دراسات في المراجعة

دكتور

ياسر عبادي علي حسن

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

كلية التجارة – جامعة السويس

٢٠٢٣

اهداء

الى:

أمي وأبي ... نبعي العطاء المتدفقين منذ البداية

زوجتي ... رمز الوفاء المستمر بلا نهاية

ابني عمار ... الأمل الذي أبدل صحراء قلبي مروجا

وعمار واتم بالفرح الحكاية

الباب الأو ل
تحديد وتوزيع الربح المحاسبي.

الباب الأو ل
تحديد وتوزيع الربح المحاسبي.

يتضمن هذا الباب:

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

الفصل الخامس: الربح القابل للتوزيع.

مقدمة: الهدف من عملية المراجعة الخارجية للقوائم الماليـــــــــة، والمبادئ العامـــــــــــــــة التي تحكمهـــــا.

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

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

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

ومن المحتم – في ظل المتغيرات العالمية والاقتصادية التي ظهرت خلال العقدين الأخيرين، وفي ظل تزايد الطلب على خدمات مهنة المراجعة الخارجية – أن تتسم عملية المراجعة الخارجية، بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لكي تكون قادرة – بحول الله تعالى وتوفيقه – قادرةً على تلبية متطلبات مستخدمي خدمات المهنة

ومستخدمي القوائم المالية، سواءً كانوا من المؤسسات المالية، أو المساهمين، أو المستثمرين الجدد، أو الدائنين، أو غيرهم من مستخدمي تلك القوائم، الأمر الذي يبين مدى خطورة وأهمية قيام المراجعين الخارجيين في مصر بتطبيق معايير مراجعة وطنية تتفق مع أحدث التطورات التي طرأت على المعايير الدولية.

ولقد قام الجهاز المركزي للمحاسبات، بالاشتراك مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وبالتنسيق مع وزارتيّ الاستثمار والمالية، والهيئة العامة لسوق المال المصرية، بإعداد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، والتي بلغت ثمانية وثلاثين معياراً، حيث صدر بذلك قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨م.، وذلك بتاريخ ٢٠٠٨/٦/٣٠م.

ولقد استهدف الجهاز المركزي للمحاسبات، وكافة الجهات المشاركة من تلك الخطوة، إصدار معايير مصرية موحدة، في هذا المضمار، بهدف تحقيق المزيد من الثقة لكافة مستخدمي القوائم المالية، في مصداقية ما تحتويه تلك القوائم من معلومات، والعمل على توفير محور هام من محاو ر إطار حوكمة الشركات، وذلك بهدف المساهمة الفعالة في زيادة حجم الاستثمار، وكذلك إثراء مهنة المراجعة الخارجية بمصر، والسعي الجاد نحوالارتقاء بالمستوى العلمي والمهني لكافة مزاو لي مهنة المراجعة الخارجية بمصر.

معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)

الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها

هدف مراجعة قوائم مالية:

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

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

المسئولية عن القوائم المالية:

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

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

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

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

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

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

- اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها.

- اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف.

الفصل الأول

تحديد الربح المحاسبي

الأهداف التعليمية للفصل الأول:

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

١. طرق قياس الربح في الحياة العملية.
٢. أنواع الإيرادات.
٣. أنواع النفقات.
٤. شروط توزيع الأرباح الرأسمالية.
٥. الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية.
٦. موقف المراجع الخارجي من موضوع تحديد الربح.
٧. أنواع تقارير المراجعة الخارجية.

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

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

وعلى الرغم من اختلاف وجهات النظر المحاسبية، بشأن تعريف الأرباح وتحديد مفهومها، إلا أنه من المستقر عليه أن الربح الحقيقي الذي حققته أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة. فلوافترضنا أن حقوق أصحاب المنشأة (الأصول ـ الخصوم) كانت في بداية حياة المنشأة ١٢٠ مليون جنيهاً، وفي نهاية حياة المنشأة وبعد تصفيتها بلغت حقوق أصحاب المنشأة التي آلت إليهم ١٩٠ مليون جنيهاً، فحينئذٍ يمكن القول بأن الأرباح الحقيقية التي حققها

أصحاب حقوق الملكية تتمثل في ٧٠ مليون جنيهاً (١٩٠ مليون – ١٢٠ مليون)، وهويمثل الزيادة التي آلت إليهم بعد التصفية، عما استثمروه في بداية حياة المنشأة.

غير أنه في الظروف العادية، لا يفكر أصحاب المنشأة في تصفيتها، بل يُفترض أن المنشأة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي قامت من أجلـــــه (فرض استمرار المشروع). ولهذا يقسم المحاسبون حياة المنشأة إلى فترات دورية، تسمى كل منها بالفترة المالية أو المحاسبية، وذلك بهدف تحديد النفقات والإيرادات الخاصة بكل فترة، وذلك من أجل إمكانية الوصول إلى نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ ومن ثم يمكن قياس ربح كل فترة ماليـــة (وهي عادة إثنى عشر شهرا) والذي يسمى بالربح الدوري أو المددي.

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

١ـ إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشأة، ذلك أن الربح يعتبر بمثابة الأداة الرئيسة، التي يمكن استخدامها في تقدير مدى النجاح الذي حققته الإدارة. كما يمكن استخدام الربح في حساب معدل العائد على الأموال المستثمرة، عن طريق تحديد نسبته إلى إجمإلى الأصول المستثمرة.

٢ـ تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة، والتي تعتمد بصفة رئيسة على مقدار الأرباح التي حققتها المنشأة.

٣ـ إجراءات التوزيعات على أصحاب الحقوق في المنشأة. وبالرغم من أن هذه التوزيعات تعتمد على عدة عوامل أخري، إلا أن العامل الأساسي الذي يحددها إنما يتمثل في مبلغ الربح الصافي السنوي.

٤ـ توفير البيانات اللازمة لإرشاد الدائنين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في المنشأة، مهتدين بمبلغ الأرباح التي تحققها، ذلك أن المستثمرين إنما يعتمدون على الربح الذي يحصلون عليه من استثماراتهم، في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية إما بالإستمرار في استثمار أموالهم في المنشأة، أو التحول إلى مجالات استثمار أخرى بديلة، تمكنهم من الحصول على معدلات أرباح أعلى. كما يتخذ الدائنون وبيوت التمويل والمصارف قراراتهم في تمويل المنشأة أو عدم تمويلها، بناءً على رقم الربح، والذي يعتبر مؤشراً ـ بالإضافة إلى المؤشرات الأخرى ـ على المقدرة الكسبية للمنشأة، ومقدرتها على سداد الأموال المستحقة عليها لجهات التمويل والدائنين.

وقد ترتب على فرض استمرار المشروع، الكثير من القواعد والمبادئ المحاسبية والتي تجد مبررها في صحة هذا الفرض، ومن هنا فقد استلزمت ضرورة قياس الربح دورياً، ظهور مبدأ المدة المحاسبية، والذي يقضي بتقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية قصيرة نسبياً، تقاس نتيجة أعمال المنشأة المحققة خلالها، ويُقاس المركز المإلى في نهايتها، على أن تكون كل

فترة من هذه الفترات مستقلة تماماً بإيراداتها ونفقاتها عن باقي الفترات، ومن ثم يمكن قياس الربح الخاص بهذه الفترة دون غيرها من الفترات، والذي يطلق عليه: الربح الدوري، أو الربح المددي، وفي هذا السياق يصبح من الواجب ضرورة الإلمام والتعرف على:

- كيفية (طرق) قياس الربح المحاسبي الدوري.

- الإجراءات اللازمة للتطبيق المحاسبي المناسب لمبدأ المدة المحاسبية.

- طرق قياس الربح المحاسبي الدوري:

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

١- طريقة الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة (طريقة الميزانية):

وتقوم هذه الطريقة على أساس قياس الأرباح الدورية، من خلال قياس مقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة، وذلك كما يتبين من خلال المقارنة بين ميزانيتي فترتين ماليتين متتاليتين، بعد استبعاد أثر أي زيادة أو تخفيض يطرأ على رأس المال خلال الفترة، وذلك على أساس أن الربح هومقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة معينة، ويلاحظ أن هذا هوالمبدأ الذي يتبناه القضاء عند قيامه بقياس الأرباح الحقيقية، عند فحص أية منازعات مالية، حيث يتم تحديد الربح المحاسبي، على أساس الزيادة في صافي قيمة الأصول في نهاية الفترة المالية، عن صافي قيمة الأصول في بداية نفس الفترة المالية. ونظراً لأن صافي الأصـــــول = الأصول - الخصوم، فإن صافي قيمة الأصول إنما تمثل حقوق أصحاب المنشأة (رأس المال + الأرباح المحتجزة + الاحتياطيات). ومن هنا فإن الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة في نهاية الفترة المالية، عن بدايتها، تمثل أرباح الفترة المالية، وعلى العكس من ذلك، فإن انخفاض تلك الحقوق في نهاية الفترة المالية، عما كانت عليه في بدايتها، إنما تعبر عن خسارة الفترة المالية. ويجب أن نلاحظ هنا أنه لكي تتم المقارنة بصورة سليمة، فإنه يصبح من الواجب ضرورة الأخذ في الحسبان، أية تغيرات تكون قد حدثت في رأسمال المنشأة خلال الفترة المالية، وذلك كما يلي:

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

مثال: توافرت لديك البيانات الآتية عن إحدى منشآت الأعمال في بداية ونهاية عام ٢٠١٥م.:

البيان	٢٠١٥/١/١	٢٠١٥/١٢/٣١
أصول ثابتة	٣,٠٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠
أصول متداولة	٥,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠
خصوم طويلة الأجل	٢,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
خصوم متداولة	٤,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠

- فإذا علمت أنه خلال عام ٢٠١٥م.، قام صاحب المنشأة بزيادة رأس المال، بمقدار ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً؛ كما بلغت مسحوباته خلال نفس العام ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، فالمطلوب: تحديد نتيجة أعمال عام ٢٠١٥ م. بإتباع طريقة الميزانية:

٥,٠٠٠,٠٠٠	حقوق صاحب المنشأة في ٢٠١٥/١٢/٣١
	(أصول – خصوم)
	(١٣,٠٠٠,٠٠٠ – ٨,٠٠٠,٠٠٠)
(–) ٢,٠٠٠,٠٠٠	(–) حقوق صاحب المنشأة في ٢٠١٥/١/١
	(أصول – خصوم)
	(٨,٠٠٠,٠٠٠ – ٦,٠٠٠,٠٠٠)
= ٣,٠٠٠,٠٠٠	
(–) ٣,٠٠٠,٠٠٠	(–) الزيادة التي حدثت في رأس المال عام ٢٠١٥
+ ١,٠٠٠,٠٠٠	(+) مسحوبات صاحب المنشأة خلال عام ٢٠١٥
= ١,٠٠٠,٠٠٠	= أرباح عام ٢٠١٥

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

الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة خلال الفترة (+) أي تخفيض في رأس المال خلال الفترة (+) المسحوبات خلال الفترة (ــ) الزيادة في رأس المال خلال الفترة.

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

٢ـ طريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات (طريقة الاستغلال):

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

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

الأرباح = الإيرادات – النفقات

عناصر تحديد نتيجة الأعمال (نتيجة الأعمال= الإيرادات – النفقات):

يتطلب استخراج نتيجة أعمال أي منشأة من ربح أو خسارة، ضرورة القيام بمقابلة الإيرادات بالنفقات، وذلك للوصول إلى الفرق بينهما، والذي يمثل نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة. ومن المعروف أن الطريق الوحيد لتحديد نتيجة أعمال أي فترة مالية، بدرجة كافية من الدقة، يكون بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات.

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

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

أو لاً: الإيرادات:

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

✓ وتنقسم الإيرادات إلى: إيرادات إيرادية، وإيرادات رأسمالية، كما تنقسم الإيرادات الإيرادية بدورها إلى: إيرادات عادية، وأخرى غير عادية. ويقصد بالإيرادات الإيرادية العادية: تلك الإيرادات التي تنشأ من مزاو لة المنشأة لنشاطها العادي. وذلك مثل: إيراد المبيعات وأرباح الاستثمارات، والتي ترحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر. أما الإيرادات الإيرادية غير العادية، فيقصد بها: تلك الإيرادات التي تنشأ

نتيجة عمليات لا تدخل في النشاط العادي للمنشأة، ولا تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية، بل قد تخص فترات ماضية، وذلك مثل: تحصيل المنشأة لديون سبق أن اعتبرتها معدومة في سنوات سابقة. هذا وتتوقف معالجة تلك الإيرادات الإيرادية غير العادية على مفهوم المنشأة للربح: حيث أنه إذا كانت المنشأة تسير على مفهوم ربح التشغيل، ففي مثل هذه الحالة نجد ضرورة فصل تلك الإيرادات غير العادية عن الإيرادات العادية في مرحلة مستقلة بحساب الأرباح والخسائر، وذلك حتى يظل ربح التشغيل معبرا عن المقدرة الكسبية للمنشأة. أما لوكانت المنشأة تتخذ مفهوم الربح الشامل، ففي هذه الحالة سيشتمل حساب الأرباح والخسائر على الإيرادات سواءً كانت عادية أم غير عادية.

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

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

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

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

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

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

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

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

✓ أسس قياس (تحقق) الإيراد:

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

أو لا: تحقق الإيراد على أساس البيع:

ويعتبر هذا الأساس هوأكثر الأسس شيوعاً، وبمقتضاه يتحقق الإيراد - أي يتم الاعتراف به في الدفاتر - عند بيع السلعة أو أداء الخدمة.

وهنا تواجهنا مشكلة عملية تتمثل في: متي يتم اعتبار عملية البيع قد تمت؟ فهل تتم بمجرد إتمام صفقة البيع؟، أم تتم عند شحن البضاعة للعميل؟، أم عند استلام العميل لهذه البضاعة؟ فمن الناحية القانونية: تتم عملية البيع بعد انتقال ملكية الشيء المبيع من البائع إلى المشتري، وهي مسألة تتوقف على اعتبارات قانونية واعتبارات عملية، منها طبيعة الشيء المباع، وشروط التسليم، وهي مسألة تخرج عن نطاق اهتمام المحاسبين، إلا أن بعض المحاسبين يعتقدون أن نقطة الشحن تصلح كأساس لاعتبار أن عملية البيع قد تمت، وبالتإلى الاعتراف بالإيراد في الدفاتر.

