـدعاوى بينمـا 54 شـركة لـم تفصـح، كمـا أن 36% مـن الـدعاوى التـي خسـرتها الشـركات المدرجـة لـم تفصـح فـي العـام السـابق عـن تلك القضايا[2].

ثالثاً . تمثيلات الإدارة Management Representation

بـين القسـم 302 مـن قـانون Oxley – Serbames ضـرورة تقـديم المـدير المـالي والمـدير التنفيـذي لأي شـركة مـن الشـركات المدرجـة فـي البورصـة الأمريكيـة شـهادة تتعلـق بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وفاعلية الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية.

وهـي مجـرد تمثـيلات تقـدم مـن قبـل العميـل (الشـركة تحـت التـدقيق) تمثـل دليـل إثبـات إضـافياً، يمكـن تسـميته التمثـيلات المكتوبـة أو تمثـيلات العميـل وهـي تتعلـق بقضـايا مهمـة مـن وجهـة نظـر التـدقيق وتتخـذ هـذه التمثـيلات شـكل رسـالة معـدة علـى أوراق العميـل (Letterhead) وهـي موجهـة إلـى المـدقق وموقعـة مـن قبـل المـوظفين المسـؤولين لـدى

[2]Timotly J. Louwers Et Al puu6

إدارة العميل وهي عادة توقع من قبل المدير التنفيذي (CEO) والمسؤول المالي (CFO) وغيرهم من الموظفين ذوي العلاقة، وتؤرخ بنفس تاريخ تقرير المدقق أو تاريخ إنهاء التدقيق، إذ تعد هذه التمثيلات أدلة هامة يحتاج إليها المدقق لإنهاء تقريره وتوقيعه وخاصة إن رسائل تمثيل الإدارة تتضمن تحملها مسؤولية الإفصاح في القوائم المالية وما يتعلق بها من قضايا ذات أهمية، أي أن هذه الرسائل تذهب إلى ما قبل تاريخ القوائم المالية لتصل إلى تاريخ إعداد القوائم المالية وما يتضمنه من قضايا تعبر عنها هذا القوائم.

وتمثل هذه الرسائل تدعيماً لموقف المدقق وتحمل الإدارة لكامل مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، لكن هذه التمثيلات ليست قضايا خاضعة لتدقيق المدقق والتأكد من مدى صحتها؛ إذ أن الإجراءات الجوهرية تركز على القضايا الواردة في القوائم المالية وليس على رسالة تمثيل الإدارة بحد ذاتها.

ولعل رسائل تمثيل الإدارة هي المصدر الوحيد لبعض أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق، تقول الإدارة في رسالة التمثيل أنها تنوي الحد من الاستيراد والاعتماد على المواد الأولية المتوفرة في السوق المحلي، أو أنها تنوي التحول من نظام الأوامر أو الطلبيات إلى الإنتاج النمطي المعتمد على المراحل.

وتستوجب المعايير الأمريكية أن تتضمن رسالة التمثيل القضايا التالية:

1 . إقرار الإدارة بمسؤوليتها عن العرض العادل للقوائم المالية بما يتفق مع IFRS.

2 . توفر كامل السجلات المالية والبيانات ذات العلاقة، ومحاضر جلسات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة.

3 . إقرار الإدارة بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق رقابة تمنع الغش وتحمي منه.

4 . الإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

5 . بيانات عن دور الإدارة في عمليات الغش، وخاصة أولئك الموظفين ذوي الدور البارز في الرقابة الداخلية، أو القضايا التي لعب الغش دوراً في التأثير الهام في القوائم المالية.

أما معايير الشركات المدرجة فتضيف إلى رسالة تمثيل الإدارة ما يتعلق بالرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية.

رابعاً . الأحداث والفترة التالية:

إن الفترة التالية هي الفترة من الزمن التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ تداول التقرير مرفقاً بالقوائم المالية، إذ إن على المدققين أن ينجزوا إجراءات محددة لتقييم وجود الأحداث التي حدثت بعد تاريخ الميزانية ويمكنها أن تؤثر في الإفصاح عن القوائم المالية، ومن الإجراءات التي يتخذها المدققون في هذه الفترة:

1 . قراءة القوائم المالية المرحلية الأخيرة ومقارنتها مع قوائم نهاية الفترة.

2 . سؤال الموظفين الذين لهم علاقة بالقوائم المالية أو بالمشكلات المحاسبية حول المسؤوليات العرضية أو الالتزامات، أو التغيرات الجوهرية في أسهم رأس المال، أو الديون طويلة الأجل، أو رأس المال العامل منذ تاريخ الميزانية، بالإضافة إلى التعديلات غير المعتادة منذ تاريخ الميزانية.

3 . قراءة محاضر جلسات الهيئة العامة ومجلس الإدارة واللجان ذات الأهمية.

4 . الحصول على الردود على تقارير المحامين.

5 . الحصول على رسائل التمثيل.

نماذج الأحداث التالية:

ثمة نموذجاً أساسياً للأحداث التالية:

أ . النموذج الأول يتعلق بأحداث كانت موجودة بتاريخ القوائم المالية، لكن معلومات جديدة طرأت على هذه الأحداث خلال الفترة التالية، ولذلك فهي تتطلب تعديلات في

الإفصاح على القوائم المالية، ومن أمثلة ذلك إفلاس أحد المدنيين الذي كان مديناً بتاريخ الميزانية لكن الإفلاس حدث في الفترة التالية للميزانية، أو أن حكماً من المحكمة صدر حول قضية بخلاف التقديرات التي كانت بتاريخ القوائم المالية.

ب . النموذج الثاني يتعلق بإحداث لم تكن موجودة بتاريخ القوائم المالية، مما يستدعي إفصاحاً مرفقاً بالقوائم المالية بتاريخ الفترة التالية، لجعل القوائم المالية غير مضللة، ويأخذ هنا الإفصاح شكل الملاحظة السردية التي تعرض الحدث بشكل واقعي.

أثر الأحداث التالية على التقرير:

يختلف تأثير الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق باختلاف تاريخ هذه الأحداث، وإن المدقق مسؤول عن الأحداث التي تقع قبل إنهاء التدقيق، أما إذا علم المدقق بوقوع الأحداث التالية بعد إنهاء التدقيق، وبعد انتهاء إجراءات التدقيق لكن قبل تداول التقرير وتوزيعه مرفقاً بالقوائم المالية، فإن أهم البدائل المطروحة هو استخدام إجراءات إضافية وتبديل تاريخ التقرير أو تبديل التقرير عند الاقتضاء وهذا يعني توسيع مسؤولية المدقق ليصل إلى التاريخ الجديد.

على أن المدقق يمكن أن يلجأ إلى خيار آخر وهو وجود تاريخين للتقرير: الأول وهو تاريخ تداول التقرير الأول، ثم يضيف ملاحظة تتعلق بالحادث اللاحق والذي حصل بعد ذلك التاريخ حيث يتم تدقيق هذا الحدث وما يرتبط به فقط، وعند وضع تاريخ التقرير من قبل المدقق يكتب مثلاً.

19/آذار/ فيما عدا الملاحظة 3 وتاريخها 15/ نيسان/.

ويمكن أن يختار المدقق استبعاد مسؤوليته عن تدقيق هذه الملاحظة التي تفصح عنها الإدارة ويكتب إلى جانبها ملاحظة غير مدققة.

خامساً . قابلية الاستمرار

عند قيام المدقق بمباشرة أعماله ومتابعتها، قد يتوصل إلى معلومات تثير تساؤلات حول قابلية الشركة للاستمرار، وفي كثير من الحالات تقدم الإجراءات التحليلية مؤشرات حول الظروف المالية التي تواجه الشركة، ومن الطبيعي أن فترة الاستمرار التي تحدد مسؤولية المدقق هي عام آخر بعد تاريخ القوائم المالية، إذ إن مدققاً آخر سيقدم تقريراً جديداً في العام التالي، ولعلنا نعرض بعض العوامل التي تثير تساؤلات المدقق في هذا الصدد:

1 . مؤشرات سالبة كتراكم الخسائر عاماً بعد عام، أو ظهور رأس المال العامل سالباً، أو ظهور النقدية المولدة من العمليات في قائمة التدفقات سالبة.

2 . مؤشرات تدل على صعوبات مالية تواجه الشركة كالصعوبات الخاصة بسداد القروض، أو إعادة جدولة الديون، أو ترتيبات في التوزيعات.

3 . مشكلات داخلية أو خارجية قد تضطر المشروع إلى التوقف، أو إقفال المشروع من قبل الحكومة، أو حاجات لتعديل طرائق الإنتاج والتسويق.

وفي حال توفر مؤشرات كهذه يتوجب على المدقق الحصول على معلومات حول خطط الإدارة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم مدى شجاعة خطط الإدارة وإمكانية النجاح.

وفي حال توفر الشك لدى المدققين في عدم قدرة الشركة على الاستمرار لابد من طلب إفصاح ملائم على القوائم المالية، وتعديل رأي المدقق أي إعطاء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي.

سادساً . قيود التسوية والإفصاح في القوائم المالية

إن إعداد القوائم المالية والملاحظات الإفصاحية المرفقة بها تعد من مسؤوليات الإدارة، مع أن المدقق قد يعد مسودة خاصة بها لمساعدة الإدارة في كثير من الأحيان.

ومع أن المدققين قد يتوقعون بعض التضليل في القوائم المالية من خلال الفحص الذي يقومون به، إلا أن التسوية أو التعديل تبقى مسؤولية الإدارة، أما إذا كانت التعديلات المطلوبة ذات أهمية نسبية كبيرة يضطر المدققون إلى اقتراحها وتقديمها للإدارة أما قبول هذه المقترحات أو رفضها فيبقى قرار الإدارة، حيث يمكن للمدقق أن يتساهل في هذه التعديلات في حدود الأهمية النسبية التي تتبناها منشأة التدقيق التي ينتمي إليها المدقق، فإذا كانت معايير الأهمية النسبية بالنسبة إلى عميل محدد قدرت بمبلغ 1000000 ليرة سورية مثلاً فإن التسويات المقترحة لا تعد مهمة إذا كان مجموعها أقل من مليون ليرة والعكس بالعكس.

