وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

تدقيق حسابات (١)

السنة : الرابعة

برنامج التعليم المفتوح محاسبة

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
نظام التعليم المفتوح
برنامج المحاسبة

تدقيق الحسابات (١)

الدكتور
حسين يوسف القاضي
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
حسين أحمد دحدوح
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
عصام نعمة قريط
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

جامعة دمشق

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفهرس

الموضوع	الصفحة
المقدمة	11
الوحدة التعليمية الأولى :الإطار النظري لمراجعة الحسابات والخدمات الأخرى	13
- تمهيد	15
- الحاجة إلي المراجعة	16
- أسباب وجود المراجعة	18
- طبيعة المراجعة	20
- الفرق بين المحاسبة والمراجعة	22
- التأصيل العلمي للمراجعة	25
- أنواع المراجعة	28
- خدمات الشهادة	36
- ـ خدمات التأكيد الأخرى	38
- خدمات عدم التأكيد	43
- أسئلة حول الوحدة التعليمية الأولي.	47
الوحدة التعليمية الثانية:المعايير والقواعد المهنية لمراجعة الحسابات	51
- تمهيد	53
- المنظمات المهنية.	53
- معايير المراجعة المتعارف عليها	55
- معايير المراجعة الدولية.	58
- التنظيم المهنى فى الوطن العربى.	62
- ممارسة المهنة.	63
- السلوك المهني.	65
- أهداف قواعد السلوك المهني.	65

- أهداف قواعد السلوك المهني.	65
- السلوك الأخلاقي.	66
- ميثاق السلوك المهني.	69
- أسئلة حول الوحدة التعليمية الثانية.	97
الوحدة التعليمية الثالثة: تقارير المراجعة وأوراق العمل.	103
- تمهيد	105
- طبيعة تقرير المراجع وأهميته.	106
- عناصر التقرير.	107
- أنواع الرأي المهني.	110
- التقرير النظيف.	110
- التقرير المتحفظ.	114
- التقرير المعارض.	131
- تقرير عدم إبداء الرأي.	133
- الأهمية النسبية والتقرير.	134
- التقرير عن القوائم المالية المقارنة.	137
- التقرير عن القوائم المالية الموحدة.	141
- الأحداث اللاحقة وتقرير المراجعة.	144
- التقارير الأخرى التي يعدها المراجع.	147
- أوراق المراجعة.	156
- رسائل الارتباط (الالتزام).	162
- أسئلة حول الوحدة التعليمية الثالثة.	166
الوحدة التعليمية الرابعة: الأساس القانوني لمسؤولية المراجع وأنواعها	171
- تمهيد.	173
- خطر المقاضاة.	173
- مفهوم المراجع الحصيف.	174
- التأهيل العلمي والعملي.	174

- الاستقلال	178
- مقومات استقلال المراجع.	182
- معنى المسؤولية وأنواعها.	188
- تطور معنى المسؤولية	188
- أنواع المسؤولية	192
- المسؤولية الأدبية	192
- المسؤولية المهنية	193
- المسؤولية القانونية.	194
- التمييز بين فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة.	194
- الأساس القانوني للمسؤولية.	196
- أنواع المسؤولية القانونية.	197
- المسؤولية الجنائية.	199
- أسئلة حول الوحدة التعليمية الرابعة	203
الوحدة التعليمية الخامسة : بعض مسؤوليات المراجع في المعايير الدولية	205
- مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش	207
- مفهوم الخطأ وأسبابه وإجراءات اكتشافه.	207
- مفهوم الغش وأسبابه وإجراءات اكتشافه.	217
- التحولات التي طرأت على مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والغش في ظل إجراءات ومعايير المراجعة.	226
- دوافع تحميل المراجع مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وأهمية الوفاء بهذه المسؤولية.	234
- واجبات المراجع عند وجود دلائل تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية.	235
- مسؤولية المراجع عن تقويم واكتشاف التصرفات غير القانونية.	238
- مفهوم التصرفات غير القانونية.	238

- المتطلبات المهنية المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.	239
- مسؤولية المراجع عن تقويم فرض الاستمرارية.	244
- مفهوم فرض الاستمرارية ومسؤولية الإدارة.	244
- مسؤولية المراجع	246
- استنتاجات المراجع.	248
- مسؤولية منشاة المراجعة عن التابعين لها:	249
- مسؤولية الإدارة.	250
- أسئلة حول الوحدة التعليمية الخامسة.	252
الوحدة التعليمية السادسة : الأهمية النسبية والخطر	255
- تمهيد	257
- التخطيط في المراجعة	257
- الأهمية النسبية	266
- مفهوم الأهمية النسبية	266
- تقدير الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في هذا التقدير.	267
- تخصيص التقدير الأولي عن الأهمية السلبية علي مجموعات فرعية.	270
- خطر المراجعة.	271
- مفهوم خطر المراجعة.	272
- نموذج خطر المراجعة.	273
- العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة.	280
- خطر الأعمال.	282
- أسئلة حول الوحدة التعليمية السادسة.	284
الوحدة التعليمية السابعة : الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة.	289
- تمهيد	291
- العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها	292

- مفهوم الرقابة الداخلية	294
- أهداف الرقابة الداخلية.	296
- مكونات الرقابة الداخلية.	300
- تصميم وتقديم الرقابة الداخلية.	316
- أثر تكنولوجيا المعلومات في تقويم الرقابة الداخلية.	334
- الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة	335
- أسئلة حول الوحدة التعليمية السابعة	337
- **الوحدة التعليمية الثامنة :الرقابة الداخلية لغرض مراجعة التقارير المالية**	345
- تمهيد.	347
- تعريف الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية.	349
- مراجعة الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية.	351
- مدخل أعلى – أدنى.	352
- خطوات مراجعة الرقابة الداخلية على القوائم المالية.	353
- أسئلة حول الوحدة التعليمية الثامنة	372
الوحدة التعليمية التاسعة : أدلة الإثبات في المراجعة	373
- تمهيد	375
- طبيعة أدلة المراجعة.	375
- أهمية الأدلة للمراجع.	375
- خصائص أدلة الإثبات في المراجعة.	377
- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات.	377
- قوة الأدلة.	380
- العوامل المؤثرة على حجم أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها.	384
- أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات.	386
- أسئلة حول الوحدة التعليمية التاسعة.	387

الوحدة التعليمية العاشرة : لجان المراجعة	397
تمهيد	399
العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة.	399
مفهوم لجان المراجعة.	401
أهمية إنشاء لجان المراجعة.	402
ضوابط تكوين لجان المراجعة.	405
المهام الأساسية لجان المراجعة.	411
أسئلة حول الوحدة التعليمية العاشرة.	424
الوحدة التعليمية الحادية عشرة : جودة المراجعة.	425
تمهيد.	427
طبيعة جودة المراجعة.	428
العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.	434
الرقابة على جودة المراجعة.	442
أسئلة حول الوحدة التعليمية الحادية عشرة.	457
الوحدة التعليمية الثانية عشرة : حوكمة الشركات في قطاع الأعمال	459
تمهيد	461
طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها.	462
أهمية حوكمة الشركات وحتميتها.	465
مبادئ حوكمة الشركات.	468
ركائز حوكمة الشركات.	480
أسئلة حول الوحدة التعليمية الثانية عشرة	482
المراجع	483
المصطلحات	499

المقدمة:

كان نشوء المراجعة أو التدقيق المهني في العصر الحديث تلبية لحاجات الحوكمة التي تلت نشوء الشركات المساهمة، التي أعقبت الثورة الصناعية وما كانت تطلبه من رؤوس أموال كبيرة، تجمعها من المدخرين في المجتمع مقابل حصولهم على أسهم تقابل مشاركتهم في رأس مال الشركة، فيجتمع هؤلاء المساهمون الذين لا يعرف بعضهم بعضاً لانتخاب مجلس إدارة من بينهم، وقد يضم أعضاء خارجيين من غير المساهمين لإدارة الشركة نيابة عنهم وهذا يجعل المساهمين بحاجة لمعرفة الكيفية التي تمت إدارة أموالهم، لكن غير قادرين على الاطلاع مباشرة على حسابات الشركة لأسباب فنية تعود لعدم قدرة معظم هؤلاء المساهمين على فهم المعلومات المحاسبية، وقد تكون الأسباب زمنية تكمن في عدم توفر الزمن الكافي لاطلاع جميع المساهمين على سجلات الشركة في وقت محدد، كما قد يمنعهم توزعهم الجغرافي بعيداً عن مركز الشركة من الحضور إلى الشركة لمراجعة حساباتها ومعرفة حقيقة المعلومات المحاسبية الخاصة بالمركز المالي ونتائج العمليات المسجلة في سجلات المشروع والتي يجب أن تبقى سرية نظر لما تتضمنه هذه السجلات من معلومات ذات طابع سري قد تمثل خطراً على الشركة لو وقعت بيد منافسي الشركة.

لذا كان لابد من مراجع مستقل ينتمي إلى مهنة تنظمها أدبيات للسلوك المهني وأهمها السرية التي يجب أن يتحلى بها هذا المراجع مما يجعل الإدارة تطلعه على سجلاتها دون خوف من المنافسين، مما يمكن من تقديم تقرير مهني للمساهمين يبين لهم مصداقية القوائم المالية التي تنشرها الإدارة للتعبير عن حالة المشروع الاقتصادية في نهاية الفترة. وهذا ما يقدم تأكيداً للمساهمين بمصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن وضع المشروع في لحظة معينة، تتضمن نتائج عملياته وتدفقاته المالية خلال تلك الفترة.

وأن أهمية التقرير عن القوائم المالية لم تبق قاصرة على المساهمين بل شملت أطرافاً أخرى ذات علاقة وثيقة بالشركة المساهمة كالبورصة التي تهتم بتداول أسهم الشركات المساهمة، والتي صارت تشترط تبني مبادئ معينة للقياس والإفصاح المحاسبي لتقبل إدراج الشركة المساهمة مع الشركات المدرجة في البورصة حماية للمستثمرين وتمكينهم من المقارنة بين القوائم المالية للشركات المدرجة في البورصة.

ولم تكن المصارف أقل اهتماماً بالقوائم المالية، نظراً لما تقدمه المصارف من قروض لهذه الشركات. وما يقال عن المصارف يقال عن المقرضين الآخرين وحملة السندات الذين يهمهم الاطمئنان عن قابلية استرداد أموالهم من خلال دراستهم للقوائم المالية التي تفقد مصداقيتها إذا لم تفحص وتراجع من قبل منشأة مهنية مستقلة. ومؤهله تعطي رأياً فنياً ومحايداً بعدالة القوائم المالية للشركة، أو التأكد من هذه العدالة.

وهكذا اكتسب تقرير المراجع أهمية خاصة لأنه يقوم تأكيداً بعدالة القوائم المالية للشركة المساهمة ويخلي مسؤولية مجلس الإدارة، أو يترك للمساهمين مهمة محاسبة هذا المجلس.

وإن هذا الدور الهام للمراجعة من خلال تأثيرها بقرارات المستثمرين، يعطي لهؤلاء المستثمرين الحق في الادعاء على منشأة المراجعة ومطالبتها بالتعويض عما أصابها من ضرر، وقد لا تقتصر مسؤولية المراجعين على الجانب المدني، بل قد تطالهم مسؤوليات جزائية أيضاً.

كما أسهمت التشريعات المختلفة في تدعيم استقلال المراجع لتمكينه من إبداء رأيه بحرية، فأجمعت على ترك موضوع تعيين المراجع بيد الهيئة العامة للمساهمين، ثم طلبت تشريعات معاصرة أخرى تعيين لجنة خاصة بالمراجعة داخل مجلس إدارة الشركة من المدراء غير المتفرغين وجعلت من هؤلاء المدراء صلة الوصل بين المراجع والهيئة العامة، كما ذهبت الممارسة المعاصرة إلى تعيين إدارة للمراجعة الداخلية أضحت هي الأخرى تتبع إلى لجنة المراجعة.

وقد تمّ تصميم هذا المؤلّف بما يتفق مع المعايير المهنية المعاصرة التي نظمت وظيفة التأكد، دون إهمال لبعض الممارسات الأخرى التي يقوم بها المراجع عادة، وقد تمت الإشارة إلى التطورات الأخيرة التي تبعت إفلاس ENRON وتصفية Arther Andersen والأثر العميق لهذه التطورات على المعايير المهنية والإجراءات العملية في الوقت نفسه والأمل كبير في أن هذا الكتاب يقدم تأصيلاً علمياً للمراجعة المهنية المعاصرة وحلاً للمشكلات العملية والتساؤلات التي تثور في ذهن المراجعين الذين يمارسون المهنة بطريقة خلاقة. حيث سيتم معالجة موضوعات هذا الكتاب من خلال ثلاث عشرة وحدة، وفقاً لأحدث الإصدارات المهنية ذات الصلة، سواء الدولية أو الأمريكية.

والله نسأل أن يتقبل هذا العمل المتواضع خالصاً لوجهه الكريم

دمشق 2009 **المؤلفون**

الوحدة التعليمية الأولى: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والخدمات الأخرى

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- مفهوم المراجعة والتأصيل العلمي.
- الفرق ما بين المحاسبة والمراجعة.
- أنواع المراجعة.
- خدمات التأكيد وأنواعها.
- خدمات عدم التأكيد وأنواعها

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

تمهيد:

حين تخرج مجد في الجامعة بتفوق، قام اثنان من معارفه بتكليفه بإعداد دراسة جدوى اقتصادية لمشروع صناعي ينويان القيام به، وحين أنجز مجد دراسة الجدوى الاقتصادية لذلك المشروع، تقدم الشريكان المتضامنان بها لإحدى الجهات المختصة للحصول على رخصة، وقد قبلت هذه الجهة استلام هذه الدراسة التي أعدت من قبل مجد وهو يحمل شهادة بكالوريوس اختصاص محاسبة، إلا أنها قالت إنها كانت تفضل أن تعد من قبل محاسب قانوني (أو مراجع حسابات) لأن المحاسب القانوني يتلقى تدريباً وخبرة عملية لعدة سنوات بعد التخرج فيصبح أكثر خبرة، كما أنه يلتزم بأدبيات السلوك المهني وبمعايير المراجعة؛ لذا فإن إعداد الجدوى الاقتصادية من قبله أكثر ملائمة من إعدادها من قبل محاسب.

ومع ذلك فقد حصل الشريكان على الرخصة وأسسا شركة تضامن وعهدا إلى مجد أن يمسك حساباتها، ولاسيّما أن مجد قد فتح مكتباً لمزاولة مسك الحسابات ودراسات الجدوى وغيرها من الخدمات المحاسبية المهنية ولم يختر مجد أن يعمل موظفاً في هذه الشركة أو غيرها.

إلا أن أعمال شركة التضامن التي أسساها تزايدت، وصارا بحاجة إلى تعيين موظف لديهما، فصارت مهمة الموظف الجديد تسجيل العمليات المالية وإجراء التسويات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، ليطلع عليها الشريكان، ويقدم بناءً عليها البيان الضريبي إلى الدوائر الضريبية، الذي يبين الضريبة المؤجلة، فعهد الشريكان إلى مجد بالاطلاع على الحسابات والقوائم المالية المعدة على أساسها، هذا الاطلاع الذي يختلف عن المراجعة من حيث الهدف فهو غير مفروض من الناحية القانونية، إذ يمكن لشركة التضامن هذه أن تكتفي بالمحاسب الذي يعمل لديها موظفاً، إلا أن هذه الشركة قد أوكلت إلى مجد وهو لم يحصل على شهادة محاسب قانوني بعد أن يطلع Review على حساباتها ويقوم بالإجراءات التي تتفق مع المهمة المطلوبة من قبل الشركاء – فهم يثقون بمجد منذ أن أعد دراسة الجدوى لتأسيس المشروع بناءً عليها، ثم أمسك حسابات المشروع عند تأسيسه ولغاية تعيين محاسب موظف، لا يشترط أن يلتزم مجد أثناء تنفيذه لهذه المهمة بمعايير المراجعة المهنية، بل يكتفي بتنفيذ هذه المهمة بحسب ما يراه متفقاً مع الهدف

الذي كلف به من قبل الشركاء، كرغبتهما في تدقيق الحسابات الجارية وكيفية توزيع الأرباح والخسائر أو الحسابات النقدية... إلخ.

أما البيان الضريبي الذي يجب أن يقدم إلى الدوائر الضريبية، فيجب أن يقدم بحسب مقتضيات قوانين ضريبة الدخل والتعليمات التطبيقية الصادرة عن الدوائر الضريبية المختصة بحيث ينتج منها ربح ضريبي يختلف عن الربح المحاسبي الذي تم التوصل إليه عند إعداد القوائم المالية بحسب المعايير الدولية للمحاسبة، فثمة مصروفات يعتمدها المحاسب لكن قانون الضريبة يرفضها، وثمة إعفاءات يقبلها القانون الضريبي تستبعد بعض الإيرادات المحاسبية من البيان الضريبي. وقد لا تقبل الدوائر الضريبية تقديم البيان الضريبي لشرائح معينة من المكلفين إلا من قبل محاسب قانوني، مما يجعل عرضه متفقاً مع نصوص القانون، وهذا ما جعل مجد يشعر بأنه غير قادر على تقديم الخدمات المالية والمحاسبية كافةً إلى عملائه، لأنه لم يحصل بعد على شهادة محاسب قانوني؛ لذا عليه أن يسارع إلى تقديم طلبه إلى الجهات المختصة إذا كانت فترة التمرين التي حصل عليها بعد حصوله على الشهادة الجامعية كافية لقبول طلبه من حيث المبدأ، علماً بأن قبول النظر بطلبه يمثل بداية المشوار وليس نهايته، إذ إن ثمة امتحاناً صعباً ينتظره لإثبات أن لديه المعرفة والتخصص والخبرة المطلوبة لممارسة هذه المهنة ذات الأهمية المالية والقانونية الخاصة في عالم يسوده الفساد والغش والتلاعب والاحتيال المالي، مما يجعل تمتع المحاسب القانوني بالنزاهة والأمانة والموضوعية والاستقلال لا يقل أهمية عن المعرفة والثقافة والخبرة. إذ إن حصوله على شهادة محاسب قانوني تمكنه من مراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة، وتحمله مسؤولية قانونية إذا فشل في لعب الدور الهام الذي أناطه المجتمع بالمحاسب القانوني.

ولاشك في أن حصول مجد على شهادة المحاسب القانوني يجعله قادر على تقديم النصح والإرشاد للمشروع لمواجهة القرارات المالية الصعبة التي قد تواجهه.

أولاً : الحاجة إلى المراجعة:

إن الهدف من المراجعة هو إضافة تأكيد على القوائم المالية التاريخية، يؤدي إلى زيادة درجة تصديق المستخدمين المختلفين لهذه القوائم المالية، وينعكس هذا التأكيد على

التقليل من المخاطر التي يتعرض لها متخذو القرارات، مما يخلق الطلب على خدمة المراجعة (أو المحاسبة القانونية).

فلو تقدم أحد المشروعات إلى المصرف للحصول على قرض، فإن قرار المصرف في الموافقة على منح القرض والاتفاق مع المشروع على معدل الفائدة يعتمد على عدة عوامل أهمها:

1 ــ خطر معدل الفائدة المضمون ويتمثل في استثمار المبلغ عن طريق شراء سندات خزينة (أو دين عام) مضمونة الدفع من قبل الدولة.

2 ــ خطر تعثر المقترض الذي يتمثل في إعسار المشروع وعدم تمكنه من سداد القرض في المواعيد المطلوبة وذلك لأسباب اقتصادية عديدة منها: الكساد الاقتصادي العام الذي ينعكس على تضاؤل مبيعات المشروع وعدم قدرة عملاء المشروع على السداد في الوقت المناسب. أو دخول منافسين جدد غير متوقعين إلى السوق، أو ضعف إدارته وعدم قدرتها على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

3 ــ خطر المعلومات الذي ينعكس على كون المعلومات (القوائم المالية) التي اعتمد عليها البنك غير دقيقة أو مضللة. فإذا تحمل المصرف كامل هذه الأخطار فإن ذلك سينعكس على معدل الفائدة الذي يطلب من المشروع (طلب القرض أن يدفعه) وإذا كان معدل الفائدة المضمون يمثل حقيقة واقعة، وإذا كان خطر تعثر المشروع وعدم قدرته على السداد خاضعاً لمجموعة من العوامل الأخرى فإن مراجعة القوائم المالية ستؤدي حتماً على تخفيض خطر المعلومات وهو الذي يخلق القيمة المضافة نتيجة إجراء المراجعة، وهذا ينعكس بدوره على تخفيض معدل القرض ويشجع المقترض على القبول بشروط القرض ويمكن المصرف من توظيف أمواله وتحقيق الأرباح. فلو افترضنا أن خطر المعدل المضمون 2%وخطر الإعسار 5%وخطر التضليل 3% فإن المصرف سيطلب معدل فائدة يزيد على 10% لتغطية تكاليفه كأن يطلب معدل 12% هذا المعدل قد يجعل طالب القرض يتردد في استلام القرض إذا كان معدل الأرباح المتوقعة من الحصول على القرض لا يزيد عن 12% أما إذا خضعت القوائم المالية التاريخية للمراجعة فإن خطر التضليل قد ينخفض من 3 إلى 1% فقط وهذا ما يمكن المصرف من تقديم تسهيلات أكبر للمقترض وتخفيض معدل القرض من 12 إلى 10% مثلاً.

1- أسباب وجود المراجعة :

إننا نجد المساهمين الذين يرغبون في استثمار أموالهم عن طريق شراء أسهم في شركات مساهمة سواء أكان ذلك عن طريق الاكتتاب في أسهم جديدة نتيجة زيادة رأس المال أم شراء أسهم عن طريق السوق المالي أو هيئة البورصة يواجهون خطر المعلومات الذي يواجهه المصرف مما يجعل المراجعة ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر الذي غدا أكثر اعتماداً على متخذي القرارات الذي يرغبون في الاعتماد على بيانات قابلة للتصديق عن طريق مراجعتها من قبل مهنة مؤهلة ومستقلة ولعلنا نذكر فيمايلي أهم الأسباب التي تدعم وجود هذه المهنة.

أ ــ البعد: إذ إن هناك فاصلاً بين معد المعلومات والمستفيد من المعلومات، هذا الفاصل الذي يجعل المراجعة ضرورية وإن المستفيد أو متخذ القرار غير قادر شخصياً على ممارسة المراجعة والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية لأسباب منها: عدم تخصص متخذ القرار في المراجعة وعدم قدرته على الحكم على عدالة تمثيل القوائم التاريخية ظروف المشروع الاقتصادية، وكذلك عدم توفر الوقت الكافي لإتاحة الفرصة لجميع متخذي القرارات ليراجعوا القوائم المالية، وعدم تواجد متخذي القرارات في موقع الشركة إذ ليس بالضرورة أن يقوم المساهمون مباشرة بإدارة الشركة بل إن الكثير من المساهمين لا يحضرون إلى الشركة إلا مصادفة، ولو تركوا أعمالهم وحضروا إلى موقع الشركة ليقوموا مباشرة بمراجعة حساباتهم فإن ذلك سيسبب مشكلة مكانية لعدم توفر مكاتب كافية لاستيعابهم جميعاً في الأوقات التي يريدونها بالإضافة إلى العبء الاقتصادي الذي سيتحملونه نتيجة ترك أعمالهم والانتقال والإقامة في موقع الشركة أو على مقربة منه. لذا لجأت كافة التشريعات المعاصرة إلى إناطة عملية المراجعة إلى منشأة أو مكتب متخصص بالمراجعة وملتزم بمعايير المراجعة وأدبيات السلوك المهني وفي طليعتها المحافظة على أسرار العملاء.

ب ــ تحيز معد المعلومات: قد لا تتعارض مصلحة معد المعلومات كالإدارة التي تعد القوائم المالية التاريخية مع مصلحة المساهمين أو المجتمع المالي فيعرض المعلومات بحسب المعايير الدولية (أو GAAp) من غير اللجوء إلى غش أو تلاعب، دون الحاجة إلى المراجعة. لكن كثيراً ما تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها، فقد

ترغب الإدارة في إظهار المشروع رابحاً بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها أو تحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تسدد فيها التزاماتها وتبعد إفلاساً محتملاً، فتعرض قوائمها المالية على أنها رابحة. وقد ترغب في تخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب أو المحافظة على سعر منخفض للسهم...إلخ وإن وجود حوافز لمعد المعلومات لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة ماسة لمراجع الحسابات. وإذا نظرنا إلى المسألة من وجهة نظر الضرائب وتوقعنا أن من مصلحة الممول أن يعد بياناً ضريبياً يحتوي أرباحاً أقل، صار من الضروري الاعتماد على مدقق أو مراجع ضريبي أو مراقب دخل للمحافظة على حقوق الخزينة، إلا إذا قام المراجع أو المحاسب القانوني بمراجعة ميدانية لحسابات المكلف للوصول إلى لربح العادل، فيصبح بالإمكان الاعتماد على البيان الضريبي المعتمد من المحاسب القانوني وتحويل وظيفته من معد للمعلومات بما يتناسب مع متطلبات القانون بحسب بيانات ومستندات المكلف دون مراجعتها إلى خدمة تأكيد بإثبات صحة الربح المقرر عنه من قبل المكلف، وهذا يقتضي إلزام المكلفين بتسجيل جميع عملياتهم في سجلات محاسبية منتظمة، تسمح للمحاسب القانوني بإبداء الرأي بعدالة الربح الضريبي أو الوصول إلى تقدير عادل عند الحاجة، عند ذلك يمكن لمراقب الداخل أن يقوم بمراجعة مكتبية سريعة ويكتفي بمراجعة عينات من تقارير المراجعين (أو محاسبين القانونيين).

جـ ـ ضخامة حجم العمليات المالية، إذا اتسع حجم المشروعات الاقتصادية وتضخم معها حجم العمليات المالية، التي توسعت أيضاً بفعل توسع التجارة المحلية والإقليمية والدولية، مما يجعل الخوف من زحف الخطأ أو تدبير الغش والتلاعب أكثر أهمية ويخلق مبرراً لخدمة التأكيد التي تقدمها المراجعة للحد من الخطأ أو الغش أو التلاعب.

د ـ التعقيد: إذا تميزت العقود الأخيرة بتعقيد العمليات المحاسبية فكثرت عمليات السيطرة والاندماج، وانتشرت تجارة المشتقات المالية بما فيها من عمليات تحوط أو خيارات وعمت التجارة الإلكترونية إلى حد كبير...إلخ وصار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية، استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناجمة عن مثل هذه العمليات وما تنطوي عليه من خطر، وصار أمام هؤلاء المستخدمين خياران:

الأول تحمل هذا الخطر وبالتالي تحمل تكاليف هذا الخطر، والثاني تكليف مهنة المراجعة للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهماً وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها.

هـ ـ مساهمة منشآت المراجعة بتحمل الخطر: فإذا كان الخطر كبيراً كانكشاف أجر المشروع والإفصاح عن حقيقة وضعه المشرف على الإفلاس، فإن متخذي القرارات يتحملون خطر كبيراً متمثلاً بضياع أموالهم كلياً أو جزئياً كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم بناء على قوائم مالية مضللة مما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه السهم عند بيان الواقع، أو البنوك التي تقدم قروضاً تفقد معظمها إذا أفلس المشروع...إلخ.

لاشك في أن الأطراف المتضررة ستلجأ إلى القضاء لمحاولة استرداد بعض الخسائر التي منيت بها لكن إمكانية الاسترداد ضعيفة جداً، إذ إن الإدارة التي أفلس المشروع في عهدها ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد إفلاس المشروع، كما لا تتمكن من دفع تعويضات مهمة للمتضررين، بسبب عدم إمكانيتها الاقتصادية. أما إذا كانت القوائم المضللة قد خضعت للمراجعة، وعززت بتقرير من منشأة مراجعة الحسابات، فإن هذه المنشأة ستخضع للمقاضاة وتطالب بتحمل مسؤولياتها المدنية والجزائية الناتجة عن قيامها بالمراجعة، مما يجعل المجتمع المالي أكثر أماناً، وخاصة أن منشآت المراجعة تعتمد على رصيد معنوي هام من السمعة والشهرة، كما لديها إمكانات اقتصادية تجعلها أقدر على دفع التعويضات. فقد أدت مسؤولية آرثر أندرسون وكانت أكبر منشأة مراجعة في العالم عن إفلاس ENRON إلى تصفية آرثر أندرسون ذاتها، كما أن منشأة المراجعة تدفع الكثير من أتعابها مقابل التعويضات التي يتوجب عليها دفعها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها أمام المحاكم. ولا شك أن تحمل مهنة المراجعة لهذا الخطر يعزز الطلب عليها، ويبرر الأتعاب التي تتقاضاها.

2 ـ طبيعة المراجعة:

بناءً على ما تقدم يمكن تعريف المراجعة على أنها جمع وتقويم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل.

وهكذا تمثل المعلومات حجر الزاوية التي يرتكز عليها عمل المراجع لإبداء رأيه في مدى انسجامها مع المعايير المطلوبة، فقد تكون هذه المعلومات قوائم مالية تاريخية

أعدت من قبل إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة، وقد تكون بياناً ضريبياً أو غير ذلك من خدمات التأكيد أو عدم التأكيد.

أما المعيار الذي تقاس القوائم المالية على أساسه فهو معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP) بالنسبة للقوائم المالية، إذ إن إعداد هذه القوائم بناءً على معايير أخرى أو مخالفتها لبعض هذه المعايير يؤدي إلى اختلاف الأرقام الواردة في هذه القوائم المالية مما يقتضي من المراجع بيان أثر ذلك الاختلاف في تقريره حرصاً على عدم تضليل المجتمع المالي. وإذا كانت المعلومات بياناً ضريبياً فإن المعيار هو القانون الضريبي المختص والتعليمات ذات العلاقة. وإذا كانت بعض خدمات التأكيد الأخرى غير خاضعة لمعايير معروفة، وجب على المراجع أن يستند إلى معايير يقبل بها المستفيد من المعلومات المطلوب مراجعتها أما خدمات عدم التأكيد فهي خاضعة للاتفاق بين المراجع والطرف الأخر الذي طلب خدمات المراجع.

أما أدلة الإثبات فهي المعلومات التي يحصل عليها المراجع لتحديد إذا ما كانت المعلومات التي يبين رأيه فيها أعدت بناءً على المعايير المطلوبة، وتجمع أدلة الإثبات من شهادات الشهود التي يحصل عليها المراجع من أقوال معدي البيانات أو من أدلة مكتوبة خارجية أو داخلية كالمصادقات والفواتير وتقارير الاستلام والتسليم وغيرها، أو من ملاحظات مباشرة للأصول الملموسة كالآلات والمعدات والمخزون السلعي والنقدية، كل ذلك بهدف اقتناع المراجع بتحقيق هدف المراجعة وبالتالي إعداد تقريره وبيان رأيه بناءً على ما جمعه من أدلة إثبات مختلفة، وهذا ما يجعل مسألة الإثبات تمثل المهمة الأساسية التي يدور حولها عمل المراجع.

ولاشك في أن أهمية رأي المراجع وقبوله أو تصديقه من قبل متخذي القرارات وبالتالي تخفيض خطر المعلومات يعتمد أساساً على إمكانية هذا المراجع العلمية والفنية وقدرته على فهم الهدف من المراجعة وتقويمه لأدلة الإثبات المختلفة التي يحتاج إلى جمعها من خلال خطة تبنى على استراتيجية تحقق الهدف، وغني عن البيان أن هذا كله يحتاج إلى معرفة علمية عميقة وخبرة عملية فعالة.

وكل ذلك لا قيمة له إذا لم يستند إلى نزاهة وموضوعية واستقلال يتمتع بها المراجع.

3 ـ الفرق بين المحاسبة والمراجعة:

Distinction Between Auditing and Accounting

يتضح من تعريف المراجعة بأنها عملية تقويم للمعلومات المحاسبية للتوصل إلى استنتاجات فيما يتعلق بهذه المعلومات طبقاً للمعايير المستخدمة في التقويم.

فيما تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية للشركات، وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح في هذه الشركات مثل المستثمرين أو حملة الأسهم، كالدائنين، والحكومة....الخ.

ويبدأ المحاسب عمله بتسجيل مختلف العمليات التي يجريها المشروع بدفتر اليومية العامة واليوميات المساعدة من واقع المستندات المؤيدة لهذه العمليات، ثم تحليل هذه العمليات وتبويبها في الحسابات بدفتر الأستاذ العام، ثم ترصيد هذه الحسابات في نهاية السنة المالية وإعداد ميزان المراجعة تمهيداً لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لبيان نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

بينما يبدأ المراجع عمله من حيث انتهى المحاسب، فالمراجع يبدأ عمله بالقوائم المالية التي أعدها المحاسب والتي تعدّ المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب. ويهتم المراجع بالتحقق من صحة ما تحتوي عليه هذه القوائم من بيانات الأمر الذي يقضي رجوع المراجع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية.

مما سبق يتضح أن المحاسبة تختلف عن المراجعة من عدة نواح يمكن إبرازها من خلال الجدول التالي :

معيار التفريق	المحاسبة	المراجعة
1- مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية.	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.
2- طبيعة العمل	عمل إنشائي – يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع	عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من

	المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية.	بيانات وينتهي بإعداد تقرير المراجعة.
3- المدخلات والمخرجات	المحاسبة مداخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات. مخرجاتها : القوائم المالية	مداخلاتها : القوائم المالية المعدة من المحاسبة. مخرجاتها: تقرير المراجعة
4- الاستقلال	أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها فهي غير مستقلة.	وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية ولا ترتبط مع الوحدة الاقتصادية برابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة.
5- المبادئ والقواعد	تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية استناداً إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.	تتم استناداً إلى معايير المراجعة المقبولة عموماً مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
6- من حيث الثقة والدقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مراجع مستقل.	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين.
7- المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستندية ودفاتر وسجلات وتقارير مالية.	تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق المراجعة.
8- الوظائف: وظيفتا المحاسبة والمراجعة القياس	فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية. الاتصال المحاسبي يهتم	بينما القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي. الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي فني بعدالة القوائم

والاتصال والاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما	بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	المالية.
9- المسؤولية	فيها تعدّ الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصحيح الأخطاء أو الغش في صحة عمل الإدارة ومسؤوليتها.	مسؤولية المراجعة هي مهنة قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني و لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحص العادي منها.

وبشكل عام يمكن القول: إن المحاسبة هي عملية إنتاج معلومات على شكل قوائم مالية تاريخية وغيرها من البيانات وإدارة الشركة هي المسؤولة عن وظيفة المحاسبة. أما المراجعة فهي عملية تقويم هذه المعلومات للتوصل إلى استنتاجات فيما يتعلق بهذه المعلومات طبقاً للمعايير المستخدمة في التقويم.

فعلى سبيل المثال يقوم المحاسبون بتجميع البيانات المتعلقة بالبضاعة الواردة إلى الشركة من الموردين، ويستخدمون مقاييس نقدية لتسجيلها كمشتريات آجلة، ويقومون بتلخيص وتبويب المشتريات الآجلة ثم إعداد القوائم المالية التي تعكس المشتريات الآجلة. أما المراجعون فلا يقومون بتسجيل أو تلخيص أو تبويب أي من هذه العمليات المالية ولكن يقومون بتجميع وتقويم الأدلة للتوصل إلى استنتاجات بخصوص إذا ما كانت هذه المشتريات الآجلة تظهر في القوائم على نحو عادل.

4 ــ التأصيل العلمي للمراجعة:

كان من شأن ازدياد الطلب على خدمات التأكيد، أن حفزت الباحثين لدراسة طبيعة المراجعة ومحاولة دراسة طبيعتها والتصدي لوضع مبادئ تحكمها للمساهمة في تعميق فهمها وتحديد العلاقات التي تكون إطارها النظري. ولقد تصدى Mautz and sharaf لهذه المحاولة في عام 1961 في كتاب تحت عنوان (The Philosophy Of Auditing) بتكليف من مجمع المحاسبة في أمريكا AAA وقد كانت هذه المحاولة متأثرة بالمحاولات الأولى لبناء نظرية المحاسبة التي وضعها AAA من تأليف Paton عام 1922 ثم Paton and Littleton عام 1940 واعتمدت ثماني مصادرات (مبادئ مقبولة من دون برهان) لمراجعة القوائم المالية التاريخية وهي:

1 ــ إن القوائم المالية والبيانات المالية الأخرى قابلة للمراجعة.

2 ــ لا يوجد تعارض ضروري في المصالح بين المراجع وإدارة المشروع الخاضع للمراجعة.

3 ــ إن القوائم المالية والبيانات الأخرى موضوع المراجعة خالية من الاحتيال والأخطار غير المعتادة.

4 ــ إن وجود نظام مرصن للرقابة الداخلية يحد من إمكان عدم الانتظام.

4 ــ الأمر الأساسي في أن تكون البيانات الخاضعة للمراجعة قابلة للإثبات.
5 ــ تتطلب عملية القياس والمقارنة مهارات وقدرات وخبرات خاصة لتمكين المراجع من إصدار الأحكام اللازمة.
6 ــ إن القوائم المالية أو البيانات الأخرى الخاضعة للمراجعة واضحة ويمكن مراجعتها وإيصال رأي المراجع بها.
7 ــ تقدم عملية المراجعة فوائد ومنافع اقتصادية واجتماعية مختلفة.

وقد عبر Tolee عن الأزمة التي تعيشها المراجعة في الوقت الحاضر من خلال عرضه لكتاب (Corporate Audit Theory)الذي نشره في بريطانيا عام 1993 متناولاً الأهداف والمفاهيم العامة والمنهج الفلسفي الذي ينعكس على أدلة الإثبات.

إلا أن المدرسة الإيجابية فسرت المراجعة من خلال نظرية الوكالة، التي يؤدي فيها المراجع دور الوكيل عن لجنة المراجعة أو عن المساهمين، ويبدي الوكيل حماية لمصالح الموكل ما دامت أن مصالح الموكل لا تتعارض مع مصلحة الوكيل، أما نظرة المراجع إلى مصلحته الخاصة فتبدو من خلال المخاطر التي قد يتعرض لها المراجع والتي تتمثل في قبول المراجع للقوائم المالية على أنها عادلة، وهو في الواقع غير ذلك، أو قيام المراجع برفض القوائم المالية بالاستناد إلى أدلة غير كافية. وفي الوقت الذي يمثل الخطر الأخير إمكانية فقدان المراجع للعميل الذي رفض قوائمه المالية، فإن الخطر الأول قد يؤدي إلى مساءلة المراجع قانوناً وإحالته إلى المحاكم المختصة لينال الجزاء الجرمي أو يدفع التعويض المالي في حال ثبوت المسؤولية التقصيرية من خلال نظرة المحكمة في ظل الظروف والعوامل المختلفة ذات الاعتبار. أما الإدارة فقد تتفق مصالحها مع مصلحة المساهمين ومصلحة المراجع بالتالي، وقد تتباين مصلحة الإدارة مع مصلحة المراجع، فإن نجاح الإدارة في تدبير بعض عمليات التلاعب لتحقيق أغراضها الخاصة، قد يضع المراجع في موقف حرج. وبالتأكيد فإن أتعاب المراجع تمثل عاملاً هاماً في صياغة استراتيجيته بالإضافة إلى الخطر والعوامل الأخرى.

5 ــ أنواع المراجعة: Types of Audits

هناك أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة. لكن هذا التنوع في المراجعة لا يؤثر في جوهر عملية المراجعة، أي أن مفهوم

المراجعة والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى المراجعة. حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للمراجعة:

أ ــ من حيث المصدر الذي ينص عليها :

تقسم المراجعة من حيث المصدر الذي ينص عليها إلى:

1 ــ مراجعة قانونية (إلزامية): Statutory Audit

هي المراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عدداً من المنشآت بمراجعة حساباتها وأهم هذه المنشآت شركات الأموال.

2 ــ المراجعة الاختيارية: Optional Audit

هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء على القيام بها بوساطة مراجع خارجي. ويحدث هذا غالباً في شركات الأشخاص، أو المؤسسات الفردية. إن واجبات المراجع في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضييقها.

ب ــ من حيث حجم الاختبارات:

تقسم المراجعة من حيث حجم الاختبارات إلى:

1 ــ مراجعة شاملة:

يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي. إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعدّ غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبير من قبل مراجع الحسابات.

2 ــ المراجعة الاختبارية: Sampl Auoit

هي المراجعة التي تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لهذه العينة على مجتمع الدراسة. وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة. وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

جـ ــ من حيث موعد القيام بالمراجعة :

تقسم المراجعة من حيث موعد القيام بها إلى ما يلي:

1 ــ مراجعة مستمرة : Continuous Audit

هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية وغالباً ما تتم وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية. وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية. وينفذ البرنامج بوساطة المراجع أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

ولهذا النوع مزايا وعيوب، يمكن تلخيصها كما يلي:

ــ مزايا المراجعة المستمرة:

أ ــ يمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.

ب ــ كثرة تردد المراجع على المنشأة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة وبدقة وتقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب.

جـ ــ تمكن المراجع من الانتهاء من المراجعة النهائية بوقت قصير.

د ــ تمكن المنشأة من تصحيح الأخطاء بصورة سريعة وتمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.

هـ ــ تعرف المراجع على تفاصيل أوجه نشاط المنشأة ونواحيها الفنية بسبب تردده المستمر على المنشأة.

و ــ انتظام العمل بالنسبة لأعمال المراجع إذ إنه يستطيع أن يوزع وقته ووقت مساعديه على المنشآت المختلفة التي يقوم بمراجعتها طوال السنة.

ــ عيوب المراجعة المستمرة:

أ ــ هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق مراجعتها.

ب ــ عرقلة عمل المنشأة أثناء القيام بأعمال المراجعة.

جـ ــ ترهق المراجع ومساعديه معاً نظراً لامتدادها وقتاً طويلاً ويُخشى أن ينشأ لدى المراجع شعور بالرُتوب بحيث يصبح عمله آلياً بحتاً.

د ــ قد يؤدي التردد الكثير على المنشأة إلى توليد صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

2 ــ مراجعة نهائية: Final Audit

هي المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية. وتعدُّ هذه المراجعة مناسبة للمنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات إلا أن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي:

أ ــ انصراف المراجع إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.

ب ــ عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

4 – من حيث نطاق المراجعة:

تقسم المراجعة من حيث النطاق إلى مايلي:

1 ــ مراجعة كاملة: Complete Audit : يقصد بها المراجعة التي تخول المراجع إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع. حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية. وقد كان هذا النوع هو السائد عندما كانت المنشآت صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد. حيث كان هدف المراجعة كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية. إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المراجع بفحص كامل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية.

2 ــ مراجعة جزئية: Pantial Audit : هي المراجعة التي يقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعنية، أو هي ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض

القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور. وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات.

جـ ـ من حيث القائم بعملية المراجعة:

من حيث هذا المعيار تقسم المراجعة إلى:

1 ـ المراجعة الخارجية: External Audit

هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلاً عن إدارة الوحدة. والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم الحالية. والمراجعة الخارجية هي محور اهتمامنا في هذا الكتاب.

2 ـ المراجعة داخلية: Internal Audit

هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها بوصفه خدمةً للمنشأة ذاتها. والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم. وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلاً أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة.

ونظراً لأهمية المراجعة الخارجية والداخلية نبين في الجدول التالي الفروق بينهما:

معيار التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	1- الهدف: خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية. بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
2- نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بوساطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين

		بوساطة الملاك.
3- درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات / مثل إدارة الحسابات والمالية / ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5- نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالباً مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحياناً خلال فترات متقطعة من السنة.

3 ـ المراجعة الحكومية: Governmental Auditing

يمارس هذا النوع من المراجعة من قبل جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين.ففي الأردن على سبيل المثال يتولى ديوان المحاسبة مسؤولية تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي والقانوني، والرقابة على الأداء، ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية ويباشر الديوان اختصاصاته في الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام، والشركات التي يساهم فيها شخص عام أو شركة عامة من شركات القطاع العام، وأي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها.

6 ـ من حيث هدف المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة استناداً إلى الهدف من الوظيفة المؤداة إلى ما يلي:

1 ـ مراجعة القوائم المالية: Financial Statement Audit

تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأي وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وهذا النوع من المراجعة سنهتم بدراسته في هذا الكتاب، وتهدف مراجعة القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المراجع رأيه أو أن يدلي بشهادته عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ومما لاشك فيه أن عملية إبداء الرأي يجب أن تتم من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المنشأة ويتمتع بالكفاءة اللازمة والتي تمكنه من إصدار رأيه استناداً إلى أدلة وبراهين كافية.

2 ـ مراجعة الالتزام: Compliance Audit

تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام المنشأة موضوع المراجعة بالسياسيات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها. والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانوناً ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل...إلخ.

وتعدّ مراجعة إقرارات ضريبة الدخل مثالاً واضحاً لتدقيق الالتزام حيث بمقتضاها تحدد مصلحة الضرائب مدى التزام المنشأة بقوانين الضرائب وتعد الإدارة من أهم الأطراف المستفيدة من مراجعة الالتزام. وبالتالي، فإن جزءاً كبيراً من هذا النوع من المراجعة يتم بوساطة مراجعين يعملون حقاً في الوحدات محل المراجعة.

3 ـ المراجعة التشغيلية: Operational Audit

تتمثل المراجعة التشغيلية في فحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

وتعدّ عملية فحص وتقويم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين هذا النظام وتطويره مثالاً واضحاً على المراجعة التشغيلية. كما ينظر

إليها على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة أكثر منها عملية للمراجعة. وقد زادت أهمية هذا النوع من المراجعة في العقد الماضي.

ثانياً :خدمات التأكيد:

تمثل خدمات التأكيد، خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات لخدمة متخذي القرارات. إذ إن الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ قرارات في دنيا الأعمال، يميلون إلى الاعتمادات على خدمات التأكيد لمساعدتهم على قابلية تصديق المعلومات المتخذة أساساً لاتخاذ قراراتهم بالإضافة إلى تأكيد صلة هذه المعلومات بالقرارات المطلوب اتخاذها. وتأخذ خدمات التأكيد قيمتها من خلال تمتع الجهات التي تقدم هذه الخدمات بالاستقلال وعدم التحيز بالنسبة للمعلومات التي يفحصونها.

وتقدم خدمات التأكيد من قبل المحاسبين القانونيين كما تقدم من قبل مهن أخرى أحياناً؛ فإن اتحادات المستهلكين وهي منظمات لا تهدف إلى الربح- تختبر منتجات مختلفة وتعطي تقارير عنها لخدمة المستهلكين، ويثق المستهلكون بتقارير هذه الاتحادات عن نوعية المنتجات، نظراً لأن هذه الاتحادات مستقلة عن المنتجين، ويفترض أنها تعطي تقارير موضوعية. كما أن مكتب المصداقية عبر الإنترنيت BBB يسمح لشركات معينة بوضع خاتم على مواقعها على الإنترنيت، ويسمح هذا الخاتم للمشتركين عبر الانترنيت بالتعامل الموثوق مع الشركات البائعة صاحبة الخاتم. ومن المهن التي تقدم خدمات التأكيد مثلاً المحلات المخصصة لفحص السيارات المستعملة، حيث تقوم بفحص السيارة وإعطاء تقرير عنها مما يسمح للبائع والشاري بتحديد سعرها بموضوعية، ولكي تعتمد تقارير هؤلاء الفاحصين، يجب أن يتمتعوا بخبرات مناسبة وباستقلالية عن البائع، مع تحملهم مسؤولية أي غش أو تقصير في أثناء إجراءات الفحص أو إعداد التقرير.

على أن قيام المحاسبين القانونيين بخدمات التأكيد، ليس وليد اليوم أو الأمس القريب، حيث كان يطلب من المحاسب القانوني (أو مراجع الحسابات) أن يسمع من الولاة المعلومات المالية (الكمية) التي كان يعرضها هؤلاء الولاة أمام فرعون مصر، ليضيف تأكيداً لمصداقية هذه المعلومات. كما نشأت دواوين أو أجهزة مراجعة الحسابات لتدقيق حسابات الحكومة والتأكد من تقيدها بموافقة السلطة التشريعية من خلال قانون الموازنة منذ نشوء الدول الديمقراطية الأوروبية على أنقاض النظام الإقطاعي. كما نشأت مراجعة

الحسابات لفحص حسابات الشركات المساهمة من خلال القوائم المالية التاريخية منذ نشوء الشركات المساهمة لتقدم تأكيداً حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي تعدها الإدارة لبيان المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية. وكثيراً ما تطلب خدمات التأكيد من المحاسب القانوني الذي يتمتع بخبرة مالية ومحاسبية واستقلال ونزاهة لبيان الرأي بسلامة الكثير من الإجراءات ذات الطابع المالي كاليانصيب أو المسابقات ذات الطابع المالي، وقد وسع المحاسبون القانونيون نشاطهم في الأيام الأخيرة لتشمل تقديم التأكيد حول معلومات أخرى كالمعلومات المتعلقة بتنبؤات الشركات أو تأكيدات الرقابة على المواقع الإلكترونية.

ثالثاً : خدمات الشهادة: Attestation services:

تمثل خدمات الشهادة المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين (المراجعين أو المدققين) أهم خدمات التأكيد المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين.

وتتمثل خدمة الشهادة في إصدار منشأة المحاسبة القانونية شهادة أو تقرير حول مصداقية القضايا التي هي من مسؤولية طرف آخر.

وهناك أربعة أنواع من تقارير الشهادة وهي:

أ ــ مراجعة القوائم المالية التاريخية:

Audit of Historical statements

وهي شكل من خدمات الشهادة يصدر المراجع بموجبه تقريراً مكتوباً يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP أو أي مبادئ أو معايير أخرى) وتمثل خدمة المراجعة الشكل الأكثر شيوعاً والمنجز من قبل منشآت المحاسبة القانونية (أو منشآت مراجعة الحسابات).

فعند تقديم المعلومات على شكل قوائم مالية، فإن إدارة المشروع أو الشركة تحت المراجعة تصدر قضايا مختلفة حول مركزها المالي ونتائج عملياتها. وينظر مستخدمو هذه القوائم المالية الخارجيون إلى تقرير مراجع الحسابات لبيان قابلية تصديق القوائم المالية التي يعيدها العميل (الشركة تحت المراجعة) وهم يقوّمون تقرير المراجع من خلال استقلال المراجع عن العميل معد البيانات المالية.

ومن المعروف أن الشركات المساهمة العامة، أي ذات الأسهم القابلة للتداول، خاضعة للمراجعة بحكم القوانين السائدة في كافة أنحاء العالم، وأن القوائم المالية المراجعة لهذه الشركات تنشر في وسائل الإعلام وفي الأسواق المالية التي يتم فيها تداول أسهم هذه الشركات وسنداتها وهي منشورة في الأغلب عبر الإنترنت من خلال موقع السوق المالي التي يتم تداول هذه الأسهم فيها أو من خلال موقع الشركة نفسها.

وقد تخضع القوائم المالية لشركات أخرى غير الشركات المساهمة العامة للمراجعة بناءً على طلب البنوك أو المؤسسات المالية التي تمد هذه الشركات بقروض أو مساعدات مالية.

ب ــ الاطلاع على القوائم المالية التاريخية:

Review of Historical Financial statements

إن الاطّلاع على القوائم المالية التاريخية هو نوع آخر من خدمات الشهادة الذي يقدم من قبل المحاسبين القانونيين. إذ إن كثيراً من الشركات أو المشروعات الأخرى غير المساهمة العامة ترغب في تقديم تأكيد حول قوائمها المالية، من دون أن تتحمل تكلفة المراجعة. فبينما تقدم المراجعة مستوى عالياً من التأكد، فإن الاطلاع يتضمن تأكيداً متوسطاً على القوائم المالية، ويعتمد بالتالي على أدلة إثبات أقل للوصول إلى هذا المستوى من التأكيد. مما يعني أتعاباً أو تكلفة أقل.

ج ــ الشهادة بالرقابة الداخلية بالإضافة إلى التقارير المالية:

كان من المألوف مهنياً أن تقويم المراجع لنظم الرقابة الداخلية، إنما يهدف إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف من أجل تحديد مدى الإجراءات الجوهرية ونطاقها، إلا أن الإجراءات التي اتخذت في الولايات المتحدة بعد فضيحة ENRON أوجبت على المحاسبين القانونيين التقرير عن الرقابة الداخلية بالإضافة إلى القوائم المالية؛ نظراً لأن كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها تقلل من إمكانية التضليل في القوائم المالية.

د ــ خدمات شهادة أخرى : Other Attestation services

يقوم المحاسبون القانونيون بتقديم خدمات شهادة مختلفة، يمثل بعضها تطويراً لعمل المحاسبين القانونيين الحالي، فقد يطلب البنك الذي قدم قرضاً للعميل (شركة أو مشروع)

تقديم تقرير من محاسب قانوني يتضمن التزام العميل بالشروط التي وضعها البنك، كأن يشترط البنك مثلاً عدم توزيع أرباح إلى أن ينتهي سداد القرض، أو يشترط استكمال أجزاء من المشروعات تحت التنفيذ قبل دفع القسط الثاني من القرض مثلاً.

رابعاً : خدمات التأكيد الأخرى: Other Assurance Services

إن معظم خدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المراجع (المحاسب القانوني) لا تقابل التعريف الرسمي لخدمة التأكيد، بل هي مشابهة لخدمة الشهادة إذ إنها تتطلب استقلال المحاسب القانوني، كما تتطلب قيامه بالتأكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات. إلا أنها تختلف عن المراجعة الخاصة بالشهادة من حيث إن المحاسب القانوني ليس ملزماً بإصدار تقرير مكتوب، وإن التأكيد لا يشترط أن يكون حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى التزامها بمعيار محدد. بل إن خدمات التأكيد الأخرى، تركز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود، هذه المعلومات التي قد تعد من قبل طرف آخر أو لا تعد من قبل طرف آخر. على أن المظهر العام لجميع خدمات التأكيد بما في ذلك المراجعة وخدمات الشهادة، هو التركيز على تحسين نوعية المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات.

إن الطلب على خدمات التأكيد الأخرى يتوقع أن ينمو بشكل جوهري مع النماذج الأخرى للخطر التي تواجهها منظمات الأعمال، كما ينمو مع نمو مصادر المعلومات المتاحة. ومع ذلك فإن ثمة فارقاً هاماً بين خدمات الشهادة وخدمات التأكيد الأخرى التي يقوم بها المحاسب القانوني هو المنافسة المحتملة التي يواجهها المحاسبون القانونيون عندما يقومون بخدمات التأكيد الأخرى. إذ إن المراجعة وعدداً من النماذج الأخرى من خدمات الشهادة وفقاً على المحاسبين القانونيين، أما سوق الأشكال الأخرى من خدمات التأكيد فهو مفتوح لمنافسة مهن أخرى غير المحاسبين القانونيين. فإن مساعدة العميل في إعداد دراسة السوق، قد تتصدى لها مهن إدارية أو تسويقية متخصصة، لكن يبقى المحاسب القانوني الذي يعمل في منشأة متخصصة لمراجعة الحسابات أكثر قدرة على كسب ثقة العميل وهو العارف بظروفه وهو القادر على الاستعانة بالتخصصات المختلفة التي تعمل في منشأة المراجعة، أو التي يستعان بها من خارج المنشأة عند الحاجة، وتبقى قدرة منشأة المحاسبة القانونية على المنافسة مستمدة من استقلالها وموضوعيتها والثقة

التي منحها المجتمع لها بالدرجة الأولى، ومن أمثلة خدمات التأكيد الأخرى غير المراجعة:

أ ـ خدمة التأكيد حول تكنولوجيا المعلومات:

وهي إحدى العوامل الرئيسة التي تشكل الطلب على الخدمات الأخرى، من خلال نمو التجارة الإلكترونية. فخصوصية المعلومات وضمانها عبر الإنترنيت، ونمو التجارة الإلكترونية رفع الحاجة إلى التأكيد على سلامة المعلومات التاريخية في لحظة معينة من الزمن. إذ إن عمليات اقتصادية كثيرة كأوامر الشراء أو أوامر البيع أو إصدار الفواتير تتم من خلال الإنترنيت ويتلوها تسديد للثمن من حاسوب إلى حاسوب Electronic data interchange (EDI) مما يجعل الحاجة عظيمة للتأكيد على سلامة إجراءات الحواسيب المستخدمة، بالإضافة إلى سلامة العمليات التجارية الإلكترونية، ومَنْ غيرُ المحاسبين القانونيين قادرٌ على النهوض بتأدية هذه الخدمات بكفاءة! فتقدم منشآت المحاسبة القانونية خدمة التأكيد المتعلقة بسلامة العمليات التجارية عبر الإنترنيت (Web Trust services) وهي خدمة شهادة من خلال الخاتم الإلكتروني الذي تمنحه منشأة المراجعة للشركات المتعاملة في التجارة الإلكترونية من حيث الإفصاح الإلكتروني عن العمليات التجارية. وقد قام مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA[1] والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA[2] بالاشتراك في تنظيم هذه العملية. كما قدم المجمعان المذكوران خدمة تأكيد قابلية تصديق النظام (Systrust Serices) وهي خدمة تهدف إلى تقويم النظام واختباره في مجالات مثل تكامل النظام وحماية معلوماته. فبينما تقدم خدمة تأكيد حماية الموقع للأطراف الأخرى التي تستخدم الموقع الإلكتروني، فإن خدمة تأكيد النظام تنجز من قبل المحاسب القانوني وتقدم للإدارة، أو إلى مجلس الإدارة، أو إلى الأطراف الأخرى حول مدى الاعتماد على نظام المعلومات المستخدم لإنتاج القوائم المالية.

وقد طوّر المجمعان الأمريكي AICPA والكندي CICA خمسة مبادئ لترشيد خدمات التأكد في مجال تكنولوجية المعلومات، وهي:

---

(1) American Institute Of Certified Public Accountants
(2) Canadian Institute OF Chartered Accountants.

مبادئ الثقة	وصف التأكيد
1- خصوصية الخط online privacy	يقدم تأكيداً بأن النظام يحمي خصوصية المعلومات الشخصية المقدمة من قبل الأشخاص، ككلمات السر.
2-الحماية Security	يقدم تأكيداً بأن الاتصال بالنظام أو بالبيانات data محصوراً بالأشخاص المخولين.
3-التشغيل التام Processing integrity	يقدم تأكيداً بأن العمليات تشغل بشكل كامل ودقيق.
4-الجاهزية Availability	يقدم تأكيداً بأن النظم والبيانات ستكون متاحة للمستخدمين عند حاجتهم إليها.
5-الثقة Confidentiality	ويقدم تأكيداً بأن المعلومات ذات الطابع السري تتم حمايتها.
6-سلطات الإجازة (certification) «وهو خاص بالمواقع» (authorities)	يقدم التأكيد على كفاية وفعالية الرقابة المستخدمة من قبل سلطات الإجازة ومسؤوليتها عن التحقق من العمليات الإلكترونية.

وقد اقترحت لجنة خدمات التأكيد المنبثقة عن AICPA عدة خدمات تأكد يمكن للمحاسب القانوني القيام بها من أهمها:

1 ــ مراجعة الأداء والتي يمكن من خلالها تقويم أداء الشركة باستعمال مؤشرات غير مالية كرضى العملاء والتدريب واستخدام بطاقة الأهداف المتوازنة كأداة لتحقيق ذلك.

2 ــ خدمات الخطر الاستشارية التي تهدف إلى تقديم خدمات التأكد حول الخطر الذي يتحمله المشروع كالخطر من تغير أسعار الصرف أو المخاطر السياسية التي قد تنعكس على المشروع. ومع ذلك إنّ خدمات التأكد التي يقدمها المحاسبون القانونيون في المجتمعات المتقدمة كثيرة ومتعددة وتتزايد باستمرار بسبب تفوق المحاسبين القانونيين

على المهن الأخرى، ففي دراسة مسحية أجراها AICPA عن خدمات التأكيد التي تقدمها منشآت المراجعة الكبرى لعملائها تزيد على 200 خدمة وهي عرضة للتزايد باستمرار، ويبين الجدول التالي نماذج من هذه الخدمات:

خدمات التأكيد الأخرى	الأنشطة الخدمية
الرقابة على الاستثمارات ومخاطرها بما في ذلك السياسات الخاصة بالمشتقات	تقويم العمليات الخاصة باستثمارات الشركة لتحديد الخطر وتحديد كفاءة هذه العمليات.
الشراء الغامض Mpstery shopping	إنجاز شراء غير محدد لتقويم كادر المبيعات الذي يتعامل مع المستهلكين والإجراءات التي يتبعونها.
تقويم مخاطر التراكم، والتوزيع والتخزين للمعلومات الرقمية.	تقويم مخاطر التأمين والرقابة ذات العلاقة على البيانات الإلكترونية بما في ذلك الاسترجاع والتخزين خارج الموقع.
تقويم خطر الغش والأعمال غير القانونية	تطوير ملفات خطر الغش وتقويم كفاية نظم الشركة وسياساتها لمنع الغش والحماية من الأعمال غير القانونية
الالتزام بقوانين وإجراءات التجارة	فحص العمليات بين الشركاء التجاريين للتأكد من أن العمليات لا تخالف الاتفاقات، وتحديد المخاطر الناجمة عن الاتفاقات
شهادات الإيزو 9000	التوصية بأن الشركة تلتزم بالأيزو 9000الخاصة بمعايير الرقابة، التي تساعد على تمتع منتجاتها بنوعية عالية.
مراجعة البيئة	تقويم ما إذا كانت سياسات الشركة وممارستها تؤكد التزامها مع معايير وقواعد البيئة.

وقد أصدرت لجنة ممارسة المراجعة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار الدولي لعمليات التأكيد التي تهدف إلى توفير مستوى عال أو معتدل من التأكيد، من خلال قيام المحاسب القانوني بتقويم أو قياس موضوع هو من مسؤولية جهة أخرى على أساس معايير محددة، وإبداء رأيه في مستوى التأكيد في هذا الموضوع، وهذا من شأنه زيادة مصداقية المعلومات الخاصة بهذا الموضوع. وقد أوضح الإطار الدولي نطاق عمليات التأكيد لتشمل أي مجموعة من الخدمات التالية:

1 ـ عمليات تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة مثل عمليات الإجراءات المتفق عليها وجمع المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى.

2 ـ إعداد البيانات الضريبية حيث لا يتم التعبير عن استنتاج يبلغ عن تأكيد.

3 ـ العمليات الاستشارية مثل الاستشارات الإدارية أو الضريبية.

وقد بين الإطار الدولي أن عملية التأكيد تعني عملية يعبر فيها المراجع عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسؤول عن نتيجة تقييم أو قياس الموضوع على أساس المقاييس.

كما تطرق الإطار الدولي إلى المبادئ الرئيسة التي يجب على المراجع مراعاتها في أثناء تقديم خدمات التأكيد وهي:

1-النزاهة، 2-الموضوعية، 3-الكفاءة المهنية والعناية اللازمة،

4- السرية، 5- السلوك المهني، 6- تطبيق المعايير الفنية.

وقد بين الإطار الدولي أنه لا ينطبق على عمليات التأكيد التي لها معايير محددة (كمراجعة القوائم المالية) فإن هذا الإطار لا ينطبق عليها.

كما أوضح الإطار الدولي أن على الممارس (المحاسب القانوني) أن يمتثل لمتطلبات قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال تنفيذه لعمليات التأكيد التي يقوم بها.

وبين الإطار الدولي أن قبول المحاسب القانوني القيام بخدمات التأكيد (غير المراجعة) يشترط أن يكون الموضوع المطلوب إبداء الرأي فيه مسؤولية طرف آخر، بالإضافة إلى كون الموضوع قابلاً للتحديد وخاضعاً لإجراءات جمع الأدلة، كما اشترط الإطار أن يمتلك المحاسب القانوني الخبرة الكافية لتقديم هذه الخدمة، وذلك من خلال

احتواء منشأة المراجعة على خبرات متعددة الاختصاصات تكفي لمعالجة الموضوع، كما طلب الإطار الدولي اتباع سياسات وإجراءات الرقابة المهنية المصممة لضمان إجراء كافة عمليات التأكيد حسب المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذا الصدد. ونوه الإطار المذكور إلى ضرورة الاتفاق على شروط العملية، كما أشار إلى ضرورة التخطيط والتنفيذ الفعال وتقدير ما إذا كانت المقاييس مناسبة لتقويم الموضوع وبناء الاستنتاجات على أساسها، ولم يغفل الإطار المذكور الإشارة إلى مخاطر العملية والأهمية النسبية وقسم المخاطر إلى مخاطر ملازمة، ومخاطر رقابة، ومخاطر اكتشاف على نحو ما هو معروف في خدمة المراجعة، كما أشار الإطار الدولي إلى ضرورة جمع الأدلة الكافية والملائمة ليكون الاستنتاج مبنياً على أسس موضوعية، بالإضافة إلى ضرورة توثيق الأمور ذات الأهمية لدعم الاستنتاج الذي تم التوصل إليه في التقرير.

رابعاً: خدمات عدم التأكيد :

تزاول مهنة المراجعة (أو المحاسبة القانونية) بعض الخدمات التي تقع خارج نطاق خدمات التأكيد بصورة عامة، ومن أهم هذه الخدمات:

1 ــ إعداد الحسابات ومسك الدفاتر:

وهي عملية إنشائية أساسية تسهم في خلق القيمة الأساسية للمعلومات، وتمثل امتداداً من عهد مضى، حيث كان بعض المحاسبين يقدمون خدماتهم المحاسبية لرجال الأعمال من العاملين في التجارة أو الصناعة أو الخدمات الأخرى على اختلافها. فإذا لم تكن تلك الأعمال كافية لتعيين محاسب كموظف في المشروع، كان المشروع يلجأ إلى أحد منشآت المراجعة لمساعدته في إعداد حساباته؛ سواء كان ذلك يتم في المنشأة أو في المشروع الراغب في إعداد حساباته فإما أن تنقل المستندات إلى منشأة المحاسبة أم ينتقل أحد العاملين في المنشأة إلى محلات العميل ليطلع على المستندات ويقوم بتسجيلها ثم تلخيصها وإعداد القوائم المالية بناءً عليها. ولما كانت مثل هذه المعلومات غير خاضعة للمراجعة بحكم القانون فإن تأدية هذه الخدمة من قبل المحاسب القانوني أو منشأة المحاسبة أو المراجعة لا يمثل تجاوزاً لأدبيات السلوك المهني أو معايير المراجعة. وهذا يقتضي من المنشأة أن تبين أن طبيعة العمل الذي قامت به هو محاسبة وليس مراجعة، حرصاً

على استخدام القوائم المالية للعميل واستغلال اسم المنشأة وكأنها قامت بمراجعة القوائم المالية، وهذا يؤدي إلى تحميلها مسؤولية عمل لم تقم به. أما في حال قيام المحاسب القانوني بأعمال مراجعة الحسابات فلا يجوز أن يقوم هو نفسه بإعداد الحسابات، أي لا يجوز أن يراجع عملاً قام بإنجازه بنفسه وإلا تعرَّض استقلاله إلى التهديد. أي أن الذي يقوم بخدمة إعداد الحسابات غير الذي يقدم خدمة التأكيد على عدالة القوائم المالية التي تمثل هذه الحسابات.

2 ـ الخدمات الضريبية:

يقوم بعض المحاسبين القانونيين بتقديم البيانات الضريبية لبعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح في العديد من دول العالم، ولا تمثل هذه الخدمة خدمة تأكيد بل هي إعداد للبيان الضريبي بحسب البيانات والمستندات التي يقدمها المكلف؛ إذ إن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي مع أن الربح المحاسبي هو الأساس في إعداد البيان الضريبي والتوصل إلى الربح الضريبي الذي تحسب الضريبة على أساسه. أي أن المحاسب القانوني لا يقوم بإجراءات مراجعة ميدانية أو اطلاع على الحسابات بما يضمن إعداد القوائم المالية بحسب معايير المحاسبة الدولية، بل إن إجراءاته كافةً تكاد تكون مكتبية، مستبعداً تلك النفقات التي تتعارض مع القوانين الضريبية أو التعليمات التنفيذية لتلك القوانين، مما يؤدي إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي، وقد يسمح القانون الضريبي بتنزيل بعض النفقات أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح المحاسبي، وهذا ما يجعل الربح الضريبي أقل من الربح المحاسبي، وقد نظم المعيار المحاسبي الدولي 12 قيود التسوية التي يقوم بها المحاسب المالي لهذا الغرض. مما يجعل إعداد البيان الضريبي خدمة إعداد وليست خدمة تأكيد، إذ إن المحاسب القانوني يعد البيان الضريبي ولا يتأكد المكلف من مصداقية إعداده. أما خدمة التأكيد فيقوم بها المراقب الضريبي أو المدقق الضريبي أو مدقق الإيرادات العامة أو مراقب الدخل.

وقد نظمت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الممارسة الضريبية في القسم 5 حين أشارت إلى أن المحاسب القانوني مخول بأن يقدم الوضع الأحسن للعميل أو صاحب العمل ضمن الكفاءة المهنية المناسبة، شريطة ألا يكون ذلك على حساب الأمانة أو الموضوعية وألا تتناقض مع

نصوص القانون. كما أن على المحاسب القانوني أن يؤكد بأن البيان الضريبي يعد بناءً على المعلومات التي يقدمها المكلف.

وقد بينت المادة الخامسة من القسم الخامس المشار إليه بأن على المحاسب القانوني ألا يرتبط بعملية إعداد البيان الضريبي إذا توفر لديه سبب للاعتقاد بأن ذلك البيان:

أ ــ يحتوي على بيانات خاطئة أو مضلله.

ب ــ يحتوي على بيانات أو معلومات لم تبذل العناية اللازمة في أثناء إعدادها أو ليس لديه معرفة حقيقية بصدقها أو كذبها.

جـ ــ يحذف أو يخفي معلومات مطلوبة، ويؤدي هذا الحذف والإخفاء إلى تضليل السلطات الضريبية.

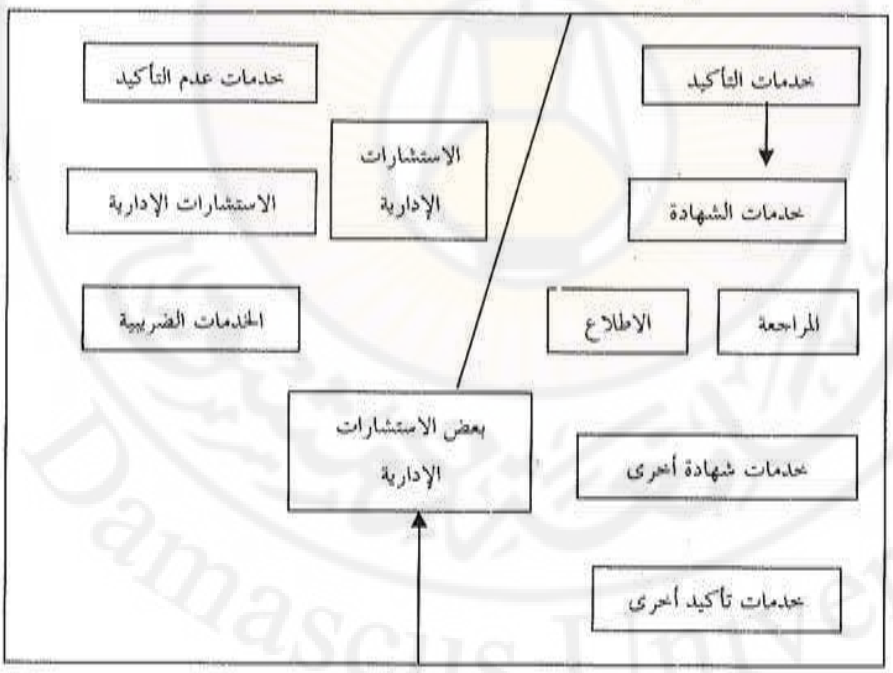
ولا شك في أن التوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها يمكن التحقق منه مكتبياً عن طريق السجلات والمستندات المؤيدة، أما عبارة «بشكل يغاير الحقيقة» فهو تحميل للمحاسب القانوني لمسؤوليات لا تتفق مع طبيعة الخدمة الضريبية التي لا تعني التأكيد، ولا تعني المراجعة التي يقوم بها المحاسب القانوني لبيان رأيه في عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي لا ترقى بدورها إلى الحقيقة. لكن المحاسبين القانونيين بصورة عامة وقفوا عند حدود إعداد البيان الضريبي بناءً على المستندات التي يقدمها المكلف، وقد وضعوا في بياناتهم الضريبية عبارات تفيد تحديد مسؤولياتهم عند حدود البيانات والمستندات والدفاتر التي قدمها المكلف. وهذا معناه أن المهنة بقيت عند حدود خدمة الإعداد وليس خدمة التأكيد،كأن يذكر المحاسب القانوني: بحدود ما اطلعت عليه من البيانات المالية والقيود اليومية العامة والحسابات الختامية، فإن البيان المالي للمكلف مطابق لقيوده المحاسبية. أو أن يذكر وذلك كله في حدود الإيضاحات والأسس المحاسبية والملاحظات المبينة في التقرير. بالرغم من أن ذلك مخالف لأحكام القانون، وخاصة بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين لمراجعة الحسابات قانوناً، إذ إن عدد الشركات المساهمة ما زال يمثل نسبة بسيطة من إجمالي المكلفين. ولا شك في أن تنفيذ أحكام هذا القانون من شأنه القيام بمراجعة الحسابات والتأكيد على عدالة القوائم المالية أولاً، ثم إعداد البيان الضريبي بعد ذلك، وهذا ما يجعل إعداد البيان الضريبي ينطوي على نوعين من الخدمات الأولى تأكيدية والثانية إنشائية، وهذا يخالف ما يجري عليه الحال في دول العالم الأخرى.

3 ـ الاستشارات الإدارية:

تلجأ الوحدة تحت المراجعة (المشروع) إلى منشأة المراجعة لحل الكثير من المشكلات التي تقابلها،كشراء حواسيب، أو تصميم برنامج (IT) أو دراسات جدوى لمشروعات أو خطوط إنت

اجية جديدة، أو دراسات الأسواق، أو توقف المشروع كلياً أو جزئياً...إلخ إن ضخامة الإيرادات التي تأتي من الاستشارات الإدارية دفعت بعض منشآت المراجعة إلى افتتاح قسم مستقل للاستشارات الإدارية يتخصص في هذه الاستشارات ولا يعمل بخدمات التأكيد وخاصة المراجعة، مما يضمن استقلال المراجعين الذين يقومون بالمراجعة، ومع ذلك فإن الاستشارات الإدارية قد تؤدي إلى تحسين المعلومات المالية، مع أنها تنبع من توصيات غير ملزمة تقدم للإدارة مما يجعلها تتفق مع خدمات التأكيد، ولعل هذا ما دفع قانون سلفان أوكسلي الذي صدر في الولايات

المتحدة عام 2002 إلى منع الجمع بين المراجعة والخدمات الاستشارية، ويمكن عرض المخطط التالي لبيان العلاقة بين خدمات التأكيد وخدمات غير التأكيد:



أسئلة حول الوحدة التعليمية الأولى

1 ــ يقال إن وظيفة الشهادة هي السبب الرئيسي لوجود مهنة المحاسبة القانونية. وماذا تعني الشهادة على القوائم المالية؟

2 ــ النوع الأكثر شيوعاً من عمليات الشهادة؟ ما الذي يتم التأكيد عليه أكثر الأحيان من قبل الإدارة بالنسبة لهذا النوع من العمليات؟

3 ــ الهدف الرئيسي من تقرير المراجعة وأهميته لشركة كبيرة لديها أوراق مالية مسجلة في البورصة؟ ولشركة عائلية صغيرة؟

4 ــ صف عدداً من المواقف التجارية التي يمكن أن تنشأ منها حاجة لتقرير من قبل محاسب قانوني مستقل فيما يتعلق بعدالة قوائم الشركة المالية.

5 ــ اشرح المقولة التالية: إحدى مساهمات المراجع المستقل هي إعطاء القوائم المالية المصداقية.

6 ــ تتضمن المخاطر الكلية للاستثمار في مشروع ما مخاطرة للعمل ومخاطرة المعلومات. قارن بين هذين النوعين من المخاطرة أي منهما تتأثر بشكل مباشر بالمراجعين.

7 ــ قارن بين أهداف المراجعة في بدء القرن الماضي وأهداف المراجعة اليوم.

8 ــ ماذا تقيسُ المراجعة التشغيلية ؟ هل تتضمن المراجعة التشغيلية محاكمات غير موضوعية أكثر أو أقل من مراجعة الالتزام أو مراجعة القوائم المالية؟ اشرح لمن يوجه التقرير عادة بعد الانتهاء من المراجعة التشغيلية.

9 ــ فرق بين مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية.

10 ــ هل يمكن تحقيق العدالة المستقلة وهل مرغوب فيها للمراجعين الداخليين بالمقارنة مع استقلالية منشأة المحاسبة القانونية؟ اشرح.

11 ــ تفكر شركة في إصدار سندات لمجموعة من المستثمرين والمطلوب:

أ ــ اشرح كيف تسهل المراجعة المستقلة للقوائم المالية هذه الصفقة.

ب ــ صف الأثر المحتمل على الصفقة إذا قررت الشركة عدم اعتماد مراجعة مستقلة لقوائمها المالية.

12 ــ قوّم المقولة التالية: (يجب على كل شركة صغيرة أو كبيرة أن تقوم بعملية مراجعة سنوية عن طريق منشآت محاسبية قانونية. حيث إن تجنب تكلفتها هو توفير غير حقيقي للتكلفة).

13 ــ إن المصلحة الشخصية لمقدم المعلومات المالية (سواء كان شخصاً أم شركة) غالباً ما تكون معاكسة مباشرة لمصلحة مستخدم المعلومات. المطلوب

1 ــ أعط مثالاً عن مثل هذه المصالح المتخالفة.

2 ــ ما الذي يمكن عمله للتعويض عن التميز الممكن الذي ينشأ من المصلحة الشخصية للفرد أو للشركة التي تقدم المعلومات.

14 ــ لقد تغير دور المراجع على مدى السنين وذلك استجابة للتغيرات في المؤسسات الاقتصادية والسياسية. وبالنتيجة فإن طبيعة المراجعة اليوم تختلف كثيراً عن الطريقة التي كانت تنفذ بها عام 1900. صنف العبارات التالية ضمن مجموعتين:

(1) عبارات يمكن تطبيقها على عملية مراجعة نفذت عام 1900.

(2) عبارات يمكن تطبيقها على عملية مراجعة تنفذ اليوم.

أ ــ فحص كل العمليات المالية.

ب ــ تقويم الرقابة الداخلية.

ج ــ انتباه المراجع يتركز على الميزانية.

د ــ التركيز على استخدام طرق المعاينة.

هـ ــ تحديد عدالة القوائم المالية.

و ــ إجراء المراجعة لمنع أو تحري الاحتيال من جانب كل الموظفين والمديرين.

ز ــ بيان التسجيل.

ح ــ عدالة العوائد المصرح عنها لكل سهم.

ط ــ تأثير الأسهم وجمهور المستثمرين على الاستعانة بالمراجعين المستقلين.

ي ــ معايير المراجعة المقبولة عموماً.

ك ــ المصرفيون والدائنون لقروض قصيرة الأجل كمستخدمين رئيسين لتقارير المراجعة.

ل ــ الضغط للحصول على إفصاح أكبر.

م ــ المراجعة للالتزام بالقوانين والأنظمة.

15 ــ اختر الإجابة الأفضل لكل من البنود التالية وأعط أسباب اختيارك:

أ ــ أي من هؤلاء عليه المسؤولية الأساسية عن عدالة التمثيل في القوائم المالية:

1 ــ إدارة العميل.

2 ــ المراجع المستقل.

3 ــ لجنة المراجعة

4 ــ الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ب ــ إن أهم منافع القيام بعملية مراجعة سنوية من قبل منشأة محاسبة قانونية هي:

1 ــ توفير ضمان للمستثمرين والأشخاص الخارجيين الآخرين بأن القوائم المالية يعتمد عليها.

2 ــ تمكين الموظفين والمديرين من تجنب المسؤولية الشخصية لأي بيانات غير صحيحة في القوائم المالية.

3 ــ تحقيق متطلبات الوكالات الحكومية.

4 ــ ضمان أن الأفعال غير القانونية، إن وجدت، سيتم الكشف عنها.

جـ ــ أي من هذه المنظمات يختص بإصدار معايير الشهادة:

1 ــ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

2 ــ هيئة معايير المحاسبة الحكومية.

3 ــ هيئة معايير المحاسبة المالية.

4 ــ مكتب المحاسبة العام.

د ــ المراجعة الحكومية غالباً ما تتضمن، إضافة لعمليات المراجعة للقوائم المالية، عمليات مراجعة للفعالية والكفاءة و:

1 ــ الكفاية.

2 ــ الدقة.

3 ــ التقويم.

4 ــ الالتزام.

هـ ــ يكون استقلال المراجعين الداخليين أكبر بشكل عام عندما يرفعون التقارير بشكل مباشر لـ:

1 ــ معاون المدير المالي.

2 ــ مسؤول رقابة الشركة.

3 ــ لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.

4 ــ حملة أسهم الشركة.

وغالباً ما يكون هدف المراجعة التشغيلية تحديد فيما إذا كانت:

1 ــ الرقابة الداخلية للشركة تعمل بشكل مناسب كما هي مصممة.

2 ــ المعلومات التشغيلية في الشركة تتوافق مع معايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً.

3 ــ القوائم المالية للشركة تظهر نتائج العمليات بشكل عادل.

4 ــ وحدات عمل محددة في الشركة تعمل بكفاءة وفعالية.

الوحدة التعليمية الثانية المعايير والقواعد المهنية لمراجعة الحسابات

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ معايير المراجعة المقبولة عموماً.

2 ـ معايير المراجعة الدولية.

3 ـ الحاجة إلى وجود دليل للسلوك المهني.

4 ـ دليل السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

5 ـ دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي.

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

تمهيد:

بعد حصول مجد على شهادة البكالوريوس في اختصاص المحاسبة، وممارسته أعمالاً محاسبية رئيسية، أو عمله لدى إحدى منشآت أو مكاتب المحاسبة القانونية لعدد من السنوات، صار له أن يتقدم بطلب للحصول على شهادة محاسب قانوني، وبعد دراسة طلبه المعزز بالمستندات المطلوبة، بدأ بالاستعداد لخوض امتحان لنيل شهادة محاسب قانوني، وبطبيعة الحال، كان هذا الامتحان أكثر تقدماً من المواد التي تعلمها أثناء دراسته الجامعية، فهو الآن بحاجة إلى معلومات متقدمة ومعاصرة تمكنه من ممارسة المهنة بنجاح. فهو ليس موظفاً في الدولة يتقاضى راتبه في نهاية الشهر مهما تغيرت الظروف، بل هو مهني سيعمل في سوق المحاسبة القانونية المبني على المنافسة التامة بين المحاسبين القانونيين، هذه المنافسة التي تعمل في إطار من أدبيات السلوك المهني، ضمن مخاطر معينة ليس أقلها خطر المقاضاة أو المساءلة القانونية، في مجتمع يتوقع المزيد من خدمات المحاسبين القانونيون لتوفير مصداقية أكبر تفسر القيمة المضافة التي يقدمها المحاسبون القانونيين إلى المجتمع. ولاسيّما أن مجداً لم يتمكن من استلام شهادة المحاسب القانوني إلا بعد أن أدى اليمين القانونية أمام رئيس محكمة البداية المدنية، وقد سمع مؤخراً كيف تعرضت أكبر منشأة دولية للمحاسبة القانونية Arther Andersen للتصفية واختفت تماماً من السوق على أثر فضيحة ENRON وهي أكبر شركة لتوزيعات المشتقات النفطية في العالم، وتبين أن ENRON قد نشرت معلومات مضللة أهمها بعض التزامات الشركات التابعة.

أولاً – المنظمات المهنية :

بينا في الفصل السابق أن مراجعة القوائم المالية التاريخية، تعد أهم خدمات التأكيد التي يقوم بها المحاسبون القانونيون، وخاصة أن دول العالم كافةً تشترط هذه الخدمة التي يعبر عنها على شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية، هذا التقرير الذي يقدم قيمة مضافة للقوائم المالية، ويسمح بتداول الأسهم والسندات المتعلقة بالشركة المصدرة للقوائم المالية التاريخية.

وإن المحاسب القانوني أو المراجع الذي يصدر هذا التقرير يمارس عمله بشكل مهني مستقل وليس موظفاً في أجهزة الرقابة الحكومية.

وإن أهمية التقرير الذي يضعه المحاسب القانوني واعتماد الأطراف الأخرى عليه في اتخاذ قراراتها، يجعل هذا المحاسب القانوني عرضة للمساءلة القانونية فيما إذا كان التقرير مبرراً لقوائم مالية مضلله اعتمدتها الأطراف الأخرى كالمساهمين أو البنوك، وكثيراً ما حكم على المحاسب القانوني من قبل المحاكم، ولاسيّما في أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي في الثلاثينات من القرن الماضي وأدت إلى محاولة إدارة الشركات الحصول على قروض لدفع ديونها أو شراء آلات أحدث تمكنها من درء الإفلاس المحيط بها. وحين تحصل الإدارة على المال لكنها تفشل في منع الإفلاس يقوم البنك برفع الدعوى على المحاسب القانوني لمحاولة تحصيل ما يمكن من تعويض مقابل ما أصاب البنك من ضرر، وهذا ما جعل المحاسبين القانونيين يبادرون إلى الانضمام إلى المنظمات المهنية التي كانت مبعثرة هنا وهناك في المدن الكبرى التي توجد فيها الشركات المساهمة، هذه المنظمات المهنية المبعثرة التي أخذت تنضم إلى بعضها البعض لتشكل منظمات أكبر كالمحاسبين المجازين في إنجلترا وويلز التي وحدت المحاسبين العاملين في هذين الإقليمين داخل المملكة المتحدة UK هذه المنظمة التي كان لها دور هام في النصف الأول من القرن الماضي من حيث محاولة توحيد مبادئ المحاسبة وتحسين الوعي المهني بين المحاسبين القانونيين، وقد كان هذا طبيعياً في ظل التقدم الصناعي الذي شهدته المملكة المتحدة في أعقاب الثورة الصناعية التي انبثق عنها نشوء الشركات المساهمة ونشوء مراجعة الحسابات بوصفه خدمة رافقت نشوء هذه الشركات وتابعت تطورها.

إلا أن النضج الاقتصادي الذي شهده الاقتصاد الأمريكي خلال القرن العشرين وتوسع الشركات المساهمة ووجود سوق مالية منظمة من خلال قانون 1933 وقانون 1934 بهدف إعطاء لجنة البورصة SEC صلاحيات رقابية واسعة لحماية الاستثمار والسعي لتطويره أدى كل ذلك إلى جعل مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA هو المنظمة المهنية الأقوى في كافة أنحاء العالم، إذ مارس تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية ورافق الاستثمارات الأمريكية الضخمة التي أدّت دوراً خلاقاً من خلال إعادة إعمار أوربة واليابان بعد الحرب العالمية الثانية، كما رافق النفوذ الأمريكي الكبير على المؤسسات المالية الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

ولما كانت المبادئ المحاسبية (معايير المحاسبة) هي الأساس الذي تقاس عليه عدالة الإفصاح في القوائم المالية، وهو المعيار الذي يحكم على المحاسب القانوني من خلاله، فقد أدّى مجمع المحاسبين القانونيين دوراً فعالاً في صياغة هذه المبادئ المحاسبية وقد كان ذلك من خلال لجنة الإجراءات التي شكلت في الثلاثينات من القرن الماضي والتي وضعت العديد من النشرات المتعلقة بمبادئ المحاسبة، ثم حل محل هذه اللجنة هيئة مبادئ المحاسبة APB في 1959 ثم أصبح المجمع عضواً فعالاً في هيئة معايير المحاسبة المالية في 1973 هذه الهيئة التي أصبحت هي المخولة بإصدار معايير المحاسبة المالية في أمريكا حتى الآن.

أما في مجال المراجعة فقد وضع المجمع معايير لمراجعة الحسابات وهي المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة، كما أصدر معايير أخرى تتعلق بإعداد القوائم المالية أو الاطلاع عليها، ومعايير تتعلق بالخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة ومعايير للخدمات الضريبية. كما قام المجمع بإدارة برامج متواصلة للبحث العلمي والتعليم المهني المستمر، وأدّى دوراً كبيراً في تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في العالم. وقد أسند المجمع إلى هيئة معايير المراجعة ASB مهمة إصدار بيانات تتعلق بهذه المعايير SAS إذ تتولى هذه الهيئة مهمة تجديد هذه المعايير ومعالجة المشكلات التي تواجه تطبيقها من الناحية العملية.

ثانياً ــ معايير المراجعة المتعارف عليها:

Generally Accepted Auditing Standards

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1939 تسعة معايير للمراجعة أضاف إليها معياراً عاشراً في عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوافر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية ارتبطت بالعمل الميداني التي يجب أن يلتزم بها المراجعون عند أدائهم لخدمات المراجعة، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ولذلك سوف نعرض فيما يلي هذه المعايير مقسمة إلى تلك المجموعات الثلاث الرئيسة.

أ ــ المعايير العامة أو الشخصية: Standards General

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة ، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بوساطة أشخاص مؤهلين. وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعدّ شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة. ويندرج تحتها المعايير التالية:

1. يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات المراجعة.
2. يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
3. يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة.

ب ــ معايير العمل الميداني: Standards of Field Work

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بوساطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات. وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

1. يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين. إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.
2. يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
3. يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

جـ ـ معايير إبداء الرأي (التقرير): Standards Of Reporting

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي. ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة. ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

1. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.
2. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ،قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.
3. يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.
4. يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة.

وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

إن معايير المراجعة بالشكل الذي عرضناه والتي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين تتصف بالعمومية في معانيها، ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوافر في المراجع وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة. وإن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفصيلات قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وأصبح متعارفاً عليها بين جمهور المراجعين الممتهنين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات المراجعة الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط.

ثالثاً ــ معايير المراجعة الدولية: International Auditing Standards

يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة. والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالمياً.

وتحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى. وتصدر هذه المعايير عند الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) ويراعى عند صدور هذه المعايير ما يلي:

أ ــ أنه مادامت معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم لصدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى، أو يراد لها أن تحظى، بالقبول العام دولياً.

ب ــ إن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.

جـ ــ عدم إعطاء أولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية (الوطنية) والخاصة بمراجعة القوائم المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية.

وقد أصدرت لجنة ممارسات المراجعة الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطها بمراحل عملية المراجعة ونعرض فيما يلي هيكل تبويب المعايير.

التبويب	المجموعة الأولى المجموعة وعنوان المعيار
1 - 199	أمور تمهيدية
	الإطار الدولي لعمليات التأكيد
200 - 299	المجموعة الثانية - المبادئ العامة و المسؤوليات Responsibilities

200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية
210	شروط التكليف بالمراجعة
220	رقابة الجودة لأعمال المراجعة
220 (المعدل)	رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية.
230	التوثيق
240	مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية
260	الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة
300 – 499	**المجموعة الثالثة : تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.**
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
315	فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة المادية.
320	الأهمية النسبية في المراجعة
330	إجراءات المراجع في الاستجابة للمخاطر المقيمة.
402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشأت التي تستعمل مؤسسات خدمية
500- 599	**المجموعة الخامسة – أدلة الإثبات Evidence**
500	أدلة الإثبات
501	أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة
505	المصادقات الخارجية
510	التكاليف بمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	المعاينة في المراجعة وإجراءات الاختبارات – الانتقائية الأخرى
540	مراجعة التقديرات المحاسبية
545	تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة

550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية المنشأة
580	إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)
699-600	**المجموعة السادسة- الاستفادة من عمل آخـرين Usingwork Of Others**
600	الاستفادة من عمل مراجع آخر
610	مراعاة عمل المراجعة الداخلية
620	الاستفادة من عمل الخبير
799 -700	**المجموعة السابعة - نتائج المراجعة وتقاريرها Audit Conclusion and Reporting**
700	تقرير المراجع حول البيانات المالية
700 (المعدل)	تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانـات الماليـة ذات الغرض التام.
701	التعديلات علي تقرير المراجع المستقل.
710	الأرقام المقارنة
720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي علي بيانات مالية مدققة
899- 800	**المجموعة الثامنة : المجالات المتخصصة Specialized Areas**
800	تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة
1000- 1100	**المجموعة العاشرة - البيانات الدولية لمهنة المراجعة**
1000	إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف
1004	العلاقة بين المشرفين علي المصارف والمراجعين الخارجيين
1005	اعتبارات خاصة عند مراجعة المنشآت الصغيرة

1006	مراجعة البيانات المالية للبنوك
1010	اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية
1012	تدقيق الأدوات المالية المشتقة
1013	التجارة الإلكترونية – الأثر في تدقيق البيانات المالية
1014	تقديم التقارير من قبل المراجعين حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية
2000-2699	المعايير الدولية لعمليات المراجعة
2400	عمليات مراجعة البيانات المالية.
3000-3699	المعايير الدولية لعمليات التأكيد
3000-3399	تنطبق على جميع عمليات التأكيد
3000 المعدل	عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية
3400-3699	المعايير المحددة موضوع البحث
3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية
4000-4699	الخدمات ذات العلاقة
4400-	عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية
4410	عمليات إعداد المعلومات المالية

رابعاً- التنظيم المهني في الوطن العربي :

تعدُّ مصر أول دولة عربية تشكل فيها جمعية مهنية لمزاولة المراجعة في الأربعينات من القرن الماضي. كما شكلت جمعية المحاسبين القانونيين في سورية في عهد الوحدة بين سورية ومصر بقرار صدر عن نائب رئيس الجمهورية العربية المتحدة عام 1958 إذ لم تحاول سلطات الاستعمار الفرنسي قبل ذلك إدخال تعديلات ذات شأن على اللائحة التجارية العثمانية التي كانت تطبق في الدولة العثمانية منذ عام 1850 والتي كانت تمثل ترجمة شبه حرفية لقانون التجارة الفرنسي الصادر عام 1807 والذي كان خالياً من أية نصوص تتعلق بمراجعة حسابات الشركات المساهمة. ولم يتضمن قانون التجارة الصادر عام 1949 والذي استند بصورة عامة إلى قانون التجارة الفرنسي الصادر في عام 1817 نصوصاً تتعلق بمزاولة مهنة المراجعة أو تأهيل المراجعين، بل اكتفى ببعض النصوص الخاصة بالمسؤولية. أما قانون التجارة اللبناني الصادر عام 1943 فقد اكتفى بالإشارة إلى تعيين مراجعين اثنين للشركات المساهمة أحدهما يعين من قبل المساهمين والآخر من قبل المحكمة، دون أي إشارة إلى التأهيل العلمي والعملي أو التنظيم المهني، وكانت المهنة تزاول في سورية ولبنان كما في غيرها من الدول العربية من قبل أشخاص قلما يتمتعون بتأهيل علمي أو عملي مناسب.

ولم يقصر المشرع الأردني في مجال تنظيم هذه المهنة، فقد قام بإصدار قانون رقم (10) لسنة 1961 «قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات» محاولاً تنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. وبعد ذلك، صدر القانون رقم (12) لسنة 1964 «قانون الشركات» وجعل التدقيق إلزامياً للشركات المساهمة، كما حدد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية. وقد عُدل القانون رقم 10 وحلّ محله القانون رقم (32) لسنة 1985 قانون مهنة تدقيق الحسابات لسنة 1985. الذي أوجد جمعية لمدققي الحسابات القانونيين في الأردن، وكذلك تمَّ تطوير قانون الشركات بإصدار القانون الجديد رقم (1) لسنة 1989 ثم قانون رقم (22) لسنة 1997، وفي عام 2003 تمَّ إصدار القانون المؤقت رقم (73) لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات إذ لم يعد القانون رقم (32) لسنة 1985 صالحاً لتنظيمها في ظل التطور الذي شهدته المهنة في المملكة.

وقد شكلت المنظمات المحاسبية العربية اتحاداً للمحاسبين العرب على غرار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلا أن هذا الاتحاد يعاني من التشرذم والانقسام ولم يتمكن من أداء دور مهني ملحوظ في الوطن العربي.

بل إن المنظمات المحاسبية المهنية العربية كافة هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وتعمل على تطبيق معايير المراجعة الدولية بشكل مباشر أو بشكل تدريجي.

خامساً: ممارسة المهنة :

من حيث المبدأ كانت ممارسة المهنة منوطة بشخص طبيعي لديه التأهيل العلمي والعملي المناسب، ويتمتع باستقلال ينعكس بنزاهة وموضوعية، على كل الأعمال التي يقوم بها. ولعل القوانين الوصفية في كثير من دول العالم سايرت هذا المنطلق عند إشارتها إلى المواد القانونية الناظمة لممارسة مهنة المحاسبة القانونية. إذ إن المسؤولية الأخلاقية والمهنية والقانونية تقع عادة على الشخص الطبيعي الذي يتركب من لحم ودم لكن ضخامة حجم المشروعات الخاضعة للمراجعة، جعلت من الصعوبة بمكان أن يتمكن شخص واحد من إنجاز مراجعة مشروع واحد بفعالية، بل إن ذلك يحتاج إلى عمل فريق يضم عدة أشخاص، كما أن التعامل مع العملاء والمنظمات والدوائر الحكومية والرسمية والمهنية، يحتاج إلى مقر دائم وإلى وجود أشخاص مسؤولين قادرين على اتخاذ القرارات مما يجعل وجود محاسب قانوني يعمل بمفرده لا يلبي متطلبات سوق المراجعة المعاصر الذي يحمل في طياته مخاطر مختلفة في طليعتها خطر المقاضاة، مما يحتاج إلى تخطيط للعمل وإشراف كاف على أعمال الفريق الذي ينفذ عملية المراجعة. لذا فإننا نجد في سوق المراجعة المعاصر عدداً من الأشكال القانونية التي تمارس المراجعة من خلالها:

1- الشخص الطبيعي الذي يعمل بمفرده وقد يساعده بعض المساعدين.

2-شركة التضامن التي تجمع بين عدد من المحاسبين القانونيين ويتحملون المسؤولية بالتكافل والتضامن.

3-الشركات المساهمة العامة والتي تمتاز بالفصل بين أصحاب الشركة المساهمين من جهة والمحاسبين القانونيين الممارسين من جهة أخرى، حيث تتحدد مسؤولية المساهمين بما يملكونه من رأس المال فقط. وما زال هذا الشكل ممنوعاً قانوناً نظراً للطابع الشخصي الذي يقتضيه عمل المحاسبين القانونيين.

4-الشركات المساهمة المهنية التي تقدم الخدمات المهنية وهي مملوكة من قبل واحد أو أكثر من المساهمين، وما تزال هذه الشركات قليلة الانتشار في مجال المحاسبة القانونية.

5-شركات ذات مسؤولية محدودة يسمح بممارستها للمحاسبة القانونية في الولايات المتحدة وبعض الدول الأخرى.

6-شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة وهي الشركات الأكثر شيوعاً في مجال المراجعة (المحاسبة القانونية) يتحمل فيها الشريك مسؤولية مطلقة عن الأعمال التي يمارسها شخصياً أو تتم بإشرافه من قبل أشخاص آخرين تابعين له، إلا أنه ليس مسؤولاً عن الأعمال التي يقوم بها شركاء آخرون، والجدير بالذكر أن الأربعة الكبار يعملون بموجب عقود شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة.

بناءً على ذلك فإن الهيكل التنظيمي داخل المنشأة يعرض على النحو التالي:

1-الموظفون	من0←2 سنوات خبرة	يعملون في إنجاز كافة الأعمال التفصيلية
2-المساعد (المراجع الرئيسي)	من 2←5 سنوات خبرة	التنسيق والمسؤولية عن عمل الفريق
3-المدير	من 5←10سنوات	التخطيط والمتابعة والعلاقة مع العملاء
4-الشريك	أكثر من 10 سنوات	الاطلاع على أعمال المراجعة بشكل عام واتخاذ القرارات الاستراتيجية وهو من ملاك المنشأة وعليه مسؤوليات عنها.

وقد شهد سوق المراجعة تمركزاً كبيراً باتجاه المنشآت الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عدداً من

الدول، ثم جميع أنحاء العالم فقد كانت ثماني منشآت كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق المراجعة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في جميع أنحاء العالم ثم اندمجت بعض هذه المنشآت الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمساً كباراً لكن أكبر هذه المنشآت Arther Andersen تعرضت للتصفية في أعقاب فضيحة ENRON حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى Ernst and Yaung في عام 2002 أما المنشآت الأربعة الباقية فهي :

- Deloitte
- Pricewater house cooper
- Ernst and Young
- KPMG

سادساً ــ السلوك المهني:

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة مراجعة الحسابات، وكثرة الأطراف المستفيدين من تقاريرها، وتضارب مصالح فئات هؤلاء الأطراف، قد فرضت على مراجع الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه. ومن ناحية أخرى يتعين على مزاولي المهنة – في الوقت نفسه – أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف بالمراجع. و لقد قام المراجعون – مثل أعضاء المهن الأخرى– بإعداد دليل لقواعد وآداب السلوك المهني لكي يرشد مزاولي المهنة للأداء الملائم، ويوضح لكل من الجمهور والعميل بأن المراجعين راغبين في قبول مركز مهني بكل واجباته ومسؤولياته. ومن ثم يمكن القول إن مهنة المراجعة – كأية مهنة أخرى – لها آداب وتقاليد وسلوك يتعين على مزاولي المهنة الالتزام بها حيث إنها تبين الواجبات التي يطلب القيام بها وتنظم العلاقة بين مزاولي المهنة بعضهم البعض. ويعدّ غير الملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد. لذا سنقوم في هذا الفصل بالتعرف إلى قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وكذلك القواعد الصادرة عن الاتحاد الدولي.

6-1- أهداف قواعد السلوك المهني:

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق مجموعة من الأغراض أهمها:

أ ــ رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى.

ب ــ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

جـ ــ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.

د ــ بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

6-2-السلوك الأخلاقي:

لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات في أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي إنّ مفهوم السلوك الأخلاقي يوجه السلوك الإنساني بشكل عام. هذا المفهوم الأخلاقي الذي كان موضوعاً لاهتمام الفلاسفة منذ بداية الأفكار المكتوبة، حتى إن المدرسة المثالية في الفلسفة التي نجد من روادها سقراط وإفلاطون وكانط، كانت أخلاقية بطبيعتها. ويمكن عرض منطلقات السلوك الأخلاقي على النحو التالي:

- مشكلة أخلاقية.
- مبادئ أخلاقية.
- اتخاذ القرار الأخلاقي.

أما المشكلة الأخلاقية فهي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار عدة بدائل والقرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً، أي إن المشكلة الأخلاقية يمكن وضعها بوصفها إحدى الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين.

عند مواجهة المشكلة لا بد للإنسان من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها، وهذه المبادئ التي يجب أن تكون مرشداً للقرارات. إن الإنسان قد يعفي نفسه من البحث المباشر في هذه المبادئ إذا قامت منظمته المهنية التي ينتمي إليها بوضع هذه المبادئ وترشيد عمل أعضائها. مع أن الاعتماد على رأي المهنة أو قواعدها قد لا يكون كافياً في كثير من الحالات. وإن القاعدة العامة في هذا المجال هي: إن التقيد الأعمى بالأعراف أو بمجموعة من المبادئ التي وضعتها المهنة أو المجتمع هو تنازل عن المسؤولية الفردية، بمعنى أن كل فرد قادر على اتخاذ قرار أخلاقي مسؤول عن قراراته الخاصة. وعلى ذلك فإن مهمات المبادئ أو قواعد السلوك المهني هي مهمات إرشادية بالدرجة الأول.