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

١- **أن هذا المبدأ يفرط في التفاؤل، بمعنى أنه لا يلتزم بمبدأ الحيطة الواجب مراعاته عند إعداد الحسابات. وتتمثل مظاهر الانحراف عن هذا المبدأ في عدة أمور، منها: احتمال عدم تحصيل الديون الناشئة عن البيع الآجل الذي تم إثباته، ولكن هذا الاحتمال يعالج كما هومعروف بإجراء تقدير للديون المشكوك في تحصيلها. ومنها أن البيع الآجل لا ينشأ عنه فوراً أموال يمكن التصرف فيها، الأمر الذي يعني الاعتراف بالإيراد في الحسابات بدون وجود نقدية مقابلة، ولكن متى علمنا أن الأرباح التي تحققها المنشأة الناجحة، لا يجب بالضرورة أن تكون دائماً ممثلة في صورة نقدية محجوزة ضمن الأصول، فإن هذا الاعتراض على إثبات البيع الآجل كإيراد لا يجب الاعتداد به. ومنها أيضاً أن المنشأة قد تتحمل مصروفات تالية للبيع مثل مصروفات تحصيل الديون، أو مصروفات صيانة المنتج المباع في خلال فترة الضمان، وقد يرد العميل البضاعة المباعة، ولكن جميع هذه المصروفات والاحتمالات، إذا كانت ذات أثر نسبي ملحوظ بالنسبة لعمليات المنشأة، فإنها تعالج في الحسابات عن طريق المخصصات المتعارف على إنشائها لهذه الأغراض.**

٢- **وعلى النقيض من ذلك، فإن البعض الآخر يرى أن هذا الأساس يغالي في الحيطة والحذر حيث يؤجل الاعتراف بالإيراد حتى إتمام عملية البيع، ويتجاهل أن هناك إيراداً قد تحقق بالفعل بمجرد إتمام عملية الإنتاج، إلا أن أنصار أساس تحقق الإيراد بالبيع يرون أن ثمة صعوبات تحيط بالاعتراف بالإيراد عند إتمام الإنتاج، مثل عدم إمكانية تحديد سعر البيع المتوقع بشكل دقيق، مما يتيح تسجيله بسعر البيع بمجرد إنتاجه في جميع الحالات، كما أنه ليس من المؤكد دائماً أن كل الإنتاج سوف يتم بيعه بعد إنتاجه، مما يجعل الاعتراف بالإيراد عند الإنتاج عملية غير موضوعية وغير دقيقة.**

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

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

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

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

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

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

(أ) المنشآت التي تقدم الخدمات الشخصية:

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

(ب) منشآت البيع بالتقسيط:

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

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

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

ثالثًا: تحقق الإيراد على أساس الإنتاج:

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

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

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

(أ) شركات المقاولات طويلة الأجل:

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

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

(ب) المنشآت التي تتعرض أصولها للزيادة الطبيعية:

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

(جـ) المنشآت التي تنتج سلعاً ذات طلب مستمر:

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

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

(د) المنشآت التي تنتج سلعاً حسب الطلب:

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

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

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

- الإيرادات الناتجة من بيع الأصول الثابتة بربح.
- الإيرادات الناتجة من قبض تعويضات عن أصول ثابتة أكثر من تكلفتها الدفترية.
- أرباح إعادة التقدير.
- الإيرادات غير العادية.
- تصفية الالتزامات بأقل من قيمتها الدفترية.

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

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

١- أن هذه المبالغ ليست مقابلاً لبيع المنشأة لسلعها أو خدماتها، بل نتيجة للتغير في الأسعار في غالب الأمر، أي أن حقيقتها لا تعدوكونها أرباحاً ورقية.

٢- أن المنشأة مثلما حققت هذه الإيرادات غير العادية، فإنها معرضة أيضاً لأعباء غير عادية، ومن المستحسن أن تستخدم هذه الإيرادات، في مقابلة هذه الأعباء غير العادية عند حدوثها.

٣- أن الأسعار في ارتفاع مستمر، ومن ثم فإن المنشأة إذا ما رغبت في استبدال أصولها بالأسعار الحالية، فإنها ستحتاج لمبالغ أكبر بكثير من تلك القيم النقدية، ولذلك فيفضل استخدام هذه الإيرادات في تمويل القيم المرتفعة للاستبدال.

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

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

✓ ولقد وضع القضاء شروطاً لتوزيع هذه الأرباح الرأسمالية، يمكن تلخيصها على النحوالآتي:

١. أن تكون قد تحققت فعلا ومعني ذلك أن القضاء يستبعد أرباح إعادة التقدير من الحسبان.

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

✓ أي أن القضاء يري أن الربح الرأسمإلى لا يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلى حـ/إحتياطي رأسمالي)؛ بل يجب أن يستخدم في تغطية الخسائر الرأسمالية وكذلك الخسائرغير العادية.

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

ثانيا: النفقات:

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

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

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

✓ هذا، ويجب أن نلاحظ أن:

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

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

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

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

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

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

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

ويقتضي تحديد مبلغ الربح طبقاً لمبدأ المقابلة: ضرورة تحميل الفترة المالية، بكل الأعباء التي تخصها، أي سواءً تحددت بشكل قاطع أو كانت مؤكدة الحدوث. والوسيلة

العملية لتحميل المدة بالأعباء الأخيرة، تكون عن طريق تكوين المخصصات اللازمة بمبالغها وتحميلها لحسابات النتيجة. وسوف تتولى دراسة موضوع المخصصات في الفصل الرابع من هذا الباب.

رابعاً: ضرورة إجراء الجرد والتقويم السليم للمخزون السلعي آخر المدة، بغرض تحديد الرقم السليم لتكلفة المبيعات: حيث يتحدد مجمل الأرباح السنوية عن طريق مقارنة إيراد المبيعات بتكلفة هذه المبيعات، ذلك أنه لكي نصل إلى تكلفة المبيعات بطريقة سليمة، فإنه يصبح من الواجب إجراء الجرد السليم للمخزون السلعي آخر المدة، وتقييمه بالطريقة المناسبة. ولا شك أن أي خطأ في هذه العملية من شأنه عدم سلامة رقم تكلفة المبيعات، مما يخل بمبدأ المقابلة، بل ويجعل رقم الربح الدوري غير معبر عن الربح السليم عن الفترة.

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

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

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

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

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

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

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

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي من موضوع تحديد الربح:

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

✓ ونظراً لأن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل عما يبديه من رأي فني محايد، بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة، تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والملائمة لظروف المنشأة، وذلك كله بالطبع في تقريره الذي يرفعه للجمعية العامة للمساهمين، فإنه يصبح واجباً على مراجع الحسابات الخارجي في هذا المجال، أن يتحرى ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات، والتحديد المحاسبي السليم والعادل لكل من: الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المحاسبية، وكذلك القياس الدقيق لكل من تلك الإيرادات والنفقات على أساس سليم. وكذلك التحقق من سلامة قيام المنشأة بالتفرقة السليمة بين كل من: الإيرادات الإيرادية؛ والإيرادات الرأسمالية، وكذلك تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد وإثباته في سجلات المنشأة، وكذلك التحقق من سلامة التفرقة بين كل من: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، والتحقق من سلامة تحديد النفقات التي تخص الفترة المحاسبية، لكي يمكن مقابلة الإيرادات الجارية، بما يخصها من نفقات جارية، والوصول إلى ربح التشغيل الذي يعبر عن المقدرة الكسبية للمنشأة.

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

✓ أنواع تقارير المراجع الخارجي

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

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

وهنا يقف المراجع الخارجي أمام احتمال من اثنين:

الاحتمال الأو ل:

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

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

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

الاحتمال الثاني:

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

وفي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يصبح أمام ٣ اختيارات:

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

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

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

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

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

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

□ # وهنا يجب ملاحظة أن العبرة في نوع التقرير ليس بعدد التحفظات؛ وإنما بجوهرها وبآثارها على مدى دلالة القوائم المالية وبعدالة إفصاحها؛ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفـــــــظاً واحداً أو أكثر عن مخالفات ذات تأثير جوهري على مدى دلالة وعدالة القوائم المالية: فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا كان التحفظ أو الإثنين عن مخالفات تمثل تلاعباً أو غشاً وإهداراً لحقوق المساهمين لدرجة أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ فإن المراجع يقوم بإصدار تقريـــــر خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).#

ملخص الفصل الأول

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

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

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

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

الفصل الثاني
النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية

الأهداف التعليمية للفصل الثاني:

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

٨. طرق قياس الربح في الحياة العملية.
٩. أنواع الإيرادات.
١٠. أنواع النفقات.
١١. شروط توزيع الأرباح الرأسمالية.
١٢. الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية.
١٣. موقع المراجع الخارجي من موضوع تحديد الربح.
١٤. أنواع تقارير المراجعة الخارجية.

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

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

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

أولاً: النفقات الإيرادية، وهي نوعان:

١. **النفقات الإيرادية الجارية**: ويقصد بها النفقات التي تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية الواحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة. بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل القيام بأعمال المنشأة (المشتريات والمصروفات الإدارية والبيعية وغيرها)، وكذلك في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول. وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل(بمعنى أنها تحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية).

٢. **النفقات الإيرادية المؤجلة**: ويقصد بها النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الآجل، (وتتفق النفقات الإيرادية المؤجلة مع النفقات الإيرادية الجارية، من حيث أ ن هناك علاقة سببية بين هذه النفقات والإيرادات، أما الفارق بينهما فيتمثل في طبيعة الخدمات التي تحصل عليها المنشأة في كل حالة، حيث تحصل المنشأة من وراء النفقات الإيرادية الجارية، على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة؛ بينما تحصل من وراء النفقات الإيرادية المؤجلة، على خدمات قصيرة الآجل، ولكنها في نفس الوقت تعود منفعتها على أكثر من فترة مالية واحدة). ويلاحظ هنا أن النفقات الإيرادية المؤجلة هي في حقيقتها تعتبر نفقات إيرادية، غير أن كبر حجم النفقة واستفادة أكثر من فترة مالية بها، أدى إلى ضرورة توزيعها على الفترات التي استفادت منها، بحيث تحمل كل سنة مالية بنصيبها منها، بينما يرحل الرصيد المتبقي منها إلى الفترات المقبلة، ويظهر بقائمة المركز المالي، ومن أهم وأشهر أمثلة تلك النفقات: نفقات الحملات الإعلانية، ومصاريف التأسيس.

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

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

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

وشبه الثابتة بقائمة المركز المالي؛ بمعنى أن أهمية التفرقة بين أنواع النفقات، يكمن في أن الخلط بينهما يؤثر على كل من رقم التكلفة ونتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، وذلك حسبما يتبين مما يلي:

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

١. ظهور رقم التكلفة بمبلغ أقل من قيمته السليمة، حيث يتضمن هذا الرقم جزءاً من النفقة فقط، في حين أن رقم النفقة بالكامل كان يجب أن يدخل ضمن رقم التكلفة الخاص بالفترة أو المنتج.

٢. بناء على عدم صحة رقم التكلفة، فإن أرباح الفترة المالية تصبح أكبر من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر ربحاً، أو أن يكون رقم خسائر الفترة المالية أقل من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر خسارة.

٣. الجزء غير المستنفد من النفقة، أي الجزء الذي لم يتم تحميله للفترة المالية كتكلفة، سوف يظهر كعنصر من عناصر الأصول في قائمة المركز المالي، أو أن يضاف على أحد عناصر الأصول الثابتة في الغالب، مما يترتب عليه تضخم رقم الأصول في قائمة المركز المالي دون أن يكون هناك مبررا لذلك.

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

١. ظهور رقم التكلفة بمبلغ أكبر من قيمته السليمة، حيث تضمن هذا الرقم قيمة النفقة بالكامل في حين أنه كان ينبغي أن يتضمن فقط جزء منها يتناسب مع نصيب الفترة.

٢. بناء على عدم صحة رقم التكلفة يكون رقم أرباح المدة المالية أقل من الحقيقة إذا كانت الأعمال تظهر ربحا، أو أن يكون رقم خسائر المدة المالية أكبر من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر خسارة.

٣. الجزء من قيمة النفقة المؤجلة الذي لا يخص الفترة والذي كان يتعين ترحيله إلى الفترات المقبلة، كان من المتعين أن يظهر ضمن عناصر جانب الأصول بقائمة المركز المالي إلا أن معالجته باعتباره نفقة إيرادية تنتج عنه تحميله بالكامل للفترة المالية الحالية مما يعني عدم وجود أي رصيد له أي تظهر عناصر الأصول بقائمة المركز المالي بأقل من القيمة الحقيقية.

- (ج) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية الجارية على اعتبارها نفقة رأسمالية (أي أضيفت للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر)، فإن ذلك يترتب عليه:
  ١. ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته.
  ٢. شمول الأرباح على أرباح صورية، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته، وتوزيع هذه الأرباح بما تتضمنه من أرباح صورية، بما يؤثر على رأسمال المنشأة.
  ٣. ظهور الأصول بقائمة المركز المالي بقيمة أكبر من حقيقتها، مما يؤدى إلى عدم تعبير قائمة المركز المالي بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للمنشأة.
- (د) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية جارية (أي حُمِّلت على حساب الأرباح والخسائر، ولم يتم إضافتها إلى تكلفة الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:
  ١. ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
  ٢. ظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
  ٣. ظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني تكوين احتياطيات سرية، قد تقوم إدارة المنشأة باستخدامها في المستقبل، لتغطية خسائر تريد إخفائها عن أصحاب المنشأة.
- (هـ) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية المؤجلة على اعتبارها نفقة رأسمالية، (أي أضيفت للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، ولم تظهر ضمن بند الأصول الأخرى بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:
  ١. ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته.
  ٢. شمول الأرباح على أرباح صورية، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته، وتوزيع هذه الأرباح بما تتضمنه من أرباح صورية، بما يؤثر على رأسمال المنشأة.
  ٣. ظهور الأصول بقائمة المركز المالي بقيمة أكبر من حقيقتها، مما يؤدى إلى عدم تعبير قائمة المركز المالي بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للمنشأة.
- (و) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية مؤجلة، (أي أضيفت لبند الأصول الأخرى بقائمة المركز المالي، ولم يتم إضافتها للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:
  ١. ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
  ٢. ظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.

٣. ظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني تكوين احتياطيات سرية، قد تقوم إدارة المنشأة باستخدامها في المستقبل، لتغطية خسائر تريد إخفائها عن أصحاب المنشأة.

والأمثلة الآتية تبين أثر الخلط بين أنواع النفقات:

✓ مثال (١): تمتلك منشأة التوفيق أسطولاً للسيارات تكلفته ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً (إستهلاك سنوي ١٠ ٪ قسط ثابت)، وفي نهاية العام تم إجراء عَمْرة وتغيير محركات لبعض السيارات، تكلفت ٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً، وتم تحميل ذلك المبلغ على حساب الأرباح والخسائر والذي أظهر رصيداً دائنا عن العام قدره ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

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

١. زيادة في تكلفة المنتجات قدرها ٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً (٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً - مبلغ الإستهلاك ٦٠,٠٠٠ جنيهاً [٦٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪]).