ويعد المدققون عادة لائحة بالقيود المقترحة وآثارها المتوقعة على الأصول والالتزامات والأرباح والخسائر مما يساعد المدققين على التعرف على التعديلات التي يجب أن تتم وتلك التي يمكن تأجيلها إلى العام القادم.

ثانياً . مراجعة توثيق التدقيق

يقوم المشرف على عملية التدقيق أثناء العمل الميداني بمراجعة توثيق التدقيق بعد الانتهاء من التدقيق الفعلي من قبل العاملين في التدقيق، والهدف الأساسي من هذه المراجعة هو التأكد من أن كافة الخطوات الملائمة في خطة التدقيق قد أنجزت، بما يمكن من العودة إلى الوثائق المشار إليها في الإجراءات وهي مشروحة بشكل مفهوم، بما يمكن المشرف من تلمس إنجاز عملية التدقيق بعناية كافية، وأن هذا العمل يمكن أن ينجز ويراجع من قبل طرف ثالث.

وأن المخرجات العامة لهذه المراجعة هي مجموعة من الملاحظات التي تذكر من قبل المشرف على التدقيق بما يسمح للمدقق الرئيسي من استكمالها، وتقدم هذه المراجعة دليلاً على الالتزام بمبادئ الإنجاز التي تتطلب تخطيطاً وإشرافاً مناسباً.

بعد استكمال هذه المراجعة الأولية يقوم مدير التدقيق والشريك المسؤول عن عملية التدقيق بمراجعة توثيق عملية التدقيق؛ إذ تركز هذه المراجعة على أن الهدف الإجمالي والاستنتاجات الكلية لها ما يؤيدها من المستندات الكافية لتبرير رأي المدقق في القوائم المالية للعميل.

وتهدف عملية التوثيق إلى تحقيق الأهداف التالية:

1 . التأكد من أن التدقيق قد تم بما يطابق معايير التدقيق.

2 . تأكد المنشأة من مستوى إنجازها.

3 . تقدم فائدة في تدريب العاملين.

4 . الاعتماد على مبادئ الإنجاز التي تتطلب التخطيط والإشراف المناسب.

تاسعاً . الاتصالات مع الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة

قد تنشأ بعض القضايا أثناء عملية التدقيق تقتضي الاتصال مع الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة؛ الذين يشملون الإدارة ومجلس الإدارة، وفي الشركات المدرجة في البورصة من بين هؤلاء لجنة التدقيق وهي من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، المسؤولين عن تعيين المدقق الخارجي من خلال اقتراح تعيينه وتحديد أتعابه إلى مجلس الإدارة.

وقد أشار القسم 204 والقسم 404 من قانون oxly – Sarbanes إلى ضرورة الاتصال بين المدقق ولجنة التدقيق، وقد تمت ترجمت هذه الإشارة من خلال المعيار AS5 والتي طلبت من المدقق أن ينقل خطياً كافة نقاط الضعف في الرقابة الداخلية إلى العميل والأشخاص المسؤولين عن الحوكمة، وقد تطلب AS5 أن يكون هذا الاتصال بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة قبل تاريخ تداول تقرير المدقق.

أما بالنسبة للشركات غير المدرجة في البورصة فقد نص Au 325 بأن هذا الاتصال يجب ألا يتأخر أكثر من 60 يوماً عن تاريخ تداول تقرير المدقق، ويمكن أن يختار المدقق إبلاغ الإدارة عن نقاط الضعف عند اكتشافها، وإذا لم يتم إصلاح الثغرات لابد من إعادة الإبلاغ عن هذه الثغرات في نهاية التدقيق. على أن يكون من الواضح أن هدف التدقيق في الشركات غير المدرجة لا يتضمن إبداء الرأي في الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية.

أما في الشركات المدرجة فإن على المدقق أن يعبر عن رأيه في تقريره المنشور في الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية بحسب SOX بخلاف معايير التدقيق الدولية IAASB التي تعتبر رسالة الإدارة ليست مطلوبة من المدقق، لكنها تعد طريقة هامة لخلق قيمة مضافة تقدم كمنتج ثانوي لعملية التدقيق، وهي: فرصة ذهبية لإعلام العميل بالخدمات الاستشارية أو الضريبية التي يمكن لمنشأة التدقيق تقديمها.

ويمكن تلخيص اتصالات التدقيق بالعرض التالي:

نوع الاتصال	من	إلى	التوقيت	الطريقة
رسالة الارتباط	المدقق	العميل	قبل الارتباط	خطية
رسالة القبول «نسخة موقعة من رسالة الارتباط»	العميل	المدقق	قبل الارتباط	خطية
رسائل المحامين	المحامين	المدققين	قرب تاريخ إنهاء العمل	خطية
كتب تمثيل الإدارة	العميل	المدققين	انتهاء التدقيق	خطية
نقاط ضعف الرقابة	المدققين	الأشخاص المسؤولين	قبل تاريخ تداول	خطي

الداخلية		عن الحوكمة	التقرير	
الاتصال مع الأشخاص المسؤولين	المدققين	الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة (لجنة التدقيق)	بعد التدقيق	خطي شفهي
رسالة الإدارة	المدققين	العميل	بعد التدقيق	خطي أو شفهي

أسئلة حول الفصل العاشر

أولاً . الخيارات:

1 . أي مما يلي يتم تدقيقه بالارتباط مع الفوائد المتعلقة بأوراق الدفع:

أ . دخل الفائدة.

ب . مصروف الفائدة.

ج . استهلاك الشهرة.

د . إيراد مكتسب.

2 . تهدف رسائل التمثيل إلى:

أ . نقل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية من الإدارة إلى المدققين.

ب . توفير مصدر آخر من أدلة الإثبات اللازمة للإجراءات الجوهرية التي لابد للمدققين من إنجازها.

ج . تزويد الإدارة بفرصة لصنع قضايا تتعلق بتقويم المخزون السلعي.

د . التأكيد على مسؤولية الإدارة الكاملة عن القوائم المالية والإفصاح.

3 . أي من الإجراءات الجوهرية التالية لا تستخدم بهدف الحصول على أدلة تتعلق بالمسؤوليات العرضية:

أ . التمعن بحسابات المصروفات ذات القيود الدائنة.

ب . الحصول على رسالة من المحامي.

ج . قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

د . فحص الشروط في عقود البيع.

4 . أي من الأحداث التالية تستوجب تعديلات في القوائم المالية:

أ . إصدار أسهم جديدة لزيادة رأس المال في 12/30/ وتوقع بيعها في العام القادم.

ب . صدور حكم من المحكمة في 2012/2/15 حول ضرر سببته الشركة لأحد العملاء بمبلغ 450000.

ج . تم تشكيل مخصص لمقابلة دعوى قضائية هامة ضد الشركة بمبلغ 100000 إلا أن الحكم صدر في شباط من العام التالي بمبلغ 3600000.

د . هبوب عاصفة أدت إلى وقوع خسائر تقدر بمليون ليرة من أموال الشركة في 2012/3/3.

5 . يبقى المدقق مسؤولاً عن الأحداث التالية:

أ . لغاية تاريخ نهاية العام أو تاريخ الميزانية.

ب . لغاية تاريخ تقرير المدقق.

ج . لغاية تاريخ تداول التقرير.

د . لغاية تاريخ الميزانية التالية.

6 . يقصد بالأحداث التالية:

أ . التالية لتاريخ الميزانية.

ب . التالية لتاريخ تقرير المدقق.

ج . التالية لتاريخ تداول التقرير.

د . التالية لتاريخ إنهاء العمل الميداني.

7 . أي مما يلي غير مطلوب بحسب معايير التدقيق الدولية:

أ . تمثيلات الإدارة.

ب . رسالة المحامي.

ج . رسالة الإدارة.

د . رسالة الارتباط.

8 . أي من الأشخاص التالية وظائفهم يسهم في كتابة رسالة الإدارة:

أ . المحامون الخارجون.

ب . مدراء المحاسبة والإنتاج لدى العميل.

ج . فريق التدقيق.

د . خبراء منشأة التدقيق في مجال الضرائب والاستشارات

9 . أي من الإجراءات التالية يحدث أخيراً:

أ . الحصول على رسالة ارتباط موقعة من العميل.

ب . اختبارات الرقابة.

ج . مراجعة الأحداث التالية.

د . الحصول على تمثيلات موقعة من الإدارة.

10 . أي من الإجراءات التالية يحدث أولاً:

أ . اكتشاف الإجراءات المحذوفة.

ب . التوقيع المزدوج للتقرير.

ج . إعداد رسالة الإدارة.

د . مراجعة وثائق التدقيق.

11 . أي من البيانات التالية أميل لأن ترد في رسالة المحامي:

أ . تمثيلات محددة في هذه الرسالة توصف على أنها محددة بالمسائل الهامة.

ب . التزامات غير مؤكدة أو تقويمات حذفت من هذا الإفصاح الذي يرجى تحويل هذه المعلومات إلى المدققين.

ج . إن عملنا مكننا من ملاحظة بعض الأعمال التي يمكن أن تعزز الربحية في الشركة.

د . يرجى بلورة مثل هذه الإيضاحات إلى المدققين.

ثانياً . المشكلات:

1- عينت متدرباً لدى منشأة الحرية للتدقيق، وأثناء ممارستك للتدقيق تبين أن خطة التدقيق تدعو إلى إعداد تمثيلات للإدارة:

والمطلوب:

أ . لدى تدقيق القوائم المالية، فبأي ظرف يطلب من المدقق الحصول على تمثيلات إدارية.

ب . ما هو الهدف من الحصول على التمثيلات.

ج . من يوقع رسالة التمثيل وما هو الإجراء المترتب على رفض توقيع هذه التمثيلات.