أما المبادئ الأخلاقية فنجد في الواقع العملي نوعين من المبادئ الأخلاقية تمثل خلفية نظرية لكل سلوك:

- **النوع الأول:** وهو المبادئ الإلزامية التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر وفي حال الأخذ بهذه القواعد أو عدم الأخذ بها، حيث إن الأخلاق بحسب هذا المفهوم هي تطبيق القواعد أو عدم الأخذ بها، أو بكلمات أخرى هي تطبيق القواعد والمبادئ الأخلاقية وليست عملية حساب للموازنة بين الخير والشر، إذ عن طريق العمل بالمبدأ أو القاعدة السلوكية بشكل دائم ليتحول هذا المبدأ إلى قانون عام. فإذا كان المبدأ العام يقول إن الكذب خطأ، فإن الإنسان يجب ألا يكذب أبداً، كذبة بيضاء ولا سوداء وإذا لمس المراجع مثلاً أن هناك نقصاً طفيفاً في الصندوق وأن أمين الصندوق سوف يعوض هذا النقص عندما يقبض راتبه بعد يوم أو يومين، فإن سكوته عن هذا الأمر يعد كذباً، حتى ولو كان الكلام في هذا الموضوع سيلحق ضرراً بأمين الصندوق وأسرته وسمعة الشركة...الخ. وبحسب هذا المبدأ لا يهم إذا كانت الظروف مختلفة فالذي يسرق عشر ليرات كالذي يسرق مليون ليرة، إذ إن الواجب هو الذي يحدد كون العمل أخلاقياً وليست نتائج هذا العمل والموازنة

بين الخير والشر الناتج عن تطبيقها. وإن الأخذ بالمبدأ الإلزامي يضع متخذ القرارات في معضلة في حال الواجبات المتعارضة، فمراجع الحسابات الذي يعين عضواً في مجلس إدارة البنك يجد نفسه في معضلة إذا كان يراجع حسابات إحدى الشركات ويعلم من خلال المراجعة أن هذه الشركة مقبلة على الإفلاس، وتقضي المبادئ الإلزامية ألا يفشي المراجع أسرار عميله. وتقتضي القواعد نفسها أن يعلم إدارة البنك بحقيقة يعلمها وتهدد مصلحة البنك. وإن الالتزام بإحدى القاعدتين يعني هدم الأخرى.

- **النوع الثاني:** هو المبادئ النفعية والمعيار الأساسي في هذه المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج عن كل قرار، وإن القرار الذي يؤدي إلى الخير الأعظم هو القرار الأحسن. وإن أي قاعدة أخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس، أما إذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم.

أما اتخاذ القرار الأخلاقي فيمرّ بالخطوات التالية:

1- فحص الأعمال البديلة وتوضيحها، والتعرف إلى الإمكانات المناسبة للعمل في هذه الظروف والبحث عن كل الأعمال البديلة المتاحة.

2- التركيز على التفكير بنتائج كل عمل أو كل قرار يمكن أن يتخذ عن طريق التنبؤ بوضع مستقبلي مفترض للإجراءات التي تنتج من كل بديل.

3- يفترض أن يتمكن متخذ القرار من أن يقيم الحالة المترتبة على اتخاذ هذا القرار.

4- ينبغي على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان وجهات نظر المتأثرين المفترضين بالقرار المتخذ، وذلك بأن يفترض متخذ القرار نفسه مكانهم، مما يمكنه من اتخاذ القرار.

والمعيار العام الذي يمكن الاعتماد عليه هو تعميم القرار الممكن اتخاذه، أي افتراض أن جميع الناس يفعلونه أو يستفيدون منه مما يمكّن المراجع من اتخاذ القرار المناسب بالاستناد إلى مبدأ أخلاقي مناسب.

6-3-ميثاق السلوك المهني :Code of Professional Conduct

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميثاق السلوك المهني الذي ينطبق على جميع أعضائه، ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية وينقسم هذا الميثاق إلى أربعة أجزاء وهي:

- المبادئ وهي تعدّ معايير مثالية للسلوك.
- قواعد السلوك تعدّ عبارات شديدة التحديد.
- التفسيرات.
- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.

ويوضح الشكل التالي هذه الأجزاء الأربعة:



آ: مبادئ السلوك المهني: Principles of Professional Coduct

تمثل المبادئ معايير مثالية للسلوك ينبغي أن تتوفر في المراجع، ويندرج تحتها ما يلي:

1- **المسؤوليات:** يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.

2- **الصالح العام:** يجب على المراجع أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة.

3- **الاستقامة:** يجب على المراجع ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة.

4- **الموضوعية والحياد:** يجب أن يبقى المراجع موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المراجع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي الأخرى.

5- **العناية المهنية:** يجب على المراجع أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية و جودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.

6- **مجال وطبيعة الخدمة:** يجب أن يتابع المراجع مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها.

ب- **قواعد السلوك: Rules of Conduct**

1- الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية:

وتتكون هذه مما يلي:

أ- الاستقلال :

ويقصد بذلك أن يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمشروع. حيث يوجد بعض الأمور تضعف من استقلاله منها على سبيل المثال:

- في حال وجود مصالح مادية للمراجع سواء كان ذلك بطريق مباشر أم غير مباشر داخل المشروع أو يكون له استثمارات في أسهم أو أية قروض ممنوحة له وبستثنى

من ذلك القروض التي يحصل عليها المراجع من المصارف وضمن إجراءات منح الائتمان العادية، فإن ذلك لا يعتبر إضعافاً لمبدأ الاستقلال.

- أن يكون للمراجع علاقة تعاقدية مع المشروع الذي يراجع حساباته بأي صورة كأحد العاملين أو المديرين به أو تربطه بالمشروع أي عقود للوكالة.

ب- النزاهة والموضوعية:

لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة بما في ذلك تقديم الخدمات الاستشارية للعميل مهما كانت، كما لا يجوز له أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين، وعند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل مادام أن هناك مبرراً مقبولاً لتأييد هذا الموقف.

2- المقدرة والمعايير الفنية:

وتشمل هذه القاعدة على ما يلي:

أ ــ المقدرة ويقصد بها ألا يقبل المراجع أو أفراد مكتبه أي عملية مراجعة لا يستطيع إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة.

ب ــ معايير المراجعة: ويقصد بها أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة عند مراجعته للقوائم المالية لإحدى المنشآت.

جـ ــ المبادئ المحاسبية: ويقصد بذلك ألا يبدي المراجع رأيه بالقوائم المالية بأنها أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، إذا كانت تلك القوائم تحتوي على خروج عن تطبيق أي من هذه المبادئ، ويكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية ككل، وإلا فيجب أن يذكر بأن هذا الخروج يعود إلى ظروف غير عادية. وعليه أن يبين المخالفة في تقريره والآثار المترتبة على ذلك، والأسباب التي تجعل تطبيق المبادئ المحاسبية والتماشي معها سيؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية المطلوبة وجعلها لا تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة عادلة وصادقة.

د ــ التنبؤ: ينبغي على المراجع ألا يقرن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد أن المراجع يؤكد إمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

3- المسؤولية تجاه العميل:

تحتوي هذه القاعدة على مجموعة من القواعد أهمها:

أ ــ ينبغي على المراجع عدم إفشاء أسرار العميل الذي يراجع حساباته والتي يكون قد حصل عليها أثناء أدائه المهني إلا بموافقة ورضا العميل، ولكن يستثني من ذلك المعلومات التي تطلبها المحكمة أو الجهات المهنية.

ب ــ ينبغي على المراجع أن يحدد أتعابه مع عميله سواء بالساعة أم اليوم أم العملية بأكملها، ويحظر على المراجع ربط أتعابه بنتائج الفحص، والأتعاب لا تعدّ مشروطة إذا تم تحديدها بوساطة المحكمة أو سلطة عامة أخرى - كما في حالات الضرائب - حيث تتحدد على أساس نتائج الإجراءات القضائية أو نتائج الأجهزة الحكومية، ولكن مهما يكن فإن أتعاب المراجع ربما تختلف تبعاً لدرجة تعقيد الخدمة المؤداة وصعوبتها.

4- المسؤولية تجاه الزملاء:

وتتضمن هذه القاعدة القواعد التالية:

أ- المزاحمة أو التعدي على حقوق زملائه: ويقصد بذلك عدم قيام المراجع بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل يحصل حالياً على الخدمة نفسها من هذا الزميل، وذلك فيما عدا:

- قد يستجيب لأداء خدمات مهنية عندما يطلب منه ذلك، ولكن عندما يطلب منه أداء خدمة مهنية في موضوعات محاسبية أو مشاكل مراجعة الحسابات من أحد عملاء زميل له في المهنة فعليه أولاً الاتصال بهذا الزميل لكي يتأكد من أن هذا الزميل على إلمام بكل هذه الحقائق ثم بعد ذلك يقرر قبول أو عدم القبول في ضوء ذلك.

- إذا طلب منه إبداء الرأي في قوائم مالية مجمعة تشتمل على قوائم الفروع أو شركات أخرى تمت مراجعتها بوساطة آخرين فإنه قد يصر على مراجعة أي من هذه القوائم الفرعية والتي تكون في اعتقاده ضرورية لضمان إبداء الرأي في القوائم المجمعة.

- وإذا قبل المراجع أداء خدمات مهنية محددة من خلال توصية زميل له، فإنه سوف لا يقبل أداء أية خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الاتفاق الأول إلا بعد

الرجوع إلى هذا الزميل، وكذلك فإنه يتعين عليه ألا يسعى من خلال مناقشاته مع العميل إلى الحصول على اتفاق لتأدية خدمات أخرى إضافية خلاف ما ورد بالاتفاق الأول.

ب- عروض التوظيف: المقصود هنا أنه على المراجع عدم القيام بتقديم أية عروض – بطريق مباشر أو غير مباشر – لتوظيف واحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له من دون إخبار هذا الزميل أولاً، وهذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف ومن خلال التقدم لشغل تلك الوظائف بناءً على إعلان عام.

5- المسؤولية والممارسات الأخرى :

يدرج تحت هذه القاعدة مجموعة من القواعد وهي:

أ ــ الأعمال المخلة والمعيبة: ينبغي على المراجع عدم القيام بأي عمل يعدّ مخلاً بقواعد السلوك المهني ويضر بالمهنة ككل.

ب ــ الإعلان: لا يحق لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان.

جـ ــ العمولات: يجب على المراجع ألا يدفع أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.

د ــ الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: ويقصد بذلك أن مراجعي الحسابات ينبغي عليهم عدم قبول أي عمل وعدم الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية أو في دوره كأحد المسؤولين عن تدعيم المهنة وتحسينها.

هـ ــ شكل مكتب المراجع واسمه: يمكن لمراجع الحسابات، أن يزاول مهنته سواء كمالك أم أحد العاملين في مكتب المراجعة، وذلك على أن يتخذ المكتب شكل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص أو الأموال والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها. وللمراجع ألا يزاول المهنة تحت أي اسم يشتمل على أسماء وهمية توضح التخصص أو يضلل فيما يتعلق بشكل الملكية، وإن يكن باستخدام اسم واحد أو أكثر من المراجعين القدامى بالمكتب (الشركاء أو المساهمين) ضمن اسم المكتب الحالي الذي يزاول المهنة كامتداد لعملهم.

وتنطبق قواعد السلوك المهني على جميع الأعضاء الذين يمارسون مهنة المراجعة ويتعرض العضو لمحاكمة تأديبية قد تؤدي إلى لومه، أو إيقافه، أو إسقاط عضويته إذا

خالف هذه القواعد. ويعتبر العضو مسؤولاً عن التقيد بهذه القواعد لا عن نفسه فقط ولكن أيضاً عن جميع الأشخاص الذين يرتبطون به عند ممارسته للمهنة سواء كانوا خاضعين لإشرافه أم كانوا شركاء له في المكتب.

جـ ــ تفسيرات قواعد السلوك:

Interpretation of Rules of Conduct:

تتبع أهميتها من الأسئلة التي يطرحها الممارسون عن قاعدة محددة. وقد أعدت بناء على إجماع لجنة شكلت أساساً من المحاسبين العاملين في مجال المحاسبة العامة. وقبل أن تأخذ التفسيرات شكلها النهائي، أرسلت إلى عدد كبير من الأفراد المؤثرين في المهنة لإبداء الرأي فيها. وهي غير قابلة للإلزام، ولكن يعد الخروج عنها صعباً إن لم يكن مستحيلاً وعلى المراجع أن يبرر خروجه عنها في جلسة استماع نظامية.

د- القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة : Ethical Rulings

تمثل هذه القواعد والأحكام شرحاً صادراً عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني للحالات الواقعية المحددة. وتم نشر العديد من هذه القواعد في نسخة موسعة من ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي وفيما يلي مثال على ذلك.

سؤال: يعمل العضو (المراجع) في مجلس إدارة ناد اجتماعي لا يهدف إلى الربح. هل تم انتهاك استقلال المنشأة التي يعمل العضو (المراجع) فيها عند تعاملها مع النادي؟

الإجابة: تم انتهاك استقلال منشأة المحاسبة التي يعمل (المراجع) فيها نظراً للمسؤوليات الكبيرة التي على مجلس الإدارة القيام بها عند إدارة شؤون النادي المختلفة. ويوجد استثناء لذلك التفسير، ويتمثل في أن العضو (المراجع) يتعامل مع النادي دون أن يتحمل أية مسؤولية إدارية ومالية.

سابعاً- دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل عدة مرات كان آخرها في عام 1998. وبالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات، مما يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمراً لا مفر منه وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين

عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية، وقوة نظام الإعلام المعاصر، وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف إلى تعزيز الوجود للمهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ولعل المرونة التي اتسم بها هذا الدليل، جعل مسألة التباين أقل أهمية. ويحتوي هذا الدليل على ما يلي:

أ- الأهداف.

ب- المبادئ.

جـ- قواعد السلوك.

وتهدف هذه القواعد الدولية إلى أن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. وتعمل المراجعة عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية. إن الهدف الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي ينبغي احترامه، ومن المعروف أيضاً أنه في حالة تعارض المتطلبات الوطنية مع أحكام هذه القواعد، ستكون المتطلبات الوطنية هي السائدة، وتعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف مهنة المراجعة، يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية، للوصول إلى أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام المذكورة سابقاً، وتتطلب الأهداف أربعة احتياجات أساسية هي:

- المصداقية: هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

- المهنية: هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المراجعة.

- جودة الخدمات: هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المراجعون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.

- الثقة: يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

ولتحقيق أهداف مهنة المراجعة، على المراجعين أن يأخذوا في الاعتبار عدداً من المتطلبات أو المبادئ الأساسية أهمها:

- **النزاهة:** ويقصد بها أن يكون المراجع أميناً في أداء خدماته المهنية.

- **الموضوعية:** ينبغي على المراجع أن يكون عادلاً لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية.

- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:**

ينبغي على المراجع أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل يستفيد من خدماته المهنية الكفء القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها.

- **السرية:** ينبغي على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية، ويجب ألا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات من دون تفويض صحيح ومحدد أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

- **السلوك المهني:** يجب على المراجع أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسئ إلى سمعة المهنة. ولتحقيق ذلك ينبغي على المراجع أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية.

- **المعايير الفنية:**

يجب على المراجع أن ينفذ خدماته المهنية حسب المعايير الفنية ذات العلاقة، وأن ينفذ بكل حرص عمله بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية. بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية.

أما قواعد السلوك الأخلاقي فتنقسم إلى ثلاثة أجزاء :

أ ــ الجزء الأول: ينطبق على المحاسبين المهنيين.

ب ــ الجزء الثاني: ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

ج ــ الجزء الثالث: ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

لكن قبل الحديث عن قواعد السلوك الأخلاقي نبين أن المقصود بالمحاسب المهني الشخص الموظف في الصناعة أو التجارة أو القطاع الخاص أو التعليم.

أما المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة فهو الشخص الذي يقدم خدمات مهنية للعميل بغض النظر عن تصنيفه الوظيفي. كخدمة التدقيق، أو المحاسبة، أو الضرائب أو تقديم الاستشارات أو أية خدمات مهنية أخرى مشابهة للعميل.

فيما يتعلق بالجزء الأول يدرج تحته القواعد التالية :

1) النـــزاهة والموضوعية:

النـــزاهة تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة، بينما مبدأ الموضـــوعية يقـــصد بـــه التزام العضو بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعـــارض المـــصالح، وعنـــد اختيـــار الحالات والممارسات للتعامل معها بشكل خاص ضمن المتطلبات الأخلاقية التـــي تخـــص الموضوعية، يجب أن نولي اهتماماً للعوامل التالية:

- قد تمارس ضغوط على العضو، وهذه ضغوط قد تحد من موضوعيته.
- يجب تجنب العلاقات التي تسمح بالتحامل أو التحيـــز أو تـــؤثر فـــي الآخـــرين لتجاوز الموضوعية.
- يجب أن يتعهد العضو بالالتزام بمبادئ الموضوعية.
- يجب ألا يقبل العضو أية هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثيراً كبيراً وغيـــر مناسب على حكمه المهني.

2) حل الصراعات الأخلاقية:

يواجه المحاسب المهني أوضاعاً تثير تعارضاً، وقد ينشأ هـــذا التعـــارض بطـــرق مختلفة، تتراوح بين معضلة تافهة نسبياً إلى الحالـــة القـــصوى مـــن الغـــش والاحتيـــال والنشاطات غير المشروعة.

لذا يجب إضعاف العلاقات أو المصالح التي يمكن أن تهدد اســـتقامة المحاســـب أو تضعفها ومن العلاقات التي تضعف الاستقامة الطلب إلى المحاسب العمل بعكس المعـــايير الفنية والمهنية. وهنا لابد من مراجعة مشكلة الخلاف مع المشرف المباشر وإلا يتم التوجـــه للمستوى الإداري الأعلى وإعلام المشرف المباشر بهذا القرار.

- البحث عن استشارة أو نصيحة من مستشار مستقل أو العـــرض علـــى مجلـــس المهنة.
- وإلا على المحاسب الاستقالة من المنظمة التي يعمل فيهـــا، وأن يقـــدم كتابـــاً أو تقريراً حول المشكلة وأسبابها وما يتعلق بها من معلومات إلى ممثلي المنشأة.

3) الكفاءة المهنية:

يجب على المحاسب المهني أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن مقدرته وكفاءته المهنية، يستثنى من ذلك الحالات التي سيلجأ بها المحاسب المهني إلى الاستشاريين المهنيين، والتي تمكنه بدورها من الحصول على المساعدة اللازمة لتنفيذ المهمات الموكولة إليه. ويمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

أ- بلوغ الكفاءة المهنية وهذا يتطلب مستوى عالياً من الثقافة العامة وبعد ذلك تعليماً متخصصاً وتدريباً وامتحاناً في الموضوعات المتعلقة بالمهنة.

ب- المحافظة على الكفاءة المهنية: ويتم ذلك من خلال الاطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة بما في ذلك الإصدارات الوطنية والدولية وأية أنظمة ومتطلبات قانونية أخرى. بالإضافة إلى ضرورة تبني برنامج خاص مصمم لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة بما يتفق مع القرارات الوطنية والدولية المناسبة.

4) السرية:

ينبغي على المحاسب عدم كشف المعلومات والبيانات المهمة الخاصة بالعميل والتي حصل عليها في أثناء تنفيذ المهمة، ويستمر واجب السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب المهني والعميل إلا أنه يمكن للمحاسب المهني الكشف عن هذه المعلومات أو البيانات إذا كان هناك واجب قانوني أو مهني يبرر ذلك. ويسري مبدأ السرية على كافة العاملين مع المحاسب المهني.

ويوجد بعض النقاط ينبغي أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد إمكانية الإفصاح عن المعلومات السرية:

- عندما يكون الإفصاح مسموحاً به: عندما يقدم تفويضاً بالإفصاح من العميل.
- عندما يكون الإفصاح مطلوباً بموجب القانون: من الأمثلة التي يطلب فيها من المحاسب المهني بموجب القانون أن يكشف معلومات سرية هي:

أ- لاستخراج وثائق أو تقديم دليل أثناء الإجراءات القانونية.

ب- ليقدم للسلطات العامة المختصة المخالفات القانونية التي يتم اكتشافها.

- **عندما يكون هناك واجب مهني أو حق للإفصاح:**

أ- استجابة للمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

ب- لحماية المصالح المهنية للمحاسب المهني أثناء الإجراءات القانونية.

جـ- استجابة لمراجعة ضمان الجودة (أو مراجعة الزملاء) من قبل العضو أو الهيئة المهنية.

د- استجابة لأي تحقيق أو استفسار يقدمه عضو أو هيئة تنظيمية.

و إذا قرر المحاسب المهني نشر بعض المعلومات، ينبغي عليه أن يراعي ما يلي:

- يجب استعمال الحكم المهني لتحديد نوع المعلومات التي تنشر.

- ما نوع الاتصال المتوقع وخاصة لمن يوجه.

- على المراجع أن يعرف إن كان يتعرض للمسؤولية القانونية أم لا وما هي النتائج المترتبة عليه.

وفي تلك الحالات، على المحاسب المهني أن يدرك الحاجة لاستشارة المستشار القانوني أو المؤسسة المهنية.

ا) الممارسة الضريبية:

يجب على المحاسب المهني الذي يؤدي خدمات ضريبية أن يكون مؤهلاً لتأديتها تحقيقاً لمصالح العميل شريطة أن تؤدى الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وأن تكون منسجمة مع القانون، كذلك يجب عليه أن يوضح للعميل أن مسؤولية محتويات البيان الضريبي تقع على عاتق العميل بالدرجة الأول، ويضمن المحاسب المهني أن البيان الضريبي قد أعد بدقة بناء على المعلومات المقدمة من قبل العميل.

وعلى المحاسب المهني ألا يشارك في إعداد أي بيان أو يجري أي اتصال قد يكون فيه ما يبعث على الاعتقاد بأنه:

- يحتوي على غش أو بيانات مضللة.

- يحتوي على بيانات أو معلومات تم إعدادها بشكل عشوائي أو من دون أي خبرات وعدم معرفة بمدى صحة أو خطأ هذه البيانات و المعلومات.

- حذف أو إخفاء معلومات يجب أن تكون موجودة مما يؤدي إلى تضليل الدوائر المالية وعند اكتشاف المحاسب المهني لأية أخطاء مادية أو حالات حذف من العائدات الخاضعة للضريبة، فإنه في هذه الحالة يتحمل مسؤولية الأمور التالية:

- أن يقوم بإبلاغ العميل فوراً بذلك الخطأ أو الحذف ويوصي بإبلاغ السلطات الضريبية، والمحاسب المهني غير ملزم في العادة بإبلاغ السلطات الضريبية، وأي تبليغ يقوم به يجب أن يسبقه موافقة من العميل.

- **إذا لم يقم العميل بتصحيح الخطأ فعلى العضو:**

أ- أن يخبر العميل أنه ليس من الممكن له أن ينوب عنهم فيما يتعلق بذلك الكشف.

ب- أن ينظر فيما إذا كان استمرار التعامل مع العميل بأي صفة أمراً صحيحاً من حيث المسؤولية المهنية.

إذا تبين للعضو أن العلاقة المهنية مع العميل يمكن أن تستمر، فيجب اتخاذ كل الخطوات المعقولة لضمان عدم تكرار الخطأ في الكشوف الضريبية اللاحقة.

6) الأنشطة عبر الحدود :

عندما يؤدي العضو خدمات مهنية في بلد غير بلده قد يواجه بعض الاختلافات في المفاهيم و القواعد الأخلاقية، وهنا ينبغي عليه أن يطبق ما يلي:

- إذا كانت القواعد الأخلاقية في البلد الذي تؤدى فيه الخدمة أقل صرامة من القواعد المقررة من الاتحاد الدولي تطبق قواعد الاتحاد الدولي.

- إذا كانت القواعد الأخلاقية في البلد الذي تؤدى فيه الخدمة أشد صرامة من القواعد الدولية تطبق قواعد البلد الذي تؤدى فيه الخدمة.

- إذا كانت القواعد الأخلاقية المطبقة في الدولة الأم صالحة وأشد صرامة من القواعد في البلد الذي تؤدى فيه الخدمة تطبق قواعد البلد الأم.

7) الدعاية:

من المفضل أن يعرف الجمهور نوعية وتنوع الخدمات التي يمكن أن توفرها المكاتب المهنية على أن يتم تقديم مثل هذه المعلومات ونشرها وفق أطر مؤسسية

على أن تراعي مجموعة من الأمور عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم وهي:

- ألا يستعملوا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة.
- ألا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم.
- ألا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

أما فيما يتعلق بالجزء الثاني فتدرج تحته القواعد التالية:

8) الاستقلالية:

على المراجع أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً، في أثناء ممارسته لعمله أو إعداده للتقرير. ونبين فيما يلي بعض الحالات التي تثير الشك حول استقلالية المراجع :

أ- المشاركة في أمور العميل المالية، أو الخاصة:

إن المشاركة أو التداخل المالي مع العميل يؤثر في استقلالية المراجع.وتظهر هذه المشاركة في عدة أمور منها:

1- المصلحة المالية المباشرة مع العميل.

2- المصلحة المالية والمادية غير المباشرة مع العميل كأن يكون المراجع وصياً على ائتمان أو منفذاً أو إدارياً لأي عقار، إن كان لذلك الائتمان أو العقار مصلحة مالية في شركة العميل.

3- بإعطاء أو أخذ قروض من العميل أو أي موظف أو مدير أو حامل أسهم في شركة العميل.

وهنا ينبغي الإشارة إلى أن هذا المنع لا ينطبق على القروض من مصرف أو مؤسسات مالية مشابهة تمت حسب الإجراءات المعتادة للقروض وشروطها ومتطلباتها أو على الرهونات المحلية أو على الحسابات الجارية أو الودائع في البنوك أو جمعيات البناء.

4- وجود مصلحة مالية في مشروع مشترك مع العميل أو موظفي العميل.

5- وجود مصلحة مالية مع غير العميل الذي له علاقة مستثمر أو مستثمر به مع العميل.

وهذه الأمور لا تتوقف فقط على المراجع، وإنما زوجته وأولاده المعولين أيضاً، وقد تتسع هذه الدائرة في بعض البلاد حتى تشمل باقي الأقارب المقربين وحتى الدرجة الرابعة.

ب- التعيينات في الشركات:

من الأمور التي تضعف استقلال المراجع:

- إذا كان عضواً في مجلس الإدارة أو موظفاً أو مستخدماً في شركة العميل.
- إذا كان شريكاً لعضو في المجلس أو مستخدماً عنده أو كان موظفاً أو مستخدماً في الشركة التي يمتلكها هذا العضو.

في مثل هذه الحالات ينبغي على المراجع عدم القيام بمراجعة حسابات هذه الشركة وفي هذه الحالة المذكورة أعلاه يقترح أن يكون التعيين بعد سنتين على الأقل من عملهم في الشركة.

جـ ـ تقديم الخدمات الأخرى:

ينبغي ألا تشتمل الخدمات التي يقدمها المراجع للعميل أية مهمات إدارية أو اتخاذ قرارات إدارية نيابة عن العميل مع أن شروط مزاولة المهنة تجعل المراجع قادراً على تقديم الخدمات المالية والاستشارية الأخرى لعملائه. والشركات الصغيرة تعتمد على المراجعين في كثير من الاستشارات الضريبية والإدارية والمالية وفي إدخال التحسينات على الرقابة الداخلية. ولذا فمن غير العملي وضع قيود على النصيحة التي تقدم من المراجع. هذه النصيحة التي تمثل خدمات استشارية لا تعني إطلاقاً اشتراكاً في اتخاذ القرارات الإدارية والمسؤولية الناجمة عنها. ولذا على المراجع أن يكون حريصاً على عدم الخروج من مجال الاستشارات والدخول في اتخاذ القرارات.

إن تقديم الخدمات المهنية الأخرى ليس في الأساس عاملاً يقرر ما إذا كان المراجع أثناء الخدمة مستقلاً، ورغم ذلك يجب على المراجع أن يكون حريصاً على ألا يتجاوز حدود الدور الاستشاري في المجال الإداري. إن المراجع الذي نصح بتصميم نظام تسجيل الأسهم، ينبغي أن يقوم بمراجعة عمل النظام، والفشل في اتخاذ خطوات المراجعة العادية المتعلقة بذلك النظام له أثر عكسي في الكفاءة والاستقلال.

إن عملية إعداد السجلات المحاسبية وإنجاز التراكم المحاسبي هي خدمة كثيراً ما تطلب من المراجع، ولا سيما من أصحاب الشركات الصغيرة، وفي كل الحالات التي تتطلب الاستقلال وحيثما يكون المراجع معنياً في تحضير السجلات المحاسبية للعميل، فإنه يجب أن يأخذ المتطلبات التالية بعين الاعتبار:

ينبغي على المراجع ألا تكون له علاقة أو شبكة علاقات مع العميل أو أي تضارب في المصالح التي قد تسيء إلى نزاهته واستقلاليته.

أن يتحمل العميل مسؤوليته عن البيانات.

يجب ألا يأخذ المراجع دور الموظف أو الإدارة التي تدير عمليات الشركة.

يجب ألا يشارك الموظفون المعنيون لإعداد سجلات المحاسبة في فحص تلك السجلات، وحقيقة إن المراجع الذي قد عمل أو احتفظ ببعض السجلات لا يعفيه ذلك من القيام بإجراءات المراجعة الكافية للاعتماد عليها في إبداء رأيه لإجراء اختبارات المراجعة الكافية.

د- العلاقات الشخصية والعائلية:

إن العلاقات الشخصية والعائلية قد تؤثر في مبدأ الاستقلالية، وهناك حاجة خاصة لضمان أن الأسلوب المستقل لأية مهمة لن يتعرض للخطر نتيجة لأية علاقة شخصية أو عائلية. وهذا يعني أنه ينبغي ألا يكون للمراجع أي علاقة شخصية تربط بينه وبين العميل ويشمل العميل صاحب المنشأة والمساهمين الرئيسيين والمديرين التنفيذيين والمسؤول المالي، أو بينه وبين أولئك الذين يشغلون مراكز تنفيذية مسؤولة.

أما بخصوص العلاقات العائلية، فلكل عضو أن يقرر على ضوء الظروف الاجتماعية الموجودة في ذلك البلد، درجة العلاقة مع العميل التي تعدّ وثيقة الصلة، ليؤكد أن مفهوم الاستقلالية في المراجعة للعميل لم يتأثر بها، وإن العلاقات العائلية التي تفرض دائماً تهديداً غير مقبول للاستقلالية هي التي يرتبط بها الشريك العامل أو الممارس أو الموظف في تعيينات لها علاقة بالعميل أو الزوجة أو الطفل المعول أو أي قريب يعيش معه في بيت مشترك، وفي بعض البلاد قد يكون مدى العلاقة أوسع من ذلك، مثال ذلك، الطفل، والزوجة، والآباء، والأجداد، وأخو الزوجة وأختها، والأخت والأخ.

هـ ــ الأتعاب:

عندما تمثل الأتعاب المقبوضة من عميل أو مجموعة مرتبطة من العملاء نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب المراجع أو من المنشأة ككل فإن الاعتماد على ذلك العميل أو مجموعة العملاء سيكون موضع فحص ومن الممكن أن تثير الشكوك فيما يتعلق بالاستقلالية. وليس من السهل أن نحدد بكل دقة ما الذي يشكل نسبة غير مقبولة من مجموع الأتعاب التي يدفعها العميل أو مجموعة العملاء المرتبطة، على أنه إذا كانت هذه الأتعاب هي الدخل وحدها أو هي الجزء الأساسي من مجموع الدخل فإنه ينبغي أن ينظر المراجع فيما إذا كان ذلك يسيء إلى مبدأ الاستقلالية. وربما ينشأ وضع مماثل إن بقيت الأتعاب المحققة على العميل مقابل الخدمات غير مدفوعة لفترة طويلة.

و- الأتعاب المشروطة:

يجب ألا تعرض أو تقدم الخدمات المهنية إلى عميل حسب اتفاق أو ترتيب لا تحسب فيه الأتعاب ما لم تظهر نتيجة محددة، أو تكون الأتعاب مشروطة بنتائج هذه الخدمات. وهنا ينبغي القول إن الأتعاب لا تعدّ مشروطة إذا قررتها المحكمة أو أية سلطة عامة.

ز- السلع والخدمات:

إن قبول السلع والخدمات من عميل قد يكون تهديداً مباشراً لمبدأ الاستقلالية، والقبول بإضافة مبالغ غير ملائمة يعدّ تهديداً مشابهاً لذلك هذا لا ينطبق فقط على المراجع و إنما أيضاً على زوجته وأبنائه المعولين.

ف – ملكية رأس المال:

يفضل أن يكون رأس المال العائد لشركة المراجعة مملوكاً بالكامل للمراجعين، على أنه يمكن لأشخاص آخرين أن يمتلكوا جزءاً من رأس المال شريطة أن تبقى غالبية رأس المال وحق التصويت بيد المراجعين.

ن ــ الشركاء السابقون:

قد يترك الشريك الممارسة بالاستقالة أو التقاعد أو إنهاء عمله أو بيع المنشأة، وربما يقبل هذا الشريك التعيين مع عميل كان شريكاً سابقاً عندما كان يتم القيام بمهمة مراجعة من قبل المكتب الممارس الذي كان هذا الشريك عضواً سابقاً فيه. في هذه الحالات لن تتأثر استقلالية المراجع.

ق- الدعاوى القضائية ودعاوى التهديد:

إن الدعاوى القضائية أو التهديد ببدء الدعاوى أو إعلان نية ذلك والتي تتم ما بين العميل والمراجع قد تسبب قلقاً في العلاقة بينهما وهذا الأمر قد يضعف الاستقلالية والموضوعية.

ك- التعامل طويل المدى لكبار الموظفين مع عملاء المراجعة:

إن استمرار المراجع في تقديم خدماته لأحد العملاء يشكل تهديداً لمبدأ الاستقلالية، وعلى المراجع أن يتخذ خطوات لضمان المحافظة على مبدأي الموضوعية والاستقلالية

في عملية المراجعة. حيث أن استمرار تولي المراجع لعملية المراجعة لفترة طويلة عادة ما يشجع من وجهة المراجع والعميل العلاقات الشخصية والعائلية ويؤدي أيضاً إلى تكوين علاقة حميمة ربما تتحول إلى تهديد للموضوعية والاستقلالية، وبالإضافة إلى ذلك، تتأثر مسائل خاصة برقابة الجودة، من ناحية أن المراجع بسبب علاقته المستمرة قد يعتمد بأكثر مما ينبغي على هذه العلاقة عند قيامه بإجراءات المراجعة وإصدار أحكام بشأن قرارات المراجعة الرئيسية.

9) الكفاءة المهنية والمسؤوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين:

يجب أن يمتنع المراجعون عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية إن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها، ما لم يحصلوا على الاستشارة الكفء والمساعدة التي تمكنهم من الأداء المرضي لتلك الخدمات.

وإذا لم يمتلك المراجع الكفاءة لإنجاز جزء محدد من الخدمة المهنية عندها ينبغي عليه أن يبحث عن الاستشارة الفنية من الخبراء. وعند الاستفادة من خدمات الخبراء يجب على المراجع أن يقوم بالخطوات اللازمة ليعرف إن كان هؤلاء الخبراء على معرفة بالمتطلبات الأخلاقية. علاوة على ذلك فإن درجة الإشراف وكمية الإرشاد المطلوبة سوف تعتمد على الأفراد العاملين وطبيعة عملهم. ومن الأمثلة على الإرشاد والإشراف ما يلي:

- أن نطلب من الأفراد قراءة القواعد الأخلاقية المناسبة.
- أن نطلب تأكيداً خطياً يثبت فهم المتطلبات الأخلاقية.
- تقديم الاستشارة عند نشوء صراعات متحملة.

10) الأتعاب والعمولات:

أ- الأتعاب:

يستحق المراجع مقابل الخدمات التي يقدمها تعويضاً وهذا التعويض يجب أن يكون انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات التي تم إنجازها مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

أ- المهارة والمعرفة المطلوبة لنوع الخدمات المهنية المطبقة.

ب- مستوى تدريب الأفراد وخبرتهم اللازمة للعمل في أداء الخدمات المهنية.

جـ- الوقت الضروري الذي يشغله كل شخص ملتزم بأداء الخدمات المهنية.

د- درجة المسؤولية التي تتطلبها تلك الخدمات.

ويجب ألا يتم ربط الأتعاب نتيجة تقديم الخدمات للعميل بنتائج معينة، كما أنه يجوز للمراجع أن يطالب العميل بدفع مبلغ أقل مما دفعه من قبل لخدمة مشابهة، بشرط أن يكون قد تم احتساب الأتعاب حسب العوامل المذكورة أعلاه، كما أنه يمكن للمراجع أن يحصل على عمل بعرض أتعاب أقل من غيره، وعلى كل الحال، يجب أن يدرك المراجع أن من يحصل على عمل بأتعاب أقل بكثير مما يطلبه مراجع آخر أو يعرضه آخرون يغامر بترك انطباع بانخفاض الجودة في عمله.

وعليه، عند تحديد الأتعاب مقابل خدمة مهنية، فإن فعلى المراجع أن يتحقق بأنه نتيجة للأتعاب التي عرضها:

- لن تضعف جودة العمل وسيبذل العناية اللازمة للامتثال لجميع المعايير و الإجراءات المهنية عند أداء هذه الخدمة.
- لن يضلل العميل فيما يتعلق بنطاق الخدمات التي تشملها الأتعاب المعروضة و الأساس الذي سيتم بناء عليه تقاضي الأتعاب في المستقبل.

علاوة على ذلك تضاف النفقات أو المصاريف المدفوعة من قبل المراجع والمتعلقة بتنفيذ الخدمة المهنية إلى قيمة الأتعاب كنفقات السفر.

ب- العمولات:

إن دفع أو استلام المراجع للعمولات قد يسيء إلى مبدأ الموضوعية والاستقلالية، يجب ألا يدفع المراجع عمولة من أجل الحصول على عميل، كما ينبغي ألا يقبل عمولة لتحويل عميل إلى طرف ثالث، وهنا ينبغي الإشارة إلى أن دفع واستلام أتعاب الإحالة بين المراجعين في حالة عدم تنفيذ أية خدمة من المراجع المحول تعدّ عمولات.

11) الأنشطة التي لا تتوافق مع الممارسة العامة للمراجعة:

يجب على المراجع ألا يقوم وبشكل متزامن مع عمله الأساسي كمراجع بأي عمل أو وظيفة أو نشاط يتعارض مع مصالح العميل أو يسيء إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلاليته أو إلى السمعة الحسنة للمهنة. وإن تقديم نوعين أو أكثر من الخدمات المهنية في وقت واحد لا يسيء في حد ذاته إلى الأمانة و الموضوعية والاستقلالية.

12) أموال العميل:

ينبغي على المراجع ألا يحتفظ بأموال عملائه إن كان هناك سبب للاعتقاد بأنه قد تم الحصول عليها أو أنها سوف تستعمل في أنشطة غير مشروعة.

و في حال ائتمان المراجع على أموال خاصة بالعميل يتوجب عليه:

- حفظ هذه الأموال بشكل منفصل عن أمواله و أموال شركته.
- استعمال هذه الموال للأغراض المخصصة لها فقط.
- أن يكون مستعداً دائماً للمحاسبة عن تلك الأموال لأي شخص مخول بالمحاسبة عنها.
- حفظ هذه الأموال بحساب مصرفي خاص أو أكثر من أجل أموال العملاء.
- عدم سحب أموال من حساب العميل إلا حسب تعليماته.

ويمكن سحب الأتعاب من أموال العميل بشرط أن يكون ذلك بعلم العميل وموافقته على سحبها علاوة على ذلك يجب ألا تزيد المدفوعات من حساب العميل عن رصيد العميل الدائن.

وآنذاك إذا بقيت هذه الأموال لفترة طويلة، فعلى المراجع وبالاتفاق مع العميل وضع تلك الأموال بفائدة، وهذه الفائدة يجب أن تودع في حساب العميل.

وأخيراً ينبغي على المراجع أن يحتفظ بدفاتر حسابات، لتبين في كل وقت تعاملاته مع العملاء بشكل عام، وأموال كل عميل فرد بشكل خاص، وينبغي أن يقدم كشف حساب إلى العميل مرة واحدة كل سنة على الأقل.

13) العلاقات مع المراجعين الآخرين (مع الزملاء).

أ- قبول مهام جديدة:

إن وجود فروع أو شركات تابعة في مواقع لا يمارس فيها المراجع عمله قد تقضي تعاوناً مع زملائه، لمراجعة حساباتها وذلك بعد التنسيق مع العميل. كما أن مراجعة الحسابات ذات الطبيعة الخاصة قد تحتاج التنسيق مع الزملاء والتعاون معهم.ويجب أن تولى رغبات العميل كل الأهمية في اختيار المستشارين المهنيين سواء كان الأمر يتعلق بمهارات خاصة أم لا، وعليه، ينبغي على المراجع ألا يحاول أن يحد من

حرية العميل، وبأي شكل في اختيار الاستشارة الخاصة وإذا كان ذلك مناسباً يجب تشجيعه عليه ذلك، وهذه الخدمات أو الاستشارات يمكن الحصول عليها بالطرق التالية :

1- من قبل العميل:

بعد مناقشة مسبقة و استشارة المراجع الممارس.

بناء على طلب أو توصية محددة من المراجع الممارس.

من دون الرجوع إلى المراجع الممارس.

2- من قبل المراجع الممارس مع مراعاة وجوب السرية:

ويجب أن تقتصر الخدمات المقدمة من قبل المراجع المستلم على المهمة المحددة التي تم استلامها من خلال الإحالة من قبل المراجع الممارس أو العميل، ما لم يطلب العميل خلاف ذلك، وعلى المراجع المستلم أيضاً واجب اتخاذ الخطوات المعقولة لدعم العلاقات الحالية للمراجع الممارس مع العميل، ويجب عليه عدم انتقاد الخدمات المهنية للمراجع الممارس من دون منح فرصة للأخير لتقديم كافة المعلومات المناسبة.

وعلى المراجع المستلم أن:

- يلتزم التعليمات التي يستلمها من المراجع الممارس أو العميل إلى الحد الذي لا يتناقض مع المتطلبات القانونية ذات العلاقة أو المتطلبات الأخرى.

- أن يضمن، إذا كان ذلك عملياً، إبلاغ المراجع بالطبيعة العامة للخدمات المهنية التي تم تنفيذها.

ب - استبدال المراجع في الخدمة:

إن للعميل الحق بلا منازع باختيار مستشاريه المهنيين، وأن يتحول إلى غيرهم إذا ما أرادوا ذلك لحماية المصالح المشروعة للمالكيين، ومن الضروري أيضاً أن يكون من حق المراجع الذي يطلب منه أن يحل محل مراجع آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبول ذلك التعيين ولن يتم ذلك بفاعلية من دون اتصال مباشر مع المراجع الحالي، من دون طلب محدد فلن يتطوع المراجع الحالي بتقديم المعلومات عن أحوال العميل. مثل هذا الاتصال يساعد على المحافظة على العلاقات المتوافقة التي يجب أن تتوفر بين المراجعين الذين يعتمد عليهم العملاء من أجل المشورة والمساعدة المهنية.

وإن مدى قدرة المراجع الحالي على مناقشة أمور العميل مع المراجع المقترح تعتمد على:

1. حصوله على موافقة العميل.
2. المتطلبات القانونية أو الأخلاقية التي تتعلق بالإفصاح عن المعلومات التي تختلف باختلاف البلدان.

على المراجع الجديد أن يتحقق من عدم وجود أسباب مهنية، تحول دون الموافقة على التعاقد مع العميل الجديد. ولا يمكن التحقق من ذلك بشكل فعال دون الاتصال المباشر مع المراجع الحالي، وفي حال عدم اطلاع المراجع الحالي على طبيعة العمل الذي تم القيام به فيمكنه الامتناع عن تقديم أية معلومات تتعلق بوضع العميل. وعلى المراجع الجديد أخذ المعلومات المقدمة من المراجع الحالي بمنتهى الجدية ضمن إطار المحافظة على سرية المهنة. وتكمن فائدة الاتصال بين الأطراف فيما يلي:

- حماية المراجع من قبول التعيين في ظروف لا يعرف فيها كل الحقائق ذات الصلة.
- حماية أقلية المالكين في المنشأة الذين لا يعرفون تماماً كل ظروف التغيير المقترحة.
- حماية مصالح المراجع الحالي عندما يكون التغيير المقترح ناجماً عن التدخل أو محاولة التدخل في واجباته ليعمل كمهني مستقل.
- وعلى المراجع المقترح وقبل قبول تقديم الخدمات المهنية للعميل أن يتأكد من الأمور التالية:
- أن العميل قد كشف للمراجع الحالي عن التغيير المقترح وأعطاه الأذن، ويفضل أن يكون ذلك خطياً، ليناقش أمور العميل بشكل كامل وبحرية تامة مع المراجع المقترح.
- عندما يقتنع بالجواب المقدم من العميل، يطلب الإذن، للاتصال مع المراجع الحالي، وإذا رفض ذلك الطلب فعلى المراجع المقترح أن يرفض التعيين في غياب الظروف الاستثنائية والمعرفة التامة.

عند استلام الموافقة على المراجع المقترح أن يسأل المراجع الحالي عما يلي:

1- معلومات أو أية أسباب مهنية ينبغي أن تكون معروفة قبل أن يقرر قبول أو رفض التعيين.

2- كل التفاصيل الضرورية التي تساعده على اتخاذ القرار

على المراجع الحالي عند إجراء الاتصال معه ما يلي:

أ ـ الإجابة، ويفضل أن يكون ذلك خطياً، وبيان ما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية توجب عدم قبول المراجع للتعيين.

ب ـ إذا تبين وجود مثل تلك الأسباب أو أية أمور أخرى كان من الواجب الإفصاح عنها، أن يتأكد من أن العميل قد أعطى الإذن بإعطاء تفاصيل تلك المعلومات للمراجع الحالي ليقدم تقريراً بذلك إلى المراجع المقترح.

جـ ـ عند أخذ موافقة العميل عليه أن يفصح عن كل المعلومات التي يطلبها المراجع المقترح ليتمكن من تقرير ما إذا كان يقبل التعيين أم لا، وأن يتناقش بحرية تامة مع المراجع المقترح الأمور المتعلقة بذلك التعيين التي يجب أن يعرفها المراجع المقترح.

وإذا لم يستلم المراجع المقترح الجواب من المراجع الحالي خلال وقت معقول، ومع عدم وجود أسباب للاعتقاد بوجود أية ظروف استثنائية تحيط بعملية التغيير، يجب على المراجع المقترح أن يتصل مع المراجع الحالي بوسيلة أخرى، وإن لم يحصل على جواب مرضٍ، بهذه الطريقة يجب أن يرسل المراجع المقترح رسالة أخرى يذكر فيها افتراض عدم وجود سبب مهني يمنع قبول التعيين مع وجود النية لذلك.

وينبغي على المراجع الحالي أن يسلم المراجع المقترح جميع ملفات وأوراق العميل الموجودة لديه بعد التغيير في التعيين ويجب أن يخبر العميل بذلك ما لم يكن للمحاسب الحالي الحق القانوني بحجزها. وأخيراً ينبغي القول إذا كان سبب الاختلاف بين العميل والمراجع الحالي هو الأتعاب فإن هذا لا يمنع المراجع المقترح من قبول المهمة.

14) الإعلان والترويج:

إن مسألة السماح بالإعلان والترويج المهني من قبل المراجعين هو موضوع تحدده كل جمعية مهنية بالاعتماد على الظروف القانونية والاجتماعية والاقتصادية لكل بلد. وعند السماح بالإعلان فإن هذا الإعلان يجب أن يكون صادقاً وشريفاً ولبقاً وأن يتجنب الخداع والغش وينفذ بشكل بعيد عن أي مظهر من مظاهر العنف أو استخدام الأساليب غير الملائمة اجتماعياً. وفيما يلي بعض الأمثلة عن أنشطة غير ملائمة يمكن أن تؤدي إلى عمليات خداع وغش:

أ ــ إعطاء توقعات زائفة وخادعة وغير صادقة عن نتائج مطلوبة.

ب ــ ما يتضمن القدرة على التأثير على المحاكم والوكالات المنظمة والهيئات المشابهة.

جـ ــ يتضمن بيانات المديح الذي لا يقوم على حقائق مؤكدة.

د ــ عمل مقارنات مع محاسبين مهنيين آخرين.

هـ ــ يتضمن توصيات بالتقدير أو مصادفات.

و ــ يتضمن أي تمثيل آخر قد يسبب عدم فهم أو خداع الشخص العادي.

ز ــ عمل ادعاءات زائفة كونه خبيراً أو اختصاصياً في مجال محاسبي معين.

ومن المعروف أن الهدف من الإعلان هو أن يدرك الجمهور مدى الخدمات التي يوفرها المراجع، وعليه فلا اعتراض على قيام هيئة العضو بإيصال هذه المعلومات إلى الجمهور على أساس مؤسسي أي باسم هيئة العضو.

ونبين فيما يلي بعض الأمور المتعلقة بهذه القاعدة :

- **الدعاية من قبل المراجع في بيئة لا تسمح بالإعلان:**

عندما يكون الإعلان في بلد ما ممنوعاً، تصبح الدعاية مقبولة من قبل المراجع بشرط:

1- أن يكون هدفها إبلاغ الجمهور أو قطاعات أخرى من الشعب ما يهمهم من حقائق بطريقة ليست زائفة أو مضللة أو خادعة.

2- أن تكون الدعاية بطريقة لائقة.

3- أن تكون محترمة مهنية.

4- أن يتجنب التكرار والإشهار بطريقة غير لائقة لاسم المراجع.

والأمثلة التالية توضح الظروف التي تكون فيها الدعاية مقبولة كما توضح الأمور المتصلة التي يجب أخذها في الحسبان وذلك بما ينسجم مع الشروط الواردة أعلاه.

- **التعيينات والمكافآت:**

إن من مصلحة الجمهور ومهنة المراجعة أن يكون تعيين أو نشاط آخر للمراجع في مسألة ذات أهمية وطنية أو محلية أو منح أي امتياز للمراجع أن يحظى بدعاية وأن

يتم ذكر عضوية الهيئة المهنية، على أنه يجب على المراجع عدم استغلال أي من التعيينات أو الأنشطة السابقة للمنفعة المهنية الشخصية.

- **سعي المراجعين للبحث عن عمل مهني:**

ربما يخبر المراجع الجهات المهنية بأي وسيلة إعلامية أنه يبحث عن شريك أو عمل براتب على أنه لا يجوز للمراجع أن يعلن عن عمل عقد في الباطن بطريقة يمكن تفسيرها بأنه يسعى للحصول على عمل مهني.

- **الأدلة:**

يمكن للمراجع أن يذكر اسمه في دليل بشرط ألا يعتبر الدليل نفسه أو البيانات الواردة فيه دعاية وترويجاً للأسماء الواردة في الدليل، ويجب أن تقتصر البيانات على الاسم والعنوان ورقم الهاتف والوصف المهني وأية معلومات أخرى تساعد مستعمل الدليل على إجراء اتصال مع الشخص المعني أو المؤسسة التي تتعلق بها تلك البيانات.

- **الكتب والمقابلات والمحاضرات والظهور التلفزيوني والإذاعي:**

من حق المراجعين الذين يؤلفون الكتب أو المقالات عن الموضوعات المهنية أن يضعوا أسماءهم ومؤهلاتهم المهنية واسم المؤسسة التي يعملون بها، ولكن عليهم عدم ذكر أية معلومات عن الخدمات التي تقدمها تلك المؤسسة، كما تنطبق شروط مماثلة على مشاركة المراجع في محاضرة أو مقابلة أو برنامج تلفزيوني حول موضوع مهني.

- **الدورات التدريبية والندوات:**

قد يدعو المراجع العملاء أو العاملين أو المراجعين لحضور دورات تدريبية أو ندوات تعقد لمساعدة الموظفين، ويجب ألا يدعى إليها أناس آخرون باستثناء طلبات الحضور الخاصة. وربما يطلب من المراجع عقد مثل هذه الدورات لجهات خارجية فليس هناك ما يمنع، لكنه يجب عدم إبراز اسم المراجع بأكثر من اللازم في أية كتيبات أو وثائق تتعلق بذلك.

- **الكتيبات و الوثائق التي تحتوي على معلومات فنية:**

من الممكن إصدار الكتيبات والوثائق التي تحمل اسم المراجع وتعطي معلومات فنية لمساعدة العاملين أو العملاء أو المراجعين الأخرين بينما لا تصدر هذه الكتيبات أو الوثائق إلى آخرين فيما عدا الطلبات الخاصة بذلك.

- **توظيف العاملين:**

يمكن للمراجع أن ينشر إعلانات التوظيف في المكتب بوساطة وسائل الإعلام المختلفة ومن الممكن أن يظهر في الإعلان مواصفات العمل وبعض التفاصيل لبعض الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء ولكن من دون عناصر الدعاية والترويج أو ادعاء تقديم خدمات مميزة تفوق خدمات المراجعين الأخرين كحجم العمل وحجم المؤسسة.

- **الإعلانات نيابة عن العملاء :**

يمكن للمراجع أن يقدم لعملائه أو لغير عملائه بناء على طلب منهم:

أ- لمحة فعلية أو مصوغة بشكل موضوعي للخدمات المقدمة.

ب-دليل يبين أسماء الشركاء وعناوين المكاتب وعناوين وأسماء الشركات الزميلة.

- **القرطاسية ولوحات الأسماء:**

ينبغي أن تكون قرطاسية المراجع بمستوى مهني مقبول وتتوافق مع متطلبات القانون وهيئة العضو المهنية، فيما يتعلق بأسماء الشركاء والمشاركين والأخرين الذين يشاركون في العمل واستعمال الأوصاف المهنية، وكذلك البلاد أو المدن التي تم تمثيل المنشأة فيها، وكذلك الشعارات.... الخ. إن تسمية أية خدمة يقدمها المراجع بأنها ذات طبيعة اختصاصية يجب منعها، ويجب تطبيق أحكام مماثلة حيثما يكون ذلك ممكناً على لوحات الأسماء.

- **إعلانات الصحف:**

يمكن استعمال الصحف المناسبة والمجلات لإبلاغ الجمهور عن تأسيس منشأة جديدة، أو عن تغيير في شراكة المراجعين، أو عن أي تعديل في عنوان المنشأة. يجب أن تكون هذه الإعلانات محددة بعبارات تبين الحقائق وأن تولي اهتماماً باختيار المكان المناسب لتوزيع المجلة.

- **نشر اسم المراجع في وثيقة يصدرها العميل:**

عندما يقترح عميل أن ينشر تقريراً لمراجع، يتناول شؤون الأعمال الحالية للعميل أو يتعلق بإنشاء مشروع جديد، فإن المراجع يتخذ الخطوات اللازمة لضمان أن النطاق الذي يجب أن ينشر فيه التقرير لن يؤدي إلى تضليل الجمهور فيما يتعلق بطبيعة التقرير ومعناه، وفي هذه الحالات يجب على المراجع أن يعلم العميل بوجوب الحصول على الأذن قبل القيام بنشر هذه الوثيقة.

أما القواعد الخاصة بالموظفين فهي:

يحتوي هذا الجزء على القواعد التالية:

1 ــ تعارض الولاء:

على المحاسب المستخدم واجب الولاء لأصحاب عمله ولمهنتهم، وقد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما، ويجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته، وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها. وإن اختلاف وجهات النظر حول الحكم الصحيح على المحاسبة أو الأمور الأخلاقية يجب أن يبدأ ثم ينتهي داخل مؤسسة المستخدمين. وإذا لم يستطع المحاسبون حل أية قضية مادية تتعلق باختلاف بين أصحاب العمل والمتطلبات المهنية، وبعد استنفاد كل الوسائل، لا يبقى أمامهم خيار آخر سوى الاستقالة. وعلى العاملين إثبات ذلك لصاحب العمل، ولكن واجبهم بالسرية عادة يمنعهم من توصيل القضية للآخرين.

2 ــ دعم الزملاء المهنيين:

يجب على المحاسب المهني، وبشكل خاص الذي له سلطة على غيره إعطاء الاهتمام اللازم لحاجتهم إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب عليه التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية.

3 ــ الكفاءة المهنية:

على المحاسب المهني ألا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها.

4 ــ عرض المعلومات:

يجب على المحاسب المهني عرض المعلومات المالية بشكل كامل وبأمانة وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح. كما يجب عليه الاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية بطريقة تصف بوضوح تام طبيعة المعاملات التجارية الحقيقة، والموجودات أو المطلوبات، وأن يصنف ويسجل القيود بطريقة صحيحة وفي موعدها.

Damascus University

أسئلة حول الوحدة التعليمية الثانية

أولاً : ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة:

1- تعني مراجعة القوائم المالية:

(أ) مسايرتها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(ب) ضمان صحة هذه القوائم المالية.

(ج) عدالة القوائم المالية وسلامتها.

(د) تحديد المسؤولية عن صحة القوائم المالية.

2- معايير المراجعة العامة من المعايير المهنية المتعارف عليها:

(أ) متطلبات تخطيط وإجراءات المراجعة.

(ب) التأهيل العلمي والعملي والاستقلال والعناية المهنية.

(ج) محتويات التقرير، نطاق ورأي.

(د) محتويات القوائم المالية والملاحظات.

3- وأي من الآتي يعدّ مسؤولاً عن عدالة تبويب وإظهار الأرقام في القوائم المالية:

(أ) إدارة الشركة.

(ب) المراجع الخارجي.

(ج) المراجع الداخلي.

(د) جمعية مراجعي الحسابات.

4- يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة ضرورة أن يؤدي المراجع عمله بالعناية المهنية الواجبة ويعني ذلك أن:

أ-يؤدي المراجع عمله بجدية معقولة وبدون أية ملاحظات وأخطاء.

ب- يؤدي المراجع عمله طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ج- يؤدي المراجع عمله بما يرضي الهيئات الحكومية المسؤولة عن المهنة وبما يحقق رغبات المستثمرين الذين يعتمدون على تقريره.

د- يؤدي المراجع عمله بوصفه مهنياً يتمتع بدرجة المهارة والخبرة نفسها التي يتمتع بها الأشخاص الآخرون الذين يزاولون المهنة نفسها.

5- إن الهدف الأساسي لوضع معايير المراجعة يكمن في:

أ - زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة.

ب- إرضاء إدارة الشركة.

ج- الانسجام مع القوانين الضريبية.

د- اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية.

6- إن الهدف الأساسي لمراجعة الحسابات هو:

أ - اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية.

ب- تحديد المسؤول عن ارتكاب الخطأ والغش.

ج- إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

د- التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات.

7- إن حرية المراجعين في تحديد إجراءات المراجعة هي:

أ - حرية مطلقة.

ب- حرية مقيدة بقواعد السلوك المهني.

ج- حرية مقيدة بحدود تحكمها معايير المراجعة المقبولة عموماً.

د- حرية مقيدة.

8- تختلف معايير المراجعة عن إجراءات المراجعة حيث إن الأخيرة ترتبط بـ :

أ - مقاييس الأداء.

ب- مبادئ المراجعة.

ج- الأعمال أو المهام التي ينبغي إنجازها.

د- أحكام المراجعة.

9- ما المقصود بمعايير المراجعة المقبولة عموماً:

أ- الأعمال التي ينبغي أن ينجزها المراجع.

ب- مقاييس جودة أداء المراجع.

ج- الإجراءات التي يجب استخدامها لجمع أدلة الإثبات المتعلقة بالقوائم المالية.

د- أهداف المراجعة التي تم تحديدها بصفة عامة لمهام المراجعة.

10- تساعد عملية المراجعة على توصيل البيانات الاقتصادية إلى جمهور المستثمرين لأن المراجعة:

أ - تعزز دقة البيانات المالية.

ب- توفر الثقة في القوائم المالية.

ج- تضمن أن البيانات المالية معدة بطريقة عادلة (دون تحيز).

د- تؤكد لقراء القوائم المالية أن أي غش قد تم تصحيحه.

11- تعدّ عملية مراجعة الحسابات هامة لمستخدمي القوائم المالية لأنها:

أ - تحدد مستقبل بقاء إدارة الشركة التي تراجع قوائمها المالية.

ب- تهدف إلى قياس الإفصاح عن البيانات المالية والتشغيلية التي تتضمنها القوائم المالية.

ج- تشمل على الفحص الموضوعي وكذلك إعداد التقرير عن القوائم المالية التي تعدها الإدارة.

د- تهدف إلى إعداد تقرير عن مدى عدالة ودقة جميع المعلومات التي تحويها القوائم المالية.

12- في أي موقف مما يلي يعدّ المراجع منتهكاً لميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين عند تحديد أتعاب المراجعة:

أ- الأتعاب التي يتم تحديدها بناء على ما إذا كان تقرير المراجع عن القوائم المالية سيؤدي إلى تصديق المصرف على القرض.

ب- تحديد الأتعاب بناء على نتائج الجوانب المتعلقة بالإفلاس.

جـ- تحديد الأتعاب بناء على المبلغ الذي كان يدفع للمراجع السابق.

د- تحديد الأتعاب بناء على طبيعة الخدمة المؤداة و خبرة المراجع بدلاً من الوقت الفعلي الذي تم فيه أداء المراجعة

13- جاء بالميثاق المهني الأمريكي أنه ليس للمراجع أن يفصح عن المعلومات السرية التي حصل عليها خلال أدائه لواجبه المهني ما لم يحصل على موافقة العميل. في أي من المواقف التالية سيعد الإفصاح من جانب المراجع انتهاكاً للميثاق ؟

أ- الإفصاح عن المعلومات السرية للوفاء بمسؤوليات المراجع على نحو ملائم بما يتفق مع المعايير في المهنة.

ب- الإفصاح عن المعلومات السرية في إطار الالتزام باستدعاء رسمي صادر عن المحكمة.

جـ-الإفصاح عن المعلومات السرية إلى مراجع آخر يرغب في شراء منشأة المحاسبة.

د-الإفصاح عن المعلومات السرية خلال إجراءات فحص النظير التي يتطلبها المعهد الأمريكي.

14- يحكم علاقة مزاولي المهنة بالعملاء عنصران من عناصر السلوك المهني.

أ-العمومية والتعاون.

ب- التأييد والنزاهة.

جـ- العمومية والنزاهة.

د- النزاهة والمساواة.

15- إن مخالفة المراجع لقواعد السلوك المهني يعرضه للمسؤولية:

أ- الأدبية.

ب- المهنية.

جـ- القانونية.

د- الجنائية.

16- الهدف الأساسي لوضع قواعد السلوك المهني يتمثل في:

أ- رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته.

ب- الاستجابة إلى رغبات المشرع.

جـ- الالتزام بالواجبات المهنية.

د- جميع ما ورد أعلاه.

17- يرغب أحد المراجعين في أن يحصل على قرض من المنشأة التي يقوم بمراجعتها. حصول المراجع على هذا القرض لا يعتبر انتهاكاً لقاعدة الاستقلال:

أ-إذا كانت المنشأة تحت المراجعة مصرفاً.

ب-إذا كانت المنشأة تحت المراجعة مصرفاً وتم القرض حسب الإجراءات المعتادة.

جـ-إذا كانت المنشأة تحت المراجعة مؤسسة تجارية.

د- إذا كان مدير المنشأة تحت المراجعة ابن عم المراجع.

18- تعني الموضوعية كقاعدة من قواعد السلوك المهني عدم تحيز المراجع عند:

أ-التمييز بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وغيرها من المبادئ.

ب-النظر في الأمور المتعلقة بعملية المراجعة كافة.

جـ- الاختيار والمفاضلة بين إجراءات المراجعة.

د- الاختيار والمفاضلة بين السياسات البديلة.

19- ينبغي على المراجع الالتزام بالموضوعية عند قيامه بعملية المراجعة لأن ذلك:

أ- يؤكد استقلاليته في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

ب- يؤكد استقلال مصالحه عن مصالح المنشأة.

جـ- يتفق مع قانون التجارة السوري.

د- يحميه من القضايا التي يمكن أن ترفعها الجهات المستفيدة من تقريره.

20- يمكن أن يؤدي توافر المظاهر الخارجية أو الظاهرة لاستقلال المراجع إلى :

آ- استقلال المراجع ذاتياً.

ب- الحد من مسؤولية المراجع.

جـ- المحافظة على ثقة الجمهور في مهنة المراجعة.

د- الوفاء بالالتزام بمعايير العمل الميداني.

21- يقبل المراجع عملية المراجعة إذا حسبت أتعابه عنها على أساس:

أ- نوع تقريره حول عدالة القوائم المالية.

ب- نسبة مئوية عن صافي الربح.

جـ- ساعات عمل المراجع ومساعديه مضافاً إليها المصاريف.

د- قيمة الاختلاسات التي يكتشفها في أثناء العمل.

22- ينبغي على المراجع أن يرفض أداء الخدمات الاستشارية للمنشأة إذا :

أ- تطلب ذلك أن يتخذ هذا المراجع القرارات التنفيذية اللازمة.

ب-كانت الاستشارة لا تتعلق بموضوعات المحاسبة.

جـ- كان هذا المراجع مراجعاً لحسابات منشأة منافسة.

د- كان سيقدم توصيات لإدارة المنشأة التي تقبل أو ترفض أو تعدل هذه التوصيات.

23- تمنع قواعد السلوك المهني على المراجع إفشاء الأسرار التي يعلمها أثناء عملية المراجعة، ويقصد بهذا عدم الرد على الاستفسارات التي تقدم إليه من :

أ- جمعية المحاسبين القانونيين.

ب- الجهات القضائية.

جـ- ما الشركة عميل المراجع.

د- مجلس إدارة الشركة عميل المراجع.

ثانياً: اذكر الأجزاء الأربعة لميثاق السلوك المهني الأمريكي وحدد الغرض من كل منها؟

ثالثاً: فرق بين الحياد في الواقع والحياد في المظهر؟.

رابعاً: لماذا يعدّ الحياد أمراً ضرورياً للمراجع.

خامساً: اشرح أهمية وجود ميثاق للسلوك المهني.

سادساً: ما موقف المهنة من القيام بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية إلى عميل المراجعة.

سابعاً: فرق بين ميثاق السلوك المهني الأمريكي والدولي.

ثامناً: تكلم باختصار عن قواعد السلوك المهني الدولي والمتعلق بالمراجع.

تاسعاً: ما المبادئ السلوكية الواردة في الدليل الدولي للسلوك المهني.

عاشراً: لخص القيود المفروضة على الإعلان كما جاءت في الدليل الدولي.

الوحدة التعليمية الثالثة تقارير المراجعة وأوراق العمل

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الوحدة سيكون الطلب ملماً بما يلي:

1 ــ وصف طبيعة تقرير المراجع وأهميته.

2 ــ معايير المراجعة المتعلقة بإعداد التقرير.

3 ــ أنواع تقارير المراجعة.

4 ــ الشروط التي تتطلب الخروج عن التقرير النظيف.

5 ــ أوراق المراجعة.

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية الثالثة تقارير المراجعة وأوراق العمل

تمهيد :

بعد حصول مجد على شهادة المحاسب القانوني، قام بمراجعة حسابات إحدى الشركات، ولما كانت الشركة صغيرة الحجم، أراد مجد أن يبدأ أعماله بشكل جدي ودقيق، فقرر مراجعة عملياتها بالكامل، ونتيجة التدقيق لم يجد أي غش أو خطأ، وكانت القوائم المالية التاريخية تعبر عما مضى من أحداث انعكست في المستندات والوثائق وسجلت في السجلات المحاسبية ثم عبر عنها في القوائم المالية، وقد اتبعت الشركة المعايير الدولية في معالجة تسوياتها المحاسبية والتقويمية، فسارع مجد إلى إعداد تقرير نظيف يقول فيه إن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية...إلخ ومع أن مجد علم أثناء قيامه بالمراجعة الميدانية أن وزارة الدفاع قد أنهت عقدها مع الشركة للعام القادم، إلا أنه لم يشر إلى ذلك لأنه-من وجهة نظر مجد- أمر مستقبلي لا علاقة له بقوائم الشركة عن العام المنصرم.

ولم تكد تمر ثلاثة أشهر من العام الجديد حتى تكدست منتجات الشركة ولم تتمكن من بيعها إلى المستهلكين العاديين، فلجأت إلى المصرف للحصول على سيولة تمكنها من الاستمرار في نشاطها، إلا أن القرض الذي حصلت عليه استنفد خلال الأشهر الثلاثة التالية، وعجزت الشركة عن دفع ديونها للموردين فأعلنت إفلاسها. فتحرك المصرف وغيره من الدائنين ورفعوا الدعوى على مجد مرفقين تقرير مجد الذي بنى المصرف والدائنون الجدد قراراتهم على أساسه، وقد كان مجد قد حصل على مئة ألف أتعاباً من الشركة عن العام، أما المصرف فيطالبه بدفع عشرين مليون تعويضاً عن خسارته من القرص وهكذا الدائنون الآخرون.

أولاً: طبيعة تقرير المراجع وأهميته :

إن الهدف النهائي لخدمات المراجعة يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية و تمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية، أو بمعنى آخر أن مسؤولية المراجع في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير المراجعة.

ولا بد من الإشارة إلى أن المسؤولية الرئيسة عن إعداد القوائم المالية وتصويرها تقع على عاتق إدارة المشروع. بمعنى أن إدارة المشروع مسؤولة مسؤولية مباشرة عن تحقيق أهدافه، وعن استخدام سائر الوسائل والإجراءات اللازمة لضمان المحافظة على أصوله وصحة إثبات عملياته في السجلات والدفاتر المختلفة، وعن دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وسلامتها. وعلى ذلك فلا يجوز أن يقوم المراجع بتعديل بياناتها أو تغييرها دون موافقة إدارة المشروع، وفي حال احتواء القوائم المالية على مخالفات مادية تقتضي تعديل بعض بياناتها طبقاً لقناعة المراجع، فقد جرى العرف بأن يقوم المراجع بإبلاغ إدارة الشركة بوجهة نظره. وعليه فإذا اقتنعت إدارة الشركة بملاحظات المراجع ووافقت على إجراء التعديلات المقترحة فإن الأمر يكون منتهياً، أما في حالة عدم موافقة الشركة على وجهة نظره فإنه لا يملك حق تعديل القوائم المالية إطلاقاً ولكنه في الوقت نفسه يملك الحق في أن يتحفظ في تقريره و أن يشير إلى هذه المخالفات.

وإن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المراجع لا يضمن أو يشهد بدقة القوائم المالية وصدقها. بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتفق مع طبيعة تلك القوائم المالية والعملية المحاسبية، حيث إن كثيراً من بياناتها تستند في تحدي قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وكذلك إن المراجع لا يقوم عادة باختبار جميع عمليات المشروع ومستنداته بل يعتمد على اختبار عينات منها.

ثانياً: عناصر التقرير:

أوضح المعيار الدولي رقم (700) المعدل العناصر الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي:

1- عنوان التقرير:

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له. ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مراجع مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة، أو عن مجلس الإدارة، أو عن تقارير المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون نفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزمها المراجع المستقل.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير:

ينبغي أن يوجه تقرير المراجع بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالمراجعة. ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع المراجعة.

3 ـ الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):

ينبغي أن يحدد تقرير المراجع البيانات المالية التي تتم مراجعتها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية. فضلاً عن ذلك يجب أن يبين في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها هي من مسؤولية إدارة الشركة وأن دور المراجع ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم. وأن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

ويمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي:

((لقد قمنا بمراجعة الميزانية المرفقة لشركة...كما هي في 2008/12/31 وبيانات الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ. وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

4 ـ مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل مايلي:

أ ــ تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

ب ــ اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

ج ــ عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5- مسؤولية المراجع:

يجب أن يبين تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع هي إبداء رأي حول البيانات بناء على المراجعة. كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، كما يجب أن يوضح تقرير المراجع كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المراجع للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المراجع تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

فضلاً عن ضرورة أن يصف التقرير مايلي:

أ ــ المراجعة تتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.

ب ــ الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المراجع الأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع مراجعة البيانات المالية فإن على المراجع حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المراجع للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية.

ج ــ تشمل المراجعة كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية. كما ينبغي على المراجع أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

6- فقرة الرأي:

يجب أن يبين تقرير المراجع بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية. ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بوساطة معايير المحاسبة الدولية، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

إضافة لإبداء الرأي من قبل المراجع حول الصورة الصادقة والعادلة، قد يحتاج المراجع إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة النافذة.

ونورد فيما يلي مثالاً يبين فقرة الرأي:

«برأينا أن القوائم المالية تمثل بصورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما هي في 2008/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير المقبولة عموماً أو المعايير الوطنية وتتفق مع الأنظمة والقوانين المتبعة».

7 - تاريخ التقرير:

يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني. ويبين هذا التاريخ أن مراجع الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المراجع.

8- عنوان المراجع:

يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

9- توقيع المراجع:

يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما وحسبما هو مناسب. ويوقع التقرير عادة باسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية المراجعة.

ثالثاً: أنواع الرأي المهني:

إن رأي المراجع في القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يختلف تبعاً لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه القوائم.

وإن اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية المراجعة يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه القوائم نشاط المشروع ومركزه المالي. وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مراجع الحسابات هي:

1- التقرير النظيف.

2- التقرير التحفظي.

3- التقرير السالب.

4- تقرير عدم إبداء الرأي.

إن تعدد أنواع تقارير إبداء الرأي يتفق تماماً مع المفاهيم التي تحكم معايير المراجعة الدولية، والتي تشير بطريقة مباشرة إلى هذا التعدد. حيث إنها تنص على وجوب إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك. ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

1- التقرير النظيف: Unqalilield Opinion

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير من دون تحفظات ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (أو معايير المحاسبة الدولية).

ويشير الرأي النظيف أيضاً ضمنياً أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

ويعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولاً من وجهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ومن أكثر التقارير إصداراً بوساطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة.

ونورد فيما يلي نموذجاً لتقرير نظيف حسب المعيار الدولي رقم (700) المعدل.

تقرير مراجع الحسابات مستقل

يوجه إلى الجهة المناسبة.

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بمراجعة البيانات المالية المرافقة لشركة.. والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 2006/12/31 وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية عندئذ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.

إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المراجع:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على مراجعتنا، وقد قمنا بإجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وأن نخطط ونجري المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

تتضمن المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المراجع اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية[3] للمنشأة. تشمل المراجعة كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة، وكذلك تقييماً للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالمراجعة.

الرأي:

في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو (تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) المركز المالي لشركة..... في 2006/12/31 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

توقيع المراجع

تاريخ تقرير المراجع

عنوان المراجع

---

(3) في الحالات التي يكون فيها على المراجع كذلك إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية إلى جانب مراجعة البيانات المالية فإنه يتم صياغة هذه الجملة كمايلي: عند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المراجع اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم مراجعة مناسبة في ظل الظروف.

- تقرير غير متحفظ يبين تأكيد أمر معين وذلك في حال عدم التأكد من النتائج:

في بعض الأحيان يتم تعديل تقرير مراجع الحسابات بإضافة فقرة إيضاحية إلى التقرير لتأكيد أمر معين. ويجب أن تشير هذه الفقرة الإضافية إلى إيضاح حول القوائم المالية تتم فيه مناقشة الأمر بتفصيل أكثر. إن إضافة مثل هذه الفقرة لا تؤثر في الرأي بالنسبة للمراجع ويفضل إضافتها بعد فقرة الرأي وعادة تشير إلى أن المراجع لا يتحفظ في رأيه.

وفيما يلي نموذج لذلك التقرير:

تقرير مراجع الحسابات

الفقرات التمهيدية، النطاق، الرأي: من دون تعديل.

- فقرة إيضاحية:

من دون تحفظ في رأينا، نشير إلى ما هو وارد في إيضاح (×) حول القوائم المالية حيث توجد دعوى لعملية خرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد الشركة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعي نتيجة لذلك وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة. إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين المتنازعين لا تزال قائمة وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة. هذا ولا تشتمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

- تقرير مراجع الحسابات في حالة المنشآت في مرحلة الإنشاء:

تعد المنشأة في مرحلة التكوين (الإنشاء) إذا كانت توجه غالبية جهودها إلى تأسيس عمل جديد و يتوفر بها أحد الخصائص التالية :

ـ المنشأة لم تبدأ العمليات الرئيسية المخطط لها، أو

ـ تم البدء بهذه العمليات إلا أنها لا تدر إيرادات هامة.

مثل هذه المنشآت تحيطها حالة من عدم التيقن بسبب أوضاعها الخاصة، وفي أغلب الأحيان لا يتمكن المراجع من إصدار تقريره النموذجي حولها. وفي بعض الحالات قد يضطر إلى حجب الرأي.

إلا أنه في أغلب الأحيان يصدر المراجع رأياً نظيفاً إلا أنه يضيف فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي توضح حالة عدم التأكد المتعلقة بالمنشأة في مرحلة التأسيس وتشير هذه الفقرة إلى إيضاح حول القوائم والتقارير المالية يوضح أوضاع المنشأة بتفصيل أكثر. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذا التقرير:

الفقرات التمهيدية، النطاق، الرأي: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

كما هو مبين في إيضاح (×) لا تزال الشركة في مرحلة الإنشاء و منذ تأسيسها في تاريخ..... إن تحقق جزء رئيسي من أصولها يعتمد على قدرة الشركة على توفير حاجاتها التمويلية المستقبلية وعلى نجاح عملياتها في المستقبل، الأمر الذي لا يمكن تحديده في الوقت الحاضر.

2- التقرير المتحفظ:

قد لا يتمكن المراجع من إبداء رأي نظيف لدى وجود إحدى الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقاً لتقدير المراجع، تأثير جوهري على القوائم المالية:

أ- هناك تحديد لنطاق عمل المراجع.

ب- هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

إن الحالة في (أ) أعلاه قد تؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي. أما الحالة المبينة في (ب) أعلاه فقد تؤدي إلى رأي متحفظ أو رأي معارض.

ويتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر المراجع أنه من غير المناسب إصدار رأي غير متحفظ و في الوقت نفسه لا يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة أو تحديد نطاق المراجعة جوهرياً و شاملاً لدرجة تتطلب حجب الرأي أو رأياً معارضاً. ويتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة «استثناء» لتأثير الأمور التي تتعلق بالتحفظ. وهنا فإن تقرير المراجع يجب أن يشتمل على وصف واضح لكل الأسباب الهامة والتأثير الجوهري لها في القوائم المالية، إن أمكن. وعادة يتم إدراج هذه المعلومات في فقرة منفصلة (مستقلة) تسبق فقرة الرأي ويمكن أن تشير هذه الفقرة إلى إيضاح حول القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن اتجاهات الممارسة بصورة عامة مؤيدة بقضايا المحاكم تشير إلى أن عدالة الإفصاح هي تلك المنسجمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) إلا أن ثمة حالات خاصة قد يعتقد فيها المراجع أن الانسجام مع تلك المبادئ يؤدي إلى التضليل، وعليه عندئذ أن يطلب إلى الإدارة تجاوز المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والإشارة إلى ذلك في التقرير. وإن هذه النقطة تنسجم مع الدور الإيجابي الذي يجب أن يؤديه في تطوير مبادئ المحاسبة، ولاسيما أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً هي بالأصل من نتاج مراجعي الحسابات من خلال التوصيات التي قدمتها المنظمات المهنية. ويمكن أن نسوق مثالاً على ذلك: إذا كانت الشركة تتبع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تدور أصلاً في فلك التكلفة التاريخية، مما يؤدي إلى قياس الربح وتوزيعه في بعض الحالات كحالة التقادم الفني لبعض الآلات وارتفاع أسعار الآلات المعاصرة التي يمكن أن تحل محلها، إذ إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تشير بصورة عامة إلى استهلاكها عبر عمرها الإنتاجي. فإذا شعر المراجع أن السير وراء هذه السياسة قد يؤدي إلى توزيع أرباح وهمية أو إلى إفلاس المشروع في المستقبل فعليه أن يطلب إلى الإدارة اتخاذ الإجراءات التي يرى أنها تضمن عدالة أكبر في القوائم المالية.

وتفضل بعض المنشآت عرض معلوماتها الاقتصادية المتمثلة بالقوائم المالية والبيانات الأخرى بالاستناد إلى أسس أخرى غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً كما في الحالات التالية:

آ- شركات الضمان.

ب- محاسبة الأساس الضريبي.

جـ- محاسبة الأساس النقدي.

د- طرق أخرى كمحاسبة الاستبدال أو القيم الاقتصادية.

عند ذلك لا بد للمراجع من تحديد الأساس الشامل الذي اعتمدته القوائم المالية والمغاير للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. بالإضافة إلى بيان الاختلاف مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وبيان أن القوائم المالية المعروضة غير معدة على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. أما فقرة المجال فتبقى كما هي مع إشارة واضحة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها وتاريخها والأسس التي اعتمدت في مراجعتها.

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير مع التحفظات أو التقرير المقيد. ويعد التقرير التحفظي امتداداً معدلاً للتقرير النظيف، ويرجع هذا التعديل أصلاً لوجود بعض التحفظات التي يرى المحاسب القانوني ضرورة الإشارة إليها، ويجب عليه في هذا المجال أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها في المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع إذا ما أمكن ذلك.

إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية. ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرر ذكرها في التقرير، فقد تخالف الشركة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لكن بشكل ليس له أهمية نسبية تذكر، كأن تعالج شراء إحدى قطع التبديل على أنها إيرادية، على الرغم من أن لها طبيعة رأسمالية حيث تعيش الحياة الإنتاجية نفسها للآلة التي ركبت عليها، فإذا كانت قيمة هذه القطعة زهيدة كألف ليرة مثلاً، فإن هذه المخالفة لا تبرر وضع تحفظ خاص بها نظراً لضآلة أهميتها النسبية.

تختلف طريقة كتابة التقرير التحفظي، باختلاف أسباب التحفظات، ويمكن ذكر أهم أسباب التحفظات على النحو التالي:

(1) تحفظ بسبب قيود على نطاق المراجعة:

يؤدي تحديد نطاق المراجعة إلى إصدار رأي متحفظ أو أحياناً حجب الرأي. وقد ينتج التحديد على نطاق المراجعة من قيود فرضها العميل (مثل أن ينص الاتفاق على عدم قيام المراجع ببعض الإجراءات التي يراها ضرورية. إذا تضمن الاتفاق المقترح مع العميل قيوداً على نطاق عمل المراجع تقضي حجب الرأي فإن على المراجع ألا يقبل مثل هذه العمليات إلا إذا ألزمه القانون بذلك. كذلك يجب على المراجع ألا يقبل ارتباطات المراجعة عندما يمكن أن تؤدي القيود على نطاق عمله إلى الإخلال بواجباته القانونية.

بالإضافة إلى ذلك قد تنتج القيود على نطاق عمل المراجع بسبب الظروف (مثلاً عندما يكون توقيت تعيين المراجع لا يمكنه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي). وقد ينشأ التحديد على نطاق عمل المراجع عن النقص في السجلات المحاسبية للعميل أو عندما لا يتمكن المراجع من القيام بالإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يستند إليها في إصدار تقرير نظيف.

في مثل هذه الحالات يجب على المراجع إصدار تقرير متحفظ وعليه أن يذكر في تقريره وصفاً للقيود على نطاق عمله كما يجب صياغة رأيه بحيث يبين بأنه متحفظ حول تأثير التعديلات المتحملة على البيانات المالية والتي كانت ستعد ضرورية في حالة عدم وجود هذه القيود على نطاق المراجعة ونذكر فيما يلي بعض الحالات التي ينتج عنها قيود على نطاق المراجعة :

آ- القيام بعملية المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية:

يبين المعيار الدولي رقم (510) الإجراءات التي يجب على المراجع أن يقوم بها عند مراجعة الشركة لأول مرة حيث جاء في هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يحصل على قرائن أو أدلة كافية و ملائمة للتحقق من التالي:

1 – إن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات أو تضليل لها تأثير جوهري في القوائم المالية للسنة الحالية.

2 – إن الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم تدويرها بطريقة صحيحة للفترة الحالية أو أنه قد تم تعديلها إذا اقتضت الضرورة.

3 – الثبات في اتباع السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة أو أنه تم احتساب تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها بطريقة سليمة.

فإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة كافية وملائمة للتحقق من الأرصدة الافتتاحية، وذلك بعد القيام بإجراءات المراجعة اللازمة، فيجب عليه التحفظ في رأيه أو حجب الرأي وفي بعض الحالات التي يعود تقديرها للمراجع وللظروف المحيطة يمكن حجب الرأي أو التحفظ حول نتائج العمليات فقط وإبداء رأي نظيف حول المركز المالي.

وفيما يلي أمثلة حول هذه الأمور:

آ)- عدم كفاية السجلات المحاسبية في السنة السابقة:

إن عدم كفاية السجلات المحاسبية في السنة السابقة قد لا يمكننا من تكوين رأي حول مدى الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية بين السنة الحالية والسنة السابقة وحول الأرصدة الافتتاحية لبعض الأصول والخصوم. وعندما يكون للمبالغ تأثير مادي على نتيجة أعمال السنة الحالية والتدفقات النقدية فإنه يتم إصدار رأي حول الميزانية العمومية

للسنة الحالية فقط، ويتم التحفظ حول الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية. ويأخذ التقرير النموذج التالي:

الفقرة التمهيدية من دون تعديل.

- ***فقرة النطاق:***

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية، فقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها...(الكلمات الباقية مثل فقرة النطاق الواردة بالتقرير النظيف).

- ***فقرة إيضاحية:***

نظراً لعدم كفاية السجلات المحاسبية للشركة في السنة السابقة فإننا لم نتمكن من تطبيق إجراءات المراجعة بشكل كاف يمكننا من إبداء الرأي حول قائمتي الأرباح والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في 2008/12/31 أو الحكم على مدى الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في السنة السابقة.

- ***فقرة الرأي:***

باستثناء تلك التعديلات، إن وجدت، التي كان سيتم الإفصاح عنها فيما لو تمكنا من تطبيق إجراءات المراجعة للحكم فيما إذا تم اتباع السياسات المحاسبية على الأساس نفسه مع السنة السابقة، برأينا إن الميزانية العمومية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة ومن النواحي الجوهرية جميع المركز المالي لشركة ×.....

ب)- عدم ملاحظة جرد المخزون السلعي:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل

- فقرة النطاق:

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية فقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.....

- فقرة إيضاحية:

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي والبالغ ×××كما هو في 2008/12/31، نظراً إلى أن ذلك التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعيننا لمراجعة

حسابات الشركة، كذلك لم نتمكن من التحقق من كميات المخـزون باسـتخدام إجـراءات مراجعة بديلة.

- *فقرة الرأي:*

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي كانت ستعد ضرورية فيما لو تمكنا من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون السلعي ومن التحقق من رصيد مخـزون أول المـدة، برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة، من النواحي الجوهرية كافة، المركز المـالي لـشركة ×× كما في 2008/12/31 ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للـسنة المنتهيـة فـي ذلـك التاريخ وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ج)- التحفظ حول مصادقات الذمم المدنية:

إذا كان سبب عدم إرسال مصادقات الذمم المدنية قيوداً فرضها العميل وكانـت ذات تأثير جسيم على البيانات والقوائم المالية فعادة يقوم المراجع بعدم إبداء الرأي حول القـوائم المالية وقد يقوم بإصدار تقرير متحفظ ويأخذ التقرير الشكل التالي:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

- *فقرة النطاق:*

باستثناء ما هو وارد في الفقرة التالية فقد تمت مراجعتنا وفقـاً لمعـايير المراجعـة المتعارف عليها.....

- *فقرة إيضاحية:*

بناء على تعليماتكم لم يشتمل نطاق مراجعتنا على إرسال مصادقات لـبعض الـذمم المدنية.

- *فقرة الرأي:*

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي كانت ستعد ضرورية فيما لو تمكنا من إرسال مصادقات كما هو مشار إليه في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية....

أما إذا كان سبب عدم إرسال المصادقات قيوداً غير مفروضة من قبل العميل فعـادة ما يقرر المراجع اللجوء إلى إجراءات مراجعة بديلة، فإذا لم يتمكن أيضاً من القيـام بهـذه

الإجراءات وعد أن هذه القيود ذات تأثير جسيم فيقوم المراجع بالتحفظ في رأيه أو عدم إبداء الرأي وذلك اعتماداً على أهمية الموضوع.

وإذا تمكن المراجع من القيام بإجراءات مراجعة بديلة وكانت نتيجتها مرضية فيجب عدم الإشارة إلى الأمر على الإطلاق في تقرير المراجع.

2) تحفظ بسبب عدم اتباع (المخالفة) المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تؤدي إلى عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، جرى العرف أن يقوم المراجع بمناقشة هذه المخالفات، واقتراحاته لتصحيحها، بصورة منطقية مفهومة مع إدارة الشركة. وفي أغلب الأحيان تأخذ الإدارة بوجهة نظر المراجع وتقوم بتعديل القوائم المالية، بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وما على المراجع عندئذ إلا أن يصدر تقريراً نظيفاً. أما إذا رفضت الإدارة تعديل القوائم المالية وكانت المخالفات ذات تأثير جوهري في القوائم فعلى المراجع إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض.

أمثلة:

مثال (آ) – الاختلاف مع الإدارة حول قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها :

التقرير:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل. كما هي في التقرير النظيف.

فقرة النطاق: من دون تعديل. كما هي في التقرير النظيف.

- **فقرة إيضاحية:**

يشتمل عنصر الذمم المدنية كما هو في 2008/12/31 على مبلغ «.....» مستحق من شركة تحت التصفية. وبناءً على تقرير مصفي حسابات الشركة بأنه سيتم تحصيل مبلغ... من قيمة الدين المستحق فقط. هذا ولم تقم إدارة الشركة بعمل أية مخصص للمبالغ التي لن يتم تحصيلها. هذا و في رأينا انه يجب عمل مخصص مقابل المبالغ التي لن تحصل و المقدرة بمبلغ....

- فقرة الرأي:

باستثناء عدم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها كما هو وارد في الفقرة السابقة برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة النواحي الجوهرية كافة..... الخ.

مثال (ب): إذا افترضنا أن الشركة × × لم تقم بإدراج التكاليف الصناعية غير المباشرة ضمن تكلفة المخزون طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي تتطلب إظهار قيمة المخزون بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة. وأن الإدارة رفضت اقتراحات المراجع بشأن تعديل قيمة المخزون السلعي، وأنه قرر اعتماداً على أحكامه الشخصية وعلى مدى الأهمية النسبية للمخالفات، إصدار تقرير تحفظي عليها، فإن هذا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية:

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- فقرة إيضاحية:

تقوم الشركة بتقويم المخزون بأسعار لا تشمل على التكاليف الصناعية غير المباشرة. ولو قامت الشركة بإدراج هذه التكاليف بحسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لارتفعت قيمة المخزون والأرباح المدورة بمبلغ..... ومبلغ..... على التوالي كما في 2008/12/31 ولظهر صافي الربح للسنة بزيادة قدرها....

- فقرة الرأي:

باستثناء تأثير الفقرة السابقة والمتعلقة بحذف التكاليف الصناعية غير المباشرة عند تقويم المخزون، برأينا فإن القوائم المالية تمثل بعدالة..... الخ.

3) تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح:

إن عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية قد يتطلب من المراجع أن يصدر تقريراً تحفظياً عن هذه القوائم. وإن تقرير المراجع في هذه الحالة يجب أن يبين المعلومات الناقصة في فقرة إيضاحية إذا كان ذلك عملياً، على ألا يتحول المراجع إلى محاسب معد

للقوائم المالية، إذ قد يكون النقص في الإفصاح كبيراً بحيث يصعب استكماله في تقرير المراجع، بل يكتفي عندئذ بالإشارة إليه. كأن تنص المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً على ضرورة عرض قائمة التدفقات النقدية، دون أن تلتزم الشركة ذلك، مما يقتضي من المراجع أن يكتفي بالإشارة إلى ذلك في تحفظاته في التقرير دون أن يعمد هو إلى إعداد قائمة التدفقات النقدية. وكذلك إذا كان على الشركة التزام عرضي غير محدد القيمة بشكل دقيق، فإن إغفال الإدارة لذكر هذا الالتزام، لا يعني ضرورة تحديد قيمته من قبل المراجع، بل يكتفي بالإشارة إليه في فقرة التحفظات الوسيطة، مع ذكر المعلومات الوصفية التي تفي بالأهمية النسبية لهذا الالتزام، دون أن يحل المراجع محل المحاسب والإدارة ويكلف نفسه لمهمة التنبؤ بقيم لم تأخذها الإدارة على عاتقها.

مثال: تقرير بسبب عدم كفاية الإفصاح.

الفقرة التمهيدية : من دون تعديل.

فقرة النطاق : من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

قامت الشركة في 2008/4/20 بإصدار سندات بمبلغ..... بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع الشركة، هذا وتحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 2006/12/31. وبرأينا أنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

- **فقرة الرأي:**

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة....

4) تحفظات بسبب عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى مقارنة القوائم المالية للمنشأة على مدى فترة زمنية لتحديد اتجاهات مركزها المالي وأدائها وتدفقها النقدي، وعليه فعادة يتم اتباع السياسات المحاسبية نفسها في كل فترة. ويقضي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) من

المنشآت ألا تقوم بتغيير السياسات المحاسبية المطبقة إلا إذا تطلب ذلك القانون أو لجنة المعايير المحاسبية أو أن يؤدي التغيير في السياسات المحاسبية إلى إظهار الأحداث أو العمليات بصورة أكثر ملاءمة في القوائم المالية للمنشأة.

بناءً على ذلك يجب على المراجع أن يقوم بتقويم التغير في السياسات المحاسبية لتحديد ما يلي:

1 ــ إن المبدأ المحاسبي الجديد لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

2 ــ إنه قد تم احتساب تأثير التغييرات في السياسات (المبادئ) المحاسبية والإفصاح عنها بطريقة سليمة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

3 ــ أن تقدم المنشاة تبريراً مقبولاً للتغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.

إذا كانت السياسة المحاسبية الجديدة مخالفة لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو كانت المعالجة المحاسبية لتأثير التغير غير مقبولة وكان تأثير ذلك ذا أهمية نسبية عالية فيجب إصدار تقرير متحفظ أو تقرير معارض بسبب عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

وإذا لم يقدم العميل تبريراً معقولاً في السياسات المحاسبية فيجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجع.

وتنشأ تحفظات الاستمرار من المعرفة القائمة على أدلة الإثبات المؤهلة والكافية مما يمكن المراجع من وضع تحفظات تستند إلى أهمية التغيير النسبية ومدى تأثيره في مقارنة أرباح العام الحالي بالأعوام الماضية. وعندما يكون المراجع يراجع حسابات الشركة للمرة الأولى، فإنه لا يعرف الممارسات التي كانت في الأعوام الماضية بدقة، وعند ذلك تصبح عدم الإشارة إلى الاستمرار مبررة في تقريره. فضلاً عن ذلك فإن الممارسة الآن في الولايات المتحدة تتجه إلى عدم الإشارة في التقرير إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والاستمرار في تطبيقها، إلا إذا لاحظ المراجع عدم تطبيقها، أي أن السكوت عنها يعني أنها موجودة.

وهناك تغيرات لا تتطلب تحفظات في التقرير منها:

- تغيرات في التقديرات المحاسبية.
- تعديل أخطاء سابقة.

- التغير في شكل قائمة التغيرات أو أساسها في المركز المالي كعرض صافي التغير عوضاً عن عرض الأرصدة، أو التحول من أساس رأس المال العامل إلى الأساس النقدي.

- التغيرات في الشركات التابعة التي تؤثر في الميزانية الموحدة أو قائمة الدخل الموحدة لشركات المجموعة، كما في حالة شراء سيطرة في شركة جديدة، أو تصفية إحدى الشركات التابعة، أو بيع المساهمات فيها. وعلى أي حال فإن عدم الإفصاح عن مثل هذه التغيرات يعد مخالفاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

والجدير بالذكر انه إذا أقدمت على التغيير مما أدى إلى إخفاء الخسارة وإظهار الأرباح، فإن ذلك سيقابل بالرفض من قبل معظم المراجعين، كما في إحدى الشركات التي غيرت نسب الاستهلاك في العام الأخير واضعة مبررات اعتمدها مجلس الإدارة، مما أدى إلى تخفيف الأعباء على الأرباح، وأسهم مع أشياء أخرى في إظهار أرباح وهمية.

أما عندما يكون التغيير مبرراً من الناحية العملية ولم يكن الأخذ به لأغراض إظهار أرباح وهمية أو تهريب الأرباح فيمكن للمراجع أن يتفق فيه مع الإدارة، ومع ذلك يجب الإشارة إليه في التقرير مما يخلي مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى ولا يسبب ضرراً أو إحراجاً لإدارة الشركة. وهنا يجب إضافة فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي تسترعي الانتباه إلى موضوع التغيير وتشير إلى إيضاح في القوائم المالية يبين موضوع التغير بشكل تفصيلي. وفي هذه الحالة قد يصدر المراجع تقريراً نظيفاً، وهذا يمثل موافقة ضمنية على التغيير في السياسة المحاسبية. كأن ينص التقرير على فقرة إيضاحية كما يلي:

كما هو مبين في إيضاح رقم (×) حول القوائم المالية فقد قامت الشركة بتغيير طريقة احتساب تكلفة المخزون للسنة المنتهية في 2008/12/31.

تقرير متحفظ بسبب تغيير الشركة سياستها فيما يتعلق بتقويم الاستثمارات المالية.

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

في السابق كانت الشركة تقيم استثماراتها في الأسهم قصيرة الأجل بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

إلا أنها قامت باعتماد أسلوب التكلفة فقط من خلال السنة المالية المنتهية في 2008/12/31 وفيما لو تم تقويم هذه الاستثمارات بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل بحسب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لنقصت قيمة الاستثمارات والأرباح المحتجزة الظاهرة بالميزانية المرفقة بمبلغ..... ولنقصت الأرباح الصافية السنوية بمبلغ..... .

- **فقرة الرأي:**

باستثناء تأثير التغير في السياسات المحاسبية كما هو موضح في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة.

5) تحفظات بسبب عدم التأكد:

لقد ذكرنا عند الحديث عن التقرير النظيف أنه يمكن للمراجع في حال عدم القدرة على تقدير نتيجة بعض الأحداث الطارئة التي قد تؤثر في أحد عناصر القوائم المالية أن يصدر تقريراً نظيفاً لكنه يقوم بإضافة فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي.

كذلك يمكن للمراجع أن يصدر تقريراً تحفظياً ويعود تقدير ذلك للمراجع من جهة وللأهمية النسبية لهذا العنصر أو ذاك من عناصر القوائم المالية من جهة أخرى. وفي هذه الحالة يمكن كتابة مثل هذا التقرير على النحو التالي :

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

كما هو مبين في الإيضاح (أ) المكمل للقوائم المالية، فان الشركة طرف في دعوى قضائية يدعي فيها الغير أنها تعدت على حق الاختراع المسجل رسمياً باسمه و يطالب الغير بتعويضات مناسبة تتوافق مع استخدام الشركة لأفكار حق الاختراع في عملياتها الإنتاجية مع الأضرار التي تسببت بها نتيجة لذلك. والنتيجة النهائية لهذا الادعاء لن تتحدد

إلا بعد صدور الحكم القضائي النهائي، وإن الشركة لم تقم بتشكيل المخصص اللازم لمقابلة الالتزامات التي يمكن أن تترتب على هذه الدعوى القضائية.

- **فقرة الرأي:**

باستثناء ما جاء في الفقرة السابقة، برأينا إن القوائم المالية المشار إليها سابقاً تمثل العدالة.....

6) تحفظات بسبب عدم التأكد من استمرار المشروع:

يمثل خطر المقاضاة أهم المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة القانونية في العقود الأخيرة، وقد كانت الدعاوى المقامة ضد المراجعين في الأغلب تتم عقب إفلاس المشروع وعدم قدرته على الاستمرار في مزاولة نشاطه، وتتعرض الأطراف الأخرى البنوك التي تقدم القروض للمشروع قبل إفلاسه إلى خطر تبديد أموالها بسبب عدم معرفتها أن المشروع مقبل على الإفلاس، وكذلك المساهمون الذين يقبلون على شراء أسهم المشروع قبل إفلاسه، سواء كانت ناتجة من زيادة رأس المال، أم شراء أسهم من حملة سابقين باعوا أسهمهم في السوق المالي، وقد فقد المساهمون معظم قيمة أسهمهم بسبب إفلاس المشروع. وصار من الطبيعي أن يلجأ المتضررون من عدم استمرار المشروع إلى رفع الدعوى ضد المحاسب القانوني وهو الذي يمتلك سمة حسنة هو أو المنشأة التي يعمل من خلالها، كما لديه مال يمكنه من دفع تعويضات للمتضررين، بخلاف إدارة المشروع المفلس، التي تكاد تفقد سمعتها بسبب الإفلاس، وهي لا تملك في الغالب أموالاً تمكنها من دفع التعويض.

وقد اشتد تركيز الصحافة المالية، وعلت أصوات ممثلي المجتمع المالي في المؤسسات القانونية في الدول المتقدمة (الكونغرس الأمريكي) لاعتبار المحاسب القانوني مسؤولاً عن الإنذار المبكر وإعلام المجتمع المالي عن طريق تقريره عن القوائم المالية بإمكانية تعرض المشروع لخطر الإفلاس خلال العام القادم. وكان من الطبيعي أن تحاول المهنة التنصل من هذه المسؤولية لأسباب أهمها: إن مسؤولية المحاسب القانوني تتعلق أساساً بالقوائم المالية التي تعرض واقع المشروع الاقتصادي في نهاية العام ونتائج أعماله عن ذلك العام، فإذا كان إفلاس المشروع بسبب إفصاح مضلل تضمنته تلك القوائم المالية فإن مسؤولية المراجع تكمن في كشف التضليل الذي تتضمنه تلك القوائم المالية التاريخية

التي تتحدث عن عام مضى، فإذا كان سبب الإفلاس مثلاً مغالاة إدارة المشروع في تقويم المخزون السلعي وتسعيره بتكلفته التاريخية بالرغم من انخفاض أسعاره في السوق بسبب الكساد القائم أو تجاوز المدة لمنتجات المشروع، فإن من حق الأطراف المتضررة أن تطالب المراجع بأن يكتب في تقريره ملاحظة يبين فيها أن تسعير المخزون السلعي أدى إلى زيادة الإيرادات والأرباح وإخفاء الخسائر بمبلغ محدد وعليه أن يطلب من الإدارة استدراك هذا الخلل وعدم كتابة هذه الملاحظة إذا أعادت الإدارة النظر وعبرت عن خسائرها الفعلية قي القوائم المالية المنشورة، مما يجعل الأطراف المتضررة على بينة من أمرها قبل وقوع الضرر، أو قبل اتخاذ القرارات الخاصة بذلك.