٢. انخفاض رقم الأرباح عن الحقيقة بمبلغ ٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً، حيث أن الأرباح يجب أن تكون ٢,٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً (= ٢,٠٠٠,٠٠٠ الربح الظاهر بالدفاتر + ٦٠٠,٠٠٠ مبلغ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة التي حملت بالخطأ على حساب الأرباح والخسائر – ٦٠,٠٠٠ قسط الإستهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية للعمرة والمحركات الجديدة).

٣. انخفاض تكلفة السيارات بقائمة المركز المالي، حيث أن مبلغ بند السيارات يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي بمبلغ ٣,٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً (٣,٠٠٠,٠٠٠ التكلفة الأصلية لبند السيارات + ٦٠٠,٠٠٠ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة) وليس ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

✓ مثال (٢): أنفقت منشأة التيسير الصناعية مبلغاً وقدره ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً في نهاية العام، على صيانة مجمع مباني المصنع والإدارة العامة وإدارة المبيعات ومعارض البيع، والتي كانت تقدر تكلفتها قبل عملية الصيانة بمبلغ ٧,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً (إستهلاك سنوي ١٠ ٪)، وقد تم تعلية مبلغ نفقة صيانة المباني على تكلفة بند المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر، والذي أظهر رصيداً دائناً عن العام بمبلغ ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

- هنا يتبين لنا أن النفقة الإيرادية (نفقة صيانة المباني) عولجت كنفقة رأسمالية، أي أن النفقة أضيفت لحساب الأصل الثابت بقائمة المركز المالي (بند المباني)، ولم تحمل على

حساب الأرباح والخسائر؛ كما يلاحظ أن نفقة الصيانة الدورية للمباني، هي في حقيقة الأمر لا تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت، وإنما يتم إنفاقها بهدف الحفاظ على طاقته الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة إيرادية، ولذلك فيجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وعدم تعليتها على حساب المباني بقائمة المركز المالي.

- وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:

١. انخفاض تكلفة المنتجات بمقدار ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً (١,٠٠٠,٠٠٠ مبلغ نفقة الصيانة – إستهلاك سنوي ١٠٠,٠٠٠).

٢. زيادة رقم الأرباح عن الحقيقة، فالأرباح يجب أن تكون ٣,١٠٠,٠٠٠ جنيهاً (٤,٠٠٠,٠٠٠ – ٩٠٠,٠٠٠)، وليس ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

٣. زيادة تكلفة المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، فالمباني كان يجب أن تظهر بمبلغ ٧,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً وليس بمبلغ ٨,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

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

١ـ طبيعة النفقة والغرض منها: حيث أنه إذا كان الغرض من النفقة يتمثل في الحصول على خدمة فورية مستنفدة خلال فترة مالية واحدة ـ أي يقتصر الانتفاع بها على فترة مالية واحدة: اعتبرت نفقة إيرادية، مثال ذلك أجور العمال، الإيجار، فاتورة الكهرباء، والمياه .... الخ.؛ أما إذا كان الغرض من النفقات يتمثل في الحصول على خدمات تمتد لأكثر من فترة (أي لا يقتصر الانتفاع بها على فترة مالية واحدة) أو للحصول على أصول ثابتة لها صفة الاستخدام طويل الأجل لخدمة أغراض المنشأة: فإنها حينئذٍ تعتبر نفقة رأسمالية.

٢ـ فترة الانتفاع بالنفقة: حيث أنه إذا كانت النفقة تؤدى إلى خدمات فورية، متعلقة بفترة مالية واحدة: اعتبرت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة تؤدى إلى الحصول على منفعة، يستفاد منها لعدة سنوات مقبلة تزيد عن الفترة المالية الواحدة: اعتبرت نفقة رأسمالية.

٣ـ الدورية والتكرار: بمعنى أنه إذا كانت النفقة تتميز بالدورية والتكرار: اعتبرت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة لا تتميز بالدورية والتكرار: اعتبرت نفقة رأسمالية. وهذا الأساس لا يمكن تطبيقه وإتباعه بصفة مطلقة، حيث أن بعض النفقات قد لا تتكرر بصفة دورية، ومع ذلك فإنها تعتبر نفقة إيرادية، وذلك مثل: الإعانات والتبرعات التي تدفعها المنشأة للغير.

٤ـ حجم النفقة: ويستند هذا الأساس إلى حجم النفقة وعلاقته بالإيرادات، بحيث أنه كلما كانت النفقة متناسبة مع الإيرادات، بحيث يمكن مقابلتها مع الإيراد الناشئ عنها: كانت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة كبيرة الحجم، بما يتطلب تجزئتها على عدة فترات مالية مقبلة: فإنها حينئذٍ تعتبر نفقة رأسمالية.

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

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

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

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

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

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

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

١- السياسة المالية للمنشأة.

٢- سياسة الأهمية النسبية.

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

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

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

أو لاً. نفقات الأصول الثابتة:

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

١. الأراضي:

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

وحينئذٍ فإنها تظهر في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة شأنها شأن بضاعة آخر المدة.

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

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

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

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

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

أ- نفقات إقامة أسوار حول الأرض لحمايتها أو إقامة مساكن لمن يقومون بحراسة الأرض، حيث إن هذه النفقات لا ترتبط بالأرض، ولا تعمل على زيادة منفعتها، كما أن لها عمراً محدوداً ينبغي أن تستهلك خلاله، وذلك على العكس من طبيعة الأرض، والتي تتميز بصفة الدوام النسبي ولا تخض للإستهلاك المحاسبي في معظم الأحوال، ما لم تكن أراضي تمثل مناجم لاستخراج المعادن، أو آبار بترولية.

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

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

كما يلاحظ أيضاً حينما تحصل إحدى المنشآت على الأراضي بدون مقابل على سبيل المنحة أو الهبة، فإنها أيضا تظل لها طبيعتها الرأسمالية، وتقدر قيمتها على أساس سعرها

في السوق في تاريخ الحصول عليها، على أن تضاف قيمتها في حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

٢. المباني:

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

أ- شراء المباني:

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

ب- قيام المنشأة بنفسها بعملية الإنشاء:

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

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

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

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

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

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

ج - إسناد عملية الإنشاء إلى أحد المقاولين:

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

د- الحصول على المباني بدون مقابل:

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

٣. الآلات والسيارات والأثاث:

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

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

٤. النفقات المرتبطة بهيكل الأصول الثابتة:

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

أ- نفقات استبدال الأصول الثابتة.

ب- نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة.

ج- نفقات الإضافة للأصول الثابتة.

د- نفقات صيانة وإصلاح الأصول الثابتة.

أ- نفقات استبدال الأصول الثابتة:

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

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

أو لاً: شراء الأصل الجديد:

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

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

حـ / الأصل الجديد

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

ثانيا: إزالة الأصل القديم:

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

ويبين الحساب التإلى محتويات حساب إزالة الأصل القديم.

حـ / إزالة الأصل القديم

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

مثال:

قامت منشأة التوفيق بشراء شبكة حاسبات آلية في ٢٠١٣/١/١م. بمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، حيث تستهلك بمعدل ١٠٪ سنويا بطريقة القسط الثابت. وفي ٢٠١٦/١/١م. قررت المنشأة القيام بعملية استبدال شبكة الحاسبات، بأخرى أكثر كفاءة منها، حيث بلغ ثمن شراء الشبكة الجديدة ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً ومصاريف التركيب ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً. كما تكلفت عملية إزالة الشبكة القديمة ١٧٠,٠٠٠ جنيهاً، كما تم بيع بعض أجزائها بمبلغ ٧٠,٠٠٠ جنيهاً، كما استخدمت المنشأة باقي الأجزاء في الشبكة الجديدة، وقدرت قيمتها بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

والمطلوب: إعداد حساب إزالة شبكة الحاسبات القديمة

حـ / إزالة شبكة الحاسبات القديمة

٢,٠٠٠,٠٠٠	إلى حـ / الشبكة القديمة	٧٠,٠٠٠	من حـ / النقدية (ثمن بيع بعض الأجزاء)
١٧٠,٠٠٠	إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)	٦٠٠,٠٠٠	من حـ / مخصص الإستهلاك
		٥٠٠,٠٠٠	من حـ/ الشبكة الجديدة (المحول للحاسبات الجديدة)
		١,٠٠٠,٠٠٠	من حـ / أ. خ (خسائر الإزالة)
٢,١٧٠,٠٠٠		٢,١٧٠,٠٠٠	

إستهلاك شبكة الحاسبات القديمة= ٢,٠٠٠,٠٠٠×(١٠٪)×٣ سنوات=٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً

وسيظهر حساب الشبكة الجديدة كالآتي:

حـ/ شبكة الحاسبات الجديدة

٣,٠٠٠,٠٠٠	إلى حـ / النقدية (ثمن الشراء)	٣,٧٠٠,٠٠٠	رصيد يظهر بقائمة المركز المالي
٢٠٠,٠٠٠	إلى حـ / النقدية(مصاريف التركيب) إلى حـ / إزالة الشبكة القديمة		
٥٠٠,٠٠٠			
٣,٧٠٠,٠٠٠		٣,٧٠٠,٠٠٠	

بـ نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة:

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

- أما التحسين فهوالتحوير في هيكل الأصل الثابت بما يؤدى إلى زيادة كفاءته الإنتاجية.

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

- وتتلخص معالجة نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة فيما يلي:

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

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

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

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

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

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

حـ / أرباح وخسائر التعديل (أو التحسين)

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

ج- نفقات الإضافة للأصول الثابتة:

ويقصد بعملية الإضافة: زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة القائمة، وذلك من خلال إضافة أجزاء جديدة إلى الأصول الثابتة الموجودة، أو شراء وحدات جديدة تضاف إلى الوحدات القائمة، حيث تعد قيمة هذه الإضافات بالكامل نفقة رأسمالية، وذلك نظراً لأن إنفاقها قد أدى إلى زيادة القيمة الإنتاجية، وتضاف قيمة الإضافات على حساب الأصل

القائم، بحيث تظهر قيمة الأصل في قائمة المركز المالي بالقيمة الجديدة. ويلاحظ هنا أن نفقات الإضافة للأصول الثابتة، قد تتم من خلال شراء أصول ثابتة جديدة بالإضافة إلى الأصول الموجودة (مثال ذلك شراء مبنى جديد يضاف إلى المباني الموجودة لدى مباني المنشأة)، أو من خلال إجراء إضافات جوهرية على نفس الأصول الموجودة (وذلك مثل: بناء طابق جديد، أعلى المبنى الموجود فعلا لدى المنشأة). وفي كلتا الحالتين، فإنها تعتبر نفقات رأسمالية، تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية لأصول المنشأة. ويلاحظ هنا أن نفقات الإضافة على الأصول الموجودة فعلاً لدى المنشأة، يجب أن تستهلك على أساس فترة أقصاها تلك الفترة المتبقية من حياة الأصل.

د- نفقات صيانة وإصلاح وتجديد الأصول الثابتة:

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

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

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

١. ضرورة استبعاد تكلفة الأجزاء التي تلفت، من حساب الأصل قبل إضافة قيمة الأجزاء الجديدة، مما يتطلب ضرورة المحاسبة على أجزاء الأصول الثابتة تفصيلاً.

٢. ضرورة استبعاد نصيب الأجزاء المستبدلة، من مجمع الإستهلاك، مما يتطلب احتساب معدل إستهلاك مستقل، لكل جزء من أجزاء الأصول على حدة.

٣. ضرورة فتح حساب لأرباح وخسائر التجديد، بحيث يجعل مديناً بتكلفة الأجزاء المزالة؛ ودائناً بنصيب الأجزاء المزالة من مجمع الإستهلاك؛ ودائناً بأية إيرادات تتحقق نتيجة بيع الأجزاء القديمة. ويمثل رصيد هذا الحساب: أرباح أو خسائر التجديد، ويعالج كأرباح أو خسائر رأسمالية.

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

ج- <u>تجديد أجزاء كبيرة من الأصول الثابتة</u>: قد يختلف العمر الإنتاجي لبعض الأجزاء الكبيرة من الأصول الثابتة، عن العمر الإنتاجي لباقي الأصل، بحيث يتطلب الأمر ضرورة تجديد هذا الجزء مرة على الأقل خلال حياة الأصل. ومثال ذلك: تجديد محرك السيارة، أو إعادة طلاء المبني؛ حيث تعتبر هذه النفقات: نفقات رأسمالية، نظراً لأنها نفقة كبيرة الحجم وغير دورية، بمعنى وجود فاصل زمني طويل بين فترات الإنفاق؛ فضلاً عن أن هذه النفقة تستمر وتقدم خدماتها لأكثر من فترة مالية واحدة.

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

وتستوجب سلامة معالجة عمليات التجديد من إدارة المنشأة ما يلي:

١. ضرورة تحديد تكلفة كل جزء هام وكبير من أجزاء الأصول على حدة، طالما كان عمره الإنتاجي أقل من عمر الأصل، بهدف إمكانية معرفة التكلفة الأصلية لأي جزء يتم تجديده.

٢. ضرورة وضع معدل إستهلاك مستقل لكل جزء هام وكبير من أجزاء الأصول، طالما أن عمره أقل من العمر المتوقع للأصل، بحيث يتم إهلاكه بالكامل خلال حياته المتوقعة.

د- <u>الصيانة اللاحقة لتاريخ الشراء</u>: من الملاحظ أن الكثير من المنشآت الصناعية تقوم ببيع منتجاتها من الأصول الإنتاجية، مع تقديم ضمان وخدمات وصيانة لعدة سنوات تالية لتاريخ البيع، حيث يحدث في الحياة العملية أن تقوم المنشأة بشراء الأصل الثابت، بحيث يقوم البائع بنفقات الصيانة والإصلاح لعدد معين من السنوات، وهوالأمر

الذي يُسمى بالصيانة اللاحقة لتاريخ الشراء. وفي مثل هذه الحالة، فإننا نلاحظ أن ثمن شراء الأصل يتضمن نوعين من النفقات: النوع الأول: ويتمثل في ثمن الأصل فقط، وهذا بالطبع يعتبر نفقة رأسمالية، أما النوع الثاني: فيتمثل في المبلغ الذي يدفعه المشتري مقدماً لنفقات الصيانة لعدد معين من السنوات، وهذا المبلغ يجب توزيعه على عدد سنوات الصيانة التي يقوم البائع بها، حيث يأخذ بذلك صفة النفقات الإيرادية المؤجلة. ويعتبر هذا المبلغ بالنسبة للبائع: إيراد خدمات صيانة محصل مقدماً، يتعين عليه توزيعه على سنوات الضمان، بحسب حجم الصيانة المقدمة خلال كل سنة؛ أما بالنسبة للمشتري، فإن هذا المبلغ يعتبر في حقيقة الأمر: نفقة إيرادية مؤجلة، ينبغي توزيعها على فترة سنوات الضمان بطريقة عادلة.