د . لمن توجه هذه الرسالة.

هـ . إلى أي مدى تقدم هذه الرسائل حماية للمدقق؟

2 . لدى تدقيق شركة كاسندرا التي تستثمر عادة مبالغ كبيرة من الأوراق المالية بغرض البيع، بحسب السياسة التي تضعها لجنة الاستثمار المتفرعة عن مجلس الإدارة وينفذها أمين الصندوق، الذي يقوم بإيداع الاستثمارات في صندوق خاص في المصرف، وقد تضمن الاستبيان الذي وضعته بهدف تقييم الرقابة الداخلية الأسئلة التالية:

آ . هل تم إعداد سياسة الاستثمار من قبل لجنة الاستثمار؟

ب . هل أمين الصندوق لوحده مسؤول عن تنفيذ تعليمات لجنة الاستثمارات؟

ج . هل كافة الاستثمارات مودعة لدى المصرف؟

والمطلوب:

ما هي الأسئلة التي ترى إضافتها إلى الاستبيان؟

3 . أنهى المدقق عمله الميداني في 2012/2/15 عن القوائم المالية التي تنتهي في 2011/12/31 كما قام بتسليم التقرير في 2012/3/2 وقد كانت الأرباح الصافية للشركة (3517000) أما مجموع الأصول فهو 97111000.

والمطلوب:

آ . ما هو هدف التقرير عن الأحداث اللاحقة؟

ب . ما هي الفترة التي تغطيها؟

ج . ما هو البرنامج المتبع للتعرف على الأهداف اللاحقة منذ تاريخ القوائم المالية؟

الفصل الحادي عشر

الخدمات الضريبية

يهدف هذا الفصل التعرف على ما يلي:

1- طبيعة خدمات غير التأكيد.

2- طبيعة الخدمات الضريبية في سوريا.

3- مسؤولية المدقق عن الخدمات الضريبية.

4- معايير التدقيق الضريبي.

5- استراتيجية التدقيق الضريبي.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الحادي عشر

الخدمات الضريبية

مقدمة :

يمارس أمجد بالإضافة إلى عمله كمدقق حسابات حصل على شهادة ويهدف أساساً إلى بيان الرأي بعدالة الإفصاح في القوائم المالية ، يمارس الخدمات الضريبية التي تهتم بتقديم البيان الضريبي للمكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية بحسب القانون 24 لعام 2003.

وقد تقدم أحد المكلفين إلى أمجد بميزانية عمومية وحساب أرباح وخسائر يتضمن ربحاً صافياً مقداره (1000000) مليون ليرة سورية ، فقام أمجد بإعداد بيان ضريبي قدمه المكلف إلى الدوائر الضريبية يتضمن أرباحاً صافية تطابق الأرباح الصافية الظاهرة في حساب الأرباح والخسائر أي مليون ليرة سورية ووضع خاتمه على البيان ، وقد فوجئ أمجد بأن الدوائر الضريبية رفضت هذا البيان مبينة أن الربح الضريبي مختلف عن الربح المحاسبي.

وقد بات وضع أمجد حرجاً حين علم أن لدى المكلف مجموعتين دفتريتين ، واحدة للدوائر المالية تختلف عن تلك التي يمسكها المكلف للأهداف الأخرى!

أولاً- طبيعة خدمات غير التأكيد :

يقدم المدقق عادة خدمات أخرى غير تأكيده بعدالة الإفصاح في القوائم المالية من خلال قيامه بإجراءات تتفق مع معايير التدقيق المهنية (المحلية أو الدولية) على نحو ما مر في فصول هذا الكتاب. ويمكن حصر خدمات منشأة أو مكتب التدقيق بحسب المثلث التالي :



والواقع أن خدمات التأكيد (أو تدقيق القوائم المالية) هي الأكثر شهرة نظراً للمواصفات القانونية للمراجع الذي يقدم هذه الخدمات بحسب المعايير المهنية التي تم وصفها وتطويرها وفق ما تمت الإشارة إليه.

إلا أن خدمات التدقيق أو التأكيد لا تأتي بأكبر الواردات لمنشأة التدقيق ، بل إن الشهرة التي اكتسبتها منشأة التدقيق وما تتمتع به من خبرة ومصداقية ، تمثل قاعدة لتحصيل إيرادات أكثر من خلال خدمات أخرى كالخدمات الاستشارية أو الخدمات الضريبية وإن الخدمات الاستشارية متنوعة بتنوع حاجات المجتمع المالي لهذه الخدمات ، كإعداد الحسابات نظراً لعدم توفر كادر محاسبي في الشركات قادر على إنجاز هذه الحسابات ، أو تصميم أنظمة محاسبية، أو النصح بشراء برامج محاسبية مؤتمتة ، أو إعداد دراسات للجدوى أو مساعدة الإدارة بحل المشكلات الإدارية أو المحاسبية.

ولعل قيام المدقق بتقديم هذه الخدمات الاستشارية يمثل مثار جدل حول تأثير هذه الخدمات على استقلال المدقق الذي يقوم في نفس الوقت بتدقيق حسابات الشركة التي تحتاج إلى الخدمات.

وتحاول منشآت المراجعة الكبرى تقسيم العمل بحيث يكون لديها إدارة مختصة بالخدمات الاستشارية وأخرى للخدمات الضريبية بخلاف إدارة التدقيق ، وتحرص هذه المنشآت على بيان أن كل إدارة مستقلة عن الإدارات الأخرى ولا تتأثر بظروفها.

وقد ازداد التركيز على هذه القضية خاصة بعد فضيحة ENRON التي كانت ARTHER ANDERSEN تقوم بتدقيق حساباتها وتقديم خدمات استشارية لها، كانت تتقاضى ما يزيد على خمسة ملايين دولار أسبوعياً مقابل الخدمات الاستشارية، وعندما وافقت على بعض المعالجات المضللة ووافقت على إصدار القوائم المالية بتقرير نظيف، اعتبر بعضهم أن الأتعاب الدسمة التي كانت تتقاضاها من الخدمات الاستشارية أسهمت بسكوتها عن الانحرافات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ثانياً– طبيعة الخدمات الضريبية في سورية :

تقتضي القوانين الضريبية في معظم دول العالم إخضاع الربح الذي يحققه رجال الأعمال من أشخاص طبيعيين أو شركات أشخاص أو أموال إلى ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية التي يحققها هؤلاء باعتبارهم مكلفين بدفع الضريبة.

وتقتضي بعض التشريعات أن يتم تقديم البيان الضريبي الذي يظهر الأرباح التي حققها المكلف من قبل مدقق الحسابات، يتولى إعادة النظر بالأرباح التي حققها المكلف بما يتفق مع نصوص القانون الضريبي والتعليمات التي تصدرها الدوائر الضريبية بهذا الصدد.

إذ قد يقضي هذا القانون وتعليماته التنفيذية برفض بعض النفقات المسجلة في السجلات المحاسبية كبعض التبرعات أو المخصصات مما يؤدي إلى جعل الربح الضريبي المصرح عنه في البيان الضريبي أكبر من الربح المحاسبي الذي تفصح عنه قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر ، كما أن القانون الضريبي قد يعفي بعض النفقات الرأسمالية ، كما في حالة شراء بعض الأصول الثابتة التي تعد من الوجهة المحاسبية نفقات رأسمالية تظهر في الميزانية العمومية وتخضع للاستهلاك الذي ينزل من الربح المحاسبي. إلا أنه في بعض الأحيان نجد القانون الضريبي يعفى من الدخل الخاضع للضريبة بعض الأصول الرأسمالية المستبدلة بهدف تشجيع المستثمر على تحديث التكنولوجيا المستخدمة من قبلهم ، مما ينعكس إيجابياً على الاقتصاد الوطني ككل، كما في حالة الولايات المتحدة والأردن. وهذا ما يؤدي إلى تسجيل الأصل المستبدل نفقة من الناحية المحاسبية لكنه يميل لخفض للربح الخاضع في الوقت نفسه.

وهكذا نجد مرة أخرى الربح المحاسبي مختلفاً عن الربح الضريبي، ولا تترك هذه الفروق خارج السجلات المحاسبية، بل يقوم محاسب المشروع بالتعبير عنها محاسبياً لتعكس المصروفات الإضافية أو الإيرادات الإضافية التي تتحقق نتيجة المواءمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

مثال :

كانت قائمة الدخل في شركة النجم اللامع عن الفترة المنتهية في 31 / 12 / 2011 كما يلي :

المبيعات	1000000
تكلفة المبيعات	600000
مجمل الربح	400000
مصروفات استهلاك	(100000)
مصروفات إدارية	(150000)
تبرعات	(50000)
صافي الربح	100000

ولدى تدقيق المدقق بهدف إعداد البيان الضريبي تبين أن مصروفات الاستهلاك تتضمن 20000 تتعلق بأجهزة الكترونية وقد حسب عمرها الإنتاجي بحسب سجلات الشركة سنتان إلا أن التعليمات الضريبية تنص على اعتبار عمرها الإنتاجي خمس سنوات, كما أن التعليمات الضريبية تقتضي قبول 20000 من التبرعات ورفض الباقي.