وإذا كانت الإدارة قد عرضت حسابات المدينين بقيمها التاريخية المسجلة في الدفاتر دون تخفيض الديون المعدومة أو مخصصات الديون المشكوك فيها فمن حق الأطراف الأخرى أن تطالب المراجع بذكر مثل هذه المعلومات في تقريره عن القوائم المالية إذا رفضت الإدارة إجراء التصحيحات اللازمة.

وإذا تجاهلت الإدارة التزامات بشركاتها التابعة عند توحيد القوائم المالية كما في إفلاس ENRON فمن حق الأطراف الأخرى مطالبة المراجع بالإفصاح عن ذلك.

أما إذا كان الإفلاس ناجماً عن أمور تخرج عن نطاق القوائم المالية التاريخية وما تتضمنه من أرقام ووقائع فإن مطالبة المراجع بالتحذير من الإفلاس لأسباب تخرج عن نطاق القوائم المالية التاريخية فيه توسيع لمسؤولية المراجع التقليدية وتحميل المهنة مخاطر جديدة قد تعجز عن تحملها.

في ظل خطر المراجعة كما هو معروف حالياً، وقد مثلت نشرة معايير المراجعة SAS34 الصادرة عن AICPA هذا الموقف حين اعتبرت أن إعداد القوائم المالية هو من واجبات الإدارة التي يقع على عاتقها التأكد من ملاءمة الاستمرار في النشاط، إلا في حالة حصول المراجع على معلومات تفيد بعدم قدرة الشركة تحت المراجعة على الاستمرار.

إلا أن لجنة البورصة في أمريكا SEC أوضحت أن التحفظ في التقرير هو الملائم في حال وجود عدم تأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار (النشرة 90 لعام 1992) وأردفت النشرة 115 لعام 1970 بأن تحفظات المراجع حول الاستمرار لا تمكن الشركة من تسجيل أوراقها المالية لدى البورصة وحرمانها من التداول، وهذا من شأنه حماية

المجتمع المالي من خطر الإفلاس من خلال منع تداول أسهم الشركة ذات العلاقة وبالتالي عدم تمكن حملة الأسهم من التخلص من أسهمهم وبيعها إلى مساهمين جدد، بالإضافة إلى منعها من إصدار أسهم جديدة وزيادة رأس المال.

وقد كان رد فعل AICPA على نشرة معايير المراجعة SAS رقم 23 لعام 1963 أن نصحت المراجعين بأخذ عدم التأكد من الاستمرار في النشاط في الحسبان عند كتابة تقاريرهم.

وفي النشرة SAS2 لعام 1974 تم التأكيد على ضرورة اهتمام المراجعين بقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط وأن عليهم التحفظ في تقاريرهم أو الامتناع عن إبداء الرأي في حال وجود شك جوهري باستمرار النشاط.

وحين حاول AICPA استبعاد التحفظ الخاص بالاستمرار من التقرير في عام 1978 رفضت SES الفكرة حرصاً على حماية المجتمع المالي. مما دعى AICPA إلى تحديد الإجراءات واجبة الاتباع من قبل المراجعين في حال وجود مشكلات تتعلق بالاستمرار في النشاط في 1981. ثم أكد AICPA على هذا الاتجاه عام 1988 من خلال SAS59 التي بينت ضرورة دراسة المراجع مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، وطلبت قيام المراجع بتقويم قدرة المنشأة على الاستمرار وتقديم تحذير كاف من فشل وشيك الحدوث، وقد حافظت النشرات اللاحقة الصادرة عن AICPA على نفس الاتجاه بصورة عامة وقد جاءت التعديلات الأكثر أهمية في SAS7 لعام 1995التي منعت المراجع من استخدام لغة مشروطة عند إصدار التقرير كالقول مثلاً: في حال عدم حصول المنشأة على أسواق جديدة في المستقبل القريب فقد لا تتمكن من الاستمرار في ممارسة النشاط.

و قد بين المعيار الدولي رقم (700) المعدل أنه يجب على المراجع أن يقوم فرصة استمرار المشروع كأساس لإعداد القوائم عند تخطيط و إنجاز إجراءات المراجعة وفي تقويم نتائجها، لأن ذلك يساعد المراجع على ترسيخ مصداقية القوائم المالية. وفي حالة وجود شكوكاً متعددة وهامة بالنسبة للبيانات المالية فإنه يمكن للمراجع أن يعتبر أن من المناسب حجب الرأي بدلاً من إضافة تأكيد على فقرة الموضوع. ويمكن استنتاج

المؤشرات التي تدل على خطر الاستمرار بأن تكون فرضية استمرار المشروع موضع شك من البيانات المالية أو من مصادر أخرى وأهم هذه المؤشرات هي:

- **المؤشرات المالية:**

وضع المطاليب الصافية (صافي المطاليب المتداولة).

قرب موعد سداد القروض ذات الأجل المحدد دون وجود توقعات واقعية لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول الثابتة.

- نسب مالية سالبة.
- خسائر تشغيل كبيرة.
- تأخر أو عدم الاستمرار في توزيع حصص الأرباح.
- عدم القدرة على التسديد للدائنين بتواريخ الاستحقاق.
- صعوبة التقيد بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من التوريد بالاعتماد على عمليات التسليم عند الدفع بالنسبة للعلاقة مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج رئيسي ضروري أو تمويل استثمارات ضرورية أخرى.

- **المؤشرات التشغيلية:**

- تسرب موظفي الإدارة الرئيسين دون أن يحل محلهم أحد.
- فقدان السوق الرئيسة أو الامتياز أو الترخيص أو المورد الرئيسي.
- صعوبة في تأمين العمالة أو نقص التوريدات الهامة.

- **مؤشرات أخرى:**

- عدم التقيد بالمتطلبات القانونية لرأس المال أو المتطلبات الأخرى.
- الدعاوى القضائية ضد المشروع والتي قد ينتج عنها أحكام قضائية في حال نجاحها يصعب على المشروع الوفاء بها.

ولدى مشاهدة المراجع لهذه المؤشرات يجب عليه أن يجمع القرائن الكافية والملائمة محاولاً وحسب قناعته المهنية، تبديد الشك المتعلق بقدرة المشروع على

الاستمرار في التشغيل للمستقبل المنظور. ومن أجل ذلك يقوم المراجع بإجراءات مراجعة شاملة نذكر منها على سبيل المثال:

- تحليل ومناقشة الإدارة بالتدفقات النقدية والربح والتنبؤات الأخرى ذات العلاقة
- مراجعة الأحداث الواقعة بعد نهاية الدورة بالنسبة للبنود المؤثرة على قدرة المشروع في الاستمرار كمنشأة عاملة.
- تحليل و مناقشة آخر بيانات مالية مؤقتة متوفرة في المشروع.
- مراجعة شروط اتفاقيات السندات والقروض وتحديد ما إذا تم خرق أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان للإشارة إلى صعوبة التمويل.
- الاستفسار من محامي المشروع بخصوص القضايا والدعاوى.
- التأكد من وجود وقانونية وإمكانية تنفيذ ترتيبات توفير أو المحافظة على الدعم المالي مع الجهات الخارجية وتقويم قدرة تلك الجهات في توفير أموال إضافية.
- التحقق من مركز المشروع بخصوص طلبات الزبائن غير المنفذة.

وبعد إنجاز هذه الإجراءات وجمع المعلومات يجب على المراجع أن يقرر فيما إذا قد تبدد الشك المتعلق بفرضية استمرار المشروع بشكل مقنع ومرض، أو لا.

عندما يعتقد المراجع، حسب اجتهاده المهني، أنه قد جمع قرائن المراجعة الكافية لتأييد فرضية استمرار المشروع، فيجب أو يمكن أن يصدر تقريراً نظيفاً.

وعند ترجيح احتمال عدم الاستمرار يصبح على المراجع أن يختار بين بدائل ثلاثة: الأول إصدار تقرير متحفظ، والثاني رفض إبداء الرأي، والثالث إصدار تقرير معارض وفي حال تبني اتجاه التحفظ في التقرير يمكن كتابة التقرير على النحو التالي.

الفقرة التمهيدية: من دون تعديل.

فقرة النطاق: من دون تعديل.

- **فقرة إيضاحية:**

لقد حققت الشركة خسارة صافية مقدارها «.....» ل.س عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 وإن الخصوم المتداولة في تاريخ الميزانية تزيد على الأصول المتداولة

بمبلغ..... وإن إجمالي الخصوم في التاريخ نفسه يزيد على إجمالي الأصول بمبلغ.....

إن هذه الوقائع وغيرها كما هو موضح بالإيضاح رقم (أ) المكمل للقوائم المالية تشير إلى أن الشركة قد تصبح غير قادرة على الاستمرار في نشاطها كما أن القوائم المالية لا تتضمن التعديلات اللازمة لإعادة تقويم الأصول والخصوم وتصفيتها إذا ما أصبحت الشركة غير قادرة على الاستمرار.

- **فقرة الرأي:**

باستثناء آثار التعديلات اللازمة لإعادة تقويم وتصنيف الأصول والخصوم المشار إليها في الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية التي سبق الإشارة إليها تعرض بعدالة المركز المالي.....

وأخيراً قد يحدث أن يكون التقرير تحفظياً نتيجة سببين أو أكثر من أسباب التحفظات، فعلى سبيل المثال قد يتحفظ المراجع في تقريره بسبب القيود على المراجعة، كما يتحفظ بسبب عدم التأكد، وبسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وإن طريقة كتابة هذا التقرير يجب عندئذ أن تنسجم مع تعدد أسباب التحفظات، بحيث يشار إليها بأكثر من فقرة إيضاحية واحدة.

وإذا كانت التحفظات من الأهمية بحيث إن القوائم المالية تبدو مضللة على حالتها الراهنة، فقد يكون حجب الرأي أو إعطاء رأي معارض في القوائم، أكثر منطقية من التقرير التحفظي.

3 ـ التقرير المعارض (السالب): Adverse Openion

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير المعارض أو العكسي، ويصدره المراجع عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلاً عادلاً، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب على المراجع أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض، وكذلك يجب ألا تكون لديه تحفظات ذات أهمية تتعلق بمجال عملية المراجعة أو نطاقها.

ويتكون التقرير المعارض من أربع فقرات: الفقرة الأولى تمهيدية، الفقرة الثانية تغطي نطاق المراجعة وتتشابه عبارات هاتين الفقرتين مع فقرات التقرير النظيف. وفقرة إيضاحية تحتوي على أسباب الرأي المعارض مع بيان تأثير هذه الأسباب في القوائم المالية. ثم فقرة الرأي التي تنص على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله وتدفقاتها النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، دون الإشارة إلى تماثل مبادئ المحاسبة.

ويمكن عرض التقرير التالي على سبيل المثال:

لقد قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة..... كما هي في 2008/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي بهذه القوائم المالية اعتماداً على مراجعتنا.

حيث قمنا بمراجعتنا وفقاً للمعايير المقبولة عموماً. والتي تتطلب أن نقوم بتخطيط المراجعة وتنفيذها للتوصل إلى تأكيد معقول فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. كما تشمل المراجعة فحصاً اختبارياً للقرائن المؤيدة والإفصاحات الواردة في القوائم المالية. وتشمل المراجعة أيضاً تقويم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة المعدة من قبل الإدارة إضافة إلى تقويم العرض العام للقوائم المالية ونعتقد أن مراجعتنا تقدم أساساً معقولاً لإبداء رأينا.

وكما هو مبين في الإيضاح رقم (أ) المكمل للقوائم المالية فإن الشركة قد أظهرت الأصول الثابتة على أساس القيم الجارية وقامت باحتساب الاستهلاك على أساس هذه القيم. وفي رأينا إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تتطلب ظهور الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مطروحاً منها الاستهلاك محسوباً على أساس هذه القيم، وإن هذا الأسلوب في التقويم أدى إلى تضخيم قيمة الأصول الثابتة في الميزانية بمبلغ..... وأدى ذلك إلى إنقاص في الربح بمبلغ..... كما أدى ذلك إلى زيادة في قيمة تكلفة المبيعات بمبلغ.... مما أثر في رقم صافي الربح أيضاً وأثر في رقم المخزون السلعي الباقي في آخر المدة بمبلغ.....

نظراً لتأثير الأمور الواردة أعلاه في الفقرة السابقة، برأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة المركز المالي لشركة × × كما هي في 2008/12/31 و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

4- تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي): Disclaimer of Opinion

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع، من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. إن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

1- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المشروع على هذه النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إرادة إدارة المشروع أو المراجع نفسه.

2- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية.

3- عدم استقلالية مراجع الحسابات.

ويتكون التقرير من فقرات ثلاث: الفقرة الأولى تبين تعيين المراجع للقيام بعملية المراجعة وتحدد مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، الفقرة الثانية توضح الأسباب التي حدت بالمراجع إلى عدم إبداء الرأي، ثم الفقرة التي يتم فيها حجب الرأي. ويمكن عرض تقرير كهذا على النحو التالي:

▪ الفقرة التمهيدية:

لقد تم تعييني لمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة × × كما تظهر في 2008/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة.

▪ فقرة إيضاحية:

لم تقم الشركة بجرد المخزون في 2008/12/31 والظاهر في القوائم المالية المرفقة بمبلغ..... كما في 2008/12/31. كذلك فإنه لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات و

المعدات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في2008/12/31، هذا وإن طبيعة سجلات الشركة لا تمكن من تطبيق إجراءات مراجعة أخرى على المخزون أو الآلات والمعدات.

▪ فقرة حجب الرأي:

ولما كانت الشركة لم تقم بجرد المخزون، وحيث إننا لم نتمكن من تطبيق إجراءات المراجعة الأخرى بخصوص تحديد قيمة المخزون السلعي وتكلفة الآلات والمعدات، فإن نطاق عملنا لم يكن كافياً لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة القوائم المالية المرفقة.

وتجدر الإشارة إلى أن تقرير عدم إبداء الرأي ليس بديلاً لإصدار التقرير المعارض، فحين يتمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات التي تقنعه بعدم عدالة القوائم المالية، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، فيجب عليه إصدار رأي معارض (سالب). أما حين يمتنع عن إصدار مثل هذا الرأي السالب تهرباً من المسؤولية فيكون المراجع قد أخل بآداب السلوك المهني. أما حين يجد المراجع نفسه عاجزاً عن اتخاذ إجراءات كافية تمكنه من الوصول إلى قناعة بعدالة الإفصاح في القوائم المالية لتعرضه لضغوط تفقده استقلاله التام، أو بسبب وجود ظروف قاهرة، عندئذ لا بد له من الامتناع عن إبداء الرأي مبيناً ذلك بشكل واضح.

رابعاً: الأهمية النسبية و التقرير:

إن الأهمية النسبية للمخالفات في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، تؤثر في أحكام المحاسب القانوني عند تقرير نوع الرأي الذي يجب إصداره على هذه القوائم. إن الأهمية النسبية لموضوع المراجعة تعني الأهمية النسبية للمخالفة بالدرجة التي تؤثر في قرارات المستخدم الرشيد للقوائم المالية. وبصفة عامة، يمكن تلخيص مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بما يلي:

- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات غير ذات أهمية نسبية.
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.

- تقرير سالب إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر في صورة واضحة في عدالة القوائم المالية، أي أن المخالفات تنفي عدالة القوائم المالية.

والجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة عامة تحدد ما إذا كان عنصر معين يعد مهماً نسبياً أو غير مهم، وإن الأمر متروك للأحكام المهنية للمحاسب القانوني والتي تتأثر في طبيعة المخالفات وبحجم المشروع وغيرها من عوامل، حيث إن ما يعد هاماً في مشروع صغير ليس له أهمية تذكر في مشروع كبير. كما أن طبيعة العنصر و قيمته المادية لهما وزن في تقدير الأهمية النسبية من قبل المحاسب القانوني، فإذا ما قام المشروع مثلاً بتحميل قيمة العدد و الأدوات ذات التكلفة المنخفضة للمصروفات الإيرادية دون المصروفات الرأسمالية. أو قام بتقريب بعض الأرقام لغرض تصوير القوائم المالية، أو قام بتحميل جميع المصروفات الخاصة بالأدوات الكتابية للفترة المحاسبية دون رسملة ما تبقى منها في نهاية الفترة، فإن هذه المخالفات قد لا تعد مخالفات ذات أهمية نسبية كبيرة. ومن جهة أخرى فإن خطأ في رصيد النقدية بمبلغ (5000) ل.س مثلاً، أكثر أهمية من خطا قيمته (50000) ل.س في حساب مجمع الاستهلاك.

ويستخدم المراجع خطوات معرفة لتحديد النوع الملائم لتقرير المراجعة طبقاً لحالات معينة و هذه الخطوات هي :

1- تحديد ما إذا كان هناك ظروف تتطلب الخروج عن التقرير النظيف، ويظهر الجدول التالي الشروط الأكثر أهمية في هذا الوضع.

جدول يبين تقرير المراجعة في ظل الشروط التي تستدعي الخروج عن التقرير النظيف في ضوء مستويات الأهمية النسبية:

الشروط التي تستدعي إصدار تقرير نظيف مع تعديل الصياغة أو وجود فقرة تفسيرية	مستوى الأهمية النسبية	
	غير هام / لا يؤثر في القوائم المالية	هام / لا يؤثر في القوائم المالية
1- عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية بشرط ألا يكون التغيير انتهاكاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية
2- وجود شك بخصوص استمرار المشروع ملاحظة : كما يمكن للمراجع أن يصدر تقريراً يمتنع فيه عن إبداء الرأي.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية.
3- تبرير الخروج عن مبادئ المحاسبة.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية.
4- التأكيد على جوانب محددة.	نظيف	تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية.
5- استخدام مراجع آخر.	نظيف	تقرير نظيف مع تعديل الصياغة.
6- تقييد المجال بواسطة العميل	نظيف مع تقييد فقرة المجال وتقييد الرأي بكلمة ماعدا.	الامتناع عن إبداء الرأي.
7- عدم إعداد القوائم بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية.	نظيف مع إضافة فقرة جديدة وتقييد الرأي بكلمة ما عدا.	رأي سلبي.

2- تحديد مستوى الأهمية النسبية في كل حالة:

عند وجود ظروف تتطلب معها أن يتم الخروج عن شكل التقرير النظيف، ينبغي على المراجع أن يقيم الأثر المحتمل في القوائم المالية. فإذا كان هناك عدم التزام بالمبادئ المحاسبية أو كان هناك قيد على مجال عمل المراجع، يجب على المراجع أن يأخذ قراره في ضوء مستويات الأهمية النسبية (غير هام، هام، هام جداً) وفي جميع الحالات الأخرى بخلاف عدم استقلال المراجع، يجب التمييز بين ما هو هام وما هو غير هام. ويعد قرار المراجع عن الأهمية النسبية أمراً صعباً ويتطلب حكماً شخصياً من المراجع.

3- تحديد النوع الملائم للتقرير في ضوء كل من الموقف ومستوى الأهمية النسبية:

بعد أن يتم اتخاذ قرار فيما يتعلق بالنقاط السابقة، يكون من السهل تحديد نوع الرأي باستخدام مساعد للقرار. ويعتبر الجدول السابق مثالاً على مساعد القرار الذي يمكن استخدامه بافتراض أن المراجع قد استنتج وجود خروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإن هذا الخروج يتسم بالأهمية النسبية، ولكنه لا يتسم بالأهمية القصوى. وهنا فإن القرار الملائم يتمثل في إصدار تقرير نظيف مع إضافة فقرة تفسيرية تبين الخروج عن المبادئ المحاسبية. مع تضمين فقرتي المقدمة والمجال هذا الأمر.

4- كتابة تقرير المراجعة:

يوجد في أغلب منشآت المراجعة دليل عمل يصف تقارير المراجعة ويتضمن صياغة دقيقة للحالات المختلفة لمساعدة المراجع على كتابة تقرير المراجعة.

خامساً: التقرير عن القوائم المالية المقارنة:

تعرض بعض الشركات ميزانيات وقوائم توزيع مقارنة لعامين أو ثلاثة أعوام، وان تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ككل يتضمن سائر القوائم المقارنة والملاحظات والجداول المرفقة بها. وفي مثل هذه الحالة فإن تقرير المراجعة يجب أن يحدّث على أساس إعادة النظر في التقارير السابقة بحسب المعلومات التي حدثت خلال

الفترة الواقعة بين كتابة التقارير السابقة والتقرير الحالي عندما يكون المراجع مستمراً من الفترة الماضية إلى الفترة الحالية.

وقد بين المعيار الدولي رقم (710) أنه عندما يتم عرض المقارنات كقوائم مالية مقارنة، يجب أن يصدر المراجع تقريراً تتحدد فيه المقارنات على وجه الخصوص نظراً لأنه يتم التعبير عن رأي المراجع إفرادياً بشأن القوائم المالية المعروضة لكل فترة على حدة. ونظراً لأن تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة يطبق على قوائم مالية معروضة إفرادياً، فقد يعبر المراجع عن رأي متحفظ أو معارض أو يمتنع عن إبداء الرأي أو قد يضمن تقريره فقرة إيضاحية عن قوائم مالية واحدة أو أكثر ولدورة واحدة أو أكثر بينما يصدر تقريراً مختلفاً عن القوائم المالية الأخرى.

وعندما يقوم المراجع بإعداد التقرير عن القوائم المالية للدورة السابقة في سياق عملية المراجعة للدورة الحالية، وإصدار رأي يختلف عن الرأي الصادر سابقاً يجب عليه أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لإصدار الرأي المختلف وذلك من خلال فقرة تفسيرية (إيضاحية). وقد يحدث هذا عندما يكتشف المراجع أحداثاً أو ظروفاً تؤثر بشكل كبير في القوائم المالية للدورة السابقة خلال سير عملية المراجعة في الدورة الحالية وتتضمن حالات اختلاف الآراء ما يلي:

أ-رأي متحفظ في القوائم المالية للسنة الحالية مع سنة سابقة غير متحفظة في قوائمها.

ب-رأي متحفظ في القوائم المالية للسنة السابقة مع سنة حالية متحفظ على قوائمها للأسباب نفسها أو لأسباب إضافية.

جـ- رأي فيه تحفظ على القوائم المالية للسنة الحالية مع رفض إبداء الرأي في قائمة الدخل للسنة السابقة.

د- رأي غير متحفظ في ميزانية السنة الحالية مع رفض إبداء الرأي عن قوائم السنة المالية السابقة غير المراجعة.

هـ- رفض إبداء الرأي في قوائم السنة الحالية غير المراجعة مع عرض رأي عن قوائم السنة السابقة.

ويمكن توضيح مكونات التقرير عن القوائم المالية المقارنة على النحو التالي:

قد راجعت ميزانيتي الشركة ×× المؤرختين في2007/12/31 وفي2008/12/31 وكذلك قوائم الدخل وتوزيع الأرباح والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ كل منها وقد تمت المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً، وما تتطلبه الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية وما يطبق من إجراءات المراجعة الأخرى التي عددتها ضرورية طبقاً للظروف.

وفي رأيي، أن القوائم المالية التي سبقت الإشارة إليها تعرض بعدالة المركز المالي للشركة ×× في 2007/12/31 وفي 2008/12/31 وكذلك نتيجة أعمالها والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ كل ميزانية من هاتين الميزانيتين وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ويلاحظ أن التقرير السابق على القوائم المالية المقارنة هو تقرير نظيف عن الفترتين أن ذلك يعني أن المراجع قد أعاد إبداء الرأي في الفترة السابقة التي كان قد قام بمراجعتها من قبل. ومادام قد أعاد إبداء الرأي في الفترة السابقة فليس من الضروري أن يبدي الرأي نفسه الذي كان قد أبداه حينذاك إذا ما اقتضت الضرورة ذلك. فعلى سبيل المثال قد يكون المراجع قد أبدى رأياً متحفظاً بسبب عدم التأكد، على القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة عندما قام بمراجعتها حينذاك، ولكن عند قيامه بمراجعتها في الفترة الحالية في صورة القوائم المقارنة قد يجد أن أسباب عدم التأكد قد زالت، وفي هذه الحالة فإنه عند إعادة إبداء الرأي سيصدر فيها رأياً نظيفاً كما هو الحال في النموذج الذي عرض أعلاه.

كان الحديث أعلاه قيام المراجع نفسه بعملية المراجعة للفترة السابقة والحالية والسؤال الذي يطرح. ما هو الموقف إذا كانت القوائم المالية السابقة تمت مراجعتها من قبل مراجع آخر؟ في الواقع قد بين المعيار الدولي رقم (710) هذا الوضع كما يلي:

- قد يعيد المراجع السابق إصدار تقرير المراجعة عن الدورة السابقة مع المراجع الجديد الذي يصدر تقريراً فقط عن الدورة الحالية.
- يجب أن يصرح تقرير المراجع الجديد أن الدورة السابقة تمت مراجعتها من قبل مراجع آخر وأن يشير تقرير المراجع الجديد إلى مايلي:

1)- أن القوائم المالية للدورة السابقة راجعها مراجع آخر.

2)- نوع التقرير الصادر عن المراجع السابق وإذا كان التقرير معدلاً يجب ذكر أسباب التعديل.

3)- تاريخ ذلك التقرير.

والجدير بالذكر أن المراجع الحالي قد يكتشف بعض المخالفات التي تؤثر في القوائم المالية للدورة السابقة والتي كان المراجع السابق قد أصدر بشأنها تقريراً مطلقاً (نظيفاً). في مثل هذه الحالة يجب على المراجع الحالي أن يناقش هذه المسألة مع الإدارة وان يتصل بالمراجع السابق بعد حصوله على موافقة الإدارة ويقترح عليه إعادة عرض البيانات المالية للدورة السابقة.

فإذا وافق المراجع السابق على إعادة إصدار تقرير مراجعة حول القوائم المالية المعاد إصدارها وعرضها، يتبع المراجع الإرشادات المذكورة أعلاه.

أما في حال عدم موافقة المراجع السابق على إعادة إصدار تقرير مراجعة جديد عن القوائم المالية السابقة والتي قام بمراجعتها.فهنا يجب على المراجع الحالي إضافة فقرة إيضاحية إلى تقريره ويقوم هو بإجراء التعديلات المناسبة.

«قمنا أيضاً بمراجعة التعديلات المشروحة في الإيضاح × الملحق التي تم تطبيقها لإعادة عرض القوائم المالية العائدة لعام 2007. وفي رأينا تلك التعديلات مناسبة وضرورية ولقد طبقت بصورة سليمة».

وأخيراً قد تكون القوائم المالية السابقة غير مراجعة سواء من قبل المراجع الحالي أم أي مراجع آخر.

في مثل هذه الحالة يجب أن يصرح المراجع الحالي في تقريره أن القوائم المالية المقارنة غير مراجعة وان ذكر هذه العبارة في التقرير لا تعفي المراجع من مراجعة الأرصدة الافتتاحية للدورة الحالية وتقويمها وفي حال وجود أو اكتشاف تحريفات أو مخالفات في القوائم المالية السابقة والتي لم تخضع للمراجعة يجب على المراجع الحالي أن يطلب من الإدارة تعديل قيم السنة السابقة، أو أن يصدر تقريراً معدلاً مناسباً، إذا رفضت الإدارة القيام بالتعديل.

سادساً: التقرير عن القوائم المالية الموحدة:

تقتضي خدمات المراجعة أحياناً أن يعتمد المراجع الأصيل (الرئيسي) الذي كلف بمراجعة القوائم المالية، على خدمات مراجع آخر (أو عدد من المراجعين) لأداء أعمال المراجعة الواجب القيام بها. وفي مثل هذه الحالة يجب على المراجع الرئيسي أن يتحقق من القدرة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة المحددة له. ويمكن أن تكون بعض مصادر المعلومات لهذا التقويم العضوية المشتركة في المنظمة المهنية، أو الانتساب إلى شركة أخرى أو بالرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراجع الآخر. ويمكن أن تكمل هذه المصادر في حال الضرورة باستفسارات من المراجعين الآخرين أو من الغير....الخ أو بالمناقشات مع المراجع الآخر. وهذا ما أكد عليه معيار المراجعة الدولية رقم (600).

إن مثل هذا الوضع قد يحدث في حال قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية الموحدة لشركة مسيطرة وشركاتها التابعة، بحيث يقوم المراجع أو عدد من المراجعين الآخرين بمراجعة القوائم المالية لشركة أو عدد من الشركات التابعة، وقد يحدث الوضع نفسه في حال الشركات التي تمتلك فروعاً في عدد من الدول.

ففي مثل هذه الأحوال يتعين على المحاسب القانوني الأصيل إصدار تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الموحدة أو المجمعة وهنا له أن يختار أحد البدائل الثلاثة التالية:

أ- عدم الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر:

وفي هذه الحالة يتضمن عدم الإشارة إلى المحاسب القانوني الآخر، تحمل المراجع كامل المسؤولية عن التقرير في الأجزاء التي راجعها هو أو زميله أو زملاؤه. ويحصل ذلك عادة عندما يقوم المراجع الأصيل باختيار المراجع الآخر أو بمراجعة أوراق العمل التي قام بها، أو نتيجة ثقته ومعرفته بالمراجع الآخر واستقلاليته.

فهنا يجب على المراجع الرئيسي وكما بين المعيار الدولي رقم (600) أن ينصح المراجع الآخر بما يلي:

1 ــ متطلبات الاستقلال المتعلقة لكل من المؤسسة والجزء وأن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال.

2 ــ الاستفادة المتوقعة من عمل المراجع الآخر وتقريره وان يقوم بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهم في مرحلة التخطيط الأولية للمراجعة. يجب أن يبلغ المراجع الرئيسي المراجع الآخر ببعض الأمور مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحاً والبرنامج الزمني لإنهاء عملية المراجعة.

3 ــ متطلبات المحاسبة والمراجعة والتقرير والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها. فضلاً عن ذلك يمكن للمراجع الرئيسي أن يناقش إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع الآخر، ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المراجع الآخر.

ويستطيع المراجع الرئيسي التحقق من ذلك من خلال قيامه بزيارة ميدانية. وتتوقف طبيعة الإجراءات وتوقيتها ونطاقها على ظروف الارتباط ومعرفة المراجع الرئيسي بالكفاءة المهنية للمراجع الآخر. ويمكن تقرير هذه المعرفة عبر مراجعة أعمال المراجعة السابقة للمراجع الآخر.

ولا تختلف طريقة كتابة هذا التقرير عن التقارير التي سبقت الإشارة إليها والتي يمكن أن تأخذ النموذج التالي:

▪ *تقرير المراجعة:*

لقد راجعنا الميزانية العمومية الموحدة لشركة × × وشركاتها التابعة في 2008/12/31 وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية الموحدتين للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي في هذه القوائم المالية استناداً إلى مراجعتنا.

لقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً. تتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط المراجعة وتنفيذها للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي خطأ جوهري. إن المراجعة تشمل فحصاً، على أساس اختباري للأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، كما تشتمل المراجعة على تقويم الأصول المحاسبية المستخدمة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة وتقويم العرض العام للقوائم المالية. وفي اعتقادنا إن مراجعتنا توفر أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا في تلك القوائم المالية.

برأينا أن القوائم المالية الموحدة المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة المركز المالي لشركة ×× وشركاتها التابعة كما في 2008/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبية المقبولة عموماً.

ب- الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر:

إن إشارة المحاسب القانوني الأصيل، عند كتابة تقريره إلى أجزاء العمل التي قام بها محاسب قانوني آخر تحدد مسؤولية كل منهم عن الأعمال التي قام بها. إن مثل هذا التقرير يطلق عليه اسم التقرير المتقاسم، على الرغم أنه يوضع من قبل المحاسب القانوني الأصيل فقط. ويتم إتباع هذا البديل غالباً، في الأحوال التي يقوم فيها العميل بتعيين المحاسب القانوني الآخر. ويجب أن يشير التقرير المتقاسم إلى أجزاء العمل التي قام بها المحاسب القانوني الآخر معبراً عنها بنسبة مئوية أو وحدات نقدية.

ويمكن كتابة مثل هذا التقرير على النحو التالي:

«ولقد راجعنا الميزانية العمومية الموحدة للشركة ×× وشركاتها التابعة كما تبدو في 2008/12/31 وكذلك قائمة الدخل وقائمة التوزيع وقائمة التدفق النقدي الموحدة عن الفترة المنتهية في 2008/12/13. إن هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي في هذه القوائم المالية استناداً إلى مراجعتنا. وإننا لم نراجع القوائم المالية للشركة التابعة الواقعة في الأردن التي يمثل إجمالي أصولها وإيراداتها نسبة 25 %،30 % على التوالي من إجمالي أصول الشركة المسيطرة وإيراداتها. لقد تمت مراجعة هذه القوائم المالية لهذه الشركة من قبل مراجعين آخرين وقد تم تزويدنا بتقريرهم حول هذه القوائم. وإن رأينا في القوائم المالية لهذه الشركة التابعة التي هي جزء من القوائم الموحدة يعتمد فقط على التقرير الصادر من قبل المراجعين الآخرين ».

لقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً. تتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط المراجعة وتنفيذها للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تضليل أو مخالفة جوهرية. إن المراجعة تشمل فحصاً، على أساس اختباري، للأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، كما تشتمل المراجعة على تقويم للأصول المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي قامت بها

الإدارة وتقويم العرض العام للقوائم المالية. وفي اعتقادنا أن مراجعتنا وتقرير المراجعين الآخرين يوفران أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا حول القوائم المالية. اعتماداً على أعمال المراجعة التي قمنا بها وعلى تقرير المراجعين الآخرين، برأينا إن القوائم المالية الموحدة المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي لشركة ×× وشركاتها التابعة كما هي في 2008/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ الميزانية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

جـ - إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي:

إن المراجع في الأصل غير ملزم بأن يعتمد على تقرير المراجعة الصادرة عن مراجع آخر قام بمراجعة بعض أجزاء نشاط العميل، ومن حقه أن يطالب بان يقوم هو نفسه بمراجعة هذه الأجزاء. وإذا ما رفض العميل طلب المراجع الرئيسي بمراجعة هذه الأجزاء فإن هذا الرفض يعد تقييداً لمجال عملية المراجعة، الأمر الذي يتطلب إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ويتوقف خيار المراجع لواحد من هذين البديلين، على التقديرات الشخصية للمراجع وحكمه المهني.

كذلك بين المعيار الدولي رقم «600» أنه إذا لم يستطع المراجع الرئيسي الاستفادة من عمل المراجع الآخر وأنه غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المراجع من قبل المراجع الآخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظراً لوجود قيد على نطاق عملية المراجعة. ولا تختلف طريقة كتابة هذا التقرير عن التقارير التي سابقت الإشارة إليها.

سابعاً: الأحداث اللاحقة و تقرير المراجعة:

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في المعيار الدولي رقم «560» يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع. وعلى المراجع مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة في البيانات المالية وفي تقرير المراجعة.

وتقسم الأحداث اللاحقة كما جاءت في المعيار الدولي إلى:

1- أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المراجع:

على المراجع تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، قد تم تشخيصها. وتطبق هذه الإجراءات، إضافة إلى الإجراءات العادية و التي قد تتطلبها معاملات خاصة تحدث بعد نهاية الفترة، مثلاً اختبار لغرض الحصول على أدلة إثبات لأرصدة الحسابات في نهاية الفترة، مثلاً اختبار قطع الحسابات للمخزون وتسديدات الزبائن. ومع ذلك فإن المراجع لا يقوم بإجراء عملية فحص مستمرة لكافة الأمور التي سبقت وإن طبق عليها إجراءات أتت بنتائج مرضية.

وإن إجراءات تشخيص الأحداث التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية تشمل ما يلي:

- فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد حددت.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان المراجعة واللجان التنفيذية المنعقدة بنهاية الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك التاريخ.
- قراءة أحدث القوائم المالية الفصلية المتوفرة للمنشأة، وكذلك الموازنات وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة.
- الاستفسار، أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة، من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات.
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أحداث لاحقة قامت والتي قد يكون لها تأثير في القوائم المالية. ومن أمثلة ذلك :

آ- الموقف الحالي للعناصر التي يتم احتسابها اعتماداً على معلومات أولية.

ب- إذا كانت هناك التزامات جديدة أو قروض أو ضمانات تم الدخول فيها.

جـ- إذا تم فعلاً أو خطط لإصدار أسهم أو سندات جديدة.

د- إذا كانت هناك أصول صودرت أو أتلفت نتيجة حريق أو فيضانات.

هـ- عما إذا كانت هناك أوراق تجارية خصمت قبل تاريخ استحقاقها.

حيث إنه إذا علم المراجع بالأحداث التي لها تأثير هام على القوائم المالية، فعليه دراسة إذا كانت مثل هذه الأمور قد تم التعرف إليها بشكل مناسب، والإفصاح عنها بشكل ملائم في القوائم المالية.

2- حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:

هنا لا يتحمل المراجع أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لطرح أي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقرير المراجع. أما خلال الفترة من تاريخ التقرير حتى تاريخ إصدار القوائم المالية فإن مسؤولية إعلام المراجع بالوقائع التي قد تؤثر في القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة. وعند إطلاع المراجع، بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية، على حدث قد يؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية، ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الوضع مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب.

وفي حال قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمراجع بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على البيانات المالية المعدلة. لذا ينبغي على المراجع أن يقوم بالإجراءات التي سبق وتم ذكرها في النقطة السابقة وفي حال عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، على الرغم من قناعة المراجع بضرورة التعديل، وفي حال إرساله تقريره إلى المنشأة، يجب عليه إصدار تقرير متحفظ أو سلبي. أما إذا كان تقرير المراجعة قد تم إرساله للمنشأة، فهنا يجب على المراجع إعلام الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بعدم إصدار القوائم المالية والتقرير المتعلق بها إلى الأطراف المستفيدة منها.

وفي حال عدم استجابة الإدارة لطلب المراجع، ينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، وهذا يتوقف على حقوق المراجع القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

3- حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية:

لا يترتب على المراجع، بعد إصدار القوائم المالية، أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بتلك القوائم المالية.

وفي حال معرفة المراجع بأية واقعة كانت موجودة بتاريخ تقرير المراجعة، والتي كانت قد تسبب قيام المراجع بتقييد تقريره لو كان علم بها في ذلك التاريخ، في هذه الحالة فإن على المراجع دراسة عما إذا كانت هناك حاجة لتعديل القوائم المالية، ثم يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذه الإجراء المناسب في تلك الظروف.

فإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعليه القيام بإجراءات المراجعة الضرورية في تلك الظروف، وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً، مع تقرير المراجع المرفق بها، بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة.

حيث ينبغي أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة بالتعديل، مشدداً على توضيح أسباب تعديل القوائم المالية الصادرة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً. ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على القوائم المالية المعدة.

وإذا لم تقم إدارة الشركة باتخاذ الخطوات الضرورية والمتمثلة بإعلام أية جهة استلمت القوائم المالية السابقة، وبتعديل القوائم المالية والتي يعتقد المراجع بضرورة تعديلها، فإن عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة الشركة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره. ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المراجع القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

ثامناً: التقارير الأخرى التي يعدها المراجع:

بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يقوم المراجع أحياناً بأداء خدمات أخرى تتطلب إصدار أنواع متعددة من تقارير يتفق كل منها مع طبيعة كل خدمة. من هذه الخدمات:

- إبداء الرأي حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- إعداد القوائم المالية.
- المراجعة المحدودة للقوائم المالية.
- تطبيق إجراءات يتفق عليها على عناصر القوائم المالية كلها أو بعضها.
- التقيد بالاتفاقيات التعاقدية.

وقد بين المعيار الدولي رقم «800» العناصر الرئيسة لتقرير المراجع عن ارتباطات المراجعة ذات الغاية الخاصة، باستثناء التقرير عن القوائم المالية الملخصة، وهي الآتية و التي تكون بالترتيب التالي عادة:

آ- العنوان.

ب- الجهة التي يوجه إليها التقرير.

جـ- تحديد البيانات المالية المدققة التي استخرج منها ملخص البيانات المالية.

د ـ الإشارة إلى تاريخ التقرير في البيانات المالية غير الظاهرة ونوع الرأي في التقرير.

هـ ـ إعطاء الرأي حول فيما إذا كانت المعلومات المدرجة في ملخص البيانات المالية متماثلة مع البيانات المالية المدققة التي استخرجت منها.

و ـ بيان أو إشارة إلى الملاحظة المدرجة في ملخص البيانات المالية، تشير إلى أنه لغرض الحصول على فهم أفضل لأداء المنشأة ومركزها، ولنطاق عملية المراجعة المنجزة، فإن ملخص البيانات يجب أن يقرأ بالتزامن مع البيانات المالية الكاملة وتقرير المراجع حولها.

ز- تاريخ التقرير.

ح- عنوان المراجع.

ط- توقيع المراجع.

ومن الأفضل مراعاة معيار التوحيد في شكل تقرير المراجع ومضمونه نظراً لأن هذا من شأنه زيادة فهم المستخدم له وتعزيزه.

1 - التقارير حول قوائم مالية معدة وفقاً لأسس محاسبية شاملة غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

ويعرف معيار التدقيق الدولي رقم(800) الأساس المحاسبي الشامل بأنه مجموعة القواعد و المعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية بحيث تنطبق على جميع العناصر الهامة ويلقى هذا الأساس المحاسبي تأييداً كبيراً. يجوز إعداد قوائم مالية لغرض خاص وفقاً لأساس محاسبي شامل غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ولا يمكن اعتبار

مجموعة من الأعراف المحاسبية التي توضح لتناسب تفضلات إفرادية أساساً محاسبياً شاملاً.

ومن أمثلة الأسس المحاسبية الشاملة و التي نصت عليها نشرة معايير المراجعة رقم (14) وهي:

آ- الأساس الضريبي.

ب- الأساس النقدي.

جـ- أسس محددة من قبل السلطات التشريعية أو التنظيمية.

د- أسس تعتمد على معايير وقواعد معتمدة ومؤيدة ويلتزم العميل باتباعها في المحاسبة على العناصر الجوهرية بالقوائم المالية مثل طرق المحاسبة في ظل التضخم.

هذا ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم (800) أن يشتمل تقرير المراجع حول القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس المحاسبي شامل على فقرة تبين الأساس المستخدم أو أن يشير إلى إيضاح في القوائم المالية يبين هذا الأساس.

كما يجب أن يبين رأي المراجع فيما إذا تم إعداد القوائم المالية، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لهذا الأساس المحاسبي الشامل.

وفيما يلي نموذج تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي :

- **الفقرة التمهيدية:**

لقد راجعنا بيان الأصول والخصوم المرفق الناتج عن المعاملات النقدية لشركة ×× كما هي في 2008/12/31 وبيان الإيرادات المقبوضة والمصاريف المدفوعة المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ. هذه القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة. إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي على هذه القوائم المالية استناداً إلى مراجعتنا.

- **فقرة النطاق:**

من تعديل تشبه هذه الفقرة فقرة النطاق في تقرير المراجعة العادية.

- **فقرة إيضاحية:**

كما هو مبين في إيضاح رقم «آ» حول القوائم المالية فقد تم إعداد هذه القوائم المالية وفقاً للأساس النقدي. وهو أساس محاسبي شامل يختلف عن مبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

- **فقرة الرأي:**

برأينا إن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة، ومن النواحي الجوهرية كافة، الأصول والخصوم الناتجة عن المعاملات النقدية لشركة ×× كما هي في 2008/12/31 والإيرادات المقبوضة والمصاريف المدفوعة للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح رقم «آ».

2- تقرير حول إعداد القوائم المالية:

تتضمن عملية إعداد القوائم المالية على عرض المعلومات المالية المقدمة من قبل الإدارة على شكل قوائم وهذا الأمر يتطلب من المراجع أن يقوم بجمع المعلومات المالية وتلخيصها وتصنيفها دون الحاجة إلى اختبار الفرضيات التي تستند إليها هذه المعلومات، وعليه فإن الإجراءات التي يقوم بها المراجع لا تهدف ولا تمكن من إعطاء أية تأكيدات حول القوائم المالية.

يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (200) الخاص بإعداد المعلومات المالية من المحاسب إصدار تقرير حول عملية إعداد المعلومات المالية. ويجب أن يظهر هذا التقرير أن المحاسب لم يقم بمراجعة هذه القوائم المالية وأنه لا يبدي أي رأي حولها. كما يجب أن يؤشر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية بعبارة (غير مراجعة).

وفيما يلي مثال على تقرير إعداد قوائم مالية:

«بناءً على المعلومات المقدمة من إدارة الشركة، فلقد قمنا بإعداد الميزانية العمومية كما هي في 2008/12/31 لشركة × × وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة عموماً الخاصة بإعداد القوائم المالية. إن المعلومات المالية المرفقة هي من مسؤولية إدارة الشركة. إننا لم نراجع هذه المعلومات وعليه فإننا لا نعطي أية تأكيدات عليها».

3- التقارير حول المراجعة المحدودة للقوائم المالية:

توفر المراجعة المحدودة تأكيدات معتدلة حول ما إذا كانت المعلومات موضوع المراجعة خالية من أي خطأ جوهري، ويتم التعبير عن ذلك بصورة تأكيد سلبي. إن عملية المراجعة المحدودة أضيق في نطاقها من عملية المراجعة العادية ولا توفر كل الأدلة التي تتطلبها المراجعة حيث تشتمل المراجعة المحدودة أساساً على استفسارات من المسؤولين وعلى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على القوائم المالية ولذلك فإن على المراجع عند إصداره تقرير المراجعة المحدودة حول القوائم المالية أن يشير بوضوح إلى أنه لم يراجع هذه القوائم بهدف إبداء رأي بعدالة هذه القوائم. إلا انه يبين في تقريره فيما إذا وصل إلى علمه استناداً إلى مراجعته المحدودة، ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية لا تظهر بصورة عادلة من النواحي الجوهرية كافة وفقاً لإطار تقديم القوائم المالية المعتمد.

و فيما يلي تقرير حول القوائم المالية و المراجعة مراجعة محدودة.

«لقد قمنا بمراجعة محدودة للميزانية العمومية المرفقة لشركة × × كما تبدو في 2008/12/31 و قائمة الدخل و كذلك قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن مسؤوليتنا هي إصدار تقرير حول هذه القوائم المالية استناداً إلى أعمال المراجعة المحدودة التي قمنا بها.

لقد تمت مراجعتنا المحدودة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً الخاصة بالمراجعة المحدودة و التي تتطلب أن نقوم بتخطيط أعمال المراجعة المحدودة وتنفيذها بهدف الحصول على قناعة معتدلة بأن القوائم المالية لا تتضمن أية أخطاء جوهرية. تقتصر أعمال المراجعة المحدودة أساساً على استفسارات من المسؤولين وعلى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على القوائم المالية، وعليه فإن هذه الأعمال توفر تأكيدات بمستوى أقل مما توفره أعمال المراجعة. إننا لم نقم بأعمال مراجعة و عليه فإننا لا نبدي رأياً حول مراجعة القوائم المالية المذكورة أعلاه. استناداً إلى مراجعتنا المحدودة فإنه لم يصل إلى عملنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية المرفقة لا تظهر بصورة عادلة من النواحي الجوهرية كافة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً».

4- التقارير عن بعض عناصر القوائم المالية:

قد يكلف المراجع بمهمة القيام بإجراءات متفق عليها وعلى إجراءات خاصة لبعض عناصر القوائم المالية (مثل الذمم المدنية والدائنة، المشتريات...) أو أحد القوائم المالية (مثل قائمة الدخل).

وعند قيام المراجع بهذه المهمة يجب عليه اتباع كل من المعايير العامة ومعايير العمل الميداني للمراجعة وكذلك المعيار الثالث والرابع من معايير تقارير المراجعة.

حيث يجب أن يبين التقرير المتعلق بالإجراءات المتفق عليها الهدف من هذه الإجراءات كما يجب أن يشتمل على وصف واف لها حتى يتمكن المستخدم من فهم طبيعة العمل المنفذ ومداه.

ونورد مثالاً على ذلك بالنسبة إلى الذمم المدنية :

تقرير بالنتائج التي تم التوصل إليها إلى الجهة التي وكلت المراجع.

لقد قمنا بالإجراءات المتفق عليها معكم، والمبينة أدناه والمتعلقة بالذمم المدنية لشركة × × كما هي في 2008/12/31 والمبينة في الجداول المرفقة. لقد تم تنفيذ هذه المهمة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً الخاصة بمهمات الإجراءات المتفق عليها. لقد تم القيام بهذه الإجراءات بهدف مساعدتكم على تقويم صحة الذمم المدنية.

فيما يلي ملخص بهذه الإجراءات:

1- لقد حصلنا على ميزان مراجعة للذمم المدنية معد من قبل شركة × × وفحصنا صحة الجمع وقمنا بمقارنة المجموع بالرصيد الوارد في حساب الأستاذ العام.

2-قمنا بمقارنة القائمة المرفقة للزبائن الرئيسيين والمبالغ المستحقة في2008/12/31 بالأسماء و المبالغ الواردة في ميزان المراجعة.

3- حصلنا على كشوف بحسابات الزبائن و طلبنا من الزبائن تبيان أرصدتهم المستحقة لنا في 2008/12/31.

4- قمنا بمقارنة هذه الكشوف أو تأييدات المبالغ المشار إليها في (2) أعلاه.

وبالنسبة للمبالغ التي لم تتطابق حصلنا على تسويات لها من شركة ×× وفيما يتعلق بالتسويات التي حصلنا عليها قمنا بحصر الفواتير المعلقة. الإشعارات المدنية والشيكات المعلقة التي تزيد قيمتها على × × × × ل.س. وقمنا بفحص الفواتير والإشعارات

المستلمة لاحقاً و الشيكات المقبوضة لاحقاً وتأكدنا بأنه كان من المفروض فعلاً إدراجها كبنود معلقة في التسويات.

فيما يلي نبين النتائج التي توصلنا إليها :

1. بخصوص البند رقم (1) أعلاه، وجدنا أن الجمع كان صحيحاً وأن إجمالي المبلغ مطابق.
2. بالنسبة إلى البند رقم (2) أعلاه، وجدنا أن المبالغ التي تمت مقارنتها مطابقة.
3. وفيما يتعلق بالبند رقم (3)أعلاه، وجدنا أن هنالك كشوفاً بحسابات جميع الزبائن.
4. فيما يتعلق بالبند رقم (3)أعلاه، حددنا المبالغ المطابقة وبالنسبة للمبالغ غير المطابقة وجدنا أن الشركة ×× قد أعدت التسويات اللازمة وأن الإشعارات المدنية والفواتير والشيكات المعلقة التي تزيد على مبلغ «..... » ل.س. قد تم إدراجها بصورة صحيحة كبنود تسوية فيما عدا الاستثناءات التالية:

نظراً لأن هذه الإجراءات لا تمثل مراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً، فإننا لا نبدي أية تأكيدات حول الذمم المدنية كما هي في2008/12/31.

وفيما لو قمنا بإجراءات إضافية أو مراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة فقط المقبولة عموماً فإنه قد تصل إلى علمنا أمور من الواجب إعلامكم بها.

إن تقديرنا هذا معد للأهداف المبنية في الفقرة الأولى أعلاه ولمعلوماتكم فقط ولا نجيز استخدامه لأية أغراض أخرى أو توزيعه على جهات أخرى. إن هذا التقرير يتعلق بالحسابات والبنود المحددة أعلاه ولا يشمل أية قوائم مالية لشركة××.

التاريخ : **المراجع**

العنوان :

وفي اعتقادنا أن مراجعتنا توفر أساساً معقولاً نستند إليه في إبداء رأينا في تلك القوائم المالية. لقد حصلنا على المعلومات والإفصاحات التي رأيناها ضرورية لأداء مهمتنا على وجه مرض.

▪ فقرة الرأي:

برأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة، من النواحي الجوهرية كافة المركز المالي لشركة ×× كما هي في 2008/12/31 ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

برأينا، أن الشركة تحتفظ بسجلات محاسبية نظامية وان الجرد قد أجري وفقاً للأصول المرعية وأن القوائم المالية التي يتضمنها تقرير مجلس الإدارة تتفق مع تلك الدفاتر والسجلات وأنه لم يصل إلى علمنا أية مخالفات لأحكام القوانين والأنظمة وخاصة قانون الشركات أو للنظام الأساسي للشركة على وجه يؤثر مادياً في نشاط الشركة أو مركزها المالي.

ومن التقارير الخاصة الأخرى التقرير الذي يقدمه المراجع عن المعلومات الإضافية المرفقة بالقوائم المالية، وتقارير القوائم المالية المختصرة، وتقارير القوائم المالية الشخصية.

ومن الطبيعي أن يتفق كل من هذه التقارير مع طبيعة المراجعة التي يقوم بها المراجع والمسؤولية التي يأخذها على عاتقه نتيجة هذه المراجعة.

تاسعاً: أوراق المراجعة:

1- مفهوم و أهداف أوراق المراجعة:

جاء في المعيار الدولي رقم (230) على المراجع توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن بان عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، وعلى المراجع تهيئة أوراق المراجعة بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهماً عاماً لعملية التخطيط. وتمثل أوراق المراجعة الأوراق المعدة من قبل المراجع، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة. وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

بينما تعرفها النشرة رقم (41) من معايير المراجعة الأمريكية على أنها السجلات التي يحتفظ بها المراجع والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والاختبارات التي تم تنفيذها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها من خلال المراجعة. ويجب أن تحتوي أوراق المراجعة (العمل) على كافة المعلومات التي يرى المراجع ضرورتها لأداء المراجعة على نحو ملائم ولتوفير الدعم لتقرير المراجعة.

وتتمثل أهداف أوراق المراجعة بما يلي:

آ- مساعدة المراجع على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة.

ب- تعدّ الأساس لتخطيط المراجعة.

جـ-تعدّ سجلاً للأدلة التي تم تجميعها و نتائج الاختبارات.

د- تعدّ الأساس لفحص المشرفين والشركاء.

هـ- تعدّ الأساس لإعداد تقرير المراجعة.

إلى جانب هذه الأهداف يوجد استخدامات متعددة لأوراق المراجعة. حيث يمكن استخدامها كأساس لإعداد الإقرار الضريبي وكأساس لإعداد تقارير متعددة. كما أنها تستخدم كمصدر للمعلومات التي تمكن من تحقيق الاتصال مع كل من لجنة المراقبة والإدارة بخصوص أمور عديدة مثل ضعف نظام الرقابة الداخلية أو التوصيات المتعلقة بالتشغيل. كما يمكن استخدامها كإطار مرجعي مفيد لتدريب المراجعين والمساعدة في تخطيط وتنسيق عمليات المراجعة التالية.

2- شكل أوراق المراجعة ومضمونها.

ذكر المعيار الدولي رقم (230) أنه ينبغي على المراجع تسجيل المعلومات بتخطيط عملية المراجعة، في أوراق العمل، إضافة إلى تسجيل طبيعة نطاق إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وتوقيعها، وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها ويجب أن تحتوي أوراق المراجعة على مبررات المراجع لكافة الأمور العامة والتي تحتاج إلى قيام المراجع بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها ويعدّ مدى حجم أوراق المراجعة أمراً من أمور التقدير المهني نظراً لأنه ليس من الضروري أن يتم

توثيق جميع الأمور التي يدرسها المراجع. وعند تقدير مدى حجم أوراق المراجعة التي ينبغي تهيئتها والاحتفاظ بها، فإنه من المفيد للمراجع أن يأخذ في الحسبان المسائل الضرورية التي يجب توفيرها لمراجع آخر، ليس له سابق تجربة بعملية المراجعة تلك، لفرض إعطاء فهم لعملية المراجعة التي تمت، والأسس التي تم الاستناد إليها في اتخاذ القرارات الرئيسة، وليس لمعرفة تفاصيل أوجه عملية المراجعة. وإن شكل أوراق المراجعة ومضمونها يتأثران بأمور عديدة هي:

- طبيعة المهمة المكلف بها.
- شكل تقرير المراجع.
- طبيعة أعمال المنشأة وتعقيداتها.
- طبيعة النظام المحاسبي وحالته، ونظام الرقابة الداخلية للعميل.
- الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون.
- المنهجية و التقنية الخاصة المستعملة خلال عملية المراجعة.
- على أية حال فإن المعيار الدولي رقم (230) قد حدد بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم أوراق المراجعة ومحتواها نذكر منها:

1. يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة.
2. يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخاً من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة.
3. معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية كذلك البيئة القانونية التي تعمل ضمنها المؤسسة.
4. القرائن التي تثبت عملية التخطيط بما فيها برنامج المراجعة وأية تعديلات أيضا.
5. القرائن التي تثبت تقويم نظام الرقابة الداخلية وفحصه.
6. القرائن التي تثبت تقويم الخطر المتأصل وتقويم خطر الرقابة وأية تعديلات لها.
7. القرائن التي تثبت اعتماد المراجع على المراجعة الداخلية والنتائج التي وصلت إليها.
8. تحليلات العمليات والأرصدة.
9. تحليلات النسب والاتجاهات العامة.

10. سجل لطبيعة إجراءات المراجعة المنجزة وتوقيتها ونطاقها والنتائج من هذه الإجراءات.
11. قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه وتدقيقه.
12. إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات المراجعة وإلى الوقت الذي نفذت به.
13. تفاصيل الإجراءات المطبقة الخاصة بالفروع أو المنشآت التابعة التي تدقق قوائمها المالية من قبل مراجعين آخرين.
14. نسخ من الخطابات مع المراجعين الآخرين والخبراء والأطراف المستقلة الأخرى.
15. نسخ من الرسائل أو المذكرات الخاصة بأمور المراجعة المرسلة للعميل. أو المناقشة معه بما في ذلك شروط الارتباط و نقاط الضعف الهامة نسبياً في الرقابة الداخلية.
16. رسائل الإقرارات المستلمة من العميل.
17. النتائج التي توصل إليها المراجع و المتعلقة بالجوانب الهامة لعملية المراجعة، بما في ذلك كيفية حل أو معالجة الاستثناءات أو الأمور غير العادية،إن وجدت، وتم اكتشافها في أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
18. نسخ عن القوائم المالية و ميزان المراجعة الشامل وتقرير المراجع.

3- تصنيف أوراق العمل (المراجعة):

تصنف أوراق العمل من قبل المراجع عادة بملفين لكل عميل، الملف الأول منهما يطلق عليه اسم الملف الدائم ويحتوي على بيانات تتميز بالديمومة النسبية لا تتغير باستمرار، أما الملف الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري، ويحتوي على جميع أوراق العمل التي تخص الفترة الخاضعة للمراجعة.

أ- الملف الدائم:

يحتوي الملف الدائم على البيانات و المستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية و التي لا تتغير على أساس سنوي. إن هدف الاحتفاظ بالملف الدائم يتلاءم مع طبيعة البيانات والمستندات التي يحتوي عليها حيث إنه يستخدم للتعرف على طبيعة نشاط العميل والتنظيم الإداري والمالي والمحاسبي الخاص به كما يستخدم للاحتفاظ بالمستندات التي لها صفة الديمومة النسبية حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة، و يحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

1. اسم العميل ومواقع نشاطه وأرقام هواتفه.
2. اسم الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على العملية المحاسبية وإعداد القوائم المالية.
3. عقد التأسيس والنظام الأساسي في حالة الشركات المساهمة وعقد الشركة في شركات الأشخاص.
4. الخريطة التنظيمية للعميل موضحاً فيها خطط السلطة والمسؤولية كافة.
5. ملخص عن النظام المحاسبي للعميل.
6. ملخص عن نظم الرقابة الداخلية للعميل.
7. دليل الحسابات.
8. العقود طويلة الأجل.
9. اتفاقات براءات الاختراع والوكالات.
10. صور البيانات الضريبية عن الأعوام السابقة.

ب- الملف الجاري أو ملف العملية:

إلى جانب الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه يحتفظ المراجع بملف لكل سنة من سنوات المراجعة يطلق عليه اسم الملف الجاري أو ملف العملية أو الملف السنوي ويهدف هذا الملف إلى تحقيق الأغراض التالية :

1) مساعدة المراجع على القيام بالخطوات اللازمة لمراجعة القوائم المالية.
2) يمثل المصدر الرئيس للمعلومات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في مدى سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها.
3) يستخدم كدليل على اتباع المراجع معايير المراجعة المقبولة عموماً وبذل العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير.

وعلى الرغم من أن كمية المعلومات الموجودة في هذا الملف ونوعيتها تختلف بين مراجع وآخر باختلاف اتجاهاتهما وباختلاف طبيعة العمل المنجزة. يمكن أن يشمل هذا الملف المعلومات الآتية على سبيل المثال :

1. الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين.

2. بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبية.
3. كيفية تحديد الاختبارات.
4. الإجراءات والاختبارات التي قام بها المراجع لتقويم الرقابة الداخلية.
5. الإجراءات والاختبارات الأخرى التي قام بها المراجع.
6. بيان المخالفات التي اكتشفها.
7. رأي المراجع بعدالة القوائم المالية.

4- سرية أوراق العمل و ملكيتها:

إن دليل قواعد المهنة وآدابها يعد جميع المعلومات والبيانات التي يحصل عليها المراجع خلال قيامه بأعمال المراجع معلومات سرية يجب عدم الإفصاح عنها إلا بإذن من العميل، وتمتد سرية المعلومات هذه إلى الغير كما تمتد إلى موظفي العميل نفسه. إلا أن سرية المعلومات هذه تنطوي على بعض الاستثناءات، كالإفصاح عن هذه المعلومات بأمر من المحكمة، أو اطلاع أعضاء لجان رقابة الجودة التابع للتنظيم المهني على أوراق العمل بهدف تمكين هؤلاء من تقويم جودة العمل الذي أنجزه المراجع، أو في سبيل التحقيق مع المراجع لبت مسألة مهنية معينة. كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الإطلاع على أوراق العمل.

علاوة على ذلك يجب على المراجع أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ عليها، وأن يحتفظ بها لفترة كافية من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية وللوفاء بأية متطلبات قانونية أو مهنية ذات صلة بالاحتفاظ بالسجلات.

وتعد أوراق العمل ملكاً للمراجع أو ملكاً للشركة أو للمنشأة المحاسبية التي يعمل بها المراجع لكن مع ذلك، يسمح للمراجع بإعداد أجزاء أو نسخ عن أوراق العمل وتوفيرها للعميل وفقاً لرأي المراجع غير أن هذا العمل لا يعني أن تصبح أوراق العمل بديلاً لسجلات المحاسبة.

5- أوراق العمل ومسؤولية المدقق:

تستند دعاوى المسؤولية ضد المراجعين في مجملها إلى إهمال المراجع في أثناء أدائه لعمله، وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، كما قد تستند إلى تواطؤ المراجع مع إدارة المشروع لتضليل مستخدمي القوائم المالية.

ويستند دفاع المراجع إلى إثبات عدم وقوع الإهمال من جانبه عند أدائه لعمله، وإذا كان التقرير هو الوثيقة الأساسية التي يبين المراجع فيها رأيه، فإن أوراق العمل هي المستندات التي تلي التقرير في الأهمية لمعرفة طبيعة الأعمال التي أنجزها المراجع وإلى أي مدى كان موضوعياً وملتزماً بتنفيذ معايير المراجعة التي قام بعمله على أساسها. وإن هذه الأهمية القانونية لأوراق المراجعة تتطلب ضرورة تصنيفها بطريقة ملائمة ومناسبة، مع ضرورة اشتمالها على جميع المستندات والأوراق والمذكرات والجداول والمعلومات التي تؤيد قيام المراجع بجميع الخطوات اللازمة لمقابلة مسؤوليته.

عاشراً: رسائل الارتباط (الالتزام):

تعد الشركة أو المنشأة المحاسبية رسالة توجهها إلى العميل في حال قبولها القيام بأعمال المراجعة في شركته. وتظهر هذه الرسالة شكل الارتباط وحجم عمل المراجعة ومداه والأجر الذي سوف يدفع، وهي تمثل الهدف الذي يتم بموجبه عمل المراجعة. وهي تشكل معياراً للعمل الذي ستقوم به المنشأة المحاسبية. وتعد هذه الرسالة وسيلة لتجنب أي سوء فهم بين المنشأة والعميل وكطريقة لتجنب الإلتزامات القانونية التي لم يتعهد المراجع بأدائها. وتعد هذه الرسالة بشكل سنوي بالنسبة للعملاء الذين تستمر المنشأة بمراجعة أعمالهم عدّة سنوات:

هذا وتحتوي رسالة المراجعة ما يلي:

- الهدف من مراجعة البيانات المالية.
- مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات والقوائم المالية.
- نطاق المراجعة بما في ذلك الإشارة إلى التشريعات والأنظمة القابلة للتطبيق أو بيانات المنظمة المهنية الرسمية التي يتقيد بها المراجع.
- صيغة تقديم التقارير أو وسيلة إبلاغ أخرى لنتائج الارتباط.

- حقيقة وجود خطر لا يمكن تجنبه وهو بقاء بعض التحريفات المادية التي قد لا يتمكن المراجع من اكتشافها بسبب الطبيعة الاختبارية، وجوانب القصور المتأصلة في أي عملية مراجعة إضافة إلى جوانب القصور المتأصلة في أي نظام للمحاسبة أو للرقابة الداخلية.
- حرية الوصول غير المقيدة – إلى كل السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى المطلوبة لعملية المراجعة.
- بالإضافة إلى ذلك قد يرغب المراجع في تضمين رسالة الارتباط بعض المعلومات الأخرى منها على سبيل المثال :
- الترتيبات المتعلقة بعملية المراجعة.
- التوقيع باستلام مصادقات كتابية من الإدارة بخصوص الإقرارات المقدمة منها فيما يتعلق بعملية المراجعة.
- الطلب من العميل المصادقة على شروط الارتباط عبر اعترافه باستلام رسالة الارتباط.
- الأساس الذي تحسب وفقه الأتعاب وأية ترتيبات لتسديد الفواتير.
- ترتيبات متعلقة باستخدام مراجعين آخرين أو خبراء في بعض جوانب المراجعة.
- ترتيبات متعلقة باستخدام المراجعين الداخليين والموظفين الآخرين للعميل.
- ترتيبات تتعلق بالاتصال مع المراجع السابق إن وجد في حال كانت المراجعة لأول مرة.
- أي احتمال لوجود قيد على نطاق عمل المراجع.
- الإشارة إلى أية اتفاقات إضافية بين العميل والمراجع.

ونعرض فيما يلي نموذجاً لرسالة ارتباط مراجعة.

السيد رئيس مجلس إدارة شركة.....

تحية طيبة وبعد

بالإشارة إلى اجتماعنا في 2008/11/15 بخصوص الاتفاق على مراجعة القوائم المالية لشركتكم فإنه يسرنا أن نؤكد لكم كتابة تفاصيل هذا الاتفاق.

حيث إننا سنقوم بمراجعة ميزانية الشركة المؤرخة في 2008/12/31 وكذلك الحسابات الختامية وقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في تاريخ الميزانية. وإن تقرير المراجعة سوف يرسل إليكم خلال أسبوعين بعد الانتهاء من فترة العمل الميداني والتي نتوقع الانتهاء منها في 2008/4/20 وإن عملية المراجعة سوف تتم طبقاً لما تقضي به معايير المراجعة المقبولة عموماً وما تتطلبه من الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية ومن تطبيق إجراءات المراجعة الأخرى التي نعدها ضرورية لإبداء الرأي في القوائم المالية.

نود أن نؤكد أن الاختبارات التي سوف نقوم بها ليست مصممة أصلاً لاكتشاف جميع الأخطاء سواء أكانت مقصودة أم غير مقصودة وإن كنا نعتقد بإمكان اكتشاف مثل هذه الأخطاء خلال قيامنا بعملية المراجعة.

وسوف تشمل عملية المراجعة دراسة الرقابة الداخلية للشركة وتقويمها وذلك بهدف تحديد نطاق عملنا وليس لغرض اكتشاف جميع الأخطاء في الدفاتر والسجلات. ومع ذلك فإننا سنقدم لكم تقريراً مكتوباً بتوصياتنا لمعالجة نواحي الضعف في بنية الرقابة الداخلية إن وجدت.

وتأكيداً لاتفاقنا في التاريخ المشار إليه فإن أتعابنا عن هذه الخدمة في حدود الأسس التي بيناها لكم تبلغ «.....» على أن نخطركم بمطالبنا المتعلقة بزيادة الأتعاب إذا استجدت ظروف تتطلب ذلك.

ويسرنا أن نعلمكم بأننا نقدر التعاون معكم تقديراً عميقاً، وأننا مستعدون دائماً للاستجابة لطلبكم والإجابة عن استفساراتكم حول هذه الخدمة أو غيرها.

وأخيراً إذا كانت الشروط الواردة في هذه الرسالة تحـــوز رضـــاكم فإننـــا نرجو التكرم بتوقيع إحدى النسخ وإعادتها إلى مكتبنا بوجه السرعة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام المحاسب القانوني:

الاســـــــــم

التوقيع

إدارة الشركة

صفة الموقع

اسمه:

توقيعه:

Damascus University

أسئلة حول الوحدة التعليمية الثالثة

أولاً – اختر أفضل إجابة لكل من النقاط التالية:

1-إذا أُرفق بالقوائم المالية قائمة منفصلة تبين التغيرات في حقوق الملكية فإن هذه القائمة :

آ-يجب عدم ذكرها في فقرة النطاق بل يجب الإفصاح عنها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

ب-يجب استبعادها من كل من فقرة النطاق وفقرة الرأي.

جـ-يجب ذكرها في فقرة النطاق بالتقرير دون الحاجة إلى الإشارة إليها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

د-يجب ذكرها في فقرة النطاق بالتقرير وكذلك الإشارة إليها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

2- يتطلب المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير:

آ- أن يشير التقرير إلى أن المراجع كان حيادياً.

ب-أن ينص التقرير على أن الفحص تم وفقاً لمعايير المراجعة.

جـ-أن يشير التقرير إلى نطاق الفحص الذي قام به المراجع ومدى مسؤوليته.

د-يوضح التقرير ما إذا استمر المشروع في تطبيق المبادئ المحاسبية.

3- أرسل المراجع تقريره إلى الإدارة، التي ترغب أن تنشر في الصحف قائمة المركز المالي مع تقرير المراجع معدلاً كنوع من الدعاية.

آ- يسمح المراجع بالنشر وفق ما ترغبه الشركة.

ب-أن يسمح فقط بنشر تقريره الأصلي مصحوباً بالقوائم المالية.

جـ- ألا يسمح بنشر تقرير مراجعة معدل.

د- ألا يسمح بنشر أي تقرير بهدف الإعلان في الصحف.

ثانياً- كانت ميزانية شركة الشهباء المساهمة في 2007/21/31على النحو التالي:

الميزانية بآلاف الوحدات النقدية.

1500 نقدية	3800 رأس المال
1200 ذمم	
3300 مخزون سلعي	1000 الأرباح والخسائر القابلة للتوزيع
5000 أصول ثابتة	
(3500) م. استهلاك	1500 موردون
1500	1200 أوراق دفع
7500	7500

و لدى مراجعة حسابات هذه الشركة من قبل المراجع تبين ما يلي :

1- سجلت الشركة مبلغ 200000 ذمة على شركة نماء مقابل بضاعة رفضت نماء استلامها وهي موضوع منازعة قضائية لعدم اتفاقها مع المواصفات.

2- يتضمن المخزون السلعي بضائع معيبة سبق إرجاعها من شركة بردى التي عرضت شراءها بخصم 50% فرفضت الشهباء ذلك و قد ظهر من جدول جرد المخزون السلعي أن المخزون كافة من المواصفات.

المطلوب: إعداد تقرير مراجع الحسابات بعد أن رفضت الإدارة تغيير القوائم المالية.

ثالثاً- بافتراض أن المراجع في المثال السابق. لم يجد اختلافات تتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلا أنه لم يتمكن من حضور الجرد كما لم يسمح له بالاطلاع على محاضر المطابقة مع العملاء بدعوى أن هناك صفقات لها طبيعة سرية. المطلوب إعداد التقرير المناسب.

رابعاً- بافتراض أن المراجع في المثال السابق لم يجد تناقضات مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فيما عدا أن الشركة قومت بضاعة آخر المدة على أساس طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً مع أنها كانت تطبق قاعدة الوارد أخيراً يصرف أولاً وأن الفرق بين الأسلوبين 250 ألف بسبب ارتفاع الأسعار.

المطلوب: كتابة التقرير اللازم.

خامساً- المثال السابق نفسه لكن مع افتراض أن الشركة كانت تورد حاجة للقوات المسلحة من بعض حاجاتها وأن قراراً صدر بمنع التعامل معها في هذا المجال وان تعاملها السابق كان رابحاً ويمثل 50% من رقم أعمالها.

المطلوب كتابة التقرير اللازم.

سادساً- المثال السابق نفسه لكن لدى المراجعة تبين أن الإدارة أعادت تقويم الأصول الثابتة بحسب القيم الجارية فكانت قيم الأصول الثابتة 2500 فأصبحت 5000 كما عدلت حسابات الاستهلاك.

المطلوب كتابة التقرير اللازم.

سابعاً- المثال السابق نفسه لكن المحاسب القانوني وجد نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً والدفاتر غير منتظمة ولم يستطع الحصول على أدلة إثبات كافية.

المطلوب : اكتب التقرير اللازم.

ثامناً - يطلب إليك كتابة تقرير ضمن الافتراضات التالية :

آ- قامت الشركة بتعيينك، علماً أنها عينت مراجعين لشركاتها التابعة الثلاث.

ب- قمت بتعيين محاسب قانوني لمراجعة الشركة التابعة في بيروت وآخر للشركة التابعة في دمشق وقمت بنفسك بمراجعة حسابات الشركة المسيطرة وتابعتها في حلب.

ج - رفضت الشركة قيام المحاسب القانوني بمراجعة حسابات الشركات التابعة.

المطلوب: كتابة التقرير المناسب.

تاسعاً - فيما يلي نموذج لتقرير مراجعة معد بوساطة مراجع حسابات إحدى الشركات والذي يتخذ الشكل التالي:

".. تم فحص القوائم المالية وقائمة التدفق النقدي لشركة ×× عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31. وفي رأينا أن الحسابات الختامية تظهر بصدق نتائج الأعمال عن السنة المالية والميزانية تظهر المركز المالي بصورة صادقة وعادلة في 2007/12/31 ".

والمطلوب:

1-إبداء الرأي فيما إذا كان هذا التقرير قد أعد وفقاً لمعايير إعداد التقرير المتعارف عليها.

2-تحديد نوع التقرير في ضوء البيانات المذكورة أعلاه.

عاشراً- بيان مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المراجع.

حادي عشر- ما أوجه الاختلاف بين تقرير المراجعة النموذجي وتقرير مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لأسس أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المقبولة عموماً.

ثاني عشر - ما هي التقارير الأخرى التي يعدها المراجع والتي تدخل ضمن التقارير الخاصة.

ثالث عشر- تواجه شركة الهدى المساهمة مشكلة تقويم المخزون السلعي من الإنتاج العام في 2007/12/31 حيث لم يتفق قسم الإنتاج مع قسم المحاسبة على قيمة واحدة للمخزون. لذا كلفك مجلس الإدارة كمراجع حسابات أن تقوم بفحص حسابات المخزون السلعي وإبداء الرأي في صدق وعدالة عرض المخزون السلعي بالقوائم المالية للشركة.

المطلوب:

1- هل تسمح معايير المراجعة المقبولة عموماً بمثل هذه المهمة.

2- ما هي الاعتبارات التي يجب عليك مراعاتها عند آداء مثل هذا النوع من المراجعة ؟

3- إعداد التقرير المناسب لهذه المهمة.

رابع عشر - أكتب فقرة الرأي من التقرير المناسب مع ذكر ما تستند إليه في الحالات التالية:

آ- قام المراجع بمراجعة جميع السجلات المحاسبية فلم يجد أي مخالفات بقواعد المحاسبة ما عدا أن الشركة أدرجت ضمن المصاريف الإدارية البالغة «2» مليون إيجار الشهر الأول من العام التالي والبالغ «20000».

ب- قامت إدارة الشركة بتغيير الأساس المستخدم في تقويم المخزون وكانت الفروق الناتجة عن ذلك غير جوهرية.

جـ- لم يتمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لتحديد قيمة المخزون السلعي وكذلك تكلفة الأصول الثابتة بسبب بعض الظروف الخارجة عن إرادة الشركة والمراجع.

خامس عشر - ما أهمية تقرير مراجع الحسابات لحملة الأسهم وبأية ظروف يرى المراجع أنه من الضروري أن يصدر تقريراً متحفظاً مع إعطاء أمثلة.

سادس عشر- تكلم عن العلاقة بين معايير العمل الميداني وتقرير المراجعة.

سابع عشر - هل يتحفظ المراجع في تقريره في الحالات التالية ولماذا ؟.

آ- التغير من طريقة «العقد التام» إلى طريقة «نسبة إتمام العقد في المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل».

ب- التغير في طريقة تقويم المخزون من تحميله بالتكلفة المباشرة إلى تحميله بالتكاليف الكلية.

جـ- التغير في تقدير العمر الإنتاجي لأصول ثابتة مسجلة من قبل، وذلك بناءً على معلومات جديدة تم الحصول عليها.

د- التغير في طريقة عرض القوائم من حيث عرضها في صورة قوائم موحدة لمجموعة الشركات ككل بدلاً من قوائم فردية لكل شركة على حدة.

هـ- تصحيح خطأ حسابي حدث في تسعير المخزون في فترة سابقة.

ثامن عشر- تكلم عن مفهوم وأهداف أوراق المراجعة.

تاسع عشر - ناقش إلى أي مدى ينبغي على المراجع جمع أوراق المراجعة.

الوحدة التعليمية الرابعة : الأساس القانوني لمسؤولية المراجع وأنواع المسؤولية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1. فهم الأساس القانوني لمسؤولية المراجع.
2. معرفة أنواع المسؤولية التي يتعرض لها المراجع.
3. وصف المسؤولية القانونية تجاه العميل.
4. وصف المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث.
5. معرفة حدود مسؤولية مراجع الحسابات

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الأساس القانوني لمسؤولية المراجع وأنواع المسؤولية

تمهيد:

أعلنت الحكومة عن بناء طريق دولي يزيد طوله عن 300 كم، فطلبت إحدى شركات المقاولات المساهمة الخاصة (المحدودة) من مراجع الحسابات أن يعد لها دراسة جدوى اقتصادية بهدف الاشتراك في المناقصة الدولية التي أعلنت لبناء هذا الطريق، وقد دلت الدراسة التي أعدها المحاسب القانوني أن العملية رابحة كما حدد المال اللازم للاشتراك بمثل هذه المناقصة. فاشتركت الشركة في المناقصة ورست عليها، ثم طلبت من المساهمين زيادة رأسمالهم بالتساوي فقبل البعض ورفض البعض الآخر، ثم لجأت إلى أحد المصارف الدولية معززة طلبها بدراسة الجدوى الاقتصادية التي تقدم بها المحاسب القانوني، فقدم لها المصرف قرضاً بمبلغ 500 مليون إلا أن المبلغ لم يكف لإنجاز المشروع، مما أوقع الشركة بالتزامات حرجة مع أصحاب الآليات والموردين الآخرين فأعلنت عن إفلاسها بحيث ضاع على المصرف أكثر من 300 مليون كما خسر المساهمون رأسمالهم كاملاً. وهكذا رفع المصرف الدعوى على المحاسب القانوني، وكذلك فعل المساهمون زاعمين أن هذا المحاسب القانوني يمتلك جيباً كبيراً Deep Poket يمكنه من التسديد، وحين عرض المحاسب القانوني أنه مستعد لدفع كل ما قبضه من أتعاب وهي لا تزيد 200 ألف رفضت الجهات المدعية وطالبته بتسديد الأضرار كاملةً التي تسبب بها وهذا ما أدى إلى إفلاسه، وارتفعت أصوات زملائه في المهنة للمطالبة برفع مثل هذا الظلم الذي يهددها دائماً.

أولاً : خطر المقاضاة:

يمكن تعريف خطر المقاضاة بأنه احتمال رفع الدعوى على منشأة المحاسبة القانونية (أو المراجع) من قبل العميل (أي الشركة التي تمت مراجعة قوائمها المالية التاريخية) أو من قبل طرف ثالث تضرر بسبب اعتماده على تقرير المراجعة؛ وإن تقدم النظم القضائية في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، يجعل اللجوء إلى المحكمة أمراً مألوفاً في الكثير من الحالات، لذا فإن منشأة المراجعة تأخذ في اعتبارها خطر المقاضاة منذ قبولها طلب إدارة العميل لإجراء خدمة التأكيد المتمثلة في المراجعة أو أي من الخدمات المشابهة، ولماذا ثمة خطر قابل للتقدير فإن اللجوء إلى شركات التأمين على

مواجهة هذا الخطر يصبح أمراً بديهياً. فقد تبين أن منشآت المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة صرفت على الدعاوى والتسويات القضائية قرابة 11 بليون دولار أمريكي في عام 1993 وقد بلغ هذا المقدار حوالي 16% من إيرادات هذه المنشآت المحاسبية الكبرى. وقد بلغت أتعاب إحدى عمليات المراجعة على سبيل المثال 20000 دولار وقد قامت المنشأة بالدفاع عن نفسها جيداً أمام المحكمة بعد أن رفعت عليها الشركة دعوى قضائية، وقد كسبت المنشأة القضية في النهاية، لكن تكاليف المقاضاة الطويلة بلغت 6000000 دولار أمريكي إذ إن دفاع منشأة المراجعة عن نفسها لا يشمل حمايتها من دفع الغرامات والتعويضات بل حمايتها أيضاً من المساس بسمعتها التي تمثل رأسمالها الذي لا يقدر بثمن. وإن ارتفاع تكاليف المقاضاة يجعل شركات التأمين تتردد عند قبولها التأمين على خطر المقاضاة لمنشأة المحاسبة القانونية، وإذا قبلت فإن التكاليف ترتبط ارتباطاً مباشراً بالخطر.

وقد أشارت بعض الأبحاث التي جرت مؤخراً في الولايات المتحدة إلى أن خوف المنشآت الأربع الكبار من خطر المقاضاة يؤدي دوراً كبيراً في تحسين نوعية خدماتها.

ثانياً: مفهوم المراجع الحصيف: Prudent Person concept

لعل ثمة اتفاق في أوساط المهنة والمحاكم على أن المراجع (منشأة المحاسبة القانونية) ليس ضامناً أو مؤمناً على القوائم المالية، بل إن من المتوقع أن يسلك المراجع مسلكاً فيه من الشك المنهجي والعناية اللازمة، لكن لن يصل إلى الكمال، بما يطابق مفهوم العناية اللازمة التي تعتمد على مقومات أهمها:

أ- التأهيل العلمي والعملي:

يمثل هذا المفهوم أول معايير التكوين الشخصي لمراجع الحسابات وأهمها، لأنه يتناول كيفية إنتاج شخص مرخص له بممارسة المهنة، كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي، حيث إن قوة أية مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها و تمسكهم بقواعد السلوك المهني. وقوة الأفراد تعتمد أصلاً على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية. لذلك لابد من إلمام مراجع الحسابات بكافة فروع المحاسبة، ولا تحتاج علاقة المراجعة بالمحاسبة إلى مناقشة، بل إن كل مراجع هو بالأصل محاسب ممتاز، ولولا كونه ملماً إلماماً عميقاً بأصول المحاسبة وقواعدها

ومشكلاتها العملية، لما تمكن من تقويم عمل المحاسب، بل إن جزءاً كبيراً من التطور الذي أصاب المحاسبة، ناتج من جهود مراجعي الحسابات.

وما دامت أن المعلومات المحاسبية التي يفصح عنها المراجع، إنما تعبر عن قدرة الإدارة، فإن إلمامه بعلم الإدارة، يساعده على وضع إصبعه على الثغرات وتحديد الجهة الإدارية أو الأسلوب الإداري المسؤول عنها، مما يجعل تقريره كثير الفائدة لمستخدمي القوائم المالية.

ولما كان عمل المراجع يدور أساساً حول مسألة إثبات صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فإن استيعابه لعلم المنطق، يمثل الأداة الأساسية التي تمكنه من القيام بعمله، وإصدار أحكامه، بناءً على الأدلة والقرائن المناسبة، وبحسب منهج فلسفي محدد، بحيث يمكن عدّ صلة مراجعة الحسابات بعلم المنطق أكثر عمقاً من صلتها بالمحاسبة ذاتها.

إن استعمال المعلومات الاقتصادية من قبل متخذي القرارات كالمحللين الماليين، وغيرهم، على أساس بناء النماذج الاقتصادية، التي تعتمد على التنبؤ، واعتماد المخططين الاقتصاديين عليها في التخطيط والرقابة، يجعل إلمام المراجع بعلم الاقتصاد يرفع من مستوى خدماته المقدمة، ويجعلها أكثر ملاءمة لحاجات السوق.

ولا ينفرد مراجع الحسابات في ضرورة معرفته بعلم الإحصاء، الذي صار يشكل أداة أساسية لمعظم العلوم الأخرى، إذ يعتمد المراجع على الإحصاء في تقرير خطر المراجعة وتحديد حجم الاختبارات وأساليب سحب العينات من المجتمع الإحصائي وأساليب تقدير الاحتمالات القبلية والبعدية بالإضافة إلى إصدار أحكام تجعل المعلومات التي يقرر صحتها أكثر انسجاماً مع نماذج القرارات التنبؤية التي غدت هي النماذج السائدة في عالم اليوم.

وإن انتشار استخدام الحاسوب، استلزم من المراجع أن يلم باستخدامه كي يتمكن من تقويم نظم الرقابة الداخلية، وتحديد حجم الاختبارات، وكيفية جمع أدلة الإثبات، والدخول إلى برامج العملاء، للتأكد من عدالة الإفصاح الذي تقدمه القوائم المالية التي تمثل مخرجات الحاسب الإلكتروني، بالإضافة إلى إمكان استخدام الحاسوب في تصميم برامج المراجع.

ولا شك في أن ضخامة المسؤولية الفنية الملقاة على عاتق مراجع الحسابات في ظل شمول المعلومات، وعدم الاقتصار على القوائم المالية التقليدية فحسب، لتمكين المراجع من بيان رأيه في كفاية إدارة المشروع وبخاصة في الشركات الحكومية يجعل تمكنه من تقويم نظام الرقابة الداخلية ومعايير القياس والكفاية يقتضي منه فهماً عاماً لظروف المشروع الاقتصادية والتكنولوجية، وهذا ما يثير مسألة التخصص الفني بين المراجعين، بحسب أنواع الصناعة، وضرورة إلمام المراجع بطبيعة الصناعة التي يقوم بمراجعة مشروعاتها.

وتكتسب معرفة المراجع بالعلوم السلوكية أهمية خاصة في العقود الأخيرة، إذ إن عملية المراجعة، تترك آثاراً سلوكية معينة، في سلوك العاملين في المشروع، الذين تتفاوت قدراتهم العقلية ومقوماتهم الشخصية واتجاهاتهم وتطلعاتهم وأهدافهم ومستويات تعليمهم وخبراتهم، وهم في أثناء قيامهم بنشاطاتهم التي تتمخض عنها القوائم المالية و المعلومات الأخرى المرتبطة بها، إنما يدفعهم إلى ذلك مجموعة من الرغبات والدوافع الاقتصادية والنفسية والاجتماعية. وأن قيام المراجع بمراجعة تلك المعلومات الاقتصادية، بدون ربطها بسلوك الأشخاص الذين ساهموا فيها، أشبه ما يكون بالنعامة التي تضع رأسها في التراب متناسية ما يحيط بها من حقائق العالم الخارجي. وعلى العكس من ذلك، فإن هذا الربط يجعل المراجعة ذاتها، واحدة من المؤثرات السلوكية في سلوك العاملين في المشروع، بحيث يمثل تحديد طبيعة تلك المؤثرات، وسيلة تفيد مراجع الحسابات لدى ممارسة عمله. وتترك المراجعة آثاراً مباشرة عن طريق جعل موظفي المشروع بمستوياتهم الإدارية المختلفة، يحاولون تقديم المعلومات واتخاذ الإجراءات المؤدية إلى الانسجام مع وجهات نظر مراجع الحسابات، نظراً لما يتمتع به من خبرة واسعة من جهة ولخوف الإدارة من تحفظاته في التقرير الذي سيعده حول القوائم المالية. كما أن توقع كشف المراجع لعمليات الغش والخطأ تمثل عنصر حماية كبيراً قد يزيد أثراً على الآثار المباشرة التي يحدثها المراجع على العاملين في المشروع. ولا شك أن هذه التأثيرات السلوكية المهمة التي تحدثها مراجعة الحسابات تقتضي منه دراية مناسبة بالعلوم السلوكية.

وأخيراً إن النظرة إلى عملية المراجعة من خلال نظرية المعلومات تشير إلى أن مراجع الحسابات إنما يمارس التوصيل التي يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الاقتصادية عن طريق تقريره وهذا ما يدفعه إلى معرفة مفاهيم هذه النظرية وأهمها السرعة والتغذية الراجعة المتمثلة باستفادة المراجع من الآثار التي يحدثها تقريره في مستخدمي القوائم المالية.

ويمكن القول إن المراجع يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله، وهي :

1- تأهيل علمي يتجلى بدرجات علمية معينة.

2- قدر من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.

3- تغذية راجعة.

4- تعليمات وسياسات تمارسها (منشأة المراجعة).

وأخيراً يجب القول: إن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معياراً خاصاً للتأهيل العلمي و العملي للمراجع ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراجع في عدة معايير على النحو التالي:

1) ــ تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته السابعة ما يلي: ينبغي على المراجع عند التخطيط للاستفادة من عمل المراجع الآخر مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المراجع.

2) ــ أما المعيار الدولي رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال المراجعة فقد نصت الفقرة (14) منه على أنه يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والمراجعة المناسبة لكل منهم.

3) ــ أوضح المعيار الدولي رقم (610) الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المراجع الداخلي في فقرته (13) الآتي:

يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من أن أعمال المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والكفاءة المناسبة بوصفهم مراجعين. ويمكن

التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة في توظيف وتدريب موظفي المراجعة الداخلية ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية.

ومن خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير المراجعة الدولية قد حددت مفهوم التأهيل المهني وقارنته بالمعرفة العلمية و الخبرة العملية وضرورة أن يجتاز المراجع اختباراً تأهيلياً، ولم تحدد ضوابط لهذا الاختبار وتركت ذلك للجهات أو المنظمات المهنية في كل دولة.

ولابد من الإشارة إلى أن التأهيل هو مفهوم متحرك وليس ثابتاً. إذ إن مجرد الحصول على شهادة المحاسب القانوني لا يعني نهاية المطاف، بل يجب الاعتماد على سياسة التعليم والتدريب المستمر. مما يجعل حامل هذه الشهادة يحتاج إلى دورات تدريبية قصيرة كل عامين على الأقل.

وإن قيام المهنة باعتماد مراجعة النظير والتي تعني تكليف أحد الممارسين المعروفين بمراجعة عينة من أعمال مراجعين آخرين لبيان الثغرات وتلافي العيوب من خلال التعليم المستمر.

ب- الاستقلال Independence

- مفهوم الاستقلال:

يمثل استقلال مراجع الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط. وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوئها.

ويمكن القول إنه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها. ويوجد نوعان من استقلال المراجع لكل منهما مفهومه، ويكونان معاً المفهوم العام لاستقلال المراجع وهما:

1-الاستقلال في الظاهر Independence in Appearance

ويعني ألا يكون للمراجع أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة، مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.

2- الاستقلال في الواقع : *Indpendence In Fact*

وهو الاستقلال الذهبي ويعني أن يكون المراجع نزيهاً وموضوعياً و أمنياً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير وعرضه وهذا النوع تحكمه قيم مراجع الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية. ولذلك فعادة ما يصعب قياسه.

- أهمية الاستقلال:

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدى مراجع الحسابات، بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض في أي مهنة أخرى، وعلى الرغم من الهالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبء الاستقلال بالنسبة له أسهل من المراجع، إذ إن القاضي يبقى موظفاً لا ترتبطه بطرفي النزاع أية رابطة اقتصادية أو اجتماعية. وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في أحد الأجهزة الرقابية التابعة للدولة إلا أنه يختلف عن المراجع المهني الذي يعتمد اعتماداً كلياً على ما يحصله من عملائه مقابل أتعابه. وهو مضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح، وينصرف حكم القاضي إلى طرفي النزاع فحسب، بينما يسري حكم المراجع على الكثير من الأطراف المختلفة، التي تستفيد من تقريره سواء أكان يعلم بذلك أثناء قيامه بعمله أم لا.

وهذا يقتضي تمتع المراجع بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله كلها غير أن التسليم بوجود هذه الحالة العقلية المفترضة لدى المراجع غير كاف لطمأنة الأطراف الأخرى على توفر الاستقلال، ولا تمكن المهنة من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كالمحللين الماليين. أي إن ظهور المراجع بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية.

ونحن نعتقد أن النظرة السلوكية إلى عمل مراجع الحسابات تمكننا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاله وتخرجه عن الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

ومما لا شك فيه أن التعارض في المصالح، بين الإدارة من جهة وسائر الأطراف الأخيرة المستفيدة من المعلومات الاقتصادية من جهة ثانية، هو الذي خلق الحاجة إلى

وظيفة مراجعة الحسابات، وعلى ذلك فإن هذه الإدارة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات. إذ لو لم تشكل مصدراً لعدم ثقة المستخدمين، لما اضطروا للاعتماد على رأي المراجع في عدالة المعلومات التي تقدمها، ولا شك في أن للإدارة الكثير من الدوافع لتضغط على المراجع، فمن مصلحتها أن تظهر بمظهر يرفع من سمعتها أمام المجتمع المالي والرأي العام، حتى لو أدى ذلك إلى توزيع أرباح وهمية هي في حقيقتها جزء من رأس المال، ومن مصلحتها أن يتعامى مراجع الحسابات عن الحقيقة، و قد يحدث و ترغب الإدارة في التعامي عن بعض حوادث الغش والتلاعب التي دبرت بمعرفة عناصر منها.... وهكذا.

ويجد ضغط الإدارة ترجمته العملية في المراحل كافةً التي يقوم بها المراجع، فقد تتدخل في وضع برنامج المراجعة فتحرص على التركيز على نقاط دون الأخرى، أو أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات كافة التي يرى الحصول عليها، إما خوفاً من كشف تلاعبها، أو حرصاً على بعض الأسرار.

ولا شك في أن للإدارة وسائل كثيرة بحيث تتمكن من الضغط على استقلال المراجع وجعله متحيزاً لمصلحتها، وقد تمارس الإدارة هذه الضغوط مباشرة، عن طريق تعيين المراجع أو عزله أو تحديد أتعابه، أو أنها تمارس ضغوطاً غير مباشرة، عن طريق استخدام نفوذها لدى جهات أخرى أو الاعتماد على شركائها في مواقع النفوذ لإرغام المراجع على السير بركابها.

لذلك عمد التشريع الأمريكي عام 1977 إلى تقسيم مجلس الإدارة إلى لجنتين: لجنة تنفيذية تضم المدير العام والمديرين التنفيذيين العاملين في الشركة، ولجنة مراجعة Audit Committee مهمتها تعيين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومتابعة تقاريرهم، وتحديد أتعابهم وهي لجنة غير متفرغة من ذوي السمعة الحسنة ولا تشترك بالقرارات اليومية. وقد تبعت دول العالم التجربة الأمريكية في هذا المجال.

- أبعاد استقلال المراجع:

أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع و هي:

1- *الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:*

ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة.

ولا شك في أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة وكذلك عدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

2- *الاستقلال في مجال الفحص:*

ويقصد به بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص. ويتضمن ذلك الجوانب التالية :

أ- حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات الشركة ودفاترها ومكاتبها وفروعها.

ب- التعاون المثمر والفعال بين المراجع و العاملين بالشركة خلال عملية الفحص.

جـ- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص.

د- البعد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر في عمليات الفحص.

3- *الاستقلال في مجال إعداد التقرير:*

ويعني عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير في إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير في طبيعة الرأي النهائي بعدالة القوائم المالية محل الدراسة و يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ-عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.

ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.

جـ- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أم من بدونه.

د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أم عند إبداء الرأي الفني عن عدالة القوائم المالية.

- مقومات استقلال المراجع:

هناك بعض المقومات قد تؤثر في استقلال المراجع و أهمها:

1 ـ التعيين:

إن قيام الإدارة بتعيين مراجع الحسابات يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه، لأنها هي التي اقترحت تعيينه، وما يعنيه هذا التعيين من مورد رزق للمراجع.

والجدير بالذكر أن قانون الشركات الإنكليزي الذي أخذت عنه معظم قوانين الشركات في دول العالم، أناط تعيين مراجع الحسابات بقرار من الهيئة العامة للمساهمين، مستهدفاً إعطاء المراجع استقلالاً أكبر. لكن متابعة التطبيق العملي تشير إلى أن سلطة الهيئة العامة سلطة نظرية، إذ أن الإدارة هي التي تتصل بالمراجع وتتفق معه على تحديد أتعابه ثم تقترح على الهيئة العامة تعيينه وتحديد أتعابه، وقد تقترح اسمين أو ثلاثة لاختيار واحد منهم، لكن أصوات المساهمين تؤيد أصوات الإدارة في الغالب.

وقد حصر قانون الشركات الأردني حق تعيين المراجع بيد الجمعية العمومية للمساهمين حرصاً على تعزيز الاستقلال.

إلا أن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة أناطت هذا الحق بلجنة المراجعة التي أصبحت الآن تمثل تنظيماً خاصاً يهدف إلى ضمان عدالة القوائم المالية، وضمان استقلالية المحاسب القانوني. وإن عضوية هذه اللجنة تقتصر في أغلب الأحوال على أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وتتكون عادة من ثلاثة أعضاء إلى خمسة أعضاء، ولا تشمل هذه اللجنة في عضويتها أحد المديرين التنفيذيين، وأهم مهمات هذه اللجنة:

آ-اختيار المحاسب القانوني وتحديد أتعابه ومراجعة محتويات رسالة الارتباط قبل الموافقة عليها.

ب- دراسة خطة المراجعة التي يضعها المحاسب القانوني ومناقشتها.

جـ- دراسة توصيات المحاسب القانوني واقتراحاته واعتراضاته ومناقشتها.

د- دراسة القوائم المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة لاعتمادها.

هـ- دراسة الموضوعات التي يعتقد المحاسب القانوني بوجوب عرضها على مجلس الإدارة ومناقشتها.

و- دراسة رأي المحاسب القانوني في الرقابة الداخلية ومناقشتها.

ز- دراسة تقارير المراجعين الداخليين ومناقشتها.

ح- دراسة تقرير المحاسب القانوني على القوائم المالية ومناقشته.

ط- مناقشة سياسات الشركة ومدى التزامها بالقوانين واللوائح المنظمة لنشاطها ودراستها.

ى- دراسة جميع البيانات المالية التي قد تطلبها الهيئات المختلفة ومراجعتها.

ك- دراسة ملاحظات المحاسب القانوني حول مقدرة العاملين بالإدارة المالية ومناقشتها.

ل- دراسة السياسات المحاسبية واختيار تلك السياسات التي تتلاءم مع طبيعة العمل.

م- دراسة تأثير أية توصية مهنية أو قانون أو تعليمات مستجدة في السياسات المحاسبية والقوائم المالية المشتركة.

ن- دراسة سياسة التأمين الخاصة بالشركة ومراجعتها.

ق- دراسة رسالة الإدارة التي يعدها المحاسب القانوني ويسلمها لإدارة الشركة ومناقشتها.

ر- نصح مجلس الإدارة في الأمور التي تتعلق بالقوائم المالية.

ش- العمل كأداة اتصال بين الإدارة والمحاسب القانوني.

ت- دراسة رسالة التمثيل قبل تسليمها للمحاسب القانوني ومراجعتها.

وفي رأينا أن الأخذ بأسلوب لجنة المراجعة هو أكثر ضماناً لاستقلال مراجع الحسابات، إذ أن ترك الموضوع للجمعية العمومية للمساهمين يضمن الاستقلال من الناحية النظرية فقط، ويحتاج إلى مساهمين على مستوى مقبول من الخبرة والوعي؛ إذ من المعروف أن الإدارة تهيمن على الجمعية العمومية، ولا تعطى في كثير من الأحيان

فرصة المناقشة الديموقراطية لموضوع تعيين المراجع وغيرها من الموضوعات الهامة الأخرى، أما تعيين مثل هذه اللجنة فيجب ألا يشمل أعضاء من المديرين التنفيذيين كان يرأسها رئيس مجلس الإدارة ويشترك في عضويتها أعضاء من خارج الإدارة من المعروفين بخبرتهم ونزاهتهم مما يضمن الإشراف الرقابي المناسب على العمل التنفيذي الذي يقوده المدير العام الذي يجب أن يختلف عن رئيس مجلس الإدارة، وهذا يؤدي إلى تعزيز استقلال مراجع الحسابات وتحريره من ضغوط الإدارة التنفيذية.

2- العزل:

ومن الطبيعي أن جَعْلَ سلطة عزل المراجع بيد الإدارة، يمثل مصدر تهديد لاستقلاله بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلب مطالبها و يمتثل لتوجيهاتها.

لذلك نجد أن أغلب التشريعات أبقيت سلطة العزل والتعيين يعد الجمعية العمومية كما فعل التشريع الإنكليزي، أما التشريع الأمريكي فقد جعل سلطة العزل بيد لجنة المراجعة التي سبقت الإشارة إليها. وإمعانا في تدعيم الاستقلال فقد ذهبت اغلب المنظمات المهنية إلى ضرورة قيام المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع السابق للوقوف على أسباب عزله و ما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارستها الإدارة على حياده قبل قبول تعيينه عوضاً عنه.

3- الأتعاب:

وكذلك فإن ترك مسألة تحديد الأتعاب في يد الإدارة، يجعل المراجع معرضاً لخطر تخفيض أتعابه، إذا لم يخضع لمطالب الإدارة. ولذلك أبقت بعض التشريعات كالتشريع الإنكليزي والسوري. هذا الأمر بيد الجمعية العمومية. بينما جعلته لجنة بورصة الأوراق المالية بيد لجنة المراجعة التي تعين أصلاً من الجمعية العمومية. وقد بيَّنا أننا نعتقد بصواب هذا الاتجاه الأخير.

ولدى اختبار المراجعة كسلعة في نظام اقتصادي تجريبي في المخبر، تبين أن المراجعة تضيف قيمة إلى الإفصاح الذي يعلن عنه مديرو الشركات، كتسويق لنتائج أعمالهم، يتمخض عن بيع الأوراق المالية في السوق.

ولا شك أن النظرة إلى مراجعة الحسابات كسلعة، يجعل من الأتعاب مسألة أساسية تؤثر في نوعية الخدمة المقدمة.

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المشروع:

لا شك بأن وجود مصلحة اقتصادية للمراجع مع إدارة المشروع يعرض استقلاله للتهديد. وقد نصت القوانين المختصة في معظم دول العالم على ضرورة عدم وجود مصلحة اقتصادية للمراجع مع المشروع أو إدارة المشروع، كما وضعت معايير لهذه المصلحة، كامتلاك أسهم في الشركات أو العمل كموظف لدى المشروع.... الخ وقد استعرضت أدبيات السلوك المهني مثل هذه المعايير.

ففي سورية على سبيل المثال نصت المادة رقم « 236 » من قانون التجارة على ما يلي:

1 ــ كل من ينال لأي سبب أجراً أو تعويضاً من شركة أو من أحد أعضاء مجلس الإدارة، أو من أي مشروع يملك عشر رأس مال الشركة أو تملك الشركة عشر رأس ماله.