ثانياً: النفقات الإيرادية المؤجلة:

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

١. مصروفات التأسيس:

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

هذا ويلاحظ أن مصروفات التأسيس لا تعتبر مصروفات تجارية، لأنها ليست متعلقة بعملية المتاجرة العادية، ولا يمكن تحميلها للحسابات الختامية للمنشأة في وقت إنفاقها، حيث أن المنشأة وقت إنفاق هذه المصروفات، لم تكن قد اكتسبت الشخصية المعنوية حتى يعد لها مثل هذه الحسابات، وليس من العدل أيضا أن تحمل هذه المصروفات لأول سنة تعد فيها حسابات ختامية للمنشأة، حيث أن حجم هذه المصروفات قد يكون كبيراً، بحيث لا تستطيع إيرادات السنة الأولى أن تستوعبها دون أن يترتب على ذلك ظهور خسائر كبيرة

في السنة الأولى ، ولم تتعرض القوانين لمعالجة مثل هذه المصروفات بطريقة مباشرة، بل تركتها للعرف المحاسبي، ولقواعد المحاسبة المتعارف عليها، لكي تعالجها طبقاً لما تراه ملائماً.

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

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

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

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

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

الرأي الرابع: ويري أن مصروفات التأسيس تعتبر نفقة إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على عدة سنوات تحددها إدارة المنشأة طبقاً لظروفها وحجم أرباحها، وذلك حينما تبدأ المنشأة في تحقيق أرباح، ولعل هذا هوالرأي السليم، فعلى الرغم من أن قيمة هذه المصروفات تفيد المنشأة طوال حياتها، إلا أن سياسة الحيطة والحذر تقتضي ضرورة القيام بإستهلاك مثل هذه النفقات المؤجلة في أسرع وأقرب وقت ممكن.

هذا ويجب تخفيض مصروفات التأسيس، بقيمة أية رسوم إصدار يتم تحصيلها من المكتتبين في الأسهم، حيث تظهر مصروفات التأسيس في جانب الأصول في قائمة المركز المالي، في نهاية كل عام برصيدها، على أن يخصم منها رصيد حساب إستهلاك مصروفات التأسيس، حيث تلجأ منشآت الأعمال إلى تغطية جزء من مصاريف التأسيس، من خلال قيامها

بمطالبة المكتتبين في الأسهم، بضرورة قيامهم بسداد مبلغ إضافي (رسوم إصدار) فوق القيمة الاسمية للسهم، بحيث يُستخدم هذا المبلغ في تخفيض مصاريف التأسيس، على أن يظهر الرصيد المتبقي من تلك المصاريف بقائمة المركز المالي، كنفقة إيرادية مؤجلة، توزع على فترة تتراوح من ٣ إلى ٥ سنوات، على أن يظهر نصيب السنة في حساب الأرباح والخسائر في بند مستقل. ولعل هذه المعالجة تعتبر الأقرب إلى الصواب من الناحية العملية والمحاسبية معاً، حيث أنها تُظهر مصروفات التأسيس بالكامل، والمقدار الذي استهلك منها، والرصيد المتبقي منها والذي لم يستهلك بعد، مما يعتبر ضرورياً لبيان كافة الحقائق لمن يطلع على قائمة المركز المالي.

وعلى الرغم من أن العرف المحاسبي، قد استقر على توزيع تلك المصروفات على مدة تتراوح من ٣ إلى ٥ سنوات، باعتبار أن السنوات الأولى هي أكثر السنوات استفادةً منها؛ فإنه عند تحميل السنة بنصيبها من مصاريف التأسيس في حساب الأرباح والخسائر، يتم فصلها عن المصروفات العادية، حيث أنه ليس لها علاقة بعملية المتاجرة العادية للمنشأة.

٢ـ الحملات الإعلانية:

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

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

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

وتتميز نفقات الحملات الإعلانية الإدخالية بما يلي:

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

ويتم تصنيف هذه النفقات ضمن مجموعة النفقات الإيرادية المؤجلة، حيث يتم توزيعها على سنوات الحملة، بحسب استفادة كل فترة مالية من هذه النفقات، وتخضع عملية التوزيع للتقدير الشخصي لإدارة المنشأة، غير أن طريقة القسط المتناقص تعتبر أنسب الطرق في هذا المجال، وذلك بسبب:

١) **أن تأثير الحملة الإعلانية متناقص، بمعنى أن السنوات الأو لي يكون مقدار استفادتها من هذه الحملات، أكبر من استفادة السنوات الأخيرة.**

٢) **أن طريقة القسط المتناقص تحقق العدالة النسبية في توزيع نفقات الإعلان الكلية للمنشأة، ذلك أن السنوات الأو لي من عمر الحملة الإعلانية، لا تحتاج في الواقع إلى قيام المنشأة بإنفاق نفقات إعلان دوري ترويجي كبيرة بجانبها.**

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

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

٣ ـ تجارب بدء التشغيل خلال فترات الإنشاء:

ويقصد بتجارب بدء التشغيل: النفقات التي تنفقها المنشأة في بداية التشغيل، وتتمثل في أتعاب الخبراء وتكاليف المنتجات المباعة خلال مرحلة ما قبل التشغيل. وتختلف وجهة النظر في معالجة هذه النفقات. حيث يرى البعض أن هذه النفقات تعتبر نفقات رأسمالية

شأنها في ذلك شأن أي نفقات تنفق على الأصول الثابتة، حتى تصبح معدة للتشغيل. غير أن إتباع هذا الرأي يؤدى إلى زيادة تكلفة الأصول الثابتة، ومن ثم زيادة قسط إهلاكها السنوي. بينما يرى البعض الآخر ضرورة معالجة هذه النفقات باعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على فترة تتراوح بين ٣ إلى ٥ سنوات، وهذا هوالرأي الأقرب للصواب من الناحية العملية والمحاسبية.

ثالثاً: النفقات الإيرادية الجارية:

وتتمثل في كافة النفقات التي تتحملها المنشأة بصفة دورية، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية، ولا تمتد الاستفادة منها إلى الفترات المالية التالية، وتنفق تلك النفقات بقصد تحقيق الإيراد الدوري، والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة، سواءً كانت نفقات صناعية، أو تسويقية، أو إدارية. ومن أهم أمثلة النفقات الإيرادية الجارية: الأجور، سواءً كانت أجور عمال الإنتاج أو أجور ومهايا الموظفين الإداريين؛ والعمولات، ومصروفات النقل والانتقال، والإستهلاكات السنوية، ومصروفات الصيانة الدورية، ومصروفات الكهرباء والمياه، والإيجارات. ويتم معالجة النفقات الإيرادية الجارية باعتبارها عبئاً على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل بدون ترحيل أي جزء منها للفترات القادمة، أي أنه يتم تحميلها بالكامل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية الجارية.

✓ موقف المراجع الخارجي من التفرقة بين النفقات:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

□ والخلاصة هنا هي أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يولي النفقات الإيرادية والرأسمالية اهتماماً خاصاً، لما لها من آثار على تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي. ولذلك فيجب على المراجع الخارجي القيام بمراجعة الأساس الذي تتبعه المنشأة، في التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، حيث يجب عليه ضرورة التأكد من أن النفقات الإيرادية لم تحمل على حساب رأسمالي، أو العكس. كما يجب على المراجع الخارجي مراعاة مبدأ الأهمية النسبية في معالجة بعض النفقات الضئيلة الحجم، طالما أنه ليس لها آثر واضح على نتيجة الأعمال، فقد تعالج المنشأة بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات إيرادية، ومع ذلك فإن هذا الأمر يعتبر مقبولاً في ظل الأهمية النسبية. كما أنه من واجب المراجع الخارجي قيامه بتوجيه عناية وأهمية خاصة للنفقات التي تنفق على الأصول الثابتة، أثناء حياتها الإنتاجية من إضافات وإزالات وتحسينات ....الخ. والتأكد من سلامة معالجتها. فإذا تبين للمراجع الخارجي عدم سلامة تلك المعالجة، أصبح واجباً عليه ضرورة لفت نظر إدارة المنشأة محل المراجعة، فإذا لم تعمل على تصحيح الوضع، أصبح من واجبه حينئذٍ الإشارة لذلك في تقريره.

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

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

مثال (١): قيود تسوية تصحيح خطأ معالجة نفقة إيرادية جارية، على أنها رأسمالية:

قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام ٢٠١٥م. بإنفاق مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعها (وتستهلك الآلات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه على اعتبارها نفقة رأسمالية، فتمت إضافتها إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

١. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الآلات:

٢٠٠,٠٠٠ من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

٢٠٠,٠٠٠ إلى حـ / الآلات

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

٢٠٠,٠٠٠ من حـ / الأرباح والخسائر

٢٠٠,٠٠٠ إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

٣. استبعاد الإستهلاك السنوي المحسوب على هذا المبلغ والذي تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع إستهلاك الآلات:

(= ٢٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪ = ٢٠,٠٠٠ جنيهاً)

٢٠,٠٠٠ من حـ / مجمع إستهلاك الآلات

٢٠,٠٠٠ إلى حـ/ إستهلاك الآلات

٤. استبعاد عبء الإستهلاك السنوي من حساب أرباح وخسائر السنة المالية ٢٠١٥م.:

٢٠,٠٠٠ من حـ / إستهلاك الآلات

٢٠,٠٠٠ إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

مثال (٢): قيود تسوية تصحيح خطأ معالجة نفقة رأسمالية، على أنها إيرادية جارية:

قامت منشأة طيبة الصناعية، خلال عام ٢٠١٥م. بإنفاق مبلغ ٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه على اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فتم تحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية ٢٠١٥م.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

١. إضافة المبلغ المحمل خطأ لحساب الأرباح والخسائر، إلى حساب السيارات بقائمة المركز المالي:

٤٠٠,٠٠٠ من حـ / السيارات

٤٠٠,٠٠٠ إلى حـ / نفقات تحسين السيارات

٢. استبعاد نفقات التحسين من حساب الأرباح والخسائر:

٤٠٠,٠٠٠ من حـ / نفقات تحسين السيارات

٤٠٠,٠٠٠ إلى حـ / الأرباح والخسائر

٤. إثبات قسط الإستهلاك السنوي، وتعليته على حساب مجمع إستهلاك السيارات: (إستهلاك نفقات التحسين التي تخص الفترة المالية = ٤٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪)

٤٠,٠٠٠ من حـ/ إستهلاك السيارات

٤٠,٠٠٠ إلى حـ / مجمع إستهلاك السيارات

٥. تحميل حساب أرباح وخسائر الفترة المالية ٢٠١٥م بقسط الإستهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية:

٤٠,٠٠٠ من حـ/ الأرباح والخسائر

٤٠,٠٠٠ إلى حـ / إستهلاك السيارات

ملخص الفصل الثاني

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

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

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

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

الفصل الثالث

إستهلاك الأصول الثابتة

تقوم منشآت الأعمال في الواقع العملي باقتناء (امتلاك / شراء / حيازة) مجموعات متنوعة ومختلفة من الأصول، فمنها ما تقتنيه المنشأة بهدف إعادة بيعه مرة أخرى، لتحقيق ربح من وراء ذلك، ومنها ما تقتنيه المنشأة بهدف اكتساب القدرة على إنتاج منتجات شتى، فإذا كان هدف المنشأة من اقتناء أو حيازة الأصول، يتمثل في إعادة بيعها مرة أخرى ـ سواء بحالتها أو بعد إجراء بعض العمليات الصناعية عليها – فإن مثل تلك الأصول تعتبر حينئذٍ أصولاً متداولة ، أما إذا كان الغرض من اقتناء أو حيازة الأصول، يتمثل في استخدامها في أداء النشاط الإنتاجي، فإن مثل تلك الأصول تعتبر حينئذٍ أصولاً ثابتة. وتتعرض الأصول الثابتة (عدا الأراضي في بعض الأحوال) للتناقص التدريجي في قيمتها، إما بسبب عوامل داخلية متعلقة بالأصل نفسه، أو بسبب عوامل خارجية لا دخل للأصل فيها. ويطلق على هذا التناقص عادة مصطلح (الإستهلاك). ويعتبر الإستهلاك عنصراً من عناصر التكاليف، التي يجب مقابلتها مع الإيرادات، بغرض الوصول إلى نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة.

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

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

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

أهمية وأهداف حساب الإستهلاك:

من المعروف محاسبياً أن الإستهلاك يعتبر عنصراً من عناصر التكلفة اللازمة لإتمام عمليات المنشأة، مثله في ذلك مثل: تكلفة العمالة، وتكلفة المواد الأو لية، وتكلفة الوقود

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

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

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

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

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

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

أسباب حدوث الإستهلاك:

يحدث الإستهلاك – والذي يتمثل في: حدوث تناقص تدريجي في قيمة الأصول الثابتة الإنتاجية ـ لأحد، أو لبعض، أو لكل الأسباب الآتية:

١- الاستعمال والاستخدام: بمعنى أن استخدام الأصول الثابتة في العملية الإنتاجية، لا شك أنه ينتج عنه تناقص في قيمة تلك الأصول، وذلك نتيجة ما يحدث لها من تهالك أو تآكل أو تقادم، مما يؤدي إلى إستهلاك تلك الأصول.

٢- النفاد: فالأصول الثابتة تنقسم في الواقع العملي، إلى نوعين: أصول ثابتة إنتاجية، تُستخدم في أنشطة منشآت الأعمال، مثل الآلات والسيارات، والمباني، والأثاثات، وأصول ثابتة متناقصة، ويقصد بها الأصول الاستخراجية، أو التي تستخرج محتوياتها من معادن أو خامات، مثل المناجم، والمحاجر، وآبار البترول، حيث تتمثل قيمة هذه الأصول، في قيمة ما تحتويه في جوفها من معادن أو خامات، وكلما استخرج جزء من هذه المحتويات، كلما تناقصت قيمته أي إستهلاك ه، ومن ثم فإن سبب إستهلاك هذه الأصول هوالنفاد.

٣- مضي المدة: تقوم بعض منشآت الأعمال، باستخدام أو استغلال بعض الأصول، التي ترتبط فائدتها لتلك المنشآت، بفترة زمنية محددة، مثل حق الاحتكار الذي يعطي للمنشأة الحق في استعمال واستغلال الأصل لمدة زمنية محددة، ينتهي بعدها حق المنشأة في هذا الاستغلال، أو الإيجارات محددة المدة، ويتسم هذا النوع من الأصول بتناقص قيمته بالنسبة للمنشأة، بفعل مضي الزمن أي أنه يهلك بمضي المدة.