لذا فإن البيان الضريبي يظهر على الشكل التالي :

البيان الضريبي : بحسب الطريقة المباشرة :

المبيعات	1000000
تكلفة المبيعات	600000
مجمل الربح	400000
مصروف الاستهلاك	(88000)
مصروفات إدارية	(150000)
تبرعات	(20000)
الربح الخاضع للضريبة	142000

ويمكن الوصول إلى البيان الضريبي بطريقة غير مباشرة على النحو التالي :

الربح المحاسبي	100000
يضاف فروق استهلاك	12000
يضاف فروق تبرعات	30000
الربح الخاضع للضريبة	142000

وإذا كانت مسؤولية المدقق من الناحية المحاسبية عند إعداد هذا البيان الضريبي ، فإن مسؤولية محاسب المكلف تقتضي التعبير عن هذا الفرق بقيد محاسبي هو

42000 من المصروفات المرفوضة ضريبياً

42000 إلى الضريبة المؤجلة

ثالثاً- مسؤولية المدقق :

قبل الخوض في حدود مسؤولية المدقق عند إعداد البيان الضريبي ، لا بد من معرفة طبيعة الشخصية المعنوية التي يتوجب عليها تقديم هذا البيان :

1- فإذا كانت شركة أموال أي شركة مساهمة عامة أو شركة مساهمة محدودة فإن حساباتها خاضعة للتدقيق من قبل مدقق حسابات خارجي يتصف بالمعرفة المهنية والاستقلال والموضوعية ، وإن شهادته بعدالة الإفصاح في القوائم المالية التي خضعت لتدقيقه ، تعني ضمناً أن الشركة حسبت الضريبة المؤجلة حساباً صحيحاً يتفق مع قانون الدخل والتعليمات التنفيذية.

ويثور جدل حول مدى مسؤولية المدقق عن أصول حساب الضرائب وخاصة الأرباح الخاضعة للضريبة بحسب القانون 24 أو أرباح الخدمات المقدمة بحسب القانون 60 أو ضريبة الرواتب والأجور بحسب 24 ، وهل يطلب من المدقق أن يتأكد من أن حساب الضريبة لم يؤد إلى انتقاص حقوق الخزينة ؟

أم أنه يدافع فقط عن عدالة الإفصاح للحفاظ على مصلحة المساهمين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي فقط ؟

وقد حسم المعيار 5 الصادر عن PCOBA عام 2007 هذا الموضوع واعتبر أن التهرب الضريبي يعد من حالات الغش التي على المدقق أن يتحقق من صحة حسابها بما يتفق مع نصوص القوانين والأنظمة النافذة.

والقضية الأهم من ذلك هو أن الشركة الخاضعة لهذا النوع من التدقيق لديها قوائم مالية منشورة معززة بتقرير مرفق مع هذه القوائم المالية أي أن شركات الأموال لا تتمكن عملياً من إعداد مجموعتين دفتريتين الأولى صحيحة والأخرى وهمية للأغراض الضريبية.

لذا نجد القانون الضريبي يشجع على تأسيس الشركات المساهمة العامة ويخضعها لمعدلات ضريبية أقل من المشروعات الأخرى، نظراً لأن تعرض مثل هذه المشروعات لخطر التهرب الضريبي يكاد يكون معدوماً. ومن المستحسن والحال هذه تكليف مدقق الحسابات (أو مكتبه) الذي قام بتدقيق حسابات الشركة بتقديم البيان الضريبي.

2- أما إذا كان المكلف أفراداً أو شركات تضامن ، فإن هذا النوع من الشخصيات المعنوية غير خاضعة لتدقيق حسابات من قبل مدقق مستقل ، وإن الأمر الطبيعي أن يستند تقديم البيان الضريبي على تدقيق مكتبي للتحقق من اتفاق البيانات المعروضة مع نصوص القانون، وهذا ما يجعل المدقق غير مسؤول عن مدى صحة الربح الذي بنى عليه البيان الضريبي.

لذا نجد المدققين يشيرون في تقريرهم إلى أن هذا البيان الضريبي يتفق مع السجلات أو المستندات التي تقدم بها المكلف، ويعتقد المدقق أنه في هذا النص يتنصل من المسؤولية، ويترك أي غش أو تزوير أو حذف لبعض العمليات على مسؤولية المكلف لوحده.

والواقع أن القانون رقم 10 لعام 1991 الذي فرض على شرائح معينة من المكلفين السوريين التقدم ببيان ضريبي عن طريق مدقق حسابات طلب إلى هذا المدقق أن يكون الربح الذي بنى البيان على أساسه ربحاً حقيقياً. وأعطى القانون المذكور المالية الحق في إحالة أي مدقق يخالف أحكامه إلى المحاكمة المختصة وأوقع غرامات مالية وحبس بحق المدقق المخالف ، إلا أن وزارة

المالية لم تحاسب أياً من المدققين حتى الآن ، وخاصة أن بعضهم يختم على أي بيان دون تدقيقه ، حتى أن أحدهم أجر خاتمه إلى مراقبي الدخل الذين تولوا الدفاع عن المكلف وتدقيق حساباته والختم عليها في الوقت نفسه ، في عملات فساد أتت على نسبة كبيرة من الحصيلة الضريبية وأساءت إلى سمعة المهنة والدوائر الضريبية في الوقت نفسه.

وفي رأينا أن عقبات عديدة تحول دون تطبيق القانون 10 وأهمها :

أ- عدم وجود دفاتر منتظمة لدى الكثير من صغار المكلفين.

ب- عدم وجود تقسيم للعمل داخل المشروع بسبب اعتماد أصحاب المشروع على أنفسهم في تنفيذ الكثير من العمليات المالية والإدارية والمحاسبية وبالتالي عدم وجود نظام يمكن الاعتماد عليه للرقابة الداخلية.

ج- ارتفاع المعدلات الضريبية مما يجعل اللجوء إلى مسك مجموعة وهمية من السجلات أمراً مجزياً ، مع أن المعدلات الضريبية قد انخفضت مرات عديدة خلال العقد الأخير. إلا أن المزيد من التخفيض يمثل تقديم مغريات للمكلفين للإقلاع عن الفساد.

د- انتشار الفساد في كثير من العمليات الضريبية والمحاسبة القانونية وافتقار المهنة إلى المعايير الأخلاقية والمهنية الكافية.

هـ- افتقار نص القانون إلى المرونة والواقعية، وعدم رغبة الدوائر الضريبية بتطبيق أحكامه، مما يفسح المجال أمام تعديله بحسب الممارسة العملية.

رابعاً- معايير التدقيق **الضريبي:**

لعل وجود معايير لتدقيق الضريبة على الدخل يؤدي إلى تغير هام في أهداف النظام الضريبي من خلال التركيز على العدالة ووفرة الحصيلة في آن معاً وأداء أعمال التدقيق الضريبي على درجة عالية من الجودة وقواعد العدالة والموضوعية والنزاهة بما يؤدي إلى تفعيل الالتزام الطوعي الذي يعد حجر الأساس في الأنظمة الضريبية الحديثة ، من خلال ثقة المكلفين في النظام

الضريبي ويدفعهم إلى الالتزام الطوعي في التصريح عن أرباحهم الحقيقية مما ينعكس إيجاباً على هدف الحصيلة.

وإن وجود معايير على درجة عالية من الجودة يهدف أيضاً إلى:

1- التأكد من مدى صحة الالتزامات الضريبية الذي يصرح عنها المكلفون في إطار نظام التحديد الشخصي وتطبيق أسلوب التدقيق الانتقائي بهدف كشف عمليات الغش والاحتيال والتهرب الضريبي.

2- تحليل أسباب عدم التزام المكلفين ووضع الحلول المناسبة لتلافيها.

أما وظائف معايير التدقيق الضريبي فهي :

1- قياس مستويات أداء الفاحصين الضريبيين (مراقبي الدخل).

2- تحديد مسؤولية الفاحص الضريبي.

3- تحديد آليات وقواعد الفحص الضريبي مما يؤدي إلى تأمين المصداقية للغير.

4- توجيه الفاحصين والإدارة الضريبية وإرشادهم.

5- توحيد الممارسة المهنية.

6- تلبية احتياجات المكلفين وتخفيض أعبائهم الضريبية.

ويمكن تقسيم معايير تدقيق الضريبة على الدخل بحسب التجربة الأمريكية وفق ما يلي :

المجموعة الأولى : معايير الفريق Team standards

وتتألف من المعايير التالية:

1- معيار الحكم المهني Professional judgment standards

ويعرف بأنه القرار الناتج عن العملية التي يتم فيها التقرير بين بديلين متوازيين. كما يحمل هذا المعيار المسؤولية على كل عضو من أعضاء فريق الفحص الضريبي ، بالإضافة إلى الفريق ككل ، وذلك عند ممارسة الحكم المهني ، وينطلق هذا المعيار من أن كل عضو من أعضاء الفريق ليس معصوماً من الخطأ.

ويستخدم الحكم المهني في تحديد مجال وإجراءات الفحص الضريبي ومنهجيته وفي تنفيذ عملية الفحص وتقرير نتائج التدقيق. ويحدد الحكم المنهجي الأولويات في أعمال دون أخرى بناء على اعتبارات الخطر والأهمية النسبية.

وعلى ذلك يمكن اعتبار معيار الحكم المهني ينطلق من المقومات التالية :

1- يجب أن يتمتع الفاحص الضريبي أو فريق الفحص الضريبي بالمهارة الفنية المناسبة.

2- يجب بذل العناية المهنية اللازمة في أثناء أداء العمل.

كما أن معيار الحكم المهني يجب أن يأخذ بالحسبان:

أ- الأهمية النسبية.

ب- تحليل الخطر.

2- معيار النزاهة والموضوعية : Objectivity / integrity standards

أي أن أعضاء فريق الفحص الضريبي يجب أن يكونوا متحررين من أي مؤثر على نزاهتهم وموضوعيتهم. مما يجعلهم يكسبون ثقة الجمهور في استقامتهم وعدالة فحصهم، ولما كانت الإدارة الضريبية تفترض الاستقلال في موقفها فهي تؤدي عملها بتجرد ، ويمكن أن ينظر إلى هذا المعيار من خلال :

أ – الجانب الشخصي.

ب – الجانب الخارجي.

ج – الجانب التنظيمي.

3 – معيار التدريب والتأهيل Training and Qualifications :

على فريق الفحص أن يمتلك المعرفة المناسبة بقوانين الضرائب ، ومهارات المحاسبة والمراجعة ، وخبرة في العمل الذي تقوم به المنشأة الخاضعة للفحص الضريبي ، ومهارات في استخدام تقنيات الحاسوب.