2 ــ كل شريك لأحد أعضاء مجلس الإدارة في أعماله الأخرى.

5- الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة:

لعل أهم المشكلات العملية، التي يدور حولها الجدل في أوساط المهنة وترتبط بالاستقلال، هي تلك الخدمات الاستشارية التي دأب بعض المراجعين على تقديمها للإدارة، كالمساعدة في تصميم النظم المحاسبية، أو إنجاز التراكم المحاسبي، أو وضع البرامج اللازمة لتدريب العاملين على تشغيل الحاسوب، أو الإشراف على نشرة الاكتتاب. و الواقع أن المساعدة في إنجاز التراكم المحاسبي وإعداد القوائم المالية، إنما يمثل في رأينا امتداداً لعهد مضى، حين كانت مكاتب المراجعة تقدم خدمات محاسبية قبل نشوء الشركات المساهمة والانفصال بين الملكية والإدارة. ولا شك في أن المساعدة في هذا المجال إنما تهدد حياد مراجع الحسابات إذ تجعله يساهم في إعداد عمل سيقوم بعدئذٍ بمراجعته، ومن الطبيعي ألا يشير إلى أخطاء أو انحرافات سبق وشارك في ارتكابها، إذ من المعروف أن القوائم المالية يجب أن تعد من قبل إدارة المشروع وهي المسؤولة عنها ويقتصر دور المراجع على مراجعتها وبيان رأيه فيها.

إلا أن قيام مراجع الحسابات بإعداد البيان الضريبي لتقديمه إلى الدوائر المالية، إنما يقع في صلب عمل مراجع الحسابات ولا يشكل أي تهديد لحياده، بل على العكس إذا

كان المراجع هو الذي يعد البيان الضريبي فهذا يقدم ضماناً إلى الدوائر المالية بأن هذا البيان يعرض أرباح المشروع بحسب التعليمات المطلوبة دون انحراف، بل على العكس إن قيام مراجعي الحسابات بهذا الدور يقدم دخلاً إضافياً لمنشآت المراجعة، يمكنها من تعميق دورها الاجتماعي والاقتصادي.

هذا وقد جاء في دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية إدارية و مالية للعملاء يعد اقتصاداً في الجهد والمهارات والخبرات، كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الارتباط والتعايش المتواصل مع أعمال العميل مما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكاليف أقل وبوقت أقصر.

إن منع كثير من الشركات حتى الصغيرة من الاستفادة من الخدمات الاستشارية للمراجع قد يلحق بها الضرر ولهذا فمن غير العملي وضع قيود على النصائح التي يمكن أن يقدمها المراجع، وخاصة تلك الخدمات الإدارية والضريبية، إذ إن تقديم النصح أو الاستشارة لإدارة المشروع لا يجبرها على الأخذ بها، ولا تعد هذه الخدمات مسألة حاسمة في تحديد استقلال المراجع. وهذه الخدمات يجب ألا تسلب من الشركات دورها الإداري وهذا لا يضعف استقلالية المراجع في أثناء الخدمة. بشرط ألا تكون هناك مشاركة أو مسؤولية في القرارات الإدارية.

6- تبديل المراجع بعد مرور مدة معينة:

إن خطورة بعض عمليات الغش والتلاعب، والكشف عن أن بعض مراجعي الحسابات قد شاركوا فيها، أو سكتوا عنها عن معرفة وليس عن جهل. أدت إلى ارتفاع الأصوات في المجتمع المالي تطالب بضرورة وضع مزيد من الضوابط على العلاقة بين الإدارة ومراجع الحسابات، وأول هذه الضوابط التي تجري المطالبة بها، هو وضع مدة زمنية لاستمرار المراجع في مراجعة حسابات المشروع نفسه، والهدف من ذلك هو تجنب نشوء علاقة شخصية بينه وبين أعضاء مجلس إدارة الشركة على حساب مصلحة المساهمين والجمهور، فبعضهم يقترح مدة محددة (3 أو 5 سنوات مثلاً). والجدير بالذكر أن لتبديل المراجع مزايا وعيوباً نذكرها :

المزايا:

آ- إن التغيير الدوري للمراجع يوفر رؤية جديدة من قبل المراجع يلقيها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء أو مخالفات لم يستطع المراجع السابق اكتشافها.

ب- إن المنافسة الثابتة التي تحدث للحصول على المراجعين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر، ستشجع المحافظة على أرفع المعايير المهنية والالتزام بها.

أما العيوب فتتجلى في:

آ- أن هذا غير مألوف بالنسبة إلى المهنة ولاسيما أن المهنة تنادي باستمرارية المراجع من سنة إلى أخرى. وأية مخاطرة لفقدان استقلالية المراجع يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المراجع والعميل بسبب استمرارية المراجع وكذلك بالقياس إلى النصائح والمساعدة التي سيحصل عليها العميل منه إذا ما استمر.

ب- أن تغيير المراجع بصفة دورية سيؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة.

جـ- لكي نحافظ على الاستقلال فإنه يمكن الاكتفاء بالتغيير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية المراجعة مع الحفاظ في الوقت نفسه على استمرارية أولئك الذين يتولون مهمات الإشراف فيها.

وأخيراً فإن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معياراً خاصاً لاستقلال المراجع عند قيامه بعملية المراجعة وإنما غطت هذا الجانب بشكل غير مباشر، حيث أكدت على بعض الشروط والصفات الواجب توافرها لضمان استقلال المراجع، من هذه الصفات: الاستقامة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار عملائه.

وكانت هذه المعايير أكثر تحديداً في الحض على ضرورة توفر هذه الصفات لكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي والخبير الاستشاري ومساعدي المراجع.

وأخيراً ينبغي القول ما زال معيار الاستقلال محور اهتمام المهتمين بالمهنة، لما له من تأثير جوهري على كيان مهنة المراجعة، كمهنة تسعى لأن تصبح مستقلة عن الإدارة والملاك. لذا فقد سارت الاتجاهات الحديثة بشأنه نحو عدة محاور، كلها تستهدف الدفاع عن المهنة. ومن أهم هذه الاتجاهات ما يلي :

- يجب أن تسعى مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطبيق فلسفة تقسيم المكتب. ويقصد بذلك أن يخصص قسم للخدمات التصديقية وقسم آخر للخدمات غير التصديقية، وقسم ثالث للبحوث والتدريب. ومؤدى ذلك أن أداء خدمتين أو أكثر من قسمين مختلفين لن يؤثر سلباً على الاستقلال، خاصة إذا راعينا أهمية التخصص في المهنة كاتجاه حديث.
- هناك شبه اتفاق بين المهتمين بالمهنة على أن خدمة مراجعة الحسابات، كخدمة تقليدية، تواجه سوقاً تنافسية وضغوطاً سالبة على الأتعاب. ومؤدى ذلك أن المكتب ينبغي أن يسعى إلى تنويع خدماته المهنية حتى يستمر في سوق المنافسة المهنية، المحلية والدولية، خاصة بعد تحرير التجارة الدولية وما تبعها من تحرير الخدمات المهنية. والمأمول من هذه المكاتب ألا تغلب سياسة تنويع خدماتها وتنمية مواردها، على التزامها المعايير المهنية، خاصة معيار الاستقلال.
- هناك اتجاه نحو ضرورة مراعاة مراجع الحسابات اعتبارات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على كل خدمة مهنية غير تقليدية يريد الدخول فيها، ومراعاة رد فعل الطرف الثالث – في الخدمات التصديقية – نحو دخوله في هذه الخدمات المهنية الجديدة، خاصة رد فعل المتعاملين في سوق الأوراق المالية والمؤسسات التمويلية.

ومراعاة هذه الاعتبارات يحقق توازناً بين الحفاظ على الاستقلال كالتزام بمعيار مهني من ناحية، وتنمية عرض خدماته المهنية وعوائد المكتب، من ناحية أخرى.

ثالثاً – معنى المسؤولية وأنواعها:

- تطور معنى المسؤولية:

إن إخلال المراجع بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المراجع أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع الأدبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية. ويأمل المجتمع من تقرير المراجع أن يقدم له صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بمراجعته وتحمل المراجع مسؤولية الإفصاحات غير العادلة التي قد تظهر في القوائم المالية واكتشافه سائر

المخالفات والأخطاء أو أعمال الغش التي تكون قد حدثت خلال الفترة التي يغطيها بمراجعته. ففي دراسة لقضايا قانونية في الولايات المتحدة الأمريكية جرت ما بين الأعوام 1960- 1976 تبين أن المشكلات القانونية التي يتعرض لها المراجعون تنشأ عن خمسة أنواع رئيسية وقد اعتمدت الدراسة على تحليل (129) قضية كان فيها (334) مخالفة تم تصنيفها على النحو التالي:

33% نتيجة التفسير الخاطئ للمبادئ المحاسبية و 15% نتيجة التفسير الخاطئ لمعايير المراجعة و 29% نتيجة عيوب في إجراءات المراجعة و 13% نتيجة احتيال العميل و 7% نتيجة احتيال المراجع أو اشتراكه مع العميل في عملية مدبرة.

وهذه المسؤولية القانونية والناتجة من مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهور المستثمرين إما أن تكون مسؤولية مدنية أو مسؤولية جنائية وتنتج المسؤولية الجنائية عن ارتكاب فعل جرمي من قبل المراجع يكون في حد ذاته موجهاً ضد المجتمع، يعاقب عليه بالسجن أو بدفع غرامة أو بالعقوبتين معاً. أما المسؤولية المدنية فتنطوي على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل عميل المراجعة أو طرف ثالث، وتقتصر العقوبة هنا على دفع تعويض مادي ولابد من الإشارة إلى أن بعض تصرفات المراجع قد تعرضه إلى المسؤوليتين في الوقت نفسه.

إذ تتصف البيئة التي يعمل فيها المراجع حالياً بالميل الشديد نحو المقاضاة، مما شغل اهتمام المهنة بالعديد من الدعاوي المدنية والجنائية والانذارات القضائية وتفسر هذه الدعاوي الكثيرة المرفوعة ضد المراجع، إلى حد كبير، الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال فترة الكساد التي خيمت على الاقتصاد العالمي في العقود الأخيرة من القرن الحالي. وكثيراً ما كان يلجأ الطرف الثالث كالبنوك أو الجمهور إلى مقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه في القوائم المالية دون أن يتنبأ بإفلاسها، مطالباً المراجع بدفع تعويض عما أصابه من ضرر. ولسوء الحظ كان موقف المراجعين في العديد من الحالات ضعيفاً، مما أدى إلى الحكم عليهم بالتعويض، كما تثبتت مسؤولياتهم الجنائية أحياناً.

والواقع أن مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث تعرضت إلى تطور خلال العقود الأخيرة ففي عام 1931 طالب الطرف الثالث (أي غير العميل والمراجع اللذين يمثلان الطرف الأول والثاني) في قضية Ultramasres في أمريكا بتعويض يقابل الضرر الذي

لحق به بسبب اعتماده على تقرير المراجع متهماً المراجع بالإهمال والغش. إلا أن المحكمة رفضت دعاوى الإهمال نظراً لعدم وجود علاقة تعاقدية بين الطرف الثالث (الدائنين) والمراجع. وقررت المحكمة أنه ليس للطرف الثالث أي حق على المراجع بسبب إهماله العادي، بل يجب عليه إثبات الإهمال الفادح من أجل استرداد قيمة الأضرار وقد اعتمدت المحكمة في قرارها هذا على أن المراجع يعد مسؤولاً تجاه الأطراف الأخرى عن إهماله العادي إذا علم سلفاً بأن المراجعة كانت تنجز لمصلحتها.

وفي عام 1986 خرجت المحكمة عن هذه القاعدة في قضية (Rush Facters U.Levin) إن المراجع ينبغي أن يكون مسؤولاً عن الإهمال تجاه الأطراف التي يتوقع المراجع أنها ستعتمد على تقريره في قراراتها. وتبعت هذا القرار محاكم أخرى في الولايات المتحدة الأمريكية حتى إن بعضهم أطلق على ذلك اسم الأيام السوداء التي تعيشها منشآت المراجعة في أمريكا، ففي دراسة جرت مؤخراً بلغت النفقات الإجمالية لمنشآت المراجعة الست الكبار في عام 1991 لتسوية الدعاوي القضائية /447/ مليون دولار، أي ما يعادل (9%) من الإيرادات الإجمالية لهذه المنشآت، وشهد ذلك العام تزايداً على العام السابق 1990 حيث كانت هذه النفقات (7.7%) فقط.

وفي دراسة أخرى أعدها مجمع المحاسبين الأمريكيين أن الدعاوى ضد منشآت المراجعة الصغيرة (غير الست الكبرى) ارتفعت بنسبة الثلثين بين عامي 1987، 1991.

وتأسيساً على ذلك يمكن القول إن المراجع مسؤول أمام الطرف الثالث في حال:

1 ــ كان إهماله فادحاً.

2 ــ كان إهماله عادياً وكان المراجع يعلم بأن طرفاً ثالثاً معروفاً من قبله سيعتمد على تقريره، وأمكن إثبات عدم مراعاة المراجع مستوى معقولاً من العناية المهنية في أداء وظيفته.

3 ــ كان إهمال المراجع عادياً حتى ولو لم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابة تقريره، لكن توقع المراجع استفادة الطرف الثالث من تقريره.

ولعل من المفيد التمييز بين الإهمال العادي، والإهمال الجسيم والاحتيال:

1 ــ الإهمال العادي : (Ordinary negligence):

يتمثل في عدم مراعاة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجع المهمات المهنية،

دون أي محاولة للخداع أو لارتكاب الاحتيال. وتتضمن العناية المهنية اللازمة استخدام المعرفة والمهارة والحكم التي يمتلكها عادة الممارسون في ظروف الممارسة المماثلة. ومثالها أن ينسى المراجع الاستفسار عن الالتزامات المتنازع عليها.

2 ـ الإهمال الجسيم (Gross negligence):

يعد الإهمال الجسيم أكثر خطورة من الإهمال العادي وأقل خطورة من الاحتيال. ويتمثل باللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ الواجبات. ومثاله إخفاق المراجع في مراجعة عدة حسابات هامة بحيث لم يكن لديه الأساس ليؤمن بعدالة القوائم المالية. وبمعنى آخر يتمثل الإهمال الجسيم عندما يصدر المراجع تقريره دون أخذ خطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملائمة ويسمى عادة بالاحتيال الضمني.

3 ـ الاحتيال (Irregularity):

وهو الأكثر خطورة من الإهمال العادي والإهمال الجسيم وإذا تم برهنته فإنه يسمح لفئة واسعة من المدعين بمساءلة المراجع بنجاح. ويظهر الاحتيال عندما يصدر المراجع تقريراً غير متحفظ عن القوائم المالية وهو على علم بأنها محرفة.

وقد أدى تصاعد الدعاوي القضائية ضد المراجعين في السنوات الأخيرة إلى إحداث تغيرات جوهرية في مهنة المراجعة في الولايات المتحدة، فقد شكل مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1974 لجنة مسؤوليات المراجع لدراسة دور المراجع المستقل ومسؤولياته، وقد أعدت هذه اللجنة تقريراً استهدف تحسين ثقة الجمهور بالمهنة، وقد اتخذت خطوات عملية لتنفيذ مقترحات اللجنة وأهمها:

1. تشكل لجنة مراجعة (Audit committee) من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين.
2. إلزام المراجع تبليغ الإدارة العليا بمنشأة العميل عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.
3. تضييق نطاق الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة إلى عملائها.

وخلاصة القول: إن الجمهور يحاول تحميل مراجع الحسابات مسؤوليات كاملة بينما أن المهنة تحاول التنصل من أكبر قدر من المسؤولية الناتجة عن الإهمال والخطأ اللذين ترتكبهما الإدارة بمستوياتها المختلفة والتي لم يستطيع المراجع اكتشافها وتبرر المهنة رأيها في أن القبول بمسؤوليات أكبر يؤدي حتماً إلى توسيع إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع في الوقت الحاضر وهذا ينعكس على تكاليف عملية المراجعة، ويجعلها غير اقتصادية لكن هذه الادعاءات لا تلاقي آذاناً صاغية لدى مستخدمي المعلومات الاقتصادية الذين يهمهم الركون إلى أن تلك المعلومات التي قد تمت مراجعتها من قبل مراجع مستقل مؤهل يتحمل مسؤولية كاملة عن أي غش أو تلاعب أو خطأ تنطوي عليه هذه المعلومات الاقتصادية.

وهكذا فإن الأساس القانوني يعتمد على مفهوم المراجع الحصيف وليس المراجع المعتاد بحيث يمكن تشبيه المراجع بالمحامي الذي يوكله الناس للوصول إلى حقهم أمام المحاكم اعتقاداً منهم بأن هذه المحامي يعرف القانون وإجراءات المحاكم جيداً وبالتالي فهو قادر على إثبات حقوقهم ويكاد يكون من المستحيل على الموكل أن يوكل محامياً فاشلاً أو معتاد قد يجهل ببعض القواعد أو الإجراءات القانونية التي قد تؤدي إلى ضياع حقوقه. بحيث يمكن القول إن المطلب النظري من المجتمع أن يكون المراجع أو المحامي حصيفاً عارفاً بالمهمة التي يقوم بها وينفذها بإتقان.

2- أنواع المسؤولية:

لا شك في أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي يرتب عليه عدة أنواع من المسؤولية هي:

آ- المسؤولية الأدبية (الاجتماعية):

تعبر المسؤولية الأدبية (الاجتماعية) لمراجع الحسابات عن التزاماته وواجباته نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة المراجعة. حيث إن الدور الذي أناطه المجتمع بمراجع الحسابات جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع في مرحلة من المراحل، ولذلك نجد المجتمع ينظر إلى مراجع الحسابات أو منظمته المهنية التي ينتمي إليها بمزيد من الاحترام والتقدير ولا شك في أن هذه الهالة التي يتمتع بها المراجع سوف تنهار إذا مارس

المراجع عملاً لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله، فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة إنما يعرضه إلى فقدان هذا المركز الأدبي (الاجتماعي) الذي يتمتع به المراجع بالإضافة إلى ما قد ينتابه من عذاب ذاتي لضميره وشعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول رجال الحراسة الاجتماعية إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب، ولا يخفى ما لهذا الشعور الاجتماعي من آثار مادية مترتبة في الجيل الحالي والأجيال القادمة بسبب شعور الناس بغياب الردع القيمي الذي يحتاج إلى أيد أمينة هي على الصعيد المالي مراجع الحسابات.

ولكي يفي مراجع الحسابات بمسؤوليته الاجتماعية نحو هذا المجتمع فعليه:

1. أن يساعد المجتمع في رقابة إدارة المشروع، من خلال مراجعة حسابات المشروع بكفاءة مهنية، وإمداد المجتمع بتقريره عن نتائج هذه المراجعة.
2. أن يوسع مجالات المراجعة بحيث تشمل مراجعة الآثار المالية لتصرفات المشروع الاجتماعية، مثل: المساهمة في مشروعات التنمية المحلية، سداد الضرائب، التبرعات للجهات الحكومية والخيرية، ومكافحة تلوث البيئة.
3. أن يدرك دائماً أن عامة المجتمع يمثلون طرفاً ثالثاً صاحب مصلحة في المشروع، حتى ولو كان المشروع مشروعاً خاصاً.
4. أن يسهم من خلال جودة مراجعة حسابات الشركة، في عدم إلحاق أدنى ضرر بالمستثمرين من أفراد الشعب وأن يحرص على أن يؤدي تقريره دوراً في ترشيد قرارات المستفيدين من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على، المعلومات المحاسبية والثقة بها.

ب- المسؤولية المهنية:

تعبر المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عميلة وتجاه زملائه في المهنة. حيث إن القبول الاجتماعي لدور مراجعي الحسابات، وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، و إلا تعرضوا

للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانه من ممارسة المهنة إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونه عضواً في المنظمة المهنية، كما في الولايات المتحدة الأمريكية، التي لا يمكن فيها مراجعة حسابات الشركات المساهمة المسجلة في البورصة من قبل أعضاء في مجمع المحاسبين الأمريكيين. أما الأعمال الأخرى وحتى أعمال المراجعة لغير تلك الشركات فلا يشترط بمن يزاولها أن يكون عضواً في مجمع المحاسبين الأمريكيين.

جـ - المسؤولية القانونية:

إن أهمية الدور الذي يضطلع به مراجع الحسابات، جعل الدول المختلفة لا تترك أمر مسؤوليته ليقررها ضميره السلكي، أو نظرة المجتمع، أو المهنة، بل تدخلت بها لتقرها بتشريعات قانونية و لا بد لبحث المسؤولية القانونية من التطرق إلى النقاط التالية بالإيجاز المناسب:

1- التمييز بين فشل الأعمال وفشل المراجعة وخطر المراجعة:

ترى فئة كبيرة من المهنيين أن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين يعود إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية للفرق بين فشل الأعمال وفشل المراجعة والفرق بين فشل المراجعة وخطر المراجعة. ويحدث فشل الأعمال (Business Failure) عند عدم قدرة المنشأة على دفع ديونها أو عدم قدرتها على مواجهة توقعات المستثمرين، أو بسبب وجود ظروف اقتصادية أو داخلية بها مثل: الكساد، اتخاذ الإدارة لقرارات غير صحيحة، أو وجود منافسة غير متوقعة في النشاط الذي تعمل فيه.

بينما يحدث فشل المراجعة (Audit Failure)عندما يصدر المراجع تقريراً خاطئاً كنتيجة لعدم تطبيق متطلبات معايير المراجعة المقبولة عموماً كأن يقوم المراجع بتعين مساعدين غير أكفاء لأداء مهام المراجعة مما سيؤدي إلى عدم اكتشاف التحريفات الهامة، وكان من الممكن اكتشاف هذه التحريفات في حالة وجود مراجعين أكفاء.

أما خطر المراجعة (Audit Risk) فيشير إلى الخطر الناتج عن استنتاج المراجع عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري في ضوء مستوى الأهمية النسبية. حيث إن المراجعة محدودة بحجم العينة التي تم استخدامها، كما أن التحريفات والتلاعب اللذين يمكن إخفاؤهما بمهارة

قد لا يمكن اكتشافها بسهولة. وبالتالي يوجد دوماً بعض الخطر في أن المراجعة لن تـؤدي إلى كشف جميع التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعـايير المراجعـة المقبولـة عموماً.

إذ إن معظم المهنيين متفقون على أنه في معظم حالات فشل المراجعة، يثار الـشك حول ما إذا كان المراجع قد بذل العناية المهنية الكافية. فإذا فشل المراجع في بذل العنايـة، يحدث فشل المراجعة. وفي هذه الحالات يسمح القانون للأطراف التي لحق بها خـسائر أن ترفع دعاوى تطلب التعويض عن هذه الخسائر بسبب حـدوث فـشل المراجعـة. ومـن الصعب في الواقع أن يتم تحديد متى فشل المراجع في بذل العناية بسبب تعقـد إجـراءات المراجعة، بالإضافة إلى صعوبة تحديد من له الحق في التعويض نتيجة تنفيذ المراجعة في ضوء الأعراف القانونية. وعلى الرغم من ذلك فإن فشل المراجع في بذل العنايـة الكافيـة سيؤدي إلى مساءلته قانونياً.

وتواجه منشآت المراجعة صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمـال ولـيس فـشل المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا تم إعلان إفلاس المنشأة وثبت عجزها عن دفع ديونهـا، فمن المتعارف عليه أن يدعي مستخدمو القوائم المالية فشل المراجعـة ولاسـيما إذا كـان تقرير المراجعة عن المنشأة تقريراً نظيفاً حتى إذا حدث فشل في الوحدة الاقتـصادية وتـم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية، يمكن أن يدعى المستخدمون إهمـال المراجع مع ثبوت التزامه بمعايير المراجعة. وينشأ هذا الخلاف في الرأي بين المـراجعين والمستخدمين بسبب ما يطلق عليه فجوة توقعات المراجعة. حيث يرى معظـم المـراجعين أن أداءهم يجب أن يتم وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً. بينما يرى المـستخدمون أن المراجع ضامن لدقة القوائم المالية، أو أنه ضامن للسلامة المالية للوحدة الاقتصادية محـل المراجعة. وينتج من هذه الفجوة رفع قضايا على المراجع بشكل لا مبرر لـه لـذا ينبغـي على القائمين على المهنية أن يعرفوا مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع والفـرق بـين فشل الأعمال، والفشل في المراجعة، وخطر المراجعة. ومن الأمور الواجب على المراجـع أن يتنبه لها أن بعض القضايا التي ترفع ضده قد ترفع من أجل أن يحصل الأفـراد الـذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أي مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المـصدر قـد ارتكب أخطاء أو لا.

2- الأساس القانوني للمسؤولية:

اختلفت نظرة فقهاء القانون إلى الأساس القانوني لمسؤولية مراجع الحسابات باختلاف المراحل التي مرت بها مراجعة الحسابات ويمكن تمييز المرحلتين التاليتين :

المرحلة الأولى مفهوم الموظف في المشروع: وقد سادت هذه النظرة عندما كانت المراجعة ممزوجة بالمحاسبة وكان مراجع الحسابات يقدم خدماته بحسب طلب العملاء من الخدمات المحاسبية أحياناً وخدمات المراجعة أحياناً أخرى، حيث كان ينظر إلى المراجع على أنه موظف بالمشروع ويتلقى تعليمات من إدارته وتحدد مسؤوليته على أنه تابع لتلك الإدارة. وما لبثت هذه النظرة، أن سقطت، وتلاشت بعد نمو المشروعات الرأسمالية ونشوء الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة وما ترتب على ذلك من إبراز الشخصية المستقلة لمراجع الحسابات.

المرحلة الثانية المراجع وكيل عن المساهمين: وقد أخذت معظم التشريعات القانونية الحديثة بمفهوم الوكالة لتفسير مسؤولية المراجع وتحديدها مشبهة مراجع الحسابات بالوكيل من حيث تعينه بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين وتقديمه تقريراً عن وكالته إلى تلك الجمعية.

وإن استعارة مفهوم الوكالة لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات لا تفي بالغرض. إذ إن الجمعية ليست حرة في تعيين مراجع الحسابات، بل هي مضطرة لذلك بحكم القانون. وإذا كان عقد الوكالة المحرر بين تلك الجمعية ممثلة بمجلس الإدارة والمراجع كافياً لتفسير مسؤولية المراجع تجاه المساهمين فكيف نفسر مسؤوليته تجاه الأطراف التي تستفيد من تقرير مراجع الحسابات دون أن تدفع أتعاباً أو تشارك في تعيينه وتحديد مدى وكالته.

وكيف نفسر مسؤولية مراجع الحسابات الذي يعمل في جهاز الرقابة الحكومية ولذلك فإن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المراجع هو مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي حيث إن أبعاد هذا الدور هي التي تحدد مجال عمل هذا المرجع والتبعات والمسؤوليات المترتبة عليه ليس تجاه المساهمين فقط بل تجاه الأطراف الأخرى، التي لها جميعها مصالح متباينة في المعلومات الاقتصادية التي يقدمها المشروع ويقررها مراجع الحسابات.

3- أنواع المسؤولية القانونية (المدنية):

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

إلا أن تحقيق المسؤولية المدنية، عقدية كانت أو تقصيرية يشترط توافر شروط أو أركان هي:

1- **الضرر:** يعد الضرر ركناً أساسياً في المسؤولية سواء أكانت تعاقدية أم تقصيرية، وسواء أكان هذا الضرر مادياً أم أدبياً. وقد أقرت إحدى المحاكم الأمريكية مسؤولية المراجع نتيجة فشله في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المعتادة. مع العلم أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في التقرير ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية عانى منها أحد مستخدمي القوائم المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المراجع وعدم بذله العناية اللازمة.

أما بالنسبة للتقرير العام المنشور مع القوائم المالية، فإن المراجع يعلم سلفاً ما هي الأضرار التي يتوقع أن تصيب أياً من الأطراف التي تعتمد عليه إذا كان تقريره مضللاً أو بمعنى آخر يتستر على القوائم المالية المضللة.

وقد تبنى مجمع المحاسبين الأمريكين هذا المعيار، كما اتبعته المحاكم الأمريكية كما حدث في قضية Rush Factors عام 1968، كما أخذت بهذا المعيار محكمة تكساس المدنية في سنة 1971 في قضية Shatter Proof Glass كما أخذت المحاكم الإنكليزية بتبني هذا المعيار في السنين الأخيرة.

2- **الإهمال:** والقاعدة العامة ألا يسأل المراجع مدنياً إلا في حدود إهماله، أما حيث ينتفي الإهمال فلا محل لمساءلته. حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجع الحسابات لذا من المفيد التفريق ما بين الأمور التالية:

أ- **الإهمال البسيط** : إن غياب مستوى معقول من العناية من أي فرد يكون متوقعاً في ضوء ظروف معينة ويجب عند تقويم مدى إهمال المراجع أن يتم التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المراجع الكفء إذا واجه الموقف نفسه.

ب - **الإهمال الجسيم** : يحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية ويتعادل سلوك المراجع في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش.

جـ - **الغش الاستدلالي**: ويشير إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين ويطلق على هذا الغش المتهور في الإهمال وفي حالة المراجع يعرف مصطلح التهور من قبل محكمة الاستئناف الفيدرالية على أنه إبداء المراجع لرأي في القوائم المالية في الوقت الذي يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توفر المعلومات التي تم من خلالها التوصل لهذا الرأي.

د- **الغش** : ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الآخرين.

وتتمثل النقطة الأساسية التي تتعلق بقضايا الإهمال عادة في مستوى العناية الواجب بذلها وعلى الرغم من أنه يوجد اتفاق عام على عدم مثالية أي فرد و لا حتى المهنيين إلا أنه في معظم الحالات فإن أي خطأ جوهري في التقدير سيخلق افتراضاً على الأقل بإهمال المهني حتى يثبت عكس ذلك وفي بيئة المراجعة ينظر إلى عدم الالتزام بمعايير المراجعة على أنه دليل حاسم على الإهمال هذا وقد حكمت المحكمة في قضية (Ultramares) المشهورة بأن الافتقار إلى بذل العناية اللازمة في إنجاز الواجبات يقدم دليلاً على أن المراجع شارك في احتيال مدبر وقد أقرت لجنة البورصة SES أن على جانب الادعاء أن يثبت أن المراجع لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة.

وفي الوقت نفسه إذا تمكن المراجع من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أنجز فإنه عندئذ ليس مسؤولاً عن الضرر ويمكن النظر إلى المعقولية على أنها بذل المراجع كوكيل عن المساهمين العناية اللازمة وكأنه يرعى أحواله الخاصة.

3- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر:

لا يكفي لقيام مسؤولية المراجع المدنية توفر الإهمال في جانبه، وحدوث ضرر للمدعي بل لا بد من وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال فإذا حصل وقام أحد الممولين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المراجع فإن المراجع غير مسؤول عن الخسائر التي قد يمنى بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الإهمال والضرر بصورة عامة. فلو اشترى أحد الممولين أسهماً من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المراجع عنها فإن العلاقة السببية غير موجودة.

وبشكل عام يمكن القول لكي تقع المسؤولية المدنية على المراجع، على المدعى أن يثبت أنه اعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراته بالإضافة إلى ذلك يجب عليه أن يثبت ما يلي :

- أن هذا الاعتماد هو الذي سبب خسارته.
- أن المراجع كان مهملاً إهمالاً جسيماً أو متهوراً أو أنه سلك مسلكاً غير نظامي أو كان مخادعاً.
- أن المراجع قد توقع الضرر أثناء إعداد تقريره.

د- المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مراجع الحسابات في أثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررون كما في المسؤولية المدنية إذ إن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية تحتاج إلى توافر أركان ثلاثة هي:

الركن الأول قانوني: وينطلق من القاعدة القائلة لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني.

وإن الجرم والعقاب من عمل المشرع فالأوامر والنواهي الجنائية وجزاءاتها لا ترجع إلا إلى مصدر واحد وهو القانون المكتوب وليس للقاضي أن يجرم بواقعة معينة ما لم يرد نص بذلك ولا أن يقضي بغير العقوبة المقررة.

أما الركن الثاني: فهو مادي ويتمثل في النشاط الإجرامي بحد ذاته أي القيام بعمل أو الامتناع عن القيام بعمل كعدم إخبار السلطات المختصة عن حوداث الرشوة والفساد أو التستر على المسؤولين عن ذلك وإلحاق ضرر بالمجتمع نتيجة لذلك أي توافر علاقة سببية بين الفعل أو الامتناع عنه والضرر الذي أصاب المجتمع.

أما الركن الثالث فهو معنوي ويتلخص في أن المراجع لا يسأل جزائياً إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

والجدير بالذكر أن معظم دول العالم لم تكن متساهلة في فرض العقوبة والغرامة على المراجع الذي يخل بآداب المهنة والعمل على مساءلة المراجع قانونياً وتحمله المسؤولية الجنائية في ارتكابه لبعض الجرائم المنصوص عليها قانوناً. ففي التشريع السوري تدخلت الدولة بسن القوانين لمعاقبة المجرم وتحميله المسؤولية سواء في قانون العقوبات أو قانون العقوبات الاقتصادية ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المراجع والتي تنعقد عنها مسؤولية جنائية.

1- جريمة الإضرار بالأموال العامة من سرقة أو اختلاس أو إساءة ائتمان:

وفقت مواد قانون العقوبات بين الجرائم وهي:

أ- التسبب بإلحاق الضرر بالأموال العامة نتيجة عدم المحافظة عليها.

ب- سرقة الأموال العامة أو اختلاسها أو إساءة الائتمان عليها.

ويعد مراجع الحسابات مجرماً بأحد السببين السابقين ويتحقق الركن المادي بالنسبة للإهمال إذا أدى المراجع إلى وقوع الضرر بالأمور العامة وقامت الرابطة السببية أما الركن القانوني منجده القانون أما على صعيد سرقة الأموال العامة أو اختلاسها فيتحقق هذا الركن بالنسبة إلى المراجع إذا قام بالاستيلاء على ملكية المال سبب ضرراً للمجتمع وتعد الجريمة قائمة ولا يمكن تصور وقوع السرقة بشكل غير مقصود، أما على صعيد الركن المادي فتم تحديده بالقوانين. وبالتالي إذا ساهم المراجع في السرقة أو الاختلاس أو كان مهملاً في اكتشاف المجرم فيعاقب بالعقوبات الواردة في قوانين العقوبات.

أما بالنسبة إلى إساءة الائتمان فيعد المراجع مجرماً إذا أقدم عمداً على كتم سند أو اختلاسه أو إتلافه أو تمزيقه. والمراجع ممكن أن يقترف هذا الجرم عندما يرتبط مع شركة أو شخص بعلاقة قانونية تتجسد بضرورة الإفصاح عن عدالة القوائم المالية ومع

ذلك يقوم بخيانة الثقة التي وضعت به وتكون إساءة الائتمان في المال المملوك لغير مسيء الائتمان وبالتالي إذا امتلك المراجع سنداً يثبت اختلاساً ما تكتم عليه وأنكر وجوده لديه يعد مسيئاً ويتحمل جرماً.

وقد حدث أن أقدمت شركة ENRON على إخفاء التزاماتها الناتجة عن توحيد القوائم المالية مع الشركات التابعة، حيث لجأت بعض الشركات التابعة إلى استثمار بعض الأصول عن طريق الإيجار التشغيلي، أو إعادة استئجار الأصول المبيعة بعقود إيجار تمويلي، ولم تظهر الشركة الالتزامات المستقلة الناتجة عن مثل هذه العقود عند الإفصاح عن قوائمها المالية. وقد وافق الشريك المختص لدى منشأة Arther Andrsen على مثل هذا الإخفاء لهذه الالتزامات فوقعت عليه المسؤولية الجزائية مما أدى إلى إفلاس Arther Anderesn وتصفيتها.

2- جريمة الإفشاء بالأسرار المهنية والامتناع عن الشهادة:

يجب على المراجع أن يحافظ على أسرار مهنته وإذا خالف ذلك فيعد مجرماً.

إلا أن المحافظة على الأسرار لا يعني تستر المراجع على الجرائم المخلة بالنظام العام أو الامتناع عن تزويدها بالمعلومات المطلوبة أو تزويدها بمعلومات مضللة.

3- جريمة التزوير:

ويقصد بالتزوير (تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي) ويعد مراجع الحسابات مزوراً يستحق العقوبة في حال نشر معلومات مضللة أو إغفال معلومات ضرورية تخص الشركة وهو يستطيع معرفتها لو أنه بذل العناية اللازمة.

4- النصب والاحتيال:

الاحتيال هو حمل الغير على القيام بأعمال معنية برضى منهم ناجمة عن الغش والخداع الذي قام به المراجع. والجرائم التي تقع تحت هذا العنوان هي متعددة نذكر منها على سبيل المثال.

أ- إصدار الأسهم أو حصص التأسيس أو أسنادها المؤقتة أو النهائية وتسليمها لأصحابها أو عرضها للتداول قبل صدور القرار الوزاري القاضي بتصديق نظامها أو السماح بزيادة رأسمالها.

ب- إصدار إسناد القرض وعرضها للتداول بصورة مخالفة لأحكام القانون.

ت- إصدار الأسهم ذات النصيب في سورية.

ث- إجراء اكتتابات صورية للأسهم أو قبول دفع الاكتتابات بصورة وهمية أو غير حقيقية.

ج- نشر ميزانية غير مطابقة للواقعة أو إعطاء معلومات غير صحيحة عنها في تقرير مجلس الإدارة أو في تقرير مفتش الحسابات أو الإدلاء بالمعلومات غير الصحيحة إلى الهيئة العامة أو طي معلومات أو إيضاحات أوجب ذكرها القانون،كل ذلك بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن المساهمين أو ذوي الشأن.

ح- تقديم تقارير غير مطابقة للواقع أو إغفال بيان الواقع فيها، وذلك عن سوء نية وبقصد إيهام ذوي شأن.

خ- توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.

5 - جريمة التسبب بالإفلاس الاحتيالي :

قد يقوم المراجع بنشر بعض الوقائع الكاذبة للإضرار بأطراف معنية كالدائنين مثلاً وذلك عند قيامه بالتلاعب ببعض البيانات لافتعال الإفلاس ويعد ذلك جريمة وتطبق عليه الأحكام المناسبة.

6- جريمة تزويد السلطات بمعلومات مضللة :

يجب على المراجع أن يعلم بأنه مسؤول أمام القضاء عن إدلاء المعلومات الصحيحة عند طلبه للشهادة وإلا عدّ مجرماً يتحمل مسؤولية جنائية.

أسئلة حول الوحدة التعليمية الرابعة

1) ما المعارف الواجب توافرها في المراجع؟

2) أعضاء مجلس الإدارة هم من يستأجرون المراجع كما أنهم هم من يفصلونه وبناءً على ذلك لا يمكن للمراجع أن يقدم تقريراً صادقاً حول حسابات الشركة. علق على هذه العبارة.

3) لقد أصبحت منذ عهد قريب شريكاً في مكتب مراجعة كان قد تأسس قديماً تحت اسم (الحسن والمنصور وشركاهم) وفي أول اجتماع للشركاء تحضره لفت نظرك ما يلي:

أ- لقد أقرض السيد حسن أحد العملاء مبلغ « 300000 » وبمعدل سعر فائدة مقارب لسعر الفائدة المصرفية السائدة على القروض.

ب- إن السيد منصور هو الشريك الذي يراجع حسابات شركة المواد الغذائية والتي يمتلك أغلبية أسهمها زوجته وابن عمها.

ج- يراجع المكتب أيضاً حسابات شركة نماء وهي منافس مباشر لشركة المواد الغذائية.

المطلوب: ناقش مع ذكر أسباب أهمية كل من الأمور الواردة أعلاه في ضوء الأصول والمعايير المهنية المتعارف عليها.

4) بصفتك مراجعاً لحسابات إحدى الشركات المساهمة والتي تنتهي سنتها المالية في 12/31 من كال عام وفي شهر تموز وبعد إصدار تقرير المراجعة النظيف لاحظ أحد المديرين بأن مشغلي الآلات المحاسبية الثلاث قد تركوا جميعاً العمل في الشركة وبعد أن فحص أستاذ الدائنين وجد أنه وفقاً لأحد بطاقات الأستاذ التي تخص شركة نماء فإن مقداره «506000 » من البضاعة كانت قد اشتريت من هذه الشركة على مدار السنتين الماضيتين. حيث تبلغ نسبتها إلى المشتريات الإجمالية 30% وبعد إجراء المزيد من الاستقصاءات تبين بأن جميع هذه المشتريات كانت وهمية مما جعل أعضاء مجلس الإدارة يتدارسون اتخاذ إجراء قضائي ضدك كمراجع :

أ ــ هل تعتقد بأن اكتشاف الأخطاء والغش ومنع حدوثها هو من أهداف عملية المراجعة.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

بعض مسؤوليات المراجع في المعايير الدولية

تمهيد:

سنبين في هذه الوحدة بعض مسؤوليات المراجع التي نظمتها معايير المراجعة الدولية والتي توضح الإجراءات التي يجب على المراجع القيام بها والموقف المهني من قبله في حال وجود مؤشرات تدل على بعض التصرفات غير المشروعة من قبل الإدارة وذلك ليتجنب المقاضاة من قبل المساهمين أو الأطراف الأخرى التي تعتمد على تقريره حول عدالة القوائم المالية.

أولاً- مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش:

جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (200) إن المراجعة تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد. وإن التأكيدات المعقولة هو مفهوم يتعلق بأن القرائن وأدلة الإثبات في المراجعة ضرورية لتمكين المراجع من الاستنتاج بأنه ليس هناك أي تحريف جوهري متعمد في التقارير المالية بشكل عام، ومع ذلك فإن هناك قصوراً ومحددات ملازمة للمراجعة تؤثر في قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية المتعمدة أو غير المتعمدة. لذا ينشأ خطر لا يمكن تفاديه وهو أن تبقى بعض الأمور الهامة التي أدرجت في القوائم المالية بصورة خاطئة، غير مكتشفة. ويعتبر موضوع مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والغش من أكثر الأمور إثارة للنقاش والجدل في أدبيات المراجعة. لذا سنبين في الصفحات التالية مفهوم الخطأ والغش ومسؤولية المراجع عن اكتشافهما والإصدارات المهنية المرتبطة بذلك، بالإضافة إلى التطرق إلى دور المراجع عندما تشير الظروف إلى وجود خطأ وغش في القوائم المالية.

1-1 مفهوم الخطأ وأسبابه وإجراءات اكتشافه:

أ- مفهوم الخطأ:

أشار معيار المراجعة الدولي /240/ إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية

المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. كما عرفه على أنه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم. وكذلك عرفه على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير متعمّد.

ولاشك في أن احتمال حدوث الخطأ موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية إعداد القوائم المالية.

ومن المعروف أن عدم الوقوع بالأخطاء أساساً، أو اكتشافها قبل إعداد القوائم المالية، هما من المهمات الأساسية لإدارة المشروع وبخاصة الإدارة المالية وأقسام الحسابات والمراجعة الداخلية، وأن طبيعة القيد المزدوج تؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء بطريقة تلقائية، فمثلاً إذا سجلت عملية في دفتر اليومية ورحل جانب منها إلى حساب بدفتر الأستاذ ولم يرحل الجانب الآخر فإن هذا الخطأ سوف يكتشفه ميزان المراجعة كما أن جمع الخطأ في خانات دفتر النقدية يؤدي إلى خطأ في الرصيد وهذا الخطأ يظهره ميزان المراجعة.

كما أن استعمال حسابات المراقبة مع دفاتر الأستاذ المساعدة يساعد أيضاً على اكتشاف بعض الأخطاء، فإذا سجلت المبيعات في دفتر يومية خاص بها ورحلت إجمالاً إلى حساب إجمالي المدينين وبالتفصيل إلى حساب المدينين، فإن الخطأ في الترحيل إلى الدفاتر المساعدة أو في جمع المبيعات عن الفترة يؤدي إلى عدم تساوي مجموع أرصدة حسابات المدينين مع رصيد حساب إجمالي المدينين.

وبالمثل فإن عدم ترحيل مفردة من مفردات المبالغ المستلمة من العملاء إلى حساب العميل أو عدم ترحيل المجموع الصحيح للمبالغ المستلمة من العملاء أو حساب إجمالي العملاء يؤدي إلى عدم تساوي مجموع أرصدة العملاء مع رصيد إجمالي العملاء.

وهناك وسائل أخرى للتحقق من صحة التسجيل وهذه الوسائل تكشف عن بعض الأخطاء التي تكون قد ارتكبت خلال الفترة، فمثلاً إعداد مذكرة تسوية البنك تساعد على اكتشاف أخطاء ارتكبت، مثل تسجيل مبالغ خاطئة لشيكات صرفها البنك قبل تاريخ

التسوية أو عدم تثبيت شيك صرفه البنك أو عدم تسجيل متحصلات أرسلت للبنك لتحصيلها.

كذلك فإن إرسال كشوف الحسابات الشهرية للعملاء يساعد على اكتشاف الأخطاء التي لن تكتشف لو لم تتبع المنشأة هذه الطريقة، فمثلاً قد تستلم المنشأة مبلغاً من أحد العملاء وتسجله خطأ لحساب عميل آخر، وعلى الرغم من هذا الخطأ فإن مجموع أرصدة العملاء تظل متساوية مع رصيد حساب إجمالي العملاء، أما إذا أرسلت المنشأة كشوفات الحسابات الشهرية للعملاء فإن الذي سيحدث هو أن العميل الذي دفع المبلغ أو العميل الآخر الذي لم يدفعه يتصل أحدهما أو كلاهما بالمنشأة لتصحيح الخطأ.

ويتبين من ذلك أن بعض الأخطاء ستظهر بطريقة تلقائية عن طريق نظرية القيد المزدوج والوسائل الأخرى التي تتبعها المنشأة للتحقق من صحة القيد. كالتحقق من صحة جمع خانتي ميزان المراجعة، ويمكن ذلك بإعادة جمعها بطريقة مختلفة مثل الجمع من أسفل إلى أعلى.

وإذا لم يكن الخطأ ناتجاً من جمع خانتي الميزان، يجب تحديد الفرق في الميزان، فغالباً ما يرشدنا هذا الفرق إلى مصدر الخطأ، فإذا كان هذا الفرق يقبل القسمة على رقم (9) فعندئذ يكون سبب الخطأ إما كتابة مبلغ معين بطريقة عكسية، أو وضع العلامة العشرية بطريقة غير صحيحة. فعلى سبيل المثال، إذا فرضنا أن رصيد حساب النقدية هو (2175) وتم نقله إلى ميزان المراجعة بطريقة عكسية حيث كتب (2157) يكون الخطأ الناتج في هذه الحالة /18/ وهو يقبل القسمة على (9) مثل غيره من الأخطاء المماثلة. ومن الأخطاء الشائعة أيضاً طريقة وضع العلامة العشرية، فإذا كان رصيد النقدية /2175/ ونقل إلى ميزان المراجعة /21.75/ فعندئذ يكون الفرق قابلاً للقسمة على /9/.

وقد يثبت المبلغ في ميزان المراجعة في الطرف المعاكس عن طريق الخطأ، فإذا كان رصيد الأثاث /420/ وأثبت خطأ في الجانب الدائن بميزان المراجعة ففي هذه الحالة يكون الفرق في مجموع الميزان ضعف الميزان أي /840/ ويمكن الكشف عن هذا المبلغ بسهولة إذا راجعنا المبالغ المثبتة في خانتي ميزان المراجعة وبحثنا عن مبلغ يعادل نصف الفرق الموجود في الميزان. ويمكن أيضاً مراجعة العمليات للبحث عن عنصر يعادل مبلغ الفرق تماماً، فقد يحدث هذا الخطأ نتيجة تسجيل الطرف المدين لعملية معينة دون تسجيل

الطرف الدائن لها. ومن الأساليب البديهية في هذا المجال مقارنة المبالغ المثبتة في ميزان المراجعة مع تلك الموجودة في دفتر الأستاذ، بحيث نضمن أن رصيد كل حساب بدفتر الأستاذ تم إدراجه في الخانة الصحيحة في ميزان المراجعة. وفي حال فشل الإدارة في ذلك يمكنها إعادة ترصيد كل حساب بدفتر الأستاذ، ثم تتبع كل عمليات الترحيل من دفتر اليومية إلى الحسابات بدفتر الأستاذ وذلك بوضع علامة مراجعة على كل مبلغ تم التحقق منه في دفتري اليومية والأستاذ. وبعد الانتهاء من هذه العملية تحدد المبالغ التي لم توضع عليها علامات مراجعة، على أن يجري التحقق في الوقت نفسه من الخطأ الناتج من إثبات المدين دائناً أو العكس.

غير أن هناك أخطاء لا يسهل اكتشافها بالوسائل المحاسبية المعروفة فمثلاً إذا كان من الواجب تحميل مصروف معين إلى مصاريف الانتقال الخاص بوكلاء البيع مثلاً، لكنه رحل بطريق الخطأ إلى حساب الإعلان فإن احتمال اكتشاف هذا الخطأ عن طريق الوسائل المحاسبية العادية يكون بعيداً. وكذلك إذا تم تحميل تكاليف الصيانة إلى حساب الأصل الثابت فإن ذلك يؤثر في صافي الربح وفي المركز المالي عن طريق جعل النفقة الإيرادية رأسمالية، ومن الصعب كشف هذا الخطأ بالوسائل المحاسبية الروتينية.

ولاشك في أن احتمالات الخطأ تنشأ من مرحلة التسجيل الأول وحتى إعداد القوائم المالية، فقد ينشأ الخطأ عن تحليل خاطئ للعملية المحاسبية كأن يرحل أحد طرفي العملية المدين أو الدائن إلى حساب غير صحيح، وقد يسهو المحاسب عن تسجيل إحدى العمليات من أساسها كإهمال تسجيل مدفوعات أو مقبوضات نقدية أو تسجيل عملية شراء أو بيع في الأيام الأولى من العام التالي عوضاً عن تسجيلها خلال العام الحالي مما يؤدي إلى التأثير في مخزون آخر المدة ونتائج الأعمال والمركز المالي.

وقد يغفل المحاسب تسجيل بضاعة تم شراؤها وما زالت في الطريق دون تسجيلها في حساب المشتريات أو في حساب مخزون آخر المدة ومع أن ذلك لن يؤثر في النتيجة إلا أنه يؤثر في السيولة.

وقد يرتكب الخطأ بعد مرحلة التسجيل الأولي وذلك أثناء التجميع أو الترحيل أو الترصيد وجمع الدفاتر واليوميات متعددة الأعمدة واحتساب الفوائد والحسومات

والاستهلاكات وما إلى ذلك... كما أن نقل الرصيد من حساب إلى آخر ينطوي على إمكان ارتكاب خطأ وكذلك النقل من صفحة إلى أخرى.

كما إن إدراج مبالغ وهمية عن طريق الخطأ أو حذف مبالغ صحيحة أو وصف مفردات وصفاً غير كاف أو عدم الإفصاح عن كل ما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية كلها أخطاء قابلة للحدوث.

ومن الجدير بالذكر أن إدارة المشروع معنية أساساً بالكشف عن الأخطاء وعرض القوائم المالية بصورة صحيحة وليس من وظيفة المراجع إعداد القوائم المالية أو استخراج موازين المراجعة بل تعرض عليه من قبل الإدارة التي هي مسؤولة عن إعدادها.

أما إذا اكتشف المراجع أي خطأ عند مراجعته للسجلات فإن عليه أن يقرر ما إذا كان هناك داع لتصحيحه مثل خطأ في مبلغ طفيف حمل لحساب مصروف بدلاً من حساب مصروف آخر ولن يكون لهذا الخطأ إلا أثر طفيف في رصيد الحسابين، كذلك قد يكتشف خطأ في طريقة تنفيذ النظام الموضوع، وهذا الخطأ لن يستدعي تصحيحاً ما لأنه لا يؤثر في الأرصدة الدفترية فمثلاً إذا لم تنفذ خطوة من خطوات الضبط الداخلي أو لم تنفذ خطوات معينة بالطريقة الموضوعية فإن تصحيح هذا الخطأ الذي حدث لن يؤثر في الحسابات وإنما التصحيح سيتم بأن يبين المراجع طبيعة الخطأ حتى يصحح الإجراء مستقبلاً.

والجدير بالذكر أن عمل المراجع ليس اكتشاف الخطأ بقدر ما هو العمل على منع حدوث الخطأ، فإذا استطاع أن يحدد مواطن الضعف في الرقابة الداخلية أو الخطأ في توزيع المصروفات أو الأخطاء الأخرى قبل أن ترتكب وأن يقترح علاجها فإن عمله يكون أكثر فائدة للمشروع مما لو ضيع وقته في البحث عن الخطأ المرتكب.

أما الأخطاء الجدية ذات التأثير الهام في القوائم المالية فإن برنامج المراجعة يدخلها في اعتباراته في الغالب فلو اكتشف المراجع خطأ في تقويم نوع من البضاعة بالمخزون يؤدي إلى خطأ في مجموع قيمة المخزون قبل أن تسجل البضاعة في المخزون بقيد محاسبي فإن الخطأ هنا اكتشف قبل التسجيل والترحيل إلى دفتر الأستاذ أما إذا سجلت قيمة المخزون غير صحيحة ورحلت إلى حساب البضاعة في المخزون فإن التصحيح في هذه الحالة يتم بطريقة أخرى. إذ ما دام القيد بطريقة خاطئة ورحل بطريقة خاطئة، فإن

التصحيح في هذه الحالة لن يتم إلا بقيد في اليومية العامة ومعنى هذا أنه يجب أن يعد قيد اليومية الخاص بالتصحيح بحيث يزيد أو ينقص رصيد حساب البضاعة في المخزون تبعاً للخطأ نفسه ويسجل قيد التصحيح في اليومية العامة مع شرح واف للقيد ثم يرحل إلى دفتر الأستاذ.

وفي الغالب إن معظم الأخطاء التي يكتشفها المراجع تكون قد سبق ترحيلها بصورة خاطئة إلى دفتر الأستاذ العام ويستدعي الأمر تصحيحها بقيد دفتر اليومية. فإذا حدث خطأ في جمع خانات دفتر النقدية واكتشف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقدية في دفتر الأستاذ فإنه من الممكن تصحيح جمع الخانة التي حصل فيها الخطأ بدفتر النقدية ثم يرحل المبلغ الصحيح. أما إذا كان الترحيل قد تم قبل اكتشاف الخطأ فإنه يجب أن يصحح بإجراء قيد في اليومية العامة لأن الخطأ قد انتقل إلى دفتر الأستاذ العام.

ويجمع المراجع عادة الأخطاء التي اكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم بكشف الأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف لكل قيد تصحيح. ويقدم الكشف إلى الموظف المسؤول عن الخطأ وفي هذه الحالة هناك عامل نفسي وهو أن أي شخص يكره أن يقال له إن عمله خطأ، ويجب أن يصححه ويصعب عليه تقبل ذلك إلا إذا قيل له هناك خطأ بدون توضيح للخطأ وسببه.

ولذلك على المراجع أن يكون حريصاً على تقديمه لهذا الكشف وأن يظهر أنه قد اكتشف الأخطاء لأسباب غير مقصودة وتعود لأسباب لا تتعلق بسوء تقدير الموظف وما إلى ذلك من أسباب لبقة يسهل على الموظف المختص تقبلها.

ومن المهم أن يبين أن المراجع لا يقوم بالتصحيح أو التسجيل في الدفاتر مباشرة بل عليه أن يقترح التصحيح وعلى موظف الحسابات المختص إجراء التصحيح المطلوب ويراعى في تصحيح الأخطاء بصورة عامة ألا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة في الدفاتر كما أن قيود التعديل والتصحيح يجب ألا تجري مباشرة لحساب الأرباح والخسائر وإنما للحسابات الختامية عندما تقفل الدفاتر في نهاية الفترة وأن يكشف الخطأ بعد إقفال الدفاتر. فحساب الأرباح والخسائر يستعمل فقط عند إقفال الدفاتر وجميع العمليات سبق أن أثرت في حساب الأصول، أو الالتزامات، أو حساب الدخل أو

حسابات المصاريف وأي تصحيح للخطأ في عمليات سبق وسجلت يجب أن يؤثر في هذه الحسابات.

وقد تؤثر قيود التصحيح في نتائج الأعمال والمركز المالي إذا كانت العمليات الخاطئة سجلت إيرادية وهي بالفعل رأسمالية أو على العكس سجلت رأسمالية وهي بالفعل إيرادية كاحتساب مصاريف الصيانة الدورية نفقات رأسمالية وتحميلها إلى الأصول الثابتة ويقتضي تصحيحها تخفيض قيمة الأصل الثابت ذي العلاقة وتخفيض الأرباح بالمقدار نفسه أي زيادة مصاريف الصيانة والعكس بالعكس.

وفي حالات أخرى قد لا يؤثر التصحيح في مدد تالية ويكون الخطأ مجرد تصنيف للحساب بشكل خاطئ كتصنيف عملية على أنها أصل ثابت وهي بالفعل أصل متداول وهذا ما ينعكس على نسب التحليل المالي، أو تصنيف حساب على أنه نفقة مرتبطة بوظيفة التسويق وهي بالفعل ترتبط بالنشاط الإداري وهو ما يترك خللاً في العلاقة بين مجمل الربح والربح الصافي.

وقد أصبح من المعتاد ألا تقوم إدارة الحسابات بإقفال الدفاتر إلا بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته ثم بعد ذلك تجمع وتسطر وتقفل الحسابات وتنقل الأرصدة إلى صفحات جديدة بعد أن سجلت بصورة صحيحة في جميع التعديلات والمستحقات والمدفوعات المقدمة وفي هذه الحالة إذا اكتشف المراجع أي أخطاء فإن من الممكن إجراء تصحيح لها بقيود في دفتر اليومية واستخراج الأرصدة الصحيحة قبل قفل الحسابات.

إلا أنه في بعض الحالات قد تقفل الدفاتر قبل أن يبدأ المراجع مهمته أو حتى قبل أن ينتهي منها. ويقوم المراجع بإعداد ميزان المراجعة لغرض الاحتفاظ به في أوراقه الخاصة ويتم هذا بغض النظر عن أن الدفاتر قد أقفلت، كما يعد قيود التعديل وقيود الأقفال ويقوم بترحيلها إلى أوراقه الخاصة حتى يستخرج الأرصدة الصحيحة عندئذ يعد قيود التصحيح اللازمة لتعديل حسابات الأستاذ والقوائم المالية مباشرة.

ب - أسباب الخطأ:

في دراسة شملت عينة من /200/ عملية مراجعة انتهت في 1978/12/31 تتضمن شركات بأحجام مختلفة وصناعات مختلفة، وقد تم اختيارها عن طريق منشأة Peat Marwicik Mitchell&Co وهي إحدى المنشآت الثماني الكبار في الولايات المتحدة

الأمريكية. وقد كانت نتيجة الدراسة أن أسباب الخطأ سبعة وأن ثمة أخطاء لها أكثر من سبب واحد وكان العامل الشخصي الذي يعود إلى تأهيل موظفي المحاسبة وتدريبهم وجاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم يمثل 26.3% من 281 خطأ تم اكتشافها ومعالجتها وقد قسم هذا العامل إلى ثلاثة أنواع من المشكلات الشخصية: النوع الأول ناتج من كون الموظف جديداً وليس له الخبرة الكافية وكانت نسبته 17.4% أما العامل الثاني فهو الإهمال وكان نصيبه 6.9% والعامل الأخير يتعلق بضغط العمل وعدم كفاية الوقت وكانت نسبته 2.5%.

أما السبب الثاني وهو عدم المعرفة المناسبة بالمبادئ المحاسبية فكان مسؤولاً عن (15%) من الأخطاء بحيث شكل هذان العاملان الأول والثاني والمرتبطان بالعوامل الشخصية ما نسبته 35.9 من الأخطاء كافة[4].

وقد أسهمت الأحكام الخاطئة التي أصدرها المحاسبون بنسبة 15.3% من مجموع الأخطاء، وقد شملت هذه الأخطاء كميات كبيرة من الأموال وكانت مركزة بشكل عام في الشركات الكبرى. وعلى العكس من ذلك فإن الإجراءات المتعلقة بمحاسبة أساس الاستحقاق وما يرتبط به من الفصل بين النفقات الإيرادية والرأسمالية وربط الإيرادات بالدورات المتعلقة فيها شكل نسبة كبيرة وصلت إلى (38.1%) لكن اتجاهه تمركز في الشركات الصغيرة. ونعرض فيما يلي ملخصاً للأسباب في الجدول التالي :

الأسباب	النسبة المئوية من الأخطاء	القيمة بآلاف الدولارات	النسبة المئوية من الأصول
المشكلات الشخصية	26.3	180	1.79
عدم المعرفة الكافية بمبادئ المحاسبة	15	143	3.29
الأحكام الخاطئة	15.3	627	0.74

4 -عدّ /15/خطأ ناتجاً عن مشكلات شخصية وعدم معرفة بالمبادئ المحاسبية في الوقت نفسه مما أدى إلى عد (5.4%) مخصومة من مجموع نسب العاملين أي (26.3+15) مما يؤدي إلى (35.9%).

قطع الحسابات (أساس الاستحقاق)	38.1	236	0.96
أخطاء فنية (ميكانيكية)	12.5	67	0.35
ضعف الرقابة والمتابعة	9.3	135	0.72
أسباب مختلفة	19.2	53	0.58

ج ـ إجراءات المراجعة لاكتشاف الخطأ :

عرضت الدراسة السابقة الإجراءات التي استخدمها المراجعون لاكتشاف الأخطاء كما يبدو من الجدول التالي:

الإجراءات	كل الأخطاء ن = 281	الأخطاء الصغرى ن = 82	الأخطاء الكبرى ن = 82
1- توقع الأخطاء من خلال تجارب السنوات السابقة	%10.3	%3.7	%15.9
2- المناقشة مع موظفي العميل	%8.2	%7.3	%8.5
3- الإجراءات التحليلية	%28.1	%31.7	%30.5
4- إجراء مراجعة عامة	%2.1	%1.2	%4.9
5- اختيار التفاصيل – التحليل والتحقق	%17.4	%25.6	%13.4
6- اختيار التفاصيل – جمع أدلة الإثبات	%26.7	%20.7	%18.3
7- اختيار التفاصيل – التمعن	%3.2	%3.6	%3.6
8- تقديرات القيمة	%5	%6.1	%4.9

جدول إجراءات اكتشاف الأخطاء.

ويلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

آ - إن تكليف مراجع الحسابات لعدة سنوات متتالية يتيح له فهم الرقابة الداخلية في الشركة وتوقع الأخطاء التي قد تحدث وقد كانت (15.9%) من هذه الأخطاء ناتجة عن قلة هذه الخبرة.

ب- كما أن المناقشة مع موظفي الشركة التي قام المراجع بمراجعة حساباتها تمكنه من تلمس بعض نقاط الضعف التي تدله على بعض الأخطاء التي تصل إلى نسبة (8.5%).

ج- أما الإجراءات التحليلية والمقارنات المختلفة بين المؤشرات الأساسية لحسابات المشروع فقد تدله على بعض الأخطاء، فإن بقاء رقم المبيعات متقارباً مع رقم العام الماضي وزيادة نفقات الدعاية والإعلان مثلاً قد يؤدي إلى اكتشاف أخطاء في الحساب الأخير، وقد دلت الإجراءات التحليلية في هذه الدراسة على (30.5%) من الأخطاء الكبرى.

د- أما الإجراءات العامة فلم تكن ذات أهمية تذكر حيث لم تزد نسبة الأخطاء المكتشفة عن طريقها على (4.9%) من الأخطاء الكبرى.

هـ- أما المطابقات والدراسات التفصيلية كالمطابقة بين إخراجات المستودع والمبيعات فقد دلت على (13.4%) من الأخطاء الكبرى.

و- أما جمع أدلة الإثبات فقد دل على نسبة (18.3%) وهي المراجعة المستندية التي تمثل محور الاهتمام في المراجعة التقليدية في بلادنا.

ز- أما التمعن فلم يدل على أكثر من (3.6%) من الأخطاء الكبرى.

ح- أما تقديرات قيم بعض النفقات والإيرادات بالاستناد إلى العلاقات الخطية بينها فإنها دلت على (4.9%) من الأخطاء الكبرى.

ومع أن دراسة هذه العينة التي تم التوصل من خلالها إلى هذه المؤشرات قد لا تقبل التعميم بشكل مطلق، إلا أنها تقدم اتجاهاً يمكن الإفادة منه في مجال اكتشاف الأخطاء ومواطنها. ومما يدل على مستوى تمثيل هذه العينة لمجتمعها الإحصائي أن المؤشرات المتعلقة بالأخطاء الكبرى هي نفسها تقريباً بالنسبة لكل الأخطاء والأخطاء الصغرى أيضاً.

2-1 مفهوم الغش وأسبابه وإجراءات اكتشافه:

أ- مفهوم الغش:

أشار المعيار الدولي رقم (240) إلى أن الغش يعني فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج منه تحريف في التقارير المالية. وقد يتضمن الغش: التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول وطمس تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات أو حذفها، أو تسجيل معاملات وهمية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية. وبالرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، فإن المراجع مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية والتي تسبب تحريفات هامة في التقارير المالية، ويمكن أن ينظر إلى الغش على أنه تلاعب. وإن التلاعب يشمل مفهومين أساسيين، الأول يقصد به التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري وإظهار أداء المشروع بشكل جيد، وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومقرضين ومستثمرين وغيرهم، ويتمثل الثاني بمجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة، ومن أمثلته تسجيل عمليات وهمية وتزوير السجلات والوثائق والإضافة والحذف وتزوير التواقيع وغير ذلك. كما أن المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) ميز بين نوعين من التحريفات المقصودة وهما:

1- التحريفات الناتجة من تقرير مالي احتياطي.

2- تحريفات ناتجة من سوء التخصيص للأصول.

وبالنسبة إلى النوع الأول فيتمثل في تحريفات عمدية أو استبعادات لقيم وإيضاحات في القوائم المالية مصممة لخداع مستخدمي القوائم المالية حيث إن آثار ذلك تتسبب في عدم عرض القوائم المالية بعدالة ويتم تحقيقها عن طريق ما يلي :

1. تلاعب أو اصطناع أو تغيير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي يتم في ضوئها إعداد القوائم المالية.
2. التلاعب أو الحذف العمدي للأحداث والعمليات المالية أو المعلومات الجوهرية الأخرى في القوائم المالية.

3. سوء التطبيق العمدي للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالقيم والتبويب وأسلوب العرض أو الإفصاح.

أما تحريفات النوع الثاني فتنشأ عن سوء استخدام الأصول أو اختلاسها، أو سرقة بعض أصول الشركة، بحيث لا تماشي القوائم المالية بجميع نواحيها الهامة المبادئ المحاسبية ومن أهم صور هذه التحريفات في الواقع العملي ما يلي:

أ- اختلاس المتحصلات النقدية.

ب- سرقة الأصول، مثل المخزون.

ج- سداد ثمن مشتريات وخدمات وهمية.

وللغش أنواع متعددة نذكرها كما يلي:

1- غش واحتيال العاملين: يقوم هذا النوع بشكل عام على سرقة الأصول من قبل العاملين ويصاحبه ارتكاب أخطاء بغية تغطية هذه السرقات وهذا النوع يمكن الحد منه من خلال قيام الإدارة بتصميم رقابة داخلية جيدة وقيام المراجع بدراستها وتقويمها وتحديد نقاط الضعف فيها وتبليغها للإدارة. وإن وجود رقابة داخلية جيدة تقلل من إمكانية ارتكاب هذا النوع من الغش.

2- غش واحتيال الإدارة:

ويتم هذا النوع من قبل الإدارة العليا وهو أخطر من النوع الأول لأنه يحدث حتى في حال وجود رقابة الداخلية جيدة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وتلجأ الإدارة إلى ذلك لتحقيق عدة أهداف أهمها :

أ- تضخيم الأرباح عن طريق إظهار أرباح صورية حتى يتمكن المديرون من بيع أسهمهم بأسعار مرتفعة أو زيادة نصيبهم من الأرباح أو ترغيب منشأة أخرى في شراء المنشأة.

ب- تخفيض الأرباح بغرض شراء أسهم المنشأة أو تكوين احتياطات سرية أو التهرب من الضرائب.

ج- تدعيم المركز المالي وتقويته بغرض الحصول على قروض أو ترغيب شريك بالانضمام للمنشأة أو بيع المنشأة بقيمة مرتفعة.

3 - الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بإعداد قوائم المالية الاحتيالية أو المضللة:

وتنتج تلك التحريفات من عمليات متعمدة لخداع مستخدمي القوائم المالية عن طريق :

أ- تزوير السجلات والمستندات والوثائق أو تشويهها أو تغييرها.

ب- حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات أو إلغاؤها.

ج- سوء تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية.

4- الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بسوء استخدام الأصول :

حيث تشمل هذه التحرفات سوء استخدام الأصول وسرقتها واختلاسها، كأن يتم اختلاس المتحصلات النقدية أو سرقة المخزون، أو أن يتواطأ موظفو الشركة مع طرف ثالث في سبيل اختلاس أحد الأصول.

ب - السمات والخصائص الفنية للغش:

ينبغي على المراجع أن يلم بكافة السمات والخصائص الفنية لكي يتمكن من الوفاء بمسؤوليته فيما يتعلق بالتحريفات التي تنتج من الغش وأهم هذه السمات والخصائص الفنية ما يلي:

1 ـ الضغط والدافع والفرصة:

في أغلب الأحيان يشمل الغش عمليتين هما:

- مواجهة الفرد لضغوط أو دوافع للغش.
- وجود فرصة لارتكاب الغش.

فعلى سبيل المثال قيام أمين المخزن باختلاس بضائع وبيعها نتيجة ظروفه المادية الصعبة وقيامه بإشعال الحريق في المخزن. وهنا توافر الدافع للغش وتوافرت الإمكانية لسرقة المخزون.

2 ـ إمكانية إخفاء الغش:

يمكن لمرتكب الغش إخفاؤه، من خلال تزييف وتزوير المستندات وذلك بمعرفة موظف معين أو عن طريق تواطؤ مجموعة من الموظفين معاً. فعلى سبيل المثال يمكن

أن تلجأ الإدارة بهدف زيادة أرباحها ورفع عائد السهم إلى عمل فواتير مبيعات صورية. أو أن يقوم أمين الصندوق بسرقة النقدية، ويقوم بتزوير توقيع الغير بصرف النقدية. ومن المتعارف عليه أن المراجع يقوم بتنفيذ عملية المراجعة بحسب معايير المراجعة المقبولة عموماً وهذه المعايير لا تتطلب من المراجع أن يكون خبيراً في الكشف عن سلامة المستندات والسجلات المحاسبية.

3 ـ إمكانية الغش من خلال التواطؤ:

يمكن أن يتواطأ بعض موظفي الشركة معاً بهدف ارتكاب أعمال الغش. وهذا يمكن أن يكون بين الموظفين أنفسهم أي داخل الشركة ويمكن أن يكون بين الموظفين وأطراف خارجية. فعلى سبيل المثال يمكن أن تتواطأ الشركة مع أحد الزبائن على رصيده بدفاتر الشركة وعند طلب المصادقة من هذا الزبون تتم الموافقة على الرصيد ويرسل المصادقة للمراجع مباشرة وعندها فإن المراجع سيقبل بهذه المصادقة كدليل إثبات على صحة الرصيد العائد لهذا الزبون على الرغم من أن هذا الدليل غير صحيح.

4 ـ إمكانية تحول الخطأ إلى غش:

قد يحكم مراجع الحسابات على بعض التصرفات على أنها مؤدية إلى غش وليس إلى الخطأ كما يبدو ظاهرياً وهذا الأمر يتوقف على خبرة المراجع ومعرفته فعلى سبيل المثال قد ينظر المراجع إلى العجز المتكرر في رصيد النقدية نتيجة الجرد المفاجئ للنقدية على أنه تصرف معتمد من جانب أمين الصندوق ويؤدي إلى تحريف ناتج عن الغش بسبب سواء استخدام الأصول.

جـ - تقدير خطر التحريفات الجوهرية الناتجة من الغش:

إن خطر الغش هو جزء من خطر المراجعة، حيث إن الأخير لم يعد مقتصراً على احتمال فشل مراجع الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه في قوائم مالية محرفة جوهرياً بسبب الغش. وبهذا فإنه أصبح يشتمل أيضاً على احتمال فشل مراجع الحسابات في تعديل رأيه بسبب الغش. وبهذا فإن المراجع ملزم بتقدير خطر الغش لأغراض وضع استراتيجية المراجعة التي تمكنه من تقديم رأي بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش ومن أجل تقدير هذا الخطر، ينبغي على المراجع مراعاة ما يلي:

1- الإلمام الكافي بالعوامل الملازمة لخطر التحريف بسبب الغش:

يوجد مجموعة من العوامل الملازمة لوجود خطر التحريف الجوهري بسبب أفعال الغش. وهذه العوامل لا تدل على وجود الغش ولكنها تعتبر مؤشرات على وجود الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري وقسمت هذه العوامل بحسب معايير المراجعة الدولية إلى:

- العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن تقديم تقارير مالية مضللة.
- العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

أولاً : العوامل اللازمة للتحريفات الناتجة من تقديمك تقارير مالية مضللة:

ويندرج تحت المجموعة الأولى مجموعة من العوامل وهي:

أ- عوامل الخطر المرتبطة بخصائص الإدارة وتأثيرها في البيئة الرقابية.

ب- عوامل الخطر المرتبطة بظروف الصناعة.

جـ- عوامل الخطر المرتبطة بالخصائص التشغيلية والاستقرار المالية.

وفيما يلي أمثلة على عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بالنسبة لكل فئة من هذه الفئات الثلاث:

1- عوامل الخطر المرتبطة بخصائص الإدارة وتأثيرها في البيئة الرقابية:

ترتبط هذه الفئة بخصائص الإدارة وسماتها، والتي من شأنها أن تؤثر في بيئة الرقابة. وهي عوامل خاصة بقدرات الإدارة، وما تواجهه من ضغوط خارجية، ونمط تشغيلها واتجاهها، والرقابة الداخلية، وعملية إعداد التقارير المالية. ومن أهم أمثلة هذه الفئة:

أ ـ هناك حافز للإدارة بأن تقدم تقارير مالية مضللة:

ومن المؤشرات المحددة على ذلك ما يلي:

- يتمثل جزء مهم من مكافأة الإدارة بالعلاوات أو خيارات اكتتاب الأسهم وغيرها من الحوافز والتي تكون قيمتها متوقفة على قيام المنشأة بتحقيق أهداف كبيرة على نحو غير ملائم ومتعلقة بنتائج العمليات أو الوضع المالي أو التدفق النقدي.
- أن يكون لدى الإدارة اهتمام متزايد بالحفاظ على أو زيادة سعر أسهم المنشأة أو اتجاه مكاسبها من خلال القيام بممارسات محاسبية غير اعتيادية.

- تكليف الإدارة المحليين والدائنين وأطراف أخرى بتحقيق ما يبدو أنه توقعات كبيرة أو غير حقيقية بشكل واضح.
- اتباع الإدارة وسائل غير مناسبة في تقليل المكاسب المبينة في التقارير لأسباب متعلقة بالضرائب.

ب ـ فشل الإدارة في إظهار وإيصال السلوك المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعملية تقديم التقارير المالية:

ومن المؤشرات المحددة على ذلك ما يلي:

- عدم قيام الإدارة بإيصال ودعم قيم المنشأة وقواعدها الأخلاقية بشكل فعال، أو إيصال الإدارة قيماً وقواعداً أخلاقية مناسبة.
- يسيطر على الإدارة شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص بدون أنظمة رقابية مقابلة مثل الإشراف من قبل الأشخاص المكلفين بالرقابة.
- عدم متابعة الإدارة أنظمة الرقابة على نحو مناسب.
- فشل الإدارة في تصحيح نقاط ضعف معروفة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وضع الإدارة أهدافاً مالية كبيرة وتوقعات معينة للموظفين العاملين.
- إظهار الإدارة عدم الاهتمام بالسلطات التنظيمية.
- استمرار الإدارة في تعيين كادر وظيفي غير فعال سواءً في المحاسبة أم تقنية المعلومات في المراجعة الداخلية.

جـ ـ مشاركة الإدارة غير المالية بشكل زائد عن الحد في اختيار السياسات المحاسبية وإعداد التقديرات الهامة.

ومن المؤشرات المحددة لذلك ما يلي:

- ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا، أو المستشارين أو أعضاء مجلس الإدارة.
- وجود علاقة متوترة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق. ومن المؤشرات المحددة على تلك العلاقة:

- وجود نزاعات متكررة مع المراجع الحالي أو السابق حول الأمور المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة وتقديم التقارير.

- طلبات غير معقولة من المراجع مثل الالتزام بقيود زمنية غير معقولة للانتهاء من أعمال المراجعة أو إصدار تقرير المراجعة.
- وجود قيود رسمية على المراجع والتي تحد بشكل غير مناسب من قدرة المراجع على الوصول للناس أو للمعلومات، أو تحد من قدرته على الاتصال بشكل فعال مع الأشخاص المكلفين بالرقابة.
- تجاوز حدود التعامل مع مراجع الحسابات خاصة فيما يتعلق بمحاولة الإدارة التأثير على نطاق عمل المراجع.
- وجود مخالفات لقانون الأوراق المالية أو مطالبات ضد المنشأة أو إدارتها.
- ضعف الهيكل الرقابي للشركة أو كونه غير فعال، والأمثلة كثيرة على ذلك:
- عدم وجود أعضاء مستقلين عن الإدارة.
- عدم اهتمام الأشخاص المكلفين بالرقابة بالمسائل المتعلقة بتقديم التقارير المالية والمحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.

2 ــ عوامل الخطر المرتبطة بظروف الصناعة:

تشمل هذه العوامل الأمور البيئية والاقتصادية والتنظيمية التي تعمل من خلالها المنشأة ومن أهم هذه العوامل:

أ- وجود متطلبات محاسبية أو قانونية أو تنظيمية جديدة من شأنها أن تضعف الاستقرار المالي أو ربحية المنشأة.

ب- ارتفاع درجة المنافسة في سوق المنتج، مصحوبة بانخفاض هوامش ربح المنشأة.

جـ- ازدياد فشل الأعمال في الصناعة التي تعمل بها الشركة وهبوط كبير في طلب الزبائن.

د - تغيرات سريعة في الصناعة مثل زيادة قابلية التأثر العالية للتقنية المتغيرة في السرعة أو التقادم السريع في المنتجات.

3 ــ عوامل الخطر المرتبطة بالخصائص التشغيلية والاستقرار المالي:

تتعلق هذه العوامل بطبيعة تعقيد المنشأة ومعاملاتها ومداها وكذلك بوضع المنشأة المالي وربحيتها. ومن أهم العوامل التي تندرج تحتها ما يلي:

أ- عدم القدرة على توليد التدفقات النقدية من العمليات.

ب- وجود ضغوط تمويلية كبيرة على الشركة، من أجل المحافظة على المقدرة التنافسية.

ج- عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف المستندة إلى تقديرات هامة تحتوي على أحكام شخصية والتي قد يكون لها تأثير مالي سيء في المنشأة مثل قابلية التحصيل لحسابات الزبائن وتشكيل المخصصات الكافية لمواجهة الخسائر المحتملة لهذه الديون.

د- وجود معاملات هامة للأطراف ذات العلاقة والتي هي خارج خط سير الأعمال الطبيعي.

هـ- وجود معاملات هامة للأطراف ذات العلاقة تقوم شركة أخرى بمراجعتها. غير المراجع الأساسي للشركة.

و- وجود معاملات هامة أو غير عادية (خصوصاً تلك التي تتم بالقرب من نهاية السنة) تثير استفسارات صعبة فيما يتعلق بالمضمون أكثر من الشكل.

ز- وجود حسابات مصرفية هامة أو عمليات لشركة تابعة أو فرع في أماكن تتمتع بتسهيلات ضريبية، ولا يبدو أن لها مبررات تجارية واضحة.

ح- وجود هيكل تنظيمي معقد للشركة، وغموض سياسة وخطوط السلطة والمسؤولية.

ط- صعوبة في تحديد المنظمة أو الشخص (الأشخاص) الذين يسيطرون على المنشأة.

ي- نمو أو ربحية سريعة بشكل غير عادي.

ك- اعتماد مرتفع بشكل غير عادي على الديون.

ل- وضع مالي ضعيف أو متدهور.

م- تعرض المنشأة للتهديد بالإفلاس.

ن- مبيعات كبيرة أو برامج ذات دافع للربح غير معقولة.

ثانياً: العوامل الملازمة للتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول:

ترتبط هذه العوامل بطبيعة أصول المنشأة وبدرجة تعرضها للاختلاس من جهة وكذلك بتوفر أنظمة رقابة مصممة لمنع اختلاس الأصول أو اكتشافه وتندرج تحتها مجموعتان من العوامل هما:

أ- عوامل مرتبطة بقابلية الأصول للاختلاس:

وتتعلق هذه العوامل بطبيعة أصول المنشأة وإمكانية تعرضها للاختلاس وهي عوامل كثيرة ومتعددة نذكر منها على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

- وجود مبالغ كبيرة من النقدية في الصندوق.
- خصائص المخزون كأن يكون صغير الحجم وعالي القيمة وعليه طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية مثل الأسهم أو المجوهرات.
- خصائص الأصول الثابتة كأن تكون صغيرة الحجم وقابلة للتسويق ويصعب تحديد ملكيتها.

ب - عوامل مرتبطة بأنظمة الرقابة الداخلية:

وهي عوامل مرتبطة بعدم توفر السياسات والإجراءات الرقابية الداخلية أو نقصها ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

- عدم توفر الإشراف الإداري المناسب.
- عدم وجود إجراءات للتحقق من طالبي الوظائف.
- عدم وجود فصل مناسب للواجبات، أو الفحص المستقل للأصول.
- عدم توفر نظام تفويض واعتماد معاملات مناسب.
- ضعف إجراءات حماية الأصول.
- عدم وجود التوثيق المناسب في الوقت المناسب للمعاملات.
- عدم حفظ سجلات الأصول المعرضة للاختلاس بشكل مناسب.
- عدم كفاية إجراءات الجرد المفاجئ للأصول.
- عدم توفر الإجازات الإلزامية للموظفين الذين يقومون بوظائف رقابية رئيسة.

2 ـ أداء إجراءات تقدير خط التحريفات بسبب الغش:

بعد إلمام مراجع الحسابات بالعوامل الملازمة لخطر التحريفات الجوهرية والمذكورة في الفقرة السابقة، ينبغي عليه القيام ببعض الإجراءات التي تساعده على تقدير مستوى هذا الغش ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

1- الاستفسار من الإدارة العليا عن:

أ-مدى معرفتها بالغش داخل الشركة.

ب- مدى إدراكها لوجود الغش، ومستوى خطر التحريفات بسببه.

2- تقدير الحكم المهني في تحديد أي عوامل خطر التحريف الجوهري بسب الغش الموجود فعلاً في الشركة.

3- تحديد أثر متغيرات معنية، مثل، حجم الشركة، مدى تعقيد عملياتها وشكل ملكيتها على عوامل الخطر الملازمة للتحريف الجوهري بسبب الغش.

4- فهم وتقويم هيكل الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فعاليته في منع التحريفات المتعمدة في التقارير المالية واكتشافها.

5- تقويم أية برامج وضعتها الشركة للحد من مظاهر الغش واكتشافها سواء المرتبطة بإعداد التقارير المالية أم حماية الأصول.

3-1- التحولات التي طرأت على مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والغش في ظل إجراءات ومعايير المراجعة:

من المعروف أن حاجة مستخدمي التقارير هي التي تعطي مراجعة الحسابات أهميتها، وهي التي تحدد قيمتها الاقتصادية عن طريق ما تضيفه من ثقة إلى نفوس المستخدمين، وتأسيساً على ذلك فإن تطور حاجات مستخدمي التقارير، انعكست على وظيفة المراجعة وأهدافها، فقد كان اكتشاف الخطأ والغش هو الشغل الشاغل للمراجعين في مراحل المراجعة الأولى، من خلال التركيز على المراجعة الحسابية والمستندية، بما فيها إعادة الحساب وفحص الترحيل والعمليات الحسابية على اختلافها إرضاءً لمستخدمي التقارير المحاسبية الذين كانوا يهتمون بحماية أموالهم من الاختلاس وسوء الاستعمال، وبالتالي فقد كان المراجع مسؤولاً عن اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب، وقد كان هذا ممكناً، حيث كانت المشاريع صغيرة الحجم وعدد

عملياتها قليلة وبسيطة وكان المراجع يقوم بمراجعة شاملة لجميع عمليات المشروع. لكن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور شركات الأموال التي تميزت بالحجم الكبير والعمليات بالغة التشابك والتعقيد وبانفصال الملكية عن الإدارة فيها والمسؤولية المحددة للمساهمين كل ذلك أدى إلى ازدياد أهمية مراجعة الحسابات كونها أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى عدالة التقارير المالية وأصبحت وظيفة المراجعة هي إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية وليس اكتشاف جميع الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تكون في التقارير المالية، وبدأ المراجع يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية وتحولت المراجعة من مراجعة شاملة إلى مراجعة اختبارية تقوم على فحص عينة من الحسابات والعمليات يفترض أنها تمثل المجتمع المأخوذة منه أصدق تمثيل وخير دليل على هذا الانعطاف الذي طرأ على هدف المراجعة قرار القضاء الإنكليزي في عام 1897 الذي نص صراحة على أن اكتشاف الخطأ والغش ليس هدفاً لعملية المراجعة إذ قال القاضي Lubas في قضية وحلج القطن عبارته الشهيرة:" The Auditor Is A Watch-dog not blood haund" والتي يعني أن المراجع (كلب حراسة وليس كلباً بوليسياً لاقتفاء أثر المجرمين) وتعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والغش من أكثر الأمور إثارة للنقاش والجدل في مجتمع الأعمال وقد أجريت عدة دراسات حول ذلك وكلها خلصت إلى أنه ينبغي على المراجعين أن:

- يكتشفوا كل حالات الغش الهامة.
- نفذوا عملية المراجعة بأسلوب يؤدي إلى اكتشاف كل حالات الخطأ والغش.
- يتحملوا مسؤوليات أكبر لاكتشاف الخطأ والغش نظراً لأن مجتمع الأعمال يتوقع منهم اكتشاف كل حالات الخطأ والغش أثناء تنفذ عملية المراجعة.

إلى جانب الدراسات المتعددة قامت المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار مجموعة من النشرات المهنية بخصوص مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والغش وسنقوم بعرض ومناقشة هذه النشرات بحسب تواريخ إصدارها:

1 ــ نشرة إجراءات المراجعة رقم (1):

صدرت في أواخر الثلاثينات من القرن العشرين النشرة رقم (1) حيث أوضحت أن المراجع يخطط عملية المراجعة بهدف إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية وليس لاكتشاف الخطأ والغش في التقارير المالية، وأن عملية اكتشاف الخطأ والغش لا تعتبر هدفاً أساسياً للمراجعة، ومنذ إصدار تلك النشرة تحاول المهنة إقناع الجهات المستفيدة من التقارير المالية بأن اكتشاف الخطأ والغش لا يعتبر هدفاً أساسياً للمراجعة وأن المراجع يتحمل مسؤولية محدودة بخصوص ذلك إلا أنها لم تنجح في تحقيق هذا الهدف.

2 ــ نشرة إجراءات المراجعة رقم (30) في عام 1960:

تضمنت هذه النشرة ما يلي:

أ- ينبغي على المراجع أن يكون حذراً ومدركاً إمكانية وجود الخطأ والغش في التقارير المالية.

ب- إذا اكتشف المراجع في أثناء تنفيذه عملية المراجعة وجود أمور تثير شكوكه تجاه احتمال وجود خطأ أو غش يؤدي إلى تحريف جوهري في التقارير المالية، فإنه ينبغي عليه الاتصال بأحد ممثلي المنشأة محل المراجعة لتحديد المسؤول عن ذلك الخطأ أو الغش وتحديد مقداره بدقة.

ج ــ يعتمد المراجع عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها ومدها على نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن الإدارة مسؤولة عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية.

د ــ م تحمل هذه النشرة مراجع الحسابات مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وكذلك لم توسع مسؤوليته فيما يتعلق بذلك.

وبالتالي فإن هذه النشرة كالنشرة السابقة لم تنجح في تحقيق الهدف من إصدارها، وما يدل على ذلك تزايد حالات التقاضي ضد المراجعين لفشلهم في اكتشاف الخطأ والغش وتجاهل المحاكم لمحدودية مسؤوليات المراجعين بحسب هذه النشرة.

3 ــ نشرة معايير المراجعة رقم (16) لعام 1977:

اهتمت هذه النشرة بالتمييز بين التحريف المتعمد وغير المتعمد في التقارير المالية، كما أكدت هذه النشرة ضرورة قيام المراجع بوضع خطة للمراجعة يراعي فيها عملية البحث عن الخطأ والمخالفات الهامة وحددت مسؤوليته عن اكتشاف الخطأ والمخالفات

بحدود العينة التي يقوم بمراجعتها. كما أوضحت هذه النشرة أن المراجع لا يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في منع غش واحتيال الإدارة، لأن هذا النظام يمكن تجاوزه من قبل الإدارة، ومن ثم يجب عليه أن يكون حذراً تجاه العوامل التي قد تشير إلى تحديد احتمال تعرض القوائم المالية إلى تحريف من جانب الإدارة.

إلا أنه يمكن القول إن نشرة معايير المراجعة رقم (16) لم تنل قبولاً عاماً لدى مستخدمي التقارير المالية الذين توقعوا توسيعاً في مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الخطأ أو الغش وليس مجرد البحث عنهما.

كما أكد بعض الباحثين أن التعبيرات المستخدمة في هذه النشرة كانت غامضة ولم تقدم إرشاداً كافياً للمراجعين، وبالتالي فإنها لم تلبي احتياجات مهنة المحاسبة أو مجتمع الأعمال، وبالتالي لم تحقق الهدف من إصدارها، حيث إنه وفقاً لما تضمنته، فإنه لا يمكن لمستخدمي التقارير المالية الاعتماد على المراجعة لضمان اكتشاف حالات الخطأ والمخالفات الهامة.

4- نشرة معايير المراجعة رقم (53) لعام 1988:

تبنت هذه النشرة مدخلاً إيجابياً بدلاً من الطابع الدفاعي الذي كان في النشرات السابقة، حيث أوضحت هذه النشرة مجموعة من النقاط ينبغي على المراجع أخذها بعين الاعتبار عند تنفيذ عملية المراجعة وأهم هذه النقاط ما يلي :

أ- أن يخطط لعملية المراجعة بشكل يمكنه من توفير تأكيد بدرجة معقولة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة.

ب- أن يمارس درجة ملائمة من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات.

ج- أن يقويم مخاطر احتمال وجود أخطاء أو مخالفات قد تؤدي إلى إعداد تقارير مالية مضللة.

د- أن يقويم احتمال وجود تقارير مالية مضللة ومحرفة بمعرفة الإدارة في ضوء أخذه في الاعتبار دراسة الأمور التالية:

- عدم اتباع المبادئ المحاسبية المعقولة عموماً.
- عدم الإجابة عن استفسارات المراجع.

- إخفاق الإدارة في وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوفير التأكيد المعقول على سلامة التقديرات المحاسبية.

هـ - أن يراعى عند تقويمه لمخاطر المراجعة المتعلقة بالتأكيدات المرتبطة بأرصدة الحسابات العوامل التالي:

- مدى قابلية تعرض الأصول للاختلاس.
- مدى كفاءة الأشخاص القائمين على تشغيل البيانات المؤثرة في أرصدة الحسابات ومعالجتها.
- مدى تأثير الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات.
- مدى تأثير عوامل المخاطر المساعدة في تقويم مخاطر المراجعة على مستوى التقارير المالية على أرصدة الحسابات.
- مقدار العناصر المكونة لأرصدة الحسابات وحجمها ومفرداتها.

وبالرغم من أن هذه النشرة قد وسعت من نطاق مسؤولية المراجع بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة، إلا أنها لم تعط تفسيراً واضحاً للمعنى المقصود بالتأكيد المعقول، والدرجة الملائمة من الشك، وكذلك لم توفر إرشاداً عن الأهمية النسبية للعوامل التي ينبغي على المراجع أن يأخذها بعين الاعتبار عند تقويم مخاطر حدوث التحريفات أو عن كيفية استخدامها.

ونتيجة لذلك يمكن القول إن هذه النشرة غير فعالة وخير دليل على ذلك تزايد موجة التقاضي ضد المراجعين واستمرار وجود فجوة التوقعات بخصوص مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والغش، والتي ترتب عليها أن مكاتب المراجعة الستة الكبرى، قد تحملت في عام /1991/ مبلغ /447/ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا وتسويتها، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على النشرة كأداة فعالة لتحديد مسؤولية المراجع.

د ـ نشرة معايير المراجعة رقم (82) لعام 1997:

تضمن هذا المعيار ولأول مرة كلمة غش (fraud) على عكس المعايير السابقة والتي استخدم فيها مصطلح مخالفات، وقد ميز المعيار بين نوعين من الغش هما:

- إعداد التقرير المالي الاحتيالي.

- سوء استخدام الأصول.

كما تضمن هذا المعيار مجموعة من الإرشادات من أجل زيادة الاهتمام بعمليات الغش من قبل المراجعين في أثناء قيامهم بعملية المراجعة، وليس فقط عند التخطيط لها. وأوضح المعيار مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش ولكنه لم يوسع من هذه المسؤولية، التي لا تزال في إطار مفاهيم رئيسية للضمانات المادية المعقولة.

كما تضمن المعيار قائمة بالعوامل التي ينبغي على المراجع أن يأخذها بالاعتبار عند تقويم مخاطر الغش وصنفها ضمن ثلاث مجموعات تتعلق بـ :

- خصائص الإدارة.
- الخصائص التشغيلية والاستقرار المالي.
- ظروف الصناعة.

وندرج في الجدول التالي هذه المجموعات وأمثلة خاصة طبقاً للمعيار رقم (82).

المجموعات الثلاثة لعوامل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالي المضلل وأمثلة خاصة طبقاً لإيضاح معايير المراجعة رقم (82).

المجموعة الأولى	المجموعة الثانية	المجموعة الثالثة
خصائص الإدارة وأثرها في بيئة الرقابة	**ظروف الصناعة**	**خصائص التشغيل والاستقرار المالي**
تتعلق تلك العوامل بقدرات الإدارة والضغوط والنمط والاتجاه المرتبط بالرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي.	تتعلق تلك العوامل بالبيئة الاقتصادية والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة	تتعلق تلك العوامل بطبيعة وتعقيد المنشأة وعملياتها وحالتها المالية وربحيتها.
أمثلة على عوامل المخاطر	**أمثلة على عوامل المخاطر**	**أمثلة على عوامل المخاطر**
* وجود حافز للإدارة للتورط في التقرير المالي المضلل على سبيل المثال وجود اهتمام مبالغ فيه عن طريق الإدارة للاحتفاظ	* وجود متطلبات محاسبية وقانونية وتنظيمية يمكن أن	* ضغط جوهري للحصول على راس مال إضافي ضروري للبقاء في وضع المنافسة في ضوء المركز

بسعر أسهم الشركة أو اتجاه أرباحها أو زيادتها من خلال استخدام ممارسات محاسبية استفزازية عادة. * وجود فشل للإدارة في عرض وتوصيل اتجاه ملائم بخصوص الرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي على سبيل المثال السيطرة على الإدارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة بدون وجود أنظمة رقابة داخلية معوضة. * وجود معدل دوران مرتفع للإدارة العليا أو للمستشارين أو لمجلس الإدارة.	تضعف من الاستقرار المالي وربحية المنشأة. * هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمشروع وهبوط جوهري في طلب المستهلك. * تغيرات سريعة في الصناعة على سبيل المثال القابلية للتدهور المرتفعة بسبب التغير السريع في التكنولوجيا أو التقادم السريع للمنتج.	المالي للمنشأة. * عمليات جوهرية غير عادية ومعقدة بدرجة مرتفعة لاسيما تلك التي تحدث بقرب نهاية السنة والتي من شأنها فرض الأسئلة الصعبة الخاصة بالجوهر قبل الشكل. * هيكل تنظيمي صعب صريح يتضمن عدداً كبيراً من الكيانات القانونية الكثيرة غير العادية أو خطوط السلطة الإدارية أو الاتفاقيات التعاقدية بدون أهداف واضحة للعمل.

إلا أن المعيار لم يحدد الأهمية النسبية لهذه العوامل، وترك ذلك للمراجع وبحسب تقديره المهني. ويؤكد بعض الباحثين أن بعض حالات فشل المراجعة، تعود إلى عدم إلمام المراجعين بالإرشادات التحذيرية لمخاطر حدوث الغش، ولذلك فإنهم في حاجة إلى إلمام وتطبيق أفضل لتلك الإرشادات والشك المهني، بهدف تفادي تلك الحالات. ولا شك في أن المعيار لا يلبي طموحات مجتمع الأعمال، فيما يتعلق بمسؤولية المراجع بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش، لأنه لم يؤد إلى توسيع مسؤوليات المراجع حول اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش المادية، وإنما قدم مجموعة من الإرشادات للمراجعين من أجل زيادة الاهتمام بعمليات الغش في أثناء قيامهم بعملية المراجعة، بهدف تحسين قدرتهم على تنفيذ مسؤولياتهم.

6 ــ نشرة معايير المراجعة رقم (99) لعام 2002:

تهدف هذه النشرة إلى تحديد المعـــايير وتـــوفير الإرشـــادات للمـــراجعين للوفـــاء بمسؤولياتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعـــة المقبولة عموماً. ولا تحمل هذه النشرة المراجع مسؤولية أكبر بخصوص اكتشاف التلاعـــب والغش، وإنما فقط توجه المراجع في حالة اكتشافه أو الشك فـــي وجـــود تلاعـــب وغـــش والتقرير عنه، أي أنه لا يغير أيا من مسؤوليات المراجع، بـــل يـــضيف بعـــض المفـــاهيم والمتطلبات والاحتياجات والإرشادات الجديدة للمراجع التي تتناسب مع ما هو جديـــد فـــي هذا الموضوع. ونبين فيما يلي أهم النقاط الواردة بهذه النشرة :

اهتم المعيار بوصف التلاعب والغش وخصائصه وعلاقته بالتقارير الماليـــة تحـــت المراجعة.

- أوضح طبيعة الاتصال بين المراجع وإدارة المنشأة قيد المراجعة وأسلوبه.
- بين أهمية ممارسة الشك المهني عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة.
- أوضح كيفية الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على أخطار الإبـــلاغ غيـــر الصحيح في التقارير المالية بقصد التلاعب والغش.
- بين أهمية التواصل بين فرق المراجعة حول أخطار الإبـــلاغ غيـــر الـــصحيح فـــي التقارير المالية بقصد التلاعب والغش.
- عرض الإجراءات الواجب القيام بها من قبل المراجع فـــي حالـــة اكتـــشافه بعـــض التلاعب والغش.
- اهتم بالتعرف على مواقع الخطورة والتي يمكن أن تكون نتيجة الإبلاغ غير الصحيح في التقارير المالية بقصد التلاعب والغش.
- أوضح كيفية تقويم الأخطاء من قبل المراجع بعـــد الأخـــذ بعـــين الاعتبـــار تقويمـــه وفحصه لأنظمة الرقابة الداخلية.
- أوضح المعيار واجبات المراجع فيما يتعلق بتقويم القرائن والأدلة التي من شـــأنها أن تؤكد رأي المراجع.

4-1- دوافع تحميل المراجع مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وأهمية الوفاء بهذه المسؤولية:

من المعروف أن المفهوم الذي يفسر مسؤولية المراجع هو مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي حيث إن أبعاد هذا الدور هي التي تحدد مجال عمل المراجع والتبعات والمسؤولية المترتبة عليه ليس تجاه المساهمين فقط بل تجاه الأطراف الأخرى التي لها جميعها مصالح متباينة في المعلومات المالية التي يقدمها المشروع ويقرر عنها مراجع الحسابات وتوجد دوافع متعددة لدى الجهات المستفيدة من التقارير المالية بخصوص تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش ومن هذه الدوافع ما يلي:

1. إنه بتحميل المراجع مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش يمكن للجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار في حالة فشله في اكتشاف الأخطاء والغش.
2. إن تحميل المراجع لهذه المسؤولية يزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالتقارير المالية وذلك من قبل الجهات المستفيدة من التقارير المالية للشركات المراجعة.
3. إن قيام مراجع الحسابات بتخطيط المراجعة وتنفيذها بما يمكنه من التأكيد بشأن خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية، بسبب الأخطاء والغش، يضفي الثقة من جانب الجهات المستفيدة في إفصاح الشركات المؤثرة في السوق.
4. إن وفاء مراجع الحسابات بهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين في إدارة الشركات في أنها تفي بمسؤولياتها عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية.

علاوة على ذلك فإن وفاء المراجع بهذه المسؤولية يعود بالنفع العام على المجتمع بشكل عام وعلى مستخدمي التقارير المالية وكذلك على إدارة الشركات وعلى المراجع نفسه بشكل خاص.

5 – 1– واجبات المراجع عند وجود دلائل تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية:

ينبغي على المراجع أن يخطط المراجعة ويؤديها بإتباعه أسلوب الشك المهني مدركاً احتمال وجود ظروف تسبب تحريفات جوهرية في التقارير المالية وإذا وجد المراجع ظروفاً تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية فإنه يجب عليه القيام بدراسة الأثر المتوقع لهذا الاحتمال في التقارير المالية، وإذا توصل المراجع إلى قناعة أنه من الممكن أن يكون لهذا التضليل أثر جوهري في التقارير المالية فيجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية أو أن يعدل من إجراءاته الحالية بما يتناسب مع الوضع الجديد.

وينص المعيار الدولي رقم (240) على أن نطاق الإجراءات المعدلة أو الإضافية يعتمد على حكم المراجع بالنسبة إلى:

أ- نوع الغش أو الخطأ المؤثر.

ب- احتمال حدوث الغش أو الخطأ

ج- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية.

وما لم تشر الظروف بشكل واضح إلى العكس فإن المراجع لا يستطيع الافتراض بأن حالة الغش أو الخطأ قد حدثت بصورة منعزلة، وعند الضرورة فإن على المراجع تعديل طبيعة الإجراءات الأساسية وتوقيتها ونطاقها.

وبعد تنفيذ الإجراءات الإضافية سيصبح المراجع قادراً على تبديد شكوكه في وجود الغش أو الخطأ أو إثباته، وهنا وفي حال إثبات الغش أو الخطأ من قبل المراجع ينبغي عليه مناقشة الوضع مع الإدارة والنظر فيما إذا كان الموضوع قد انعكس بشكل مناسب أو تم تصحيحه في التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان أثر الغش والأخطاء الهامة على الجوانب الأخرى للمراجعة وخاصة مصداقية المعلومات المقدمة من الإدارة وفي هذا الخصوص ينبغي على المراجع إعادة النظر في تقديرات المخاطر، وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة في حالة كون الغش والخطأ لا يمكن اكتشافهما عن طريق الرقابة الداخلية أو أنها غير واردة في إقرارات الإدارة.

حيث إنه ينبغي على المراجع أن يحصل على إقرار مكتوب من الإدارة بأنها :

أ- تقر بمسؤولياتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها لمنع الاحتيال واكتشافها.