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

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

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

وينقسم التقادم إلى نوعين:

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

ب- التقادم غير المتوقع أو الفجائي: حيث يتسم الزمن الجاري، بما يتضمنه من تقدم تكنولوجي متسارع بدرجة كبيرة جداً، بظهور العديد من التطويرات لمنتجات قائمة، مما يؤدي إلى تقادم الأصول بصورة فجائية غير متوقعة، إما نتيجة لطفرة هائلة في البحث العلمي أدت إلى ظهور أصول جديدة، تفوق في إمكانياتها الأصول القائمة، أو بصدور قوانين

إلزامية بمنع استهلاك المنتج، ومن الطبيعي والمنطقي ألا يدخل هذا النوع من التقادم الفجائي في حسبان المنشآت وقت تحديد معدلات الإستهلاك، ومن ثم فإن خسارة التخلص من الأصل المتقادم، في مثل هذه الحالات تعتبر خسارة رأسمالية غير عادية.

العوامل التي تؤثر في حساب الإستهلاك:

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

١- القيمة التي يحسب على أساسها قسط الإستهلاك.
٢- العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت.
٣- طريقة قسط الإستهلاك المستخدمة.

حيث يمكن تحديد قسط الإستهلاك السنوي، بعد تحديد طريقة الإستهلاك التي سيتم إتباعها، على النحوالتالي: قسط الإستهلاك = القيمة التي يحسب على أساسها الإستهلاك

العمر الإنتاجي المتوقع للأصل

١. القيمة التي يحسب على أساسها قسط الإستهلاك:

تعتبر مسألة تحديد القيمة التي يحسب الإستهلاك وفقاً لها، من أحد أهم مواطن اختلاف الرأي بين المحاسبين، حيث أن تكلفة شراء الأصول لا تمثل بالضرورة التكلفة الواجب إستهلاك ها، حيث توجد بعض بنود الإنفاق التي يجب أن تدخل ضمن تكلفة الأصول، وتشمل كلاً من: تكاليف الاقتناء، ونقل الملكية، وكذلك جميع المصروفات اللازمة إلى أن يصبح الأصل صالحاً أو قابلاً للاستخدام الأمثل، فيما تم تصنيعه من أجله.

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

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

أ- فيما يتعلق بكافة المصروفات التي تنفق على الأصل الثابت، إلى أن يصبح صالحاً للاستخدام الأمثل، مثل: مصروفات النقل والتركيب، والرسوم الجمركية، والعمولة، والسمسرة، لا يوجد خلاف على وجوب إضافتها إلى تكاليف الشراء،

بمعنى أن الرأي المتفق عليه هنا هووجوب إضافة هذه المصروفات إلى تكلفة شراء الأصل، حيث أن تكلفة الأصل تتمثل في مجمل هذه المصروفات.

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

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

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

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

١. يرى أصحاب الاتجاه الأول وجوب إستهلاك قيمة الأصل بالكامل، دون النظر إلى قيمة النفاية أو قيمة نفقات الإزالة المتوقعة، وذلك على اعتبار أن قيمة مصروفات الإزالة المتوقعة، وقيمة النفاية المتوقعة، ما هي إلا عناصر متعلقة بنفس الأصل، كما أن قيمتها تقديرية غير جازمة، ومن هنا فإن أخذهما في الحسبان من شأنه أن يجعل التكلفة التي يحسب عليها الإستهلاك غير دقيقة، ومن ثم فيجب عدم أخذ أي منهما إطلاقاً، عند تحديد التكلفة، خاصةً وأن وقت

حدوث هذين الأمرين، هوالسنة الأخيرة من حياة الأصل، مما يعني أن هذه السنة الأخيرة ستتحمل بقيمة نفقات الإزالة، وفي نفس الوقت ستستفيد من قيمة بيع النفاية، أي سيعوض أحدهما الآخر في هذه السنة، ومن ثم يصبح من الأنسب حساب الإستهلاك على أساس قيمة الأصل بالكامل، مع اعتبار قيمة النفاية إيراداً للسنة الأخيرة، ونفقات الإزالة نفقات لهذه السنة الأخيرة من عمر الأصل.

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

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

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

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

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

التكلفة الجارية. كما أصدرت معظم المنظمات المهنية للمحاسبة في الخارج، المعايير واجبة التطبيق بشأن حساب قسط إستهلاك الأصول الثابتة، على أساس تكلفتها الجارية في السوق.

٢. العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت:

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

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

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

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

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

٣. طريقة الإستهلاك المستخدمة:

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

١- طريقة القسط الثابت.

٢- طريقة القسط المتناقص.

٣- طريقة إعادة التقدير.

٤- طريقة معدل النفاد.

٥- طريقة معدل إستهلاك الساعة.

٦- طريقة وثيقة التأمين.

٧- طريقة قسط الإستهلاك المستثمر.

١. طريقة القسط الثابت:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم توزيع القيمة المراد إستهلاك ها للأصل الثابت، على سنوات العمر المقدر له بالتسأو ي، بحيث تتحمل كل سنة منها، بمبلغ ثابت مسأو للسنوات الأخرى.

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

خدمـــــات الأصل، وعلى الرغم من ذلك، فإن مبلغ الإستهلاك وفقاً لهذه الطريقة يكون متسأو ياً في كل الفترات.

٢. طريقة القسط المتناقص:

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

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

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

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

١+٢+٣+٤+٥+٦+٧= ٢٨ جزء

٢- يحسب الإستهلاك السنوي للأصل بضرب قيمته في عكس ترتيب السنة المراد حساب الإستهلاك عنها مقسوماً على مجموع الأجزاء، فبافتراض أن تكلفة الآلة السابقة كانت ١,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً فإن الإستهلاك عنها يحسب على النحوالتالي:

السنة الأو لي = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (٧ ÷ ٢٨) = ٣٥٠,٠٠٠ جنيهاً

السنة الثانية = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (٦ ÷ ٢٨) = ٣٠٠,٠٠٠ جنيهاً

السنة الثالثة = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (٥ ÷ ٢٨ = ٢٥٠,٠٠٠ جنيهاً

السنة الرابعة = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (٤ ÷ ٢٨) = ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً

السنة الخامسة = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (٣ ÷ ٢٨) = ١٥٠,٠٠٠ جنيهاً

السنة السادسة = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (٢ ÷ ٢٨) = ١٠٠,٠٠٠ جنيهاً

السنة السابعة = ١,٤٠٠,٠٠٠ × (١ ÷ ٢٨) = ٥٠,٠٠٠ جنيهاً

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

٣. طريقة إعادة التقدير:

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

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

٤. طريقة معدل النفاد:

ويلاحظ أن هذه الطريقة يتم استخدامها في حالة الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، وهي تلك الأصول التي تتمثل قيمتها في قيمة ما تحتويه من معادن وخامات، وبالتإلى فكلما استخرج جزء من محتويات هذه الأصول، كلما نقصت قيمتها، بنسبة ما استخرج منها إلى قيمة محتوياتها الإجمالية، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الوحيدة التي تصلح تماما للأصول المتناقصة، حيث أنها تتمشي مع طبيعتها الأساسية، وبالتإلى فإن قسط الإستهلاك لهذه الأصول يتمثل في قيمة ما يتم استخراجه خلال الفترة المطلوب حساب الإستهلاك عنها، بالنسبة لقيمة ما كان يحتويه وقت بدء الاستغلال، وتعرف هذه الطريقة باسم طريقة معدل النفاد، وتحسب هذه الطريقة كالآتي:

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

تكلفة الأصل (قيمته)

ـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــ = معدل نفاد الوحدة من محتويات الأصل

الكمية المحتمل وجودها فيه

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

٥. طريقة معدل إستهلاك ساعة تشغيل الآلة:

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

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

٦. طريقة وثيقة التأمين:

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

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

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

٧. طريقة قسط الإستهلاك المستثمر:

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

▪ طرق التسجيل المحاسبي للإستهلاك بدفاتر منشآت الأعمال:

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

١. الطريقة المباشرة: أو طريقة تخفيض قيم الأصول مباشرةً بمبالغ الإستهلاكات السنوية.

٢. طريقة مجمع الإستهلاك: أو طريقة إدراج قيم الأصول بقائمة المركز المالي بالتكلفة الأصلية، مع ترحيل الإستهلاكات السنوية إلى مجمع مخصص الإستهلاك.

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

أو لاً: جعل حساب الأصل دائناً بقيمة الإستهلاك السنوي:

×× من حـ / قسط إستهلاك الأصل الثابت

×× إلى حـ/ الأصل الثابت

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

×× من حـ / الأرباح والخسائر

×× إلى حـ/ قسط إستهلاك الأصل الثابت

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

أو لاً: ترحيل قسط الإستهلاك السنوي إلى حساب مجمع الإستهلاك:

×× من حـ / قسط إستهلاك الأصل

×× إلى حـ / مجمع مخصص الإستهلاك

ثانياً: تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط الإستهلاك السنوي:

×× من حـ / الأرباح والخسائر

×× إلى حـ / قسط إستهلاك الأصل

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

ومن أهم مبررات تفضيل هذه الطريقة:

١- أن الإستهلاك يعتبر نفقة احتمالية المقدار غير مؤكدة، ولذلك فإن تخفيض الأصول الثابتة بها مباشرةً، من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض قيمتها، بمبالغ غير محددة قطعياً، في حين أن إظهار مجمع مخصص الإستهلاك، يتمشى مع تلك الطبيعة الاحتمالية لمقدار الإستهلاك.

٢- أن إظهار رقم الأصول الثابتة في قائمة المركز المالى بتكلفتها الأصلية، من شأنه إتاحة المعلومات اللازمة لمعرفة القيمة الأصلية لأصول المنشأة في أي وقت، كما يتيح إمكانية تتبع أية إضافات أو إزالات تتم على الأصل الثابت، عن طريق مقارنة أرقام السنة الحالية، بأرقام السنوات السابقة.

٣- أن إظهار رقم مخصص الإستهلاك في قائمة المركز المالي، يبين مقدار ما استهلك من الأصل حتى تاريخ إعداد تلك القائمة، كما يوضح القيمة المتبقية بدون إستهلاك، الأمر الذي يساعد على تحديد ومعرفة العمر المتبقي للأصول الثابتة، كما أن مقارنة رقم مجمع الإستهلاك بين فترتين ماليتين متتاليتين، من شأنه إبراز مقدار الإستهلاكات السنوية على الأصول الثابتة.

▪ المشكلات المتعلقة بالإستهلاك في الواقع العملي:

يحيط بالإستهلاك العديد من المشكلات، ومن ذلك: مشكلة احتساب الإستهلاك على الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً؛ وحساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية. وهذا ما سيتم مناقشته تفصيلاً فيما يلي:

• الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:

سبقت الإشارة إلى أن الطريقة الشائعة لمعالجة الإستهلاك دفترياً، تقوم على إظهار الأصول الثابتة بالتكلفة، مع ترحيل مبالغ الإستهلاك السنوية إلى مجمع مخصص الإستهلاك، والذي يُتوقع أن تساوي قيمته في نهاية حياة الأصل الثابت: صافي القيمة المراد إستهلاكها (أي التكلفة مخصوماً منها قيمة النفاية؛ ومضافاً عليها مصروفات الإزالة المتوقعة).

غير أن الواقع العملي قد بيَّن أن مثل هذا الأمر قد لا يتحقق في كافة الأحوال، ذلك أن بعض الأصول الثابتة قد تستمر صالحة للتشغيل، بعد انتهاء عمرها المتوقع، والذي تم تحديد معدلات الإستهلاك على أساسه، إما بسبب خطأ في تقدير العمر المتوقع للأصل الثابت، أو بسبب تغير الظروف التي تم وضع معدلات الإستهلاك على أساسها، وعدم تعديل هذه المعدلات نتيجة تلك التغيرات.

ونتيجة لما سبق، فإنه غالباً ما تنشأ حالات وجود أصول ثابتة، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفترية (أي مبلغ تكلفتها الأصلية، مخصوماً منها مبلغ مجمع إستهلاك ها) قد أصبحت صفراً، حيث نكون هنا أمام مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً بالكامل.

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

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

٢-أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، ذلك أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، ستظهر بدون قيمة تقريباً،

الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.

- **ومن أهم طرق معالجة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:**

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

وتستمد هذه الطريقة مبررها في ذلك، من حيث أن: أ ـ قيمة الأصل الثابت قد تم توزيعها بالكامل، في صورة أقساط إستهلاك على السنوات السابقة، ولذلك فإن تحميل باقي السنوات بأية مبالغ نظير الإستهلاك، سيُحمّل المنشأة بتكلفة أكبر من التكلفة الحقيقية لتلك الأصول؛ ب ـ كما أن إظهار الأصول المستهلكة بالقيمة التذكارية، يعتبر كافياً، لتوضيح وجود احتياطي سري بقائمة المركز المالي؛ ج ـ هذا فضلاً عن أن القيمة التذكارية من شأنها، أنها ستمنع إدارة المنشأة، من احتمال اختلاس قيمة تلك الأصول، أو إساءة استخدامها.

- إلا أن هذه الطريقة لم تعالج المشكلة من أي جانب من جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، لن تظهر على حقيقتها، حيث أنها لن تتضمن أقساط الإستهلاك مقابل استخدام تلك الأصول، الأمر الذي يعني أن رقم الأرباح سيظهر أكبر من حقيقته بمقدار الإستهلاك، أو أن رقم الخسائر سيظهر أقل من حقيقته بمقدار الإستهلاك. كما أنه بالنسبة لقائمة المركز المالي، فإن القيمة الحقيقية للأصول لن تظهر فيها، وستتضمن قائمة المركز المالي احتياطياً سرياً، بمقدار الفرق بين القيمة الحقيقية للأصل وقيمته التذكارية.

٢) **طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر:** وتقوم هذه الطريقة على أساس، ضرورة قيام الفنيين بإعادة تقدير القيمة الإنتاجية للأصول الثابتة في الوقت الحالي، وإعادة إظهار الأصل الثابت في قائمة المركز المالي بهذه القيمة الجديدة، حيث يتم احتساب الإستهلاك عن هذا الأصل خلال الفترة الباقية من حياته، وفقاً لهذه القيمة الجديدة، ويتم تحميل حسابات النتيجة لكل سنة من السنوات الباقية من عمره بهذا الإستهلاك.

- وعلى الرغم من أن هذه المعالجة تتميز بأنها تعالج المشكلة من كافة جوانبها، سواءً من حيث تأثيرها على حسابات النتيجة، أو قائمة المركز المالي، فإنه يوجه إليها انتقاداً رئيساً، يتلخص في أن عملية إعادة التقدير لا تخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصي، مما قد يبعدنا عن الحقيقة والموضوعية، فيؤدي بنا ذلك إلى الإخلال بشفافية الإفصاح المحاسبي.

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

×× من حـ/ مجمع مخصص الإستهلاك

×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي

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

ويؤيد المؤلفون إتباع هذه الطريقة، والتي تتسم بالمزايا الآتية:

١. أن حساب الأرباح والخسائر، سيتم تحميله بأقساط إستهلاك محسوبة وفقاً للأساس التاريخي، ومن ثم فإنها تصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية.