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني وتتألف من المعايير الخمسة التالية :

1 – التخطيط :

يجب أن يتضمن التخطيط للفحص الضريبي، بمشاركة من فريق الفحص وإدارة المكلف الخاضع للفحص، ومن أهم جوانب التخطيط هو تحديد فريق العمل والمستلزمات الأخرى اللازمة للفحص، والتنسيق مع المكلف لوضع كافة السجلات والمستندات ذات العلاقة تحت تصرف الفريق، بالإضافة إلى حضور الموظفين ذوي العلاقة بإنجاز العمليات أو توجيه السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية والبيان الضريبي وإدارة المراجعة الداخلية. وليس من حق المكلف أن يمنع العاملين لديه من الإجابة على أسئلة فريق الفحص الضريبي.

4- معيار الرقابة الذاتية Monitoling standard :

لا بد من مراقبة سير الفحص أو التدقيق بعناية ، مما قد يستدعي تعديل الخطة إذا تطلب الأمر ذلك ، ويعد الفريق بأكمله مسؤولاً عن الرقابة على سير عملية الفحص وقد تحتاج عملية الرقابة الذاتية استشارة بعض الاختصاصيين أو الخبراء.

3- معيار تقنيات الفحص Examination Technique standard :

وتشمل هذه التقنيات: المقابلات الشخصية، والاستبيان، والاستقصاء والملاحظة والمعاينة وغيرها، مما يؤدي إلى الوصول إلى المعلومات الكافية لتحديد الالتزام الضريبي بدقة. وقد تقتضي عملية تدقيق المشروعات الكبيرة تقويم الرقابة الداخلية واستخدام المعاينات الإحصائية للمساعدة في تقويم الرقابة الداخلية، أو في تحديد حجم الإجراءات الجوهرية التي تهدف إلى الوصول إلى رقم موضوعي للدخل السنوي. وقد تتم الاستعانة بإدارة ضريبية أخرى إذا كان وجود فريق الفحص في بعض المواقع التابعة للمشروع غير عملي .

يهدف هذا المعيار إلى تجميع أدلة الإثبات الكافية التي تؤيد رقم الربح الخاضع للضريبة التي تفصح عنها دفاتر المكلف ، أو أن هذه الأدلة تؤيد رفض هذا الرقم أو تعديله.

ويلاحظ أن هذا المعيار كان شبيهاً للمعيارين الثاني والثالث من معايير التدقيق الأمريكية العشرة الخاصة بالعمل الميداني وهما معيار تقويم الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات، وهذا ما يلفت

الانتباه إلى أن هذه المعايير قد تم تطويرها من معايير المراجعة المقبولة عموما GAAS في الولايات المتحدة الأمريكية.

5- معيار تطور القضية :

إن استيعاب الفاحصين الضريبيين للقوانين المرعية الإجراء ، وفهم طبيعة أعمال المكلف الخاضع للفحص الضريبي ، تشكل ما يسمى بالمعاملة أو القضية التي تحتوي كافة النصوص والوقائع والإجراءات المستخدمة لتطوير القضية بما في ذلك مساهمة المكلف في هذا التطوير، مما يؤدي إلى الوصول إلى فهم مشترك بين المكلف وفريق الفحص، وهذا بدوره يحتاج إلى مناقشات معمقة بهدف حصر المسائل الخلافية إن وجدت، وسماع وجهة نظر المكلف والاطلاع على المستندات المقدمة من قبله وجعلها جزءاً من تطور القضية حتى ولو أؤخذ فيها كلياً أو جزئياً. وإن التوصل إلى حل مقنع مع المكلف يعد هدفاً يسعى معيار تطور القضية إلى تحقيقه. وهذا يستدعي تمكن الإدارة الضريبية من اتخاذ قرارات مسؤولة تستند إلى أدلة كافية ، على أن بعض القضايا تحتاج بطبيعتها إلى زمن أطول لإنضاج المعلومات وأدلة الإثبات ، مما يجعل تأمين حقوق الخزينة ورضى المكلف أمراً متاحاً.

المجموعة الثالثة : معايير التوثيق Documentation standards وهي :

1- معيار أوراق العمل Working papers standards :

وهي تعد همزة الوصل بين أداء أعمال الفحص والتقرير عن تلك الأعمال وتتضمن أوراق العمل كافة الأدلة التي تدعم الوقائع والنتائج المدرجة ضمن التقرير ، ويعد إصدار التسويات المقترحة أداة من أدوات التوصيل المهمة التي يجب أن تستخدم في عملية التدقيق بشكل مبكر وتتصف أوراق العمل بما يلي :

أ- تقدم أوراق العمل محضراً مكتوباً يوضح مجال الفحص والإجراءات المستخدمة الأدلة التي يتم فحصها وآلية الفحص المتبعة والنتائج التي تم التوصل إليها وغني عن البيان أن أوراق العمل ،

يجب أن تتضمن بيانات عن اسم المكلف – الشخصية الاعتبارية – المادة الخاضعة للضريبة – اسم الفاحص والتاريخ.

وتتضمن أوراق العمل توثيقاً مكتوباً للاجتماعات المهمة والمناقشات والأعمال الرئيسية التي يتم لحظها أو التوصل إليها في أثناء الفحص.

ب – تتم الاستفادة من تطبيقات الحاسوب IT في تحضير أوراق العمل أو إعداد التقارير، أو الجداول التحليلية وبيان الأوقات التي صرفت في إجراء الفحص.

ج – تتضمن أوراق العمل التسويات المقترحة إلى المكلف، عندما يتم تطوير القضية، وموقف المكلف منها. كما تتضمن كافة إحداثيات التكليف الضريبي، وهي موضوعاً للتدقيق من قبل الدوائر الضريبية المختصة لتقويم عمل الفاحص، كما تمثل مادة يطلع عليها المحاسب القانوني بفرض إعداد الاعتراضات الضريبية.

2 – معيار التقرير Report standards :

يعمل التقرير المكتوب على نقل نتائج وتوصيات فريق الفحص بطريقة مهنية بما يحقق :

أ – الكمال والدقة والموضوعية والوضوح والاختصار.

ب – عرض كافة الجداول والتفصيلات والشروحات التوضيحية .

ج – يرفق مع التقرير كافة الوثائق الداعمة.

3– معيار أنشطة ما بعد الفحص Post Examination standards :

وتتضمن أنشطة ما بعد الفحص مراجعة الاعتراض المقدم من قبل المكلف وتقديم رد مكتوب عليه، بالإضافة إلى تقديم الدعم اللازم لقسمي الاعتراضات والمستشارين وإن أي تسويات بشأن هذا الاعتراض يجب أن تنال موافقة المكلف تؤدي إلى إخضاع كل من قسم الفحص وقسم الاعتراض إلى المساءلة . مع الإشارة إلى أن مكلفي البرامج لديهم مهلة 90 يوما لتقديم اعتراضاتهم (30) فترة أصلية و (60) تمديد.

5– استراتيجية التدقيق الضريبي :

تختلف استراتيجية التدقيق باختلاف الطرف الذي يقوم لهذا التدقيق، فإذا كان الطرف المقصود هو المحاسب القانوني أو مدقق الحسابات الذي يقوم بإعداد البيان الضريبي وتقديمه إلى الدوائر الضريبية عملاً بنص القانون 10 فإن نصوص هذا القانون تفرض على المدقق أن يعتمد في البيان على الربح الحقيقي للمكلف وليس على الربح الذي يرغب المكلف بالتصريح عنه ، وهذا يفرض على المدقق القيام بتدقيق فعلي ميداني للتأكد من فعالية الرقابة الداخلية ، كما يفعل المدقق المهني الذي يشهد بعدالة الإفصاح في القوائم المالية ، كما عليه أن يقوّم مستوى الحوكمة وموقف الإدارة العليا من تبني المعايير الأخلاقية التي لا تقبل بالتهرب الضريبي.

وبلا شك فإن هذا يرتب على المدقق اتخاذ الكثير من الإجراءات التي تهدف إلى الحصول على أدلة تدعم رقم الربح المحاسبي المفصح عنه في القوائم المالية. وإن منطلق المدقق في هذه الحالة يختلف عن منطلق المدقق المهني الذي يبدي رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية، والذي يتمثل خطر التدقيق لديه في إفلاس المشروع وتعرضه للمساءلة القضائية ومطالبته بالتعويض على الأطراف المتضررة من تقريره.

ويتمثل خطر الإفلاس بشكله المباشر في عرضه أصولاً غير قابلة للتحقق كعرض ديون غير قابلة للتحصيل أو بضائع غير قابلة للبيع بحسب أسعارها المعتمدة في الحسابات ، أو إخفاء التزامات من شأنها إظهار المركز المالي بشكل مضلل.

أما للأغراض الضريبية فإن خطر التهرب الضريبي هو الخطر الأساسي الذي يكون مخاطر التدقيق للأغراض الضريبية ، ويتمثل هذا الخطر في إخفاء بعض الأصول النقدية وغير النقدية أو زيادة الالتزامات والأعباء ولا شك بأن هذا ينعكس على إجراءات التدقيق.

ولذلك فإن الجرد الشامل في نهاية العام للأرصدة النقدية والحصول على شهادات من المصارف بقيمة أرصدة الشركة لديها بالإضافة إلى حضور الجرد المادي للمخزون السلعي من قبل مندوب من مصلحة الضرائب أو الاستعاضة عنه بالمحاسب القانوني الذي عليه أن يحضر الجرد للتأكد من سلامة الجرد وبالتالي تقويم المخزون السلعي بقيم صحيحة غير منقوصة.

وإن قيام المحاسب القانوني بهذه الإجراءات وتقديم تقرير يعزز البيان الضريبي يبين شهادته بعدالة القوائم المالية المتمثلة بالميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات.

إن مثل هذه الاستراتيجية تفتح الباب لتطبيق القانون رقم 10 وتحميل المحاسب القانوني المسؤوليات المشار إليها في هذا القانون.