ب- أفصحت للمراجع بنتائج تقديراتها عن المخاطر التي تجعل التقارير المالية مشوهة جوهرياً نتيجة الاحتيال.

جـ- أفصحت للمراجع عن معرفتها بوجود احتيال، أو شك في وجود احتيال قد يؤثر على الشركة ويتضمن :

- الإدارة.
- العاملين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية.
- وغير ذلك من الاحتيال الذي له تأثير جوهري إذ على المراجع توصيل ذلك إلى المعنيين بأسرع ما يمكن.
- أفصحت للمراجع عن معرفتها بأية مزاعم احتيال أو اشتباه باحتيال يؤثر في التقارير المالية تم توصيله من العاملين أو عاملين سابقين أو محللين أو منظمين أو غيرهم.

الإضافة إلى ذلك إذا حدد المراجع الاحتيال أو حصل على معلومات تشير إلى وجوده فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة وأهم هذه الإجراءات :

1 ـ الإبلاغ عن الغش والخطأ:

ويتم الإبلاغ لعدة جهات وهي:

أ- الإدارة:

ينص المعيار الدولي رقم (240) على المراجع إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية وأن يقوم بإعداد تقرير بذلك موجه لإدارة الشركة للحالات التالية :

أ- وجود شكوك لدى المراجع باحتمال وجود غش حتى لو كان تأثيره المحتمل في التقارير المالية غير أساسي.

ب- وجود الغش أو الخطأ الجسيم فعلاً.

وهنا ينبغي على المراجع أن يحدد بدقة الجهة المسؤولة المناسبة في المنشأة التي سيتم رفع تقريره إليها وبالنسبة للغش فإن على المراجع تقدير احتمال تورط الإدارة العليا في ذلك حيث إنه من المناسب أن يوجه التقرير إلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي

للمنشأة يكون أعلى من المستوى الإداري للأشخاص الذين يعتقد بتوريطهم في الغش ومن الأفضل أن يوجه إلى رئيس لجنة المراجعة في الشركة.

وإذا كانت الإدارة العليا هي المسؤولية عن الغش فإن على المراجع السعي للحصول على استشارة من المستشار القانوني لمكتب المراجع وذلك لمساعدته في تحديد الإجراءات التي يجب اتخاذها في هذه الحالة.

ب - مستخدمي تقرير المراجعة عن التقارير المالية:

إذا انتهى المراجع إلى أن الغش أو الخطأ له تأثير جوهري في التقارير المالية فإنه سيطلب من الإدارة تصحيح ذلك الخطأ أو الغش والإفصاح عنه بوضوح في التقارير المالية وحسب رد فعل الإدارة سيحدد المراجع نوع تقريره حول مراجعته للتقارير المالية حيث إنه إذا قامت الإدارة بتصحيح الخطأ والغش فإنه يقدم تقريراً نظيفاً، أما إذا لم تقم الإدارة بتصحيح الأثر المادي للخطأ أو الغش فيجب على المراجع إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية وخاصة إذا منع المراجع من قبل المنشأة من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقويم فيما إذا كان الغش أو الخطأ الذي له تأثير هام في التقارير المالية، قد حدث أو أن حدوثه محتمل بدرجة كبيرة.

وإذا رأي المراجع وبحسب حكمه المهني أنه غير قادر على تحديد كون الغش أو الخطأ قد حدث بسبب القيود المفروضة بموجب الظروف، وليس بسبب ظروف ناتجة عن المنشأة، فعليه أن يراعى أثر ذلك في تقريره النهائي.

وهنا فإن المراجع أمام بديلين فقط إما أن يتحفظ بتقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي وهذا يعود إلى ظروف المراجعة وإلى التقدير المهني الشخصي للمراجع وإلى درجة التأثير المادي للخطأ أو الغش.

ج - الجهات الرسمية:

إن قواعد السلوك المهني تمنع المراجع من إفشاء أسرار عميله في أثناء أداء الخدمة المحاسبية إلا إذا كان مطلوباً بموجب القانون (مثلاً تقضي بعض القوانين في بعض الدول إلى ضرورة الإبلاغ عن المخالفات القانونية التي يتم اكتشافها إلى السلطات العامة المختصة).

وعندما يقرر المراجع تبليغ الجهات الرسمية ينبغي أن يراعي ما يلي :

- سواء كانت المعلومات والحقائق ذات الصلة معروفة ومدعمة أم لا إلى الحد الذي يكون به النشر أمراً عملياً، وعندما ينطوي الوضع على حقائق أو آراء مدعمة يجب استعمال التقدير المهني لتحديد نوع المعلومات التي تنشر إن وجدت.
- ما هو نوع الاتصال المتوقع وخاصة لمن يوجه وبشكل خاص ينبغي أن يقتنع المراجع بالجهة المناسبة التي يوجه إليها الاتصال وأن تكون مسؤولة عن التصرف بناءً عليه.
- عند قيام المراجع بعملية الاتصال عليه أن يعرف إذا كان يتعرض للمسؤولية القانونية أو لا وما هي النتائج المترتبة عليه في هذه الحالة فإن المراجع قد يحتاج إلى مشورة قانونية أو مهنية.

2 ـ الانسحاب من عملية المراجعة:

في حال عدم قيام المنشأة بإجراء التعديلات المطلوبة منها من قبل المراجع، والمتعلقة بالخطأ والغش، يمكن للمراجع أن يفكر بالانسحاب من عملية المراجعة، ومن العوامل التي تؤثر في اتخاذ المراجع لمثل هذا القرار، تورط الإدارة العليا بالمنشأة والتي قد تؤثر في مصداقية الإقرارات المقدمة من قبل الإدارة وعلى استمرارية المراجع في التعاون مع المنشأة وهنا يفضل أن يسعى المراجع للحصول على استشارة قانونية.

ثانياً- مسؤولية المراجع عن تقويم واكتشاف التصرفات غير القانونية:

أ - مفهوم التصرفات غير القانونية:

يقصد بالتصرفات غير القانونية كما جاءت في معيار المراجعة الدولي رقم (250) أعمال السهو أو الأعمال الارتكابية التي قامت بها المنشأة تحت المراجعة أما بقصد أو بدون قصد، والتي هي مخالفة للقوانين والأنظمة السائدة، وتتضمن هذه الأعمال معاملات قامت بها المنشأة أو باسمها أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها وهذه الأعمال لا تتضمن التصرف السيئ الشخصي (الذي لا علاقة له بأنشطة المنشأة) من قبل مديري المنشأة أو موظفيها. بينما تعرفها نشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم (54) على أنها انتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية أو اللوائح الحكومية بخلاف الغش. ومن أمثلة ذلك مخالفة القوانين الضريبية، وقوانين حماية البيئة، وقوانين التأمين الصحي والعلاج، ونظام العاملين.. الخ.

و قسمت النشرة رقم (54) التصرفات غير القانونية من حيث أثرها على القوائم المالية إلى نوعين هما:

1- تصرفات غير قانونية ذات تأثير مباشر في القوائم التالية:

توجد بعض القوانين واللوائح والتعليمات تؤثر بشكل مباشر في أرصدة بعض الحسابات في القوائم المالية، منها على سبيل المثال مخالفة قانون الضريبة وانتهاكه، حيث تؤدي هذه المخالفة إلى التأثير المباشر في مصروف الضريبة وفي الضرائب المستحقة. وغير المدفوعة، وتعترف المهنة ببعض المسؤولية عن اكتشاف مثل هذا النوع من التصرفات غير القانونية، حيث إنه يجب على المراجع أن يخطط عملية المراجعة لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر وهام في القوائم المالية.

2 ــ تصرفات غير قانونية ذات تأثير غير مباشر في القوائم المالية:

هي تلك التصرفات التي ترتبط بمجالات التشغيل بدرجة أكبر من ارتباطها بالنواحي المالية والمحاسبية بشكل مباشر. إلا أن لها تأثيراً غير مباشر في القوائم المالية، فعلى سبيل المثال مخالفة الشركة لقوانين حماية البيئة سيوجد أثره في القوائم المالية فقط في حالة توقيع غرامات أو عقوبات، حيث يسمى هذا بالأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية. ويوجد أمثلة أخرى على سبيل المثال مخالفة قوانين الضمان والأمان الوظيفي وتشير معايير المراجعة بوضوح إلى أن المراجع لا يقدم تأكيداً باكتشاف هذه التصرفات غير القانونية ذات الأثر غير المباشر في القوائم المالية. بوجه عام يفتقد المراجع إلى الخبرة القانونية، ويكون من غير العملي تحميل المراجع مسؤولية اكتشاف هذا النوع من المخالفات.

ب – المتطلبات المهنية المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

هناك مجموعة من المتطلبات المهنية ينبغي على المراجع تنفيذها وذلك فيما يتعلق بمسؤوليته عن اكتشاف التصرفات غير القانونية ومن أهمها :

1- إدراك حدود مسؤولية الإدارة عن التصرفات غير القانونية:

ينبغي على المراجع أن يدرك بأن الإدارة تتحمل مسؤولية التأكيد على أن عمليات المنشأة يتم القيام بها وفقاً للقوانين والتعليمات واللوائح وبالتالي فالمسؤولية عن منع وتعقب المخالفات تقع على عاتق الإدارة بالكامل حيث إنه من واجب الإدارة التي تضع وتنفذ السياسات والإجراءات والآليات الملائمة لمساعدتها في أداء مسؤولياتها عن اكتشاف المخالفات وتعقب المخالفات.

2- إدراك حدود مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية:

المراجع غير مسؤول ولا يمكن أن يكون مسؤولاً عن منع المخالفات للقوانين والأنظمة، كذلك لا يمكن له أن يخطط وينفذ أعمال المراجعة واضعاً في ذهنه أن يكتشف، أو يمنع، التصرفات غير القانونية وذلك لعدة أسباب أهمها:

- يوجد العديد من القوانين والأنظمة تتعلق أساساً بالجوانب التشغيلية للمنشأة والتي ليس لها تأثير هام في القوائم المالية ولا تدخل في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- تتأثر فاعلية إجراءات المراجعة بالمحددات الكامنة في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وباستخدام الاختبارات.
- الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجعة مقنعة وليست حاسمة.
- قد تتضمن المخالفة تصرفاً مصمماً لإخفائها مثل تواطؤ، أو تزوير أو عدم تسجيل متعمد للعمليات، أو تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية.

3- ضرورة فهم المراجع للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائدة له:

للحصول على هذا الفهم ينبغي على المراجع أن يدرك بأن بعض القوانين والأنظمة قد يكون لها تأثير جوهري في نشاط المنشأة. أي أن عدم الالتزام ببعض القوانين والأنظمة قد يسبب توقف نشاط المنشأة، أو يجعل استمرارها موضع تساؤل.

ولغرض الحصول على الفهم العام يقوم المراجع بما يلي:

- الاعتماد على معرفته بأعمال المنشأة والقطاع العائدة له.
- الاستفسار عن اهتمام الإدارة بسياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة.

- الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في عمليات المنشأة.
- مناقشة الإدارة للسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد وتقويم المطالبات القضائية.

4- جمع الأدلة الكافية على التزام الشركة بالقوانين والأنظمة:

ينبغي على المراجع وهو في سياق عمله، أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة عن التزام الشركة بالقوانين والأنظمة النافذة والتي لها تأثير هام في تقدير الأهمية النسبية للقيم والإفصاح في القوائم المالية، كما ينبغي عليه أن يدرك ويفهم هذه القوانين والأنظمة والتعليمات بهدف مراعاتها عند مراجعة التأكيدات المتعلقة بتحديد القيم الواجب تسجيلها والقدر الكافي من الإفصاح ومن أهم الإجراءات التي يقوم بها في سبيل ذلك ما يلي:

آ- الاستفسار من الإدارة بشأن مدى التزام الشركة بهذه القوانين والأنظمة والتعليمات.

ب- فحص المراسلات الجارية مع السلطات الحكومية صاحبة الحق بالإشراف والرقابة.

ج- طلب خطابات تمثيل من الإدارة، بأنها قد أمدته بكافة صور عدم الالتزام فعلاً أو احتمالاً بالقوانين والأنظمة والتعليمات، التي ينبغي مراعاتها عند إعداد القوائم المالية.

5 - جمع الأدلة الكافية والملائمة على التصرفات غير القانونية:

من المعروف أن المراجع يؤدي عملية المراجعة ليس بهدف اكتشاف التصرفات غير القانونية. وهذه معناه ما لم يوجد دليل على العكس، فمن حق المراجع أن يفترض أن الشركة ملتزمة بتطبيق القوانين والتعليمات والأنظمة. ولكن بالمقابل ينبغي عليه أن يدرك أن الإجراءات التي يقوم بها، لأهداف جمع الأدلة التي يبنى عليها رأيه حول عدالة القوائم المالية، قد تقوده إلى اكتشاف نواحي عدم التزام، محتملة، بالقوانين والتعليمات والأنظمة النافذة. حيث إنه توجد مجموعة من الظروف والمعلومات التي قد تشير إلى وجود تصرفات غير قانونية منها على سبيل المثال:

- خضوع الشركة لعملية تفتيش وتقص من جانب الجهات الحكومية، وجهات الرقابة الرسمية.
- شراء سلع، أو أصول، بأسعار بعيدة عن أسعار السوق.

- سداد عمولة مبيعات، أو أتعاب للوكلاء، كبيرة بالمقارنة مع ما تدفعه الشركة في الأحوال العادية، أو ما تدفعه الشركات المماثلة في نفس القطاع التي تعمل به الشركة.
- سداد مبالغ لمستشارين، أو أطراف ذوي علاقة، أو موظفين حكوميين، وذلك مقابل خدمات أو قروض غير محددة.
- سداد مبالغ بدون مستندات مؤيدة لعملية التسديد.
- وجود معاملات مسجلة دفترياً غير معتمدة من صاحب الصلاحية.
- تغيير مفاجئ لمصادر تأمين المواد والسلع.
- وجود تقارير صادرة من الجهات الرسمية تدل على عدم التزام الشركة ببعض القوانين.... الخ.

وإذا وجد المراجع مثل هذه الظروف الواردة أعلاه، فعليه أن يقوم بمجموعة من الإجراءات تمكنه من جمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يتمكن من إثبات هذه التصرفات غير القانونية. ومن أهم هذه الإجراءات:

- الحصول على معلومات عن طبيعة التصرف غير القانوني، والظروف التي أدت إلى وقوعه، وتحديد آثاره في القوائم المالية وتقويمها.
- ينبغي على المراجع وعند تحديد أثر التصرفات غير القانونية، أن يراعى ما يلي:

1. الآثار المالية المحتملة للتصرف، مثل، فقدان أصول الشركة، التهديد بفقدان الأصول، التهديد بإيقاف نشاط الشركة، مواجهة الشركة لدعاوى قضائية، فرض غرامات على الشركة... الخ.
2. هل من الضروري الإفصاح عن هذه الآثار المالية للتصرفات غير القانونية.
3. هل النتائج المالية المحتملة خطيرة ومهمة، بما يخل بصدق القوائم المالية وعدالتها.

- توثيق التصرفات غير القانونية ومناقشتها مع الإدارة العليا.
- استشارة محامي الشركة، أو استشارة المستشار القانوني لمكتب المراجعة.

6- الإجراءات الأخرى المتبعة في حالة اكتشاف تصرفات غير قانونية:

علاوة على الإجراءات الواردة في النقطة السابقة ينبغي على المراجع تحديد مدى تأثير التصرفات غير القانونية للشركة في مجالات المراجعة الأخرى، مثل صدق القوائم المالية، تقديرات معدلات خطر المراجعة، مدى صدق خطابات التمثيل المقدمة من قبل الإدارة، ومدى فعالية سياسات وضوابط الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتصرفات غير القانونية إلى جانب ذلك ينبغي عليه تحديد أثرها في تقرير المراجعة الذي سيقدمه في نهاية العمل الميداني. وفي هذا الصدد، يجب على المراجع الإبلاغ عن المخالفة إلى عدة جهات وهذا يتوقف على مدى استجابة الإدارة لمراجع الحسابات وهذه الجهات هي :

آ- الإدارة:

على المراجع القيام بأسرع ما يمكن بإبلاغ مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المنشأة أو الحصول على دليل يثبت علم هؤلاء بطريقة مناسبة فيما يتعلق بالمخالفة التي علم بها المراجع. وإذا اكتشف المراجع أن هذه الجهات على علم بهذه التصرفات غير القانونية فيجب عليه أن يحصل على خطاب رسمي من الإدارة بذلك.

وإذا تبين للمراجع أن التصرفات غير القانونية متعمدة، فعليه أن يصر على الإبلاغ، وعليه أن يسرع في ذلك قدر الإمكان. ويجب أن يكون الإبلاغ لمستوى إداري أعلى من المستوى المرتكب للمخالفة. وإذا كان مجلس الإدارة هو نفسه المرتكب للمخالفة يمكن للمراجع استشارة مستشاره القانوني في التصرف المناسب.

ب - الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة:

إذا استنتج المراجع أن التصرفات غير القانونية لها تأثير مهم في عدالة القوائم المالية ولم ينعكس بشكل ملائم على تلك القوائم فعليه أن يعطي رأياً متحفظاً أو رأيا سلبياً.

وفي حال رفض الإدارة أو منعها المراجع من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقويم ما إذا كانت المخالفة لها تأثير هام في القوائم المالية فهنا يجب على المراجع أن يعطي رأياً متحفظاً أو يقدم تقريراً بعدم إبداء الرأي على القوائم المالية مستنداً إلى التحديدات على نطاق المراجعة. وفي حالة عدم استطاعة المراجع التأكد من كون المخالفة قد حدثت بسبب التحديدات المفروضة بموجب الظروف، وليس من قبل إدارة المنشأة فعليه دراسة تأثير مثل هذه الحالات في تقريره.

ج - السلطات الحكومية والرسمية:

إن واجب المراجع المحافظة على السرية. ومع ذلك فإن هناك حالات معينة يتم فيها تجاوز واجب السرية بموجب قانون أو تشريع. وفي مثل هذه الظروف قد يحتاج المراجع إلى السعي للحصول على استشارة قانونية أخذاً بالاعتبار مسؤوليته تجاه المصلحة العامة.

وإذا لم تقم المنشأة باتخاذ الإجراءات المطلوبة من المراجع والتي تعتبر ضرورية في مثل تلك الظروف، يمكن له أن يقرر الانسحاب من مهمة المراجعة والعوامل التي تؤثر في قرار المراجع هي:

1. إذا لم تتخذ إدارة المنشأة ما هو مطلوب لإزالة المخالفة القانونية.
2. التورط الضمني للإدارات العليا في المنشأة والتي قد تؤثر في مصداقية الإقرارات المقدمة من الإدارة، وتأثيرات علاقة المراجع المستمرة مع المنشأة.

وللوصول إلى هذا القرار يفضل أن يسعى المراجع للحصول على استشارة قانونية من المستشار القانوني لمكتب المراجعة. ويجب عليه أن يوضح أسباب الانسحاب من المهمة كتابة إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة.

ثالثاً- مسؤولية المراجع عن تقويم فرض الاستمرارية:

آ- مفهوم فرض الاستمرارية ومسؤولية الإدارة:

يعدّ فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، ما لم توجد معلومات تشير إلى عكس ذلك، وبموجبه ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة بمزاولة نشاطها في المستقبل المنظور دون أن يكون لديها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف، وتبعاً لذلك تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق موجوداتها والوفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها العادي. وإذا لم يكن هنالك ما يبرر هذا الفرض فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق موجوداتها بالقيم الواردة بدفاترها، كما قد يحدث تغيير في قيم استحقاق الالتزامات وتواريخها، وبالتالي فإنه قد تنشأ الحاجة إلى تعديل رقم كل من الموجودات والالتزامات في القوائم المالية للمنشأة ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ضرورة قيام الإدارة عند إعداد التقارير المالية

بإجراء تقويم لقدرة المنشأة على الاستمرار، ويجب إعداد التقارير المالية على أساس استمرارية المنشأة ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لا يوجد أمامها بديل حقيقي سوى القيام بذلك، وعندما تكون المنشأة على علم – عند قيامهم بالتقويم– بوجود شكوك مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فإنه ينبغي الإفصاح عن هذه الشكوك، وعندما لا يتم إعداد التقارير المالية على أساس استمرارية المنشأة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي تم بناءً عليه إعداد التقارير المالية وأسباب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.

حيث يشمل تقويم الإدارة لفرض استمرارية المنشأة إجراء حكم في نقطة زمنية معينة بشأن النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف التي هي بطبيعتها غير مؤكدة حيث يوجد في الواقع العملي مجموعة كبيرة من الأحداث أو الظروف التي قد تثير منفردة أو مجتمعة شكاً كبيراً حول فرض استمرارية المنشأة. ومن أمثلة ذلك ما يلي :

آ- أحداث أو ظروف مالية:

- وجود صافي التزام أو صافي التزامات جارية.
- وجود قروض طويلة الأجل يقترب استحقاقها بدون احتمال لتجديدها أو سدادها.
- الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل واستخدامها لتمويل الموجودات الثابتة.
- تدفقات نقدية سالبة.
- نسب مالية عكسية.
- خسائر تشغيل كبيرة.
- عدم توزيع أرباح لفترات طويلة.
- عدم القدرة على تسديد الدائنين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج معين أو استثمارات أخرى... الخ.

ب – أحداث أو ظروف تشغيلية:

– ترك مديرين رئيسين العمل في المنشأة من دون تعيين بدلٍ عنهم.

– فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص.

- متاعب عمالية أو نقص في الإعدادت الهامة.

ج ـ أحداث أو ظروف أخرى:

- عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد المنشأة والتي إذا نجحت سيهجم عنها نتائج غير مرضية.
- تغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يتوقع أن تؤثر بشكل سلبي على المنشأة.

هذه الظروف ليست شاملة، كما أن وجود عنصر واحد أو أكثر لا يعتبر دليلاً كافياً على وجود شك عادي حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

2 ـ مسؤولية المراجع:

مسؤولية المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، كانت وما زالت موضع الكثير من النقاش والجدل في الأوساط المهنية، ومستخدمي التقارير المالية حيث بدأ الاهتمام بتلك المسؤولية في عام 1962 بإصدار النشرة رقم (90) بواسطة هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC والتي أوضحت أنه من الأفضل للمراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً في حالة وجود عدم تأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط. وقبل عام 1962 كان الأمر متروكاً للمراجع لكي يقرر التحفظ في التقرير أو لا. وفي عام 1974 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (2) التي أكدت على ضرورة اهتمام المراجع بقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، وفي حالة وجود عدم تأكد يتعلق بذلك، فإنه ينبغي عليه التحفظ بالتقرير أو الامتناع عن إبداء الرأي وفي عام 1986 تم إصدار معيار المراجعة الدولي رقم(23) والمتعلق بالاستمرار بواسطة لجنة ممارسة المراجعة الدولية الذي ترتب عليه زيادة مسؤوليات المراجع بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط وعدل هذا المعيار عام 2001 بالمعيار الدولي رقم (570).

وفقاً لهذا المعيار، فإنه ينبغي على المراجع عند تخطيط المراجعة وتنفيذها، أن يكون حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرار الذي أعدت على أساسه القوائم المالية

للمنشأة. وعندما يثار هذا الاحتمال، فإنه ينبغي على المراجع أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب. بالإضافة إلى ذلك ينبغي عليه تصميم إجراءات لجمع الأدلة تساعده على تكوين رأيه في التقارير المالية للمنشأة، وفي حال إثارة الشك في فرض الاستمرار، فإن هذه الإجراءات تصبح ذات أهمية كبيرة، أو قد يتطلب الأمر القيام بإجراءات إضافية، أو تحديثاً لمعلومات سبق الحصول عليها.

والإجراءات المناسبة المتعلقة بهذا الموضوع هي:

- تحليل التدفقات النقدية والأرباح، والتوقعات الأخرى ومناقشتها، مع الإدارة.
- مناقشة آخر تقارير مالية مرحلية متوفرة وتحليلها.
- مراجعة شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة لإثارات تدل على الصعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة بشأن وجود مقاضاة ومطالبات ومدى معقولية تقويم الإدارة لنتائجها وتقويم مدى دلالاتها المالية الضمنية.
- تأكيد وجود وقانونية وإمكانية تطبيق الترتيبات مع الأطراف الأخرى لتوفير الدعم المالي أو المحافظة عليه، وتقويم المقدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- النظر في خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- مراجعة الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد أي منها يخفف أو خلافاً لذلك يؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرار.

ـ استنتاجات المراجع:

بعد قيام المراجع بالإجراءات الإضافية التي يراها ضرورية، وحصوله على أدلة المراجعة المناسبة، وأخذه بالاعتبار أثر خطط الإدارة وغيرها من العوامل المخففة، يجب عليه أن يحدد وحسب تقديره إذا كان هناك عدم تأكد مادي يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير لوحدها أو بمجملها شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار. حيث يكون هناك عدم تأكد مادي عندما يكون الأثر المحتمل له _حسب رأي المراجع _ من الكبر بحيث يكون الإفصاح الواضح عن طبيعة عدم التأكد ومضامينه ضرورياً حتى لا يكون عرض البيانات مضللاً.

إذا كان استخدام فرض استمرارية المنشأة مناسباً ولكن يوجد عدم تأكد مادي فإنه يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت البيانات المالية:

أ ـ تصف بشكل مناسب الأحداث أو الظروف الرئيسة في حدوث شك مادي حول قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.

ب ـ تبين بوضوح وجود شك مادي فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وأنها تبعاً لذلك قد لا تكون قادرة على تحقيق موجوداتها والوفاء بالتزاماتها في أثناء ممارسة نشاطها بشكل عادي.

فإذا قامت المنشأة بإجراء الإفصاح المناسب في البيانات المالية فإنه يمكن للمراجع إصدار تقرير نظيف ولكن يجب عليه تعديل تقرير المراجعة بإضافة فقرة إيضاحية تبين وجود عدم تأكد مادي فيما يتعلق بالحدث أو الظرف الذي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار ويمكن أن تكون هذه الفقرة الإيضاحية على النحو التالي:

وبدون تحفظ في رأينا نلفت الانتباه إلى الإيضاح (A) في البيانات المالية الذي يبين أن المنشأة تحملت صافي خسارة مقدارها س خلال السنة المنتهية في 2005/12/31 وفي ذلك التاريخ زادت التزاماتها المتداولة عن إجمالي موجوداتها بمقدار س وهذه الظروف إلى جانب الأمور الأخرى المبينة في الإيضاح (A) تدل على وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

وهنا ينبغي القول إنه من المناسب عدم إبداء الرأي في البيانات المالية بدلاً من إضافة فقرة إيضاحية في تقرير المراجعة إذا كان المراجع في وضع توجد فيه حالات متعددة تتضمن عدداً من الشكوك المادية والهامة بالنسبة إلى البيانات المالية.

وإذا لم يتوفر الإفصاح المناسب في البيانات المالية فإنه يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو معارض حسبما هو مناسب، ويجب أن يشمل التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

رابعاً - مسؤولية المنشأة المراجعة عن التابعين لها:

إن تحديد مسؤولية المراجعين ومساعديهم لا تتم بصورة مباشرة إذ إن المسؤول مباشرة عن الأخطاء هو منشأة المراجعة التابعون لها، على أساس أن المنشأة تضمن الأضرار التي يسببها موظفوها، ولهذه المنشأة الحق في العودة على هؤلاء الموظفين وتحميلهم جزءاً من المسؤولية بحسب مخالفتهم لتعليماتها أو عدم إعلام المنشأة بالوقائع التي يضعون أيديهم عليها، ولا شك في أن ثمة شروطاً لانعقاد مسؤولية منشأة المراجعة عن أعمال تابعيها هي:

أ- وجود علاقة بين الموظف والمنشأة.

ب- اقتراف الموظف الخطأ سبب ضرراً لأحد الأطراف أو للمجتمع.

ج- وجود علاقة بين الوظيفة والفعل الضار.

وتتوافر علاقة التبعية بين الموظف والمنشأ ة إذا كان لها حق إصدار الأوامر لموظفيها من مراجعين ومساعدين وأن يعمل هؤلاء لحساب المنشأة وليس لحسابهم الشخصي.

ولكي تسأل المنشأة عن أعمال المراجعين أو الموظفين التابعين لها يجب أن يكون الخطأ الذي ارتكبه هؤلاء الموظفون قد تم حال تأدية الوظيفة أو بمناسبتها ولكن مسؤولية المنشأة، لا تعفي الموظف المسؤول عن الخطأ من المسؤولية، إلا إذا كان ارتكابه للخطأ بسبب اتباع تعليمات المنشأة التابع لها. أما إذا كانت التعليمات لا تفيد عمل المراجع ولم يهتم هذا بإعلام رؤوسائه وأخذ تعليماتهم فإنه خاضع للملاحقة من قبل المنشأة.

أما في حال الشركات المهنية، فإن الشريك مسؤول عن العملية التي قام بالإشراف عليها وتوقيع العقد الخاص بها، دون غيره من الشركاء.

خامساً – مسؤولية الإدارة:

من المعروف أن مسؤولية إعداد القوائم المالية، وتصميم نظم الرقابة الداخلية وما تضمنه من حماية لأصول المشروع ورفع لكفاءة أدائه، يقع على عاتق إدارة المشروع. إلا أن المركز المهني المرموق والإمكانية المادية لمراجعي الحسابات، جعل معظم قضايا المسؤولية تقام ضدهم. إلا أن قانون Sarbanes- oxley طلب من مراجعي الشركات المساهمة العامة المسجلة في البورصة التقرير عن الإفصاح العادل للقوائم المالية، بالإضافة إلى فعالية الرقابة الداخلية. على أن يكون واضحاً أن مسؤولية تبني سياسات محاسبية راسخة، والمحافظة على رقابة داخلية كافية تقع أساساً على إدارة المشروع تحت المراجعة قبل المراجع. وقد درجت الشركات الأمريكية بعد صدور قانون Sarbanes-oxley عام 2004 على إعداد بيان حول مسؤوليات الإدارة وعلاقتها مع منشأة المراجعة، فقد أعدت إدارة شركة بوينغ تقريراً سنوياً عام 2003 تضمن مايلي:

إن القوائم المالية الموحدة- المرتفعة- لشركة بوينغ وشركاتها التابعة قد أعدت من قبل إدارة الشركة وهي مسؤولة عن نزاهتها وموضوعيتها. وقد أعدت هذه القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وتتضمن أرقاماً تعتمد على أحسن تقديرات الإدارة وأحكامها. وإن كافة المعلومات المالية أينما وردت في هذا التقرير تتفق مع القوائم المالية.

وقد وضعت الإدارة نظاماً للرقابة الداخلية مصمماً لتقديم ضمان معقول بأن الغش والخطأ ذو الأهمية بالنسبة للقوائم المالية قد تم منعه أو تمت الحماية منه في الوقت المناسب. وبالإضافة إلى ذلك فقد وضعت الإدارة نظاماً للإفصاح يضمن الرقابة على المعلومات المفصح عنها قد جمعت وتم التقرير عنها بشكل دقيق وفي الوقت المناسب. وإن نظام الرقابة الداخلية ونظام الرقابة على الإفصاح يتضمن بيانات واضحة ومصممه بشكل واسع عن سياسات المشروع وممارساته التي صممت بما يضمن التزام كافة العاملين بمعايير أخلاقية عالية خلال تسييرهم لأموال المشروع. إن الرقابة على الإفصاح والرقابة الداخلية متضمنة بترتيبات المنظمة مما يقدم تفويضاً ملائماً بالصلاحيات وتقسيماً للمسؤوليات وببرنامج للمراجعة الداخلية مع متابعة إدارية.

وإن القوائم المالية التي تمت مراجعتها من قبل..... حيث كانت مراجعتهم بحسب معايير المراجعة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية وقد أعدوا تقريراً بنتائج مراجعتهم.

وإن لجنة المراجعة في مجلس الإدارة تتألف من مديرين خارجيين، وقد كانت تلتقي دورياً مع المحاسبين القانونيين. وإن الإدارة والمراجعين الداخليين يطلعون على المحاسبة، والمراجعة والرقابة المحاسبية الداخلية، والدعاوى القضائية ومشكلات التقارير المحاسبية. وقد كان المحاسبون القانونيون المستقلون والمراجعون الداخليون على تماس مطلق مع هذه اللجنة دون الحاجة لموافقة الإدارة.

رئيس مجلس الإدارة نائب رئيس مجلس الإدارة نائب رئيس مجلس الإدارة
رئيس الحسابات رئيس المحاسبة المالية المراقب المالي

وهكذا نجد أن قانون Sarbanes-oxley : (من مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية عن طريق الطلب من رئيس الحسابات (CEO) ورئيس الحسابات المالية (CFO) للشركات المساهمة العامة بالتوصية بالقوائم المالية الربعية والسنوية المحولة إلى البورصة SEC.

وعند توقيع هذه القوائم المالية يتم بيان أن هذه القوائم المالية والتقارير الربعية تتفق مع قوانين البورصة وتعليماتها. وقد أوقع قانون Sarbanes-ocley عقوبات جنائية على من يوقع مثل هذه التقارير بشكل زائف ومعروف تتضمن هذه العقوبات غرامات مالية وسجناً يصل إلى عشرين عاماً.

أسئلة حول الوحدة التعليمية الخامسة

1- دوافع الإدارة العليا للتلاعب في القوائم المالية.
2- ما الفرق بين الخطأ والاحتيال.
3- دور المهنة في الكشف عن الغش والتلاعب والخطأ.
4- متى تقع المسؤولية الجنائية على المراجع وما هي أركانها.
5- مسؤولية المراجع أو مكتب المراجعة عن التابعين له.
6- كان المراقب المالي في شركة بردى يحمل إجازة محاسب قانوني وقد اقترحت إدارة الشركة عليه أن يقوم بعمله كموظف في الشركة ويقوم بالإضافة إلى ذلك بمراجعة حساباتها كمراجع خارجي.

والمطلوب هل تنصحه بقبول المهمة ؟ ولماذا ؟.

7- يقوم مراجع الحسابات بمراجعة حسابات الشركة المساهمة إيك منذ عدة سنوات ونظراً لارتياح الإدارة لسلوكه وخبرته ورغبة منها في توفير النفقات عرضت عليه العمل في الشركة كمدير مالي بالإضافة إلى عمله كمراجع للحسابات.

هل تنصحه بالقبول علماً أن الشركة عرضت عليه مرتباً كبيراً.

8- نشر تقرير مراجع الحسابات المتعلق بشركة إيبلا المساهمة وقد اقترح المصادقة على القوائم المالية بدون تحفظات سألك أحد المساهمين في الشركة إذا كانت أمواله في مأمن نظراً لعدم وجود تحفظات فما هو رأيك.
9- استأجرت شركة البتراء مستودعات جديدة بعقد طويل الأجل وقد سعت الشركة للحصول على قرض بهدف إجراء تحسينات على هذه المستودعات تزيد من كفاءة التخزين وتزيد الأرباح مما أدى إلى موافقة البنك على إقراض الشركة شريطة تقديم قوائم مالية مدققة من قبل محاسب قانوني وقد قدمت الشركة قوائم مالية في عام 2005 تتضمن المعلومات التالية:

100000 صافي الدخل.
250000 تحسينات رأسمالية

450000 إجمالي الأصول.

وقد تم تنفيذ هذه التحسينات من قبل عمال الشركة كما سددت الشركة تكلفة المواد والتكاليف الأخرى بالكامل. ولا تحتفظ الشركة – للأسف – بسجلات تفصيلية كاملة عن تكلفة هذه التحسينات، ومن الصعب تحديد التكلفة فعلية بدقة لهذه التحسينات.

وفي العام 2006 وبعد أن قبضت من البنك قرضاً بقيمة «200000» أفلست الشركة واتضح أن عملية التحسينات لم تحدث إطلاقاً وأن الأجور والمواد المحملة إليها هي جزء من مصروفات العمليات ولم يقم المراجع بعمل فحص مستقل للعملية – كما أن الشركة رسمت هذه النفقات ولولا ذلك لظهرت الشركة خاسرة في عام 2005 المطلوب:

أ- هل يعفي امتناع المراجع عن إبداء الرأي من المسؤولية.

ب- هل يعدّ المراجع مسؤولاً إذا قدم تقريراً نظيفاً.

ج- هل يعد جميع العاملين بمكتب المراجعة مسؤولين عن الإهمال رغم عدم مشاركة بعضهم في مهمة مراجعة حسابات هذه الشركة.

10- تقدم محامي بعض الدائنين بدعوى على مكتب الاستقامة للمراجعة مدعياً بما يلي:

آ : عدم التحقق من صحة وشرعية بعض أرصدة العملاء الذين تبين أنهم وهميون.

ب: عدم التحقق من قابلية تحصيل بعض الديون التي أعدم معظمها.

ج : عدم فحص الاستثمارات للتحقق من وجودها إذ تبين أن الشركة كانت قد باعت هذه الاستثمارات مما أدى إلى زيادة النقدية دون إزالة الاستثمارات من الدفاتر.

11- مكتب الاستقامة للمراجعة قام بمراجعة حسابات شركة الهدى المساهمة لعدة سنوات وقد زيّف أرقام المخزون على مدار هذه السنوات بقصد مساعدة الشركة في الحصول على التمويل. فإذا علمت أن الشريك في مكتب الاستقامة يعمل أيضاً مديراً في شركة الهدى المساهمة.

المطلوب :- هل تقع مسؤولية على مكتب الاستقامة ما هو نوعها وما هي المخالفة؟.

12- كانت كاتبة الحسابات عن الرواتب قد اعتادت وبانتظام وعلى مدار عدة سنوات على تزوير كشوف الرواتب وقد وصلت جملة الاختلاسات إلى (125000) ولم يتمكن المراجع من كشف هذه الحقيقة مما دفع الشركة إلى رفع قضية ضد المراجع وقد ادعى المراجع في هذه القضية بأن الغش الذي ارتكبته ما كان يكتشف في سياق الأعمال المعتادة للمراجعة والتي تنفذ ببذل العناية المهنية اللازمة. هل تقع المسؤولية على المراجع ؟

13- كانت إحدى الشركات المساهمة تتبع النظام التالي بالنسبة إلى مبيعاتها في المعارض:

تقوم بتسجيل ما تبيعه من بضاعة في المعارض في دفتر للفواتير مرتباً بالتسلسل على أساس رقمي حيث يعطى العميل الفاتورة كإيصال وتبقى الصورة في الدفتر كمستند لعملية البيع وفي الحالات النادرة التي كان البيع يتم فيها لأجل كانت الفاتورة تطوى وتترك داخل الدفتر وعندما يدفع العميل الثمن تعاد الفاتورة وتفتح وسرعان ما أدرك كاتب الحسابات في المعرض بأنه بإمكانه اختلاس النقدية من المبالغ التي يسددها عملاء المبيعات لأجل عن طريق عدم إعادة فتح الفاتورة المسددة.

لاحظ المراجع ذلك وأخطر الشركة بأن النظام المتبع عرضة لأن يستغل ضد مصالح الشركة وقدم بشأنه عدة توصيات لكنها لم تؤخذ في الحسبان والمطلوب ناقش هذه المسألة مبيناً على من تقع المسؤولية ولماذا ؟.

الوحدة التعليمية السادسة : الأهمية النسبية والخطر

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ ماهية التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية وخطر المراجعة.

2 ـ ماهية المعلومات المتعلقة بالعميل الخاضع لعملية المراجعة.

3 ـ خطر المراجعة.

4 ـ خطر الأعمال.

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

أولاً – تمهيد:

أمضى موظف ثلاثين عاماً في خدمة إحدى الشركات، وحين قارب سن التقاعد عرضت عليه الإدارة دفعة نقدية كبيرة مقابل تنازله عن راتبه التقاعدي، حيث كان هذا الراتب غير كافٍ لتمضية بقية سنين عمره بكرامه.

فقبض الدفعة النقدية ليشتري بها أسهماً في إحدى الشركات المساهمة الناشئة التي تدل قوائمها المالية على معدل عال للربح، بالإضافة إلى سندات في أحد البنوك بمعدل عال للفائدة، وقد بنى هذا الموظف قراره على أساس أن الأرباح السنوية والفوائد السنوية التي يتقاضاها لو استمرت الأحوال على ما هي عليه تزيد على ضعف رواتبه التقاعدية السنوية.

ولم يمض وقت طويل حتى أفلست الشركتان ففقد كامل إيراداته المستقبلية تقريباً. مما اضطره إلى البحث عن عمل لدى إحدى المحلات التجارية التي كانت تربطه بصاحبه علاقة صداقة.

ولم يفت هذا الموظف أن يزور مراجعي الحسابات في هاتين الشركتين المفلستين، وحين سألهما عن أسباب عدم الإشارة في تقارير المراجعة إلى احتمال الإفلاس، أجاب الأول :

إنني قمت بالمراجعة بالاستناد إلى معايير المراجعة الدولية، التي تعتمد على فحص عينات من العمليات، ومن المحتمل أن العمليات التي كانت مسؤولة عن الفشل تقع خارج العينات التي قمنا بفحصها....

أما الثاني فقال : إن فحصنا يتم في حدود الأهمية النسبية.

فرد الموظف قائلاً: لكن ما حدث كان عظيم الأهمية بالنسبة لي فقد عرضني لمخاطر الجوع والمرض في سنين عمري الأخيرة.

ثانياً: التخطيط في المراجعة:

بعد الاتفاق وتوقيع رسالة الارتباط مع العميل يبدأ المراجع بإجراءات التخطيط للعملية، والتي تتمثل في تحديد الاستراتيجية الشاملة للمراجعة، وفي هذه المرحلة يجب على المراجع تقرير طبيعة اختبارات المراجعة وتوقيتها ومدها كافة. فضلاً عن تحديد قدرة الأفراد المطلوبين ومهاراتهم لأداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا

التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أداؤها فضلاً عن خبرة المراجع ومعرفته بشؤون العميل وظروفه. حيث تقضي معايير المراجعة المقبولة عموماً ضرورة تخطيط جميع خطوات المراجعة بشكل مناسب وكاف. كذلك فإن معايير المراجعة الدولية المعيار رقم (300) للتخطيط لتدقيق البيانات المالية.

حيث جاء في الفقرة رقم (2) و (3) من المعيار رقم (300) على المراجع تخطيط عملية المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة. ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المراجع لتأدية عملية المراجعة بكفاءة وفي التوقيت المناسب. وإن التخطيط الملائم لعملية المراجعة يساعد المراجع على:

أ- التعرف على الجوانب الهامة وإعطاؤها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة.

ب- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

ج- تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء.

د- الحصول على أدلة مراجعة كافية.

هـ- التحكم في التكاليف.

و- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

وتشمل إجراءات التخطيط لعملية المراجعة ما يلي:

1) تشكيل فريق المراجعة:

تقوم الشركات عادة بدعوة مكاتب المراجعة لتقدم عروضها إلى مجلس الإدارة رغبة بالتعاقد مع أحدهم ليقوم بمراجعة أعمالها. وتتنافس مكاتب المراجعة فيما بينها للحصول على عملاء المراجعة. فتقوم بإعداد عروض مفصلة وتقديمها توضح طرقها في المراجعة والمهارات الفنية الخاصة، والأجور التي تتقاضاها. ومن ثم يختار مجلس الإدارة أحد المكاتب أو يرشح مكتباً من هذه المكاتب على أساس اعتبارات الأسعار والكفاية المقررة.

عند الحصول على عميل جديد على مكتب المراجعة تعيين فريق خدمة كامل للعميل الجديد وعند تشكيل هذا الفريق يجب أن يأخذ في الحسبان قدرة المطلوبين

ومهارتهم لإنجاز عملية المراجعة بشكل فعال وذلك بما ينسجم مع معايير المراجعة المقبولة عموماً والتي تقضي بأن يتم تنفيذ عملية المراجعة من قبل أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمراجعين.

والجدير بالذكر يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تشكيل الفريق أن الشخص المعني لإتمام المراجعة يجب أن يكون ملماً بالنشاط الذي يعمل فيه العميل. كما أن يفضل تغيير عناصر هذا الفريق من سنة لأخرى في حال استمرار المكتب في الارتباط مع العميل لأكثر من سنة.

2) الحصول على معلومات عن العميل:

يعتبر فهم عمل العميل والنشاط الذي يمارسه من الأمور الهامة لأداء المراجعة على نحو ملائم، ليس هذا فحسب وإنما ينبغي على المراجع أن يفهم المحيط الاقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل، بما في ذلك أثر السياسة الاقتصادية العامة؛ والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها وظروفها الاقتصادية. ويمكن التوصل إلى هذه المعلومات من خلال مصادر متعددة. وقد أوضح المعيار الدولي رقم (315) هذه المصادر على سبيل المثال وهي:

- الخبرة السابقة مع المنشأة والجهة القطاعية التابعة لها.
- المناقشة مع أشخاص من المنشأة (مثلاً المديرين وموظفي التشغيل الأقدمين).
- المناقشة مع موظفي المراجعة الداخلية، والإطلاع على تقاريرها.
- المناقشة مع مراجعي الحسابات الآخرين ومع المستشار القانوني والمستشارين الآخرين الذين قدموا خدمات للمنشأة أو للجهة القطاعية.
- مناقشة الأشخاص العارفين ذوي الخبرة من خارج المنشأة.
- الاطلاع على المنشورات المتعلقة بالقطاع الذي تعمل به المنشأة (مثلاً الإحصائيات الحكومية، الجرائد المتخصصة، التقارير المعدة من المصارف ووسطاء الأسهم، الصحف المالية).
- الإطلاع على التشريعات والأنظمة التي لها تأثير مهم في المنشأة.
- الزيارات الميدانية إلى مباني المنشأة ومصانعها ومكاتبها.

- الاطلاع على الوثائق والتقارير الصادرة عن المنشأة (مثلاً محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، النشرات المرسلة للمساهمين، الترويج، النشرات، التقارير السنوية والمالية للسنوات السابقة، الموازنات التقديرية، التقارير الإدارية الداخلية، دليل سياسة الإدارة، أدلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، دليل أسماء الحسابات، دليل وصف العمل، خطط التسويق والمبيعات 000الخ).

وتمثل المعرفة بطبيعة عمل العميل إطاراً مرجعياً يستند إليه المراجع في إصدار العديد من الآراء المهنية، لأن فهم طبيعة العمل يساعد المراجع على ما يلي:

- تحديد المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.
- دراسة مخاطر العمل وردود فعل الإدارة تجاهها.
- وضع خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة.
- تقرير مستوى الأهمية النسبية، وتقويم ما إذا كان هذا المستوى لايزال ملائماً.
- تقويم أدلة الإثبات والتأكد من ملاءمتها، وصحة التوكيدات المتعلقة بالقوائم المالية.
- تقويم التقديرات المحاسبية وإيضاحات الإدارة.
- تحديد المناطق التي تحتاج إلى آراء خاصة لمراجعتها.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة ومعاملاتها.
- تمييز المعلومات المتضاربة، مثل الإيضاحات المتناقضة المقدمة من الإدارة.
- تمييز الظروف غير العادية (مثل الغش، وعدم الالتزام بالقوانين والتعليمات، والعلاقة غير المتوقعة بين المعلومات الإحصائية الخاصة بالتشغيل وبين تقارير النتائج المالية).
- إجراء الاستفسارات المناسبة وتقويم دقة الإجابات المقدمة.
- دراسة ملاءمة السياسات المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية.

إلى جانب هذه الأمور تساعد هذه المعرفة على تحديد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء. وحدد المعيار الدولي رقم (620) من معايير المراجعة الدولية متطلبات اختيار الخبير وفحص عمله. حيث يجب على المراجع أن يقيم الكفاءة المهنية للخبير وأن يفهم أهداف عمل الخبير ومجاله وأن يقدر موضوعيته ويقوم عمل الخبير ومدى ملاءمته كدليل إثبات لتوكيدات القوائم المالية التي هي رهن المراجعة.

3) الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية:

ينبغي على المراجع في بداية عملية المراجعة أن يفحص ثلاثة أنواع من المستندات ذات الصلة مع بعضها البعض وهي:

آ- عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها.

ب- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وحاملي الأسهم.

ج- العقود المبرمة مع الشركة.

حيث إن معرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية عملية المراجعة من قبل المراجع تساعده على تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل المراجعة والتأكد من الإفصاح الملائم في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال يمثل عقد تأسيس الشركة المستند القانوني الضروري للاعتراف بالشركة كوحدة اقتصادية مستقلة ويتضمن اسم الشركة وتاريخ إنشائها وأنواع أسهم رأس المال وكمياتها، والأنشطة المرخص للشركة القيام بها وحقوق التصويت لكل فئة من فئات الأسهم والقيمة الاسمية للسهم الواحد، الامتيازات والحالات الضرورية للتوزيعات والحقوق الخاصة بالتصفية.

كما يبين النظام الأساسي للشركة القواعد والإجراءات التي سيتبعها المساهمون في الشركة ويتم فيه تحديد السنة المالية للشركة وعدد اجتماعات المساهمين، وطرق التصويت في مجلس الإدارة، وسلطات ومسؤوليات مديري الشركات.

وإن إلمام المراجع بما يتضمنه عقد الشركة ونظامها الأساسي يمكنه من تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما ينسجم مع القواعد والإجراءات الواردة بها. كما أن قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة تمكن المراجع من معرفة العقود والاتفاقات الجديدة، حيازة الممتلكات، القروض، وسداد التوزيعات، لأن محاضر الاجتماعات تمثل سجلات رسمية تتضمن ملخصات لأهم الموضوعات التي تم مناقشتها في هذه الاجتماعات والقرارات التي تم اتخاذها من قبل أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين. هذه المعلومات تساعد المراجع على تقدير الخطر الطبيعي وكذلك على تحديد الإجراءات التي تتناسب مع تنفيذ المراجعة.

أما بالنسبة إلى العقود فتشمل عناصر متنوعة مثل أوراق الدفع والسندات طويلة الأجل، خيارات الأسهم، خطط التقاعد، عقود مع البائعين للتسليم المستقبلي، اتفاقيات

الولاء، عقود الاتحادات، عقود الاستئجار. وتعتبر هذه العقود محل اهتمام المراجع، حيث يجب الانتباه لكل عقد من هذه العقود على حدة خلال أجزاء المراجعة ويتم تخصيص اهتمام خاص خلال مرحلة تنفيذ الاختبارات الجوهرية. كما يؤثر وجود العقود في تقدير المراجع للخطر الطبيعي وعلى سبيل المثال بفرض أن الشركة وقعت عقود بيع تحتوي على شروط جزائية لعدم الالتزام بتسليم البضائع بالأسعار المتفق عليها خلال السنة الحالية والسنوات الأربع القادمة في مثل هذه الحالة يجب على المرجع تقدير الخطر الطبيعي لإجمالي الأصول والالتزامات المحتملة والإفصاح عن المبيعات التي يجب تنفيذها في مستوى مرتفع.

4) تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية:

تم تعريف الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي رقم (520) على أنها تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها وتتضمن هذه الإجراءات دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع، مثلاً:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو توقعات المراجع.
- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل بالمعدلات السائدة في القطاع أو بمشاريع أخرى ذات أحجام في القطاع ذاته.
- المعلومات غير المالية ذات العلاقة، تكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.
- أو دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة كالنسب المئوية لهامش مجمل الربح.

ويمكن أداء الإجراءات في ثلاث مراحل من عملية المراجعة وهي:

1. مرحلة التخطيط.
2. مرحلة الاختبار بغية توجيه الاهتمام إلى التحريفات المحتملة وتخفيض الاختبارات الجوهرية.

3. المرحلة النهائية للمراجعة لتقدير إمكانية الاستمرار والإشارة إلى التحريفات، وخلال مرحلة التخطيط تتم المراجعة بالإجراءات التحليلية لتحقيق مجموعة من الأغراض وهي:

أ - تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه:

ذكرنا في الفقرة الثانية ضرورة حصول المراجع على معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله تعدّ الإجراءات التحليلية أحد الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات، حيث إنه يتمكن المراجع الذي توافرت له المعرفة عن العميل وعن ممارسة المراجعة في الشركة التي يديرها العميل في فترات سابقة من تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام على نحو مناسب. ومن خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم تتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي بالمعلومات ذاتها التي تمت مراجعتها في السنوات السابقة، يمكن للمراجع أن يضع يده على التغيرات ويمكن أن تتمثل هذه التغيرات في اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة فعلى سبيل المثال إذا وجد المراجع انخفاضاً لنسبة هامش الربح مع الوقت إلى زيادة حدة المنافسة في المجال الذي تعمل فيه المنشأة، ينبغي عليه أن يولي طريقة تسعير المخزون عناية أكثر خلال عملية المراجعة.

ب - تقدير قدرة الشركة على الاستمرار:

تعدّ الإجراءات التحليلية مؤشراً هاماً ومفيداً على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل المراجعة. وهذا يعني يجب على المراجع أن يأخذ احتمال الفشل المالي في الاعتبار عند تقدير الأخطاء المرتبطة بالمراجعة. بالإضافة إلى ما يتصل باستخدام الإدارة لمفهوم الاستمرار عند إعداد القوائم المالية. وأهم الإجراءات المفيدة في هذا الصدد إذا وجد المراجع ارتفاعاً غير طبيعي في نسبة الديون طويلة الأجل إلى صافي حقوق الملكية مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول وهذا مؤشر كبير يعبر عن خطر لحدوث فشل مالي.

وهذا لن يؤثر فقط في خطة المراجعة، ولكنه يثير شكاً كبيراً في إمكانية استمرارية الشركة محل المراجعة، الأمر الذي يتطلب تعديلاً في تقرير المراجعة كما سبق التعرض له في الفصل الثالث.

جـ - الإشارة إلى تحريفات محتملة في القوائم المالية:

نتيجة مقارنة البيانات المالية التي ستتم مراجعتها مع البيانات المستخدمة للمقارنة، ينبغي عليه إذا وجد المراجع فروقاً جوهرية، أن يتعرف على السبب، وأن ذلك السبب يتعلق بحدث اقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ مخالفة. فمثلاً عند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك فيها إلى إجمالي الزبائن في العام الحالي بالنسبة نفسها في العام الماضي، إذا وجد انخفاض في النسبة وفي الوقت نفسه لوحظ انخفاض في معدل دوران الزبائن. فإن هذه المعلومات تدل على احتمال تخفيض قيمة المخصص. وهنا يجب على المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال المراجعة مما قد يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات أي أن الإجراءات التحليلية تؤدي إلى توجيه اهتمام المراجعة إلى الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال تنفيذ المراجعة.

د- تخفيض الاختبارات التفصيلية:

عندما لا يجد المراجع نتيجة قيامه بالإجراءات التحليلية تقلبات جوهرية، فإن ذلك يقلل من احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة، وبالتالي تعتبر الإجراءات التحليلية دليلاً هاماً يدعم عدالة القيمة الواردة في القوائم المالية التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، ويقلل من إجراء اختبارات تفصيلية.

ويفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل الاختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكناً وذلك بسبب انخفاض تكلفة هذه الإجراءات بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية فعلى سبيل المثال يكون حساب ومراجعة النسب الخاصة بالمبيعات والزبائن أقل تكلفة من إرسال المصادقات للزبائن. وإذا كان ممكناً إحلال الإجراءات التحليلية محل المصادقات، فإن هذا سيحدث توفيراً ملموساً في التكلفة. ويتوقف اعتماد المراجع على نتائج الإجراءات التحليلية على مجموعة من العوامل أهمها:

1. الأهمية النسبية للعنصر، فمثلاً في حال كون رصيد المخزون ذا أهمية نسبية، فإن المراجع سوف لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لاتخاذ قراره ومع ذلك، فإن المراجع قد يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لبعض عناصر الدخل عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها.

2. إجراءات المراجعة الموجهة لنفس أغراضها، فمثلاً الإجراءات الأخرى المنفذة من قبل المراجع لفحص قابلية الديون للتحصيل، فإن فحص إيصالات القبض اللاحقة، قد تؤكد أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الزبائن.

3. الدقة للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية، فمثلاً يتوقع المراجع عادة ثباتاً أكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى، من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات.

4. تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فمثلاً في حالة كون الرقابة الداخلية على عملية طلبات المبيعات ضعيفة، فإن مخاطر الرقابة ستكون عالية، لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض التحقق من المبالغ تحت التحصيل.

5. نتائج اختبار الضوابط من أجل تهيئة المعلومات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية. فإذا كانت هذه الضوابط فعالة فإن المراجع ستكون لديه ثقة أكبر في مصداقية هذه المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. وفي الغالب يمكن فحص ضوابط المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات الضوابط المالية. فمثلاً عند قيام المنشأة بوضع ضوابط لعملية إعداد قوائم المبيعات فإنه قد يضمنها ضوابط لعملية تسجيل عدد الوحدات المبيعة. في مثل هذه الظروف، ينبغي المراجع أن يفحص ضوابط تسجيل عدد الوحدات المبيعة بالتزامن مع فحوصات الضوابط لعملية إعداد قوائم المبيعات.

وفي الختام يستخدم العديد من المراجعين الإجراءات التحليلية على نحو مكثف، بسبب الانخفاض النسبي في تكلفة تنفيذها وهي بالإضافة إلى ما تم ذكره أعلاه تساعد المراجع في تخطيط طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومدها وكذلك في تقرير أنواع الأدلة الأخرى التي يجب جمعها للتوصل إلى القدر المقبول من خطر المراجعة.

وتتطلب معايير المراجعة المقبولة عموماً أن يقوم المراجع بتنفيذها خلال مرحلتي التخطيط والتنفيذ النهائي للمراجعة، مع الأخذ في الاعتبار احتمال أدائها بالاشتراك مع

باقي الاختبارات الأخرى. ويتطلب اختيار النوع الملائم من الإجراءات التحليلية أن يستخدم المراجع حكمه المهني.

5 - التحديد الأولي للأهمية النسبية ولخطر المراجعة:

يمثل كل من الأهمية النسبية وخطر المراجعة مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة. وهما الركيزتان الأساسيتان للمدخل الحديث لمراجعة الحسابات. وهو ما يعرف بمدخل الأهمية النسبية وخطر المراجعة، في تخطيط أعمال المراجعة. لذا سنتناول بالتفصيل مفهوم الأهمية النسبية ومفاهيم خطر المراجعة، وكيفية ولماذا يصدر المراجع أحكامه المهنية عليها، وعلاقة الأهمية النسبية وخطر المراجعة بتخطيط أعمال المراجعة.

ثالثاً - الأهمية النسبية:

تمثل الأهمية النسبية واحداً من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في المراجعة علاوة على أن كفاءة المراجع في إصدار حكمه المهني عليها ستؤثر في عملية المراجعة ككل، خاصة عمليتي تخطيط أعمال المراجعة وتقويم نتائجها.

أ - مفهوم الأهمية النسبية:

يستمد المراجعون مفهوم الأهمية النسبية من المحاسبة، وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية على النحو التالي:

مقدار أو كمية الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الحذف أو التحريف.

بينما عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار تهيئة وعرض القوائم المالية بما يلي:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم العنصر أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة. وبالتالي فإن الأهمية النسبية تعتبر صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات في حالة كونها مفيدة. ومفهوم الأهمية النسبية لا يتوقف كلية على الحجم.

فمفهوم الأهمية النسبية يشمل أحكاماً نوعية وكمية. فقد يكون العنصر غير مهم من الناحية الكمية ولكن طبيعة الموضوع (كما في حالة إحدى العمليات التي توحي بوجود غش) قد تدعو المراجع إلى القيام بمزيد من البحث لمعرفة مدى انتشار المشكلة ولتحديد مدى فاعلية الإجراءات الرقابية وتبليغ المستويات الإدارية اللازمة بالنتائج. ونظراً للطبيعة المزدوجة للعوامل الكمية والنوعية التي تؤثر في تحديد مستويات الأهمية النسبية، لذلك فإنه من الصعب وضع قواعد تنفيذية عامة لهذا المفهوم. وتقدير مستويات الأهمية النسبية يجب أن يتم في مراحل التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وتقويم نتائجها.

ب - تقدير الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في هذا التقدير:

يتطلب بيان معايير المراجعة رقم (47) من المراجع أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة. وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهرياً بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات المهمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة، والقوائم المالية في مجموعها. وهذا التحديد ضروري للأسباب التالية :

1- إن التمديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي خارجها لا يكون المراجع باستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها، وهذا يستخدم كدليل على أن المراجع مهتم من البداية بالأخطاء الهامة.

2 ــ وإنه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضاً، ومن ثم فإن المراجع يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية المراجعة ورفع كفايتها.

3 ــ مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة. فإذا قرر المراجع استخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب أن يجمع عدداً أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة.

أي يجب على المراجع أن يحدد حداً أقصى لقيمة التحريف في القوائم المالية والتي لا تؤثر في قرار المستخدم العادي لهذه القوائم، بالاعتماد على المعلومات المقدمة إليه. وينبغي على المراجع أن يدرك أن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلقاً، وهذا معناه

أن التحريف بمقدار معين يعتبر جوهرياً في شركة صغيرة ولا يعتبر جوهرياً في شركة كبيرة. فعلى سبيل المثال شركة صافي أصولها تبلغ /10/ مليون وصافي ربحها /1/ مليون فإن تحريفاً في القوائم المالية لهذه الشركة قيمته /100000/ قد لا يعتبر مهماً نسبياً، أي غير جوهري في حين أن التحريف نفسه بالمبلغ نفسه يعتبر مهماً نسبياً إذا كان صافي أصول شركة أخرى /5000000/ وصافي الربح /500000/. وهنا يطرح السؤال التالي بما أن مفهوم الأهمية النسبية هو مفهوم نسبي، ما هي الأسس الواجب اتباعها لتحديد متى يعتبر التحريف جوهرياً ؟ أي مهماً نسبياً. يوجد في الواقع العملي مجموعة من الأسس يمكن للمراجع أن يعتمد عليها لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية وهذه الأسس هي:

- صافي الربح قبل الضريبة.
- إجمالي الأصول.
- إجمالي الأصول المتداولة.
- إجمالي حقوق الملكية.

إلى جانب هذه الأسس القيمية توجد أسس نوعية أخرى قد تكون أكثر أهمية للمستخدمين عند غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية منها على سبيل المثال:

- وجود عدم انتظام في اتجاه الأرباح من سنة إلى أخرى.
- موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة القوائم المالية وعدالتها.
- رفض الإدارة تعديل بعض القيود المحاسبية نتيجة لما سبق اكتشافه من أخطاء.
- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية.
- احتمال حدوث أوجه عدم انتظام.
- وجود شروط في عقد القرض الذي حصلت عليه الشركة من المصرف يتطلب بقاء نسب مالية معينة عند مستوى معين كحد أدنى.

وحتى الآن لم تقدم معايير المحاسبة والمراجعة أية إرشادات رسمية مهنية بشأن القياس الكمي للأهمية النسبية والسبب في ذلك أن المنظمات لا ترغب بذلك خوفاً من احتمال استخدامها من قبل المراجعين وتطبيقها حرفياً دون النظر بكافة الاعتبارات التي

يمكن أن تؤثر في قرارهم النهائي بشأن الأهمية النسبية. لذا ينبغي على المراجع أن يستخدم حكمه الشخصي، وخبرته المهنية، في إصدار حكمه الكمي المبدئي على الأهمية النسبية. كما يجب عليه أن يعد قائمة أو بياناً بسياسته التي سوف يتبعها في إصدار مثل هذا الحكم.

إلا أنه يوجد بعض الإرشادات تستخدمها بعض منشآت المراجعة الكبرى في الممارسة العملية على سبيل المثال، وهذه الإرشادات تتضمن السياسات التالية:

1- يعتبر الأثر الكلي للتحريفات في القوائم المالية الذي يزيد على (10%) عادة أمراً جوهرياً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويعتبر الأثر الكلي الذي يقل عن (5%) أمراً غير جوهري في حالة عدم وجود العوامل النوعية. وتتطلب التحريفات الكلية التي تقع بين (5%) و (10%) قدراً أكبر من الحكم المهني لتحديد مدى أهميتها النسبية.

2- يجب قياس التحريفات بين (5%) و (10%) وفقاً لأساس ملائم. ويوجد أكثر من أساس يمكن من خلاله مقارنة التحريفات. ويوصى باتباع ما يلي عند انتقاء الأساس الملائم:

أ- قائمة الدخل: يجب أن يتم قياس التحريفات الكلية في قائمة الدخل في مدى بين (5%) و (10%) من صافي الربح قبل الضريبة. وقد يكون المدى بين (5%) و (10%) غير ملائم في السنة التي يكون فيها الدخل كبيراً أو صغيراً على نحو غير معتاد. وعندما يكون صافي الربح في سنة معينة غير ممثل لما يجب أن يكون عليه الدخل وعلى سبيل المثال يمكن أن يستخدم متوسط دخل فترة ثلاثة سنوات كأساس.

ب- قائمة المركز المالي: يجب أن يقوم الأثر الكلي للتحريفات بقائمة المركز المالي من خلال الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، وإجمالي الأصول. وفيما يتعلق بكل من الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، يجب أن يكون الدليل في مدى بين (5%) و (10%) ويتم تطبيقه بالشكل نفسه الخاص بقائمة الدخل. أما بالنسبة لإجمالي الأصول، فيجب أن يكون الدليل في مدى بين (3%) و (6%) ويطبق بالشكل نفسه الخاص بقائمة الدخل.

أ- مفهوم خطر المراجعة:

يقصد بخطر المراجعة كما جاء في المعيار الدولي رقم (315) أن يبدي المراجع رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهرياً إلا أنه يمكن النظر إلى الخطر من زاويتين مختلفتين: الأولى الخطر الناجم عن القبول الخاطئ؛ بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً بأن هذه القوائم المالية تنطوي على تضليل جوهري.

أما الثاني: فهو الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ؛ عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المراجع من دون حق. ويتمثل هذا الخطر الأخير في فقدان المراجع لفرصة استمراره في مراجعة حسابات العميل في السنة القادمة، وقد يؤدي إلى قيام الإدارة بمقاضاة المراجع؛ إذا كان رفضه للقوائم المالية قد سبب ضرراً للإدارة وهو لا يعتمد على أصول مهنية سليمة.

أما الخطر الأول فهو أكثر جدية بالنسبة للمراجع، إذ إن قبوله لقوائم مالية مضلله، قد يؤدي إلى أضرار تصيب أطرافاً أخرى كالمساهمين والبنوك وغيرهم من الدائنين، وقد يتسبب التضليل في إفلاس المشروع وفقدانهم لثرواتهم كلياً أو جزئياً، وهذا يستدعي في الغالب رفع دعوى على المراجع ومطالبته بتعويضات تزيد أضعافاً مضاعفة عما تقاضاه من أتعاب. بالإضافة إلى خطر فقدانه سمعته التي تمثل أهم مقومات وجوده المهني.

وهكذا نجد أن خطر المراجعة هو الخطر الذي يصيب المراجع نتيجة قيامه بالمراجعة. ويشمل خطر المراجعة ثلاثة عناصر هي: الخطر الملازم (المتأصل)، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف.

وبكلمات أخرى يقصد بالخطر في المراجعة أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية المراجعة. حيث يعلم المراجع، على سبيل المثال، أن هناك عدم تأكد بخصوص ملائمة الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى الشركة محل المراجعة، وما إذا كانت القوائم المالية التي تتم مراجعتها تتسم بالعدالة. ويقوم المراجع بتحديد مستوى الخطر قبل دراسة وتقويم الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة، فهو مجرد تقدير مبدئي لاحتمال وجود تحريفات في القوائم المالية. وقد بين المعيار رقم (47) الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكي أنه يجب تحديد خطر المراجعة عند مستوى

منخفض وأنه يمكن التعبير عنه إما بصورة كمية (كنسبة مئوية) أو بصورة غير كمية كمدى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى (مستوى خطر منخفض أو متوسط مثلاً).

وعندما يقدر المراجع مستوى معيناً لخطر المراجعة الكلي، فإنه بذلك يعبر عن مستوى ثقة معين. مثلاً، إذا حدد المراجع خطر المراجعة بنسبة (5%) فهذا يعني من جهة ثانية أنه يوجد مستوى ثقة (95%) أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل. هذا مع العلم أن المعيار رقم (47) قد تطلب من المراجع أن يحدد خطر المراجعة عند مستوى منخفض لأغراض تخطيط إجراءات المراجعة وتصميمها والسبب في ذلك أن يمارس المراجع قدراً أكبر من الجهد والحذر عند تنفيذ عملية المراجعة. حيث يوجد علاقة عكسية بين مستويات الخطر ومقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة فالمستويات المنخفضة للخطر تعني جهداً أكبر، أما المستويات المرتفعة له فتعني جهداً أقل من قبل المراجع.

ب - نموذج خطر المراجعة:

يستخدم نموذج خطر المراجعة بالدرجة الأولى لأغراض تخطيط المراجعة. ويساعد هذا النموذج المراجع على تحديد كمية الأدلة التي ينبغي عليه جمعها لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالي ويعتبر النموذج الذي وضعه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من النماذج الأكثر شيوعاً وانتشاراً في هذا المجال وقد تم تطوير هذا النموذج من خلال الإصدار رقم (39) لسنة 1981 والمعدل بالإصدار رقم (47) لسنة 1983 وسنبين فيما يلي هذه الإصدارات والمتعلقة بخطر المراجعة:

أولاً - بيان معايير المراجعة رقم (39):

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأمريكي بيان المراجعة رقم (39) بعنوان المراجعة بالمعاينة الإحصائية في عام 1981 وقد عرض هذا البيان مفهوم الخطر النهائي أو الكلي على المستوى الفردي. وقد عرف الخطر النهائي لحساب خاص أو لمجموعة خاصة على أنه خطر القيمة النقدية الأكبر مع احتمال بقاء الخطأ في حساب أو مجموعة من الحسابات التي يفشل المراجع في اكتشافها.

ثانياً: بيان معايير المراجعة رقم (47):

صدر بيان معايير المراجعة رقم (47) عن مجمع المحاسبين الأمريكيين في عام 1983 وقد ميز هذا البيان رسمياً الخطر المتأصل كعنصر من عناصر الخطر النهائي

والمتمثل بفشل المراجع في الكشف عن تضليل له أهمية في القوائم المالية. وقدم البيان معادلة الخطر التالية:

$$AR=IR\times CR\times ARR\times TD$$

حيث AR= هي خطر المراجعة وهو قياس مشترك لخطر المراجعة النهائي.

IR= هي الخطر المتأصل (الملازم) وهي قابلية الحسابات للتضليل الهام نسبياً قبل تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.

CR= خطر الرقابة وهو خطر التضليل الهام نسبياً الذي لا يكشف أو تتم الحماية منه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة.

ARR= خطر عدم كشف التضليل ذي الأهمية عن طريق الإجراءات التحليلية.

TD= خطر اختبار التفاصيل، وهو خطر قائم على إجراءات جوهرية أخرى بما في ذلك المعاينة الإحصائية لم تكشف عن التضليل ذي الأهمية. وفي حال افتراض TD=1 يمكن القول: $ARR = \frac{AR}{IR \times CR}$

فإذا كان المراجع يرغب في تحديد طبيعة العمل الأساسي لحسابات الذمم المدينة ونطاقه وتوقيته من أجل تخطيط العمل الأساسي عن طريق استخدام خطر المراجعة الفردي، الذي يرتبط بالمستوى المنخفض المرغوب فيه لخطر مراجعة القوائم المالية، وإذا حدد المراجع بشكل حكمي المستوى المخطط لخطر المراجعة للحسابات المدنية بـ 5% مثلاً. وفي حال كون الخطر المتأصل (50%) بعد النظر في الحسابات المدنية وحساب المخصص المسموح به في الأعوام الماضية. وعدم وجود تفاوت في قيم أرصدة الحسابات ووجود بعض العمليات متعددة الأطراف لكنها ليست ذات أهمية، كما أن مدير الائتمان والموظفين من ذوي الأخلاق الحسنة والخبرة الجيدة... الخ.

أما خطر الرقابة فيتم تقديره مثلاً على أنه (40%) بعد تقويم الرقابة وإجراء بعض الاختبارات ووجود حاسوب مثلاً وعدم هيمنة الإدارة العليا واهتمام الإدارة بالإجراءات المحاسبية ونزاهة العاملين فيها ووجود كادر مؤهل للمراجعة الداخلية...الخ.

وبذلك يكون خطر الاكتشاف:

$$ARR = \frac{5\%}{40\% \times 50\%} = 25\%$$

فيقوم المراجع بتخطيط طبيعة الإجراءات الأساسية ونطاقها وتوقيتها ليحدد خطر الاكتشاف في الحسابات المدينة بـ 25% أو ليحصل على مستوى ثقة بمعدل 75% على الأقل.

أما عند إنجاز المراجع لعمله فإنه يستخدم المعادلة:

خطر المراجعة الفردي = الخطر المتأصل × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف.

$$ARRxCRxIR=AR$$

ويتم ذلك بعد دمج خطر عدم الاكتشاف مع خطر التفاصيل بخطر واحد وهدف المراجع هنا هو التأكد مما إذا كانت النتائج النهائية مقبولة من خلال مقارنة AR مع AR أي خطر المراجعة الكلي المخطط.

فمن أجل مراجعة أرصدة الذمم المدنية يقوم المراجع بالخطوات التالية :

- جمع أرصدة الأستاذ المساعد للمدينين وأوراق القبض ومطابقة الناتج مع الأرصدة المقابلة في دفتر الأستاذ العام.
- الحصول على جدول بأعمار الديون.
- إرسال مصادقات إيجابية.
- تحديد كفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.

خطر الاكتشاف AAR :

- إن ناتج مجموع دفتر الأستاذ المساعد مطابق للأستاذ العام وإن النسب في كل فئة من أعمال الديون كانت منسجمة مع السنوات السابقة.
- أغلب المصادقات عادت مع بعض الاعتراضات الموضحة وإن اختلاف الإجابة تعزى إلى المقبوضات النقدية اللاحقة.
- تشير مناقشة سجلات العملاء مع مدير الائتمان إلى أن حسابات المخصصات كانت كافية.
- عند ذلك يمكن أن يقرر المراجع أن خطر الاكتشاف المخطط 25% قد تحقق.

الخطر المتأصل وخطر الرقابة:

على الرغم من تنفيذ الإجراءات الأساسية لا يجد المراجع أي دليل على أن التقديرات الأولية لخطر الرقابة 40% والخطر المتأصل 50% تقتضي الإصلاح.

خطر المراجعة:

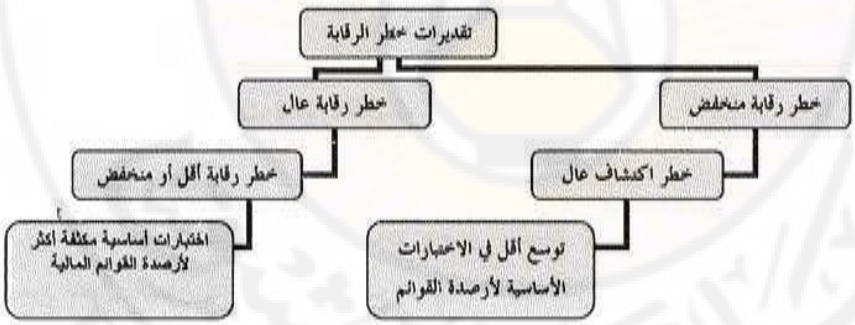
يدمج المراجع تقديرات الخطر كما يلي:

خطر المراجعة في الحسابات المدينة = 50%× 40%× 25% = 5% = AR

وبمقارنة مستوى خطر المراجعة المحقق 5% في الحسابات المدنية مع 5% المستوى المخطط نلاحظ أن المستوى المخطط قد تحقق.

وبإدماج خطر المراجعة الفردي في الحسابات المدنية مع أخطار المراجعة الفردية الأخرى المحققة يتم التوصل إلى الخطر الكلي المحقق في القوائم المالية.

والجدير بالذكر هو أن تقديرات خطر الرقابة هي ضرورية لتساعد على تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها وحجمها كما هو موضح بالشكل التالي:

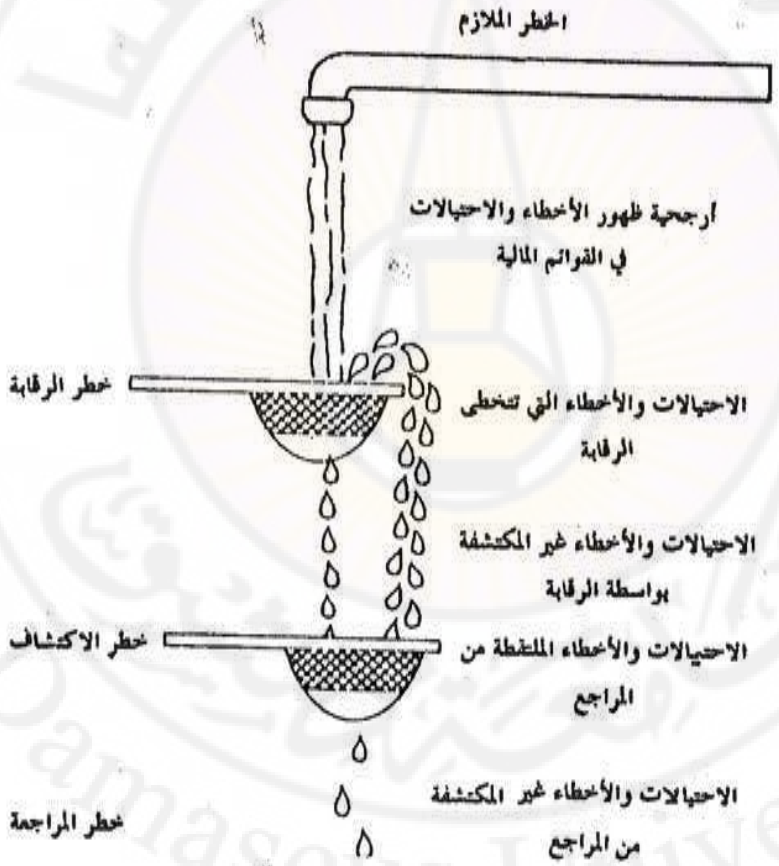


وإذا اعتقدنا أن الرقابة هي أنماط للحماية يصبح من السهل أن نرى العلاقة العكسية بين الرقابة وحجم اختبارات أرصدة القوائم المالية.

لذلك إذا تأكد المراجع عند فحصه لعنصر المخزون السلعي مثلاً بأن سجلات الجرد المستمر موجودة وتقارن وتطابق دورياً مع بطاقات المخزون المستقلة فستكون

اختبارات المراجع لسجلات المخزون السلعي أقل كثافة مما ستكون عليه فيما إذا كان نظام الضبط هذا غير موجود.

وخلاصة القول إنه في كل مهمة مراجعة هناك دائماً درجة من الخطر هي (خطر المراجعة) حتى ولو اختبرت الحسابات والعمليات بنسبة 100% ويعود سبب ذلك كما أوضحنا إلى قيود تعود إلى عملية المراجعة بحد ذاتها وقيود تتعلق بالرقابة الداخلية للشركة تحت المراجعة والتي تعد بالنسبة للمراجع مؤشراً معلوماً لذلك إن المراجع غير قادر على الإطلاق أن يخفض مستوى خطر المراجعة إلى الصفر ولعل الشكل التالي يوفر لنا توصيفاً واضحاً لمعادلة خطر المراجعة وللقدرة النهائية للمراجع على اكتشاف التلاعب والغش والأخطاء.



شكل بياني للتداخل بين مكونات خطر المراجعة

يشير الشكل السابق إلى أن احتمال ظهور الاحتيالات والأخطاء وحدوثها بدون وجود أي نوع من الرقابة سواء الداخلية أم الخارجية هو كبير بمعنى أن الخطر الملازم للعمليات والحسابات في القوائم المالية في غياب الرقابة الداخلية سوف يجعل إمكان ظهور الاحتيالات والأخطاء فيها كبيراً وعندما تصمم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية لمنع الاحتيالات والأخطاء واكتشافها في حال حدوثها فإن ذلك سيؤثر بالتأكيد في تقليلها لكن مع ذلك سوف يستمر اجتياز الاحتيالات والأخطاء لحاجز الرقابة الداخلية لأنها توفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً يكشف الاحتيالات والأخطاء وذلك ضمن اعتبارات التكلفة – المنفعة.

أما الحاجز الأخير فيتمثل في قدرة المراجع النهائية على تصميم إجراءات مراجعة من شأنها أن توفر تأكيداً معقولاً باكتشاف الاحتيالات والأخطاء التي تعدت حاجز الرقابة الداخلية، ولأن المراجع يقدم تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً لعدة أسباب تم ذكرها سابقاً منها ما يتعلق بقيود ملازمة لعملية المراجعة، ومنها ما يتعلق بقيود خارجة عنها، فإن المراجع غير قادر على تخفيض خطر المراجعة إلى الصفر.

ومن الملاحظ أن البيان (47) لم يقدم مساعدة تذكر في مجال جميع الأخطار الفردية للتوصل إلى الخطر الكلي وهناك وجهتا نظر في هذا الموضوع الأولي:

ويحدد خطر المراجعة الفردي لكل منطقة عمل (مدينين، مخزون..... الخ) بالمستوى نفسه الذي يحدد فيه الخطر الكلي. أما الثانية فإنها تقسم الخطر الكلي إلى أجزاء فردية من العمل بشكل يتناسب مع حجم رصيد كل حساب أو مجموعة عملياته. وما زالت هذه المشكلة قيد نقاش في الأدبيات المعاصرة. فعند تقدير الخطر المتأصل مثلاً فإن نوعية الموظفين في قسم المحاسبة يمكن أن تكون حاسمة في شركة تنجز فيها الأعمال بشكل يدوي، في حين أنها ذات أهمية أقل بالنسبة للعميل الذي لديه نظام أتمتة على درجة كبيرة مع وجود عدة مراحل من التغذية الراجعة داخله. وكذلك فإن وجود إدارة ذات خبرة عالية تصرف جزءاً مناسباً من اهتماماتها لإعداد نظام محاسبي فعال وإجراءات مراجعة داخلية كافية، تجعل المراجع يخفف من مستوى الخطر المتأصل.

وتكاد تخلو الأدبيات المعاصرة من أسس واضحة لتقدير الأخطار بشكل عام وبخاصة خطر الرقابة وخطر الاكتشاف. إذ إن حكم المراجع على مستويات أقل من خطر الرقابة أو الخطر المتأصل يؤدي إلى رفع مستوى خطر الاكتشاف. وفي المقابل فإذا تم الحكم على خطر الرقابة والخطر المتأصل بقيم أعلى من مستواهما الحقيقي فإن خطر الاكتشاف المخطط الناتج يأتي أقل مما يجب أن يكون وعلى المراجع بالتالي أن ينفذ عملاً أكبر.

كما أن البيان (47) لم يأخذ في الحسبان خطر عدم المعاينة مما قد يؤدي إلى ازدياد أهمية هذا الخطر في بعض الحالات على الرغم من افتراض البيان (39) بأنه خطر تافه يمكن إهماله.

وتوجد عوامل متعددة ينبغي على المراجع مراعاتها عند تقدير خطر المراجعة وأهمها:

- طبيعة عمل العميل.
- أمانة الإدارة.
- دوافع الإدارة لتحقيق مكاسب من وراء إجراء تحريفات تؤثر في القوائم المالية، تحصل الإدارة على مكافآت تشجيعية من صافي الربح، فهنا يمكن أن توجد الرغبة لديها في زيادة صافي الربح.
- نتائج عمليات المراجعة السابقة.
- عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة. هذا معناه أن المراجع سيقدر خطر المراجعة على نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة مع العملاء القدامى.
- **الأطراف المرتبطة:** ويقصد بها العمليات المالية التي تتم بين الشركة الأم والشركات التابعة والعمليات المالية بين أفراد الإدارة والشركة التي يعملون بها. وكون هذه العمليات لا تحدث بين أطراف مستقلة سيوجد احتمالاً أكبر باحتواء هذه العمليات على التحريفات وبالتالي فإن المراجع من واجبه رفع خطر المراجعة.
- العمليات المالية غير الروتينية :

- من المحتمل أن تسجل هذه العمليات بشكل غير صحيح بسبب نقص الخبرة. ومن أمثلة ذلك الخسائر عن الحريق، حيازة أصول كبيرة في القيمة، اتفاقات الاستئجار.
- إمكانية وقوع اختلاسات.
- الحكم الضروري على صحة القيم في الأرصدة والعمليات المالية.

ويقصد بذلك أن العديد من أرصدة الحسابات تتطلب وجود تقدير وحكم شخصي من الإدارة. ومثل هذه القيم تحتاج من المراجع عند تقدير الخطر أخذها بعين الاعتبار.

خامساً ــ العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة.

يعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما. فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم. ويؤخذ كلا المفهومين في الاعتبار، حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين. هذه العلاقة تهم مراجع الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة. ومن أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي:

ــ طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:

ينبغي على المراجع عند تخطيط المراجعة أن يأخذ بالحسبان ما هي العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العمليات، يستطيع الإجابة على هذا التساؤل كما يلي:

آ- إنه سوف يحدد ما هي المفردات التي سيتم اختبارها.

ب- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية.

جـ- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الإحصائية أو لا.

د- إنه سوف يتمكن، بعد اتخاذه قرارات حول آ و ب و ج، من انتقاء إجراءات المراجعة التي يتوقع أن تخفض خطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول.

ــ اتجاه العلاقة:

إن العلاقة بين الأهمية النسبية والخطر علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر المراجعة المقبول ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

إن المراجع قدر مستوى الأهمية النسبية لحساب الزبائن منخفضاً وليكن 0.01 بدلاً من 1.5% من رصيده البالغ (100000)ل.س فزاد خطر المراجعة ليصبح 0.08 بدلاً من 0.03 علماً بأن الخطر الملازم 0.32، وخطر الرقابة 0.40 ما هو موقف المراجع في هذه الحالة؟

1 ــ يقوم باحتساب خطر الاكتشاف قبل تخفيض مستوى الأهمية النسبية وبعده:

خطر الاكتشاف قبل التخفيض: $\frac{0.03}{0.4\times0.32} = 0.234$

خطر الاكتشاف بعد التخفيض: $\frac{0.08}{0.4\times0.32} = 0.625$

2 ــ يسعى إلى تخفيض مستوى خطر المراجعة عن طريق تخفيض مستوى خطر الرقابة المقدر، ولكن لكي يقوم بذلك ينبغي عليه زيادة حجم الاختبارات المتعلقة بالرقابة. ونفرض أن المراجع تمكن من ذلك وخفض خطر الرقابة ليصبح 0.2 بدلاً من 0.4 عندئذ سينخفض مستوى خطر المراجعة ليصبح 0.04 بدلاً من 0.08.

مستوى خطر المراجعة = 0.32 × 0.2× 0.625 = 0.04

3 ــ أو يمكن للمراجع أن يخفض خطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة الإجراءات الأساسية المخططة ومدها وتوقيتها. وافترض أن المراجع قد نجح بذلك وأصبح خطر الاكتشاف يساوي :0.125بدلاً من 0.625هنا سينخفض خطر المراجعة إلى 0.16 لأن :

خطر المراجعة = 0.32 × 0.4 × 0.125 = 0.016

4 ــ ويمكن للمراجع أن يستخدم ب و جـ بآن واحد. والآن لنفترض أن المراجع قد تمكن من تخفيض خطر الرقابة ليصبح 0.10 بدلاً من 0.4 وكذلك خفض خطر الاكتشاف ليصبح 0.075 بدلاً 0.625 وهنا سينخفض خطر المراجعة إلى 0.0024 لأن:

خطر المراجعة 0.32 × 0.10 × 0.075 = 0.0024

- الدلالة المهنية للعلاقة:

إن للعلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية وخطر المراجعة دلالات هامة بالنسبة إلى المراجع، أهمها:

أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيداً من احتمال فشل المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن، وهذا معناه أنه سيتحمل مزيداً من الخطر.

وبالعودة إلى بيانات المثال السابق نستطيع إثبات ذلك كما يلي:

إن تخفيض مستوى الأهمية النسبية للزبائن من 1.5% إلى 01% أدى إلى توسيع التخطيط للإجراءات الأساسية عند فحص الزبائن بما يساعده على اكتشاف التحريفات التي تتجاوز قيمتها (1000) ل.س. وهذا معناه توسيع المسؤولية، وزيادة احتمال فشل الإجراءات الأساسية في اكتشاف هذا التحريف، إذا ما قورنت بالحالة الأولى، والتي كانت تتطلب منه اكتشاف التحريفات التي تزيد قيمتها عن (15000) ل.س فقط لأن:

100000 × 0.01 = 1000 بدلاً من 100000 × 1.5% = 15000.

علاوة على ذلك إن تخفيض مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات خطر المراجعة، سيؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات المخططة. وهذا واضح من الحل الثاني في المثال السابق (3)، والسبب في ذلك أن العلاقة بين خطر الاكتشاف والأدلة هي علاقة عكسية.

وأخيراً ينبغي القول إن علاقة الأهمية النسبية بخطر المراجعة المقبول لا يمكن فهمها بدون النظر لأدلة الإثبات. وهذا ما سيتم توضحه فيما بعد بالفصل المتعلق بأدلة الإثبات.

سادساً – خطر الأعمال Business Risk:

رأينا أن خطر المراجعة ينطلق من القوائم المالية التاريخية التي يقوم المراجع بإبداء رأيه فيها من خلال التقرير، ويعبر عن خطر المراجعة بقيم مالية تتعلق بمفردات الأرصدة التي يشهد بصحتها وتشكل بمجموعها خطر مراجعة القوائم المالية ككل،

وبعبارة أخرى إن خطر المراجعة من الأدنى إلى الأعلى من الأرصدة إلى الإجماليات في القوائم المالية.

وإن حدود خطر المراجعة تكمن في المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية بشكل أساسي وتبنى على إجراءات المراجعة للعمليات المالية التي تشكل أرصدة الحسابات التي تظهر في القوائم المالية بصورة عامة وفي الميزانية العمومية بشكل خاص.

إلا أن خطر الأعمال يمثل المخاطر التي قد تصيب المشروع تحت المراجعة لأسباب منها ما يرتبط بالقوائم المالية ذاتها ومنها ما يرتبط بظروف قد لا تنعكس على القوائم المالية ذاتها، وإذا أدت هذه الظروف التي تشكل خطر الأعمال إلى إفلاس المشروع أو تضرر الأطراف الأخرى فإن ذلك سينعكس على المراجع بخطر المقاضاة.

لذا فإن خطر الأعمال يتحرر من قيود العمليات المالية وما تنعكس فيه على القوائم المالية ليخرج إلى كافة المخاطر التي قد تؤدي إلى تراجع المشروع وإفلاسه؛ لذا نجد أن الأخذ بخطر الأعمال يخرج عن معايير المراجعة التقليدية ويطالب بتعديلها والاعتماد على إجراءات تنطلق من تكنولوجيا المعلومات IT أساساً ويدرس مؤشرات المشروع الاقتصادية بصور عامة فتحكم على استمراره وربحيته دون التقيد بإجراءات محددة وهذا من شأنه التأثير في مفهوم الأهمية النسبية أيضاً.

أسئلة حول الوحدة السادسة

1- اختر الإجابة الأكثر دقة لما يلي:

أ- برنامج المراجعة يعتبر دليلاً:

1- على أنه تم الحصول على أدلة إثبات تتوافر فيها الكفاية.

2- على سلامة خطة تنفيذ المراجعة.

3- على الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة عموماً.

4- على دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.

ب- ينبغي إعداد برنامج للمراجعة :

1- قبل أن تبدأ بعملية المراجعة.

2- بعد تقويم المراجع للرقابة الداخلية.

3- بعد الاطلاع على السجلات والإجراءات المحاسبية للعميل.

4- عندما يتم إعداد خطاب الالتزام.

جـ ــ الأسلوب الأساسي الذي يستخدمه المراجع في الإشراف على خطـوات المراجعة والتعرف على مدى تقدم سير العمل فيها هو :

1- ملخص الوقت والحركة.

2- خطاب الالتزام.

3- خطة المراجعة الشاملة.

4- برنامج المراجعة.

د- عندما يتهيأ المراجع لتنفيذ المراجعة لعميل جديد، يجب عليـه أن يستفـسر من المراجع السابق. ويعتبر ذلك ضرورياً لأنه يمكن المراجع السابق أن يمد المراجع اللاحق بالمعلومات التي تساعده على تحديد :

1- ما إذا كان يتم استخدام عمل المراجع السابق.

2- ما إذا كانت الشركة محل المراجعة قد اتبعت سياسة تناوب المراجعين بها.

3- ما إذا كان رأي المراجع السابق في الرقابة الداخلية مرضياً.

4- ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع العميل الجديد.

هـ – طلب المراجع عصام الحصول على تصريح بالاتصال مع المراجع السابق وفحص أجزاء معينة من أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. وسيؤدي رفض العميل المتوقع توفير مثل هذا التصريح إلى اتخاذ المراجع عصام قراراً مباشراً يتعلق بـ:

1) ملاءمة برنامج المراجعة الذي تم تخطيطه.
2) القدرة على التعرف على الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
3) الحدود الواضحة على المجال.
4) أمانة الإدارة.

و – عند تخطيط المراجعة يضع المراجع في اعتباره العوامل التالية باستثناء:

1- الأمور المحيطة بالشركة والصناعة التي تعمل بها.
2- السياسات والإجراءات المحاسبية التي تتبعها الشركة.
3- تقديره المسبق للأهمية النسبية وخطر المراجعة.
4- نوع الرأي المحتمل في التقرير.

ز – الهدف الأساسي لإعداد برنامج المراجعة هو:

1- اكتشاف الأخطاء والغش.
2- توفير الأدلة اللازمة للتخطيط الجيد لأعمال المراجعة.
3- الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
4- الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة عموماً.

ح – أي العناصر التالية لا يدخل ضمن الإجراءات التحليلي:

1) دراسة المعلومات المالية على ضوء المعلومات المناسبة غير المالية.
2) مقارنة المعلومات المالية بمثيلتها من معلومات تتعلق بالصناعة نفسها التي يعمل فيها المشروع.
3) مطابقة قيمة المدفوعات الكبيرة المسجلة في الدفاتر والفواتير المرتبطة بها.
4) مقارنة المعلومات المالية مع الخطة.

ط- أن مفهوم الأهمية النسبية يصبح أقل أهمية للمراجع في تحديد:

1) العمليات التي يجب مراجعتها.

2) الحاجة إلى الإفصاح عن حقيقة أو عملية معينة.
3) نطاق برنامج المراجعة فيما يتعلق بحسابات مختلفة.
4) أثر المصالح المالية المباشرة للعميل في استقلال المراجع الخارجي.

ي- ما الخطوة الأولى في بداية مهمة المراجعة:

1) إعداد مسودة للقوائم المالية وتقرير المراجع.
2) القيام بجولة تفقدية لمنشآت العميل والاطلاع على السجلات.
3) دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.
4) التشاور مع المراجع السابق فضلاً عن الاطلاع على ما أنجزه من مراجعة وذلك قبل مناقشة إدارة العميل في مهمة المراجعة.

ك- من ضمن إجراءات منشآت المراجعة بقبول العملاء الجدد:

1) دراسة طبيعة نشاط العميل.
2) تقويم استقلال منشأة المراجعة بخصوص العميل.
3) التزام العميل بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
4) وجود نظام جيد للرقابة الداخلية لدى العميل.

ل- يتم إعداد رسالة الارتباط من قبل:

1) المراجع الخارجي.
2) المراجع الداخلي.
3) رئيس مجلس الإدارة.
4) المدير المالي للمنشأة.

م- تساعد الإجراءات التحليلية المراجع في مرحلة التخطيط على:

1) تقدير قدرة الشركة على الاستمرار.
2) فهم الرقابة الداخلية.
3) تقدير مخاطر المراجعة.
4) تحديد الأهمية النسبية.

ن- يقصد بخطر المراجعة ما يلي:

1) عدم قدرة المراجع على إعطاء رأي حول عدالة القوائم المالية.

2) أن يبدي المراجع رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهرياً.
3) إعطاء رأي سلبي.
4) عدم قدرة المراجع على تنفيذ عملية المراجعة.

س- يساعد نموذج خطر المراجعة المراجع على:

1) تحديد كمية الأدلة التي ينبغي على المراجع جمعها لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية.
2) تحديد حجم الاختبارات التي يقوم بها.
3) تحديد طبيعة الاختبارات التي يقوم بها وتوقيتها.
4) تقويم الرقابة الداخلية في المشروع.

ع- عند تقدير خطر المراجعة ينبغي على المراجع أن يراعي ما يلي:

1) أمانة الإدارة.
2) وجود سجلات محاسبية منتظمة.
3) وجود دائرة للمراجعة الداخلية.
4) قدرة المنشأة على الاستمرار.

ف- أي مما يلي يعتبر صحيحاً:

1) إن العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة علاقة عكسية.
2) إن العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة علاقة طردية.
3) لا يوجد علاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
4) العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة ضعيفة.

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية السابعة: الرقابة الداخلية و مخاطر الرقابة

الأهداف العلمية:

بعد قراءة هذا الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ــ مفهوم الرقابة الداخلية و أهميتها للمراجع و الإدارة.

2 ــ مكونات الرقابة الداخلية.

3 ــ مراحل دراسة الرقابة الداخلية.

4 ــ اختبارات الرقابة المستخدمة لتقويم فاعلية الرقابة الداخلية.

5 ــ أهمية التقرير عن الرقابة الداخلية.

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

أولاً - تمهيد:

عند قيام مجد بمراجعة حسابات بنك التنمية، لم تسمح له الإدارة بتقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بمنح القروض طويلة الأجل، فأكمل مجد إجراءاته الأخرى وكتب تقريراً متحفظاً بين فيه أنه لم يتمكن من تقويم الرقابة الداخلية لبعض القروض، فعمدت الهيئة العامة لمساهمي البنك إلى استبدال مجد بمراجع آخر.

وفي العام التالي أدى فشل البنك في استلام بعض أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة، وعدم فعالية الضمانات المقدمة لهذه القروض إلى إفلاس البنك، بسبب نقص السيولة اللازمة لوفائه بالتزاماته في الوقت المناسب، وعجزه عن تحمل الخسائر الكبيرة الناتجة عن الديون المعدومة الناتجة عن عدم تسديد أقساط القروض في الوقت المناسب وعدم احتمال سداد بعضها في المستقبل، بالإضافة إلى عدم كفاية الضمانات المقدمة أو عدم جديتها.

وقد أدى ذلك إلى قيام مساهمي البنك برفع دعوى جماعية على المراجع مجد والإدارة لمطالبتهم بدفع التعويض عما أصابهم من ضرر، بالإضافة إلى طلب إنزال العقوبات الجنائية بحق الإدارة عما ارتكبته من مخالفات تمس القانون العام!

ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية و تقويمها فقد أفردت معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معياراً خاصاً بها حيث جاء في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ((دراسة أنظمة الرقابة المطبقة بالمنشأة محل المراجعة ومدى الاعتماد عليها و تحديد نطاق الاختبارات الواجب القيام بها)).

كذلك جاء في المعيار الدولي رقم (315) بأنه من الضروري أن يفهم المراجع الرقابة الداخلية لكي تساعده على تحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى المزيد من إجراءات المراجعة. وتتحمل الإدارة مسؤولية المحافظة على نظام محاسبي يشمل مختلف الضوابط الداخلية إلى الحد الذي يكون مناسباً لحجم وطبيعة الأعمال، ويحتاج المراجع إلى تأكيد معقول بأن النظام المحاسبي كاف، وأن جميع المعلومات المحاسبية التي يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها بالفعل، وعادة فإن الضوابط الداخلية توفر مثل هذا التأكيد ويجب على المراجع أن يكتسب فهماً للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية وأن

يدرس ويقوم عمل تلك الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ونطاقها. لذا سنقوم في هذا الفصل بدراسة مفهوم الرقابة الداخلية والأساليب التي يستخدمها المراجع في تقويم الرقابة الداخلية.

ثانياً – العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية و اتساع نطاقها:

يعود تطور الرقابة الداخلية من حيث المفهوم والأهداف وكذلك الاهتمام بها سواء من قبل المراجع أم إدارة الشركة لجملة من العوامل أهمها:

أ ــ اتساع حجم المؤسسة:

أدى اتساع حجم المؤسسة، وتشعب نشاطها، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين. وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن، عن طريقها، تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة، من ناحية أخرى. ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقق غاياتها، فإنه لا بد من التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.

ب ــ رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة:

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت البيانات خاطئة أو مضللة، أو تأخر ميعاد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة. كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة للتصديق وأن تتخذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى. كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاماً فعالاً للرقابة الداخلية وطبقته.

جـ ــ تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختبارية:

كان مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً ونشاطها محدوداً. ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بمراجعة تفصيلية وشاملة، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة المراجعة.

د – تطور الشكل القانوني للمؤسسة:

وبكبر حجم المؤسسات، ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسات (من شركات أشخاص إلى شركات أموال)، فظهرت الشركات المساهمة، التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة. و أصبحت الإدارة العليا (متمثلة في مجلسها) هي التي توجه المؤسسة، ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة، لذلك اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسؤول عنها. وحتى داخل المديرية الواحدة، يتم توزيع الاختصاصات على الأقسام المختلفة التي تتبع لها، وتحديد مسؤول عن كل منها. ونتيجة ذلك، أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديريات والأقسام المختلفة، تسير وفقاً للخطوط العريضة التي رسمتها. وهنا يمكن القول إن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك، وتطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة.

هـ ــ اضطرار الإدارة إلى حماية أصول الشركة:

وأصبحت الإدارة (نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجوداتها، من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول. وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال و التبذير، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك. وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة، التي يقاس

نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك، بدون شك، هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

ثالثاً - مفهوم الرقابة الداخلية :

وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 التعريف التالي (الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق، التي تتبناها المؤسسة أو (المنشأة) نفسها بقصد حماية أصولها، النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر).

ويتضح من التعريف أن مصطلح (الضبط الداخلي) قد استخدم كمرادف للرقابة الداخلية. الأمر الذي دفع بعض الكتاب إلى استخدام مصطلح الرقابة عوضاً عن الضبط في التعريف نفسه وإن كان يختلف كل منهما عن الآخر.

ومن هنا يمكن القول إن أهداف الرقابة الداخلية، عندما بدئ الاهتمام بها كانت هي المحافظة على ممتلكات المؤسسة، التي تمثلت بشكل أساسي حينذاك في النقدية. ومن ثم كانت الرقابة الداخلية قواعد لمراقبة النقدية، بهدف حمايتها من الغش و الاختلاس، ثم تطورت أهدافها لتشمل حماية الأصول الأخرى وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر، إلى جانب حماية النقدية، واستتبع ذلك تطوراً مماثلاً في تعريفها، كما يتبين من التعريف الصادر عام 1936. ومنه فإن الرقابة الداخلية كانت تشتمل على عنصرين هما:

1- حماية الأموال، من نقدية وأصول أخرى.

2- ضمان الدقة الحسابية، والتي بمقتضاها يمكن تفادي الأخطاء والغش.

ولعل تلك الأهداف كانت كافية آنذاك، في ظل سيادة المنافسة الحرة، إذ إن حيازة الأصول تتطلب توفير الحماية المادية المناسبة لها، وتحقيق الدقة الحسابية لتفادي الأخطاء والغش، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق رقم ربح أكبر، هذا الرقم الذي كان مقياساً كافياً لقياس قدرة المؤسسة. فكانت الرقابة الداخلية تهدف إلى حماية الأصول والأموال وضمان الدقة المحاسبية في هذه المرحلة من التطور الاقتصادي.