٢. أن تقويم الأصول في قائمة المركز المالي، سيظل على أساس التكلفة التاريخية، ولا يتأثر بأثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود (فتم التغلب بذلك على الانتقاد الذي كان موجهاً إلى طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر).

٣. أن تطبيق هذه الطريقة يخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل ويدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي.

٤. أن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الإستهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلى لتلك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالى على أية احتياطيات سرية.

مثال١. قامت منشأة التوفيق مع بداية عام ٢٠٠٧م. بشراء أسطول سيارات لنقل المشتريات والمبيعات، وذلك بمبلغ ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً. وفي٢٠١٤/١٢/٣١م. بلغ مجمع إستهلاك أسطول السيارات مبلغ ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً؛ إلا أنها لا تزال حتى الآن وتستخدم في النشاط المشتراة من أجله، ولم يحمل حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ م. بأي إستهلاك لتلك السيارات، على أساس أنها قد استهلكت دفترياً بالكامل، حيث تم الاكتفاء بإظهارها في قائمة المركز المالي، بقيمة رمزية قدرها جنيهاً

واحداً. ولقد قدرت القيمة المتبقية لتلك السيارات في بداية عام ٢٠١٥م. بمبلغ ١٨٠,٠٠٠ جنيهاً، كما يتوقع استمرارها في النشاط لعامي ٢٠١٥ و٢٠١٦ م.

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

- **تقتضى المعالجة المحاسبية السليمة تخفيض قيمة مجمع إستهلاك السيارات، بمقدار القيمة المتبقية لها، وترحيل هذا المبلغ إلى حساب الاحتياطي الرأسمالي، وذلك بالقيد التالي:**

من حـ / مجمع إستهلاك السيارات ١٨٠,٠٠٠

إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالى ١٨٠,٠٠٠

وبهذا سيصبح رصيد مجمع إستهلاك السيارات ٧٢٠,٠٠٠ جنيهاً، ويصبح رصيد السيارات بقائمة المركز المالى ١٨٠,٠٠٠ جنيهاً، وهوما يسأو ى القيمة المتبقية لها.

قائمة المركز المالى في ١/ ١/ ٢٠١٥

	٩٠٠,٠٠٠	سيارات	١٨٠,٠٠٠	احتياطي رأسمالي
١٨٠,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠	(-) مجمع استهلاك سيارات		

ونلاحظ هنا أن حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١م. سيتم تحميله بقسط إستهلاك السيارات وقدره ٩٠,٠٠٠ جنيهاً (١٨٠,٠٠٠ جنيهاً ÷ ٢)، وستظهر السيارات في قائمة المركز المالى بمقدار٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً، مطروحاً منها مجمع استهلاك السيارات والذي ستصبح قيمته ٨١٠,٠٠٠ جنيهاً (٧٢٠,٠٠٠ جنيهاً + ٩٠,٠٠٠ جنيهاً إستهلاك العام).

قائمة المركز المالى في ٣١/ ١٢/ ٢٠١٥م.

	٩٠٠,٠٠٠	سيارات	١٨٠,٠٠٠	احتياطي رأسمالي
٩٠,٠٠٠	٨١٠,٠٠٠	(-) مجمع استهلاك سيارات		

أما في عام ٢٠٠٩م.، فإنه سيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر، بقسط استهلاك السيارات وقدره ٩٠,٠٠٠ جنيهاً، وبذلك يصل مجمع استهلاك السيارات إلى ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً، وبذلك فإنه سيتم إقفال حساب مجمع استهلاك السيارات في حساب السيارات، بسبب انتهاء عمرها الإنتاجي، وتوقف استخدامها في النشاط أو الإنتاج.

قائمة المركز المالى في ٣١/ ١٢/ ٢٠١٦م.

	٩٠٠,٠٠٠	سيارات	١٨٠,٠٠٠	احتياطي رأسمالي
—	٩٠٠,٠٠٠	(-) مجمع استهلاك سيارات		

مثال٢. عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالى المعدة للمنشأة في ٢٠١٥/١٢/٣١م. تتضمن الآتي:

قائمة المركز المالى للمنشأة الصناعية الأولى في ٢٠١٥/١٢/٣١م.

الأصول	حقوق الملكية والخصوم
٢٧,٠٠٠,٠٠٠	سيارات
(٢٧,٠٠٠,٠٠٠)	يخصم: مجمع إستهلاك سيارات

- **فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة ٣ سنوات مقبلة.**
- **فالمطلوب تشخيص الموقف الناتج عما سبق، مبيناً الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة الموقف السابق، مع بيان أي تلك الطرق ترجح، معللاً ترجيحك هذا.**

الإجابة

يتمثل الموقف السابق في وجود أصل ثابت مستهلك دفترياً.

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

وتتمثل الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة هذه المشكلة، فيما يأتي:

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

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

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

×× من حـ / مجمع مخصص الإستهلاك

×× إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

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

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

- **الإستهلاك ومشكلة القيمة الاستبدالية الجارية للأصول:**

جرى العرف المحاسبي ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، على ضرورة تسجيل الأصول الثابتة، وحساب الإستهلاك، وفقاً للتكلفة التاريخية (تكلفة اقتناء الأصل وقت شرائه أو حيازته)، وذلك في ظل فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي عدم الاعتراف بالتغيرات في القوة الشرائية للنقود. حيث يترتب على التمسك بهذا الفرض، قيام منشآت الأعمال بحساب إستهلاك أصولها الثابتة، على أساس التكلفة التاريخية، أي على أساس القيمة التي قامت المنشأة بالتضحية بها في سبيل اقتناء هذه الأصول، غير أن هذا الأسلوب يواجه بالعديد من الانتقادات، من أهمها:

١- أن أو قات ارتفاع المستوى العام للأسعار، تتسم بظهور الأصول الثابتة في القوائم المالية، بأقل من قيمتها السوقية الجارية، حيث يتزايد هذا الفرق، كلما كانت تلك الأصول قد تم اقتناؤها منذ فترة طويلة، وارتفعت الأسعار ارتفاعاً كبيراً خلال هذه الفترة، الأمر الذي يعني أن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة، والتي تظهر بالقوائم المالية، طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، لن تفيد كثيراً بالنسبة للقرارات الإدارية المختلفة، وخاصة قرار استبدال هذه الأصول، ففي أو قات ارتفاع الأسعار، ستجد منشآت الأعمال أن الأموال التي قامت بتجنيبها، في صورة مجمع مخصص الإستهلاك في نهاية حياة الأصل، مسأو يةً للقيمة النقدية التي تكلفتها لحيازة هذا الأصل، غير أن هذه الأموال لن تكفي لاستبدال تلك الأصول في وقت الاستبدال، وهذا من شأنه في النهاية عدم تمكن المنشأة من شراء أصولٍ جديدة محل أصولها المستهلكة، الأمر الذي يعني أن الإستهلاك المحسوب وفقاً للتكلفة التاريخية، من شأنه أن يمكن المنشأة من تعويض القيمة النقدية لأصولها، وليست القيمة الاستبدالية الجارية لها.

٢- أن الإستهلاك كعنصر من عناصر التكاليف المحملة على حسابات النتيجة، سوف يؤدي إلى عدم تجانس قيم عناصر التكاليف، حيث أنه قد تم حسابه على أساس التكاليف التاريخية، التي تمثل التكاليف الفعلية للأصول الثابتة في تاريخ الحيازة، والتي تختلف كثيراً عن الأسعار الجارية السائدة في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، الأمر

الذي يعني أن احتساب الإستهلاك على أساس هذه القيم، سيجعل رقم التكاليف رقماً غير سليم وغير متجانس، كما أن المقارنة بين تكاليف المنشآت التي اقتنت أصولها الثابتة في تواريخ مختلفة، قد أصبحت غير ممكنة، بسبب اختلاف تكاليف الشراء من وقت لآخر.

٣- أن تحديد نتائج الأعمال على أساس المقابلة التقليدية بين كل من: رقم الإيرادات؛ ورقم النفقات (التي تشمل الإستهلاك محسوباً على أساس القيم التاريخية)، سيجعل رقم الأرباح متضخماً بمقدار فرق الإستهلاك، أي أنه سيؤدي إلى توزيع المنشأة لأرباح صورية، الأمر الذي يعني توزيع أو تآكل جزء من رأس المال.

٤- أن إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي، بالتكلفة مخصوماً منها الإستهلاك المحسوب على أساس التكاليف التاريخية، من شأنه أن يجعل قائمة المركز المالي قائمةً مضللةً، حيث أنها لن تعبر حينئذٍ عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة في تاريخ إعدادها.

- **مداخل علاج مشكلة الإستهلاك والقيمة الاستبدالية الجارية للأصول:**

١. مدخل احتساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية.

٢. مدخل التمسك بالتكلفة التاريخية، مع اللجوء إلى وسائل لعلاج ارتفاع المستوى العام للأسعار.

١. مدخل احتساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية:

وفقاً لهذا المدخل، فإنه يتم حساب الإستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، مع تحميل الحسابات الختامية بأقساط الإستهلاك المحسوبة على هذا الأساس، حيث يوجد هنا وجهتان نظر:

- وجهة النظر الأولى: ضرورة حساب الإستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، مع ضرورة تعديل قيم الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي، لكي تظهر بقيمتها الاستبدالية الجارية.

وتتلخص المعالجة المحاسبية هنا في: تحديد القيم الاستبدالية الجارية للأصول الثابتة، وزيادة قيمتها في الدفاتر لكي تصبح مساوية لقيمتها الاستبدالية الجارية، على أن يتم حساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية الجديدة، ويتم تحميله على حسابات النتيجة، مع إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي بالقيم الاستبدالية الجارية، مخصوماً منها مجمع مخصص الإستهلاك المحسوب على أساس القيم الاستبدالية الجارية.

- **وجهة النظر الثانية: ضرورة حساب الإستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، ولكن مع إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي، بتكلفتها التاريخية بدون تعديل.**

وتتلخص المعالجة المحاسبية هنا في: تقدير القيمة الاستبدالية الجارية للأصل الثابت، على أن يتم حساب الإستهلاك على أساس هذه القيمة الاستبدالية الجارية، ثم يفصل هذا الإستهلاك إلى عنصرين، أو لهما: الإستهلاك على أساس التكلفة التاريخية، وهذا يرحل إلى مجمع مخصص الإستهلاك، وثانيهما: هوالفرق بين الإستهلاك على أساس القيمة الجارية والإستهلاك على أساس القيمة التاريخية وهذا يرحل إلى مخصص إستهلاك إضافي.

ويلاحظ هنا أن الإستهلاك المحمل على حسابات النتيجة، قد حسب على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، ويظهر الأصل في قائمة المركز المإلى دائماً بالتكلفة، مخصوماً منه مجمع مخصص الإستهلاك المحسوب على أساس نفس القيمة، أما مخصص الإستهلاك الإضافي فيظهر ضمن جانب الخصوم في قائمة المركز المالي.

ويؤخذ على هذا الرأي أن عملية احتساب الإستهلاك طبقاً للقيمة الجارية، وإن كان يحمل حسابات النتيجة بالتكلفة على أساس القيمة الجارية، إلا أنه لا يعالج مشكلة تمويل استبدال الأصول مستقبلاً بصورة كاملة. ويرجع ذلك أن الزيادات المتتالية في قيم الأصول لا يتم استهلاكها بالكامل، حيث يقترح البعض هنا علاج هذا النقص في مقدار المخصص عن طريق احتجاز أجزاء من حساب التوزيع دورياً، لاستكمال هذا النقص، بحيث يصبح رصيده في نهاية حياة الأصل معادلاً للقيمة الاستبدالية للأصل.

٢. مدخل التمسك بالتكلفة التاريخية، مع اللجوء إلى وسائل لعلاج ارتفاع المستوى العام للأسعار.

ووفقاً لهذا المدخل، فإنه يتم حساب الإستهلاك على أساس التكلفة التاريخية، مع استمرار إظهار الأصول في قائمة المركز المإلى بالتكلفة التاريخية، مع محاو لة حل المشكلات المترتبة على ذلك، من خلال استخدام وسائل أخرى، حيث يوجد هنا وجهتان نظر:

- **وجهة النظر الأولى: وترى أن مشكلة نقص الأموال المحتجزة في صورة مخصصات الإستهلاك عن الأموال اللازمة للاستبدال، يمكن حلها عن طريق القيام باحتجاز احتياطيات تمويلية من حساب التوزيع، بمقدار الفرق بين الإستهلاك المحسوب على أساس القيم التاريخية، ومقدار القيم الاستبدالية الجارية للأصول، بحيث تتمثل الأموال المخصصة لعملية تمويل استبدال الأصول الثابتة في: مخصص الإستهلاك ؛ والاحتياطي التمويلي المحتجز من التوزيع.**

- **وجهة النظر الثانية: وترى الاستمرار في استخدام أساس التكاليف التاريخية في حساب الإستهلاك، وفي إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي، على أن يتم إعداد**

قوائم مقارنة تظهر فيها الأصول في قائمة المركز المالى على أساس القيم الاستبدالية الجارية، وبحيث يحسب الإستهلاك أيضاً على أساس القيم الاستبدالية الجارية.

إستهلاك الأصول الثابتة من وجهة النظر الضريبية:

أيد القانون الضريبي المصري عملية تسجيل الإستهلاك، كعنصر من عناصر التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات، قبل الوصول لصافي الربح الخاضع للضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال. وقد اشترط القانون الضريبي شروطاً ثلاثة للسماح بخصم الإستهلاك، واعتباره من التكاليف الواجبة الخصم:

١. أن يكون الإستهلاك حقيقياً، أي مقابل نقص فعلى في قيم الأصول، نتيجة الاستخدام أو التقادم أو مضى المدة.

٢. أن يكون الإستهلاك مناسباً، ومتمشياً مع ما جرى عليه العمل والعرف السائد في المنشآت المماثلة.

٣. أن يكون الإستهلاك متعلقاً بأصول تمتلكها المنشأة.

كما أقر ذلك أيضاً قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.، حيث أو ضح هذا القانون أن تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، يستلزم وجوب خصم الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه إستهلاك الأصول الثابتة:

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

ولهذا فان مراجع الحسابات الخارجي، يجب عليه:

١. أن يتأكد من كفاية وعدالة مبالغ الإستهلاك السنوية، قبل أن يبدى رأيه بشأن حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي.

٢. على الرغم من أنه ليس من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي أن يحدد معدل الإستهلاك السنوي (حيث يعد ذلك من اختصاص الفنيين)، إلا أنه يجب عليه أن يتأكد من كفاية وعدالة هذا المعدل، وقيام الفنيين المختصين بتحديده، بناءً على دراسة الظروف التي تتحكم في تحديد هذا المعدل.

٣. أن يتأكد من أن طريقة الإستهلاك المستخدمة بالنسبة لكل أصل من الأصول، تتمشى مع طبيعة هذا الأصل وظروف استخدامه، وأحكام القوانين القائمة إن وجدت.