وإذا كان هذا القانون يمثل خطوة متقدمة على طريق التدقيق الضريبي فإن المهنة في دول أخرى لا تحمل المحاسب القانوني مثل هذه المسؤولية بل تكتفي بقناعته الوجدانية عن عدالة الربح في ظل ما لديه من معلومات عرفها من البيانات التي تقدم بها المكلف أو من أي مصدر آخر، وكل ما يطلب منه إجراءات فهو إعداد بيان ضريبي يستهدف الدفاع عن مصالح المكلف دون اللجوء إلى الغش أو التلاعب أو التهرب الضريبي.

أما مراقب الدخل أو الفاحص الضريبي فعليه في رأينا أن يبدأ حيث ينتهي المحاسب القانوني ويضع استراتيجيته بناء على ما تم إنجازه من المحاسب القانوني. وإن الاعتماد على تدقيق عينات من المكلفين قد يكون إجراء لا بد منه للتأكد من سلامة إجراءات المحاسبين القانونيين.

أسئلة حول الفصل الحادي عشر

1- فيما يلي البيانات المأخوذة من سجلات محل المبروك كما في 31 / 12 / :

المبيعات	500000
تكلفة المبيعات	(300000)
مجمل الربح	200000
استهلاك	(20000)
مصروفات إدارية	(100000)
فوائد دائنة	50000
ربح صافي	130000

1- فإذا علمت أن الفوائد خضعت لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مما أدى إلى اقتطاع 9000 على حساب تلك الضريبة.

2- تضم المصروفات الإدارية 15000 مسحوبات بيد المبروك.

3- يعود الاستهلاك إلى أصول مستهلكة دفترياً.

المطلوب :

- إعداد البيان الضريبي عن عام .
- وضع القيود المحاسبية اللازمة.
- إذا علمت أن الشركة تعرضت لعملية سرقة بمقدار 17000 ما هي مسؤولية المحاسب القانوني في اكتشافها.
- هل يتوجب على المحاسب القانوني القيام بتدقيق حسابات المبروك للتأكد من مصداقية قوائمه المالية قبل البيان الضريبي في ظل القانون رقم 10 وفي ظل المعايير المهنية.

وقل رب زدني علما
Damascus University

المراجع العلمية

1 . المراجع العربية:

1 . إبـراهيم عثمـان شـاهين، أسـلوب المعاينـة الحكيمـة فـي المراجعـة الاختباريـة نحـو معـايير موضوعية، مجلة العلوم الاجتماعية . الكويت، 1986.

2 . أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1993.

3 . الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2010، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، عمان، 2010.

4- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، معايير المراجعة الداخلية.2004

5 . أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب القاهرة، 1992.

6 . إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت ط4، 1986.

7 . ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر . الديسطي، المراجعة، مدخل متكامل دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.

8 . أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع عن التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

9 - أمـين السـيد أحمـد لطفـي ،دراسـات متقدمـة فـي المراجعـة وخـدمات التأكيـد ،الـدار الجامعية2007.

10- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية ، 2005.

11- أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 2011.

12- أحمد محمد نور ،وحسين أحمد عبيد ،وشحاته السيد شحاته ،دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،2007.

13 . جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، 2001.

14 . حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

15 . حسين القاضي، حسين دحدوح، تدقيق الحسابات والإجراءات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

16 . حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات الأساسيات، منشورات جامعة دمشق، 1998.

17 . حسين القاضي، عصام قريط، مراجعة الحسابات (الإجراءات)، منشورات جامعة دمشق، 2005.

18- حسين القاضي ،حسين دحدوح ،مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية ،الجزء الأول ،دار الثقافة 2009 .

19- حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط ،التدقيق الداخلي ، منشورات جامعة دمشق،2008 .

20 . حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، 2008.

21 . عبد الفتاح الصحن، المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة الجامعة، 1992.

22 . عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول، دار النهضة، 1982.

23 . عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول الدار الجامعية، 2001.

24- عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية 2007/2011.

25 . عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الثاني الدار الجامعية، 2001.

26- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية ، الدار الجامعية، 2004.

27- عبيد بن سعد المطيري: تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد10، عدد3 ، أيلول2003.

28- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم- المبادئ – التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية ، 2005

29 . لويس قشيشو، قانون التجارة الصادر بالمرسوم 149 تاريخ 1949/6/22 والمعدل حتى 1991/2/22 . مؤسسة النوري، 1991.

30 . محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.

31 . محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، 2011.

32 _ محمد توفيق محمد، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة 1992.

33 . محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، 1995.

34 . محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، 1990.

35 . محمد عبد الفتاح محمد، المراجعة مدخل قياس وضبط المخاطر، القاهرة، 1999.

36 . محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، المنصورة، 2000.

37 . وجدي شركس، المراجعة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1987.

38 . وليم توماس وأمرسونحنكس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريج للنشر، الرياض، 1989.

39– هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ،القرار رقم 18 نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات ،قواعد حوكمة الشركات المساهمة 2008/1/9 .

2 . المراجع الأجنبية:

1. Alvin A. Arens, Marks. Beasley, Randal J.Eder: Auditing and Assurances services, 10, E, prentice Hall Catalog, 2008.

2. A-A. Moyer, Early Devlopment in American Auditing, James T, Johnson and J, FermanBraseaux, Readings in Auditing published by south western publishing company 1960.

3. American In statute d certified public Accountant, Audit Sampling, Audit and Accounting Guide (New York, 2008).

4. Abraham D, Akresh, James k, loebbeck and William R, scott Audit Approaches and techniques, As sited by Rashad Abdel Khaleid and Ira Solomon, Research opportunities in Auditing: the second decade. AAA. 1988

5. A.c Littleton and V.K Zimmerman, Accounting theory continuty and change, prentic Hall Inc. Englewood cliffs.

6. B.E Cushing and J.K. Lobbercke, Comparison of Audit Methodology of large Accounting Forms studies in Accounting Research No 26 Sarasota FL: AAA.

7. Barry E. Cashing, A Mathematical Approach to the Analysis and design of internal control system, the Accounting Review Jan 1974.

8. Broun and Howard. Principges and practice of management Accounting, Third Edition, the English language Book society and Macdonald and Evans LTD.

9. Ciel Moran Pillsbury and Liza Copozzoli and Amy Ciampa: A synthesis of research studies regarding the upward mobility of women in Public Accounting. Accounting Horisons March 1987.

10. Committee on Auditing procedures AICP A Statement 33.

11. Committee of Sponsoring Organization of Tread – way commission, Internal control – In tegrated Frame- work, Copy right 2007, HTTP// www.isaca.org

12. Dahdouh, H: Die revision unter den Bedingun der AIV Dissertation (A), Hoschschule fur okonomic berlin, 1989

13. David E. Wallin – Legal recourse and the Demand for auditing the accounting Review, 1992

14. Delmer P . Hylton: Are consulting and auditing compatale a contrary view, the accounting review July1964.
15. Denzil Y Caasey Jr. Foreseability as a determinant of audit responsibility, the accounting review April 1973.
16. Donlad H. Miryard and Richard H. Habor: The effect of big eight Mergers on auditor concentration – accounting Horizons – dez 1991
17. Donald H. Taylor and G. William Gelzen: Auditing integrated Concept and Procedures. Jahn Wiley and Sons, Inc, New york, 1994.
18. Douglas V. De Jong and Robert Forsy: The perspective on the use of probability market Fxperimentation in auditing research – The accounting review January 1992.
19. Elwood Miller, inflation accounting Van noustedreinhad company 1980.
20. Emile woolf. Auditing today, premtice Hall 1990.
21. 20 – Ellamae Matsumura and Rober R. Tucker – Fraud Detection a theoretical foundation. The accounting Review .1992
22. Ethics – International guidelines on ethics for professional accountants IFAC publication1990.
23. I.Fischer, H.J: Exante revision mitwokung der internen revision bei der gestaltiung von arbeitsablaufen, In Betriebswirtschaftliche – Forscnung and Praxis, 39 Jg, 1987.

24. Frank J. Inke, The future of the attest function, The journal of accountancy April 1976.
25. George J. Staubus, An induces theory of accounting measurement, The accounting review Jan 1985.
26. Geffry R. Cohen, Laurie W Pont, and Daivd J. sharp Culture based ethical conflicts confronting multinational accounting firms – accounting OorizonsVol V No3 September 1993.
27. Gilbert Byrne: The independent auditor and interol reading in auditing.
28. Government auditing standards, by the comptroller general of the united state 1988 revision.
29. Harold Q: Angenderfer and Jack G Robertson, A theoriticastrucre for independent audits of management, The accounting review October 1969.
30. Howard F. stettle: System based independent audits englwood cliffs 1967.
31. Herbert arkin, Hand book of sampling for auditing and accounting, McCraw Hill book company Inc 1981.
32. Horvath, P: Controling. 2. AuflageVerlage Franz VanlenMunchen 1986.
33. I . Kant, Foundations of the metaphysics of moral, originally published in 1985, tran by Lewis, W, Beck. Indiana Polis Bobbs, Merril 1959.

34. M. Bochenski, comtemporary European philosophy translated from the germany by Donald Nicholl and Kjarlaschenbrenner. University of California press 1957.

35. IAS 29 1989 IFAC

36. IFAC standards.

37. JaganKrischnal, Auditor switching and conservatism, The accounting review January 1994.

38. Jack C. Robertson and Fredrick G. Davis Auditing, 4th edition, business publication, Inc. Plano Texas 75075.

39. Janet, L Colbert; Audit risk – tracing the evolution accounting Horizons September 1987.

40. John A. Tracy, Bayesian: Statistical confidence intervals for auditors, the journal of accountancy July 1969

41. John C Corless, Assessing prio distribution for applying Bayesian statistics in auditing, the accounting review July 1973.

42. J. W.cook and C.M Winkle: Auditing philosophy and technique houghton – Mifflin Co< Boston 1976.

43. John A, Tracy, Bayesian statistical methods in auditing, the accounting review Jan 1969.

44. Karmen M. Collins – Stress and departure from the public accounting profession; A study of gender differences accounting horizons March 1993.