وبزيادة توسع المؤسسات، وما صحب ذلك من تضخم في العمليات الإدارية و الإشرافية، وتعقيد في مشكلات الإنتاج والتسويق والإدارة والتمويل، ظهرت الحاجة إلى رفع الكفاية الإنتاجية، في ظل المنافسة الاحتكارية التي أصبح معها مقياس الربح غير

كاف وحده لقياس كفاية المؤسسة، فظهرت الإدارة العملية التي تسعى إلى تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المتاحة المادية والبشرية، ولا يتسنى لها ذلك إلا عن طريق رفع الكفاية الإنتاجية، بتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة، وانعكس هذا التطور في الأوضاع الاقتصادية على مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها، مما دفع لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين، إلى تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية سنة1949، أصبح أكثر التعاريف تطوراً وهو :

((تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً. وهذا التعريف يمكن أن يكون أوسع من المعنى المرتبط بهذا المصطلح في بعض الأحيان. إنه يعترف بأن الرقابة الداخلية تمتد إلى أبعد من تلك المسائل التي ترتبط مباشرة بوظائف الأقسام المحاسبية والمالية. إن مثل هذا التعريف، يمكن أن يشمل رقابة الموازنة، والتكاليف المعيارية، وتقارير التشغيل (الأداء) الدورية، والتحليلات الإحصائية ونشرها، وبرنامج تدريب مخصصاً لمساعدة الأفراد للنهوض بمسؤولياتهم، وهيئة (كادراً) من الموظفين للمراجعة الداخلية، لتقديم ضمان إضافي للإدارة فيما يتعلق بإجراءاتها المخططة، وفعالية تنفيذها عملياً، وبشكل دقيق يشمل أنشطة كافة المجالات والأقسام الأخرى. فمثلاً، يشمل دراسة الزمن والحركة، التي هي من طبيعة قسم الهندسة، واستخدام رقابة الكفاية (الجودة) التي هي أساساً وظيفة قسم الإنتاج.

وهكذا يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية لم يعد قاصراً على حماية النقدية والأصول الأخرى، وضمان الدقة في البيانات المحاسبية، وإنما تعدى ذلك ليشمل النواحي الفنية والإدارية والإنتاجية. أي أنه أصبح يشتمل على جميع أوجه نشاط المؤسسة.

ومن المنطقي أن يساير هذا التطور الهائل في مفهوم الرقابة الداخلية، تطور مماثل في أهدافها، حيث أصبحت تهدف إلى:

1-الحماية التامة لأموال المؤسسة وأصولها، والعمل على حسن استغلالها.

2-التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والتي تحتوي عليها القوائم المالية و دقتها.

3- تخفيض التكاليف والارتقاء بالكفاية الإنتاجية.

4- الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ومنذ ذلك الحين، ازداد الاهتمام بالرقابة الداخلية، من قبل الباحثين والهيئات المهنية الأخرى، مما حدا بمجلس المعايير المراجعة الأمريكي التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى إصدار بيان المراجعة رقم 78 حيث جاء فيه بأن الرقابة الداخلية عملية تتأثر بمجلس الإدارة و الإدارة وبأشخاص آخرين وقد صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية :

أ- الثقة بالتقارير المالية.

ب- الإلتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.

ج- كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها.

كما أوضح المعيار الدولي رقم (315) أن الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتسع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف.

رابعاً - أهداف الرقابة الداخلية:

الهدف الأول: حماية الأصول.

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المعتمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمداً، أي تخطيطاً مدروساً بوساطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية، فإن ذلك يعد غشاً وليس خطأ، إذ إن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد. وقد يقصد بكلمة (حماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة (غشاً) وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل: الغش والاختلاس، والسرقة، بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق. وطبقاً لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة (حماية) تعني

وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات، والأصول المتداولة، كالنقدية والمخزون...

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق. وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلاً.

وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة، كاملة وقانونية ومصرحاً بها ومثبتة.

الهدف الثاني: دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها.

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية. وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات، مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.

الهدف الثالث: الالتزام بالسياسات الإدارية.

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة. وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية. وسواء أكانت هذه

القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية، فإنها تخضع إلى عملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين. الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات، والتمسك بها وتطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب إتباعها، ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات، بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلاً، حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.

الهدف الرابع: الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد.

يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد، تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد. وتعني الكفاية قدرة المؤسسة (أو أي نشاط أو وظيفة معينة) على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.

وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم...الخ.

أما بالنسبة للوسائل، فإن المناقشة السابقة للأهداف سمحت بالإشارة إلى بعض الوسائل الضرورية، بشكل غير مباشر، على الرغم من أن التعاريف نفسها، حددت عدداً معيناً من وسائل الرقابة الداخلية.

ومع ظهور عدد من الأمثلة بشأن التقارير المالية المزورة في السبعينات وأوائل الثمانينات، دعت منظمات المحاسبة الرئيسية في أمريكا اللجنة الوطنية حول التقارير المالية المزورة (لجنة تريدواي) لدراسة العوامل المسببة لوضع التقارير المزورة،

ووضع التوصيات من أجل التقليل من حدوثها. وأعدت اللجنة عدداً من التوصيات تطرقت بشكل مباشر إلى الرقابة الداخلية. وعلى سبيل المثال، فقد شددت التوصيات على أهمية لجنة المراجعة المؤهلة وأهمية العمل الهادف والفاعل للمراجعة في سبيل منع حصول ممارسات التزوير. كما دعت أيضاً إلى رعاية المنظمات كي تعمل سوية من أجل توحيد تعاريف الرقابة الداخلية المتنوعة ومفاهيمها، وتطوير معيار مشترك لتقويم الرقابة الداخلية وقد أعدت لجنة رعاية المنظمات (coso) دراسة تنصح بمايلي:

1- وضع تعريف مشترك للرقابة الداخلية لخدمة حاجيات الأطراف المختلفة.

2- تأمين معيار تستطيع من خلاله الشركات الأخرى تقويم أنظمتها الرقابية والعمل على تطويرها.

وتُعرف الدراسة التي هي بعنوان الرقابة الداخلية أنها العملية التي تنجز من قبل مجلس الإدارة والإدارة والموظفين الآخرين، والتي صُممت من أجل توفير ضمانة معقولة تتعلق بتحقيق الأهداف في النماذج التالية:

- الاعتماد على التقارير المالية.
- كفاءة العمليات وفعاليتها.
- التوافق والانسجام مع القوانين والأنظمة المطبقة.

ويشدد تعريف coso للرقابة الداخلية على أنها عملية أو وسيلة لبلوغ النهاية وليست هي النهاية بحد ذاتها. وتنجز العملية من قبل الأفراد، إلى جانب الكتيبات السياسية والوثائق والأعراف. وعبر دمج مفهوم الضمانة المعقولة، يوضح التعريف بأن الرقابة الداخلية لا يمكنها من ناحية الواقع، تأمين الضمانة المطلقة التي تحقق جميع أهداف المنظمة. كما يبين مفهوم الضمانة المعقولة بأن تكلفة الرقابة الداخلية للمنظمة يجب ألا تتجاوز المكاسب التي يجب الحصول عليها.

وأخيراً، إن تعريف الرقابة الداخلية هو تعريف شامل بحيث يغطي تحقيق الأهداف في ميدان وضع التقارير المالية، والعمليات، والانسجام مع القوانين والأنظمة. كما تشمل الطرق التي تخول من خلالها الإدارة العليا السلطة ومسؤولية التعيين لبعض الوظائف مثل البيع والشراء والمحاسبة والإنتاج. كذلك تضم الرقابة الداخلية برنامج الإعداد، والمصادقة، وتوزيع التقارير والتحاليل على مستويات الإدارة المختلفة كي تمكن

يستطيع تقليل احتمال أن تقوم الإدارة بتجاهل الضوابط الموجودة، وذلك بهدف مساعدة المجلس على عملية الإشراف على عملية وضع التقارير المالية في الشركة وتقوم بالاتصال باستمرار بكل من المراجعين الداخليين والخارجيين. وهذا يسمح للمراجعين و للمديرين بأن يناقشوا المسائل التي ترتبط بأشياء مثل أمانة الإدارة أو تصرفاتها.

د- فلسفة الإدارة وأساليب التشغيل المنفذة لهذه الفلسفة:

تقدم الإدارة ــ عبر نشاطاتها ــ دلالات واضحة للموظفين حول أهمية الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة، أو أنها تعارض المخاطرة؟ هل يتم وضع خطط الأرباح و بيانات الموازنة على أساس أفضل ما يمكن أو على أساس الأهداف الأكثر احتمالاً؟ هل يمكن وصف الإدارة على أنها إدارة بيروقراطية أو إدارة هزيلة و لئيمة يسيطر عليها فرد واحد أو قلة من الأفراد أم أنها إدارة جيدة؟ إن فهم هذه النواحي ومثيلاتها عن فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يساعد المراجع على فهم موقف الإدارة من الرقابة الداخلية.

هـ ــ الهيكل التنظيمي للمشروع، وفروعه، إن وجدت، وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية:

من الضروري أن يفهم المراجع الهيكل التنظيمي للمشروع لأن هذا يحدد خطوط السلطة والمسؤولية ويساعده على التعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل ويدرك كيف يتم تطبيق الضوابط الرقابية.

و ــ نظم الرقابة الإدارية:

بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية وسياسات تعيين وتشغيل الأفراد وإجراءاتها، والفصل بين هذه الواجبات هذه النظم التي تتضمن المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها، والخطط التشغيلية والتنظيمية، وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة بها.

ز ــ سياسات الموارد البشرية في المشروع و ممارساتها:

يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية، فإذا كان الموظفون أكفاء وجديرين بالثقة يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن تبقى القوائم المالية موثوقة.

فالأفراد الأمناء والأكفاء قادرون على الأداء بمستوى رفيع حتى مع وجود القليل من الضوابط، في حين أنه مع وجود العديد من الضوابط يمكن إذا كان الأفراد غير أكفاء أو أمناء أن يؤدي إلى تخفيض جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً. و لكن على الرغم من أن الأفراد قد يكونون أكفاء وجديرين بالثقة إلا أن الأفراد قد يصابون بالملل أو عدم الرضى أو يواجهون مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم، لذا وانطلاقاً من ذلك يجب أن يكون في المنشأة نظام جيد يتعلق بتعيين الأفراد وتقويمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنحهم مكافآت، لأن مثل هذه الأمور تعتبر جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية.

ويحصل المراجع على معلومات حول كل نقطة من النقاط الواردة أعلاه، ثم يستخدم هذه المعلومات لتقويم مواقف الإدارة و المديرين وإدراكهم لأهمية الرقابة. فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بتحديد طبيعة نظام الموازنة لدى عميل ما كجزء من فهم تصميم بيئة الرقابة. ويمكن بعدئذ تقويم عملية نظام الموازنة جزئياً بالاستفسار من موظفي الموازنة لتحديد إجراءات الموازنة ومتابعة الفروقات بين الموازنة والفعلي. كما يمكن للمراجع أن يفحص برنامج العميل لمقارنة النتائج الفعلية بكميات الموازنة.

2 ــ تقويم المخاطر:

يمثل تقدير المخاطر عملية تقويمية لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها. حيث هناك دائماً إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية. كما ينبغي على الإدارة تقدير مخاطر إعداد التقارير المالية أي يجب على الإدارة تحديد المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. حيث إنه وكما هو معروف أن كافة المشاريع، بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها-تواجه مجموعة متنوعة من المخاطر سواء كانت ذات منشأ داخلي أم خارجي. هذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها وذلك بما ينسجم مع الظروف الاقتصادية والتشغيلية لأن الرقابة الداخلية تختلف تبعاً لاختلاف الظروف، فالرقابة الداخلية الفعالة في ظل ظروف معينة لن تكون فعالة في ظل ظروف أخرى.

إن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة. فيجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على كافة مستويات

المنظمة، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها. وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر. فالفشل في تحقيق الأهداف السابقة، ونوعية الأفراد، والتشتت الجغرافي لعمليات المشروع، وتركيبة عمليات المشروع، وإدخال تقنيات جديدة للمعلومات، ودخول منافسين جديدين جميعها أمثلة على العوامل التي قد تؤدي إلى ازدياد المخاطر.

وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر وتقدير احتمالات وقوعها واتخاذ الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حدٍ مقبول.

ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، لكن يجب على الإدارة أن تقدر حجم المخاطرة المقبول عقلانياً وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود.

ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المراجع لها، ولكنها ترتبط بها فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب.

أما مراجعو الحسابات فيقومون بتقدير المخاطر لكي يقرروا حجم الأدلة الضروري في المراجعة. فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للمخاطر ومواجهة لها، سيقوم المراجع بالتالي بتجميع أدلة أقل بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في تحديد المخاطر الكبيرة ومواجهتها. ويحصل المراجع على معلومات عن عملية تقويم الإدارة للمخاطر عن طريق تحديد كيفية تعريف الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقويم أهميتها واحتمالات وقوعها واختيار الإجراءات اللازمة لمواجهتها. وأكثر الطرق انتشاراً في الحصول على هذا الفهم هي طريقة الاستقصاء (الاستبانة) والحوار مع الإدارة.

3- أنشطة الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى التي اعتمدتها الإدارة، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة. ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية في أي منشأة. إلا أن أهم هذه الأنشطة هي:

أ ــ الفصل الملائم بين الواجبات:

هناك أربع إرشادات عامة ذات أهمية خاصة بالنسبة لمراجعي الحسابات تتعلق بالفصل الملائم بين الواجبات، وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب وهي التالية:

- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها:

إن سبب عدم السماح للشخص المسؤول عن حيازة الأصول بصورة مؤقتة أو دائمة بالمحاسبة عن الأصول هو حماية الشركة من الاختلاس. فعندما يقوم شخص واحد بتأدية الوظيفتين يكون هنالك خطر متزايد من أن يقوم هذا الشخص بالتصرف بالأصول بغرض المنفعة الشخصية، وأن يقوم بتعديل السجلات لكي يبعد عن نفسه المسؤولية.

- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول:

من الأفضل منع الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة إقرار العمليات المالية من أن يكون لهم سلطة على الأصول المتعلقة بهذه العمليات.

فعلى سبيل المثال يجب ألا يقوم الشخص ذاته الذي يقرر عملية دفع فاتورة شراء ما بالتوقيع على شيك دفع الفاتورة، لأن تمتع الشخص ذاته بسلطة إقرار العمليات وإدارة الأصول المتعلقة بها تزيد من احتمالات الاختلاس في الشركة.

- الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية:

إذا كانت كل دائرة أو قسم في الشركة مسؤولاً عن إعداد سجلاته وتقاريره، سيكون هنالك ميل إلى التلاعب بالنتائج لتحسين صورة الأداء. ولضمان عدم التحريف في المعلومات ينبغي إناطة مسؤولية مسك الدفاتر بدائرة منفصلة تحت إشراف الإدارة المالية أو الحسابات.

- الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات:

في حال التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن يتم الفصل بين مايلي :

أ ــ محلل النظم. ب ــ المبرمج. ج ــ مشغل الحاسب.

د ــ أمين المكتبة. هـ ــ مجموعة رقابة البيانات.

ب - الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة:

لكي تكون الضوابط الرقابية مرضية، يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة

مناسبة. فلو استطاع كل شخص في الشركة أن يحصل على أصول الشركة، أو أن ينفق منها كما يريد، لعمت الفوضى التامة داخل الشركة. ويمكن أن تكون السلطة عامة أو محددة. وتعنى السلطة العامة أن الإدارة تضع السياسات التي يجب اتباعها داخل الشركة. ويتم إصدار التعليمات إلى الموظفين لتنفيذ هذه السياسات عن طريق الموافقة على العمليات المالية. التي تتم ضمن السياسة الموضوعة. ومن أمثلة ذلك إصدار قوائم أسعار ثابتة لبيع السلع، وحدود الائتمان للزبائن.

أما السلطة المحددة على العمليات المالية، فتتم عندما لا ترغب الإدارة في وضع سياسة عامة لتفويض إقرار العمليات، بل تفضل إعطاء التفويضات وفقاً لكل حالة على حده. ومثال على ذلك إعطاء مدير المبيعات تفويضاً بعملية بيع إحدى السيارات المستخدمة في الشركة.

إلى جانب ذلك ينبغي أن نفرق ما بين التفويض (الترخيص) والموافقة. فالتفويض (الترخيص) يعبر عن قرار يتعلق بفئة عامة من العمليات المالية أو بعمليات مالية محددة. أما الموافقة فتتعلق بتطبيق قرارات الإدارة الخاصة بالتفويض (الترخيص) العام. فعلى سبيل المثال لنفترض أن شركة ما وضعت سياسة تخول حق طلب بضاعة عندما لا يبقى في المخزن ما يكفي لثلاثة أسابيع. هذا التفويض عام. وعندما تقوم الإدارة بطلب بضاعة يقوم الموظف المسؤول عن السجل الدائم بالموافقة على الطلب ليبين أن سياسة التفويض قد نفذت. وفي حالات أخرى يقوم الحاسوب بعملية الموافقة العامة على العملية. وقد تتم عملية مقارنة كميات البضاعة التي في الملف الرئيسي لحدود السجل من قبل الحاسوب ويستخدم الحاسوب عملية المقارنة هذه لكي يقرر ما إذا كان سيقوم بتقديم طلبات الشراء إلى موردين مفوضين في الملف الرئيسي للبائعين. وفي هذه الحالة يقوم الحاسوب بوظيفة الموافقة العامة مستخدماً تعليمات تفويض سبق موجودة في الملفات الرئيسية ويتم التفويض في هذه الحالة من قبل موظفي دائرة المشتريات عندما يقومون بإقرار التغييرات في حدود إعادة الطلب في قائمة الجرد والتغييرات في البائعين في الملفات الرئيسة للبائعين.

جـ ــ الوثائق والسجلات الكافية:

تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة ومتعددة مثل فواتير البيع، فواتير الشراء، طلبات الشراء، الدفاتر المحاسبية، اليوميات المحاسبية، بطاقات التكاليف، بطاقات العاملين.....الخ.

ويتم الاحتفاظ بالعديد منها على شكل ملفات حاسوبية إلى أن تتم طباعتها لأغراض محددة وذلك في ظل المعالجة بالحاسوب. وإن عدم توفر الوثائق والسجلات يتسبب بمشاكل كبيرة في مجال الرقابة. وتقوم الوثائق والسجلات بوظيفة نقل المعلومات داخل الشركة وبين الشركات المختلفة. وينبغي أن تكون الوثائق والسجلات ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة، وعلى التسجيل الصحيح لكافة العمليات المالية من جهة ثانية.

ولكي تؤدي الوثائق والسجلات وظيفتها يجب مراعاة مبادئ عدة عند تصميمها وهي أن تكون:

- مرقمة مسبقاً على التوالي.
- معدة في وقت حدوث العملية.
- بسيطة بما فيه الكفاية لضمان أنها مفهومة تماماً.
- مصممة لاستخدامات متعددة.
- موضوعة بطريقة تشجع على الإعداد الصحيح.

د- الرقابة المادية على الأصول والسجلات:

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات لأنه لو تركت الأصول بدون حماية يمكن أن تسرق، وكذلك بالنسبة إلى السجلات يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد. وفي حال حصول هذه الأحداث يمكن أن تتعطل عملية المحاسبة والتشغيل لبيانات العمليات المالية. وفي حال استخدام الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج وملفات البيانات والأجهزة. ومن أمثلة الحماية على الأصول والسجلات التأمين على هذه الأصول وحفظ السجلات في خزائن حديدية.

٨ ـ التحقق الداخلي المستقل على الأداء:

العنصر الأخير من إجراءات الرقابة هو المراقبة الدقيقة والمستمرة للعناصر الأربعة الأخرى والتي غالباً ما تدعى بالتحقيق الداخلي، وتأتي الحاجة إلى التحقق الداخلي من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التبدل مع مرور الوقت ما لم تكن هناك آلية للمراجعة المتكررة. فمن المرجح أن ينسى الموظفون أو يتعمدون عدم الإجراءات أو قد يصبحون غير مبالين ما لم يكن هناك من يراقبهم ويقوم أداءهم. إضافة إلى أن هناك احتمالاً للتحريف الاحتيالي أو للتحريف غير المعتمد بصرف النظر عن نوعية الضوابط.

ويجب أن يتمتع الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق بالاستقلال، بحيث يكون محايداً عن الأفراد المسؤولين أساساً عن إعداد القوائم المالية. والطريقة الأفضل للتحقق الداخلي والأقل كلفة هي طريقة فصل المهام التي تمت مناقشتها سابقاً. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم شخص مستقل عن الدفاتر المحاسبية ومعالجة النقدية بإعداد التسوية مع المصرف، ستوجد فرصة للتحقق دون تحمل تكاليف إضافية.

ويمكن أن يتم تصميم أنظمة المحاسبة المحوسبة بطريقة تسمح للعديد من إجراءات التحقق الداخلي أن تكون مؤتمتة كجزء من النظام. فعلى سبيل المثال سيمنع الحاسوب عملية معالجة دفعة لتغطية فاتورة بائع ما إذا لم يكن هناك رقم طلب شراء متصل بها، أو رقم تقرير استلام لتلك الفاتورة مسجل في النظام. وذكر المعيار الدولي رقم (400) فئات أخرى تختلف عن الفئات الخمس السابقة، حيث جاء في هذا المعيار الإجراءات التالية:

- تقديم التقارير واختبار المطابقات وتأييدها.
- فحص الدقة الحسابية للسجلات.
- السيطرة على تطبيقات نظم معلومات الحاسوب وبيئتها، مثلاً تأسيس ضوابط على:
  - التغيير في برامج الحاسوب.
  - حرية الوصول إلى ملفات المعلومات.

-الاحتفاظ بالحسابات الإجمالية وموازيين المراجعة وإعادة النظر فيها.

-الموافقة والرقابة على المستندات.

- مقارنة المعلومات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات.

-مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون مع بالسجلات المحاسبية.
-تحديد حرية الوصول الفعلي المباشر إلى الأصول والسجلات.
-مقارنة وتحليل النتائج المالية بمبالغ الموازنات التخطيطية.

4- المعلومات والتوصيل:

إن الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي يكمن في: تحديد العلميات المالية للشركة وتجميعها وتصنيفها وتحليلها والتقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها. ويرتبط بنظام المعلومات والتوصيل العديد من المكونات الفرعية، التي يعتمد تشكلها على أصناف العمليات المالية مثل المبيعات، المردودات ومسموحات المبيعات، المتحصلات النقدية، الحيازة، الاستثمار، الإنتاج.... الخ.

وينبغي أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية والمتمثلة في (الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص) فعلى سبيل المثال أن يتم تصميم دورة المبيعات بما يؤدي إلى التحقق من أن كافة البضائع المشحونة من قبل الشركة قد سجلت على نحو صحيح كمبيعات (هدفي الكمال والدقة) وأن ذلك قد ظهر في القوائم المالية في الفترة المناسبة (هدف التوقيت).كما يجب على النظام أن يتحاشى التكرار في تسجيل العملية، أو أن يتم تسجيل المبيعات التي لم يتم شحنها (هدف الوجود).

ولكي يتوصل مراجع الحسابات إلى فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب عليه أن يقوم بتحديد:

1) الأصناف الرئيسة لعمليات الشركة.
2) كيف بدأت تلك العمليات.
3) السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها.
4) كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها وحتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته.
5) طبيعة العملية المتبعة في وضع التقارير المالية وتفاصيلها.

ويتحقق هذا ويتم توثيقه عن طريق وصف للنظام أو بواسطة جدول يظهر سير العملية. وغالباً ما يتم تحديد عمل نظام المعلومات المحاسبي عن طريق تتبع إحدى عمليات عبر النظام أو بضعة منها.

5 - المراقبة:

تتعلق المراقبة بالتقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية،ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها بما يتناسب مع تغير الظروف. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقويم والتعديل من عدة مصادر تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجعة الداخلية، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوى الزبائن بخصوص فواتيرهم. وأهم الأشياء التي يحتاج المراجع معرفتها حول المراقبة هي الأنواع الرئيسة لفعاليات المراقبة التي تستخدمها شركة ما وكيف تستخدم هذه الفعاليات لتعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة. والحوار والنقاش مع الإدارة هو أفضل وسيلة ليحصل المراجع على هذه المعلومات. إلى جانب ذلك يفضل أن يكون في الشركة هيئة داخلية للمراجعة تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور في الشركة. ولكي تمارس هذه الهيئة وظيفتها بكفاءة ينبغي أن تكون مستقلة عن إدارات الشركة، وأن ترفع تقريرها إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك إلى الإدارة العليا أم إلى لجنة المراجعة.

والمراجعة الداخلية كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتمثل في مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة.

ويختلف عمل المراجعة الداخلية داخل منشأة ما عن النشاطات الأخرى بأنه عمل رقابي يقوم تلك الأعمال ويقيس ويقوم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

وتظهر الحاجة إلى إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية كلما توسعت المشروعات وتعقدت عملياتها وبرزت مسألة الكفاية.

وتعتمد فاعلية المراجعة الداخلية على عدة عوامل يأتي في مقدمتها، تحديد دور القسم أو الإدارة المختصة بهذه المراجعة بما يسمح لها امتلاك حرية كبيرة للعمل، وكلما تم تقييد دورها قلت الفائدة منها.

ويحقق وجود المراجعة الداخلية عدة أهداف أهمها:

آ- طمأنة الإدارة العليا إلى حسن سير عمليات المشروع والعمل وفق الخطط والسياسات المقررة.

ب- تحقيق رقابة فعالة على عمليات المشروع بما يحقق أهدافه من جهة ويعد ركيزة من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي من جهة أخرى.

جـ- مساعدة الإدارة العليا على حل المشكلات المهمة وتجاوز الروتين الذي لا بد منه في نظام التقارير.

د- الوقوف على تجاوزات ومشكلات لا يقدر للإدارة العليا كشفها بالوسائل العادية.

هـ- إن اطلاع المراجعين الداخليين على صميم الأعمال كونهم مستخدمين بشكل دائم لدى المنشأة، يتيح لهم الاحتكاك بالمستويات الإدارية كافة في المنشأة، ويوفر لهم معلومات كثيرة بعضها ذات طبيعة خاصة. وبذلك يصبح المراجع الداخلي مستودعاً مهماً للمعطيات والمعلومات، وتكون لديه معرفة بالعمل، لا تتوافر إلا لعدد محدود من الأشخاص في المشروع، وهذا ما يجعله قادراً على تنفيذ الأعمال ذات الطبيعة الخاصة.

و- التأكد من دقة التقارير المالية الكثيرة والمتزايدة والتي تتدفق باتجاه الإدارة العليا.

ز- التحقق من تنفيذ التعليمات المحددة، وبخاصة تلك المتعلقة بتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية الأخرى.

حـ - التزود بأرضية جيدة للتدريب اللازم لرجال الإدارة المستقبليين حيث يحصل هؤلاء المتدربون على معرفة تفصيلية وصميمية للأعمال تمكنهم من دراسة المشكلات مهما كان نوعها، في مختلف المستويات الإدارية، كما توفر لهم إمكان المقارنة الانتقادية للأساليب والأنظمة والتعليمات التي يتطلبها وضعها في التنفيذ.

وغني عن البيان أن المراجعة الداخلية أو كما يسميها بعضهم إدارة الرقابة الداخلية، تهتم بتنفيذ فروع الرقابة كافة وتطويرها، كالرقابة المحاسبية، والرقابة الإدارية، والضبط الداخلي. بما يحقق أهداف المشروع وينسجم مع الفلسفة الإدارية التي تدين بها الإدارة العليا. مما يجعل لمراجع الحسابات الخارجي وقفة مناسبة مع المراجعة الداخلية عند تقويمه لنظم الرقابة الداخلية المتبعة.

وقد بين المعيار الدولي رقم (610) أهداف المراجعة الداخلية ونطاقها. وبين كيف يمكن للمراجع الخارجي أن يستفيد من عمل المراجعة الداخلية، حيث إن تقويم المراجع الخارجي لمهمة المراجعة الداخلية سيؤثر في تقديره للاستفادة التي يرجح أن يحصل عليها من عمل المراجع الداخلي. ويجب على المراجع الخارجي أن يأخذ مجموعة من المعايير بعين الاعتبار. والمعايير التي ينبغي عدّها هي:

أ ــ الوضع التنظيمي:

يعد المراجع الداخلي جزءاً من المنشأة، و لذلك فإنه لا يستطيع أن يكون مستقلاً عنها بالكامل. وعلى أية حال فإن وضعه المحدد في المؤسسة يمكن أن يؤثر في مقدرته على أن يكون متجرداً في أداء عمله. وفي الحالة المثالية، سيكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام أعلى مستوى إداري ويجب أن يكون خالياً من أية مسؤولية تشغيلية أخرى. وينبغي إجراء تقويم لأية عوائق أو قيود تضعها الإدارة على عمله. وبصفة خاصة، يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بحرية تامة في الاتصال بالمراجع الخارجي.

ب - نطاق المهمة:

يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من طبيعة وعمق ما تشتمل عليه المهام التي ينفذها المراجع الداخلي للإدارة. ويجب عليه كذلك أن يتحقق مما إذا كانت الإدارة قد أخذت بتوصيات المراجعة الداخلية ومما إذا اتخذت الإجراءات المناسبة وإعطاء الدليل على ذلك.

جـ - الكفاءة الفنية:

يجب على المراجع الخارجي أن يتحقق من أن عمل المراجعة الداخلية قد تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والكفاءة المناسبة كونهم مراجعين ويمكن

إنجاز ذلك من خلال مراجعة سياسات توظيف موظفي المراجعة الداخلية وتدريبهم ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

د – العناية المهنية اللازمة:

يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من التخطيط المناسب لعمل المراجع الداخلي، والإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بصورة سليمة. ومن الأمثلة على التزام المراجع الداخلي بالعناية المهنية اللازمة توفر أدلة وبرامج و أوراق عمل مناسبة.

بعد أن يكون المراجع الخارجي قد عقد النية على استخدام عمل المراجع الداخلي، يجب عليه أن يتحقق من خطة عمل المراجعة الداخلية السنوية وأن يناقشها معه في أقرب مرحلة ممكنة وذلك لتحديد المجالات التي يعتقد بأنه يستطيع الاستفادة منها من عمل المراجع الداخلي. وفي الحالة التي ينبغي أن يكون بها عمل المراجعة الداخلية عاملاً في تحديد طبيعة إجراءات المراجع الخارجي وتوقيتها ونطاقها فمن المستحسن الاتفاق مقدماً حول توقيت مثل ذلك العمل ونطاق ما تشتمله عملية المراجعة ومستويات الاختبار وأساليب اختبار العينات المقترح وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المرجعة وإعداد التقارير.

والجدير بالذكر لكي يكون الاتصال مع المراجع الداخلي أكثر فعالية يجب أن تعقد الاجتماعات بين المراجع الداخلي والخارجي في فترات مناسبة خلال السنة.

ويجب إطلاع المراجع الخارجي على تقارير المراجع الداخلي المناسبة ووضعها تحت تصرفه، فضلاً عن إحاطته وإحاطة الإدارة باستمرار بأي أمر مهم قد يلفت نظر المراجع الداخلي ويجعله يعتقد بأنه قد يؤثر في عمل المراجع الخارجي. وبالمثل، يجب على المراجع الخارجي أن يحيط المراجع الداخلي علماً بأية أمور مهمة قد تؤثر في عمله.

وأخيراً يجب القول إذا رغب المراجع الخارجي الاستفادة من عمل المراجع الداخلي عليه أولاً أن يقوم بتقويم المعايير المذكورة أعلاه كما يجب عليه أن يراجع أوراق عمل المراجع الداخلي حتى تتوفر لديه القناعة بما يلي:

1. إن نطاق العمل وما يرتبط به من برامج المراجعة كاف لأغراضه.

2. إن العمل قد جرى تخطيطه بشكل سليم وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بصورة سليمة.

3. إن القرائن الكافية والمناسبة قد تم تجميعها من أجل توفير أساس معقول للنتائج التي تم التوصل إليها.

4. إن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة حسب مقتضى الحال وأن أية تقارير تم إعدادها كانت متطابقة مع العمل المنجز.

5. الحل السليم لأية استثناءات أو أمور غير عادية كانت قد أظهرتها إجراءات المراجع الداخلي. ويجب على المراجع الخارجي أن يوثق نتائجه بشأن العمل المحدد الذي قام بمراجعته.

6. يجب على المراجع الخارجي أن يقوم أيضاً بفحص عمل المراجع الداخلي الذي ينوي الاستفادة منه. وتعتمد طبيعة فحوصاته وتوقيتها ونطاقها على حكم المراجع الخارجي بالنسبة للأهمية لمجال العمل المتعلق بالقوائم المالية كلّها وبنتائج تقويمه لمهمة المراجعة الداخلية ولعمل المراجعة الداخلية المحدد. وقد تشتمل فحوصاته على فحص بنود تم فحصها بالفعل من قبل المراجع الداخلي وفحص بنود أخرى مشابهة وملاحظة لإجراءات المراجع الداخلي.

ويمكننا تلخيص مكونات الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

المكونات	وصف المكونات	تقسيمات أخرى (إذا كانت ممكنة التطبيق)
بيئة الرقابة	العمليات والسياسات والتدابير التي تعكس الموقف الكلي لقمة الإدارة والمديرين والمالكين لكيان ما فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها.	المكونات الثانوية للرقابة الداخلية قيم الكمال والقيم الأخلاقية الالتزام بالكفاءة مجلس الإدارة أو وجود لجنة تدقيق حسابات فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل البنية التنظيمية منح السلطة والمسؤولية

		سياسات المصادر البشرية و ممارساتها
تقويم المخاطر	تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية وتحليلها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	عمليات تقويم المخاطر تحديد العوامل التي تؤثر في المخاطر. تقدير أهميّة المخاطر واحتمال حدوثها. تحديد الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر. تأكيدات الإدارة التي يجب أن تحقق. الوجود والدقة الإتمام التقويمات أو التخصيصات الحقوق والالتزامات العرض والتصنيف
أنشطة الرقابة	السياسات والتدابير التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية.	أنواع عمليات المراقبة المحدّدة الفصل الكافي للمهام الإقرار المناسب للعمليات والنشاطات الوثائق والسجلات الكافية الرقابة الملموسة على الأصول والسجلات التدقيق المستقل على الأداء
المعلومات والتوصيل	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتصنيف وتسجيل ورفع تقارير بعمليات كيان ما وكذلك الحفاظ على إمكانية القيام بعملية المحاسبة للأصول المرتبطة	الأهداف التي يجب تحقيقها من المراجعة حسابات العمليات المرتبطة : الوجود الكمال الدقة التصنيف

		التوقيت الترتيب والتلخيص
المراقبة	تقديرات الإدارة الدائمة أو الدوريّة لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الضوابط تؤدّي العمل الذي وضعت من أجله ويتم تعديلها عند الحاجة.	غير قابلة للتطبيق.

جدول مكونات الرقابة الداخلية

سادساً: تصميم وتقويم الرقابة الداخلية:

من المعروف أن مراجعة الحسابات عملية متصلة لاتخاذ القرارات وصياغة الأحكام المهنية ومن هذه الأحكام حكم مراجع الحسابات بشأن مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية لدى العميل، وما ينبثق عنه من حكم على مستوى خطر الرقابة. ويمكن القول بأن مراجع الحسابات مطالب مهنياً بتحديد مدى مقدرة الرقابة الداخلية على مساعدة إدارة المشروع على إعداد تقارير مالية خالية من التحريفات الجوهرية. ولكن التساؤلات التي تطرح هنا من هي الجهة المسؤولة عن تصميم الرقابة الداخلية؟ وما هو دور المراجع بخصوص الرقابة الداخلية لذا سنقدم فيما يلي إجابة عن هذه التساؤلات.

6ـ1ـ تصميم الرقابة الداخلية:

يوجد اتفاق عام على أن مسؤولية تصميم أو وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها، إنما تقع على عاتق إدارة المنشأة. إذ تعد الرقابة الداخلية وسيلة الإدارة وأداتها الفعالة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات، وتحقيق الرقابة الذاتية الآنية عليها، وحماية الأصول والأموال من كل عبث بها، والعمل على استغلال إمكاناتها المتاحة كافة أكفأ استغلال اقتصادي ورفع الكفاية الإنتاجية المختلفة إلى أعلى درجة ممكنة. الأمر الذي يؤدي إلى عد تصميم البنية الرقابية وتطبيقها وظيفة إدارية وجزءاً من مسؤولية الإدارة، حيث لا يمكن لأية مؤسسة القيام بتأدية عملياتها التشغيلية

بكفاية بدون وجود رقابة داخلية فعالة، تغطي جميع مراحل أعمالها وأنشطتها. وان الاعتراف بضرورة تصميم رقابة داخلية وتطبيقها لأحكام سير العمليات بالكفاية المناسبة لا يعني أن هذه الرقابة- مهما بلغت درجة دقة تصميمها وسلامة تطبيقها- تضمن وجود إدارة رشيدة، أو أنها بمثابة حائل أو مانع لحدوث الغش أو الخطأ، وبخاصة لدى الذين يتولون مراكز المسؤولية.

إلا أنه قد يطلب، أحياناً من مراجع الحسابات القيام بتصميم الرقابة الداخلية أو إسداء النصح في تصميم تلك الرقابة أو تحسينها، بصفته خبيراً في هذا المجال، بدافع تقديم الاقتراحات البناءة. أي أن قيام المراجع بفحص النظام المعمول به في المؤسسة وتقويمه إنما يتم بهدف التعرف على نقاط الضعف فيه التي سيعطيها أهمية نسبية أكثر في عملية المراجعة وليس بهدف الجلوس إلى جانب الإدارة في تصميم النظام. ولأحكام الرقابة، تتخذ المؤسسة الكثير من الإجراءات في سبيل منع ما قد يحدث من الأشياء غير المرغوب فيها واكتشافها. ولكن هل تظل المؤسسة توسع من تلك الإجراءات لأحكام الرقابة؟ أي إلى أي مدى تظل توسع من وضع الإجراءات التي تراها مناسبة لفعالية الرقابة الداخلية فتطبيقها؟ وبمعنى آخر، هل هناك علاقة بين درجة فعالة بنية الرقابة الداخلية وبين تكاليف تطبيقها؟ إن بعضهم أظهر هذه العلاقة باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد. حيث إنه بحسب هذا الأسلوب فإنه على الإدارة ألا تتخذ أي إجراء رقابي قبل دراسته وتقدير المنافع المتوقعة من تطبيقه، ومقابلتها بتكاليف تطبيق ذلك الإجراء. فإذا تبين أن هناك وفراً في التكاليف الناتجة عن سوء الاستعمال أو الإهمال، أو كان ذلك معادلاً لتكاليف تطبيق الإجراء الرقابي نفسه، فان عليها أن تقرر تطبيقه، وإذا كانت التكاليف أكبر فإنه ليس من الحكمة أن يتم تصميم مثل هذا الإجراء.

كما أنه على الإدارة أن تحدد درجة الخطر (الحد الأدنى) المسموح بها والتي ينبغي ألا يريد عليها، حيث ‘ن الرقابة الداخلية -مهما كانت محبوكة- لا تعد الضامن الكامل، إذ إن كل توسيع في إجراءات الرقابة الداخلية، تقابله زيادة في تكاليف التنفيذ، ومن ثم يجب أن تسقط المنشأة من الإجراءات الرقابية ما تراه منها تكلفة إضافية.

6ـ2ـ خطوات تقويم الرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع دراسة وتقويم الرقابة الداخلية لكي يحدد مدى إمكانية الاعتماد على بنية الرقابة الداخلية، بناءاً على ما يصل إليه بشأن مظاهر القوة والضعف في هذا الهيكل، تصميماً وتنفيذاً. وإن عملية تقويم الرقابة الداخلية من قبل المراجع مهمة جداً للأسباب التالية:

أ- إنه ملزم بذلك استناداً إلى معايير المراجعة المقبولة عموماً.

ب- إنه يقوم بالمراجعة على أساس اختباري.

جـ- مساعدة المراجع على تقدير مستوى خطر الرقابة.

د- مساعدة المراجع على تقدير المستوى المقبول من خطر الاكتشاف، في ظل مستوى مقبول من خطر المراجعة.

هـ ـ مساعدة المراجع على تحديد مدى اختبارات المراجعة وتوقيتها وطبيعتها للوصول بخطر الاكتشاف عند أدنى مستوى له.

ودراسة الرقابة الداخلية كأساس لتقويمها تشمل الخطوات التالية:

1- معرفة الرقابة الداخلية وفهمها:

تتطلب النشرة رقم (55) من معايير المراجعة و المعدلة بالنشرة رقم(78)، كذلك المعيار الدولي للمراجعة رقم (315) أن يحصل المراجع على فهم كاف للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة. ويجب أن يكون مدى هذا الفهم، كحد أدنى، كافياً لتخطيط المراجعة على نحو ملائم. ويقصد بعملية الفهم هذه الحصول على معلومات عن المنشأة وعن مكونات الرقابة الداخلية والتي سبق شرحها في الفقرة السابقة من هذا الفصل. ويحصل المراجع على هذه المعلومات عادة عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المنشأة وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح المحاسبية والمالية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، وخرائط التدفق، وتقارير المراجعة الخاصة بالمراجعة الداخلية وأوراقها وبرامجها، وعند جمع المعلومات عن الرقابة الداخلية فمن المفيد دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسة. ويقصد بالعمليات تلك التي لها تأثير جوهري في القوائم المالية مثل المبيعات، المشتريات، المقبوضات والمدفوعات النقدية....الخ. ولتأكيد

هذا الفهم يمكن للمراجع أن يلاحظ أداء أفراد العميل خلال التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية. ويعزز ذلك فهم المراجع ومعرفته عن الرقابة أثناء التنفيذ. ويمكن أن يتم دمج كل من الملاحظة، والتوثيق، والاستفسار على نحو ملائم وفعال لتحقيق التشغيل للعمليات. وعن طريق هذا الإجراء، يستطيع المراجع اختيار عملية واحدة أو عدد قليل من العمليات وتتبع التشغيل المحاسبي لها بالكامل (من البداية إلى النهاية) ويتم في كل مرحلة من مراحل التشغيل تقديم الاستفسارات وملاحظة الأنشطة الجارية، بالإضافة إلى فحص المستندات والسجلات التي تحتفظ بها المنشأة وهذا الإجراء يعتبر جزءاً من اختبارات الالتزام (المطابقة) التي سنتكلم عنها فيما بعد.

2 ــ توثيق المعرفة و الفهم للرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع توثيق فهمه للرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب الشائعة لذلك وأهمها:

أ ــ أسلوب التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يحصل المراجع على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات. وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المراجع عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كـ (قوي) أو (كاف) أو (ضعيف). ويظهر التقرير الوصفي لإجراءات التحصيل من الزبائن على سبيل المثال كما يلي:

الشركة س تقرير وصفي عن المتحصلات النقدية

يقوم موظف البريد الوارد بفرز البريد وتجميع البريد الذي يحتوي على شيكات من الزبائن سداداً لحساباتهم والتي تتضمن أيضاً أذن توريد النقدية وهو الجزء العلوي من الفاتورة السابق إرسالها للزبون وتحتوي على اسمه وعنوانه ورقم حسابه والمبلغ المستحق عليه.

يقوم موظف البريد بإعداد قائمة بالشيكات الواردة على نسختين، ثم يقوم بإرسال أذون التوريد والنسخة الأولى من قائمة الشيكات الواردة إلى حسابات الزبائن، وترسل النسخة الثانية إلى قسم حسابات الأستاذ العام حيث تتم مراجعة مزدوجة على دقة تسجيل البيانات بكل قسم. تتم في قسم حسابات الزبائن مطابقة قائمة الشيكات الواردة مع أذون التوريد بهدف الرقابة على صحة السجلات ودقتها، ويتم ترحيل المبلغ إلى الجانب الدائن من حساب الزبون وحفظ كل من القائمة وأذون التوريد.

يقوم قسم حسابات الأستاذ العام بمراجعة قائمة الشيكات الواردة وبترحيلها إلى حساب إجمالي الزبائن وإلى حساب شيكات برسم التحصيل ويحفظ القائمة. ويتم إجراء مطابقة شهرية بين حساب إجمالي الزبائن وبين الحسابات الشخصية للزبائن.

يقوم أمين الصندوق باستلام الشيكات الواردة من قسم البريد ويحرر إشعار إيداع شيكات، ويذهب إلى المصرف يومياً لإيداع الشيكات ويحصل على إشعار إيداع من المصرف يحتفظ به في قسم المقبوضات.

اسم موظف البريد الوارد.....

اسم أمين الصندوق.....

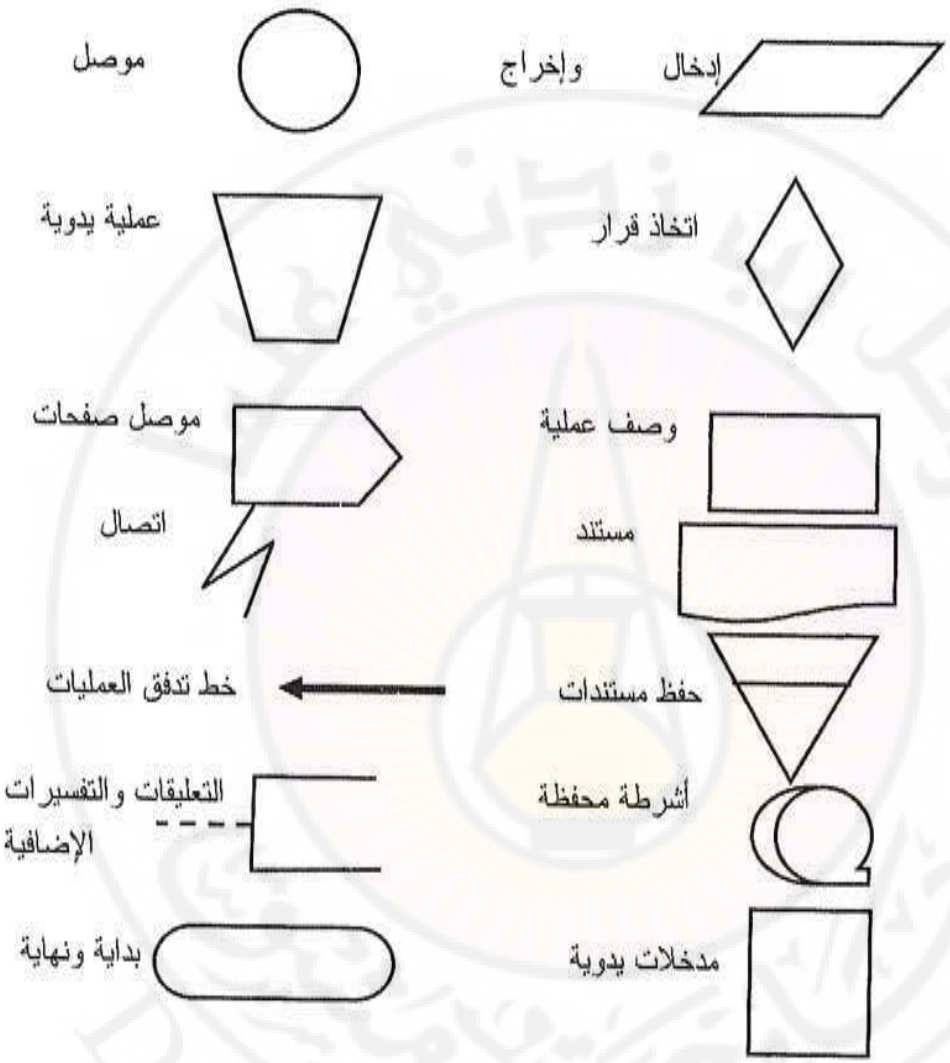
اسم موظف الأستاذ العام.....

اسم موظف حسابات الزبائن..... توقيع المراجع

ب ــ أسلوب خرائط التدفق:

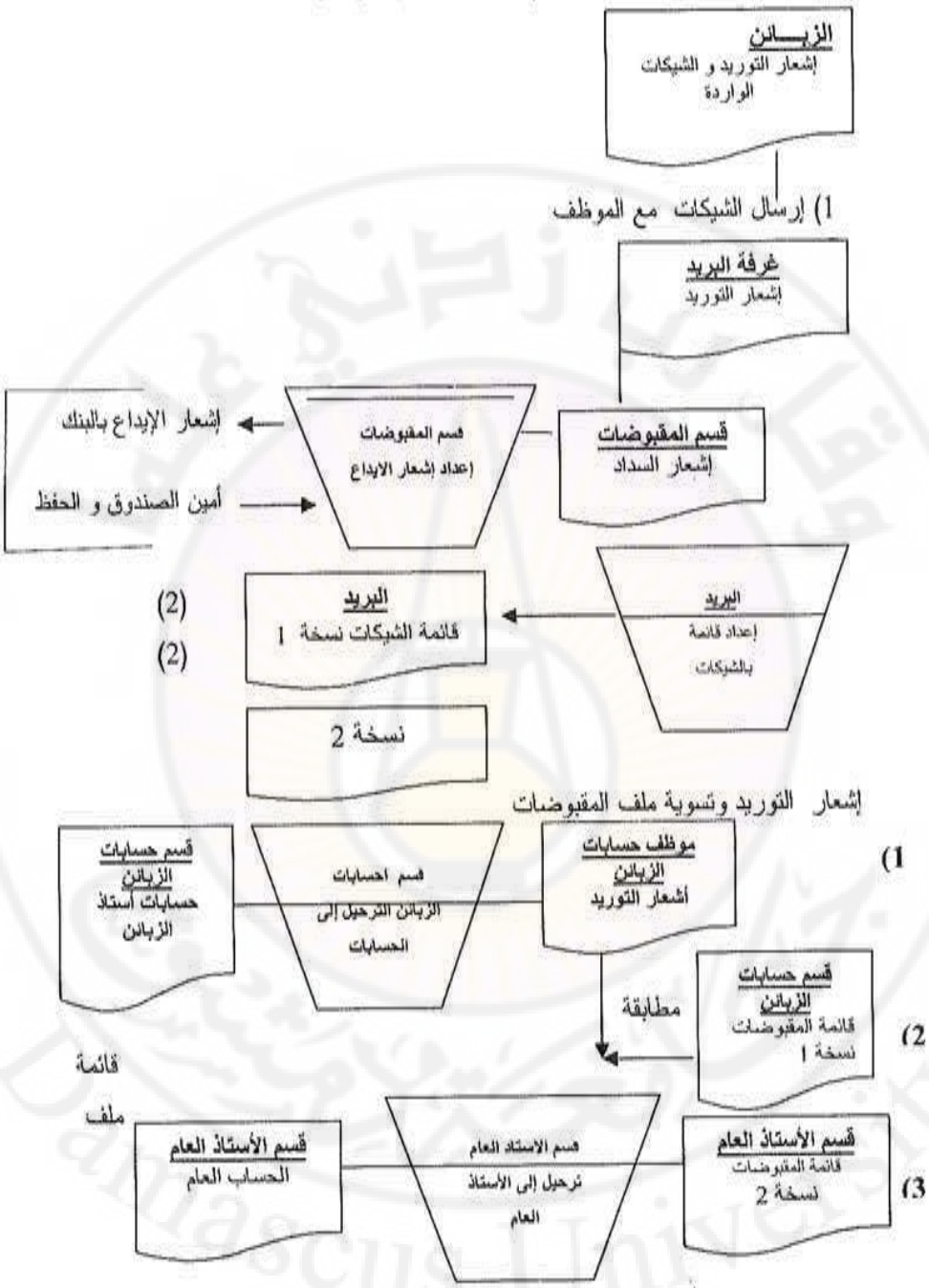
تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة. وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام. ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة

وتدفق البيانات خلال النظام. وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية. فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات كما هو في الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديث خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز. والاتجاه الحديث لدى المراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب، وهذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح وأهم الرموز المستخدمة هي:



Damascus University

و توضح الخريطة التالية نظام التحصيل من الزبائن



جـ ــ أسلوب قوائم الاستقصاء:

يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ بحيث تكون الإجابة عليها بكلمة (نعم) أو (لا) والإجابات بلا تدل على نقاط ضعف في النظام، أما الإجابات بنعم فتدل على وجود الإجراء الرقابي.كما يجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط.

ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:

أ ــ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

ب ــ التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواح الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

جـ ــ احتواؤها على وصف تفصيلي ونواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية

ويمكن أن تقسم القائمة إلى الخانات التالية:

الأسئلة	نعم	لا	الضعف		ملاحظات
			بسيط	جسيم	

وفيما يلي قائمة تتعلق بالمقبوضات من الزبائن:

قائمة استقصاء الرقابة الداخلية
لنشاط المقبوضات من الزبائن

شركة..... تاريخ.....

أسماء ووظائف الإفراد العاملين بالمقبوضات.

الأسئلة	نعم	لا	الضعف		ملاحظات
			بسيط	جسيم	
1-هل يقوم أمين الصندوق بالتسجيل في دفتر المقبوضات ؟	✓				
2-هل توجد إجراءات رقابية على الشيكات الواردة بالبريد ؟	✓				
3-هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يومياً ؟	✓				
4-هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للزبائن وحساب إجمالي الزبائن ؟	✓				
5-هل تتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية ؟	✓				
6-هل يستلم إشعار الإيداع في المصرف موظف غير الذي أودع الشيكات في المصرف ؟	✓				
7-هل تتم تسجيل جميع المقبوضات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟	✓				
8-هل يتم مراجعة المجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية ؟	✓				
9-هل يتم إجراء مطابقة دورية ما بين أرصدة الحسابات الشخصية وحساب المراقبة الإجمالي للزبائن ؟	✓				

ويمكن للمراجع أن يستخدم كلاً من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق، وهذا الأمر مرغوب به بشدة في الواقع العملي، حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام، بينما تعتبر قائمة الاستقصاء قائمة اختبار مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة والتي يجب أن يكون موجودة. وفي حال استخدام الأسلوبين معاً، سيتوافر للمراجع فهم ممتاز للنظام.

3- اختبارات تنفيذ الرقابة الداخلية (اختبارات المطابقة):

الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد بطريقة معقولة من أن الإجراءات الموصوفة تستخدم بشكل فعلي. فالإجراءات التي تحتوي عليها اللوائح المالية والمحاسبية أو التعليمات الأخرى التي تصدرها الإدارة قد لا يتم تنفيذها فعلاً من جانب الموظفين. وجاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (315) أن الهدف من اختبارات الرقابة يكمن في الحصول على أدلة تخص فعالية كل من:

آ-تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع المعلومات الخاطئة أو اكتشافها وتصحيحها.

ب-كيفية عمل الضوابط خلال الفترة.

فقد يوجد بنية جيدة للرقابة الداخلية من الناحية النظرية ولكن هذه البنية قد تصبح مصيبة في التطبيق لأن قواعدها وإجراءاتها لا يتم احترامها أو الالتزام بها. فاختبارات الرقابة تركز على تنفيذ الإجراءات الرقابية والالتزام بها، وينبغي أن يتم القيام بها على مدار الفترة المحاسبية. وتتعلق هذه الاختبارات بالأسئلة الثلاث التالية:

آ-هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية.

ب-كيف تم تنفيذ الإجراءات الرقابية.

جـ- من نفذ هذه الإجراءات الرقابية.

وهذه الاختبارات ضرورية إذا أراد المراجع الاعتماد على هذه الإجراءات الموضوعة في تحديد طبيعة اختبارات تحقيق مختلف أنواع العمليات والأرصدة وتوقيتها ومداها. ولكن هذه الاختبارات تصبح غير ضرورية إذا لم يرد المراجع الاعتماد عليها لتحقيق هذا الغرض وذلك بسبب:

آ-أن الإجراءات الموضوعة غير مرضية وضعيفة بحيث لا يمكن الاعتماد عليها.

ب-أن تكلفة تنفيذ هذه الاختبارات أكبر من الوفر الناتج عن التخفيض في كمية اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.

ولهذا السبب يقوم المراجع وفي مرحلة التخطيط للمراجعة بإجراء تقويم أولي للرقابة الداخلية ليقرر إلى أي مدى يمكن الاعتماد على الرقابة الداخلية. فإذا أظهر هذا التقويم أنه لن يستطيع الاعتماد على الرقابة الداخلية في بعض النواحي، فيستطيع المراجع في هذه الحالة استبعاد اختبارات الرقابة الداخلية بشأن هذه النواحي والتركيز على القيام بالاختبارات التي تهدف إلى تحقيق عناصر القوائم المالية.

ويستخدم المراجع مجموعة من الإجراءات لتنفيذ اختبارات الرقابة وهي:

1- الاستفسار من الإفراد عن كيفية أداء الأعمال:

على الرغم من أن الاستفسار لا يعد مصدراً قوياً للأدلة عن فعالية الرقابة الداخلية، إلا أن الاستفسار يعد شكلاً ملائماً. فمثلاً، عند الحصول على فهم للضوابط الرقابية على النقدية، فإن من الممكن أن يحصل المراجع على أدلة إثبات تتعلق بفعالية عملية مطابقة حساب المصرف وذلك من خلال الاستفسار، وهنا يستطيع المراجع تحديد من قام فعلاً بالعمل لكل وظيفة وليس فقط من كان المفروض أن يقوم به.

2- فحص المستندات والسجلات والتقارير:

ينتج من العديد من الضوابط الرقابية سند واضح من الأدلة المستندية. فمثلاً، عند استلام أمر الشراء من الزبون، يتم استخدامه لإعداد أمر البيع والذي ينبغي أن يستخدم للموافقة على الائتمان. ويتم إرفاق أمر الشراء مع أمر البيع للترخيص بعمليات تشغيلية أخرى. وبذلك يحصل المراجع على أدلة توفر قناعة بأن الضوابط الرقابية تعمل كما هو مرسوم.

3 ــ ملاحظة عادات العمل:

توجد ضوابط رقابية لا ينتج عنها سند لأدلة المراجعة. مثلاً، يعتمد التأكد من وجود الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهام محددة بواسطة أفراد محددين، وعادة لا يتم توثيق الأداء المنفصل، على ملاحظة المراجع نفسه.

4 ـ إعادة تأدية الضوابط الرقابية:

يوجد أنواع من الأنشطة المتعلقة بالرقابة تتوافر عنها مستندات وسجلات، ولكن لا يكون محتواها كافياً للمراجع لتقدير مدى فعالية تنفيذ هذه الأنواع. فمثلاً، بفرض أن المراجع يرغب في التحقق من أن الأسعار في فواتير البيع من خلال الاطلاع على قائمة الأسعار القياسية لدى الشركة كوسيلة للتحقق الداخلي. ولكن، لا يوجد أية إشارة على إتمام هذا التحقق في فواتير البيع. هنا من المفيد والمتعارف عليه أن يقوم المراجع بالتنفيذ الفعلي لهذا الإجراء لمعرفة ما إذا كان يمكن التوصل للنتائج المناسبة. ويستطيع المراجع أن ينفذ هذا الإجراء من خلال تتبع أسعار البيع ومقارنتها بالأسعار المرخص بها في القائمة القياسية بتاريخ إجراء عملية البيع. وإذا لم يلاحظ المراجع وجود أية تحريفات، يستنتج المراجع أن الإجراءات قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط لها.

والوضع الأفضل يقتضي تطبيق اختبارات الرقابة على العمليات التي تتم خلال السنة المالية بأكملها وذلك لكي تمثل العينة المختارة المجتمع التي سحبت منه أفضل تمثيل ويتوقف مدى تطبيق اختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المراجع راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، يجب عليه أن يقوم بتنفيذ اختبارات رقابة مكثفة، أي تطبيق عينة كبيرة الحجم لإجراءات التوثيق والملاحظة وإعادة التشغيل.

كما يمكن للمراجع أن يعتمد على الأدلة الخاصة بالمراجعة في السنة السابقة، وخاصة إذا تم التوصل لأدلة في المراجعة التي تم تنفيذها في السنة السابقة تشير إلى أنه يتم تنفيذ أساليب الرقابة على نحو فعال، ورأى المراجع أن الوضع في السنة الحالية يمثل استمراراً لذلك، يمكن تخفيض حجم اختبارات الرقابة إلى حد ما في السنة الحالية. ولكن ينبغي على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل متعددة منها التغييرات في الموظفين الأساسين، أو التقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات أو الخطأ البشري، لأن مثل هذه العوامل قد تكون أسباب لحدوث انحرافات عن الضوابط الموصوفة.

وفي الختام ينبغي التنويه بأنه يوجد تداخل كبير بين اختبارات الرقابة وإجراءات معرفة الرقابة وفهمها. وهذا يظهر من خلال استخدام نفس الإجراءات المتمثلة في الاستفسار، والتوثيق، والملاحظة. ويوجد خلافان عند تنفيذ هاتين الخطوتين وهما :

آ- عند المعرفة والفهم للرقابة يتم تطبيق الإجراءات على كافة أنواع الرقابة التي يتم التعرف بها كجزء من فهم الرقابة الداخلية، بينما يتم تطبيق اختبارات الرقابة فقط إذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض وبالتالي يتم تطبيقها فقط على الأساليب الرئيسة للرقابة.

ب-يتم التوصل إلى الفهم والمعرفة من خلال تطبيق إجراءات الفهم على عملية مالية واحدة أو عدد محدود من العمليات، أما اختبارات الرقابة، فيتم تنفيذها على عدد كبير من العمليات المالية.

وتمثل اختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها في الأساليب الرئيسة من الرقابة استخداماً موسعاً للإجراءات التي تم اتباعها للتوصل إلى المعرفة والفهم مع استثناء إجراءات إعادة التشغيل. ولذلك، إذا خطط المراجعون في بداية المراجعة أن يكون خطر الرقابة منخفضاً، فإنهم يدمجون هذين النوعين من الإجراءات ويقومون بتنفيذها بشكل متزامن.

وفي بيئة نظام معلومات يستعمل الحاسوب، لا تتغير أهداف اختبارات الرقابة عنها في البيئة اليدوية، ومع ذلك فإن بعض إجراءات المراجعة قد تتغير وقد يجد المراجع نفسه مضطراً، أو قد يفضل، استعمال طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب. إن استعمال هذه الأساليب التقنية، مثلاً، أدوات استجواب الملف أو معلومات اختبار المراجعة، قد تكون ملائمة عندما لا يوفر النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أدلة منظورة توثق عمل الضوابط الداخلية والتي تتم برمجتها في النظام المحاسبي الممكن.

4 ــ تقويم الرقابة الداخلية:

استناداً إلى نتائج اختبارات الرقابة، على المراجع تقويم ما إذا كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما كان متوقعاً عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة. إن تقويم الانحرافات قد ينتج عنه استنتاج المراجع بأن مستوى مخاطر الرقابة المقدر يحتاج إلى إعادة نظر. في مثل هذه الحالات يقوم المراجع بتعديل طبيعة الإجراءات الأساسية المخططة وتوقيتها ومداها والمقصود بذلك اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة. إذاً فالغرض من تقويم المراجع للرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك في اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة. فبالنسبة لطبيعة الاختبار قد يرى المراجع مثلاً إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة أن يحصل على كشف الحساب مباشرة من البنك وأن يقوم هو بنفسه

بإعداد مذكرة التسوية بدلاً من الاعتماد على مذكرة التسوية التي أعدها العميل. وبالنسبة للتوقيت فإذا كانت الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات جيدة ويمكن الاعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات الزبائن والمبيعات قبل نهاية السنة المالية بشهر أو شهرين وبالعكس إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فيجب تحقيق أرصدة الزبائن في نهاية السنة المالية. أما بالنسبة للمدى فإن فاعلية الرقابة الداخلية تؤثر في كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع. فإذا كانت الرقابة فعالة فيحتاج المراجع إلى اختبارات أقل والعكس بالعكس.

علاوة على ذلك، ومن وجهة نظر المراجع، فإن وجود رقابة داخلية قوية تساعده على إعطاء تأكيد باكتشاف الأخطاء والغش بسرعة معقولة وبالتالي تساعده على تحديد إجراءات المراجعة المناسبة التي تمكنه من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

5 ـ الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية:

ساهم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدور فعال في تطور الاهتمام بالرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، وذلك من خلال العديد من النشرات والتقارير المهنية. وأهم هذه النشرات هي نشرة معايير المراجعة رقم(55) التي فرضت التزاماً مهنياً على المراجع بالحصول على فهم كافٍ لهيكل الرقابة الداخلية، الذي يتضمن بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة. والنشرة رقم (60) التي تتطلب من المراجع إخطار لجنة المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، التي قد تؤثر عكسياً في قدرة المنشأة على تسجيل أو تشغيل أو تلخيص أو إعداد بيانات مالية تماشي مع تأكيد الإدارة عن القوائم المالية. كما أصدر المجمع في عام 1993 تقرير تضمن توصية لهيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة، تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية، وتقريراً للمراجع الخارجي يتضمن رأيه بخصوص ذلك. كما أصدر المجمع النشرة رقم (78) أشار فيها إلى أن الرقابة الداخلية تعتبر خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأن مجتمع الاستثمار في حاجة إلى معرفة نتائج إجراء تقويم مستقل لمدى قوة هذا الخط. لذا وانطلاقاً من ذلك فإن المراجع ملزم بإعداد تقرير حول تأكيد الإدارة بخصوص فعالية الرقابة الداخلية وليس عن فعالية الرقابة الداخلية، ولكن بعد تقويم

الأدلة التي يتم الحصول عليها. وإن محتويات تقرير المراجع تعتمد على الطريقة التي تستخدمها الإدارة في إعداد تأكيدها عن فعالية الرقابة الداخلية، حيث إن الإدارة قد تعد تأكيدها في صورة تقرير منفصل أو في صورة خطاب يوجه للمراجع. وفي حالة إعداد الإدارة لتأكيدها في صورة تقرير منفصل، فإنه من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع عن تأكيد الإدارة بخصوص فعالية الرقابة الداخلية، الفقرات التالية:

1. فقرة افتتاحية.
2. فقرة النطاق.
3. فقرة الحدود الملازمة.
4. فقرة إبداء الرأي.

وقد نص قانون Serbans oxley على ضرورة قيام الإدارة بإعداد تقرير لتقويم الرقابة الداخلية، ثم قيام المحاسب القانوني بتقويم هذا التقرير وإبداء رأيه بمدى صدقه ودقته، ونعتقد أن على المعايير الدولية أن تحذو حذو المشرع الأمريكي الذي أخذ يجد صدى مماثلاً في بعض الدول الأخرى كبريطانيا وأستراليا، نظراً لأهمية قيام الإدارة بالتقرير عن الرقابة الداخلية وقيام المراجع ببيان رأيه في مصداقية هذا التقرير. ونبين فيما يلي نموذجاً لذلك التقرير:

تقرير المراجع المستقل

نحن قد فحصنا تأكيد الإدارة أن شركة..... لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 31/ 12/ 2005، الذي يتضمنه تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

وقد تم الفحص وفقاً للمعايير التي أصدرت بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي، فإنه قد تضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، واختبار وتقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، والإجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية. وإننا نعتقد أن الفحص يوفر أساس معقولاً لرأينا.

وبسبب الحدود الملازمة لأي رقابة داخلية، فإنه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات. أيضاً، فإن توقع أي تقويم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية

للفترات المستقبلية يخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تخفض.

في رأينا أن تأكيد الإدارة أن شركة..... لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 2005/12/31 قد حدد بعدالة، في كل الجوانب الهامة اعتماداً على المقاييس الموضوعة.

الاسم :.....

التوقيع:.....

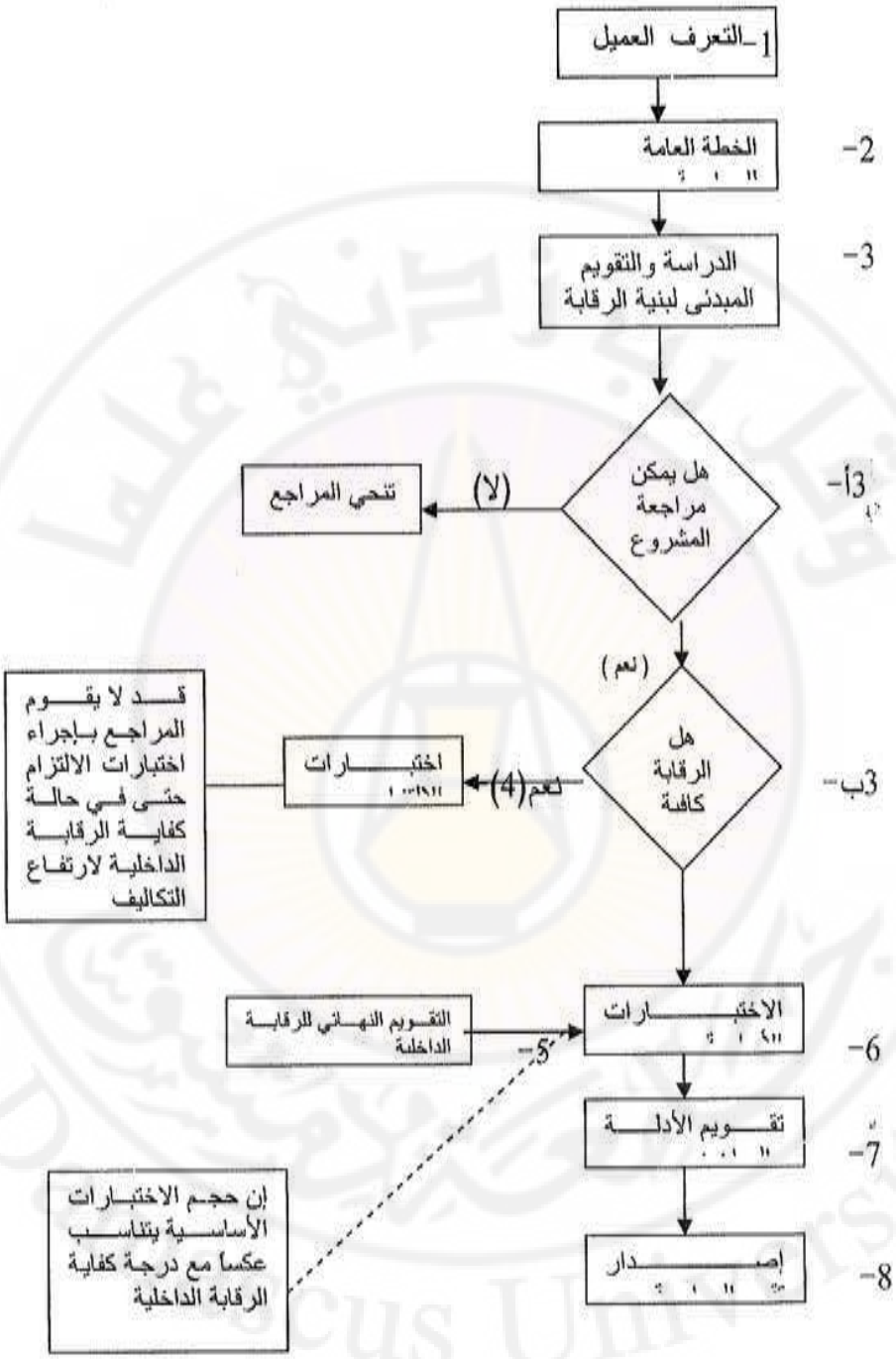
التاريخ : / / /

ويمكن تعديل التقرير السابق في حالة وجود أي من الحالات التالية :

- نقطة ضعف هامة.
- قيود على نطاق الفحص.
- أحداث لاحقة قد يكون لها تأثير هام في الرقابة الداخلية.
- الارتباط بإبداء الرأي في تأكيد الإدارة بخصوص جزء من الرقابة الداخلية.
- الارتباط بإبداء الرأي في تأكيد بخصوص ملاءمة تصميم الرقابة الداخلية.
- المنشأة تستخدم مقاييس للرقابة لم تراع عند إعدادها العناية الواجبة.

وفي حالة إعداد الإدارة تأكيدها في صورة إقرار، فإنه يجب على المراجع الإشارة في الفقرة الافتتاحية إلى خطاب الإقرار وتاريخه، وإضافة فقرة خاصة تتضمن أن توزيع تقرير المراجع يقتصر على مجلس الإدارة والإدارة، وأن المعلومات التي تتضمنها يجب ألا تستخدم في أي غرض آخر.

وفي الختام يمكننا تلخيص خطوات تقويم الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:


1-التعرف العميل
2- الخطة العامة
3- الدراسة والتقويم المبدئى لبنية الرقابة
3أ- هل يمكن مراجعة المشروع
(لا)
تنحي المراجع
(نعم)
3ب- هل الرقابة كافية
نعم (4)
اختبارات
قد لا يقوم المراجع بإجراء اختبارات الالتزام حتى في حالة كفاية الرقابة الداخلية لارتفاع التكاليف
5- التقويم النهائي للرقابة الداخلية
6- الاختبارات
7- تقويم الأدلة
8- إصدار
إن حجم الاختبارات الأساسية يتناسب عكساً مع درجة كفاية الرقابة الداخلية

6-إصدار شيكات للبائعين فقط بعد استلام الفواتير المصدقة المرفقة بأوامر الشراء وتقارير الاستلام.

7-موازنة دفتر الأستاذ المساعد مع حسابات الرقابة في مدد زمنية منتظمة، وإعداد قوائم بريدية شهرياً للعملاء.

8-إعداد القوائم المالية المقارنة شهرياً في تفصيل كاف للكشف عن التباينات الهامة في أي بند من بنود الدخل أو الإنفاق.

إن الالتزام بممارسات قواعد الرقابة الأساسية يقلص خطر الوقوع في أخطاء جوهرية، أو مرور أية اختلاسات جوهرية دون اكتشاف. وإذا كان حجم العمل يسمح بفصل الواجبات بين إدارة الأموال والمحاسبة عنها فإن ذلك يشكل أساساً رقابياً هاماً.

Damascus University

أسئلة حول الوحدة التعليمية السابعة

1 ــ ما هو المقصود بالرقابة الداخلية.

2 ــ ناقش الهدف الرئيسي من وجود الرقابة الداخلية.

3 ــ ميز بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

4 ــ بين مدى مسؤولية المراجع حول تصميم الرقابة الداخلية.

5 ــ تشتمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية، وجميع الطرق والوسائل التي وضعتها المنشأة لحماية أصولها،....

والمطلوب:

1- ما الهدف من دراسة المراجع للرقابة الداخلية وتقويمها.

2- ما أهداف التقويم المبدئي للرقابة الداخلية.

3- كيف يمكن توثيق المعلومات التي حصل عليها المراجع والخاصة بالرقابة الداخلية.

6 ــ تعد المراجعة الداخلية جزءاً مهماً في الرقابة الداخلية للمنشأة.

والمطلوب:

1- اذكر أهداف المراجعة الداخلية.

2- ما هي المعايير التي يجب على المراجع الخارجي أن يدرسها قبل الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية.

7 ــ توافر خرائط التدفق وسائل ملائمة لوصف الإجراءات المحاسبية:

والمطلوب:

آ- بين المبادئ الواجب اتباعها في إعداد مثل هذه الخرائط، وكذلك حدود المعلومات التي يمكن أن توضح بوساطتها.

ب- اذكر مزايا استخدام مثل هذه الخرائط.

8 ــ في الشركات الكبيرة لابد من وجود نظام للرقابة الداخلية، أما في الشركات الصغيرة، أو المنشآت الفردية فإن وجود نظام كهذا يمكن أن يتسبب في حدوث مشكلات كثيرة بخاصة إذا كانت الشركة في حالة توسع.

والمطلوب:

ناقش المشكلات التي تترتب على وجود نظام جيد للرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة، ثم بين ما يمكن أن يقوم به المراجع فيها من أجل تطوير الرقابات فيها.

9 ـ شركة السلام للصناعة تقوم بالتصنيع منذ 20 عاماً حيث تطورت من مشروع صغير جداً إلى شركة متوسطة الحجم مقسمة إلى عدد من الأقسام. وقد بقيت بعض الإجراءات التي كانت مستعملة منذ نشأة الشركة بالتطبيق العملي حتى الآن. وقد قامت مؤخراً ببرمجة محاسبة الرواتب و الأجور لديها على الحاسوب.

وتعمل الرواتب والأجور ضمن الآلية التالية: يأخذ كل عامل كرت عمله أو بطاقة عملة الأسبوعية صباح يوم السبت و يكتب عليها اسمه ورقمه. وتبقى هذه البطاقة الفارغة في مدخل المصنع، ويكتب العامل على هذه البطاقة وقت دخوله وخروجه يومياً. وفي يوم السبت التالي يجمع مشرف العمال بطاقات العمل المنجزة عن الأسبوع الماضي ويرسلها إلى قسم تشغيل البيانات.

وتستعمل البطاقات لإعداد ملف الأجور، هذا الملف يستخدم لتحديث الملف الأساسي الذي يحفظ على شريط ممغنط مرتباً بحسب أرقام العاملين. وبعد تحديث الملف وضبطه وإعداده، تكتب الشيكات من قبل الحاسوب على حساب شيكات نظامي وتختم عن طريق خاتم توقيع يخص المسؤول المالي.

وترسل الشيكات إلى مشرف العمال الذي يوزعها على العاملين الذين يجتمع بهم لاحقاً إذا كانوا غائبين. ويقدم مشرف العمال المعلومات المستجدة المتعلقة بالعاملين الجدد ومعدلات أجورهم إلى قسم الحاسوب ويملأ العمال بطاقة عمل زمنية عند قيامهم بأي عمل فردي في أي يوم.

حيث تجمع هذه البطاقات وترسل إلى محاسبة التكاليف حيث تستخدم من أجل إعداد تحليل التكاليف. وإن تحليلاً أعمق للرواتب و الأجور كشف عن النقاط التالية:

أ- إن أجر العامل الإجمالي لا يزيد على 300 أسبوعياً.

ب- لا تزيد الزيادة الساعية على 55 لكل ساعة لعمال المصنع.

جـ- لا يسمح بأكثر من 20 ساعة عمل إضافي في كل أسبوع.

د- يشغل المعمل 150 عاملاً في عشرة أقسام.

وهناك ارتباكات في عملية الرواتب والأجور وبخاصة منذ برمجة الرواتب والأجور على الحاسوب. ويبين مشرفو العمال في تقاريرهم الأسبوعية تباطؤ العمال، وغيابهم والوقت الضائع، بحيث يمكنهم تحديد الوقت المنتج والوقت الضائع وأسباب الوقت الضائع. وأن الأخطاء و عدم التجانس المبينة فيما يلي ظهرت في الفترة الأخيرة:

1- إن شيكاً دفع إلى أحد العمال أعد بشكل خاطئ لأنه ملأ رقمين في بطاقته عند كتابة رقمه.

2- صدر شيك لأحد العمال بمبلغ 1.531.80 عوضاً عن 153.80.

3- لم يصدر شيك لأحد العاملين ولم يكشف ذلك إلا عند توزيع الشيكات.

4- تم تلف الملف الأساسي المتعلق بالأجور بسبب خطأ في نقل المعلومات.

5- تلقى أحد العاملين شيكاً بأكثر من القيمة الحقيقية وذلك بسبب استخدام رقم 84 بدلاً من 48 عند حساب سعر ساعة العمل.

6- إن الملف المحدث لم يتضمن معلومات أساسية كانت موجودة في الملف السابق.

7- لدى تشغيل البيانات الخاصة بالترقيات الاستثنائية على الحاسوب قام مشغل الحاسوب بتسجيل زيادة لأحد أصدقائه، وقد اكتشف ذلك عن طريق المصادفة من قبل مشغل آخر.

المطلوب:

أ- بيان نقاط ضعف الرقابة الداخلية.

ب- اقتراح التوصيات الضرورية المتعلقة بنقاط الضعف.

10 ـ تشتري شركة السهم لكاميرات التصوير المساهمة أجزاء لتجميعها في عملية التصنيع، وتشتري شركة السهم عدسات الكاميرا وكميات كبيرة من اللوحات المعدنية واللوالب عن طريق أوامر الشراء والفواتير التي تعد على أساس العدد بالنسبة للوالب والعدسات وعلى أساس الوزن بالنسبة للوحات المعدنية. إن كاتب

الاستلام مسؤول عن توثيق النوعية والكمية من السلع المستلمة. وإن مراجعة نظام الرقابة الداخلية تبين الإجراءات التالية:

1- إن تقارير أوامر الشراء المعتمدة أصولاً، المرقمة سلفاً مصنفة بحسب التسلسل. وإن صورة أمر الشراء التي ترسل إلى كاتب الاستلام هي نسخة طبق الأصل عن النسخة المرسلة إلى البائع. وتسجل السلع المستلمة على نسخة أمر الشراء من قبل كاتب الاستلام.

2- تستلم الشركات اللوحات المعدنية عن طريق القطار. الذي يزن اللوحات بشكل مستقل ويقرر عن الوزن وتاريخ الاستلام على وثيقة الشحن التي ترفق مع الاستلام. ويقوم كاتب الاستلام بضبط الوزن عن طريق مقارنته بين بولصة الشحن وأمر الشراء.

3- يقوم كاتب الاستلام بفتح علب الكرتون المتعلقة باللوالب المعبأة داخلها، ويتحرى عن وزن محتويات هذه العلب. ويحول الوزن إلى عدد الوحدات عن طريق المعدل المعروف للعلاقة بين وزن كل لولب من قياس معين. ويقارن كاتب الاستلام العدد الموجود في أمر الشراء مع العدد الذي استنتجه من الوزن.

4- تغلف كل عدسة كاميرا بعلبة كرتون معقوفة مميزة. وتعد هذه العلب عند استلامها من قبل كاتب الاستلام ويضبط عددها مع العدد الوارد في أوامر الشراء.

والمطلوب:

آ- اشرح لماذا تعد إجراءات الرقابة الداخلية كما تطبق على الحالات الفردية المتعلقة باستلام التقارير واستلام اللوحات المعدنية واللوالب والعدسات كافية أو غير كافية. دون مناقشة التوصيات المتعلقة بالتحسين.

ب- ما هو الضرر الذي يصيب القوائم المالية نتيجة الثغرات الموجودة في الرقابة الداخلية و كيف يمكن أن يحدث.

11 ــ تكلم باختصار عن مكونات الرقابة الداخلية.

12 ــ كيف يحصل المراجع على فهم الرقابة الداخلية.

13 ــ اذكر إجراءات (خطوات) دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.

14 ــ ما هي العلاقة بين المكونات الخمس للرقابة الداخلية.

15 ــ ماذا يقصد ببيئة الرقابة؟ وما هي العوامل التي ينبغي على المراجع أن يقومها حتى يفهم بيئة الرقابة.

16 ــ اذكر المجالات المتعلقة بأنشطة الرقابة مع إعطاء مثال عن كل مجال يتعلق بإحدى الدورات.

17 ــ فيما يلي أسئلة عن الرقابة الداخلية. اختر الإجابة الأفضل:

أ ــ ما هو غرض المراجع من التوصل إلى معرفة الرقابة الداخلية وفهمها:

1- الإذعان لمتطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

2- التوصل لمقياس عن التأكد من كفاءة الإدارة.

3- الحفاظ على الاستقلال الذهني خلال عملية المراجعة.

4- تحديد طبيعة المهام التالية في عملية المراجعة وتوقيتها ومداها.

ب ــ بوجه عام، يمكن أن يعرف وجه القصور الجوهري في الرقابة الداخلية على أنه الحالة التي لن يتم فيها اكتشاف الأخطاء أو المخالفات الجوهرية في الفترة الزمنية المناسبة بواسطة:

1- المراجع خلال قيامه بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.

2- مراقب النفقات عند تسوية الحسابات في دفتر الأستاذ العام.

3- الموظفين خلال قيامهم بأداء العمل العادي المسند إليهم.

4- المدير المالي عند قيامه بفحص القوائم المالية.

جـ ــ يطالب المراجع الذي يدرك وجود الظروف التي يمكن التقرير عنها بتوصيل ذلك إلى:

1- لجنة المراجعة.

2- الأفراد الرئيسين في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.

3 ــ الهيئة العامة للمساهمين.

4 ــ أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين.

د ــ يتمثل الهدف الرئيسي من تقدير خطر الرقابة في مساعدة المراجع على تقويم:

1- العوامل التي تثير الشكوك حول قابلية القوائم المالية للمراجعة.

2- مدى فعالية تنفيذ الرقابة الداخلية.

3- خطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

4- إمكانية تخفيض طبيعة و مدى الاختبارات الجوهرية.

هـ ــ يقوم المراجع باستخدام خطر الرقابة المقدر في:

1 ــ تقويم مدى فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.

2 ــ التعرف على العمليات المالية وأرصدة الحسابات التي يكون فيها الخطر الطبيعي عند الحد الأقصى.

3 ــ تحديد المستوى المقبول من خطر الاكتشاف الذي يتعلق بمزاعم الإدارة حول القوائم المالية.

4 ــ توضيح ما إذا كانت حدود الأهمية النسبية الخاصة بالتخطيط و التقويم قد تم التوصل إليها لتعبر بشكل كاف عن مستوى مرتفع.

و ــ حين تقويم الرقابة الداخلية، تكون الخطوة الأولى هي إعداد قائمة استبانة أو خريطة تدفق سير العمليات، والخطوة التالية:

1- تحديد نطاق المراجعة اللازم لإصدار تقرير المراجعة.

2- تجميع قرائن كافية لتحديد ما إذا كانت بنية الرقابة الداخلية تعمل كما هو موصوف لها.

3- كتابة تقرير تقويم الرقابة الداخلية.

4- تكوين حكم نهائي حول فعالية الرقابة الداخلية.

ز ــ أفضل طريقة موضوعية لتحديد الصورة الفعلية التي تعمل بها الرقابة الداخلية هي:

1- استبانة خريطة تدفق وإعدادها.

2- مراجعة أوراق العمل للسنة السابقة لوصف التعديلات التي جرت في بنية الرقابة الداخلية.

3- اختيار بعض العناصر (العمليات) التي تمت معالجتها بواسطة الرقابة الداخلية وتحديد ما إذا كانت تنطوي على أخطاء أو خروج عن الالتزام بالرقابة الداخلية.

4- القيام باختبارات واسعة لأرصدة الحسابات مبنيـــة علـــى تقـــويم المراجع لقوة الرقابة الداخلية.

ح ــ أي مما يلي يمثل الغرض من إعداد قائمة استبانة للرقابة الداخلية:

1- اختبارات العمليات والأرصدة.

2- اختبارات المطابقة.

3- الاختبارات التحليلية للأرصدة.

4- الحصول على فهم ومعلومات حول الرقابة الداخلية.

ط ــ بعد قيام المراجع بدراسة وتقويم الرقابة الداخلية توصل إلى اقتناع بأن الرقابة الداخلية فعالة وتعمل كما هو مرسوم، في مثل هذه الحالة فإنه من المتوقع أن يقوم المراجع بـــ:

1)- عدم إجراء اختبارات التحقق.

2)- عدم زيادة مدى اختبارات التحقق الذي حدده مسبقاً.

3) - توسيع مدى الإجراءات التحليلية المحدد مـــسبقاً فـــي برنـــامج المراجعة.

4) ــ أداء اختبارات الالتزام إلى المدى المحدد مسبقاً فـــي برنـــامج المراجعة.

ي ــ أفضل ما يمكن أن توصف به المراجعة الداخلية هو:

1)- أنها وظيفة أساسية.

2)- أنها وظيفة رقابية مهمتها التأكد من الالتزام بالإجراءات الموضوعة.

3)- أنها نشاط مهمته الأساسية اكتشاف التلاعب.

4)-أنها إحدى مقومات الرقابة الداخلية.

ك ــ تصمم الجوانب المحاسبية للرقابة الداخلية بحيث تتـــضمن إجـــراءات تكفـــل الاطمئنان إلى:

1)- أداء الموظفين لواجباتهم بدرجة عالية من الأمانة والنـــزاهة.

2)- تنفيذ العمليات حسبما رخصت بها الإدارة.

3)- معقولية عملية اتخاذ قرارات الإدارة باعتماد العمليات.

4)- ضمان الإجراءات الرقابية لعدم حدوث تضارب بين الموظفين على واجباتهم.

ل ــ خلال أي خطوة من خطوات اختبارات المراجعة يكون إعداد خرائط التدفق أكثر ملاءمة:

1)- فحص الرقابة الداخلية.

2)- اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية.

3)- تقويم بيئة الرقابة.

4)- الفحص التحليلي للعمليات.

Damascus University

الوحدة التعليمية الثامنة:
الأهداف التعليمية

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- مفهوم الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية.
- مراجعة الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية.
- خطوات مراجعة الرقابة الداخلية في القوائم المالية.

Damascus University

(PCAOB)[1] أعفت المراجع من هذا الرأي، وأكد المعيار (2) الصادر عن هذا المجلس AS2 الذي يطلب من يقوم المراجع بإعداد تقرير حول فعالية الرقابة الداخلية معتمداً على التقييم الذي به بنفسه في الشركات العامة المسجلة بالبورصة. على أن تحدد مسؤولية المراجع عند هذا التقويم في الفترة التي تم التقويم على أساسها وليس على أساس السنة المالية بكاملها. وقد ألقى القانون المذكور على إدارة الشركة تحت المراجعة المسؤوليات التالية:

آ ــ قبول المسؤولية الكاملة عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية للشركة (الشخصية المعنوية) تحت المراجعة.

ب ــ تقييم فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية في تلك الشخصية المعنوية عن طريق استخدام معايير رقابية مناسبة.

ج ــ تدعيم تقويمها بالأدلة الكافية.

د ــ تقديم تقويماً مكتوباً حول فعالية الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية بتاريخ قريب من نهاية السنة المالية.

وقد بين AS2 أن على المراجع أن ينجز مراجعة متكاملة للرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية والقوائم المالية، لأن كل نوع من هذين النوعين يمد المراجع بمعلومات ذات علاقة بنتائج المراجعة في النوع الآخر (مدخل القوائم المالية، ومدخل التقارير المالية). كما بين المعيار الثاني AS2 أن كلا المدخلين يفيدان بعضهما البعض لكن أهدافهما مختلفة.

إذ أن هدف المراجع عند مراجعة الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية هو إعداد تقرير حول فعالية الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية، بينما الهدف عند مراجعة القوائم المالية هو التعبير عن رأي حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

ومن أجل التعبير عن الرأي بفعالية الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية، على المراجع أن يخطط المراجعة وينجزها بهدف الحصول على تأكيد معقول، بأن الشخصية المعنوية تحتفظ برقابة داخلية فعالة من خلال التقارير المالية، وأن التأكيد المعقول يتضمن مستوى عال من التأكيد لكنه ليس تأكيداً مطلق.

---

[1] Puclic Companies Accounting Oversight Board

1ـ تعريف الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية:

يمكن تعريف الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية، على أنها: عملية تصميم من قبل المدير التنفيذي في الشخصية المعنوية (الشركة) والمسؤولين الأساسيين في الإدارة المالية، أو تصمم تحت إشرافهم، أو إشراف الأشخاص الذين يقومون بأعمال أو وظائف مماثلة، وتتأثر بأعضاء مجلس الإدارة، وأعضاء الإدارة العليا، أو من ماثلهم، لتقديم تأكيد منطقي يتعلق بمصداقية التقارير المالية وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية وتتضمن تلك السياسات والإجراءات التي:

آ ـ تتعلق بالمحافظة على السجلات بحسب التفصيل المنطقي، والدقة لإعداد التقارير المالية بما يمثل العمليات المالية، وتحريك أصول الشركة بعدالة.

ب ـ تقدم تأكيداً معقولاً بأن العمليات قد سجلت بما يسمح بإعداد القوائم المالية بحسب معايير المحاسبة الدولية، وأن مقبوضات الشركة ومدفوعاتها قد تمت بما يتفق مع صلاحيات إدارة الشركة ومديريها.

ج ـ تقديم تأكيداً معقولاً بمنع الحيازة غير المستندة إلى الشرعية، أو استعمال أصول الشركة أو التخلي عنها بما يترك آثاراً على القوائم المالية.

إن هذا التعريف الذي قدمه **PCAOB** جعل مسؤولي الإدارة المالية مثل (**CFO** و **CEO**) مسؤولين عن الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية وعن إعداد القوائم المالية، كما أنها مسؤولية مجلس الإدارة وإدارة الشركة في تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة.

إن ضعف الرقابة يوجد، عندما لا يسمح تصميم أو تشغيل الرقابة للإدارة أو الموظفين، خلال الانجاز المعتاد لوظائفهم المصممة، لمنع التضليل في الوقت المناسب أو الحماية منه. وتوجد ضعف كفاءة التصميم الموجودة عندها (1) تحذف الرقابة الضرورية لمواجهة هدف رقابي معين أو (2) أن الرقابة الموجودة لن تصمم بالشكل الملائم بحيث أن تشغيل العمليات وفق تصميمها لا يحقق الأغراض الرقابية في جميع الأحوال.

فليست نقاط ضعف الرقابة على نفس المستوى من الخطورة، ويتمثل الضعف الهام في قابلية الوحدة المحاسبية الخاضعة للمراجعة لأن تكون قوائمها المالية لا تعرض بعدالة

مركزها المالي أو نتائج عملياتها نتيجة عجم توفر المقومات الرقابية اللازمة للموازنة بين السلطة والمسؤولية أو توفر أسباب أخرى لجعل عملية التسجيل أو حماية السجلات أو إعداد التقارير المالية القابلة للتصديق معرضة لعبث أو إساءة الاستعمال، ويعد ضعف الرقابة مادياً أو نسبياً إذا كان احتمال التضليل في القوائم أو التقارير المرحلية كبيراً (AS2-10).

وقد بين المعيار (5) الصادر عن مجلس الرقابة على الشركات العامة في الولايات المتحدة (AS5 PCOAB) أن مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية تكمل مراجعة القوائم المالية، وإن هذا المدخل يقدم تأكيداً معقولاً يتعلق بمصداقية التقارير المالية وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية، وإن وجود نقطة ضعف أو أخرى، فهذا يدل على أن الرقابة الداخلية التي تطبقها الشركة على تقاريرها المالية لا تعد فعالة.

وأضاف AS5 بأن هدف المراجع من مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية هو إصدار تقرير حول فعالية رقابة الشركة على تقاريرها المالية في الفترة التي تمت فيها مراجعة هذه الرقابة، وإن وجود ضعف بفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية لا يعني بالضرورة التضليل في القوائم المالية.

ولا شك بأن تقويم خطر الرقابة الداخلية على التقارير المالية بأنه بسيط يؤدي بالضرورة إلى إنجاز مراجعة القوائم المالية بمجهود أقل وهذا ما يرفع كفاءة المراجعة على القوائم المالية من خلال تخفيض الإجراءات الجوهرية.

وهكذا نجد أن مراجعة القوائم المالية لا تستغني كلياً عن المدخل الجوهري الذي يرتكز على عناصر القوائم المالية وبخاصة الميزانية العمومية من خلال ما تتضمنه من أصول وحقوق والتزامات يمكن التحقق منها نسبياً عن طريق المدخل الجوهري، الذي كان يعتمد أساساً على تقويم الرقابة الداخلية لأغراض تحديد حجم وطبيعة الإجراءات الجوهرية. ولما كانت مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية أكثر عمقاً وشمولاً من التقويم المهني المعتاد للرقابة الداخلية، فإن هذا التقويم يقدم أساساً أكثر قوة من التقويم المهني المعتاد للرقابة الداخلية.

2ـ مراجعة الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية:

إن الهدف العام لمراجعة الرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية، هو الحصول على أدلة مؤهلة حول تصميم وتشغيل الرقابة على قضايا القوائم المالية ذات العلاقة بالحسابات ذات الأهمية والإفصاح في القوائم المالية. ولابد للمراجع من تخطيط وإنجاز المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن نقاط الضعف ذات الأهمية المادية محددة. وإن عملية التخطيط هذه تحتاج إلى إشراف فعال على الأشخاص الذين يساعدون المراجع في إنجازه لهذه المهمة.

وتستهدف مرحلة التخطيط إلى التعرف على رقابة الشركة على التقارير المالية خلال فترة الارتباط، وترتبط هذه العملية على الظروف في ظل الأهمية النسبية، وهذا يقتضي من المراجع التعرف على الظروف التي تواجه الصناعة التي يعمل فيها العميل من خلال التقارير المالية المرتبطة بالشركات العاملة في هذه الصناعة والظروف الاقتصادية التي تحيط بتلك الصناعة، وحجم المنافسين على المستوى، المحلي والدولي ومدى اعتماد الشركة تحت المراجعة على التصدير في مبيعاتها ومستوى تغطيتها للسوق المحلي، بالإضافة إلى معرفة القوانين والأنظمة المتعلقة بنشاط الشركة ولا سيما الرسوم الجمركية على السلع المنافسة والرسوم الجمركية على المواد الأولية والمساعدة في حال الاستيراد، ومدى قدرة منتجات الشركة على المنافسة مع الشركات الدولية الأخرى، وفي حال شعور المراجع بأن الشركة تواجه منافسة شديدة عليه أن يطلع على الإجراءات التي اتخذتها الشركة أو تفكر في اتخاذها لدرء هذا الخطر، ولا يقل عن ذلك أهمية معرفة الأعبار التكنولوجية التي تتحملها الشركة تحت المراجعة ومدى كفاءة منتجاتها والقيادات الإدارية التي تعمل فيها ومدى قدرتها على مواكبة التطور في عصر يعم فيه التطور والتغير بمستوى لم تشهده البشرية من قبل، وهل شهدت الشركة أي تغيرات خلال فترة الارتباط؟ وما هي أسبابها، وما هي الأهداف المتوقعة من خلال هذه التغيرات، وهل انعكست هذه التغيرات على مستوى التقارير المالية التي تقوم الشركة بإعدادها؟.

وإن إدراك المراجع لمثل هذه القضايا التي تحيط بعمل الشركة من النواحي الاقتصادية والتكنولوجية يحتاج من المراجع أن يطلع على سياسات الشركة والقرارات

المتخذة في هذا الشأن ليس على مستوى إجراءات رقابية تفصيلية بل على مستوى الشخصية المعنوية (الشركة تحت المراجعة) ككل.

وإن معرفة ذلك تحتاج إلى الاطلاع على آراء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وما تم الاطلاع عليه من قبل لجنة المراجعة أو المراجعة الداخلية، ويمكن تقويم هذه الآراء من خلال المناقشات الشفهية أو الإطلاع على المحاضر المكتوبة والقرارات المتخذة في مستوى الإدارة العليا وهذا يحتاج إلى تبني مدخل أعلى ــ أدنى.

2ــ1ــ مدخل أعلى ــ أدنى:

لم يحدد المدخل المهني من خلال معايير المراجعة الدولية، أو معايير المراجعة **GAAS** الأمريكية، إذا ما كان تقويم الرقابة الداخلية بهدف تحديد حجم وطبيعة الإجراءات الجوهرية، يتم من أدنى إلى أعلى أم من أعلى إلى أدنى بل إنه أميل لتبني مدخل أدنى أعلى من خلال مدخل المعاينة الذي يعد أساساً لا بد منه لاختيار العينات ثم اختبارها، هذا المدخل الذي لا يميز في جوهره بين العمليات المالية أو القضايا الداخلة في القوائم المالية، بل يعتبرها تتمتع بفرص متكافئة للدخول في العينات الإحصائية، إلا أن مدخل الرقابة الداخلية على التقارير المالية كان واضحاً في تبني مدخل أعلى درجة ــ أدنى. مما يجعل تقويم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة تحت المراجعة خطوة أساسية تتم في مرحلة التخطيط قبل البدء بالإجراءات التفصيلية.

إذ يبدأ مدخل أعلى ــ أدنى من مستوى القوائم المالية مع فهم المراجع للمخاطر الكلية على المشروع متمثلاً بالرقابة الداخلية على التقارير المالية، بادئاً من القوائم المالية التي تمثل المشروع ككل ومدى تعرض مركزه المالي للتهديد أو أرباحاً للتدهور أو سيولته للعجز بالإضافة للمخاطر والسياسات التي لم تنعكس على القوائم المالية بعد، ثم يبدأ بالنزول إلى مستوى الحسابات والأرصدة الإجمالية والإفصاحات التي لم تنعكس على القوائم في القوائم المالية أو الافصاحات أو التقارير المالية المرحلية، أو أي تقارير مالية تعدها المنشأة قيد المراجعة خلال مرحلة الارتباط.

وقد تمثل تقارير التراجع الداخلي أو لجنة المراجعة أو مخاطر مجلس الإدارة قصورة عن الرقابة التي تقوم بها الإدارة لدرء المخاطر التي يتعرض لها المشروع، مما

يساعد المراجع على وضع خطته لتقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية بشكل أكثر تفصيلاً.

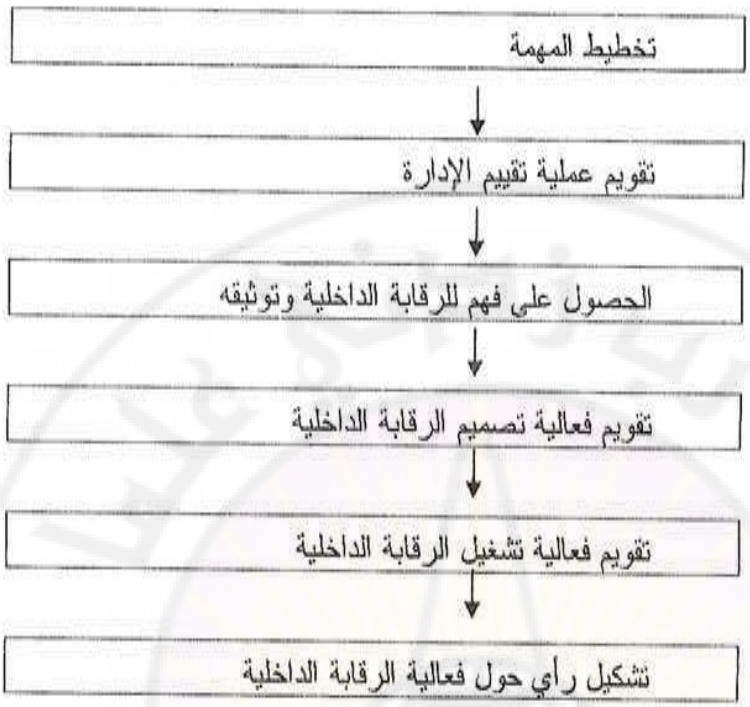
ويقتضي مدخل أعلى – أدنى إعطاء أهمية كبيرة للبيئة الرقابية وما تتضمنه من شفافية تعكس تبن للمعايير الأخلاقية التي تؤثر في ممارسة العمليات والأنشطة داخل الوحدة المعنوية وتترك آثارها على احتمال منع التضليل أو الوقاية منه على أساس زمني، ويترك تقويم المراجع للبيئة الرقابية آثاراً واضحة على نماذج رقابية أخرى يختارها المراجع للبيئة الرقابية آثاراً واضحة على نماذج رقابية أخرى يختارها المراجع في سبيل إنهاء مهمته كما يترك آثاراً على طبيعة ومدى توقيت الرقابة من خلال النماذج الأخرى.