٤. أن يتأكد من أن المنشأة تستخدم بالنسبة لكل أصل: طريقة، ومعدل الإستهلاك السابق تحديده بواسطة الفنيين.

٥- أن يتحقق من أن المعدلات الموضوعة للإستهلاك، يتم تعديلها لتتمشى مع التغييرات التي تحدث في الظروف التي يتحدد معدل الإستهلاك طبقاً لها.

٦- أن يتحقق من أن المنشأة ثابتة على تطبيق نفس طريقة الإستهلاك من سنة إلى أخرى، وإذا غيرت المنشأة من طريقة احتساب الإستهلاك، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة الإشارة إلى ذلك صراحةً في تقريره، على أن يوضح أسباب ذلك إن وجدت، وما نتج عن التغيير في طريقة الإستهلاك، من تأثير على رقم نتيجة الأعمال.

٧- أن يتحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للإستهلاك، وسلامة إظهاره في قائمة المركز المالي. وإذا لم يقتنع المراجع بعدالة مبالغ الإستهلاك المحسوبة، ولم تقتنع الإدارة برأيه، فعليه أن يشير إلى ذلك صراحةً في تقريره إلى المساهمين.

٨- إن تخصيص الإستهلاك للفترات المحاسبية المختلفة، يتضمن تقديراً من جانب الإدارة، في ضوء الاعتبارات الفنية والتجارية والمحاسبية، كما أنها تتطلب المراجعة الدورية، وعلى مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من سلامة هذه المعالجة.

٩- أن يتحقق من أن المنشأة تفصح عما يلي، بالنسبة لكل مجموعة رئيسة من مجموعات الأصول القابلة للإستهلاك:

(أ) طريقة الإستهلاك المستخدمة.

(ب) العمر الاقتصادي، ومعدلات الإستهلاك المستخدمة.

(ج) إجمالي الإستهلاك المخصص للفترة.

(د) القيمة الإجمالية للأصول القابلة للإستهلاك، والإستهلاك المقابل لها.

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

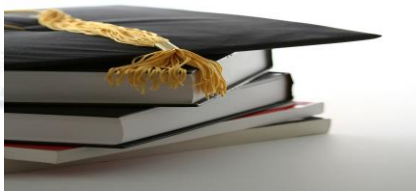
علمنا مما سبق أن الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، تعتبر ذات تأثير جوهري على مدى صدق وعدالة قائمتي نتائج الأعمال، والمركز المالى لمنشأة الأعمال، حيث أن وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً بأي منشأة أعمال، إنما يعني في حقيقة الأمر، وجود أصولٍ ثابتةٍ، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن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

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

✓ بكلمات أخرى، فإن المراجع الخارجي للحسابات، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى من مدى وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً لدى المنشأة الخاضعة لمراجعته، فإذا ما تحقق من وجود مثل هذه الحالة، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لمشكلة الأصول الثابتة

المستهلكة دفترياً، وأنها قد قامت بإتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الإستهلاك، والتي من تخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل وتدعم مبدأ الموضوعية، بما يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي، وكذلك معالجة المشكلة من كافة جوانبها.

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



ملخص الفصل الثالث

١. تعتبر عملية حساب الإستهلاك وتحميله للحسابات الختامية ذات أهمية كبيرة، وذلك للعديد من الأسباب، من أهمها: تحديد رقم التكلفة السليم لمنتجات المنشأة؛ تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة المالية؛ العمل على تحقيق الإفصاح المحاسبي، وإظهار المركز المإلى العادل للمنشأة؛ المساهمة في تمويل شراء أصول ثابتة جديدة، بدلاً من الأصول الثابتة المستهلكة، وقت الحاجة إلى استبدالها؛ التحديد السليم لوعاء الضريبة الموحدة، على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال.

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

وعدالة مبالغ الإستهلاك السنوية، قبل أن يبدى رأيه بشأن حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي؛ وعلى الرغم من أنه ليس من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي أن يحدد معدل الإستهلاك السنوي (حيث يعد ذلك من اختصاص الفنيين)، إلا أنه يجب عليه أن يتأكد من كفاية وعدالة هذا المعدل، وقيام الفنيين المختصين بتحديده، بناءً على دراسة الظروف التي تتحكم في تحديد هذا المعدل.

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

الفصل الرابع

المخصصات والإحتياطيات

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

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

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

وتنقسم المخصصات إلى نوعين رئيسين:

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

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

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

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

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

ويمكن تصنيف الإحتياطيات وفقاً لما يلي:

١. من حيث طبيعة الإحتياطي:

تنقسم الإحتياطيات من حيث طبيعتها إلي: إحتياطيات رأسمالية؛ وإحتياطيات إيرادية.

١/١. إحتياطيات رأسمالية: وتتمثل هذه النوعية من الإحتياطيات في الإحتياطيات التي يتمثل مصدر تكوينها في الأرباح الرأسمالية، المحققة من أعمال لا تتعلق بالنشاط العادي للمنشأة، مثل الأرباح الناتجة من بيع بعض الأصول الثابتة، بأكثر من قيمتها الدفترية، والأرباح الناتجة من عملية إعادة تقدير الأصول، وفائض إعادة تقييم الأصول الثابتة، وعلاوة إصدار الأسهم. ولذلك فإن تلك الإحتياطيات تتسم بأن المنشأة ليس لها حرية توزيعها أو استخدامها في غير الغرض المكونة من أجله، طالما أن الغرض من تكوينها لا يزال قائماً لم ينته بعد.

ويمكن تصنيف مصادر تكوين الإحتياطيات الرأسمالية، إلى أربعة مصادر:

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

٢/١. الإحتياطيات الإيرادية: وهي تلك الإحتياطيات، التي يتمثل مصدرها في حساب توزيع الأرباح، والتي لا توجد أية قيود، تحد من حرية إدارة المنشأة في توزيعها على المساهمين، أو استخدامها في أي استخدام آخر تراه مناسباً لنشاط وظروف المنشأة، بمعنى أن الإحتياطيات الإيرادية هي تلك الإحتياطيات التي يكون مصدرها الأرباح العادية التي حققتها المنشأة من مزاولة نشاطها العادي، وهي إحتياطيات قابلة للتوزيع على المساهمين إذا ما انتهي الغرض من تكوينها، ومن أهم أمثلة الإحتياطيات الإيرادية: الإحتياطي العام. وبكلمات أخرى، فإنه يمكن النظر إلى الإحتياطيات الإيرادية، على أنها تتمثل في تلك

الأرباح المحققة، والتي يمكن توزيعها؛ أو على أنها تتمثل في أية إحتياطيات أخري بخلاف الإحتياطيات الرأسمالية.

٢. من حيث مصدر الإحتياطي:

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

٣. من حيث الهدف من وراء تكوينها:

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

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

٤. من حيث مدى الإلزام بضرورة تكوينها:

تنقسم الإحتياطيات من حيث مدى الإلزام بتكوينها إلى نوعين رئيسين: إحتياطيات إلزامية؛ وإحتياطيات اختيارية.

٤/١. إحتياطيات إلزامية: ويلاحظ هنا أن الإلزام بتكوين الإحتياطيات، قد يكون صريحاً، وقد يكون ضمنياً، أما بالنسبة للإلزام الصريح: فيقصد بالإحتياطيات الإلزامية هنا: الإحتياطيات التي يجب على منشآت الأعمال الالتزام بتكوينها، إما قانوناً، تطبيقا

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

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

٢/٤. إحتياطيات اختيارية: وهي تلك الإحتياطيات التي يتم تكوينها بمعرفة الجمعية العامة للمساهمين، بناءً على اقتراح مجلس إدارة المنشأة. حيث نص قانون الشركات المصري صراحةً، على أنه يجوز للجمعية العامة للمساهمين، بناء على اقتراح مجلس الإدارة، تكوين أية إحتياطيات أخرى؛ ومن أمثلة ذلك: الإحتياطي العام، وإحتياطي التجديدات والتوسعات، وإحتياطي موازنة الكوبونات.

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

٥. من حيث مدى علانية الإحتياطيات:

تنقسم الإحتياطيات من حيث مدى علانيتها، أو الإفصاح عنها في قائمتي: نتائج الأعمال، والمركز المالي، إلى مجموعتين: إحتياطيات معلنة أو ظاهرة؛ وإحتياطيات سرية.

٥/١. الإحتياطيات المعلنة (الظاهرة): وهي تلك الإحتياطيات التي تقوم المنشأة بتكوينها، أو احتجازها بموجب قيود محاسبية، وتظهر في الحسابات الخاصة بها بدفاتر وسجلات المنشأة، وكذلك بقائمة المركز المالي، ضمن مجموعة الإحتياطيات بمسمياتها الحقيقية. بمعنى أن تلك الإحتياطيات، هي عبارة عن الإحتياطيات المفتوح لها حسابات مستقلة بدفاتر وسجلات المنشأة، كما تظهر بقائمة المركز المالي. ويلاحظ أن جميع أنواع الإحتياطيات التي سبق ذكرها، إيرادية أو رأسمالية؛ اختيارية أو إلزامية؛ بغض النظر عن الهدف من تكوينها، إنما هي في حقيقتها تعتبر إحتياطيات ظاهرة أو معلنة.

٥/٢. الإحتياطيات السرية: وهي تلك الإحتياطيات الموجـــودة فعلاً، غير أنه لا يتوافر لها عنصر العلانية، بمعنى أنه ليس لها رصيد بالدفاتر والسجلات، ولا بقائمة المركز المالي، وذلك لكيلا تتبين طبيعتها أو الغرض من تكوينها أو مقدارها. وتتمثل هذه الإحتياطيات في قيمة النقص في حقوق المساهمين، الظاهرة بقائمة المركز المالي، عن القيمة الحقيقية لتلك الحقوق. وتنشأ تلك الإحتياطيات من خلال إتباع العديد من الأساليب والوسائل، منها ما هوتلقائي، ومنها ما هومتعمد، وذلك من خلال: تخفيض قيمة الأصول، أو تضخم قيمة الالتزامات القائمة على المنشأة للغير. ويمكن النظر إلى الإحتياطيات السرية على أنها تلك الإحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها، العمل على إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من حقيقتها.

٦. من حيث مكان استثمار مقابلها:

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

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

هذا وتلتزم منشآت الأعمال باستثمار الأموال المقابلة للإحتياطيات، استثماراً خارجياً، في حالات معينة، ومن ذلك: إحتياطي رد السندات الحكومية، والتي تلتزم منشآت المساهمة المصرية بتكوينه، حيث يشترط القانون وجوب استثمار مقابل هذا الإحتياطي، في

شراء أوراق مالية حكومية، من أذون الخزانة أو غيرها، أو إيداع مقابلها في حساب خاص بالبنك المركزي المصري. ومن ذلك أيضاً: الإلزام التعاقدي، كما لوالتزمت إحدى منشآت الأعمال، في عقد تمويل بالمشاركة المنتهية بالتمليك، بضرورة قيامها بتكوين إحتياطي لسداد هذه المشاركة، واستثمار هذا الإحتياطي، في أو جه الاستثمار الخارجية، فإن هذا يكون ملزمًا للمنشأة باستثمار مقابل هذا الإحتياطي، في أحد أو جه الاستثمار الخارجية.

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

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

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

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

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

٢. **يظهر المخصص في حساب المتاجرة (وذلك مثل: مخصص هبوط أسعار البضاعة)، أو في حساب الأرباح أو الخسائر (باقي أنواع المخصصات)، وذلك بسبب كونه عبئاً على الإيرادات؛ بينما يظهر الإحتياطي في حساب توزيع الأرباح، باعتباره استعمالاً للربح.**

أما في قائمة المركز المالي: فيظهر المخصص في جانب الخصوم، أو في جانب الأصول مطروحاً من الأصول المختصة؛ أما الإحتياطي فيظهر دائماً في جانب الخصوم، بقائمة المركز المالي.

٣. يتم تكوين المخصص، لمقابلة النقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات أو الخسائر التي يمكن التعرف عليهـــا، ولا يمكن تحديد قيمتها بدقة؛ أما الإحتياطي فإنه يتم تكوينه لتدعيم المركز المإلى للمنشأة، أو تنفيذاً لسياسة إدارية معينة.

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

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

٦. يؤدى التحديد الـدقيق لقيمة المخصص، إلى إظهـار المركز المإلى الـسليم للمنشـــأة؛ أما الإحتياطي فان تكوينه أو عدم تكوينـــه، لا يؤثر على إظهار المركز المإلى السليم للمنشأة، أي أن تكوين أو عدم تكوين الإحتياطيات، ليس له علاقة بإظهار المركز المإلى السليم للمنشأة، لأن الهدف من تكوينها إنما يتمثل في تدعيم المركز المإلى للمنشأة، وليس إظهار المركز المإلى السليم للمنشأة.

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

وفيما يلي دراسة تفصيلية للمخصصات والإحتياطيات:

أو لا: المخصصات:

١- مخصص هبوط أسعار بضاعة:

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

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

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

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

٢- مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية:

يُقصد بالاستثمارات المالية: كل ما تمتلكه المنشأة، من أسهم أو أذون خزانة، أو غيرهما من الأوراق المالية التي تقتنيها المنشأة، بغرض تحقيق السيطرة على منشآت أخري، أو بغرض الحصول على العائد المتوقع من ورائها، أو غير ذلك من أسباب. ويلاحظ هنا أن الاستثمارات نوعان: ١. استثمارات مؤقتة: وهي تلك الاستثمارات التي تقتنيها المنشأة، بهدف استثمار أموالها فيها بصفة مؤقتة، وتعتبر هذه الاستثمارات من الأصول المتداولة. ٢. استثمارات تقتنيها المنشأة للاحتفاظ بها بصفة شبه مستمرة، إما بحكم القانـــــــون، أو تحقيقاً لأغراض إدارية معينة، وتعتبر هذه الاستثمارات من الأصول شبه الثابتة.

ويلاحظ فيما يتعلق بتقويم الاستثمارات المالية، أن الأمر يختلف تبعاً لطبيعة الاستثمارات، حيث يتم تقويم الاستثمارات التي تعتبر أصولاً شبه ثابتة، بالتكلفة

باستمرار، ما لم تتعرض قيمتها لنقص مستمر، ونهائي، ومؤكد، مما يستلزم ضرورة إعادة تقييمها، وأخذ الانخفاض في قيمتها السوقية في الحسبان.