45. K. Stringer, some Basic concepts of statistical sampling in auditing the journal of accountancy November 1961.
46. L.S. Porwal, G.K kapoor: Auditing theory and practice first edition India 1981.
47. Leopold Bernstien, Ratio: Change and trend analysis an audit tool, The journal of accountancy sep. 1964
48. Lawrence R. Dicksee: Auditing gee and Co, Promoters and publishers, 1910.
49. Leslie – Howard: Auditing, Macdonald and Evans LTD 5th edition.
50. Martin A miller, comprehensive GAAP guide 1990 Miller accounting publications, Inc.
51. Martin A miller, comprehensive GAAP guide 1990 Miller accounting publications, Inc.
52. Micheal K Shaub: Restructuring the code of the professional ethics: A review of Anderson committee report and it's implications: accounting horizons December 1988
53. Mautz R. K. The nature and reliability of audit evidence, Independent auditing standards, as. By J.C. Ray New York: Holt, Rinehart & Winston, Inc. 1964.
54. Paul Grady: Paul Grad: The broader concept of internal control reading in auditing.

55. Paul Grady: The broader concept of internal control reading in auditing.

56. Paul D. Montagna, Certified public accounting, a sociological view of a profession, Texas 7706.

57. Report of the committee on basic auditing concept AAA 1972.

58. R. Anderson The interrelationships of compliance and substantive verification in auditing as cited by B.E. cushing and S.L. korgstad Eds. Buyeau of business research. Univ of Texas at Austin 1977.

59. Robert E. Hylas and Robert H. Ashton Audit detection of financial statement. The accounting review october 1982.

60. R. K. Mautz and husseinAsgraf, The philosophy of auditing, American accounting association 1961.

61. Raymond Danziger; Le controle du bilan social, Revue Francais de comptabilite, march 1983.

62. Sarah E. Bonner and Paul L. Walker – The effects of interaction and experience on the a question review January 1994.

63. Shaun. F. O. Malley. Legal liability accounting horizons Bol 7 Nom.2 June 1993.

64. Saul Levey internal control and legal responsibility, the journal of accountancy 1957 Feb.

65. Steven E Kaplan, an examination of the effect of presentation Format on auditors exprected value judgement accounting horizons Sep 1988.

66. SFAS33

67. Statement on auditing standards (SAS) AICPA.

68. T. R. Bayes, An essay towards solving and problem in the doctrine of chances, reprinted in Biometrika, 1958.

69. Williard E Stone, Antecedents of the accounting profession, the accounting review April 1969.

70. William, F, Messier, Jr. Auditing & assurance services, 3rd edition, 2003, McGraw – hill.

71. Tom lee; Corporate Audit theory, 1993 chapman.

72. Kurt Pany, O. Ran Whittington, Auditing, second edition printice hall 1999.

73. Peter D. Eston, Self- selection of auditors and audit pricing in private firms – the accounting review vol 79 No1 January 2007.

74. T. jeffreyWilks and Mapk F. Zimbelman Using Game theory and strategic reasoning concets to prevent and detect fraud – accounting horizons Vol.18 September 2007.

75. Sarbanes – Oxley act of 2002.

76. Willim J. read, Dasarathav. Rama. And K. Raghanadan Local and regional audit firms and the market for SEC audits. Accounting horizons, december2007.

77. Hyeesoo Chung and Sanjay Kallapur; Client importance, Non audit services, and abnormal acculs. The accounting review October 2003.

78. Kala M. Johnstone and Jean C. Bedard. Risk management in client acceptance decisions, The accounting review October 2003.
79. Inder J Khurana and K.K. raman. Litigation risk and the financial reporting creadibility of big 4 versus non big 4 audits: evidence from Anglo – America countries the accounting review No.2 April 2007.
80. Alvin A. Arens, James K. Leobbecke, Auditing an integrated approach, second edition, englwood cliffs, New Jersey prentice – hall 1980, p349.
81. AICOA professional standards, vol. 1, U.S.A auditing standard New York.AICPA.1996.
82. American institute of certified public accountants (AICPA) 1990. Consideration of the internal control structure in a financial statement audit. Audit guide. New York, NY: AICPA.
83. Akresh A.D., J.K. Leobbecke, and W.R Scott. 1988. Audit approaches and techniques. In research opportunities in auditing: The secound decade, edited by A.R. Abdel-khalik, and I. Solomon. Sarasota, FL: American accounting association.
84. Aldersley S.J. 1989. Discussion of achieved audit risk and the audit outcome space. Auditing: a journal of practice & theory (supplement): 85-97.
85. Anthony and Roland, Sys Trust and web trust, technology assurance opportunities, the CPA journal 2000.

86. AICPA/CICA, Web trust SM/TM principles and criteria for business to consumer electronic commerce, version 2.0.0 october 1990.
87. American institute of certified public accountants, Audit sampling: new edition as of April 2001. AICPA.
88. Bell. T, F. Marrs., I.Solomon and H.Thomas. 1997. Auditing organizations through a strategic lens: The KPMG business measurement approach. KPMG peat Marwich.
89. Bonner, S> 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. The accounting review 65(January): 72-92.
90. Braun, G.P. 1998. Auditors assertion – level inherent risk assessments; A descriptive analysis working paper, the university of texas at Elpaso.
91. Cochran, W.G. and G.M. cox. 1957 Experimental design New York, NY; Wiley
92. Colbert, L. 1987. Audit risk – tracing the evolution. Accounting horizons 1 (September): 49-57.1988.
93. Cushing B.E. and J.K. Leobbecke. 1083 Analytical approaches audit risk: A survey and analysis auditing: A journal of practic& theory 3 (fall): 23-41.
94. Clifford W. Smith, Jr. A perspective on accounting based debt covnant violations the accounting review Vol. 86 No2 April 1993.

95. Cbil Moran pilisbury – System softball: an interactive group game for teaching internal control evaluation. Issues in accounting education spring 1993.

96. Dilla, W. N. and D.N. stone. 1997. Representations as decision aids: The asymmetric effects of words and numbers on auditors inherent risk judgment decision seiences 28 (summer); 709-744.

97. Dirsmith, M. W. and M.E. Haskins. 1991 Inherent risk assessment and audit firm technology: a contrast in world theories. Accounting, organization and society 16/4:61-90

98. Dusenbury, R. J. Reimers, and S. wheeler. 1996. An empirical study of belief – based and probability – based specifications of audit risk. Auditing: A journal of practice & theory 15 (fall): 12-28.

99. And 2000. The audit risk model at the planning stage: an empirical test for conditional dependenies among assessed component risk. Auditing: A journal of practic& Theory 19 (fall): 105-117.

100. Davied Dinesh, Elain palmer, management by objective and the balanced. Score card: will Rome fall again?

101. Dan M.Guy, Douglas R. Carmichael. O ray whittington audit sampling: an introduction, Op. Cit. PP. 68-70. Taken from «Sampling for attributes: estimation and discovery» supplementary section, an auditors approach to statistical sampling, Vol. 2 (New York: AICPA, 1974).

102. Dan M.Guy, D.R. Carmichael. O ray whittington audit sampling: an intrusion third edition John Wiley and sons, Inc New York: chichester. Brisbane, Toronto. Singapore.

103. Emile Woolf, auditing today, prenticholl. London1990.

104. Graham L.E. 1085. audit risk – Part I. the CPA journal 55 (August) 12-21.

105. Harold a Langederfer and jack C Robertson: The oritical structure for independent audit of management, the accounting review 1069.

106. Herbert Arkin. Hand book of sampling for auditing and accounting. Mc Grew – Hill book company. Inc. 1963.

107. http//www.abrema.net/abreman/planning a g.html

http//www.abrema.net/abreman/plan g.html

http//www.abrema.net/abreman/stages a g.html

http//www.abrema.net/abreman/aud obj a g.html

http//www.abrema.net/abreman/working paper g.html

http//www..grantthornton/content/65507.asp

http//www.developer.novell.com/research/appnotes/1994/april/ 40/ 03 .html

http//www.ramandmcrae.com/audit/audit auditapproach.htm.

108. International Federation of Accountants – international Auditing and assurance standards board, FSA 240.

109. Inherent risk: An investigation of auditors auditors accounting, organization and society 13/2: 111-121.

110. Jack C. Robertson and Fredrick G. Davies, Bisiness Publication. Inc. Plano. Texas 4th Edition.

111. Jack C. Robertson, Auditing, Homewood IL 60430, Ma02116. 1990.

112. J.S. Davies and I solomon, Experience, expertise, and expert performance literature8.

113. Klein A. 2001. Audit committees, board of director characteristic and earnings management Working Paper New York University.

114. Kin – Yew Low _ The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit planning decisions. The accounting review Vol. 79. No. 2007

115. L.E. Graham Jr. Palmrose, R.S. Roussey. And I.solomon. 1995 Risk orientation. In auditing practice, research and education: A Productive collaboration, edited by T.B. Bell and M. Wright. 11-54. New York NY: AICPA.

116. Phillip L. Defliese. Henry R. Jeanicke. Vencent M. O'reillyMurry B. Mirsch. Montgomery's Auditing. 11th edition John wilry and sons, Inc. 1990.