إن مدخل أعلى – أدنى يؤدي إلى التركيز على تجاوزات الإدارة العليا وانعكاساتها على عمليات الإدارات الوسطى والدنيا، وهو ما يؤدي إلى تخفيض اختبارات المستويات الدنيا وتركيزها في نقاط أكثر تحديداً، دون أن يؤمن ذلك الحماية والوقاية من المخاطر المحتملة بشكل كلي، أما إذا تمت الرقابة على المستويات العليا بكفاية فقد يؤدي ذلك إلى إلغاء الكثير من الإجراءات الرقابية الإضافية (PCAOB-As5-23)

2-2- خطوات مراجعة الرقابة الداخلية على القوائم المالية:

إن الهدف الإجمالي من مراجعة الرقابة الداخلية على القوائم المالية هو الحصول على أدلة مؤهلة حول تصميم وتشغيل نماذج الرقابة على القضايا ذات العلاقة بالقوائم المالية بفعالية. وينفذ المراجع هذه الخطوات عن طريق التخطيط والإنجاز بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن الثغرات التي تبين وجودها فيما يتعلق بالضعف الجوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية قد تم تحديدها.

ويمكن عرض الخطوات التالية التي يجب على المراجع إنجازها لإنجاز تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية:



آ ــ تخطيط العملية (الارتباط):

إن عملية تخطيطمراجعة الرقابة الداخلية على عملية التقارير المالية مشابهة لتخطيط مراجعة القوائم المالية، ولما كانت نتائج هاتين النوعين من المراجعة مرتبطتان ببعضهما البعض، فإن عملية التخطيط يجب أن تكون متكاملة، ولعل العوامل التالية تؤدي دوراً في سلوك المراجع أثناء مرحلة التخطيط:

ــ المعرفة في الرقابة الداخلية للشركة على عملية التقارير المالية خلال الفترة.

ــ المسائل التي تواجه الصناعة التي تعمل الشركة فيها، كممارسة التقارير المالية والظروف الاقتصادية، والقوانين والأنظمة والتغيرات التكنولوجية.

ــ مسائل ذات علاقة بعمل الشركة، بما في ذلك هيكلها التنظيمي، صفات عملياتها وهيكل رأسمالها،وطرق التوزيع.

ــ مدى التغيرات الحديثة في الشركة، التي أصابت العمليات، أو أصابت الرقابة الداخلية على عمليات التقارير المالية **Financial Reporting**.

ـ العمليات التي قامت بها الإدارة في مجال تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ـ الأحكام الأولية حول، الأهمية النسبية، الخطر، والعوامل الأخرى ذات الأثر على نقاط الضعف الجوهرية.

ـ نقاط ضعف الرقابة التي وصلت إلى لجنة المراجعة أو الإدارة.

ـ المسائل التشريعية والتنظيمية التي تدركها إدارة الشركة.

ـ نوع ومدى الأدلة المتاحة.

ـ عدد مواقع المشروع ووحداته (**AS2-39**).

ب ـ تقويم عملية تقييم الإدارة:

على المراجع أن يقوم عملية تقييم الإدارة لفعالية الشخصية المعنوية في الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ولاسيّما تحديد أنواع الرقابة التي يجب اختبارها بما في ذلك الرقابة على كافة القضايا ذات العلاقة بالحسابات ذات الأهمية والإفصاح عنها، واحتمالات فشل الرقابة المتبعة والتضليل الناجم عن ذلك الفشل في القوائم المالية، وتقويم التصميم والتشغيل، بالإضافة إلى كفاءة الرقابة ومدى كفاءة الإجراءات المتبعة.

ج ـ فهم الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

وتشمل عملية الفهم هذه إجراءات يقوم بها المراجع للحصول على فهم ليصمم إجراءات رقابية محددة بما في ذلك الاستقصاء الذي يوجه لمستويات إدارية معينة، أو مشرفين أو موظفين بالإضافة إلى التحري في مستندات الشركة، وملاحظة تطبيقات رقابية معينة، وتقصي آثار العمليات من خلال نظام المعلومات ومن الأمثلة على الرقابة المتبعة في الشركة والتي تشكل نقاط الارتكاز لفهم المراجع للرقابة الداخلية على التقارير المالية:

ـ الرقابة على البيئة الرقابية (**ton al the top**)، وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات، وبرامج الإدارة للسلوك الأخلاقي ومنع الغش، التي توزع على المواقع والوحدات التنظيمية.

ـ عملية الإدارة في تقويم الخطر.

ـ مركزية العمليات والرقابة.

ـ الرقابة بغرض الرقابة على نماذج رقابية أخرى، بما في ذلك المراجعة الداخلية.

ـ الرقابة على نتائج العمليات والقرارات.

ـ عمليات إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة.

ـ سياسة تصديق مجلس الإدارة.

وتتضمن فهم الرقابة الداخلية على التقارير المالية ضرورة استيعاب المقومات التالية:

ج ـ 1ـ الرقابة على مستوى الشركة:

والذي يتضمن تأثيراً شاملاً على المعايير الرقابية المعتمدة داخل الشركة (COSO) كالرقابة العامة على تطوير أنظمة المعلومات IT، تغيير الأنظمة، الاتصال بالبيانات، فإذا كانت الرقابة العامة على IT فإن الرقابة المحددة على النماذج الأخرى تصبح ضعيفة الفائدة، كما أن التجربة تشير إلى أن الكثير من عمليات الغش التي تتم عن طريق تجاوزات الإدارة العليا.

وعلى ذلك فإن الرقابة على مستوى الشركة (الشخصية المعنوية) ككل يستحسن أن تتم قبل تقييم النماذج الرقابية الأخرى.

ج ـ 2ـ فعالية لجنة المراجعة:

إن لجنة المراجعة تلعب دوراً هاماً في البيئة الرقابية، وفي تدعيم مستوى الرقابة في الهيكل التنظيمي للشركة ككل، لذا فإن فعالية هدف اللجنة تساهم في تحسين الصيغة العامة على مستوى الإدارة العليا، ويمكن للمراجع تقويم فعالية هذه اللجنة من خلال جلسات مجلس الإدارة الذي تقدم تقارير هذه اللجنة إليه، مع أن مثل هذا التقويم الذي يجريه المراجع لا يخلو من بعض المخاطرة طالما أن لجنة المراجعة ذاتها تتولى تقويم المراجع (الخارجي) بهدف تجديد تكليفه للعام القادم.

ولا شك أن تقويم المراجع للجنة المراجعة يرتكز على مقومات استقلال هذه اللجنة عن الإدارة (أي الإدارة التنفيذية التي يترأسها المدير العام) وهل يتداخل عمل هذه اللجنة مع مسؤوليات الإدارة المختلفة، وهل تدل جلسات مجلس الإدارة على دور فعال لهذه اللجنة، وهل ثمة تداخل بين عمل هذه اللجنة وبين عمل إدارة المراجعة الداخلية، التي تهتم

بأمور يومية وتفصيلية في عمليات المشروع وأنشطته وتعمل بإشراف المدير العام في كثير من الحالات. فإذا خلص المراجع إلى أن فعالية لجنة المراجعة ضعيفة فإن هذا سيترك أثراً على إجراءاته الأخرى.

ج –3– تحديد حسابات ذات مغزى:

إن نتيجة فهم المراجع للرقابة الداخلية تتمخض عن تحديد حسابات معينة، لها طبيعة معينة، وتتجمع فيها عوامل معينة، وشكوك تتكون في ذهن المراجع خلال فهمه للرقابة الداخلية على التقارير المالية، وخاصة احتمالات الغش أو الأخطاء في هذا الحساب أو ذاك، مع أخذ عناصر المادية (الأهمية النسبية) كحجم الحساب وطبيعته، وتجانس العمليات التي يتضمنها الحساب، واحتمال نشوء مسؤوليات عرضية ترتبط بهذا الحساب من خلال ارتباطها بالأنشطة المتعلقة به، أو التي تكون قد طرأت على هذا الحساب عن الفترات الماضية (**As2-65**).

ويمكن اعتبار الحساب ذا مغزى إذا كان من المرجح بأن هذا الحساب يتضمن بشكله المنعزل أو من خلال ارتباطه مع حسابات أخرى تضليلاً محتملاً في القوائم المالية ويمكن لهذا التضليل أن يستند إلى مقومات كمية أو نوعية، فإن حساب الأصل الثابت على سبيل المثال وإن كانت قيمته كبيرة، فإن قلة العمليات المحاسبية التي تطرأ عليه خلال الفترة المحاسبية وضعف الخطر الملازم المرتبط به يجعله ليس مهماً بالنسبة لمراجعة القوائم المالية. وعلى ذلك فإن أخذ ظروف مثل هذا الحساب بالاعتبار يمكن أن تدفع المراجع لأن يقرر إنجاز بعض الإجراءات الجوهرية على رصيد الحساب المذكور، إذا كانت مراجعته تتعلق بالقوائم المالية لشركات غير مسجلة في البورصة، أما في مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وإن قيمة هذا الحساب الكبيرة قد تجعله ذات مغزى.

وكذلك فإن حسابات الثقة في بعض منظمات التمويل ليس لها أهمية من خلال مدخل مراجعة القوائم المالية، لكنها تنطوي على أهمية كبيرة من خلال مدخل مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، إذ أن مثل هذه الحسابات لا تظهر في الأغلب في ميزانية هذه المنظمات ولا تشكل الأتعاب التي تتقاضاها هذه المنظمات إيرادات كبيرة، أما

من خلال الرقابة الداخلية على لتقارير المالية، فإن مثل هذه الحسابات قد تمثل مسؤوليات عرضية كبيرة إذا فشلت المنظمة أو الجمعية في حمايته بالشكل الأمثل.

ج ـ4ـ تحديد القضايا ذات العلاقة في القوائم المالية:

فمن أجل كل حساب ذا مغزى، على المراجع تحديد العناصر ذات العلاقة بهذا الحساب في القوائم المالية، وما إذا كانت هذه القضايا قد عرضت في القوائم المالية بعدالة، فمثلاً قد تكون قيمة الحساب ليست ذات مغزى بالنسبة للقيمة الإجمالية للمدنيين، لكنها ذات أهمية فيما يتعلق بحساب المسموحات.

ولا بد للمراجع من أجل تحديد ما إذا كانت قضية من القضايا المنطقية المعروضة في القوائم المالية على اتصال برصيد محاسبي ذي مغزى أو إفصاح له أهمية، عليه أن يقيم طبيعة القضية وحجم العمليات أو البيانات ذات العلاقة، وطبيعة وتعقيد الأنظمة التي تقدم الدعم والرقابة اللازمة لهذه القضية.

ج ـ5ـ تحديد العمليات ذات المغزى:

إذ أن على المراجع أن يحدد العمليات ذات المغزى في كل صنف رئيسي من أصناف العمليات ذات التأثير الفعال على حسابات القوائم المالية، ففي شخصية معنوية (شركة) خاضعة للمراجعة يقوم الزبائن بالتدخل بمبيعات هذه الشركة، إما عن طريق التماس المباشر في محلات البيع بالتجزئة (أو السوبر ماركت)، وإما عن طريق التجارة الإلكترونية. مما يجعل هذين النوعين من المبيعات يشكلان نوعين من الأصناف الرئيسية للعمليات الخاصة بالمبيعات، إذا كان هذان النوعين يمثلان أهمية نسبية (مادية) بالنسبة للقوائم المادية.

ولعل التصنيف الأولي للعمليات يتم من قبل المراجع على أساس تقسيمها إلى عمليات روتينية وعليمات غير روتينية، وتقديرات. إذ أن العمليات الروتينية هي أنشطة مالية مستحقة، كالمبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات والرواتب والأجور، أما العمليات غير الروتينية فهي أنشطة تستحق دورياً كقياس المخزون بناء على الجرد الفعلي أو تحديد مصروفات الاستهلاك، أم العمليات المتعلقة بالتقديرات فهي أنشطة تتناول أحكام الإدارة أو افتراضاتها كتحديد مسموحات الديون المشكوك فيها، أو تحديد احتياطات الضمان أو التقويم من أجل تخفيض القيمة.

وعلى المراجع أن يفهم الإجراءات التي يتم بموجبها تنفيذ العمليات، بما في ذلك تدفق هذه العمليات المطلوبة من أجل، عمليات التحريك، والتسجيل والتقرير عن العمليات وفق الصلاحيات المحددة، ومن أمثلة هذه الأنشطة من أجل عمليات الإيرادات تتضمن التسجيل الأولي، أوامر البيع، تحرير وثائق الشحن، والفواتير، ثم تحديث الملف الرئيسي للمدنيين. وتتضمن إجراءات العمليات اللاحقة، تصحيح العمليات المرفوضة سابقاً، وتصحيح العمليات الخاطئة من خلال قيود التسوية.

ج –6– فهم عملية التقارير المالية في نهاية الفترة:

إن إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة عملية على قدر من الأهمية من خلال علاقتها بالقوائم المالية، إن تقارير نهاية الفترة تتضمن إجراءات تستخدم لإدخال إجمالي العمليات إلى الأستاذ العام، وتسجيل، وإعداد قيود اليومية، والموافقة على ذلك، بالإضافة إلى التسويات المرتدة وغير المرتدة للقوائم المالية والتقارير المرحلية وإعداد مسودة التقارير المرحلية والإفصاحات المتعلقة بها.

إن تقويم المراجع لعملية التقارير المالية بما في ذلك، المدخلات، والإجراءات المنفذة ومخرجات الشركة المستخدمة لإنجاز التقارير المالية السنوية والربعية.

وعلى المراجع أن يأخذ بالاعتبار مستوى تدخل العمل الإلكتروني IT في مقومات العملية، ومن الذي ساهم بها من الإدارة، وعدد المواقع المشمولة، ونماذج قيود التسوية، وطبيعة ومدى الرقابة التي تتم من قبل الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الإدارة ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وإن فهم المراجع لعمليات الشخصية المعنوية (الشركة) في نهاية الفترة وكيف تتداخل مع الشخصيات المعنوية الأخرى، تساعد المراجع لتحديد اختبارات الرقابة ذات العلاقة بخطر القوائم المالية. وفي بعض الحالات نجد شخصيات معنوية تستخدم مئات أو آلاف من صفحات الحاسوب لبناء جسر بين البيانات التفصيلية والقوائم المالية. ومن الواضح أن إدخال العمليات وتحليلها السنوي يزيد من خطر تشغيل البيانات وينعكس على القوائم المالية التي على المراجع أن يشهد بصحتها.

ج – 7– إنجاز عمليات تعقب Performing walkthrough:

أشار المعيار الثاني والمعيار الخامس (AS5وAS2) الصادر عن مجلس الرقابة على الشركات العامة (PCOAB) إلى ضرورة قيام المراجع بإنجاز عملية تعقب

Walkthrough واحدة على الأقل لكل نوع رئيسي من العمليات سنوياً عند إنجاز راجعة الرقابة الداخلية. ومن أجل إنجاز التعقب، يقتضي المراجع أثر عملية من الأساس ومن خلال نظام المعلومات إلى أن تنعكس في التقارير المالية، وإن هذا التعقب يجب أن يُجب العملية الكاملة بدءاً من تنظيم، وإقرار، وتسجيل، وتشغيل، والإفصاح عن العملية الفردية التي يجري تعقبها، والرقابة على كل من هذه العمليات ذات العلاقة ويساعد التعقب المراجع على المصادقة على فهمه لتصميم الرقابة وتدفق العملية في نفس الوقت الذي يحدد فيه وإذا كانت كافة النقاط التي يمكن أن تسبب التضليل قد حدثت، ويقيم مدى فعالية تصميم الرقابة، وما إذا كان التصميم يطبق فعلاً.

وعلى المراجع من أجل إنجاز التعقب أن يتتبع العملية مستخدماً نفس المستندات وتكنولوجيا المعلومات التي تستخدمها الشخصية المعنوية، مع إجراء مقابلات مع الموظفين ذوي العلاقة تتضمن المظاهر الهامة للعملية أو للرقابة. وإن هذه المقابلات تتضمن سؤال الموظف حول فهمه عما هو مطلوب من خلال الرقابة وتحديد ما إذا كانت إجراءات العمليات تنجز كما هو مفهوم وعلى أساس زمني. وتتضمن المقابلات أيضاً سؤال الموظف عن الرقابة على العملية السابقة والعملية اللاحقة للعملية المراد تعقبها.

ج ـ 8ـ تحديد نماذج الرقابة التي يجب اختبارها:

عند تحديد الحسابات ذات الأهمية، وقضايا القوائم المالية ذات العلاقة بها، والعمليات ذات الأهمية أو المغزى، يقوم المراجع بتحديد النماذج الرقابية التي عليه اختبارها، ونبين فيما يلي العوامل التي يأخذها المراجع بالاعتبار لدى تقرير النماذج الرقابية التي عليه اختبارها.

العوامل التي يجب تقويمها عند تحديد النماذج الرقابية التي تخضع للاختبار:

ـ النقاط التي يمكن أن يحدث الخطأ أو الغش من خلالها.

ـ طبيعة الرقابة التي تطبقها الإدارة.

ـ أهمية كل نموذج رقابي في إنجاز أهداف الرقابة ومعاييرها وما إذا كانت هذه الأهداف تتحقق من خلال نموذج رقابي أو أكثر.

ـ خطر عدم عمل النماذج الرقابية بفعالية ويتضمن ذلك ما يلي:

ـ ما إذا كان ثمة تغيير في كمية أو طبيعة العمليات التي يمكن أن تؤثر في تصميم الرقابة أو تطبيقها بفعالية.

ـ ما إذا كان ثمة تغييرات في تصميم الرقابة أو تطبيقها.

ـ درجة اعتماد النموذج الرقابي على نماذج أخرى.

ـ ما إذا كان ثمة تبديل في الأشخاص الرئيسين الذي ينفذون الرقابة أو يقيمونها.

ـ إذا كانت الرقابة تعتمد على أداء الأشخاص أو الأتمتة.

ـ تعقيد الرقابة.

وعلى المراجع أن يقرر ما إذا كان سيختبر الرقابة المانعة، أو الرقابة الدفاعية، أو مزيجاً بينهما، من أجل قضايا ذات علاقة بحسابات معينة، فمثلاً إن التسويات الشهرية (وهي رقابة دفاعية) يمكن أن تحمي من تجاوز السقف المسموح به لعملية مشروعة (حصلت على الموافقات).

وعند تحديد ما إذا كانت الرقابة الدفاعية فعالة، على المراجع أن يقوم ما إذا كانت الرقابة الدفاعية كافية لإنجاز أهداف الرقابة، ذات العلاقة بالرقابة المانعة.

د ـ تقويم فعالية تصميم الرقابة:

يعد تصميم الرقابة فعالاً إذا كان يمنع حدوث الخطأ أو الغش، أو يحمي منهما، إذا كانا (الغش والخطأ) يؤديان إلى تضليل جوهري في القوائم المالية.

وعلى المراجع أن يحدد فيما إذا كانت الرقابة التي يعتمدها المشروع (الشخصية المعنوية تحت المراجعة) كافية لتحقيق المعايير الرقابية التي تم اختيارها من قبل الإدارة ويمكن إنجاز ذلك أولاً عن طريق الرقابة التي يمكن أن تحقق أهداف الإدارة في كل مجال، وثانياً، تحديد ما إذا كانت هذه الرقابة تعمل بالشكل المناسب، بما يؤمن منع حدوث الأخطاء والغش أو الحماية عنهما بعد حدوثهما إذا كانت الأخطاء والغش تؤدي إلى تضليل جوهري (هام نسبياً) في القوائم المالية (AS2 88). وعند تحديد الرقابة الأساسية، يقوم المراجع بتقويم فعالية التصميم من خلال العمل الميداني الملاحظة، التعقب، والتحري عن الأدلة ذات العلاقة، والتقويم الذاتي حول ما إذا كانت هذه الرقابة تميل لأن تمنع حدوث الخطأ والغش أو تؤمن الحماية منهما، بافتراض أن تنفيذ هذه الرقابة يتم من

قبل أشخاص مؤهلين. ويمكن للإجراءات التي يقوم بها المراجع لاختبار وتقويم فعالية التصميم أن تقدم في بعض الحالات دليلاً حول فعالية تنفيذ هذه الرقابة.

هـ ـ اختبار وتقويم فعالية تشغيل الرقابة:

يقوم المراجع بتقويم فعالية تشغيل الرقابة، لتحديد ما إذا كانت الرقابة تعمل كما هو مصمم، وما إذا كان الأشخاص الذي ينفذون هذه الرقابة يمتلكون الصلاحيات والمؤهلات اللازمة لإنجاز هذه الرقابة بفعالية، ولدى اختبار فعالية التشغيل، يحتاج المراجع لمعرفة، طبيعة الاختبار، وتوقيته ومداه.

هـ ـ 1ـ طبيعة الاختبار:

إن اختبار فعالية الرقابة على العمليات يتضمن إجراءات: كاستبيان آراء الأشخاص الملائمين، والتحري عن المستندات ذات العلاقة، وملاحظة عمليات الشخصية المعنوية، وإنجاز تطبيقات الرقابة، وفي العديد من الحالات إن المزيج بين هذه الإجراءات ضروري للتأكد من أن الرقابة تعمل بفعالية.

ويهدف الاستبيان إلى معرفة رأي الأشخاص العارفين بكيفية تطبيق إجراءات الرقابة، ويستخدم على نطاق واسع في مدخل مراجعة القوائم المالية ومدخل مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ولما كان الاستبيان لا يقدم دليلاً كافياً لتدعيم فعالية الرقابة صار على المراجع، أن ينجز اختبارات إضافية في هذا المجال. افترض مثلاً بأن الشخصية المعنوية تطبق رقابة تمكن مدير المبيعات من التحقق والتقصي عن تقرير يعرض الفواتير ذات الربح المرتفع أو المنخفض، لذا فإن سؤال مدير المبيعات لمعرفة مدى استقصائه فإن إجابته لا تقدم دليلاً كافياً للتأكد من أن الرقابة تعمل بفعالية.

لذا كان لا بد للمراجع من إنجاز إجراءات أخرى، كالتحري عن التقارير التي تقوم هذه الرقابة، وتقويم مدى اتخاذ القرارات المناسبة.

إن نموذج الرقابة يؤثر غالباً بطبيعة الاختبار الذي يمكن للمراجع إنجازه، فقد تقتضي الرقابة في الشخصية المعنوية التوقيع على سند القيد إشعاراً بموافقة صاحب التوقيع على التسجيل أو على الشحن أو على الدفع مثلاً، وإن مجرد وجود التوقيع لا يعني بالضرورة أن العملية أنجزت بشكل سليم، وأن الموقع اضطلع على كامل إجراءات العملية قبل التوقيع. أي أن مجرد وجود المستند قد لا يكون مقنعاً.

ومن أجل الحصول على مزيد من الإقناع يلجأ المراجع إلى مراجعة كافة المستندات المؤيدة لحدوث العملية، وقد يضطر إلى سؤال الشخص الذي وقعها ويسأل عن وجود أخطاء في عمليات مماثلة في الفترات السابقة.

هـ ـ 2ـ توقيت اختبارات الرقابة:

إن الفترة التي ينجز المراجع خلالها اختبارات الرقابة تختلف بحسب طبيعة الرقابة وتكرر تطبيقها. فبعض أنواع الرقابة تعمل بشكل مستمر (كالرقابة الروتينية على عمليات المبيعات الروتينية) بينما نجد أنواع أخرى تعمل بشكل دوري، كتسوية كشف المصرف الشهري، وإن العمليات الروتينية سوف تشمل الشيكات روتينية، التحقق من البيانات المتعلقة بالقيود، أو تحرير الشبكات ورقابة المشروعية، ورقابة الكمال، أم العمليات غير الروتينية وخاصة تلك العمليات التي تتضمن تقديرات فإن الرقابة عليها تتضمن إطلاع وإقرار أو موافقة، وأحياناً تمتد الرقابة إلى ما بعد التاريخ المحدد بتقرير الإدارة، كما في حالة الرقابة على تقارير نهاية العام التي تمتد إلى الشهر الأول من العام التالي.

هـ ـ 3ـ مدى اختبارات الرقابة:

على المراجع أن يحصل على أدلة كافية حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية بما في ذلك كافة عناصر الرقابة، في أنها تعمل بفعالية، وهذا معناه بأن على المراجع أن يحصل على أدلة كافية حول فعالية الرقابة على كافة القضايا ذات الصلة بالحسابات ذات الأهمية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ومن المستحسن أن يطور المراجع إجراءاته بين عام وآخر، من حيث طبيعتها ومداها وتوقيتها، وذلك لإدخال عنصر عدم التوقع من قبل الإدارة، بالإضافة إلى الاستجابة للمستجدات، فمثلاً على المراجع سنوياً أن يختبر الرقابة في فترات مختلفة تعدد للتقارير المرحلية بين عام وآخر، مع زيادة عدد الاختبارات أو تخفيضها، بالإضافة إلى تغيير الإجراءات المستخدمة.

على أن تحديد إجراءات المراجعة للوصول إلى مستوى عال من التأكيد، على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار:

آـ طبيعة الرقابة على أن يكون مفهوماً أن الإجراءات المطلوبة في حال الإعمال اليدوية تختلف عن الأعمال المؤتمتة إلكترونياً.

ب ــ تكرر العمليات:

إذ يمكن القول مبدئياً، أنه كلما تكررت العمليات كلما تكررت العمليات الرقابية.

ج ــ أهمية الرقابة:

فكلما ازدادت أهمية الرقابة كلما كان تقويمها من قبل المراجع أكثر شمولاً.

د ــ أخذ العمل الذي أنجزه بالاعتبار:

عند قيام المراجع بتنفيذ إجراءاته للحصول على أداة إثبات كافية حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، عليه أن يأخذ بالاعتبار أن هذا التقويم قد ينجز كلياً أو جزئياً من قبل عناصر أخرى مرتبطة بالإدارة، كالمراجع الداخلي ومن أجل ذلك عليه:

ــ يقوم طبيعة الرقابة التي أنجزها الآخرون.

ــ يقوم جداره الأشخاص الذين قاموا بتنفيذها وموضوعيتهم.

ــ اختبار بعض الأعمال التي أنجزت من قبل الآخرين.

و ــ تشكيل رأي حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

بعد حصول المراجع على الأدلة ذات العلاقة بفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، يقوم بتقويمها تمهيداً لتشكيل رأي حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية ويتضمن هذا التقويم:

1 ــ كفاية التقويم المنجز من قبل الإدارة.

2 ــ نتائج تقويم المراجع لتصميم واختبار فعالية تشغيل الرقابة.

3 ــ النتائج السلبية للإجراءات الجوهرية المنجزة خلال مراجعة القوائم المالية.

4 ــ أي نقاط ضعف رقابية محددة.

وبالإضافة إلى ذلك على المراجع: أن يتحقق من كافة التقارير الصادرة خلال العام من المراجع الداخلي ذات العلاقة بعيوب الرقابة في هذه التقارير. ويمكن للمراجع أن يصدر رأياً غير متحفظ إذا لم يوجد نقاط ضعف محددة، وإذا كان مجال عمل المراجع غير مقيد.

وإن وجود نقاط ضعف جوهرية تتطلب من المراجع أن يعبر عن رأي يعارض وجود فعالية للرقابة الداخلية على التقارير المالية.

وعلى المراجع أن يقوم عيوب الرقابة المحددة وتحديد ما إذا كانت نقاط الضعف بشكل مستقل أو مجتمعة، تشكل عيوب جوهرية أو نقاط ضعف مادية. على أن يكون من الواضح أن أهمية العيوب في الرقابة الداخلية على التقارير المالية تعتمد احتمال التضليل وليس على حدوث هذا التضليل.

أما العوامل التي يمكن أن تؤثر بأهمية التضليل التي يمكن أن تنتج من ضعف الرقابة تتضمن إلى قيمة القوائم المالية أو القيمة الإجمالية للعمليات الناتجة عن العيوب وحجم الأنشطة في أرصدة الحسابات أو العمليات ذات العلاقة بالعيوب.

ومن أمثلة تلك العيوب التي تشكل عيوب ذات أهمية أو نقاط ضعف جوهرية عدم كفاية التوثيق الخاص بتصميم تلك الرقابة أو غياب الأدلة الموثقة الداعمة لتقويم الإدارة لفعالية العمليات الخاصة بالرقابة الداخلية، أو اختيار سياسات محاسبية معينة، والرقابة والبرامج الموجهة ضد الغش.

إن بعض الأمثلة عن ضعف الرقابة الداخلية التي تشكل ضعفاً هاماً أو ضعفاً مادياً تتضمن توثيقاً ضعيفاً حول تصميم الرقابة أو غياب التوثيق الكافي الذي يدعم تقويم الإدارة لفعالية تشغيل الرقابة الداخلية. وأمثلة أخرى تتضمن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، أو للبرامج المضادة للغش، وأخرى تتعلق بالعمليات غير المنتظمة، أو عمليات نهاية الفترة.

ونبين فيما يلي بعض الظروف التي يجب اعتبارها ضعيفة ضعفاً هاماً وتشكل مؤشراً قوياً على الضعف الجوهري.

ـ إعادة عرض قضايا عرضت في القوائم المالية في السابق لبيان تصحيح التضليل.

ـ تحديد التضليل الجوهري في القوائم المالية من قبل المراجع في الفترة الجارية، علماً بأنها لم تكن محددة عن طريق الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ـ عدم فعالية المراجعة الداخلية، أو عدم فعالية تقويم الخطر، بالنسبة للشركات الكبرى أو المعقدة.

ـ وضع اليد على عمليات غش ذات أهمية على مستوى الإدارة الوسطى.

ـ عيوب هامة تم توصيلها للإدارة ولجنة المراجعة ومرور فترة من الزمن قبل تصحيحها.

ـ وجود بيئة رقابية غير فعالة.

هذا وتتطلب AS2 من المراجع أن يوثق بالشكل الملائم عمليات وإجراءات وأحكام، ونتائج مراجعة الرقابة الداخلية. على أن توثيق المراجع يجب أن يشمل فهم وتقويم وتصميم كل من عناصر الرقابة الداخلية على التقارير المالية. ويوثق المراجع أيضاً العملية المستخدمة لتحديد نقاط التضليل في القوائم المالية التي يمكن أن تحدث من خلال الحسابات الهامة أو الإفصاح، والعمليات الأساسية. وعلى المراجع أن يصف تقويم أي عيوب مكتشفة، وأي موجودات أخرى يمكن أن تنتج تحفظات في تقرير المراجع.

عندما يكون لدى الشخصية المعنوية رقابة داخلية قوية على القوائم المالية، على المراجع أن يكون قادراً على إنجاز اختبارات كافية للرقابة لتقويم خطر الرقابة من أجل كل القضايا ذات العلاقة بالمستوى المنخفض. وإن هذا التقويم ينعكس على مراجعة القوائم المالية. فإذا كان تقويم خطر الرقابة أكبر من منخفض من أجل بعض الحسابات الهامة على المراجع أن يوثق الأسباب التي أدت إلى هذا الاستنتاج.

ز ـ التقرير عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

تطلب قانون oxley Sarbanes إدارة الشركة العامة في أن تقرر عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ضمن تقاريرها السنوية. ويتضمن وصف الإدارة للرقابة الداخلية النقاط التالية:

ـ بيان مسؤولية الإدارة عن إرساء رقابة داخلية كافية على التقارير المالية والمحافظة عليها.

ـ بياناً يحدد الإطار المستخدم من قبل الإدارة لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

ـ أن يكون تقويم الإدارة في فترة قريبة لتاريخ نهاية السنة المالية.

ولا يمكن للإدارة أن تستنتج أن الرقابة الداخلية على التقارير المالية فعالة، إذا تم تحديد أي نقاط ضعف جوهرية. ويطلب من الإدارة أن تفصح عن كافة نقاط الضعف الجوهرية الموجودة في أقرب تاريخ للسنة المالية الحالية ويمكن عرض تقرير نموذجي

معد من قبل الإدارة للمساهمين حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية على النحو التالي:

إلى مساهمي شركة الغوطة:

إن إدارة شركة الغوطة مسؤولة عن إعداد، واستمرارية، ونزاهة، وعدالة الإفصاح في القوائم المالية للشركة، التي أعدت بناء على معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى أحكام الإدارة المستندة إلى التقديرات الأفضل.

وتعتمد الإدارة على نظام شامل للرقابة الداخلية يقدم تأكيداً معقولاً حول: استمرارية، نزاهة، وقابلية تصديق إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وحماية الأصول، وفعالية وكفاية العمليات، والانسجام مع القوانين والأنظمة النافذة. إلا أن التأكيد المعقول يقوم على إدراك أن تكاليف الرقابة يجب ألا تزيد عن المنفعة التي تعود منها، على أن الإدارة تقوم بتقويم الرقابة الداخلية وتحتفظ ببرنامج للمراجعة الداخلية، من شأنه تقويم فعالية الرقابة الداخلية. وتهدف الإدارة من تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية، إعطاء تأكيد بأنها تعتمد على معايير المحاسبة الدولية في إعداد تقاريرها المالية.

يمارس مجلس الإدارة إشرافه فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية بشكل أساسي من خلال لجنة المراجعة، التي تضم في أعضاء وراء غير متفرغين. وتمارس لجنة المراجعة إشرافها على الرقابة الداخلية على التقارير المالية حرصاً على نوعية ونزاهة التقارير المالية وحماية حقوق المساهمين.

وقد تمت مراجعة القوائم المالية من قبل منشأة K المعتمدة من السوق الحالي بهدف بيان الرأي بعدالة الإفصاح في القوائم المالية، وقد وصفت الإدارة كل سجلات الشركة والمستندات والبيانات المطلوبة، تحت تصرف K كما أتاحت لهم فرصة الإطلاع على كافة الأنظمة والعمليات التي تمكنهم من إبداء الرأي بالقوائم المالية وتقويم الرقابة الداخلية.

المدير العام

أما تقرير المراجع عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية فيتضمن إبداء رأي المراجع في فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ويتراح هذا الرأي بين المستويات التالية:

1 ـ التقرير غير المتحفظ:

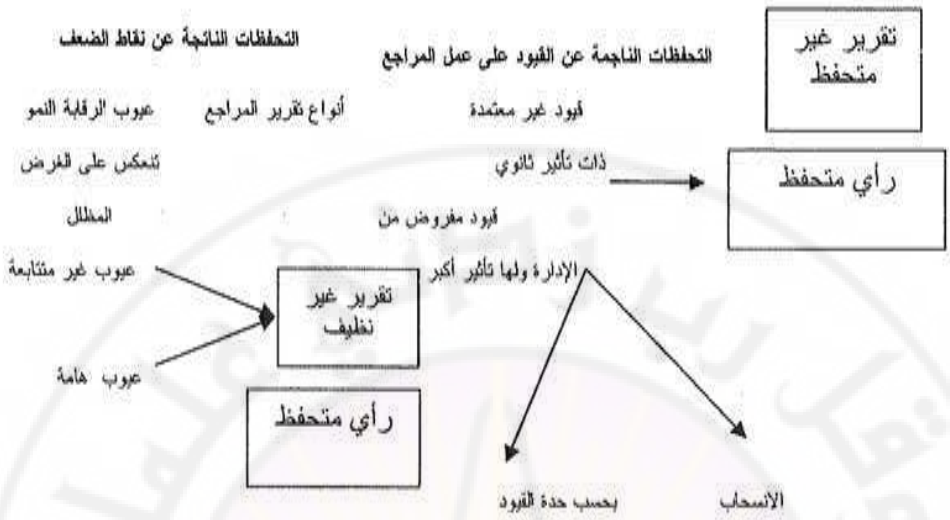
يبين هذا الرأي بأن الرقابة الداخلية مصممة بشكل فعال كما تعمل بشكل فعال في كافة المجالات ذات الأهمية. وما يوجد من عيوب أو أخطاء في القوائم المالية لاتصل إلى مستوى من الأهمية، ولا تقتضي الخروج على التقرير غير المتحفظ.

2 ـ التقرير المتحفظ:

ويصدر تحت ظروف معينة بما في ذلك القيود على عمل المراجع، مع أن قيوداً معينة تقتضي الانسحاب من المهمة.

3 ـ تقرير سلبي:

ويصدر إذا كانت نقاط الضعف جوهرية ومحددة.



نظرة على التقرير عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية

ز ــ عناصر تقرير المراجع عن الرقابة على التقارير المالية:

لعل العناصر التالية ذات علاقة جوهرية بتقرير المراجع على القوائم المالية:

1 ــ عنوان يتضمن كلمة مستقل.

2 ــ تعريف الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

3 ــ بياناً يوضح أن PCAOB تتطلب من المراجع أن يخطط وينجز على المراجعة للحصول على تأكيد منطقي حول مدى توفر فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية في القضايا الجوهرية.

4 ــ بيان يوضح أن المراجعة تتضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على التقارير المالية، وتقويم تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وإنجاز اختبارات وإجراءات ضرورية بحسب الظروف المحيطة بالموضوع.

5 ــ بيان في مقطع مستقل يوضح بأنه نظراً للقيود الملازمة، فإن الرقابة الداخلية على التقارير المالية يمكن ألا تمنع أو تقي من التضليل، وإن أي تقويم لفعالية الرقابة الداخلية للمستقبل هو موضوع لمخاطر محددة وعدم تأكد.

6 ــ إن رأي المراجع عما إذا كانت الشركة تحتفظ، في كافة القضايا الجوهرية برقابة داخلية فعّالة على التقارير المالية في تاريخ محدد يعتمد على معايير الرقابة.

ويمكن للمراجع أن يختار إعداد تقرير متكامل عن القوائم المالية والرقابة الداخلية على التقارير المالية، أو يختار تقرير منفصل لكل من المهتمين.

ح ــ اتصالات أخرى تقتضيها مراجعة فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية:

على المراجع عدداً من مسؤوليات التوصيل بحسب المعيار الثاني من معايير PCAOB فعليه أن يقدم إلى الإدارة ولجنة المراجعة تقريراً مكتوباً يتضمن كافة العيوب البسيطة أو ذات الأهمية النسبية. وإن الاتصال المكتوب يجب أن يتم قبل إصدار التقرير عن الرقابة على التقارير المالية، ويجب أن يميز التقرير بين العيوب ذات الأهمية النسبية والعيوب الأخرى. وإذا كانت العيوب موجودة بسبب عدم فعالية إشراف لجنة المراجعة، فإن على المراجع أن يوصل تلك العيوب كتابةً إلى مجلس الإدارة.

وبالإضافة إلى ذلك فإن على المراجع أن يوصل إلى الإدارة تقريراً مكتوباً يتضمن كافة العيوب الرقابية المحددة خلال المراجعة ويعلم لجنة المراجعة عند إتمام إعلام الإدارة. وأكثر من ذلك ليس مطلوباً من المراجع أن ينجز إجراءات كافية لتحديد كافة عيوب الرقابة، بل عليه أن ينقل تلك العيوب التي تمكن من إدراكها.

وإن توصيلات المراجع المكتوبة يجب أن تبين أن هذه الاتصالات تهدف فقط إلى تقديم معلومات واستخدام مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة وإدارة الشركة، والآخرين داخل

المنظمة. أما في حال طلب معلومات كهذه من المراجع من قبل جهات حكومية أخرى فعلى المراجع أن يقدّم تقاريره إلى الجهات ذات العلاقة.

وعند تقويم المراجع للرقابة الداخلية على التقارير المالية، قد يكون مدركاً أثناء هذا التقويم لبعض عمليات الغش، وعندها عليه أن يعلم المستوى الإداري المناسب.

ط ــ أثر تقويم الرقابة الداخلية على التقارير المالية على مراجع القوائم المالية:

من المستحسن أن تقوم منشأة المراجعة الخارجية بمراجعة تقويم الرقابة الداخلية على القوائم المالية مع مراجعة القوائم المالية، لأن مراجعة القوائم المالية تقتضي الاعتماد على تقويم الرقابة الداخلية لتحديد الإجراءات الجوهرية، وكذلك فإن الإجراءات الجوهرية ذاتها، تقدم فائدة لتقويم الرقابة الداخلية.

أسئلة حول الوحدة التعليمية الثامنة

1 ــ بين موقف PCAOB في الحالات التالية:

آ ــ استخدام عمل الآخرين.

ب ــ تعدد مواقع الشركة أو وحداتها.

جـ ــ منظمات الخدمات.

د ــ حماية الأصول.

2 ــ اكتب تقرير عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية في الحالات التالية:

آ ــ إن تقويم الإدارة للرقابة الداخلية غير كافٍ.

ب ــ إن فريق المراجعة الداخلية لم يجد نقاط ضعف هامة نتيجة التقويم.

جـ ــ أنجزت الإدارة تصحيحاً لقيود السنة السابقة وعدلت القوائم المالية عن تلك السنة.

د ــ لا يوجد تقسيم مناسب للواجبات.

الوحدة التعليمية التاسعة : أدلة الإثبات في المراجعة

الأهداف التعلمية:

بعد قراءة هذا الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 ـ طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة وأهميتها.

2 ـ المعيار الثالث للعمل الميداني والمتعلق بجمع أدلة الإثبات في المراجعة.

3 ـ أنواع الأدلة التي يجمعها المراجع في عملية المراجعة.

4 ـ العوامل المؤثرة في حجم الأدلة التي يجمعها المراجع.

5 ـ أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات.

وقل رب زدني علما
Damascus University

أدلة الإثبات في المراجعة

أولاً: تمهيد:

في أثناء قيام أمجد بمراجعة القوائم المالية التاريخية لشركة نماء، حدد عينة عشوائية من المصادقات الإيجابية لإرسالها لمديني نما، وقد جاءت الإجابات مؤيدة لأرصدة الشركة بصورة عامة، مما جعل أمجد يعد تقريراً نظيفاً عن شركة نماء، مما أدى إلى قبول الحسابات وإبداء براءة ذمة مجلس الإدارة. وقد استخدمت نماء تقرير المراجع عن القوائم المالية التاريخية المؤرخة في نهاية عام 2008 لطلب قرض من أحد المصارف التجارية بمبلغ مئة مليون دينار وقد لبى المصرف الطلب وخص شركة نماء بقرض سخي، إلا أن ظروفاً استجدت في العام التالي منها أن أحد المدينين الذي لم يكن اسمه بين من أرسل لهم المصادقات وهو أكبر مديني الشركة قد أفلس، كما أن ظروفاً تسويقية أخرى أدت إلى ظهور منتجات أكثر تقدماً من منتجات نماء فانخفض تصريف منتجات شركة نماء وتكدست في المستودعات مما أدى إلى ضعف سيولة الشركة ثم إفلاسها، فرفع المصرف دعوى على المحاسب القانوني متهماً إياه بعدم جمع أدلة إثبات كافية لإعداد تقرير نظيف، لكن المحاسب القانوني يثبت أنه جمع أدلة إثبات كافية في ظل معايير المراجعة الدولية أي بعينات عشوائية، وأن رأيه في القوائم المالية يتم بناءً على ما لمسه من معطيات في سجلات المشروع وقوائمه المالية، مبيناً أن مخاطر دخول منافسين جدد تدخل ضمن خطر المراجعة الذي ما زال يعمل به في ظل المعايير الدولية، وليس بناءً على خطر الأعمال.

ثانياً: طبيعة أدلة المراجعة:

لقد أوضحنا في الفصول السابقة أن هدف المراجعة هو التأكد من عدالة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على رأي فني محايد في مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص على نتيجة أعمال المشروع وتدفقاته النقدية ومركزه المالي. ولكي يستطيع مراجع الحسابات إبداء الرأي يجب أن تتوافر له أدلة تمكنه من ذلك.

علاوة على ذلك فإن معايير المراجعة الصادرة عن AICPA أكدت ذلك حيث جاء في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ((يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية

ومقنعة ــ عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات ــ بفرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة)).

كذلك فإن معايير المراجعة الدولية خصصت المعيار رقم (500) لأدلة المراجعة، حيث أوصت المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المعني.

ويتم ذلك عند قيام المراجع باختبارات الرقابة من أجل التأكد من التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وعند تنفيذ الإجراءات الجوهرية بهدف مساعدة المراجع على كشف المعلومات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، وهي على نوعين:

- اختبارات تفصيلية للمعاملات و الأرصدة.
- إجراءات تحليلية.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو المقصود بالأدلة في المراجعة؟

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. وهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية. أو أنها تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.

ويقول البعض إنها المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع. وفي المراجعة نجد أن الأدلة ضرورية لإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية مع العلم أن عناصر القوائم المالية ليست جدلية أو متنازعاً عليها ولكن كلها تقتضي من المراجع أن يعطي رأياً موضوعياً حولها استناداً إلى الأدلة التي يجمعها. وتعني الأدلة في المراجعة كما جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني. وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

أو يمكن أن تعرف بأنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المراجع بما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وتشمل الأدلة كمعلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع.

ثالثاً: أهمية الأدلة للمراجع:

تنبع أهمية الأدلة من وجهة نظر المراجع من الأسباب التالية:

- أن جوهر عملية المراجعة يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي.
- من المعروف أن الهدف الأساسي لعملية المراجعة يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المراجع تحقيق هذا الهدف إلا بناءً على أدلة كافية وملائمة.
- أن مراجع الحسابات مسؤول مهنياً عن تنفيذ الاختبارات والإجراءات، في التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة، لجمع هذه الأدلة.
- أن مراجع الحسابات مسؤول عن إعمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها وما إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.
- توجد علاقة وثيقة وحتمية بين أدلة الإثبات ورأي المراجع. فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل مراجعة كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك. فإن لم يستطع الحصول على ذلك الدليل فيجب عليه أن يصدر تقريراً متحفظاً أو قد يقرر الامتناع عن إبداء الرأي.
- أن المراجع مسؤول مهنياً عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعايير العمل الميداني.

رابعاً: خصائص أدلة الإثبات في المراجعة :

يتجلى القرار الرئيسي الذي ينبغي على المراجع اتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد الحجم والنوع الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم

المالية كوحدة واحدة. ويعد هذا أمراً ضرورياً في ضوء اعتبارات تكلفة اختبار الأدلة المتاحة وتقويمها. ويتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم (500)، وكذلك المعيار الثالث للعمل الميداني من المراجع أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه. ونظراً لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصة بعملية المراجعة، يكون من المحتمل أن يقتنع المراجع تماماً بصحة الرأي الذي توصل إليه، ومع ذلك، ينبغي أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بدرجة عالية من التأكد. وانطلاقاً من هذا تعتبر كفاية الأدلة وملاءمتها من أهم الخصائص التي ينبغي أن تتوافر في الأدلة لكي يقتنع المراجع بها.

ويقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المراجع لتدعيم رأيه. وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها مراجع الحسابات.

حيث إنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات المراجعة، كلما كانت الأدلة أكثر كفاية أي أنه يوجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.

أما ملاءمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. إن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع، الذي سحبت منه العينة. وإنما تتأثر باختيار مراجع الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:

1. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع باختباره حتى يمكن أن يتحقق الإقتناع به.
2. أن يكون مصدر الدليل مستقلاً، فالدليل الذي يحصل عليه المراجع من الأطراف الخارجية أكثر ملاءمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المنشأة.
3. أن تكون الرقابة الداخلية في المنشأة فعالة. حيث تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوقاً بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة.
4. أن يحصل مراجع الحسابات على الدليل مباشرة لأن الأدلة التي يحصل عليها المراجع مباشرة تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر.
5. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

6. أن يكون الدليل موضوعياً حيث يعتبر دليل الجرد الفعلي للنقدية موضوعياً، بينما لا يعتبر الاستفسار الموجه إلى مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلاً موضوعياً.
7. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال المراجعة. وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان. وعلى سبيل المثال، ستكون ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون وقيمته في تاريخ الميزانية أكثر إقناعاً من ملاحظة الجرد بعد مرور شهرين على إعداد الميزانية. أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، فإنه من الأفضل أن يتم سحب عينة عن كامل الفترة المحاسبية التي تتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.
8. أن يأخذ المراجع الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث إنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معاً، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة الذي يتم اختباره.

ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لا تتصف بالصلاحية ويتوافر لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة. وبالمقابل لن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوي على عنصر واحد فقط وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني الملائم عينة مقنعة، وينبغي على المراجع أن يقوم درجة توافر محددات الجودة عند تقرير إقناع الأدلة.

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية الأدلة وملاءمتها مرتبطة باجتهاد المراجع. وإن اجتهاد المراجع يتأثر بعوامل متعددة منها:

أ- تقدير المراجع لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و على مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات.

ب- طبيعة النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و تقدير مخاطر الرقابة.

ج - الأهمية النسبية للعنصر الذي يتم اختباره.

د- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات المراجعة السابقة.

هـ - نتائج إجراءات المراجعة، ومن ضمنها الغش والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.

ق- مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.

خامساً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية: الفحص أو الملاحظة أو الاستفسار والمصادقة أو الحساب أو الإجراءات التحليلية. إن توقيت مثل هذه الإجراءات يعتمد، جزئياً، على فترات الوقت المتوفر للحصول على أدلة الإثبات. وسوف نعرض هذه الإجراءات ببعض التفصيل:

1- الفحص الفعلي:

يقصد بالفحص قيام المراجع بفحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون والنقدية والأصول الثابتة أو عده. ويعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق بها والمفيدة. وبوجه عام، يمثل الفحص الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية الأصل ووصفه. وفي بعض الحالات، يكون وسيلة مفيدة لتقويم حالة الأصل أو جودته. ومع ذلك، لا يعتبر الفحص الفعلي دليلاً كافياً، للتحقق من أن الأصول مملوكة من قبل المنشأة، كما أن استخدامه يحتاج لبعض المعارف من قبل المراجع في بعض الحالات للتوصل إلى رأي في العوامل النوعية للأصول. بالإضافة إلى أنه لا يمكن الاعتماد عليه لتحديد التقويم الملائم لعناصر القوائم المالية.

2- المصادقات:

يقصد بالمصادقات كما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (505) هي عملية الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب للمعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية. أو بكلمات أخرى تمثل إيصالاً أو رداً كتابياً أو شفوياً من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع. وتعتبر المصادقات من الأدلة القوية واسعة الاستخدام من قبل المراجعين لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل خارجي. وتستخدم في مجالات متعددة منها على سبيل المثال:

- أرصدة الحسابات المدنية.
- الأرصدة المصرفية.

- المخزون لدى أطراف أخرى في مستودعات إيداع للمعالجة أو للإرسال، وكلاء الأمانة.
- مستندات ملكية أملاك في حوزة محامين أو ممولين من أجل الحفظ السليم أو كضمان.
- الاستثمارات المشتراة من وسطاء الأسهم و لكن لم يتم تسليمها في تاريخ الميزانية.
- قروض.
- أرصدة الحسابات الدائنة.

وتعتمد موثوقية المصادقات على قيام المراجع بتطبيق الإجراءات المناسبة عند تعميم طلب المصادقة وأداء إجراءات المصادقة وتقويم نتائج إجراءات المصادقة، وتشمل العوامل التي تؤثر في موثوقية المصادقات الرقابة التي يمارسها المراجع على طلبات المصادقة والردود، وخصائص المستجيبين وأية قيود في الرد تفرضها الإدارة. فإذا تحكم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها وتلقي الإجابات، سيفقد المراجع القدرة على الرقابة والتحكم فيها ولن تكون المصادقات دليلاً محايداً وبالتالي تنخفض درجة الاعتماد عليها.

وتحدد نشرة المراجعة رقم) 67(SAS ثلاثة أنواع من المصادقات:

أ - المصادقة الإيجابية:

تتطلب المصادقة الإيجابية من المستجيب إجابة المراجع في جميع الحالات وذلك بإبداء موافقة المستجيب على المعلومات المعطاة. ويتوقع عادة أن تقدم الاستجابة لطلب المراجع أدلة مراجعة موثوقة، على أنه توجد مخاطرة احتمال إجابة المستجيب على طلب المصادقة بدون التحقق من أن المعلومات صحيحة، ولا يستطيع المراجع عادة اكتشاف ما إذا كان ذلك قد حصل، على أنه يمكن للمراجع تخفيض هذه المخاطرة باستخدام النوع الثاني.

ب - المصادقة العمياء:

يتطلب هذا النوع من المصادقات الطلب من المستجيب تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه. إلا أنه ثبت أن هذا النوع قليل الاستخدام في الواقع العملي لأنه يتطلب جهداً إضافياً من المستجيب.

جـ ــ المصادقة السلبية:

يتطلب هذا النوع من المستلم الإجابة فقط في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات الواردة في الطلب، على أنه عندما لا يتم استلام رد على طلب مصادقة سلبية فإن المراجع يبقى على علم انه تكن هناك أدلة صريحة بأن الأطراف الأخرى المقصودة قد استلمت طلبات المصادقة وتحققت من أن المعلومات الواردة بها صحيحة، وتبعاً لذلك يوفر عادة استخدام طلبات المصادقة السلبية أدلة أقل موثوقية من استخدام المصادقة الإيجابية ويمكن استخدامها عندما:

-يكون المستوى المقدر للمخاطرة المتضمنة و مخاطرة الرقابة منخفضة.

-يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.

-لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.

-لا يكون لدى المراجع سبب للاعتقاد بأن المستلمين سيتجاهلون هذه الطلبات.

وعلى الرغم من أن المصادقات لا تعتبر إجراء إلزامياً بخلاف الحسابات المدنية، إلا أن هذا الإجراء من إجراءات جمع الأدلة يكون مفيداً في التحقق من أنواع عديدة من المعلومات.

3 ــ التوثيق:

يتمثل التوثيق في فحص المستندات و السجلات التي تؤيد المعلومات الواردة في القوائم المالية وتشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظراً لتطبيق المبدأ المستندي الذي يقوم على ضرورة توفير مستند لكل عملية مالية، يوجد عدد كبير من هذه الأدلة. ويستخدم التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في جميع مراحل المراجعة، كما أنه متاح بسهولة وبتكلفة منخفضة. إلا أنه يوفر درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعة التوثيق ومصدره، وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجرائه. وهناك ثلاثة أصناف رئيسة لتوثيق أدلة الإثبات، والتي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمراجع وهي:

-أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه. مثل طلب كشف من البنك.

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لدى المنشأة (مثل: فواتير الشراء، أوراق الدفع الملغاة، بوالص التامين....الخ).
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن المنشاة ومحفوظة لديها. مثل فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون....الخ.

وفي حال استخدام التوثيق من قبل المراجع يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي. فلفحص الحيازة في عملية المالية مستندياً، يقوم المراجع، على سبيل المثال بتتبع يومية الحيازة إلى فاتورة الشراء وتقارير الاستلام المؤيدة لذلك وبالتالي مقابلة هدف الوجود. فإذا قام المراجع بالتتبع من تقارير الاستلام إلى يومية الحيازة لمقابلة هدف الاكتمال، فلن يكون ذلك ملائماً للقول إن هذا فحص مستندي.

4 ـ الملاحظة:

تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلاً، ملاحظة المراجع لعمليات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية. ولا تكفي الملاحظة بمفردها. فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمها. ومع ذلك تعتبر الملاحظة أمراً هاماً في معظم إجراءات المراجعة.

5 ـ الاستفسار من العميل:

يتضمن الاستفسار الحصول على معلومات من العميل وقد يتم بشكل كتابي أو شفوي. وتوفر الاستفسارات معلومات للمراجع لم يكن يملكها سابقاً، أو توفر أدلة إثبات معززة له. إلا أنه لا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه يتم الحصول عليه من طرف غير محايد. وهذا يعني انه من الضروري للمراجع أن يدعم هذا الدليل بأدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى.

6- إعادة الحساب:

تتضمن إعادة الحساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة.

7 ـ الإجراءات التحليلية:

تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، تلك التي تنحرف عن المبالغ المخططة. وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو عميق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى ينبغي القيام بها للتحقق. ومثلاً، تتم مقارنة مصاريف الشراء الإجمالية العائدة للفترة الحالية بالمصاريف نفسها العائدة للفترة السابقة وفحص الفرق، فإذا كان معنوياً، يجب التعرف على سبب الزيادة أو النقص.

سادساً: قوة الأدلة:

ليست كل قرائن المراجعة ذات قوة واحدة أو قوة متماثلة في الإثبات، مما يتطلب من المراجع الاستعانة بخبرته وعلمه ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أقواها قوة لتدعيم رأيه وتعزيزه، ونظراً لتفاوت الأدلة من حيث قوتها ودرجة الاعتماد عليها، الأمر الذي يتطلب وضع معايير وقواعد إيجابية ومحددة يعتمد ويستند عليها المراجع في تقويمه واختياره لأدلة الإثبات والمفاضلة بينها مع ملاحظة ما يلي:

1- الأدلة الخارجية أقوى بإثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة الداخلية.

2- الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير.

3- الأدلة الإيجابية اشد قوة من الأدلة المعتمدة على التقدير الشخصي.

وتتوقف معايير وقواعد قوة الأدلة على الاعتبارات التالية:

1- صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على الدليل:

تتوقف قوة الدليل على مقومات أساسية واعتبارات معينة يلزم توافرها في الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة في جميع الأدلة، فالجرد الفعلي له أحكامه وقواعده، والمراجعة المستندية لها أسسها ومقوماتها والمصادقات لها اعتباراتها وشروطها، وعدم توافر ذلك في الوسائل والأساليب الفنية يفقد الدليل قوة إثباته.

2- مصدر الدليل:

لمصدر الدليل أثر كبير في مدى قوة ودرجة الاعتماد عليه فأدلة الخارجية أقوى من الداخلية ودرجة الاعتماد عليها أكبر لأنها لا تمت بأية تبعية للإدارة.

3- طبيعة الدليل:

الأدلة الإيجابية أقوى في إثباتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة التي تعتمد على تقدير المراجع واستنباطه.

4- كيفية الحصول على الدليل:

فالأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أقوى في دلالتها ودرجة الاعتماد عليها من التي يحصل عليها عن طريق الغير.

5- مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:

إن قوة إثبات الدليل ودرجة الاعتماد عليه تعتمد على ارتباطه بالعنصر أو بالعملية محل الفحص.

6- التوقيت المناسب للحصول على الدليل:

إن توقيت الحصول على الدليل شديد الأهمية فقد يكون الدليل قوياً في إثباته ودرجة الاعتماد عليه ومناسبته لطبيعة المفردة محل الفحص إلا أن الوقت الذي حصل عليه المراجع لا يتناسب مع تاريخ الفحص أو عملية المراجعة مما يفقده دلالته وإمكان الاعتماد عليه.

7- مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية للدليل:

تتوقف قوة الأدلة ودرجة الاعتماد عليها على مدى توافر الثقة في هذه المصادر بالإضافة إلى مدى إلمامها بالمعلومات المطلوبة منها وعدم تحيزها أو تبعيتها للإدارة.

8- سلوك المراجع نفسه أثناء جمعه للأدلة:

إن من أهم المقومات الأساسية لعملية المراجعة هو الاستقلال والحياد التام للمراجع وبعده عن المؤثرات كافةً في كل مرحلة من مراحل المراجعة.

9- فعالية الرقابة الداخلية:

تلعب فعالية الرقابة الداخلية دوراً جوهرياً في قوة الأدلة. ومثلاً، يتم الاعتماد على المستند الداخلي في الشركة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود احتمال أكبر للدقة. وبشكل مماثل، لن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها. كما أنه يمكن أن يكون للفحص الفعلي وإعادة الحساب درجة عالية من القوة والثقة فيهما إذا كانت الرقابة الداخلية تتم بالفعالية.

سابعاً: العوامل المؤثرة على حجم أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها:

من المسلم به أن يحصل مراجع الحسابات على أكبر قدر من أدلة الإثبات، إلا انه يوجد العديد من العوامل والتي قد تجبر المراجع على تضييق نطاق أو حجم الأدلة التي ينبغي عليه جمعها أو توسيعها وأهمها :

1 ـ الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه:

حيث إنه كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر موضوع الفحص كلما كان من الضروري الحصول على عدد أكبر من الأدلة. والعكس صحيح.

2 ـ سهولة التلاعب في العنصر:

حيث إنه كلما كان احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر محل الفحص كبيراً وجب على المراجع أن يحصل على كمية أكبر من الأدلة. مثلاً، عنصر النقدية من أكثر العناصر عرضة للاختلاس لذا يجب على المراجع أن يكون حريصاً وأن يجمع أدلة كافية حول هذا العنصر، وعلى العكس بالنسبة إلى عنصر الأراضي.

3 ـ تكلفة الحصول على الدليل:

إن عملية جمع الأدلة تكلف المراجع جهداً وزمناً ومالاً لذا يجب عليه قبل حصوله على الدليل أن يقارن ما بين تكلفة الحصول عليه وبين الفائدة منه. فإذا كانت الفائدة أكبر من التكلفة فإنه يجب عليه ألا يتوانى في الحصول عليه.

4 ــ درجة فعالية الرقابة الداخلية:

من المعروف أن نظام الرقابة الداخلية هو دليل بحد ذاته. وهـذا يعنـي إذا كانـت فعالية هذا النظام جيدة يمكن للمراجع أن يقلل من كمية الأدلة التي يقوم بجمعهـا والعكـس صحيح.

5 ــ مدى تجانس الدليل مع العنصر:

ليس كل دليل صالحاً لتكوين القناعة الكافية في جميع الأحـوال فـالوجود الفعلـي يصلح للأصول المادية والمصادقات للحسابات تحت التحصيل.

6 ــ هدف المراجعة:

قد يكفي دليل واحد فمثلاً إذا كان هدف المراجعة هو التأكد من وجود النقدية فيقـوم المراجع بالجرد الفعلي لهذا العنصر. أما إذا كان هدف المراجعة هو معرفة القيمة الفعليـة لبضاعة آخر المدة، فبالإضافة إلى ملاحظة الجرد الفعلي لا بد من التأكد من الملكية ومـن صحة التقويم.

ثامناً : أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات :

كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة أثر كبير في إجراءات حجم الأدلة ونوعيتها ويمكننا بيان هذا الأثر من خلال النقاط التالية:

1 ــ نشوء الأدلة الإلكترونية:

ويقصد بالأدلة الإلكترونية أي معلومات تم تكوينها، أو إرسـالها، أو معالجهـا، أو تسجيلها أو الاحتفاظ بها إلكترونياً، والتي يعتمد عليها المراجع للتأكد من صـحة العمليـات والقيم الواردة بالقوائم المالية لكي يتمكن من إبداء رأيـه حـول عدالـة القـوائم الماليـة والمعلومات الإلكترونية يمكن أن تأخذ عدد من الأشكال مثل نصوص أو صور أو تـسجيل صوتي.ويتضمن الدليل الإلكتروني السجلات المحاسبية، والمـستندات الأصـلية، ودفتـر اليومية والأستاذ العام، والوثائق المؤيدة للعمليات وأي بيانات أو معلومـات أخـرى علـى شكل إلكتروني.

2 ــ ضوابط اعتماد مراجع الحسابات على الأدلة الإلكترونية:

لكي يقبل المراجع أو يعتمد الأدلة الإلكترونية عليه أن يراعي ما يلي :

أ- أن يدرك جيداً أن مدى إمكانية اعتماده على الدليل الإلكتروني يتوقف بالدرجة الأولى على فعالية الرقابة الداخلية.

ب- أن يتعامل جيداً مع التأثير المستمر لتكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية، مثلاً، إرسال وتسلم الردود على المصادقات.

ج- أن يعرف أن أدلة إلكترونية معينة قد تتاح له في أي وقت، وعليه أن يتوقع هذا الوقت حتى يأخذه في الحسبان عند قيامه بالاختبارات اللازمة.

3 ـ في ظل تكنولوجيا المعلومات:

فإن معظم التوثيق أصبح يتم في صورة إلكترونية، لذا ينبغي على المراجع أن يقبل المعلومات المكتوبة والمعلومات الإلكترونية كأدلة مستندية في شكل جديد، وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن أمن المعلومات وحفظها وعدم قابلية تغييرها.

أسئلة حول الوحدة التعليمية التاسعة

1. ما المقصود بأدلة الإثبات في المراجعة؟
2. ما المقصود بكفاية وملاءمة أدلة الإثبات في المراجعة؟
3. هل تؤثر طبيعة العنصر محل الفحص في رأي المراجع فيما يتعلق بكفاية الأدلة؟ اشرح ذلك.
4. ما هي أنواع الأدلة في المراجعة؟
5. لماذا يعدّ الدليل المستندي الذي نشأ خارج منشأة العميل أكثر صلاحية من الدليل الذي نشأ داخل المنشأة؟ اشرح.
6. متى يلجأ المراجع إلى استخدام المصادقات.
7. هل يصلح دليل الوجود المادي للتأكد من جميع الأصول؟ اشرح.
8. بصفتك مراجعاً لحسابات إحدى الشركات، فقد رفضت إدارة الشركة أن تمدك بإقرار الإدارة. ويرى المدير العام للشركة أنه لا يعد مبرراً لمثل هذا الإقرار لان مسؤولية المراجع اكتشاف الانحرافات عن المبادئ المحاسبية وكل المخالفات.

والمطلوب:

ما التصرف الذي ستتخذه إذا ما استمر في رفض تقديم هذا الإقرار.

9. أثناء مراجعة حساب الزبائن لإحدى الشركات عن عام 2008 وفحصه تبين لك ما يلي:

1) أن رصيد الزبائن يبلغ (1500000).

2) منه مبلغ (200000) يمثل أقساط أسهم رأس المال المستحق على المساهمين.

3) منه مبلغ (100000) يمثل ديناً مستحقاً للشركة على إحدى المحلات التجارية عدّ ضمن الديون المستحقة للشركة في تاريخ الميزانية، لكنه نظراً لإفلاس المدين أثناء المراجعة أصبح هذا الدين لا يساوي أكثر من(50000).

4) دين آخر بمبلغ (100000) لقاء قيمة بضاعة تم بيعها بتاريخ 1990/10/10.

5) دين بمبلغ (50000) خصم من رصيد الزبائن المستحق للشركة في تاريخ الميزانية مع العلم أن هذا المبلغ يمثل مبالغ واردة إلى الشركة من أصل ديون سبق خصمها بصفتها ديوناً غير قابلة للتحصيل.

6) لدى إرسال المصادقات الإيجابية إلى الزبائن عادت المصادقة المتعلقة بشركة النصر وقيمة دينها(150000) مع عدم الموافقة على الرصيد، وكذلك لم يحصل المراجع على الرد من الزبون سعيد وقيمة دينه (100000) أما المصادقات الأخرى فكانت صحيحة.

والمطلوب:

1- ما أدلة الإثبات الواجب على المراجع جمعها للتأكد من صحة حساب أقساط أسهم رأس المال المستحقة على المساهمين؟

2- ما أدلة الإثبات اللازمة للتأكد من قيمة حساب الزبون سعيد؟

3- هل يعني عدم الموافقة على الرصيد من قبل شركة النصر وجود خطأ في الحساب ولماذا؟

4- إعداد قيود التسوية اللازمة وعرض رصيد الزبائن الصحيح في الميزانية.

10. من ضمن معايير المراجعة معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

والمطلوب:

أ- اذكر العوامل التي تؤثر في تحديد حجم الأدلة الكافية.

ب- هل إبداء رأي المراجع بناءً على أدلة غير كافية يعد إهمالاً ؟ و لماذا ؟

ج - هل يتعرض نتيجة لذلك للمسؤولية و لماذا وفي حال الإيجاب ما هي المسؤوليات التي يتعرض لها المراجع ؟

11. فيما يلي الأرصدة الظاهرة في ميزانية إحدى الشركات بتاريخ 2008/12/31 والتي قدمت إليك لمراجعتها:

الميزانية الختامية

250000 آلات 10%

(157500) م. أ. آلات

92500

90000 مخزون سلعي

حيث اتضح لك من خلال عمليات الفحص ما يلي:

1 ـ إن الشركة قامت بعملية الجرد للمخزون السلعي في 2009/1/6 حيث أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً بتاريخ الجرد يبلغ (90000) وقد تبين من الإطلاع على دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من 2008/12/31 إلى 2009/1/6 كانت كما يلي:

أ- بلغت المشتريات خلال هذه الفترة (3000)استلم نصفها حتى تاريخ الجرد.

ب- بلغت المبيعات (6000) وقد سلم العملاء جميع البضاعة علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس سعر التكلفة مضافاً إليها ما نسبته 50%.

ج- اتضح أن هناك بضاعة في مخازن الاستيداع بالجمارك تكلفتها (6000).

د- هناك بضاعة لدى فروع الشركة في حلب بمبلغ (9000) وقد أرسل الفرع كشفاً نتيجة الجرد في 2009/1/4 إلى الشركة.

هـ ـ اتضح أن هناك بضاعة مشتراة على الحساب يوم 2008/12/30 بمبلغ (8000)قد وصلت للمخازن فعلاً ولكن العملية لم تسجل في الدفاتر بعد.

2 ـ إن رصيد الآلات في الميزانية يتضمن ما يلي :

أ- آلة تم شراؤها بتاريخ 2007/7/1 بمبلغ (50000) وضعت بالتاريخ نفسه في التشغيل وسجلت في الدفاتر كما يلي:

50000 من ح / الآلات

إلى المذكورين

45000 إلى المورد

5000 إلى الخصم النقدي

ب ــ آلة أخرى قيمتها (50000) تم شراؤها في بداية العام بالتقسيط وذلك على خمسة أقساط متساوية القيمة دفعت الشركة خلال العام ثلاثة أقساط والباقي سيدفع في العام القادم مع العلم بأن الثمن النقدي في السوق يبلغ (40000).

ج ــ باقي الآلات مستهلكة دفترياً منذ نهاية عام 2007 ومن المتوقع أن تعمل خمس سنوات زيادة على العمر الإنتاجي المقدر سابقاً.

والمطلوب:

1- أدلة الإثبات اللازمة للمخزون السلعي.

2- أدلة الإثبات لعنصر الآلات.

3- إعداد قيود التسوية اللازمة ثم تحديد القيم الواجب أن تظهر في الميزانية في 2008/12/31.

12. اختار الإجابة الأكثر دقة لما يلي:

آ- يتمثل النوع الذي يعتمد عليه المراجع على نحو أكبر من أدلة المراجعة المستندية في:

1) الفحص الفعلي الذي يقوم به المراجع.

2) مصادقة تم الحصول عليها مباشرة من طرف ثالث.

3) عمليات حسابية قام المراجع بإجرائها من واقع دفاتر الشركة.

4) المستندات الخارجية.

ب ــ يمكن أن يتم التوصل إلى أدلة المراجعة في أشكال مختلفة بدرجات مختلفة من الإقناع، أي من الأدلة التالية تمثل أقل أنواع الأدلة قوة:

1) فاتورة المبيعات.
2) فاتورة المشتريات.
3) العمليات الحسابية التي يجريها المراجع.
4) قائمة البنك التي تم الحصول عليها من العميل.

ج ــ أي من عمليات التوثيق التالية تمثل أدنى درجات الإقناع في دعم رأي المراجع:

1) جداول تفاصيل الجرد الفعلي للمخزون.
2) ملاحظة استنتاج تم التوصل إليه في ضوء النسب المالية.
3) ملاحظة قام بها مقيم تم توثيقها في أوراق عمل المراجع.
4) قائمة بطلبات المصادقة السلبية التي لم يحصل المراجع على استجابة منها.

د- تعد الإجراءات التحليلية :

1) اختبارات إحصائية للمعلومات المالية يتم تصميمها لتحديد الجوانب التي تتطلب فحصاً مكثفاً.
2) اختبارات تحليلية للمعلومات المالية يتم تنفيذها بواسطة الحاسوب.
3) اختبارات أساسية للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات.
4) اختبارات تشخيص للقوائم المالية ولا يمكن تصنيفها ضمن أدلة المراجعة.

هـ ــ تعدّ الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة :

1) الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.
2) الحسابات التي لها أهمية نسبية.
3) عزل الحسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق.
4) ليس كل ما ذكر.

و ــ تعتمد كفاية أدلة الإثبات وصلاحياتها بصفة أساسية على:

1) ما هو متاح من بيانات موثوق فيها.

2) الأدلة وثيقة الصلة بالموضوع.
3) حكم المراجع.
4) معايير المراجعة المتعارف عليها.

ز ــ إن غالبية العمل الذي يقوم به المراجع المستقل فيما يتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية ينطوي على:

1) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
2) الحصول على أدلة الإثبات وتقويمها بشكل موضوعي.
3) فحص العمليات غير النقدية.
4) مقارنة الحسابات الفردية مع حسابات المراقبة الإجمالية.

ح ــ يجمع المراجع أدلة الإثبات من أجل:

1) تقويم نظام الرقابة الداخلية.
2) تشكيل رأي حول عدالة القوائم المالية.
3) تقويم أعمال الإدارة.
4) اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية.

ط ــ فيما يلي أمثلة لبعض أدلة الإثبات، ما هو أكثرها قوة للمراجع :

1) قيام المراجع بالتحقق من الوجود الفعلي.
2) قيام المراجع بفحص العمليات الحسابية لما هو مسجل بالدفاتر.
3) المستندات المعدة خارج الشركة.
4) المصادقات الواردة إلى المراجع مباشرة.

ي ــ أي من العوامل التالية يعتبر ذا أهمية عند تقويم المراجع لمدى ملائمة دليل الإثبات:

1) مدى تحقيق الدليل لأهداف الفحص.
2) مدى موضوعية المراجع الذي يحصل على الدليل.
3) كمية الأدلة التي تم الحصول عليها.
4) مدى استقلال المصدر الذي قدم الدليل.

ك ــ تعدّ الأدلة كافية بشكل عام عندما:

1) تكون ملائمة.
2) يكون هناك قدر كاف منها لتكوين رأي في القـوائم المالية.
3) تكون مناسبة و موضوعية.
4) يتم الحصول عليها عن طريق الاختيار العشوائي.

ل ــ فيما يلي أمثلة لأدلة الإثبات في المراجعة، أي منها يعتمد عليها مراجـع الحسابات أكثر من غيره للتحقق من صحة وجدية الديون المستحقة على الزبائن :

1) المستندات المؤيدة للعمليات المسجلة في حسابات الزبائن.
2) المتحصلات من العمليات المسجلة في حسابات الزبائن.
3) مصادقات واردة للمراجع مباشرة.
4) مكالمات هاتفية مع الزبائن تؤيد صحة الأرصدة.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية العاشرة: لجان المراجعة

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي:

- مفهوم لجان المراجعة وأسباب إنشائها.
- أهمية لجان المراجعة.
- تشكيل لجان المراجعة.
- مهام ومسؤوليات لجان المراجعة.

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية العاشرة

لجان المراجعة

تمهيد:

أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من إفلاس وانهيار إلى فقدان ثقة غالبية المجتمع بمعظم الشركات المساهمة العامة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، والمشرعين، والباحثين، وغيرهم وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين لشؤون إعمال الشركات، ويعد مجلس الإدارة المسؤول عن توفير الآليات المناسبة لتحقيق هذه الأمور ولمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤوليته الإشرافية المتزايدة، فإن الاتجاه يتزايد للاعتماد على لجنة المراجعة.

وقد تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لوظائف لجان المراجعة ودورها بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وقد أسهمت عوامل كثيرة في ظهور الحاجة إلى لجنة المراجعة داخل الشركات، ومن هذه العوامل ما هو مهني، ومنها ما هو أكاديمي، لذا سنتناول في هذه الوحدة العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة، والضوابط الخاصة بتشكيل لجنة المراجعة وأهميتها ووظائفها الأساسية.

أولاً ــ العوامل التي ساعدت في زيادة الاهتمام بلجان المراجعة:

نتيجة لضخامة المهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة وتنوعها، كان لا بد من تشكيل بعض اللجان التابعة للمجلس لمساعدته في تنفيذ مهامه، وتعدّ لجنة المراجعة من أهم تلك اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة للقيام بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، فضلاً عن ذلك أدت الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات مما يؤثر سلباً في استقلاله وحياده، خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله، إلى ظهور فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات وبذلك يمكن القول: إنّ المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة التي تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير

التنفيذيين لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مراجع الحسابات الخارجي، والإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة جودة عملية المراجعة، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات، هذا وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة لعل أهمها ما يأتي:

ـ تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

ـ زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، وخاصة أن اللجنة التي تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين والذين يملكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت الكافي، تعدّ في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

ـ التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، ومن ثم فإنّ وجود لجنة المراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات.

ـ الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ـ حاجة أصحاب المصلحة في الشركة إلى آلية إدارية تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

ـ مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية مرحلية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة كافة في هذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.

ـ الخلافات التي تحدث بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصلحة جودة التقارير المالية بشكل لا يكون ملائماً لتدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية

إعداد التقارير المالية، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة.

ـ قد يؤدي أحياناً عدم التجانس ما بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم إلى عدم التناسب في تناول العملية الشاقة المليئة بالتفاصيل والخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركة.

ثانياً ـ مفهوم لجان المراجعة:

لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف، من شركة إلى أخرى، ومن دولة لأخرى، إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:

ـ هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعدُّ قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة ولها دور رقابي على جميع عمليات الشركة.

ـ وعرفت بأنها لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة من أفراد مؤهلين وذوي خبرة لضمان قدرتهم على إدارة المخاطر بفعالية وأوجه رقابة سليمة في المنظمة، ولا بد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف وجهد لمهمة الرقابة والمراجعة والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.

ـ وعرفت أيضاً بأنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، كما أنها تدعم وتقوي دور المديرين غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المراجعين وتحسن من أعمال المراجعة فضلاً عن ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.

ـ أو أنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية المراجعة، وأيضاً التأكيد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة.

ـ من التعاريف السابقة يمكننا القول: إنَّ هذه التعاريف ركزت على عضوية اللجنة والمهام الملقاة على عاتقها، ودورها في تحسين جودة العملية الرقابية في الشركات، ومن هذا نستنتج خصائص لجنة المراجعة على النحو الآتي:

1 ـ لجنةٌ مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

2 ـ يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرة جيدة في مجال المراجعة والمحاسبة المالية.

3 ـ تتجلى مهامها بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ومراجعة الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.

4 ـ وهي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتيسير نشاطها.

5 ـ هي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة.

ثالثاً ـ أهمية إنشاء لجان المراجعة:

لعل الحافز على إنشاء لجنة مراجعة ينشأ من المنافع المتوقعة منها والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح.

1 ـ أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة:

تعمل على مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة وبصورة خاصة بمايلي:

1 ـ دراسة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة لاعتمادها.

2 ـ دراسة جميع البيانات المالية التي قد تطلبها الجهات المختلفة ومراجعتها.

3 ـ دراسة السياسات المحاسبية واختيار تلك السياسات التي تتلاءم مع طبيعة العمل.

4 ــ دراسة تأثير أية توصية مهنية أو قانون أو تعليمات مستجدة في السياسات المحاسبية والقوائم المالية.

5 ــ دراسة سياسات التأمين الخاصة بالشركة ومراجعتها.

6 ــ تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي وذلك من خلال الاجتماع بالمراجع الخارجي أثناء وبعد عملية المراجعة وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، كما تعمل اللجنة على تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم المراجعة الداخلية بالشكل الذي يدعم دور المراجعة الداخلية واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية، كما تقوم بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة المراجعة الداخلية.

2 ــ أهمية لجنة المراجعة للمراجع الخارجي:

تدعيم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المراجع الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وفي هذا المجال قام " Auditing Standars Board" في الولايات المتحدة بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان المراجعة في عملية المراجعة الخارجية (53 ــ 54 ــ 60 ــ 61 ــ 71 ــ 90) SASs وفيمايلي مجموعة من مسؤوليات لجان المراجعة تجاه المراجع الخارجي:

1 ــ تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وعزله ومراجعة محتويات رسالة الارتباط قبل الموافقة عليها.

2 ــ دراسة خطة المراجعة التي يضعها المراجع الخارجي ومناقشتها.

3 ــ دراسة توصيات المراجع الخارجي واقتراحاته واعتراضاته ومناقشتها.

4 ــ دراسة الموضوعات التي يعتقد المراجع الخارجي بوجوب عرضها على مجلس الإدارة ومناقشتها.

5 ــ دراسة رأي المراجع الخارجي في الرقابة الداخلية ومناقشته.

6 ــ دراسة تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية ومناقشته.

7 ــ دراسة ملاحظات المراجع الخارجي حول مقدرة العاملين بالإدارة المالية ومناقشتها.

8 ــ مراجعة القوائم المالية الفترية والسنوية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.

3 ــ أهمية لجان المراجعة للمراجعة الداخلية:

اختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر به لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، كما أن قسم المراجعة الداخلية يقوم بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، مما يؤدي إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

وقد أكدت العديد من الأبحاث العلمية على أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعين الداخليين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان المراجعة سوف يمكن المراجعين الداخليين من زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة كل من الطرفين بالوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركة.

4 ــ أهمية لجان المراجعة للمستثمرين والأطراف الخارجية:

أظهرت العديد من التقارير مثل "Blue Ribbon Committee" في الولايات المتحدة أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من المراجعة الداخلية والخارجية والتأكيد على الالتزام بقواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير، وإن العديد من البورصات المالية العالمية

تطالب الآن الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم لجنة المراجعة في هذه الشركات بإصدار تقرير خاص بها ويرفق ضمن القوائم المالية توضح به لجنة المراجعة المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية وهذا بالتالي سوف يؤدي إلى زيادة درجة الثقة التي يمنعها المستفيدين من هذه التقارير.

رابعاً ـ ضوابط تكوين لجان المراجعة:

اهتمت واتفقت العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية وبورصات الأوراق المالية في العديد من بلدان العالم على ضرورة تحديد الضوابط الناظمة لتكوين لجان المراجعة والمقومات الواجب توافرها بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم فعاليتها ومنفعتها لكي تسهم إيجابياً في تحسين الدور الإشرافي والرقابي في الشركات ويمكن بلورة هذه الضوابط على النحو الآتي:

ـ استقلال أعضاء لجان المراجعة: استقر الرأي على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، إذ أن مقدرة أعضاء لجنة المراجعة على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية في الشركات، تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوفرة في هؤلاء الأعضاء كما أنها أقرب إلى الموضوعية عند تحليل النتائج وتقييم الأداء الإداري وأداء الشركة، كما أنه لتحقيق الاستقلال الكافي ينبغي عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية، هذا وقد وضعت إحدى اللجان الأمريكية تعريفاً محدوداً للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجان المراجعة حيث أوضحت أن أعضاء لجنة المراجعة يتم اعتبارها مستقلين، إذا لم يكن لديهم أي علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وتم وضع مجموعة من الأمثلة لهذه العلاقة منها ما يأتي:

ـ ألاّ يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

ـ ألاّ يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.

ـ ألاّ يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة.

ـ ألاّ يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، وفي حال توافر أحد هذه الأمثلة في عضو لجنة المراجعة لا يعد مستقلاً، وفي هذه الحالة ينبغي أن تفصح الشركات عن هذه العلاقة، بشرط أن انضمام هذا العضو إلى لجنة المراجعة سوف يحقق منافع ومزايا من شانها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤوليتها، وفي المملكة العربية السعودية تقضي القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة أن يكون أعضاء اللجنة مستقلين، ويعد العضو مستقلاً إذا توافرت الشروط التالية:

ـ ألاّ يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.

ـ ألاّ يكون له مصلحة مباشرة مع المدراء التنفيذيين في الشركة وأن لا يكون قريباً لأي منهم حتى الدرجة الثانية.

ـ ألاّ يكون له مصلحة مالية مباشرة مع زوجات المديرين التنفيذيين في الشركة وأن لا يكون قريباً منهن حتى الدرجة الثانية.

ـ ألاّ يكون له علاقة شخصية ذات شأن مع المديرين التنفيذيين في الشركة.

ـ ألاّ يشارك في عضوية لجنة المراجعة لأكثر من شركة واحدة تمارس ذات النشاط فضلاً عن ذلك ألا يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في الشركة أو المنشآت التي تسيطر عليها ولو على سبيل الاستشارة، وأن لا يجمع إلى جانب عضويته في لجنة المراجعة عضوية أي لجنة أخرى منبثقة عن مجلس الإدارة.

2 ـ التحديد الواضح لحقوق اللجنة وواجباتها:

يجب أن يتم تحديد حقوق اللجنة وواجباتها بصورة واضحة وتفصيلية لكي يمكن لها أن تقوم بأعمالها بفعالية مرتفعة، ولكي لا يحدث تعارض أو تداخل بين عمل اللجنة وأعمال الأجهزة التنفيذية بالشركة بحيث يكون لها الحق في اتخاذ القرارات المتعلقة بالثواب والعقاب للأطراف الأخرى داخل الشركة وحق الحصول على أي معلومات تحتاجها في عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعة في الشركة، وبهذا الخصوص توصي لجنة (Cadbury committee) أن لجنة المراجعة يجب أن يكون لها حق في مناقشة

أي مواضيع تراها مهمة، وحق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعارف بالمشاكل الفنية التي تواجهها اللجنة وخاصة في الأمور القانونية التي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد التقارير المالية، وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة بها، ومقابل هذه الحقوق يجب على أعضاء اللجنة حضور اجتماعات اللجنة والمشاركة الفعالة في أعمالها والمحافظة على أسرار الشركة، وعدم القيام بأي أعمال التنفيذية في الشركة والمحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية، وعدم قبول أشياء ذات قيمة من الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو يدخل في أي نشاط قد يكون متعارضاً مع مصلحة الشركة أو يضر بها.

3 ـ الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة:

من الأمور المتفق عليها أن يتمتع أعضاء اللجنة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات هذه النظم، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والمراجعة والإدارة المالية، وأن يكونوا على دراية كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة أو المجال التي تعمل فيه، إذ إنّ تعقد الأدوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة، وأن الخبرة لدى أعضاء اللجنة تعدُّ أحد الأركان المهمة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي ينبغي على لجنة المراجعة حلها تعتمد على الحكم الشخصي، والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى العضو في مجال المحاسبة والمراجعة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية حدد قانون (sanbanes- oxley) بعض المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة منها على سبيل المثال:

ـ أن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة.

ـ لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ـ لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.

ـ لديه دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة على لجنة المراجعة.

كما أظهرت الدراسات أن وجود الخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة في مجال المحاسبة والمراجعة له تأثير مباشر في جودة نظام الرقابة الداخلية، وعملية إعداد التقارير المالية وفي جودة وسلامة الإفصاح عن المعلومات في التقارير بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستفيدين من هذه التقارير، وفي المملكة العربية السعودية يشترط فيمن يعين عضواً باللجنة أن يكون لديه تأهيل علمي ملائم، وإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وبطبيعة أعمال المنشأة، ويتعين أن يكون أحد أعضاء اللجنة حاصلاً على تأهيل كافٍ وذلك كما يأتي:

ـ درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سنتين تخفض إلى سنة إذا حصل على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو أي تأهيل مهني مماثل تعتمده الهيئة.

ـ درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن خمس سنوات، تخفض إلى ثلاث سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

ـ درجة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن سبع سنوات تخفض إلى خمس سنوات إذا حصل على زمالة الهيئة أو تأهيل مهني مماثل.

4 ـ عدد أعضاء اللجنة:

يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وطبيعة نشاطها، لكن وبغض النظر عن حجم الشركة ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق أهدافها، مع الأخذ بالحسبان عدم زيادة هذا العدد بصورة قد تحد من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة/ وعدم تخفيضه بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، وقد لوحظ من خلال الدراسات أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء، وذلك لضمان استقلالية اللجنة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا واستراليا ومصر

والسعودية، وإن التشكيل الجيد للجان المراجعة يجب أن يجمع بين الخبرة ومناوبة العضوية لضمان استمرار عنصر الخبرة وتحديث وجهات النظر والآراء.

5 ـ عدد اجتماعات اللجنة خلال السنة المالية:

يعد عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة المراجعة، إذ يعدُّ ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي، وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقد العدد المناسب، فقد أوصى تقرير (smith Report) في بريطانيا بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام بينما أوصت لجنة (Treadway) في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي، وفي مصر حدد دليل ومعايير حوكمة الشركات عدد مرات الاجتماع بحيث لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر، وكذلك في المملكة العربية السعودية مع الإشارة إلى ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي ورئيس المراجعة الداخلية لهذه الاجتماعات، لكي يمكن مناقشتهما في المشاكل التي يواجهها كل منهما فيما يتعلق بإجراءات المراجعة، والأخطاء التي تم اكتشافها، وعلاقاتهما بإدارة الشركة.

6 ـ الإفصاح عن لجنة المراجعة:

في الوقت الحالي تتطلب شروط العديد من البورصات العالمية وكذلك التقارير الصادرة عن المنظمات المهنية والعلمية، أن يتم الإفصاح عن تكوين لجان المراجعة بالشركات وعضويتها ومهامها، وهذا الإفصاح يتضمن الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يوضح مسؤوليات اللجنة وواجباتها، وطبيعة العلاقة بينهما وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، وينبغي أن يكون موثوقاً به من مجلس الإدارة، والإفصاح عن نتائج أعمالها من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية، بحيث يتضمن الأنشطة التي قامت بها لجنة المراجعة خلال العام، وإن نشر تقرير لجنة المراجعة مع التقارير السنوية يمكن أن يسهم في تحسين نزاهة التقارير، لأنه يوفر تأكيداً عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والخارجيين لمسؤولياتهما المتعلقة بعملية التقرير المالي. هذا وقد تضمن التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1993 اقتراحات مهمة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومن

هذه الاقتراحات ضرورة إلزام الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية، بأن تشمل تقاريرها السنوية تقريراً من لجنة المراجعة يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها، والذي يعدُّ بمنزلة إخطار للمساهمين بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة مناسبة، وللحد من القلق بخصوص إمكانية تعرض أعضاء لجان المراجعة للمسؤولية القانونية نتيجة نشر تلك التقارير يوصي المجمع بعدم استخدام تقارير لجان المراجعة كأساس للتقاضي وان يتضمن هذا التقرير ما يأتي:

ـ مراجعة التقارير المالية السنوية.

ـ التشاور بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي بخصوص عملية إعداد القوائم المالية.

ـ تسلمت من المراجع الخارجي تأكيدات بأنه التزام بجميع معايير المراجعة المقبولة عموماً، وذلك عند أدائه لعملية المراجعة.

ـ التأكيد أن القوائم المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديهم وأن الشركة لا تقوم بإخفاء أي معلومات.

ـ التأكد أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة

وفي المملكة العربية السعودية فإن من واجب لجنة المراجعة في الشركات أن تقدم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة، وتقريراً سنوياً للجمعية العامة للشركة، تتضمن ما قامت به من أعمال ونتائجها، بما في ذلك ما تبين للجنة من انحرافات أو أخطاء أو نقاط ضعف مهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية أو تنفيذه في الشركة، وأن يتضمن التقرير ما تراه اللجنة من توصيات لمعالجة أوجه القصور، بما يمكن من تطوير نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتفعيله.

هذا وقد نص القرار رقم (18) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عام 2008 وفي الفصل الخامس على أن يصدر مجلس إدارة الشركات قراراً بتشكيل لجنة تدقيق وفق الضوابط التالية:

أ ـ أن تتكون اللجنة من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين على الأقل وأن يكونوا جميعاً أعضاء مستقلين.

ب ــ أن تتوافر لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية.

ج ــ أن تعقد اللجنة أربعة اجتماعات على الأقل في السنة، وأن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي.

د ــ أن يعتمد مجلس الإدارة نظام عمل اللجنة الذي يتم إعداده من قبلها بشكل واضح يحدد فيه أهدافها وشروط تعيين أعضائها وصلاحياتهم وواجباتهم ومسؤولياتهم ومواعيد اجتماعاتهم ومكافآتهم.

هـ ــ أن تجتمع مع مفتشي حسابات الشركة مرة واحدة على الأقل في السنة.

هذا وقد أعطى القرار صلاحيات متعددة للجنة التدقيق وأهمها:

أ ــ طلب الحصول على أي معلومات من موظفي الشركة، وعلى هؤلاء التعاون على توفير هذه المعلومات بشكل كامل ودقيق.

ب ــ طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية، من أشخاص من ذوي الخبرة والكفاءة إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك.

ج ــ طلب حضور أي موظف في الشركة إذا أرادت اللجنة الحصول على المزيد من الإيضاحات.

د ــ طلب حضور مفتشي الحسابات اجتماعات اللجنة إذا ما رأت اللجنة ضرورة مناقشتهم بأية أمور تتعلق بعملهم في الشركة ولها أن تستوضح منهم أو تطلب رأيهم عن ذلك خطياً.

هـ ــ التوصية لمجلس الإدارة بترشيح مفتش الحسابات ليتم انتخابه من قبل الهيئة العامة للمساهمين.

و ــ ترشيح تعيين المدقق الداخلي للشركة.

خامساً ــ المهام الأساسية للجنة المراجعة:

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين.

وإن مهام اللجنة قد تختلف من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقد وحجم الأعمال، وتجدر الإشارة إلى أن لجنة المراجعة عند قيامها بممارسة مهامها لا بد أن تأخذ في الاعتبار نوعين من المخاطر وهما:

ـ مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة والرقابة الإدارية.

ـ مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال، واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل البنك المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات، ويعد التحديد الدقيق لمهام لجنة المراجعة من الأمور المفيدة لكل من أعضاء اللجنة والأطراف الأخرى إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي لدى أعضاء اللجنة بخصوص طبيعة مهامهم، وفي الوقت نفسه إبراز هذه المهام إلى الأطراف الأخرى التي تتعامل معها اللجنة كمجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي بالشكل الذي يؤدي إلى عدم تداخل هذه المهام بين الأطراف المختلفة، وقد استقر رأي معظم الكتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسية للجنة المراجعة في أربعة مجالات أساسية هي كما يأتي:

ـ إعداد التقارير المالية وفحصها.
ـ دعم وظيفة المراجعة الخارجية.
ـ دعم وظيفة المراجعة الداخلية.
ـ دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

ويضيف البعض مجالين هما:

ـ دعم حوكمة الشركات.
ـ إدارة المخاطر في الشركات.

وسنقوم بشرح هذه المهام كما يأتي:

1 ـ في مجال إعداد التقارير المالية وفحصها:

تبرز أهمية لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية من أن نزاهة السوق المالي للدولة يعتمد على نوعية البيانات المالية للشركة المتاحة للمستثمرين ويعتبر الإفصاح الواضح والسليم أمراً مطلوباً لكفاءة تكوين رأس المال والسيولة في الأسواق المالية، وقد

وضح في السنوات الأخيرة أن رأس المال ذو التكلفة المنخفضة والذي ينتظر الاستثمار لن يتدفق على الفور إلى الدول والشركات التي تتسم بضعف معايير الإفصاح والشفافية لديها، على أن المستثمرين في الاقتصاديات الأكثر تقدماً والقائمة على أساس السوق يبدون نفوراً مماثلاً للاستثمار في الشركات التي تتسم ممارستها بالضعف من ناحية إعداد التقارير المالية، إن المساهمين والمستثمرين المحتملين يطلبون الحصول على معلومات منتظمة يمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة، لذلك تزايد الاعتماد على لجنة المراجعة بمسؤوليتها الإشرافية والتي تعمل مع الإدارة المالية التنفيذية في الشركة والمراجعون الخارجيون للتأكد من وجود نظام سليم يعمل بشكل جيد لإعداد التقارير المالية، حيث أنها تتكون من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين والذين يمتلكون مهارات مالية ومحاسبية ولديهم الرغبة في تخصيص الوقت اللازم للنظر بتفاصيل القوائم المالية، تعتبر هذه اللجنة أفضل من مجلس الإدارة بكامل هيئته من ناحية الإشراف على إعداد التقارير المالية، هذا وقد اتفقت الآراء المتعلقة بدور لجنة المراجعة في إعداد التقارير المالية وفق مفهوم حوكمة الشركات على أن وظيفة لجنة المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية هي وظيفة إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجنة المراجعة قيامها بإعداد القوائم المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم، إذ أن تلك هي مسؤولية الإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين، وإن دور لجنة المراجعة عند إشرافها على عملية إعداد التقارير المالية تتجلى كالآتي:

1 ــ استعراض نتائج المراجعة الداخلية والخارجية، بما في ذلك أية ملاحظات يتضمنها رأي المراجع الخارجي، وكذلك الإجابات على تلك الملاحظات من الإدارة إلى جانب النظر في التوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي.

2 ــ استعراض القوائم المالية وكافة التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي فيما يتعلق بهذه القوائم، وكذلك أية خلافات ملموسة بين الإدارة والمراجع الخارجي تكون قد نشأت من إعداد القوائم المالية.

3 ــ النظر في أية تغييرات ملموسة بشأن مبادئ وممارسات المراجعة والمحاسبة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية للشركة.

4 ــ تقييم أهداف المنشأة من إعداد التقارير الداخلية والخارجية وأن تحدد مدى الوفاء بتلك الأهداف، وينبغي على لجان المراجعة أن تحصل على تأكيدات بشأن الاستكمال والسلامة الشاملة للبيانات المقدمة في القوائم المالية.

5 ــ فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل.

6 ــ توجيه أسئلة قاسية وإنشاء قاعدة لتلقي الأخبار الطيبة والسيئة على الفور وبالكامل وينبغي ألا تكون اللجنة هي أول من يسمع فحسب بل يجب أن تكون أول من يبدأ بإثارة أسئلة مثل "هل تشعر بعدم الراحة بالنسبة لأي من تلك البنود." أين نكون معرضين بدرجة أكبر للمخاطر".

7 ــ استعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب قبل عرضها على مجلس الإدارة، وينبغي على أعضاء لجنة المراجعة أن يعملوا مع الإدارة والمراجعين كي يفهموا التقديرات والقرارات المحاسبية المهمة.

8 ــ أن تضمن أن نظام الشركة لإعداد التقارير المالية يعطي لأولئك الذين في داخل الشركة وخارجها فكرة واضحة عن الأداء، وينبغي على لجنة المراجعة أن تفهم المعلومات التي تقدمها الإدارة عن مؤشرات الأداء الرئيسية للمنشأة (علامات القياس للصناعة، البيانات المقارنة للمالية والتسويق والإنتاج في خلال مدة معينة إلى جانب بيانات أخرى).

9 ــ أن تعمل على تقييم المخاطر التي تنشأ من الضغوط المفرطة على الإدارة لإعداد التقارير وقد تنشأ هذه الضغوط من توقعات المحللين أو من الظروف التنظيمية، أو قد تكون نتيجة لما سبق نشره من توقعات أو احتمال حدوث خسارة صافية في الفترة الجارية.

ونظراً لأن لجنة المراجعة تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين فإنه من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح مع كل من أولئك المشاركين في العمل، حيث أن عملية إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية لا يمكن أن تنتج إلا من الاتصالات الفعالة، بين أولئك المشاركين فيها، وتقع على الإدارة المالية المسؤولية في أن توفر للجنة المراجعة تفسيراً للقوائم المالية والأرقام التي تتضمنها هذه القوائم، وينبغي أن تبحث الإدارة مع لجنة

المراجعة أية تغيرات في المبادئ أو سياسات إعداد التقارير المالية عن السنوات السابقة والمعاملة المحاسبية الخاصة بالعمليات الهامة وأية اختلافات هامة بين الأرقام الواردة في الموازنة والأرقام الفعلية.

وتتمثل مسؤولية لجان المراجعة في إعداد التقارير المالية من خلال النقاط التالية:

أ ـ القيام بمراجعة القوائم المالية سواء أكانت سنوية أم مرحلية: بهدف التأكد من سلامة الإعداد لها وأيضاً ملاءمة الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها وتشمل هذه المراجعة على قيام أعضاء اللجنة بمراجعة الأنظمة الرقابية التي أنشأتها الشركة بهدف التوصل إلى قناعة بأن القوائم المالية لا تتضمن أية بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية أو أنه لم يحذف من هذه القوائم المالية أية بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضللة، كما يجب مناقشة كل من إدارة الشركة ورئيس قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي فيما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجنة غير مناسبة.

ب ـ مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة: أوضح "Smith Report" في انجلترا على أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة الشركة إلا أن مسؤولية مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في عملية الإعداد تقع على عاتق أعضاء لجنة المراجعة وخاصة الاحتياطيات والمخصصات التي قامت إدارة اللجنة بتقديرها، وعلى إدارة الشركة إخبار اللجنة بالطرق التي اتبعتها في معالجة المعاملات غير العادية وعلى اللجنة التأكد من أن الإدارة استخدمت الطرق المحاسبية السليمة لمعالجة هذه المعاملات.

وأيضاً أوصى "Blue Ribbon Committee" في الولايات المتحدة بضرورة قيام المراجع الخارجي بمناقشة أعضاء اللجنة فيما يخص رأيه في جودة ومناسبة السياسات المحاسبية التي تقوم إدارة الشركة بتطبيقها ويجب أن تشمل هذه المناقشة على درجة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية وطبيعة التقديرات التي قامت الشركة بوضعها ونتيجة مراجعة المراجع الخارجي لها.

ج ـ مراجعة نظم الرقابة الداخلية: نظام الرقابة الداخلية هو نظام يتضمن جميع السياسات والإجراءات التي تنشئها الشركة بهدف التأكد من كفاءة وفعالية عملياتها، إن قيام أعضاء لجنة المراجعة بمراجعة نظام الرقابة الداخلي في الشركة يمكنهم من إعطاء

رأي محايد في نقاط القوة والضعف فيها مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعاليتها ويجب على أعضاء اللجنة مراجعة برامج المراجعة الداخلية للتأكد من مناسبتها وأيضاً مراجعة تحليل النتائج التي تم التوصل إليها بواسطة المراجعين الداخليين وخاصة المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة، والأكثر من ذلك يجب على لجنة المراجعة الاجتماع برئيس قسم المراجعة الداخلية وبالمراجع الخارجي بعيداً عن إدارة الشركة بهدف فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة وما هي الحلول البديلة التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيادة فعاليتها.

د ـ تقييم مدى إمكانية حدوث التلاعب: إن لجنة المراجعة ليست مسؤولة عن اكتشاف التلاعب الذي قد يحدث داخل الشركة بل مسؤوليتها تكون منصبة على تقييم إمكانية حدوث هذا التلاعب والعمل على اتخاذ السياسات والإجراءات التي من شأنها منع حدوثه في المستقبل وهناك العديد من الدراسات التي أكدت على أهمية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة لمنع حدوث التلاعب، أمثلتها الدراسة التي قام بها "Abbott and Parker" حيث وجدت هذه الدراسة أن هناك علاقة مباشرة بين إنشاء لجان المراجعة ذات الأعضاء المستقلين وذوي الخبرة وبين درجة انخفاض التلاعب الذي يتم اكتشافه في الشركات، وفي هذا الصدد أوصت دراسات أخرى على أن أعضاء لجنة المراجعة يجب عليهم مراجعة عمليات الإدارة الخاصة بتقييم الأخطار المرتبطة بوجود تلاعب في إعداد القوائم المالية وأيضاً مراجعة البرامج التي أنشأتها الشركة بهدف التأكد من عدم حصول هذا التلاعب.