117. Paul R. Niven 2002 Balanced scorecard; step by step maximizing performance and maintaining results, John wiley& sons New York.
118. Rajiv D Banker, Hsihuichang& Mina J.Pizzini the balanced scorecard judgmental Effects of performace measures linked to strategy – the accounting review Vol. 79. No.1 2007.
119. R.M. Washington and J.W. Ledwith, completeness, The elusive assetin, The hournal of accountancy August 1982.
120. Robert H. The return of problem confirmation, requested by ashton us. Postal service. The accounting review October 1988.
121. Richard P. Runyon, Aydrey Haber, Business Statistics Homwood: Richard D. Irwin. 1982.
122. Robert H. Ashton, The return of problem confirmation, requested us postalksevices, the Accounitng Review, October1980.aguide to selecting ssa cases by: Timothy B., Bell, KPMG LLP and Mark E. Peecher. Ira Solomon (university of Illinois at Urbana – Champaigh)
123. Steven E Kaplan: An examination of the effect of presentation format on auditors – accounting horizon 1988.vol. 1
124. SAS16
125. The Independent Auditors Responsibility for Detection of Errors or Irregolarities. SAS 16, 327
126. Turly ET – al. Business risk. KPMG. 2000

127. Wiliam F. Messier, Jr. and Lizabith A. Austem. Inherent Risk Control Risk Assessments. Auditing. A Journal of practics and theory Vol. 19 No2 Fall 2000.

128. Wiliam F. Messier, Jr. and Lizabith A. Austem. Inherent Risk and control risk assessments. Evidence on the Effect of pervasive and spacific risk factors- Auditing A journal of practics& theory Vol. 19 No2 Fall 2000

129- William H. Beaver-Economic Determinants of Audit Committee Independence. The Accounting Review Vol. 77, No.2 April 2002.

130- Timoty J. Lauwers, Robertg. Ramsay, David H. Simason, JerryR. Strawseraud Jay C. Thibodean, Auditig, Assurance services, McGraw – Hill Irwn, 2011.

قائمة المصطلحات العلمية

A

American Institute of certified	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

public Accountants (AICPA)	
Accounting Control	الرقابة المحاسبية
Administrative Control	الرقابة الإدارية
Adverse Audit Opinion	الرأي السلبي في تقرير المراجع
Analytical Review	الفحص التحليلي
Analytical Procedures	الإجراءات التحليلية
Audit	مراجعة
Audit Committee	لجنة المراجعة
Audit Engagement Letter	خطاب التعاقد (الارتباط)
Audit Evidence	أدلة الإثبات
Audit program	برنامج المراجعة
Audit Report	تقرير المراجعة
Audit Trail	مسار المراجعة
Audit Test	اختبارات المراجعة
Audit Working Papers	أوراق المراجعة
Audit Failure	فشل المراجعة
Audit Risk	خطر المراجعة
Audit Sampling	معاينة المراجعة
Auditing Procedures	إجراءات المراجعة
Auditing Standards	معايير المراجعة
Auditing Standards for field work	معايير العمل الميداني

Auditing Standards for Reporting	معايير التقرير
Auditor	المراجع
Assurance Services	خدمات التأكيد
Attestation	التصديق أو إبداء الرأي
Audit Objective	أهداف المراجعة
Audit Planning	تخطيط المراجعة
Audit Documentation	توثيق المراجعة
Acceptable Audit Risk	خطر المراجعة المقبول
Assess Control Risk	تقرير خطر الرقابة

B

Bookkeeping Services	خدمات الدفاتر
Business Failure	فشل الأعمال

C

Civil Responsibility	المسؤولية المدنية
Criminal Responsibility	المسؤولية الجنائية
Code of Ethics	دليل السلوك المهني
Competence & Technical Standards	معـــايير المراجعـــة للتأهيـــل المهنـــي والكفاءة
Competent Evidence	صلاحية أدلة الإثبات
Compliace Tests (Audit)	اختبارات الالتزام (المراجعة)
Confirmation	مصادقات

Constructive Fraud	الغش الضمني
Contingent Fees	الأتعاب المشروطة
Contingent Liabilities	الالتزامات المحتملة
Continuing Auditor	المراجع المستمر
Continuing profession Education	التعليم المهني المستمر
Control Gaps	ثغرات الرقابة
Credibility	مصداقية
Current file	الملف الجاري
Committee of Sponsoring Crgaization (COSO)	لجنة دعم المنظمات
Control Risk	خطر الرقابة
Control Environment	بيئة الرقابة
Control Activities	أنشطة الرقابة
Control Risk Matrix	مصفوفة خطر الرقابة
Collusion	التواطؤ

D

Deceit	الغش المتعمد
Disclaimer of Audit Opinion	الامتناع عن إبداء الرأي
Discovery Sampling	المعاينة الاستكشافية
Documentary Evidence	دليل مستندي
Dueprohessional Care	العناية المهنية الواجبة

Defalcation	الاختلاس (سرقة الأصول)

E

Error	خطأ
Employee Fraud	غش واحتيال الموظفين
Error Log	كشف الخطأ
Error and Irregularities	الأخطاء والمخالفات
Ethical Conduct	السلوك الأخلاقي
Ethics Rulings	قواعد السلوك المهني
External Evidence	أدلة إثبات خارجية
External Document	مستند خارجي
Ethics	الاختلاقيات
Engagement Letter	خطاب التعاقد (الالتزام)

F

Final Evaluation	التقييم النهائي
Financial Accounting Standards Board (FASB)	مجلس معايير المحاسبة المالية
Foreseeable User	المستخدم المتوقع
Financial Statement Audit	مراجعة القوائم المالية
Flow Chart	خريطة التدفق
Full Disclosure	الإفصاح الشامل

G

General Auditing standards	المعايير العامة للمراجعة
General Accepted Auditing standards (GAAS)	معايير المراجعة المتعارف عليها
Gross Negligence	الإهمال الفادح

I

Independent Audit	مراجعة حيادية
Independent	الحياد (الاستقلال)
Internal Audit	مراجعة داخلية
Internal Auditor	مراجع داخلي
Internal Control	الرقابة الداخلية
Internal Control Questionnaire	استقصاء الرقابة الداخلية
Internal Evidence	أدلة داخلية
Independent Check	الضبط الحيادي
Internal Control Weakness	أوجه القصور في الرقابة الداخلية
Inherent Risk	الخطر الطبيعي
Internal Document	المستند الداخلي
Independence in Fact	الحياد في الواقع
Irregularity	المخالفة

K

Kiting	التلاعب في أرصدة نقدية

L

Lapping	تلاعب
Limit Test	اختبار النطاق
Litigious Climate	ميل الجمهور إلى المقاضاة
Long-Form Auditor Report	التقرير المطول للمراجع
Legal Responsibility	المسؤولية القانونية

M

Management Fraud	غش واحتيال الإدارة
Management Representation Letter	إقرار الإدارة
Materiality	الأهمية النسبية
Maximum Acceptable Dollar Error	أقصى قيمة للخطأ يمكن قبولها
Middle Paragraph	فقرة الإيضاح
Management Assertions	مزاعم الإدارة
MonnegLigent Performance	أداة المراجعة بالمستوى المطلوب
Malarial Misstatement	التحريف الجوهري

N

Negative Confirmation	المصادقة السلبية
Negligence	إهمال المراجع
Non Sampling Risk	مخاطر غير المعاينة
Narrative	الوصف النظري

O

Observation	الملاحظة
Objectivity	موضوعية
Operational Auditing	مراجعة العمليات (التشغيلية)
Opinion Paragraph	فقرة إبداء الرأي
Opinion Standards	معايير الرأي
Ordinary Negligence	الإهمال العادي

P

Partner	الشريك
Peer Review	فحص النظير
Permanent File	الملف الدائم
Planning Memorandum	مذكرة تخطيط المراجعة
Planning The Audit	تخطيط المراجعة
Planning and Supervision Standards	معايير التخطيط والإشراف
Positive Confirmation	المصادقة الإيجابية
Preliminary Evaluation	التقييم المبدئي
Principal Auditor	المراجع الرئيسي
Professional Competence	التأهيل والكفاءة المهنية
Professional Responsibility	المسؤولية المهنية
Payroll cycle	دورة الرواتب

Purchase Cycle	دورة المشتريات
Production Cycle	دورة الإنتاج
Payment Cycle	دورة المدفوعات
Professional Skepticism	الشك المهني
Public Trust	ثقة الجمهور
Phases of the Audit process	مراحل عملية المراجعة
Planned detection Risk	خطر الاكتشاف المخطط
Prudent Person Concept	مفهوم الشخص الحصيف
Persuasiveness of Evidence	الاقتناع بالأدلة
Physical Examination	الفحص المادي

Q

Qualified Audit Opinion	الرأي المتحفظ
Quality Assurance	جودة التأكيد
Quality Control	جودة الرقابة

R

Relevance of Evidence	ملائمة الدليل
Reliability	القابلية للاعتماد
Reperformance	إعادة الأداء
Reasonable Assurance	التأكد المعقول
Reasonable Care	العناية
Recompilation	إعادة الحساب

Reconciliation	مطابقة
Relative Risk	المخاطر النسبية
Risk of Error	مخاطر الأخطاء
Risk of Ore Auditing	مخاطر المراجعة بأكثر من اللازم
Rules of Conduct	قواعد السلوك

S

Scantier	الاحتيال عن طريق تزوير الحقائق
Scope Limitations	قيود نطاق المراجعة
Scope paragraph	فقرة النطاق
Statements on Auditing Standards	نشرات معايير المراجعة
Sufficiency of Evidence	كفاية الأدلة
Supervising the Audit	الإشراف على المراجعة
Substantive Test of Transactions	الاختبارات الأساسية للعمليات المالية

T

Technical Tranning and Proficiency	التدريب المهني والتأهيل
Tort Action of Negligence	الأضرار الناتجة عن الإهمال
Tracing	مسار المراجعة
Tests of Control	اختبارات الرقابة
Types of Test	أنواع الاختبارات
Tests of details of balances	الاختبارات التفصيلية للأرصدة

Tolerable misstatement	التحريف المقبول
Timeliness	توقيت الأدلة

U

Unusual Fluctuations	التقلبات غير العادية
Ultramares	الأساس القانوني

V

Verification	التحقق
Vouching	الفحص المستندي

W

Working Paper	أوراق العمل

اللجنة العلمية :

- أ. د. صافي فلوح
- أ. د. إبراهيم ميدة
- أ. د. رشا حمادة

المدقق اللغوي :

- الدكتور أحمد جاسم الحسين

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة

لمديرية الكتب والمطبوعات