2 ـ مسؤولية لجان المراجعة تجاه وظيفة المراجعة الخارجية:

ينبغي أن يكون هناك علاقة قوية بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وذلك بسبب الترابط بالأهداف وإن فاعلية أحدهما سوف تؤثر على فاعلية الطرف الآخر وسوف نستعرض فيمايلي مجموعة من المهام التي يجب على أعضاء اللجنة القيام بها تجاه المراجعة الخارجية:

أ ـ إبداء التوصية في تعيين المراجع الخارجي: نظرياً فإن عملية اختيار وتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه هي من مسؤولية المستثمرين أصحاب المصالح وذلك عند انعقاد الجمعية العمومية السنوية لهم، ولكن في الواقع العملي فإن إدارة الشركات هي

التي تقوم بهذه المهام بالشكل الذي قد يثير جدلاً حول قدرة المراجع الخارجي على القيام بمهامه نظراً لأن إدارة الشركة لها الحق في عزله أو تجديد تعيينه في الفترة القادمة ومما لا شك فيه أن إدارة الشركة في هذه الحالة تكون قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المراجع الخارجي بالشكل الذي يحقق أهدافها، ويكون المراجع في هذه الحالة غير قادر على مناقشة الإدارة في مدى ملائمة هذه السياسات بالشكل الذي قد يؤثر على الأهداف المرجوة من المراجعة الخارجية، ولتجنب الوقوع في مثل هذا الوضع اقترحت العديد من الدراسات قيام لجنة المراجعة بهذا الدور وذلك بهدف حماية استقلالية المراجع الخارجي من تدخل الإدارة ومن أي إجراء تعسفي قد تقوم به.

ب – تحديد أتعاب المراجع الخارجي: إن لجنة المراجعة يجب أن تضع تحت ملاحظتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج المراجعة وبين الأتعاب التي سوف تقوم الشركة بدفعها للمراجع مقابل عملية المراجعة، بحيث يجب ألا تتنازل عن مستوى معين لجودة المراجعة، حيث أن جودة المراجعة تتأثر بما لا شك فيه بمقدار الأتعاب التي تقوم الشركة بدفعها للمراجع الخارجي.

وفي هذا الشأن أوصى "Smith Report" في انجلترا أعضاء لجنة المراجعة على قيامهم بأنفسهم بالتأكد من أن مقدار الأتعاب التي تقوم الشركة بدفعها للمراجع الخارجي تضمن مستوى مقبول من الجودة لعملية المراجعة بالشكل الذي يحقق حماية المستثمرين ويعطي للقوائم المالية صفة الاعتمادية في البيانات التي تتضمنها.

كما أكدت إحدى الدراسات على أن وجود أعضاء مستقلين وذوي خبرة في لجان المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تدعين موقف المراجع الخارجي في عملية مناقشة الإدارة حول أتعاب عملية المراجعة.

ج – التأكد من استقلالية المراجع الخارجي: تعتبر استقلالية المراجع الخارجي شيء أساسي في إعداد القوائم المالية، لأن المراجع إن لم يكن مستقلاً فسوف يكون التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة غير موضوعي وبالتالي قد يؤثر على ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح وهنا تظهر أهمية الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في التأكيد على استقلالية المراجع الخارجي من أي ضغوط من قبل الإدارة أثناء قيامه

بمهامه، ولقد أشار "Tready way commission" في الولايات المتحدة إلى ضرورة قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجي عن طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته في عملية المراجعة، ويجب أن يشتمل تقرير لجنة المراجعة في نهاية كل عام على توضيح يبين قيام اللجنة بذلك وعن رأيها في درجة استقلالية المراجع.

د ــ دور لجنة المراجعة في حل المنازعات بين الإدارة والمراجع الخارجي: إن المنازعات التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي قد تؤثر على تدفق المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم إلى المستثمرين وباقي أصحاب المصالح، ومن خلال دور لجنة المراجعة الإشرافي على عملية إعداد القوائم المالية تكون اللجنة في وضع سلطة يسمح لها بإمكانية تدخلها لحل المنازعات والعمل على عدم تكرارها في المستقبل وذلك عن طريق اجتماع اللجنة بالمراجع الخارجي بعيداً عن سلطة الإدارة، وقد أكدت إحدى الدراسات على أن أعضاء لجنة المراجعة يميلون إلى دعم المراجع الخارجي على حساب إدارة الشركة وذلك بشأن الخلافات التي قد تنشأ بينهما بخصوص النواحي المحاسبية.

هـ ــ دور لجنة المراجعة في الإشراف على تقديم خدمات غير المراجعة: "خدمات غير المراجعة" وهي تشتمل الخدمات التي يقوم بها المراجع بالنيابة عن إدارة الشركة مثل قيامه باختيار وتعيين الموظفين الجدد، وتقديم برامج تدريبية للعاملين، وتشتمل عل قيامه بدور استشاري لإدارة الشركة، ومما لا شك فيه أن قيام المراجع بتقديم هذا النوع من الخدمات سوف يؤثر بطريقة أو أخرى على درجة استقلاليته في عملية المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى تحيز المراجع تجاه إدارة الشركة على حساب المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى، لأن المراجع في ظل ظروف المنافسة بينه وبين باقي المراجعين القادرين على تقديم هذا النوع من الخدمات يكون في وضع يسمح له بتقديم تنازلات إلى الإدارة، وقد أوصى "Smith Report 2003" في انجلترا بضرورة قيام لجان المراجعة بالتأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات من قبل المراجع الخارجي لا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في إجراءات المراجعة العادية، وفي هذا الإطار يجب على لجنة المراجعة مراعاة الآتي:

1 ــ درجة الخبرات والمهارات المتوفرة في المراجع الخارجي والتي تجعله قادراً على توفير هذا النوع من الخدمات للشركة.

2 ــ التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من إدارة الشركة بخصوص عمل المراجع الخارجي فيما يخص عمليات المراجعة العادية.

3 ــ ملاءمة أتعاب خدمات غير المراجعة لطبيعتها وحجمها.

4 ــ مراجعة اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

لقد توصل المحللون الذين قاموا بدراسة شركة Enron الأمريكية التي أحدثت هزة في الاقتصاد الأمريكي عام 2002 عندما تم اكتشاف تلاعب مالي بها إلا أن الشركة قد قامت بدفع مبلغ 25 مليون دولار مقابل خدمات المراجعة العادية للمراجع ومبلغ 27 مليون دولار لنفس المراجع مقابل خدمات غير المراجعة، ومن هنا ثار الجدل والشكوك حول تأثير هذا النوع من الخدمات على استقلالية المراجع.

3 ــ **مسؤولية لجان المراجعة تجاه المراجعة الداخلية:** المراجعة الداخلية تعتبر من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة لما لها من تأثير على جميع عمليات الشركة المالية وغير المالية، وقد أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية بالشركات، حيث تستخدم المراجعة الداخلية كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات وبالتالي فهي أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وممن العوامل التي تساعد على تطور المراجعة الداخلية:

1 ــ الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.

2 ــ ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.

3 ــ الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.

4 ــ ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أولاً بأول.

ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه، وتلعب المراجعة الداخلية دوراً مهماً في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء داخل الشركات نظراً

لأن المراجعين الداخليين يعتبرون موظفين من داخل الشركة وبالتالي لهم دراية كاملة بجميع ظروف الشركة ومدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة، ولقد أوصت العديد من الهيئات على ضرورة قيام لجنة المراجعة الداخلية بما لديها من استقلالية بمراجعة خطط المراجعة الداخلية والتأكد من استقلاليتها عن إدارة الشركة، والاجتماع برئيس قسم المراجعة الداخلية لمناقشته بالأخطاء التي تم اكتشافها والأساليب السليمة لمعالجة هذه الأخطاء.

ولقد أوصى "Smith Report 1999" في انجلترا لجان المراجعة على أنها يجب أن تقوم بالآتي:

1 ــ مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية.

2 ــ التأكيد على إن المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لكي تباشر عملياتها.

3 ــ تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية.

ولقد أوصى "Blue Ribbon Committee 1999" في الولايات المتحدة الأمريكية بقيام لجنة المراجعة الداخلية بإنشاء قنوات اتصال بينها وبين قسم المراجعة الداخلية من أجل تدعيم كل منهما الآخر، حيث يعتبر قسم المراجعة الداخلية مصدراً أساسياً تعتمد عليه لجنة المراجعة الداخلية في الحصول على البيانات والمعلومات التي تساعدها في الوفاء بمسؤولياتها، ومن ناحية أخرى تعتبر لجنة المراجعة بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية حارساً لها من تدخل الإدارة في شؤونها مما يؤدي إلى زيادة استقلاليتها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي تكتشفها أثناء عملية المراجعة.

ولقد ظهرت بعض الصعوبات عند تطبيق لجان المراجعة في بعض المنظمات كالآتي:

1 ــ عدم وضوح مهام ونطاق عمل اللجنة واكتفاء بعضها على مهمة ترشيح المحاسب القانوني فقط ولم تولي موضوع الرقابة الداخلية أي اهتمام.

2 ــ عدم إلمام إدارة الشركة وبعض أعضاء لجنة المراجعة بأهداف ومهام لجان المراجعة.

3 ــ عدم وضوح مفهوم الاستقلال لدى إدارة الشركة وبعض أعضاء لجان المراجعة.

4 ــ عدم توفر التأهيل العلمي والمهني الكافي لدى بعض أعضاء لجان المراجعة وعدم حصولهم على التأهيل المهني المستمر لمواكبة التطورات ذات العلاقة بأعمال الشركة.

5 ــ إن بعض الشركات لم تضع قواعد تفصيلية لعمل لجان المراجعة.

6 ــ عدم وجود ضوابط ملزمة تبين وجوب تخصيص موارد مالية كافية لقيام اللجنة بمهامها.

4 ــ مسؤولية لجان المراجعة تجاه دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

لقد سبق وأوضحنا في الوحدات السابقة مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية في الشركات، ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات غالباً ما يقوم مجلس الإدارة بتفويض فحص الرقابة الداخلية وتقييمها إلى لجنة المراجعة، واستناداً إلى ذلك يعدُّ من مهام لجنة المراجعة التأكيد من أن إدارة الشركة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية، إذا يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، ويعدُّ بعضهم أن ذلك من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة، هذا وقد أصدرت لجنة رعاية المنظمات (coso) تقريراً في عام 1992 أكدت فيه أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، إذ تعدُّ أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة، ووفقاً للمعيار الثاني الصادر في عام 2004 عن مجلس الإشراف على أعمال مراجعي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) ينبغي موافقة لجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة على أداء مراجع الحسابات لخدمة التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية وذلك حتى لا تتأثر استقلاليته، وأنه من الضروري أن تكون لجنة المراجعة على علم بسبعة عناصر رئيسة لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي:

الرقابة التنظيمية، خطط التطوير والتغير في نظم الرقابة الداخلية، الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة، نظم الرقابة المحاسبية، نظم حماية الأصول، الرقابة الإدارية، الرقابة على التوثيق، إذ أن تلك التطورات سوف تؤدي إلى زيادة أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة بخصوص فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، ولكي تفي لجنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه الرقابة الداخلية فإنه من

الضروري أن تقوم بدراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب، فضلاً عن ضرورة تلقي وفحص الرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية، ومناقشة خطط الإدارة وتقييمها للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وأن تتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الشركة.

وفيما يتعلق بمهام لجان المراجعة في سورية فقد صدر القرار رقم (18) عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بشأن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، قواعد حوكمة الشركات المساهمة والذي ألزم كل شركة مساهمة ترغب بالقيد في السوق المالي بتشكيل لجنة مراجعة تتولى القيام بالمهام التالية:

ـ مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مفتش الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

ـ بحث كل ما يتعلق بعمل مفتش الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

ـ مراجعة مراسلات الشركة مع مفتشي الحسابات وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

ـ متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

ـ دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على مايلي:

أ ـ أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

ب ـ أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مفتش الحسابات.

ـ دراسة خطة عمل مفتش الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

ـ دراسة وتقييم إجراءات التدقيق الداخلي والإطلاع على تقييم مفتش الحسابات لهذه الإجراءات والإطلاع على تقارير المدقق الداخلي ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات نتيجة لعمل المدقق المذكور.

ـ التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

ـ التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ـ أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة.

أسئلة حول الوحدة التعليمية العاشرة

1 ــ ما المقصود في لجنة المراجعة؟
2 ــ تكلم عن ضوابط تشكيل لجان المراجعة؟
3 ــ ما مهام لجان المراجعة؟
4 ــ ما دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات؟
5 ــ تكلم عن مهام لجان المراجعة في التشريع السوري؟

Damascus University

الوحدة التعليمية الحادية عشرة: جودة المراجعة

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بمايلي:

1 ــ مفهوم جودة المراجعة.

2 ــ العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

3 ــ عناصر الرقابة على جودة المراجعة في المعايير المهنية.

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية الحادية عشرة

جودة المراجعة

تمهيد:

تهدف معايير المراجعة إلى وضع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات ويترتب على التزام مراجع الحسابات بها الارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية، إلا أنه يمكن القول أن وجود تلك المعايير لم يحقق التأثير الإيجابي المطلوب فيما يتعلق بجودة عملية المراجعة ويعود ذلك لعدة أسباب منها عدم وضوح وعدم تحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها، ومن ناحية أخرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أن تلك المعايير لم تتضمن عقوبات يتحملها مراجع الحسابات نتيجة مخالفتها أو وجود عقوبات رادعة في بعض الحالات، ويرجع عدم تحقيق المعايير لأهدافها من جهة أخرى إلى عدم التطابق بين إدراك مراجعي الحسابات والطرف الثالث بالنسبة لمستويات الأداء التي حددتها المعايير مما يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بين المراجعين والطرف الثالث، وقد ترتب على هذا السبب اختلاف وجهات نظر أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات المراجعة أكثر من نتائجها.

ومن ناحية أخرى ترى إدارة الشركة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على التقارير المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية، كما أن الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد عدالة وصدق التقارير المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم، ويعكس اختلاف وجهة النظر فيما يتعلق بجودة المراجعة، أن مفهوم جودة المراجعة لم يتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر، لذا ستعالج هذه الوحدة طبيعة جودة المراجعة والاعتبارات المحددة لجودة المراجعة، والعوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة والرقابة عليها.

أولاً ــ طبيعة جودة المراجعة:

لقد تبنت الدراسات التي حددت مفهوم جودة المراجعة ويرجع ذلك إلى اختلاف وجهات نظر المشاركين في بيئة عملية المراجعة، إلا أن هذا المفهوم يتميز بأنه اصطلاح جوهري ذو أوجه متعددة، أي أنه محل اهتمام من مختلف المشاركين في بيئة عملية المراجعة والذين يمكن تصنيفهم إلى عدة مجموعات رئيسية وهي:

ــ مجموعة أعضاء مهنة المراجعة:

إذ تضم هذه المجموعة كافة الأعضاء بالجمعيات المهنية المرتبطة بالمراجعة وهم يعتبرون مسؤولون بشكل مباشر عن وظيفة إبداء الرأي بعدالة التقارير المالية للشركات لحل المراجعة.

ــ مجموعة معدي التقارير المالية:

وتضم هذه المجموعة المدراء الماليين والمسؤولين عن إدارة الحسابات وأعضاء لجان المراجعة.وقد تشتمل هذه المجموعة الإدارة العليا للشركات محل المراجعة.

ــ مجموعة المستخدمون الخارجيون للتقارير المالية:

وتضم هذه المجموعة المستثمرين الحاليين والمرتقبين فضلاً عن الدائنين والمقترضين ومحللي الاستثمار وغيرهم.

ــ مجموعة الهيئات القانونية والرقابة:

وتضم هذه المجموعة المحاكم العليا والقضاء، والسلطات والهيئات الرقابية أو الجهات المرتبطة بأنشطة الشركات قانونياً وتنظيمياً.

ولا شك أنه قد توجد أطراف أخرى يمكن أن يؤثرون على الجوانب المختلفة لجودة عملية المراجعة، فعلى سبيل المثال فإن أعضاء فريق مكتب المراجعة لا ينظرون فقط إلى جودة عملية المراجعة بشكل يختلف عن الإدارة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية، وإنما أيضاً فإن الشركاء داخل مكتب المراجعة ليس بالضرورة يقومون بالنظر إلى جودة عملية المراجعة بشكل مماثل لرؤية باقي أعضاء فريق المراجعة.

وبعبارة أخرى فإن المشاركين المختلفين في سوق المراجعة لديهم وجهات نظر ومدارك مختلفة ومتعارضة للعوامل والخواص التي تشكل الجودة المرتفعة لأداء عملية المراجعة.

فعلى سبيل المثال يقوم حملة الأسهم بتقويم جودة المراجعة بشكل يختلف عن تقويم الدائنين لها، وأيضاً فإن مستخدمي المعلومات المالية من الطرف الثالث عادة ما يدركون ويفهمون تلك الجودة بشكل يتباين عن حقيقة ما تدركه وتعتقده إدارة المنشأة وهو الطرف المسؤول أساساً عن إعداد التقارير المالية، ولا شك أن كافة الفئات المشاركة في بيئة وسوق عملية المراجعة لديهم رغبة عامة في تحقيق أقصى جودة لأداء عملية المراجعة، وربما أبرز وأهم العوائق المرتبطة بتحقيق هذا الهدف عام في أن بعض الأطراف المشاركة لديهم حوافز متعارضة بالإضافة إلى وجود وجهات نظر مختلفة عند تقويم جودة أداء عملية المراجعة بين تلك الأطراف.

لهذه الأسباب لم يتفق الكتاب على مفهوم موحد لجودة المراجعة، فمن ناحية فنية تعرف الجودة على أنها:

الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وقوائمها والتقرير عنها، ومن ثم فإن جودة المراجعة الفنية تدرس جودة الناتج لعملية المراجعة وكيف يقوم المراجع بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية أو باكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الاستمرارية بشكل أفضل.

أما الجودة الوظيفية (المهنية) للمراجعة فتعرف على أنها:

الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك، أي أن هذا الجانب من جودة المراجعة لا يمثل النتيجة فقط بل طريقة الوصول إليها أيضاً.

وفي إحدى الدراسات في دراسته عن سوق المراجعة وجد أن العملاء لا يقومون فقط بتقييم قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء أو الغش (الجودة الفنية)، وإنما أيضاً يقيمون قدرة المراجعين على تحديد النقاط المتعلقة بالإدارة والمتعلقة بتمويل الشركة والرقابة الداخلية وإدارة الأعمال العامة وذلك بإبداء رأيهم حول دقة القوائم المالية.

علاوة على ذلك فهم يقومون بتقييم ما يدعى بالتعاطف والألفة بمعنى هل يفهم المراجع أنشطة العميل ولغته وهل يعرف متطلبات هذا العميل عدا عن تقييم مهارات الاتصال.

هذا وأوضحت نشرة معايير المراجعة رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين عام 1974 أن: "جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة".

ومن ناحية أخرى، أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم 220 حيث نص المعيار على:

إن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة وذلك للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

معنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة:

ـ المعايير العامة ومعايير التقرير: تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية.

ـ معايير الأداء بالنسبة للأفراد في منشأة المراجعة: تمثل مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بجودة سلوك مراجع الحسابات.

حيث تتعلق معايير الأداء في منشأة المراجعة بما يلي:

1 ـ مجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل: النزاهة والموضوعية والاستقلال.

2 ـ توافر المهارات والكفاءات في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بمسؤولياتهم.

3 ـ تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة.

4 ـ توافر إرشاد وتوجيه كامل على أداء العاملين في منشأة المراجعة.

5 ــ ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في منشأة المراجعة.

وفي الدراسات الأكاديمية نجد تعاريف متعددة لجودة المراجعة فمنهم من يعرفها على أنها تطبيق للمعايير المهنية وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني المحددة بوساطة المنظمات المهنية، ودراسة أخرى أخذت بمفهوم جودة المراجعة على أنه يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية أي أن جودة المراجعة تتمثل في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك،حيث استندت هذه الدراسة إلى الدعاوى القضائية التي يتعرض لها مراجع نتيجة لفشله في عملية المراجعة ويعكس اختلاف وجهات النظر فيما يتعلق بجودة المراجعة أن هذا المفهوم لم يتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر وأنه ما زال من الموضوعات التي تحظى باهتمام الكتابات المحاسبية، ونظراً لعدم اتفاق الكتاب على مفهوم واحد لجودة المراجعة فقد ركزوا على تحديد مجموعة من المقومات والتي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقيق جودة المراجعة، وأهم هذه الاعتبارات والمقومات هي كالآتي:

1 ــ حجم منشأة المراجعة.
2 ــ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة.
3 ــ مدى استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.
4 ــ المنافسة بين منشآت المراجعة.
5 ــ عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها.
6 ــ التقدم التقني في أداء المهنة.
7 ــ خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة.
8 ــ هيكلة عملية المراجعة.
9 ــ نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة.

ــ حجم منشأة المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة أعمال المراجعة.

وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن:

ـ منشآت المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة.

ـ لها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً.

ـ وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة.

ـ إن منشآت المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق برامج مراجعة الزملاء.

كما يعزو بعض الباحثين ارتفاع جودة المراجعة في هذه المكاتب إلى عدم انفراد مراجع الحسابات برأيه حيث يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها.

تأخذ هذه المكاتب في كثير من الدول شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات كشركة وايتر هاوس "Water house" وكي بي إم جي "KBMG"

ويترتب نتيجة لهذه الأسباب ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بوساطة تلك المنشآت مقارنة بالمنشآت الأقل حجماً.

تشير الدراسات إلى اعتماد المستثمرين والدائنين على هذا المقياس لتقييم جودة عملية المراجعة.

عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة:

من المتفق عليه أن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية المراجعة قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله بعمله (القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم خالية من الأخطاء الجوهرية).

وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة منشأة المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة.

طول فترة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة:

هناك وجهتي نظر لهذه الحالة:

فمن ناحية أكدت بعض الدراسات وجود علاقة طردية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة، ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التي تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات حيث أنه يقضي فترة طويلة في مراجعة المنشأة محل المراجعة.

ومن ناحية أخرى أكدت بعض الدراسات وجود علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة وجودة عملية المراجعة وذلك للسببين التاليين:

1 ـ إن طول فترة تعاقد المراجع يؤثر على استقلال المراجع وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها.

2 ـ إن طول فترة التعاقد قد تجعل من عملية المراجعة وإجراءاتها نمطاً روتينياً لمراجع الحسابات لكن أغلب الدراسات تبنت وجهة النظر الثانية.

ـ المنافسة بين منشآت المراجعة:

إنَّ الحصول على عملاء جدد في ظل الظروف التنافسية هو أمر صعب ولا سيما أن العملاء يتوجهون نحو مكاتب المراجعة ذي السمعة الأفضل وبالتالي ذي الجودة العالية، وبذلك يمكن القول بأن جودة عملية المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة حيث أن منشآت المراجعة ستسعى إلى تحسين جودتها من أجل جذب أكبر عدد من العملاء في ظل الظروف التنافسية.

عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها:

أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها، إلا أن هذا العامل قد لا يرتبط في كثير من الحالات بالجودة، فمثلاً زيادة عدد ساعات عملية المراجعة قد يكون نتيجة لتعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة أو نتيجة لحجمها الكبير وهيكلها التنظيمي المعقد.

ـ التقدم التقني في أداء المهنة:

يعدّ إتباع الوسائل التكنولوجية الحديثة من أهم مظاهر الجودة، حيث يترتب على استخدام هذه الوسائل الحديثة جعل فريق العمل على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة.

ومن أهم الأمثلة عن التقدم التقني في مجال المراجعة هو استخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية في عملية المراجعة.

ـ خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة:

إن خبرة منشأة المراجعة بعمليات المنشأة محل المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، وذلك لأن تخصيص منشأة المراجعة في صناعة ما يؤدي إلى معرفة تامة بإجراءات عملية المراجعة الواجب تطبيقها وبالتالي تخفيض تكاليف المراجعة والرفع من كفاءتها.

ـ نسبة الأتعاب من المنشاة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة:

أوضحت إحدى الدراسات أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً ينقص من جودة المراجعة وذلك بسبب التأثير السلبي على استقلالية مراجع الحسابات.

ـ هيكلة عملية المراجعة:

سيتم شرحها بالتفصيل ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

ثانياً ـ العوامل المؤثرة في جودة المراجعة:

أوضحنا في الفقرة السابقة مفهوم جودة المراجعة والمقومات المحددة لجودة أعمال المراجعة، وفي حقيقة الأمر تتعرض تلك المقومات لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها، وقد ترجع تلك العوامل إلى منشأة المراجعة وتنظيمها أو إلى فريق المراجعة الذي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة أو عوامل تتعلق بالبنية الاقتصادية والسياسية والتشريعية والثقافية، وسنعرض لتلك العوامل المؤثرة في جودة المراجعة في هذه الفقرة.

آ ــ عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة:

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل منشأة المراجعة ويندرج تحتها العوامل التالية:

ــ مدى التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية:

إن التزام منشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة المراجعة حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بوساطة أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

إن وجود معايير المراجعة في أي مجتمع يعني القيام بأعمال المراجعة في شكل منظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وأخيراً إعداد تقرير المراجعة بحيث يفي بمتطلبات الطرف الثالث.

ــ كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

إن عملية انتقاء عملاء جدد أو استمرار التعامل مع عملاء قدامى قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة إذا لم يتم انتقاء هؤلاء العملاء وتقييم سلوكهم بصورة جيدة، فقد تتورط منشأة المراجعة في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل وعلى وجودها في سوق المراجعة إذا كان العميل متورطاً بتصرفات غير قانونية"غسيل أموال مثلاً.

ونتيجة لذلك، ركزت الإصدارات المهنية الأميركية والدولية على ضرورة قيام منشأة المراجعة بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغائها.

وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم مايلي:

1 ــ خطر أعمال المنشأة (المتعلق بإمكانية استمرار المنشأة محل المراجعة في نشاطها بصورة مربحة).

2 ــ خطر المراجعة (احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة وغير متعمدة).

3 ـ خطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة).

ـ كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة:

نظراً لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق عمل ونتيجة لأن المسؤولية الناتجة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة، فإن انتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية المراجعة.

وقد اهتمت المنظمات المهنية بعملية تعيين المراجعين، فمثلاً تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة المراجعة.

ـ كفاءة تخصيص الأفراد على المهام:

تخصيص الأفراد يعني: تخصيص المراجعة على مجموعات الأفراد العاملين بالمنشأة المراجعة بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها.

وقد أوضحت إحدى الدراسات بأن عملية التخصيص تتم من خلال تحديد الطاقات العاطلة بمنشأة المراجعة واحتياجات العملاء من الخدمات والتي لم يتم تلبيتها مع حفز الأفراد مادياً ومعنوياً على قبول خطة التخصيص الموضوعة من قبل منشأة المراجعة.

لا شك أن اهتمام منشأة المراجعة بعملية تخصيص الأفراد على المهام سيؤدي إلى تحسين جودة أداء خدمات المراجعة نظراً لأدائها بوساطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدي إلى توفير التدريب للأفراد واكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يساهم في الارتقاء بالأداء الكلي المستقبلي لمنشأة المراجعة.

ومن ناحية أخرى اهتمت المنظمات المهنية بكفاءة عملية التخصيص وأكدت على ضرورة تعرف منشأة المراجعة في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد من خلال أسلوب الموازنات التقديرية بحيث يكفل ذلك لمنشأة المراجعة تلاؤم كفاءات الأفراد للمهام المخصصة عليهم.

ـ هيكلة عملية المراجعة:

يستند هذا المفهوم إلى أنه يمكن تخطيط عملية المراجعة بشكل برامج بدلاً من الاعتماد الكامل على الأحكام الشخصية.

يوضح التطبيق العملي في مجال المراجعة وجود تشابه في خطوات عملية المراجعة إلا أن هناك اختلافاً في كيفية تنفيذ خطواتها ومن هنا ظهر مفهوم هيكلة المراجعة.

وبحسب هذا المفهوم تقوم منشآت المراجعة بمايلي:

1 ـ تنميط الممارسة العملية من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه (تنميط عدد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية).

2 ـ التخطيط قبل التنفيذ.

3 ـ التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد فريق المراجعة مسبقاً.

4 ـ تحديد خطر المراجعة مسبقاً.

لا شك أن هيكلة عملية المراجعة يترتب عليها زيادة كفاءة المراجعة وبالتالي زيادة الجودة، حيث أنها تسمح لمراجع الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشكلات التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً وذلك بسبب عملية التنميط.

إلا أن بعض الدراسات رأت أن هيكلة عملية المراجعة لها تأثير سلبي على الجودة وذلك، في حالتين:

الحالة الأولى: حالة عدم نمطية بيئة المراجعة في المنشآت محل المراجعة.

فإذا كانت بيئة المراجعة معقدة فإن الإجراءات النمطية لأعمال المراجعة قد لا تؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بفعالية.

الحالة الثانية: حالة بساطة عملية المراجعة الشديدة.

في ظل بيئة مراجعة بسيطة وغير معقدة، يترتب على هيكلة عملية المراجعة خطوات أكثر من المطلوب مما يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد والتكلفة لعملية المراجعة والتقليل من كفاءتها وبالتالي انخفاضاً لجودتها.

ونتيجة لذلك يمكن القول بأن هيكلة عملية المراجعة تفترض نمطاً معيناً لبيئة المراجعة وفي ظل هذا النمط تعتبر الهيكلة عاملاً إيجابياً لجودة المراجعة.

ـ قيود الوقت:

وهي القيود المتعلقة بضرورة الانتهاء من أعمال المراجعة في وقت محـــدد، وهـــذه القيود تؤثر على أداء عمل مراجع الحسابات والذي هـــو الأســـاس فـــي تحقيـــق جـــودة المراجعة.

تعتبر هذه القيود أمراً طبيعياً في منشآت المراجعة الكبرى نظراً لطبيعـــة ظـــروف المنافسة، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ لوضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم فـــي تخفيض تكلفة عمليات المراجعة.

قد يكون لقيود الوقت تأثير سلبي على جودة المراجعة، ففي كثير من الأحيـــان قـــد تؤدي هذه القيود إلى الحد من وقت عملية المراجعة وإنهائها قبل اســـتيفاء كـــل متطلبـــات وإجراءات المراجعة.

ومن أجل تلافي هذه النتيجة فإنه ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعيـــة والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية المراجعة.

ـ التطوير والتعليم المهني المستمر:

تبرز أهمية التعليم المهني المستمر بسبب:

1 ـ التطور المستمر في مهنة المراجعة.

2 ـ زيادة تعقد التنظيمات.

3 ـ ازدياد توقعات الطرف الثالث من مراجع الحسابات.

من الضروري أن يقوم مراجع الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعملـــه ذاتيـــاً حتـــى يتمتع بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بصورة تحقـــق جودتها.

ب ـ عوامل الجودة التي تعود إلى فريق المراجعة:

ترجع هذه العوامل إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عمليات المراجعـــة ويندرج تحتها العوامل الآتية:

ـ استقلال مراجع الحسابات:

يعرف الاستقلال بأنه حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجرداً من أية مصالح عند إبداء رأيه.

يوجد بعدين للاستقلال في مجال المراجعة:

أولهما الشق الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل المراجعة.

ثانيهما الشق الحقيقي والذي يتعلق بعدم استجابة مراجع الحسابات لأي ضغوط قد تفقده استقلاليته.

لا شك أن استقلال مراجع الحسابات الذهني والظاهري يعني قيام مراجع الحسابات بالنظر إلى الحقائق بموضوعية وهو ما يؤدي إلى زيادة درجة الثقة بالقوائم المالية من قبل الطرف الثالث وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة.

ـ خبرة مراجع الحسابات:

تعدّ خبرة مراجع الحسابات من الأمور التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة نظراً لزيادة عدد حالات فشل المراجعة وعدم اكتشاف الغش في القوائم المالية في الولايات المتحدة الأميركية وذلك بسبب قيام مراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة.

وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فقد أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، إلا أنه من المتعارف عليه تعريف الخبرة بالنسبة لعملية المراجعة بأنها"تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء عملية المراجعة".

ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أعمال المراجعة تمت المقارنة بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع الحسابات المبتدئ من حيث:

ـ رشد قرارات مراجع الحسابات:

اقترحت إحدى الدراسات بأن يتم قياس الرشد في القرارات بالالتزام بالمعايير المهنية، ويقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضوعة بوساطة المنظمات المهنية وتلك التي تضعها منشآت المراجعة الكبرى كمعايير إضافية

لحسن الأداء، فوجد أن مراجع الحسابات الخبير يلتزم بكلا النوعين من المعايير بينما يتمسك مراجع الحسابات المبتدئ بالمعايير الأساسية فقط.

ـ القدرة على حل المشاكل:

وُجِدَ أن مراجع الحسابات الخبير يركز اهتمامه على فهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة محل المراجعة، بينما يركز مراجع الحسابات المبتدئ اهتمامه على المهام الواجب عليه أداؤها وبذلك فهو أقل قدرة على تعريف المشكلة وتفهمها.

كما وجد أن لدى مراجع الحسابات الخبير قدرة أكبر على التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة مقارنة بقدرة المراجع المبتدئ، مما يجعل مراجع الحسابات الخبير أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل.

ـ القدرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية:

بينت الدراسات قدرة المراجعين الذين يتعاملون مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من العملاء.

ـ متابعة أعمال المرجعين بمنشأة المراجعة:

يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين في الوقت الملائم، حيث يجب عدم الانتقال من خطوة إلى أخرى دون مراجعة الخطوة الأولى مما يترتب عليه احتمال إعادة عملية المراجعة أو بعضاً من خطواتها.

ويرى بعض الكتاب أن مكونات وظيفة المتابعة تنطوي على مجموعة من الإجراءات:

1 ـ قراءة برنامج المراجعة.

2 ـ قراءة ملاحظات المساعدين.

3 ـ تقييم الحلول البديلة لأي مشكلة.

4 ـ مراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة.

ـ كفاءة أداء العمل الميداني:

أجمعت العديد من الدراسات على أن كفاءة أداء العمل الميداني ترتبط ارتباطاً وثيقاً ببذل مراجع الحسابات العناية المهنية الكافية والملائمة والتزامه بمعايير العمل الميداني.

لقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين وإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تأثير الالتزام بمعايير العمل الميداني على جودة المراجعة يتمثل بمايلي:

1 ـ يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المطلوبة.

2 ـ يساعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد مدى فاعلية النظام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، مما يساعد في تحديد مدى وحجم اختبارات المراجعة مما ينعكس إيجابياً على جودتها.

3 ـ يؤثر سلوك مراجع الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها وبالتالي على جودة المراجعة.

ج ـ عوامل أخرى تؤثر في جودة المراجعة:

أولاً ـ عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية:

للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة عمليات المراجعة، فثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات، وكذلك فإن ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية المراجعة ستدفعهم إلى الاعتماد على تقرير المراجع لاتخاذ قراراتهم "سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً".

ثانياً ـ عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية:

ـ قانون الضرائب:

يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة، حيث أنه من الغالب ما يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، مما يشجعهم على التهرب من الضريبة والقيام بتقديم قوائم مالية مضللة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

ـ قانون الاستثمار:

كان لقانون الاستثمار عظيم الأثر في زيادة جودة المراجعة، من حيث تنظيم العلاقة بين المستثمر والمراجع حيث أنه أوضح حق المستثمر في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص ويبين عدالة وصدق القوائم المالية.

ثالثاً ـ عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية:

للتضخم أثر كبير على جودة المراجعة، إذ إن الدول التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة يركن أصحاب المنشآت بها إلى تحقيق أرباح عالية وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بتقديم قوائم مالية خاطئة لجذب أكبر عدد من المستثمرين مما ينعكس سلباً على جودة المراجعة.

ثالثاً ـ الرقابة على جودة المراجعة:

يقصد برقابة الجودة كافة الوسائل والأساليب والطرق التي تم استخدامها للتأكد من قيام منشأة المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة والإجراءات التي تقوم بها.

وترتبط رقابة الجودة بشكل قوي بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكنها تمثل كياناً مختلفاً عنها، حيث ينبغي أن تتأكد منشأة المراجعة من أنه يتم إتباع معايير المراجعة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة، وبالتالي تعميم أساليب رقابة الجودة لمنشأة المراجعة ككل، بينما تطبق معايير المراجعة المتعارف عليها على عمليات المراجعة كلاً على حدة، وتتطلب المعايير المهنية من منشأة المراجعة أن تضع وتنفذ سياسات وإجراءات كافية لرقابة الجودة، إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام رقابة الجودة لا يقدم ضماناً باتباع معايير المراجعة المتعارف عليها في كل مراحل المراجعة.

ولم تعمل المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين على تحديد إجراءات مهنية لرقابة الجودة في منشآت المراجعة، لأن ذلك مرتبط بمجموعة من العوامل كحجم وطبيعة منشأة المراجعة، واتساع نشاطها الجغرافي، وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة، هذا وحدد المعيار الدولي لضبط الجودة رقم (1) عناصر نظام ضبط الجودة على النحو الآتي:

1 ــ مسؤوليات القيادة عن الشركة تجاه الجودة.

2 ــ المتطلبات الأخلاقية.

3 ــ قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة.

4 ــ الموارد البشرية.

5 ــ أداء العمليات.

6 ــ المتابعة.

7 ــ التوثيق.

1 ــ مسؤولية قادة مكتب المراجعة تجاه العاملين داخل المكتب:

ــ يجب توثيق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة وإبلاغها لكل العاملين بمكتب المراجعة وتصف هذه المعلومات: سياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها وأهدافها ومسؤولية كل شخص يعمل بمكتب المراجعة فيما يتعلق بالجودة.

ــ يجب الحصول على آراء العاملين بمكتب المراجعة فيما يتعلق بإجراءات مراقبة الجودة وتشجيعهم على إبداء الرأي في تلك السياسات.

ــ يجب على الشركة وضع سياسات لتحقيق ثقافة داخلية بأن الجودة ضرورية في أداء العمليات وهذه السياسات تتطلب بأن يكون المسؤول التنفيذي الرئيسي هو الذي يتحمل المسؤولية النهائية لنظام ضبط الجودة.

ــ أن تدرك الشركة أن المتطلب الأول هو أن تحقق الشركة الجودة في كل العمليات المؤداة وتبعاً لذلك:

1 ــ توكل الشركة مسؤولياتها الإدارية بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل المؤدى.

2 ــ يجب أن تكون سياسات الشركة التي تتناول الترقية والأداء تظهر التزام الشركة بالجودة.

3 ــ يجب على الشركة تكريس موارد كافية لتوثيق ودعم سياسات الجودة.

ــ يجب على الشخص الذي أوكلت إليه مسؤولية تشغيلية لنظام ضبط الجودة أن يكون لديه الخبرة في المقدرة الكافية والصلاحية لتحمل هذه المسؤولية.

2 ـ المتطلبات الأخلاقية:

يجب على الشركة أن تضع سياسات أو إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمتثلون للمتطلبات الأخلاقية المناسبة.

وتشمل المتطلبات الأخلاقية مايلي:

النزاهة ـ الموضوعية ـ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ـ السرية ـ السلوك المهني.

ـ الاستقلالية:

ـ يجب أن تعمل السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة على التأكد بصورة مستمرة من محافظة كافة العاملين (بما في ذلك الخبراء) بمكتب المراجعة على استقلالهم بمكتب المراجعة طبقاً لقواعد السلوك المهني.

ـ يجب تحديد الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال واتخاذ الإجراءات الملائمة للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لدرجة مقبولة وإذا كان من الصعب القضاء على مثل هذه التهديدات فإنه من الملائم الإنسحاب من مهمة المراجعة.

ـ يجب على المسؤولين بمكتب المراجعة تقييم تأثير العملاء على استقلال العاملين مع دراسة تلك التي تشكل تهديداً للاستقلال.

ـ يجب أن يحصل المسؤولين بمكتب المراجعة على مصادقة كتابية مكتوبة من العاملين بالمكتب بالالتزام بالسياسات الخاصة بتحقيق الاستقلال وهذه المصادقة يمكن أن تكون ورقية أو على شكل الكتروني.

ـ يجب على الشركة وضع سياسات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنه يتم إبلاغها بالإخلال بمتطلبات الاستقلالية وتمكينها من اتخاذ الإجراءات المناسبة لحل مثل هذه الحالات.

ـ إن استخدام نفس الموظفين الرئيسيين في عمليات التأكيد على مدى فترة طويلة قد يخلق تهديد التعود وبالتالي يجب على المنشأة وضع وسائل حماية لهذا التهديد، مثلاً تبديل الموظفين الرئيسيين بعد فترة محددة مسبقاً لا تزيد عن 7 سنوات وقد تحدد المتطلبات الوطنية فترات تبديل أقصر.

3 ــ قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة:

ــ يجب على مكتب المراجعة أن يضع سياسات لقبول أو استمرار العلاقات مع العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار: نزاهة العملاء ــ مدى توافر الكفاءات في مكتب المراجعة لأداء المهمات المكلف بها.

ــ فيما يتعلق بنزاهة العميل فإنه يجب على مكتب المراجعة التأكد مما يلي:

أ ــ هوية وسمعة الملاك والإدارة العليا والمسؤولين عن حوكمتها.

ب ــ طبيعة عمليات المنشأة: ما إذا كانت المنشأة محل المراجعة تعمل على إيقاء أتعاب المراجعة إلى أقل حد ممكن

ج ــ مدى وجود دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية المراجعة.

د ــ مدى وجود دلائل تشير إلى تورط العميل محل المراجعة في غسيل الأموال أو غير ذلك من الأنشطة الإجرامية.

يتم الحصول على معلومات عن نزاهة العميل إما عن طريق الاتصال بمقدمي الخدمات المهنية للمحاسبين الحاليين والسابقين للعميل أو عن طريق الاستفسار عن رجال البنوك والمستشارين القانونيين والصناعيين.

ــ فيما يتعلق بتوافر الكفاءات في مكتب المراجعة لأداء المهمات المكلف بها فإنه يجب الأخذ في الحسبان مايلي:

مدى معرفة العاملين بمكتب المراجعة بنشاط العميل.

خبرة العاملين بالمتطلبات التنظيمية والقدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية.

التأكد من قدرة مكتب المراجعة على إكمال مهمة المراجعة المكلف بها في الوقت المحدد.

ــ يتضمن قرار الاستمرار مع العميل العديد من الأمور الجوهرية التي حدثت فعلاً فمثلاً يمكن أن يكون العميل قد بدأ في توسيع نشاطه التجاري في منطقة ليس لمكتب المراجعة دراية بها.

ــ إذا حصل مكتب المراجعة على معلومات كان من الممكن أن تجعله يرفض المهمة عندئذ يجب تبليغ السلطات الرقابية أو الانسحاب من المهمة وإذا ما قرر الانسحاب

فيجب إجراء مناقشة مع المستوى الملائم في إدارة العميل ومع المسؤولين عن حوكمتها عن الانسحاب وأسبابه.

4 ـ الموارد البشرية:

ـ يجب على مكاتب المراجعة وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن لديها ما يكفي من العاملين ذوي القدرات ولديهم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام بما يتماشى مع المعايير المهنية.

ـ تشمل هذه السياسات المتعلقة بشؤون الأفراد: التعيين ـ تقييم الأداء ـ القدرات ـ الترقي ـ التعويض ـ الكفاءة ـ التطوير الوظيفي ـ تقدير احتياجات الموظفين.

ـ يمكن تنمية المهارات والقدرات بعدة طرق مثل: التطوير المهني المستمر بما في ذلك التدريب ـ التعليم المهني ـ التدريب من فريق أكثر خبرة (مثلاً أعضاء من فريق العمل ويجوز لمكاتب المراجعة استخدام شخص خارجي مؤهل في ظل عدم توافر المصادر التدريبية الداخلية).

ـ إن إجراءات تقييم الأداء تساعد العاملين على فهم أن الترقي إلى مواقع مسؤولية أكبر يعتمد على جودة الأداء والتمسك بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية وأن عدم الامتثال لسياسات مكتب المراجعة قد يؤدي إلى اتخاذ إجراء تدريبي.

ـ يؤثر حجم وظروف الشركة على هيكل عملية تقييم الأداء للموظفين ويمكن للشركات الصغيرة بشكل خاص استخدام طرق أقل رسمية لتقييم أداء موظفيها.

تعيين فريق التدقيق:

ـ يجب على الشركة تعيين موظفين مناسبين لديهم القدرات والكفاءة والوقت اللازم لأداء العمليات حسب المعايير المهنية، لتمكين الشركة من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف.

ـ يجب على الشركة وضع إجراءات لتقييم كفاءة موظفيها وتشمل هذه الكفاءة:

1 ـ فهم للعمليات ذات الطبيعة المشابهة وخبرة عملية فيها.

2 ـ فهم المعايير المهنية.

3 ـ فهم إجراءات ضبط الجودة.

4 ـ القدرة على تطبيق الحكم المهني.

5 ــ معرفة بالقطاعات التي يعمل بها العملاء.

5 ــ أداء العمليات:

ــ يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقاً للمعايير المهنية ومن أن مكتب المراجعة يصدر تقارير ملائمة للظروف.

ــ تسعى مكاتب المراجعة إلى خلق اتساق في جودة أداء المهام وذلك من خلال كتيبات يدوية أو الكترونية وتتمثل الأمور التي تطرح في هذا السياق بمايلي:

1 ــ عمليات الامتثال لمعايير العمل المطبقة.

2 ــ عمليات الإشراف على العمل وتدريب الموظفين.

3 ــ إجراءات تحديث السياسات والإجراءات.

4 ــ التوثيق الملائم للعمل الذي تم أداؤه.

6 ــ كيفية شرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم لأهداف عملهم.

ــ يشمل الإشراف مايلي:

1 ــ متابعة تقدم عملية المراجعة.

2 ــ مراعاة قدرات كفاءات أعضاء فريق العمل وما إذا لديهم الوقت الكافي للقيام بعملهم وما إذا كان العمل يسير نحو الاتجاه المخطط له.

3 ــ مناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة.

ــ يجب أن يقوم أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة بمراجعة العمل الذي قام به أعضاء الفريق الأقل خبرة حيث يجب اعتبار الأمور التالية:

1 ــ هل تم إثارة أمور جوهرية تحتاج إلى دراسة؟

2 ــ هل تمت إثارة أمور جوهرية تحتاج إلى دراسة؟

3 ــ هل تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق النتائج وتنفيذها؟

4 ــ هل هناك حاجة لمراجعة طبيعية وتوقيت العمل الذي تم أداؤه؟

5 ــ هل العمل الذي تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج؟

6 ــ هل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم التقرير؟

7 ــ هل تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة "العملية"؟

المشاورات:

ـ يجب على مكتب المراجعة وضع السياسات التي تهدف إلى التأكد من القيام بالتشاور بشأن الأمور الصعبة وأن الموارد الكافية متاحة لإجراء المشاورات وتوثيق النتائج التي أسفر عنها هذا التشاور.

ـ يشتمل التشاور المناقشة مع أشخاص من داخل مكتب المراجعة أو خارجه ممن لديهم الخبرة المتخصصة لحل النزاعات.

ـ يتطلب التشاور الفعال مع مهنيين آخرين أن يقدم إلى أولئك الذين تمت استشارتهم كل الحقائق التي ستمكنهم من تقديم النصح.

ـ يجوز لمكاتب المراجعة التي بحاجة إلى استشارة خارجية والتي ليس لديها موارد داخلية ملائمة أن تستفيد من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الأخرى.

ـ يجب أن يتم توثيق التشاور والذي يخص أمور صعبة أو موضع نزاع ويجب أن يكون التوثيق كاملاً ومفصلاً بحيث يمكن فهم موضوع التشاور ونتائجه.

الخلافات في الرأي:

ـ يجب وضع سياسات للتعامل ولحل اختلافات الرأي مع أولئك الذين تمت استشارتهم، ويجب دائماً توثيق النتائج التي تم التوصل إليها.

ـ يجب أن تشجع هذه السياسات على التعرف على اختلافات الرأي في مرحلة مبكرة وان تقدم إرشادات عامة وواضحة للخطوات التالية.

6 ـ المتابعة:

ـ يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أن السياسات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عملياً ويجب أن تشمل هذه السياسات دراسة وتقييم استمرارية نظام مكتب المراجعة في مراقبة الجودة.

ـ الهدف من مراقبة الالتزام بسياسات رقابة الجودة هو مايلي:

1 ـ بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية.

2 ـ ما إذا كان نظام الجودة قد صمم بالشكل المناسب وتم تنفيذه بفاعلية.

3 ـ ما إذا تم تطبيق سياسات مراقبة الجودة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة ملائمة للظروف.

ـ يجب أن يتعهد مكتب المراجعة بمسؤولية متابعة الجودة إلى أشخاص آخرين لديهم الخبرة الكافية والملائمة لتحمل المسؤولية.

ـ تتضمن عملية تقييم نظام المراقبة للجودة:

أ ـ تحليلاً للتطورات الجديدة في المعايير المهنية.

ب ـ الإقرارات المكتوبة بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المعينة بالاستقلالية،

ج ـ تحليل القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العميل.

ـ يجب تحديد الإجراءات التصحيحية التي سيتم اتخاذها والتحسينات التي سيتم إجراؤها للنظام.

ـ يجب إبلاغ موظفي الشركة المناسبين بنواحي الضعف المحددة في النظام.

ـ يجب المتابعة من قبل موظفي الشركة المناسبين بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة لسياسات مراقبة الجودة وإجراءاتها.

ـ يتم عادة إجراء فحص لعمليات منجزة مختارة على أساس دوري وتشمل المهام المنتقاة للفحص مهمة على الأقل لكل شريك، ويعتمد الأسلوب الذي تنظم به دورة الفحص على العديد من العوامل مثل:

1 ـ حجم المؤسسة وعدد المكاتب والتوزيع الجغرافي لها.

2 ـ نتائج إجراءات المراقبة السابقة.

3 ـ درجة الصلاحية التي يحظى بها كل من الأفراد والمكاتب.

4 ـ طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.

5 ـ المخاطر المرتبطة بعملاء الشركة والعمليات المحددة.

ـ قد ترغب الشركات الصغيرة في استخدام شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب لأداء عمليات الفحص.

ـ يجب على مكتب المراجعة تقييم أثر العيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المتابعة، كما يجب أن يحدد ما إذا كان هناك نظام مراقبة للجودة يتماشى مع المعايير المهنية.

ـ إذا ما أشارت نتائج إجراءات المتابعة أن التقرير يمكن أن يكون غير ملائم أو أنه قد تم حذف إجراءات أثناء أداء العملية، فإنه يجب على الشركة تحديد الإجراء الإضافي المتناسب مع المعايير المهنية مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية الحصول على استشارة قانونية.

ـ يجب على مكتب المراجعة سنوياً على الأقل أن يقوم بتوصيل نتائج مراقبة نظام ضبط الجودة للشركاء المسؤولين ويجب أن تمكن هذه المعلومات من اتخاذ إجراء سريع وتشمل هذه المعلومات:

1 ـ وصف الإجراءات المتبعة التي تم اتخاذها.

2 ـ النتائج التي أسفرت عنها إجراءات المتابعة.

3 ـ وصف لأوجه القصور المنتظمة أو الجوهرية ووصف للإجراءات التي تم اتخاذها لحلها.

ـ يجب إجراء توثيق مناسب لعملية المتابعة يتضمن:

أ ـ بيان مدى التمسك بالمعايير المهنية والشروط القانونية.

ب ـ وما إذا كان نظام مراقبة الجودة قد وضع بشكل صحيح وتم تنفيذه بفاعلية.

ج ـ وما إذا تم تطبيق سياسات ضبط الجودة بالشكل المناسب.

ـ الشكاوى والادعاءات:

ـ يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات تهدف إلى التأكد من أنه قد تم التعامل بصورة ملائمة مع الشكاوى التي تنص على أن الشركة لم يكن أداؤها متماشياً مع المعايير المهنية ومع الادعاءات بعدم الامتثال لنظام ضبط الجودة في الشركة.

ـ يمكن أن تنشأ هذه الشكاوى من داخل المكتب أو خارجه (عاملون أو عملاء).

ـ يجب على مكتب المراجعة أن يحقق في مثل تلك الشكاوى ويشرف على التحقيق شريك ذو خبرة كافية وملائمة وصلاحية داخل المكتب ولكن أيضاً لا علاقة له بالمهمة ويمكن الاستعانة بمستشار قانوني.

ـ يجب على مكتب المراجعة اتخاذ الإجراء المناسب ما إذا أشارت نتائج البحث إلى أوجه قصور في وضع أو تشغيل سياسات مراقبة الجودة.

7 ــ التوثيق:

ــ يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات تتطلب التوثيق المناسب لتوفير الأدلة على عمل كل عنصر من نظام ضبط الجودة الخاص بها وكيفية توثيق هذه الأمور تعود لقرار الشركة.

ــ هنا

1 ــ حجم الشركة وعدد المكاتب الفرعية.

2 ــ درجة صلاحية كل من الموظفين والمكاتب.

3 ــ طبيعة وتعقيد ممارسة تنظيم المكتب.

ــ يجب على مكتب المراجعة أن يحتفظ بهذه الوثائق فترة كافية من الوقت تتيح لأولئك الذين يؤدون إجراءات المتابعة تقييم امتثال الشركة لنظام ضبط الجودة الخاص بها، أو لفترات أطول إذا كان ذلك مطلوباً حسب القانون والأنظمة.ك العديد من العوامل التي يجب أخذها بالحسبان عند تحديد شكل التوثيق ومحتواه مثل:

ــ مراجعة ضبط جودة العملية:

ــ يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات لفحص نظام الرقابة على الجودة للتوصل إلى تقييم موضوعي للأحكام الشخصية الجوهرية التي أصدرها فريق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير.

ــ يتم تعريف فحص رقابة الجودة بأنها عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي قبل صدور التقرير عن الأحكام الهامة التي أعطاها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير.

ــ يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات توضح:

1 ــ طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة رقابة الجودة.

2 ــ معايير لأهلية مراجعي ضبط جودة العملية.

3 ــ متطلبات التوثيق الخاصة بمهام فحص رقابة الجودة.

ـ طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة رقابة الجودة:

ـ تشمل عادة مراجعة ضبط جودة العملية مناقشة فحص القوائم المالية مع الشريك المسؤول كما تشمل مراجعة لأوراق عمل مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي اتخذها فريق المراجعة.

ـ تشمل مراجعة ضبط الجودة للعملية مايلي:

1 ـ تقييم فريق العمل لاستقلالية مكتب المراجعة.

2 ـ ما إذا كانت أوراق العمل التي سيتم اختيارها تعكس العمل الذي تم أداؤه.

3 ـ الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة.

4 ـ أهمية الأخطاء التي تم أو لم يتم تصحيحها والتي تم تحديدها أثناء العملية.

5 ـ مدى ملائمة التقرير الذي سيصدر.

ـ على مراجع ضبط جودة العملية إجراء المراجعة في الوقت المناسب بحيث يمكن حل الأمور الهامة بما يرضي المراجع قبل صدور التقرير.

ـ معايير لأهلية مراجعي ضبط جودة العملية:

ـ يجب أن تتناول سياسات الشركة تعيين مراجعي ضبط جودة العملية وتحديد أهليتهم من خلال:

1 ـ المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور بما في ذلك الخبرة والصلاحية اللازمتين.

2 ـ الدرجة التي يمكن بها استشارة مراجع ضبط الجودة بدون التنازل عن الموضوعية.

ـ إن سياسات الشركة مصممة للحفاظ على موضوعية مراجع ضبط الجودة فمثلاً:

1 ـ لا يشارك في عملية المراجعة أثناء فترة المراجعة.

2 ـ لا يتخذ قرارات لفريق العملية.

3 ـ ليس خاضعاً لاعتبارات أخرى قد تهدد موضوعيته.

ـ في حال تمت استشارة مراجع ضبط الجودة أثناء العملية يجب أن يبذل العناية المهنية اللازمة ليحافظ على موضوعيته وحيث لا يمكن ذلك يجب تعيين فرد آخر من داخل أو خارج الشركة لتقديم الاستشارة.

ـ توثيق مراجعة ضبط جودة العملية:

ـ يجب أن تتطلب السياسات الخاصة بتوثيق مراجعة ضبط الجودة توثيق مايلي:

1 ـ أنه تم أداء الإجراءات كاملة بشأن مراجعة ضبط الجودة.

2 ـ أنه تم إكمال مراجعة ضبط الجودة قبل صدور التقرير.

أما عناصر الرقابة على الجودة من وجهة نظر المجمع الأمريكي للمحاسبين فهي كالآتي:

أنشأ المعهد الأميركي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة.

تشمل رقابة الجودة: الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والإجراءات التي تقوم بها، فمثلاً قد تقوم منشأة المحاسبة بتصميم هيكل تنظيمي للتأكد من الفحص الفني لعملية المراجعة من قبل شريك لديه خبرة في المجال الذي يمارس العميل عمله فيه.

تتطلب النشرة رقم 25 من معايير المراجعة أن تضع منشأة المحاسبة إجراءات لرقابة الجودة توفر تأكيداً مناسباً وليس ضماناً بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها.

ـ **عناصر رقابة الجودة:** عرفت لجنة معايير رقابة الجودة بداية 9 عناصر للرقابة وفي مايو 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى 5 عناصر ابتداء من يناير 1997.

العناصر الخمسة للرقابة على الجودة تتضح في الشكل التالي:

العنصر	الملخص	مثال
الحياد والأمانة والموضوعية	يجب أن يتوافر في الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الظاهر والباطن وأن يقوموا بأداء المسؤوليات على نحو أمين	أن يجيب كل فريق وعضو في فريق المراجعة على قائمة استقصاء سنوياً وتشمل هذه القائمة أسئلة عن امتلاك

	وموضوعي	الأسهم وعضوية مجلس الإدارة.
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن: ـ توافر التأهيل لكل مراجع. ـ تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم المهارات الملائمة. ـ إشراك كافة الأفراد في التعليم المستمر. ـ أن يتوافر في الأفراد الذين ستتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال	تقييم المراجع في مل عملية مراجعة من خلال تقرير تقييم خاص بكل عملية مراجعة.
أداء عملية المراجعة	إيجاد السياسات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية ومعايير الجودة.	يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.
قبول واستمرار العملاء	يجب وضع السياسات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين	يجب تصميم إطار لتقييم العميل يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل التعامل معه
المتابعة والمراقبة	وضع السياسات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة قد تم تطبيقها	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنوياً

		على الأقل للتحقق من مدى الالتزام بها

وفي الولايات المتحدة الأمريكية إذا أرادت منشأة محاسبية أن تنضم إلى هيئة سوق المال ينبغي أن توفر مجموعة من المتطلبات أهمها:

ـ الالتزام بمعايير رقابة الجودة.

ـ إجراء فحص النظير الإلزامي.

ويقصد بفحص النظير أن قيام منشأة محاسبية بفحص مدى التزام منشأة محاسبية أخرى بنظم رقابة الجودة الموضوعية، ويتمثل الهدف منه في تحديد التقرير عن ما إذا كانت منشأة المحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة، وإذا لم تخضع المنشأة لفحص النظير، يفقد كل الأعضاء بها أهليتهم كأعضاء في المجمع الأمريكي للمحاسبين، ويجب أن يتم هذا الفحص مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.

ويتم الفحص للمنشأة المنضمة لقطاع هيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام، وعادة يتم إجراء الفحص بوساطة منشأة محاسبة تختارها منشأة الفحص محل الفحص.

وبعد إتمام الفحص يصدر الفاحص تقريره بالنتائج والتوصيات، وإذا كانت نتيجة فحص النظير مرضية، جاز للمنشأة محل الفحص أن تستمر في عضوية القطاع المسجلة به.

ـ التعليم المستمر:

حيث يجب أن يحصل كل مراجع داخل منشأة المراجعة على 120 ساعة من التعليم المهني كل ثلاث سنوات.

ـ تدوير الشركاء:

ينبغي تعيين شريك جديد لمراجعة في كل عملية مراجعة يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريكاً آخر مكلف بالعملية لمدة 7 سنوات متتالية ويتم منع هذا الشريك من العودة إلى مراجعة القوائم المالية لنفس العملية لمدة سنتين على الأقل.

ـ فحص الشريك المتزامن:

ينبغي فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة بالشركات العامة بوساطة شريك آخر من منشأة المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة ويجب أن يتم ذلك قبل إصدار تقرير المراجعة.

ـ تحريم القيام بخدمات معينة:

يجب أن تحجم منشأة المحاسبة عن أداء خدمات معينة من الخدمات الاستشارية للإدارة للعملاء من الشركات العامة وتشمل هذه الخدمات:

الاقتراع العام، الخدمات الاكتوارية لشركات التأمين، المساعدة في عمليات الإندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب.

ـ التقرير عن عدم الاتفاق مع الإدارة:

يجب على المراجع أن يبلغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل منشأة مسجلة بهيئة سوق المال عن طبيعة الخلافات مع الإدارة في جوانب المحاسبة والمراجعة والإفصاح عنها.

ـ التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة:

يجب على المراجع إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل شركة مسجلة بهيئة سوق المال عن أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي تم إجراء المراجعة فيها، وإجمالي الأتعاب التي تم الحصول عليها مقابل هذه الخدمات.

أسئلة حول الوحدة التعليمية الحادية عشرة

1 ــ عرف جودة المراجعة؟
2 ــ تكلم عن عناصر رقابة الجودة حسب المعايير الدولية للمراجعة؟
3 ــ ما عناصر الرقابة على الجودة حسب المعايير الأمريكية؟
4 ــ ما العوامل المؤثرة في جودة المراجعة؟

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية الثانية عشرة : حوكمة الشركات في قطاع الأعمال

بعد قراءة هذه الوحدة سيكون الطالب ملماً بما يلي :

الأهداف التعليمية :

1- طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها.

2- أهمية حوكمة الشركات وحتميتها.

3- مبادئ حوكمة الشركات

4- ركائز حوكمة الشركات

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الوحدة التعليمية الثانية عشرة
حوكمة الشركات في قطاع الأعمال

أولاً: تمهيد:

لقد أصبحت قواعد حوكمة الشركات وأسسها من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، وباتت تشكل عنصراً مهماً لتعزيز النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة والمنافسة الشديدة، وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض، وفي ظل الشروط والمتطلبات التي تضعها المنظمات والمؤسسات الدولية لقبول العضوية، أو التعامل مع دول العالم المختلفة، ومؤسسات هذه الدول وأسواقها، كما أصبح تطبيق هذه القواعد والأسس شعاراً يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء، ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة، وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه الإدارات فيها من التزام مهني بقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة، ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية.

وتحظى حوكمة الشركات بأهمية كبيرة بالنسبة لمنشآت الأعمال وبرامج التنمية، ويرجع ذلك إلى سلسلة من الأحداث التي وقعت في خلال العقدين الأخيرين، التي كانت السبب في هذه الأولوية التي تتمتع بها الموضوعات المتعلقة بحوكمة الشركات لدى كل من مجتمع الأعمال الدولية، ومؤسسات التمويل الدولية، وكانت الانهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال – مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات المسؤولين التنفيذيين في الشركات ومكافآتهم وبين أداء تلك الشركات– هي القوة الدافعة وراء طلب التغيير في الدول المتقدمة.

وحديثاً جداً فقد كانت الفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارت المؤسسية في شرق آسيا، وروسيا، والولايات المتحدة هي التي أتت بموضوعات حوكمة الشركات إلى مركز الصدارة في الدول النامية، والأسواق الصاعدة، والاقتصاديات الانتقالية. ويعدُّ تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في اقتصاديات الدول النامية أكثر أهمية وضرورة بسبب ما تتصف بها هذه الاقتصاديات من سوء الإدارة وانتشار الفساد بشكل كبير فيها، وللمساعدة على ضمان حصول الجماهير على عائد عادل على الأصول الوطنية، وبناء

على ما سبق فسوف نعرض بالدراسة لمفهوم الحوكمة، ولأهميتها، ولمبادئ وقواعد حوكمة الشركات، وحوكمة الشركات في الشركات وأخيراً دور الشركات في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وقواعدها وتعزيزها.

ثانياً: طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها:

أدى ظهور نظرية الوكالة، وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد تقوم به الإدارة بهدف تعظيم مصلحتها الخاصة، وذلك باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات. وفي عام 1976 قام كل من (Jwnsen and Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة- ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في زيادة ثقة المساهمين في الإدارة، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد محليين أو أجانب، وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول. وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بها والمشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ، نتيجة للفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارات المؤسسية التي تمت في أغلب دول العالم كل ذلك بهدف التأكيد على أهمية إيجاد قواعد مثلى لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة، بما يحقق أفضل استخدام للموارد الاقتصادية، ويقلل من حالات الغش والتلاعب، والالتزام بالقوانين والأنظمة، أو ما يطلق عليه في اللغة الإنكليزية

(Corporate Governance) وترجم هذا المصطلح في بدايته باللغة العربية بالإدارة الرشيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجمع اللغة العربية كلمة الحوكمة بوصفها ترجمة (Governance)، وأصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية، وبدأ البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الأسواق العالمية بهذا المصطلح من خلال عدة معايير تم وضعها في إطار برامج الاصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم.

وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام، يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية على الإطلاق الشفافية في معاملات الشركات، والعمليات المحاسبية، والقوائم المالية، وكذلك المراجعة الداخلية والخارجية، وذلك لمنع عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف كوادر الشركات، وتآكل قدرتها التنافسية، وكذلك تطبيق معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والشركات لمنع حدوث أزمات مصرفية، وتبني طرق عادلة في إجراءات الإفلاس في حالة تعرض الشركة للفشل، وذلك بتوزيع المخاطر بطريقة عادلة بين المساهمين والعمال والمالكين والدائنين. وكذلك حماية حقوق الأقليات، والالتزام بمعايير محاسبية توضح بشكل كامل الوضع المالي للشركة، بالإضافة إلى حقوق التصويت في الجمعيات العمومية للشركات، والرقابة على المطلعين وأعضاء مجالس إدارات الشركات الذين يمكنهم تحقيق أرباح ضخمة من خلال أسواق الأسهم والبورصات عن طريق استخدام المعلومات التي يعرفونها بحكم مواقعهم قبل جمهور المستثمرين والمساهمين عن أوضاع الشركات، أو ما يطلق عليه استخدام المعلومات الداخلية.

وقد زاد الاهتمام بحوكمة الشركات بهدف زيادة الثقة في الاقتصاديات القومية، وتعميق دور أسواق رأس المال، وتشجيع زيادة الاستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق كافة الأطراف ومصالحها.

ويمكن للحوكمة الجيدة أن يكون لها دور فعال في مجالات الإصلاح المالي والإداري لشركات القطاع العام والخاص، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتنشيط الاستثمار الوطني، وجذب الاستثمارات الأجنبية والعربية، وتدعيم قطاع الأعمال وزيادة قدراته، وتفعيل سوق الأوراق المالية، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية بقوة.

ومع ذلك لا يوجد اتفاق عام على مفهوم محدد لمعنى حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد عامة، وفيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم:

- إنها حالة، أو عملية، أو نظام، يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، وهي بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها. وتتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضاً من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ

العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة، مما يؤدي إلى حصول المنشأة على كافة الحقوق، وسداد التزاماتها، مع التزام مجلس الإدارة وكذلك العاملين في قطاعات المحاسبة والمراجعة الداخلية والخارجية، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بصورة هادفة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية.

- كما تعرف بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.

- ومن ناحية أخرى يمكن تعريفها كما يلي:

آ- هي إدارة المنشأة لتعظيم أدائها.

ب- تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب الغش أو تقليله،وتضارب المصالح، والتصرف غير المقبول.

جـ- أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة، ومجلس إدارتها وأعضائه.

د- أنظمة يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين، مثل مجلس الإدارة، والهيئة الإدارية، والمساهمين، ويرسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات في شؤون الشركة.

ومن جهة أخرى تُعرَّف بأنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

من هذه المفاهيم المتعددة نستنتج أن مفهوم الحوكمة يشمل مجموعة من العلاقات التعاقدية وغير التعاقدية، الداخلية والخارجية التي تحكم عمل الشركة وتراقب عملها بهدف ضمان تعزيز الإدارة والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظم ربحية الشركة ومراعاة مصالح جميع الأطراف، فضلاً عن أن لمفهوم حوكمة الشركات معاني أساسية تتجلى بما يلي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.

- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة، والمديرين والمساهمين، وأصحاب المصالح.

- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.

- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

وفي الختام يمكننا القول: إن حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدة المساءلة التي يخضع لها مديرو تلك الشركات ورؤساؤها وموظفوها، والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين، وتتضمن أيضاً موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية وقوانين مكافحة الاحتكار - وقوانين الإفلاس وعدم الملاءمة المالية، وهي تتضمن بالإضافة إلى ما سبق، التشريعات الحكومية والجهات التشريعية التي يتعامل معها المساهمون والشركات والإجراءات التي يقوم بها المشرعون لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات الواجب تطبيقها.

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات وحتميتها:

نتيجة لفضائح الشركات العملاقة، وما تبعها من حالات إفلاس وانهيار، فقدت معظم الشركات العامة ثقة غالبية المجتمع، واقترن الشك بمستوى مجالس إدارتها من حيث الكفاءة والنزاهة والأداء، وظهر قلق المساهمين بشأن فعالية اللجان التابعة للمجلس، وآلية اختيار المديرين التنفيذيين وكبار الموظفين وتحديد رواتبهم، وكيفية الالتزام بالمعايير والإجراءات المحاسبية، كما زاد التساؤل عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفاية معايير المحاسبة والمراجعة ومدى استقلال المراجعين، إن عدم توافر شفافية المعلومات بشأن كل الأمور والإجراءات الإدارية والمالية المتصلة بالشركة، وعدم إتاحة الفرصة للمساهمين والمجتمع لمساءلة الإدارة، كل ذلك فتح الباب أمام الفساد الإداري والقرارات غير النزيهة، مما أدى بدوره إلى الفضائح المالية، ولا يعني الاعتراف بعدم النزاهة والكفاءة في حق الإدارات العليا لبعض الشركات المساهمة أن هذا هو واقع جميع الشركات العامة في الأسواق العالمية والمحلية، وليس من شك في أن هذا الضعف في الثقة، يتطلب مزيداً من الشفافية والرقابة والمساءلة على الشركات لذا حظيت حوكمة الشركات بأهمية كبيرة في الآونة الأخيرة وأصبحت حقيقة حتمية ينبغي على الدول الالتزام بها ووضع قواعد وآليات لتنظيم عمل الشركات، ولعل أهم ما يؤكد الحاجة إلى

الحوكمة وإيجادها وتأسيسها هو وجود كثير من الدوافع التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- الفصل بين الملكية والإدارية والرقابة على الاداء.
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة الأداء.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة والشفافية.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين، والموظفين، والدائنين، والمقترضين، والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تجبر العولمة العديد من الشركات على دخول الأسواق المالية العالمية وبالتالي تواجه منافسة أكبر، وقد أدى هذا إلى إعادة الهيكلة، ووجود دور أكبر لاندماج الشركات وعمليات الاستحواذ والتوسع في الأسواق لتحقيق السيطرة على الشركات، وفي ظل النظام الاقتصادي الذي يزداد عولمة فإن الشركات في حاجة إلى دخول أسواق المال المحلية والعالمية من أجل رأس المال والاستثمار،وجودة حوكمة الشركات أصبحت أكثر من ذي قبل المعيار للاستثمار والإقراض. وقواعد حوكمة الشركات عامل واضح يضعه المستثمرون المؤسسون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات خاصة بالاستثمار ومخاطر الملكية، كما أن المستثمرين الدوليين مقتنعون بأن الحوكمة تقلل من المخاطر وتشجع الأداء وأن مشاركة المساهمين تحفز مجالس الإدارة على تحقيق عوائد أكبر على المدى البعيد.
- وبالنسبة للاقتصاد عموماً فإن الحوكمة الجيدة تعني قطاع شركات أكثر كفاءة ومستوى أعلى من النمو الاقتصادي.
- وقد أجبرت الخصخصة الحكومة والشركات على مستوى العالم على تلبية احتياجات مستثمري القطاع الخاص الذين يطالبون بحوكمة جيدة.
- إن تبني معايير للشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين يساعد على تجنب الأزمات في النظم المتبعة.

- حاجة الاقتصاديات الناشئة لقطاع شركات قوي وقادر على المنافسة شيء ضروري، ويزداد باستمرار لتحقيق النمو المستمر الذي يتحمل الصدمات الاقتصادية، ويعود بالنفع على المجتمع عموماً.

يتضح مما سبق أن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للشركات، وبالنسبة للمساهمين وذلك كما يلي:

أ- أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- يسهم تطبيق قواعد الحوكمة في تحسين سبل إدارة الشركات من خلال:
  * وضع استراتيجية الشركة.
  * التأكد من أن الاندماج أو الاستحواذ يتم لزيادة كفاءة الشركة.
  * تحفيز المديرين والعاملين على أداء عملهم بكفاءة وفاعلية.
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية.
- تحظى الشركات التي تطبق الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين، لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم.

ب- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

وباختصار، أصبحت قواعد حوكمة الشركات في كافة أنحاء العالم أداة قوية لجذب الاستثمارات ولدفع عجلة التنمية على مستوى الدول، ولتخفيض درجة المخاطر المتعلقة

بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها الشركة، حيث يؤدي الالتزام بقواعد الحوكمة إلى زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية، وزيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة، وزيادة الشفافية والدقة في التقارير المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها، واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا كله يؤدي إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والاسهام في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

رابعاً: مبادئ حوكمة الشركات:

نظراً إلى التزايد المستمر الذي يكتسبه مفهوم حوكمة الشركات من اهتمام في الوقت الحالي، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية في العديد من الدول، على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم له، وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات، وتم تعديلها في عام 2004،والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة و الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات، وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد، وتوفر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتماشى ومصلحة المساهمين والشركة، وأيضاً توفر هذه المبادئ المتابعة الفعالة التي يمكن عن طريقها قيام الشركات باستثمار مواردها بصورة أكثر كفاءة بالإضافة إلى زيادة قدرتها على جذب الاستثمارات الخارجية بالشكل الذي يمكنها من التوسع والمنافسة العالمية، وينبغي القول إنه ليس هناك نموذج وحيد لحوكمة الشركات الجيدة يمكن تطبيقه في جميع دول العالم ويؤدي إلى تحقيق النتائج نفسها، ومع ذلك فقد أدى العمل الذي تم القيام به في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وغيرها من الدول خارج المنظمة، إلى تحديد عدد من العناصر المشتركة التي وتعدّ أساساً لحوكمة الشركات الجيدة، وتقوم المبادئ على أساس هذه العوامل المشتركة، وتم تشكيلها لتضم النماذج المختلفة لهياكل مجلس الإدارة الموجودة في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول، والمبادئ ليست ملزمة، ولا تهدف إلى تقديم اقتراحات، أو قوانين لمتخذي القرارات، بل

تسعى إلى تحديد الأهداف، واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقها، والغرض منها هو أن تكون الأساس الذي يمكن الرجوع إليه، وعلى متخذي القرارات استخدامها عندما يقومون باختيار الأطر القانونية والتنظيمية ووضعها لحوكمة الشركات التي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة، كما يمكن لمشاركين في السوق استخدامها عندما يقومون بتطوير ممارستهم. ويجب النظر إلى المبادئ باعتبارها مرجعاً مهماً يمكن لجميع حكومات دول العالم ومتخذي القرارات في أسواق رأس المال الرجوع إليها عند تطبيق الممارسات الخاصة بمفهوم حوكمة الشركات وتطويرها، وتتكون تلك المبادئ من ستة مبادئ أساسية هي:

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية.
- المعاملة المتساوية للمساهمين.
- دور أصحاب المصالح.
- الإفصاح والشفافية.
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

كما يتبع هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات توضح كيفية التطبيق، بحيث تضمن التطبيق السليم لها- ويوضح الشكل التالي ملخصاً لتلك المبادئ والإرشادات المتعلقة بها.



شكل يوضح مبادئ منظمة التعاون والتنمية (OECD)

Damascus University

وسنبين فيما يلي بشيء من التفصيل هذه المبادئ والإرشادات التابعة لها:

آ- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

حيث ينص المبدأ الأول على ما يلي:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

كي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلاً يمكن كافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاونية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي، والالتزامات الاختيارية، وممارسات الأعمال التي هي نتائج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها، ومن ثم فإن المزيج المرغوب بين التشريع والتنظيم الذاتي والمعايير الاختيارية الخ في هذه الناحية سيتباين من دولة إلى أخرى، ومع تراكم الخبرات الجديدة، وتغير ظروف الأعمال قد يتطلب الأمر تعديل مضمون الإطار وهيكله. ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الاعتبار وهي:

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق، وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.

- ضرورة أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي متوافقة مع أحكام القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.

- من الضروري أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

- من الضروري أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتهم بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب، وشفافة، مع توفير الشرح التام لها.

ب- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية:

ينص المبدأ الثاني على ما يلي: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.

بشكل عام ينبغي أن يضمن هذا المبدأ للمساهمين حقوقهم في الشركة كالاشتراك في الأرباح، وتحويل الأسهم، والمشاركة في التصويت، وحضور اجتماعات الجمعية العادية.

ويندرج تحت هذا المبدأ مجموعة من الإرشادات من الضروري الالتزام بها أو أخذها في الاعتبار عند تطبيق هذا المبدأ وهي:

- من الضروري أن تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين الحق فيما يلي:

1- طرق مضمونة لتسجيل الملكية.

2- إرسال الأسهم أو تحويلها.

3- الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

4- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

5- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم.

6- نصيب في أرباح الشركة.

- من الضروري أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بأي تغيرات أساسية في الشركة وأن يحصلوا على المعلومات الكافية المتعلقة بها مثل:

1- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس، أو ما يماثلها من المستندات الخاصة للشركة.

2- الترخيص بإصدار أسهم إضافية.

3- العمليات الاستثنائية التي تؤدي إلى التأثير في الشركة.

- من الضروري أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما يجب أن يحاط المساهمون علماً بالقواعد التي تحكم هذه الاجتماعات بما في ذلك إجراءات التصويت، ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة ما يلي:

1- من الضروري تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ أعمال الجمعية العامة ومكانها وجدولها وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيتم اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع.

2- يجب أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية، ووضع العناصر على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة، واقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة.

- من الضروري تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسة المتعلقة بحوكمة الشركات مثل ترشيح أعضاء مجلس الإدارة وانتخابهم، كما يجب أن يكون لدى المساهمين القدرة على التعبير عن آرائهم فيما يتعلق بسياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين في الشركة، كما يجب أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين جزءاً من مكافآتهم بموافقة المساهمين.

- من الضروري أن يحق للمساهمين التصويت سواء شخصياً أو غيابياً، مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء حضورياً أو غيابياً.

- من الضروري الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم، مع ضرورة التركيز على ما يلي:

1- يجب أن يتم التحديد الواضح والإفصاح الكافي عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة السيطرة على الشركات في الأسواق المالية، وكذلك العمليات الاستثنائية مثل التوحيد وبيع حصص جوهرية من أصول الشركات، وذلك لكي يتمكن المستثمرون أن يفهموا حقوقهم، والملجأ القانوني لهم، وأن تتم العمليات بأسعار شفافة وفي ظل شروط عادية تحمي حقوق المساهمين كافة وفقاً لمستوياتهم.

2- يجب عدم استخدام الوسائل المضادة للاستيلاء لحماية الإدارة ومجلس الإدارة من المساءلة.

3- سهولة ممارسة المساهمين كافة لحقوق الملكية بما في ذلك المستثمرون المؤسسون وبخصوص ذلك هناك مجموعة من الإرشادات تضمن تسهيل ممارسة المساهمين كافة لحقوق الملكية الخاصة بهم بما في ذلك المستثمرون المؤسسون وأهمها:

1- يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن حوكمة الشركات الخاصة بهم، وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم، بما في ذلك من الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية.

2- يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المادي للمصالح التي قد يؤثر في ممارستهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.

جـ- المعاملة المتساوية للمساهمين:

يتضمن هذا المبدأ: أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين كافة للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

ويهدف هذا المبدأ إلى حماية رأس المال من إساءة الاستخدام أو إساءة التخصيص من جانب مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين من ذوي النسب الكبيرة في الشركة.

ويدرج تحت هذا المبدأ مجموعة من التوجيهات والإرشادات أهمها :

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة العدد نفسه من الأسهم معاملة متساوية.

وفي هذا المجال، ذكرت المبادئ العديد من القواعد لضمان معاملة كافة المساهمين حملة العدد نفسه من الأسهم معاملة متساوية وهي كما يلي:

1- في نطاق أي سلسلة رقمية من الطبقة نفسها يجب أن تكون للأسهم كافة الحقوق نفسها، ويجب أن يتمكن المستثمرون كافة من الحصول على المعلومات المتعلقة بالسلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء، ويجب أن تكون أية تغيرات بحقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبياً نتيجة للتغير.

2- يجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الكبيرة التي يتم القيام بها سواء بشكل مباشر / أو غير مباشر، ويجب أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.

3- يجب أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق أمناء أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها من المستفيدين من ملكية الأسهم.

4- يجب إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.

5- يجب أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة للمساهمين كافة بأن يحصلوا على معاملة متساوية، ويجب ألا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات من دون مبرر.

- يجب منع التداول بين الداخليين في الشركة، والتداول الشخصي الصوري.

- يجب أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر / أو غير مباشر/ أو بالنيابة عن طرف ثالث، أي محصلة مادية، أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريق مباشر.

د- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

ينص هذا المبدأ على ما يلي:

يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة الشركات السليمة مالياً.

وبشكل عام يوجد مجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ وهي:

- من الضروري احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة.

- إذا كفل القانون حماية المصالح، يجب أن يكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض مناسب مقابل انتهاك حقوقهم.

- من الضروري وضع معايير وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

- إذا شارك أصحاب المصالح في عملية الحوكمة، يجب السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر المناسب، التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب على أساس منتظم.

- يجب أن تتاح لأصحاب المصالح والعاملين فرصة الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية، أو غير الأخلاقية، ويجب عدم الانتقاص من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.

- يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار، وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

هـ- الإفصاح والشفافية:

ينص هذا المبدأ على ما يلي:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن جميع الموضوعات المهمة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركة.

وبعدّ وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية للإشراف على الشركات ويعدّ أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس مدروسة، كما يساعد الإفصاح على تحسين فهم الجمهور لهيكل نشاط الشركة ونواحيها وسياستها، وأدوائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات الشركات مع المجموعات التي تعمل فيها، وهناك مجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ وأهمها:

- يجب أن يتضمن الإفصاح ولا يقتصر على المعلومات التالية:

1- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة.

2- أهداف الشركة.

3- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.

4- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين.

5- العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة أو أقاربهم.

6- عوامل المخاطرة المتوقعة.

7- الموضوعات الخاصة بالعاملين، وأصحاب المصالح الآخرين.

8- هياكل الحوكمة وسياساتها وبصفة خاصة، ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة، والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.

- يجب إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

- ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بوساطة مراجع مستقل كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي، وأداء الشركة في النواحي المادية والمهمة كافة.

- يجب على المراجعين الخارجيين أن يكونوا خاضعين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة ما تقتضيها العناية والأصول المهيئة في عملية المراجعة.

- يجب في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية، وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

- يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال، يشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماسرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيداً عن أي تعارض مهم في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل، أو ما يقدمون من مشورة.

و- مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينص هذا المبدأ على الآتي:

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين، ويوجد مجموعة من الإرشادات من الواجب الأخذ بها عند تطبيق هذا المبدأ وأهمها:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ذات تأثير مختلف في المساهمين، فإنه من الضروري على المجلس معاملة جميع المساهمين معاملة عادلة.

- يجب على مجلس الإدارة أن يلتزم بتطبيق معايير أخلاقية عالية وعليه أن يأخذ في الاعتبار مصالح أصحاب المصالح الآخرين واهتماماتهم.

- يجب على مجلس الإدارة القيام بوظائف تتضمن على سبيل المثال ما يلي:

1- استعراض استراتيجية الشركة وتوجيهها، وخطط العمل الرئيسة، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة مع الإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسة، وعمليات الاستحواذ، والاستثمار.

2- ضرورة الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة، وإجراء التغيرات في حال الضرورة.

3- تحديد مكافآت كبار الموظفين التنفيذيين ورواتبهم والإشراف عليهم وتغييرهم في حال الضرورة، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.

4- ضرورة مراعاة العدالة والتناسب بين مكافآت كبار الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.

5- ضمان الشفافية في عملية ترشيح مجلس الإدارة وانتخابه، والتي ينبغي أن تتم بشكل رسمي.

6- الرقابة: أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استغلال عمليات الأطراف ذات صلة القرابة.

7- ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وبشكل خاص وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون، والمعايير ذات العلاقة.

8- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.

- يجب على مجلس الإدارة أن يكون قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة وفي هذا المجال، ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات بخصوص هذا الإرشاد وهي كالتالي:

1- يجب أن ينظر مجلس الإدارة في تكليف عدد من الأعضاء غير العاملين في الشركة من ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، ومنها على سبيل المثال ضمان نزاهة القوائم والتقارير المالية وغير المالية. استعراض عمليات التداول مع الأطراف ذات القرابة. ترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية. تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

2- إذا قام مجلس الإدارة بتشكيل لجان له، يجب عليه أن يحدد بشكل دقيق ويفصح عند صلاحيتها وعددها وحقوقها وواجباتها وإجراءات عملها.

3- يجب أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.

- ينبغي أن تتاح لأعضاء مجلس الإدارة جميع المعلومات اللازمة والصحيحة وفي الوقت المناسب حتى يستطيعوا القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

وباختصار يمكننا القول إن الغرض النهائي من هذه المبادئ يتمثل في أن تكون بمثابة قواعد مرجعية وليست إلزامية، يمكن أن يتم الاستفادة منها من قبل الحكومات والمؤسسات والشركات في القطاع العام والخاص عند تحديدها للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة. كما أنها يمكن أن توفر الخطوة الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية، والمستثمرين، وغيرهم من الأطراف التي تؤدي دوراً في عملية وضع أساليب سلمية لحوكمة الشركات.

وهناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لهذه المبادئ، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ وهذه الأطراف هي:

- المساهمون.
- مجلس الإدارة.
- الإدارة التنفيذية.
- أصحاب المصالح.

ومن الجدير ذكره أن مفهوم الحوكمة ومبادئها تتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الكبيرة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات أو كتلة متحالفة، أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة. ففي الوقت الحالي، تتزايد مطالب المستثمرين والمؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق الملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات، وعادة لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة، ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماماً بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة، يكون للدائنين دور مهم في عدد من أنظمة حوكمة الشركات، ويمكنهم أن يقوموا بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة، كما يلعب العاملون دوراً مهماً بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل، بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات، ويتباين دور كل من هذه الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تبايناً واسعاً وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.

خامساً: ركائز حوكمة الشركات:

مما تقدم يمكننا القول إنه يوجد ارتباط بين السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي وبين السياسات الهيكلية، فأخذ العناصر الأساسية في مجال تحسين الكفاءة الاقتصادية هو أسلوب حوكمة الشركات، والذي يشتمل على مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، ومجلس إدارتها والمساهمين فيها، وغيرهم من الأطراف وأصحاب المصالح بأشكال مختلفة فيها، كما يقدم أسلوب حوكمة الشركات الهيكل الذي تتحدد خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة الأداء، علاوة على ذلك توفر الحوكمة الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تنسجم مع مصالح الشركة والمساهمين فيها، فضلاً عن تيسيرها للمتابعة الفعالة عن طريق تشجيع الشركات على استخدام مواردها بصورة أكثر كفاءة، ولا يعتمد إطار حوكمة الشركات على الإطار الاقتصادي الذي تعمل الشركات خلاله وإنما أيضاً على البيئة القانونية، والتنظيمية والمؤسسية في المجتمع، بالإضافة إلى ذلك ثمة عوامل أخرى تؤثر في إطار الحوكمة كأخلاقيات المهن، وإلمام الشركات بالمصالح والاهتمامات الاجتماعية والبيئة داخل المجتمعات التي تعمل بها، حيث إن مثل هذه العوامل لها تأثيرات مهمة على سمعة الشركة ونجاحها، من هذا يتضح أن للحوكمة ثلاث ركائز أساسية هي:

- السلوك الأخلاقي.
- الرقابة والمساءلة.
- إدارة المخاطر.

وتتضمن كل ركيزة مجموعة من النقاط يمكن عرضها بالشكل التالي:



شكل يوضح ركائز حوكمة الشركات

Damascus University

أسئلة حول الوحدة التعليمية الثانية عشرة

1- من المستفيد الأول من حوكمة الشركات:

أ- الدولة ب- المجتمع المالي جـ- الشركات د- المساهمين

2- هل ثمة علاقة للفساد الإداري في عرقلة الحوكمة؟

أكتب موضوعاً عن حالة سورية.

3- ما موقف المشرع السوري من لجنة المراجعة ؟

وهل لهذه اللجنة أي أثر على الحوكمة في الوقت الحاضر.

4- ما الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في حوكمة الشركات.

5- هل ثمة دور للمراجع الداخلي في حوكمة الشركة.

المراجع العلمية

1 ـ المراجع العربية:

1 ـ إبراهيم عثمان شاهين، أسلوب المعاينة الحكيمة في المراجعة الاختبارية نحو معايير موضوعية، مجلة العلوم الاجتماعية ـ الكويت، 1986.

2 ـ أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1993.

3 ـ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2005، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، عمان، 2006.

4- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة الداخلية.2004

5 ـ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب القاهرة، 1992.

6 ـ إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت ط4، 1986.

7 ـ ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر ـ الديسطي، المراجعة، مدخل متكامل دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.

8 ـ أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع عن التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

9 - أمين السيد أحمد لطفي،دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد،الدار 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، 2006.

12- أحمد محمد نور،وحسين أحمد عبيد،وشحاته السيد شحاته،دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات،الدار الجامعية،2007.

13 ـ جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، 2001.

14 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
15 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، تدقيق الحسابات والإجراءات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
16 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات الأساسيات، منشورات جامعة دمشق، 1998.
17 ــ 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 ــ حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، 2008.
21 ــ عبد الفتاح الصحن، المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة الجامعة، 1992.
22 ــ عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول، دار النهضة، 1982.
23 ــ 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 2007/2006.
25 ــ 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 ــ لويس قشيشو، قانون التجارة الصادر بالمرسوم 149 تاريخ 1949/6/22 والمعدل حتى 1991/2/22 ــ مؤسسة النوري، 1991.
30 ــ محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.
31 ــ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، 2006.
32 _ محمد توفيق محمد، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة 1992.
33 ــ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، 1995.
34 ــ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، 1990.
35 ــ محمد عبد الفتاح محمد، المراجعة مدخل قياس وضبط المخاطر، القاهرة، 1999.
36 ــ محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، المنصورة، 2000.
37 ــ وجدي شركس، المراجعة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1987.
38 ــ وليم توماس وأمرسون حنكس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حمجاج 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 ـ 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, Ferman Braseaux, Readings in Auditing published by south western publishing company 1960.
3. 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
4. A.c Littleton and V.K Zimmerman, Accounting theory continuty and change, prentic Hall Inc. Englewood cliffs.
5. B.E Cushing and J.K. Lobbercke, Comparison of Audit Methodology of large Accounting Forms studies in Accounting Research No 26 Sarasota FL: AAA.
6. Barry E. Cashing, A Mathematical Approach to the Analysis and design of internal control system, the Accounting Review Jan 1974.
7. Broun and Howard. Principges and practice of management Accounting, Third Edition, the English language Book society and Macdonald and Evans LTD.
8. 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.

9. Committee on Auditing procedures AICP A Statement 33.
10. Committee of Sponsoring Organization of Tread – way commission, Internal control – In tegrated Frame- work, Copy right 2007, HTTP// www.isaca.org
11. Dahdouh, H: Die revision unter den Bedingun der AIV Dissertation (A), Hoschschule fur okonomic berlin, 1989
12. David E. Wallin – Legal recourse and the Demand for auditing the accounting Review, 1992
13. Delmer P. Hylton: Are consulting and auditing compatale a contrary view, the accounting review July1964.
14. Denzil Y Caasey Jr. Foreseability as a determinant of audit responsibility, the accounting review April 1973.
15. Donlad H. Miryard and Richard H. Habor: The effect of big eight Mergers on auditor concentration – accounting Horizons – dez 1991
16. Donald H. Taylor and G. William Gelzen: Auditing integrated Concept and Procedures. Jahn Wiley and Sons, Inc, New york, 1994.
17. Douglas V. De Jong and Robert Forsy: The perspective on the use of probability market Fxperimentation in auditing research – The accounting review January 1992.
18. Elwood Miller, inflation accounting Van nousted reinhad company 1980.
19. Emile woolf. Auditing today, premtice Hall 1990.

20. 20 – Ellamae Matsumura and Rober R. Tucker – Fraud Detection a theoretical foundation. The accounting Review.1992
21. Ethics – International guidelines on ethics for professional accountants IFAC publication1990.
22. I.Fischer, H.J: Exante revision mitwokung der internen revision bei der gestaltiung von arbeitsablaufen, In Betriebswirtschaftliche – Forscnung and Praxis, 39 Jg, 1987.
23. Frank J. Inke, The future of the attest function, The journal of accountancy April 1976.
24. George J. Staubus, An induces theory of accounting measurement, The accounting review Jan 1985.
25. Geffry R. Cohen, Laurie W Pont, and Daivd J. sharp Culture based ethical conflicts confronting multinational accounting firms – accounting Oorizons Vol V No3 September 1993.
26. Gilbert Byrne: The independent auditor and interol reading in auditing.
27. Government auditing standards, by the comptroller general of the united state 1988 revision.
28. Harold Q: Angenderfer and Jack G Robertson, A theoritica strucre for independent audits of management, The accounting review October 1969.
29. Howard F. stettle: System based independent audits englwood cliffs 1967.
30. Herbert arkin, Hand book of sampling for auditing and accounting, McCraw Hill book company Inc 1981.

31. Horvath, P: Controling. 2. Auflage Verlage Franz Vanlen Munchen 1986.
32. I. Kant, Foundations of the metaphysics of moral, originally published in 1985, tran by Lewis, W, Beck. Indiana Polis Bobbs, Merril 1959.
33. M. Bochenski, comtemporary European philosophy translated from the germany by Donald Nicholl and Kjarl aschenbrenner. University of California press 1957.
34. IAS 29 1989 IFAC
35. IFAC standards.
36. Jagan Krischnal, Auditor switching and conservatism, The accounting review January 1994.
37. Jack C. Robertson and Fredrick G. Davis Auditing, 4th edition, business publication, Inc. Plano Texas 75075.
38. Janet, L Colbert; Audit risk – tracing the evolution accounting Horizons September 1987.
39. John A. Tracy, Bayesian: Statistical confidence intervals for auditors, the journal of accountancy July 1969
40. John C Corless, Assessing prio distribution for applying Bayesian statistics in auditing, the accounting review July 1973.
41. J. W.cook and C.M Winkle: Auditing philosophy and technique houghton – Mifflin Co< Boston 1976.
42. John A, Tracy, Bayesian statistical methods in auditing, the accounting review Jan 1969.
43. Karmen M. Collins – Stress and departure from the public accounting profession; A study of gender differences accounting horizons March 1993.

44. K. Stringer, some Basic concepts of statistical sampling in auditing the journal of accountancy November 1961.
45. L.S. Porwal, G.K kapoor: Auditing theory and practice first edition India 1981.
46. Leopold Bernstien, Ratio: Change and trend analysis an audit tool, The journal of accountancy sep. 1964
47. Lawrence R. Dicksee: Auditing gee and Co, Promoters and publishers, 1910.
48. Leslie – Howard: Auditing, Macdonald and Evans LTD 5th edition.
49. Martin A miller, comprehensive GAAP guide 1990 Miller accounting publications, Inc.
50. Martin A miller, comprehensive GAAP guide 1990 Miller accounting publications, Inc.
51. Micheal K Shaub: Restructuring the code of the professional ethics: A review of Anderson committee report and it's implications: accounting horizons December 1988
52. 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.
53. Paul Grady: Paul Grad: The broader concept of internal control reading in auditing.
54. Paul Grady: The broader concept of internal control reading in auditing.
55. Paul D. Montagna, Certified public accounting, a sociological view of a profession, Texas 7706.

56. Report of the committee on basic auditing concept AAA 1972.
57. 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.
58. Robert E. Hylas and Robert H. Ashton Audit detection of financial statement. The accounting review october 1982.
59. R. K. Mautz and hussein Asgraf, The philosophy of auditing, American accounting association 1961.
60. Raymond Danziger; Le controle du bilan social, Revue Francais de comptabilite, march 1983.
61. Sarah E. Bonner and Paul L. Walker – The effects of interaction and experience on the a question review January 1994.
62. Shaun. F. O. Malley. Legal liability accounting horizons Bol 7 Nom.2 June 1993.
63. Saul Levey internal control and legal responsibility, the journal of accountancy 1957 Feb.
64. Steven E Kaplan, an examination of the effect of presentation Format on auditors exprected value judgement accounting horizons Sep 1988.
65. SFAS33
66. Statement on auditing standards (SAS) AICPA.
67. T. R. Bayes, An essay towards solving and problem in the doctrine of chances, reprinted in Biometrika, 1958.
68. Williard E Stone, Antecedents of the accounting profession, the accounting review April 1969.

69. William, F, Messier, Jr. Auditing & assurance services, 3rd edition, 2003, McGraw – hill.
70. Tom lee; Corporate Audit theory, 1993 chapman.
71. Kurt Pany, O. Ran Whittington, Auditing, second edition printice hall 1999.
72. Peter D. Eston, Self- selection of auditors and audit pricing in private firms – the accounting review vol 79 No1 January 2007.
73. T. jeffrey Wilks and Mapk F. Zimbelman Using Game theory and strategic reasoning concets to prevent and detect fraud – accounting horizons Vol.18 September 2007.
74. Sarbanes – Oxley act of 2002.
75. Willim J. read, Dasarathav. Rama. And K. Raghanadan Local and regional audit firms and the market for SEC audits. Accounting horizons, december2007.
76. Hyeesoo Chung and Sanjay Kallapur; Client importance, Non audit services, and abnormal acculs. The accounting review October 2003.
77. Kala M. Johnstone and Jean C. Bedard. Risk management in client acceptance decisions, The accounting review October 2003.
78. 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.

79. Alvin A. Arens, James K. Leobbecke, Auditing an integrated approach, second edition, englwood cliffs, New Jersey prentice – hall 1980, p349.
80. AICOA professional standards, vol. 1, U.S.A auditing standard New York.AICPA.1996.
81. 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.
82. 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.
83. Aldersley S.J. 1989. Discussion of achieved audit risk and the audit outcome space. Auditing: a journal of practice & theory (supplement): 85-97.
84. Anthony and Roland, Sys Trust and web trust, technology assurance opportunities, the CPA journal 2000.
85. AICPA/CICA, Web trust SM/TM principles and criteria for business to consumer electronic commerce, version 2.0.0 october 1990.
86. American institute of certified public accountants, Audit sampling: new edition as of April 2001. AICPA.
87. Bell. T, F. Marrs., I.Solomon and H.Thomas. 1997. Auditing organizations through a strategic lens: The KPMG business measurement approach. KPMG peat Marwich.

88. Bonner, S> 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. The accounting review 65(January): 72-92.

89. Braun, G.P. 1998. Auditors assertion – level inherent risk assessments; A descriptive analysis working paper, the university of texas at Elpaso.

90. Cochran, W.G. and G.M. cox. 1957 Experimental design New York, NY; Wiley

91. Colbert, L. 1987. Audit risk – tracing the evolution. Accounting horizons 1 (September): 49-57.1988.

92. 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.

93. Clifford W. Smith, Jr. A perspective on accounting based debt covnant violations the accounting review Vol. 86 No2 April 1993.

94. Cbil Moran pilisbury – System softball: an interactive group game for teaching internal control evaluation. Issues in accounting education spring 1993.

95. 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 sciences 28 (summer); 709-744.

96. 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

97. 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.

98. 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.

99. Davied Dinesh, Elain palmer, management by objective and the balanced. Score card: will Rome fall again?

100. 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).

101. 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.

102. Emile Woolf, auditing today, prentic holl. London1990.

103. Graham L.E. 1085. audit risk – Part I. the CPA journal 55 (August) 12-21.

104. Harold a Langederfer and jack C Robertson: The oritical structure for independent audit of management, the accounting review 1069.

105. Herbert Arkin. Hand book of sampling for auditing and accounting. Mc Grew – Hill book company. Inc. 1963.

106. 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.
107. International Federation of Accountants – international Auditing and assurance standards board, FSA 240.
108. Inherent risk: An investigation of auditors auditors accounting, organization and society 13/2: 111-121.
109. Jack C. Robertson and Fredrick G. Davies, Bisiness Publication. Inc. Plano. Texas 4th Edition.
110. Jack C. Robertson, Auditing, Homewood IL 60430, Ma02116. 1990.
111. J.S. Davies and I solomon, Experience, expertise, and expert performance literature8.
112. Klein A. 2001. Audit committees, board of director characteristic and earnings management Working Paper New York University.
113. Kin – Yew Low _ The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit planning decisions. The accounting review Vol. 79. No. 2007
114. 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.
115. Phillip L. Defliese. Henry R. Jeanicke. Vencent M. O'reilly Murry B. Mirsch. Montgomery's Auditing. 11th edition John wilry and sons, Inc. 1990.

116. Paul R. Niven 2002 Balanced scorecard; step by step maximizing performance and maintaining results, John wiley & sons New York.

117. Rajiv D Banker, Hsihui chang & Mina J.Pizzini the balanced scorecard judgmental Effects of performace measures linked to strategy – the accounting review Vol. 79. No.1 2007.

118. R.M. Washington and J.W. Ledwith, completeness, The elusive assetin, The hournal of accountancy August 1982.

119. Robert H. The return of problem confirmation, requested by ashton us. Postal service. The accounting review October 1988.

120. Richard P. Runyon, Aydrey Haber, Business Statistics Homwood: Richard D. Irwin. 1982.

121. Robert H. Ashton, The return of problem confirmation, requested us postalk sevices, 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)

122. Steven E Kaplan: An examination of the effect of presentation format on auditors – accounting horizon 1988.vol. 1

123. SAS16

124. The Independent Auditors Responsibility for Detection of Errors or Irregolarities. SAS 16, 327

125. Turly ET – al. Business risk. KPMG. 2000

126. 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.

127. 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

William H. Beaver-Economic Determinants of Audit Committee Independence. The Accounting Review Vol. 77, No.2 April 2002.

Damascus University

قائمة المصطلحات العلمية

American Institute of certified public Accountants (AICPA)	مجمـــع المحاســـبين القـــانونيين الأمريكي
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	معاينةالمراجعة
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	معايير المراجعة للتأهيل المهني 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 Ovgasuzition (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	الاخلاقيات
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
Monneg Ligent 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 Tanning 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

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

اللجنة العلمية

الأستاذ الدكتور حسين يوسف القاضي
الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح
الأستاذ المساعد الدكتورة رشا أنور حمادة

المدقق اللغوي
الدكتور أسامة اختيار

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرة الكتب والمطبوعات

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University