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

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

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

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

٣- مخصص الديون المعدومة:

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

أي أن مخصص الديون المعدومة، يتم تكوينه لمقابلة نقص مؤكد الحدوث في أرصدة العملاء، نتيجة توقف بعض العملاء عن سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة في تاريخ استحقاقها، غير أنه لا يمكن تحديد مقدارها بدقة، بسبب عدم انتهاء إجراءات التفليسة بعد، بمعنى أن هناك خسارة مؤكدة الحدوث، ولكنها غير معلومة المقدار، حيث أن مقدارها يتوقف على المركز المالي للعميل المفلس، والضمانات المقدمة منه. ويلاحظ في السنوات التالية لتكوين مخصص الديون المعدومة، توافر طريقتين لمعالجة الديون المعدومة فعلاً: تقوم الطريقة الأولى على أساس إقفال الديون المعدومة مباشرةً، في حساب الأرباح

والخسائر، بينما تقوم الثانية على أساس إقفال الديون المعدومة، في حساب مخصص الديون المعدومة، مع تعديل قيمة المخصص في نهاية كل فترة مالية، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الأفضل، حيث أنها تتمشي مع طبيعة المخصص والهدف من تكوينه.

هذا ويلاحظ اختلاف الهدف من تكوين مخصص الديون المعدومة، عن الهدف من احتجاز إحتياطي للديون المشكوك فيها: حيث يتم تكوين مخصص الديون المعدومة، عن الديون التي يستحيل تحصيلها بالكامل (أي أن واقعة استحالة تحصيلها محققة الحدوث)، غير أنها لم تتحدد بعد بشكل قاطع، وذلك بهدف تحميل إيرادات الفترة المالية، بتلك الخسارة المؤكدة، والتي تخص الفترة المالية الحالية.

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

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

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

٤ـ مخصص الضرائب:

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

النتيجة وفقا لهذا، على أنه حينما يتم الاستقرار في السنة التالية أو ما بعدها على مبلغ الضريبة مستحق الأداء، فإنه يتم إقفاله في حساب مخصص الضرائب.

٥- مخصص التأمين الداخلي:

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

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

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

١. أن يكون المركز المإلى للمنشأة قوي بدرجة كافية، تسمح للمنشأة أن تستوعب أية خسائر قد تلحق بها، وخاصةً إذا حدثت في الفترة الأو لي من عمر هذا المخصص.

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

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

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

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

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

موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه المخصصات:

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

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

- يجب على المراجع أن يدرس كافة الظروف، المحيطة بالعنصر المراد تكوين المخصص عنه، وأن يتأكد من توافر القدر المعقول، من درجة التأكد أو التيقن من حدوث ما يبرر تكوين المخصص، كما أن عليه ضرورة التحقق من سلامة تحديد مبلغ المخصص.

- يجب على المراجع القيام بعملية ربط بين العناصر والأرقام المختلفة، المرتبطة بتحديد مبلغ المخصص، وكذلك القيام بالمقارنة بين قيم المخصص في السنوات المختلفة، والتحقق من وجود مبررات لأي اختلاف كبير في مبلغه، بين الفترات المختلفة.

- يجب أن يتتبع المراجع الوقائع التي تلي تاريخ إقفال الحسابات، والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحديد أكثر دقة للمبالغ المخصصات، وأن يسترشد بها في تعديل مبالغ المخصصات.

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

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

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

ثانيًا: الإحتياطيات:

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

١- الإحتياطي القانوني:

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

وقد ألزم قانون الشركات المصري، مجالس إدارات منشآت الأعمال، بضرورة تجنيب ٥ ٪ من صافي الأرباح على الأقل، لتكوين إحتياطي قانوني، إلى أن يبلغ هذا الإحتياطي نصف رأس المال. كما أجاز القانون لمنشآت الأعمال، بأن تزيد من هذه النسبة سواء بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، أو بنص في نظام المنشأة. كما أنه في حالة إصدار أسهم المنشأة المساهمة، بأكثر من قيمتها الاسمية (بعلاوة إصدار)، فإنه يجب تحويل علاوة إصدار الأسهم إلى الإحتياطي القانوني. ولقد بينت المذكرة الإيضاحية للقانون، أن الهدف من تكوين الإحتياطي، هوالحفاظ على رأس المال من أي نقص، بسبب خسائر غير عادية تتعرض لها المنشأة. ولا يجيز القانون استخدام هذا الإحتياطي في إجراء أية توزيعات على المساهمين، فهوإحتياطي غير قابل للتوزيع، وإنما يستخدم في مقابلة الخسائر غير العادية، التي قد تلحق بالمنشأة، وتعويض ما قد تفقده من رأسمالها.

٢- إحتياطي شراء السندات الحكومية:

تلتزم منشآت الأعمال، وفقاً لما قرره القانون، بضرورة تجنيب نسبة ٥٪ من الأرباح الصافية قبل إجراء التوزيعات، بحيث تخصص لشراء سندات حكومية، وذلك بهدف تقوية المركز المالى للشركة، وكذلك المساهمة في خطة التنمية للدولة، بمساعدتها في تغطية ما تصدره من سندات، حتى تتمكن من تقديم خدماتها وتنفيذ مشروعاتها، وذلك عن طرق تغطية القروض التي تصدرها الحكومة، ولا يجوز للمنشآت أن تتصرف في السندات بمقابل هذا الإحتياطي إلا بموفقة وزير الاقتصاد. وليس لهذا الإحتياطي حد أقصي، فيجب أن تستمر المنشأة في احتجازه مهما بلغت قيمته.

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

٣- إحتياطي ارتفاع الأصول الثابتة:

نظرًا للارتفاع المستمر في الأسعار ونظرًا للاستمرار في حساب الإستهلاك عن الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية فإن المنشآت غالباً ما تجد صعوبة في تمويل استبدال أصولها الثابتة، وقت الحاجة إلى هذا الاستبدال، ولذلك فإن منشآت الأعمال تلتزم بتجنيب ٥٪ من صافي الربح، لتكوين إحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، مع جواز رفع هذه النسبة بقرار من الجمعية العامة للمنشأة، على أن يستخدم في أعمال تمويل استبدال هذه الأصول مستقبلاً. ويرجع السبب في تكوين هذا الإحتياطي، إلى محاو لة التغلب على مشكلة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، وعدم كفاية الأموال المجمعة في شكل أقساط الإهلاكات، المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية، لتوفير المال اللازم لاستبدال الأصل الثابت، في نهاية عمرة الإنتاجي.

٤- الإحتياطي النظامي:

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

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

- **الإحتياطيات الاختيارية:** وتتضمن كلاً من: الإحتياطي العام، وإحتياطي سداد التمويل بالمشاركات، وإحتياطي التجديدات والتوسعات، وإحتياطي موازنة الكوبونات.

١. الإحتياطي العام:

يعتبر الإحتياطي العام أكثر أنواع الإحتياطيات شيوعًا وانتشارًا في معظم قوائم المركز المإلى لمنشآت الأعمال، وهومن الإحتياطيات الاختيارية التي تنشأ بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على اقتراح مجلس الإدارة. ويمكن النظر إلى هذا الإحتياطي باعتباره المستودع، الذي تجنب فيه إدارة المنشأة: أية أرباح فائضة تـري أفضلية عدم توزيعها، وأية إحتياطيات رأسمالية انتهي الغرض منها، وأية مخصصات تم الاستغناء عنها،

وكذلك أية زيادة في المخصصات، عن القدر اللازم للغرض الذي تم تكوينها من أجله.

والإحتياطي العام ليس له غرض معين، بل يتم تكوينه بهدف تقوية المركز المإلى للمنشأة بوجه عام، وتمكينها من مواجهة الصعاب المالية التي تقابلها، والخسائر، والتوسعات، وغير ذلك. ومن أهم مصادر الإحتياطي العام: أ. الأرباح المتبقية والتي ترغب إدارة المنشأة في عدم توزيعها، بدلاً من تركها في صورة أرباح مرحلة قد يطالب المساهمون بتوزيعها، ب. الإحتياطيات الرأسمالية التي انتهي الغرض منها، وترغب إدارة المنشأة في إتاحة حرية استخدامها في أي غرض من الأغراض، ج. الزيادة في قيمة المخصصات، عما يلزم للوفاء بالغرض الذي تم تكوينها من أجله.

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

٢. إحتياطي سداد التمويل بالمشاركات (أو غيرها من صور الحصول على تمويل للمنشأة):

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

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

١ـ توفير الأموال اللازمة للسداد في تاريخ الاستحقاق، دون التأثير على مركز رأس المال، أو مقدرة المنشأة.

٢ـ تحويل الأموال المستثمرة والتي مصدرها المشاركة، من كونها التزاماً على المنشأة، إلى حق من حقوق أصحاب المنشأة، حيث أن المبالغ التي يتم تجنيبها من الأرباح، والتي تعتبر مصدرًا من مصادر حقوق أصحاب المنشأة، تحل محل المشاركة بعد سدادها، وبالتإلى تصبح مصدرًا من

مصادر التمويل الذاتية في المنشأة.

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

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

٣. إحتياطي التجديدات والتوسعات:

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

٤. إحتياطي موازنة الكوبونات:

(ويقصد بالكوبونات: الأرباح التي يتم توزيعها على حملة الأسهم العادية، في نهاية كل فترة مالية) ويتم تكوين إحتياطي موازنة الكوبونات، في منشآت الأعمال، التي تخضع أرباحها للتقلبات الكبيرة من سنة لأخرى، والتي تؤدى إلى تقلب أسعار أسهم تلك المنشآت في سوق الأوراق المالية. ولذلك فإن هذا الإحتياطي يهدف إلى العمل على إحداث توازن بين الكوبونات الموزعة على المساهمين، من سنة لأخرى، وذلك لكيلا يؤثر مثل هذا التفاو ت على أسعار أسهم المنشأة في البورصة. وتستخدم المبالغ المحتجزة في هذا الإحتياطي في توزيع كوبونات مناسبة على المساهمين، وذلك في السنوات التي تقل فيها الأرباح.

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

- **إحتياطيات الالتزامات الاحتمالية:**

تمت الإشارة فيما سبق دراسته، إلى أن الإحتياطيات قد يتم تكوينها، لمقابلة أية التزامات متوقعة يحيط الشك بإمكانية حدوثها، وأن فيصل التفرقة بين هذه الإحتياطيات وبين مخصصات الالتزامات، إنما يكمن في درجة التيقن التي تحيط بإمكانية حدوث

الالتزام، بحيث لوكان هناك تأكد من إمكانية حدوث الحدث: فحينئذٍ يصبح من الواجب ضرورة تكوين مخصص عنه؛ أما إذا كان الأمر مجرد احتمال، فحينئذٍ يتم الاكتفاء بتكوين إحتياطي عنه. وقد تلجأ المنشأة إلى تكوين إحتياطي خاص لكل التزام محتمل، ومن ثم تقوم بتكوين إحتياطي للتعويضات: لمواجهة التعويضات المحتمل أن يُحكَم بها على المنشأة، وإحتياطي الضرائب: لمواجهة الضرائب الاحتمالية، وإحتياطي خسائر تلف بضاعة: لاحتمال تحمل المنشـأة للخسائر من وراء تلف البضائع، وهكذا بالنسبة لكل التزام احتمالى على حدة، أو أن تقوم المنشأة بتكوين إحتياطي للطوارئ: وذلك لمواجهة كل هذه الالتزامات مجتمعة.

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

✓ الإحتياطي السري:

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

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

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

١- أنه يتعارض مع قواعـــد حوكمة الشركات (Corporate Governance) (والتي يقصد بها مجموعة القواعد والضوابط، التي تضمن حماية حقوق كافة أصحاب

المصالح، المرتبطة بتلك الشركات، بهدف توجيه إدارة الشركات المساهمة، نحوالحفاظ على حقوق كافة المساهمين، دون تمييزٍ بين كبار المساهمين، وصغار المساهمين، وحقوق أصحاب المصالح المرتبطة بتلك الشركات، وكذلك لضمان قيام إدارة الشركة، بمراعاة المقترحات البناءة لصغار المساهمين، وضمان نزاهة الإدارة في قيامها بمهام وأعباء مسئولياتها).

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

٣- أنه يعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيـــام بأساليب ما يطلق عليه (إدارة الربحية / Income Management)، والتي تمثل ظاهرةً من أخطر الظواهر، الـتي تؤثر تأثيراً جوهرياً على درجة مصداقية القوائم المالية، ومن ثم على كفاءة التعـاملات في أسواق الأوراق المالية، وقد بدت هذه الظاهرة في الأفق غداة قيام إدارات الكثير من منشآت الأعمال، بمحاو لة إظهار القوائم المالية على وضع مغايرٍ – بشكل كبير أو محدود – لحقيقة ما هوعليه الحال في الواقع العملي لتلك المنشآت، رغبةً مـنهم في تحقيـق هـدف أو أهـداف معينة، بطرق غير مقبولة محاسبياً وقانونيـاً وأخلاقيـاً، مـن خـلال التـأثير علـى القيـاس المحاسبي لصـــافي الربح، وتمهيد مقادير الأرباح القابلة للتوزيع، بحيث تظهـــر الأربـاح المنشورة، على خلاف حقيقة أو ضاع المنشأة، إما بالزيادة أو بالنقصان.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٧- المغالاة في حساب الإستهلاك عن الأصول الثابتة، التي تستلزم طبيعتها ذلك.

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

٩- المغالاة في قيم المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول.

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

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

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

أما زيادة قيمة الالتزامات للغير، فإن من أهم وسائلها:

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

٢- المغالاة في تكوين المخصصات المرتبطة بالتزامات.

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

٤- تكوين المخصصات عن بعض الالتزامات الاحتمالية، التي كان يكتفي بمجرد تكوين إحتياطيات عنها.

✓ موقف القانون من الإحتياطيات السرية:

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

اتجاه المنشأة للبدء في تكوينه، وذلك منعاً لمنشآت الأعمال، من القيام بذلك.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الإحتياطي السري:

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

١- بالنسبة للإحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجةً لتطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها:

فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يملك في مثل هذه الحالة، اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنْصَح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها، بل إن تطبيق هذه القواعد والمعايير هوالذي تسبب في نشأة مثل هذا الوضع.

٢- بالنسبة للإحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقة:

فإن مركز مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة لها يكون دقيقاً للغاية، ويجب عليه أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الإحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الإحتياطيات، بأمانة وفي صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوي أن يقوم بمراجعة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الإحتياطيات. ويجب أن نلاحظ هنا، أن موقف المراجع بالنسبة لهذه الإحتياطيات، يختلف باختلاف طريقة تكوينها، بمعنى أنه إذا اتضح له أن هناك مغالاة في التزامات المنشأة، فإنه من السهل في هذه الحالة أن تستخدم مثل هذه الفروق في تغطية أية خسائر أو اختلاسات في الأصول النقدية وشبه النقدية التي تقابل تلك الالتزامات، وهنا يتعين على المراجع أن يراقب هذه الفروق مراجعة دقيقة، وأن يتأكد من سلامة الطريقة التي استخدمت فيها. أما إذا ما تبين للمراجع أن الإحتياطي السري قد تم

تكوينه عن طريق تخفيض قيمة الأصول، فإن مثل هذه الحالة لن تعطي الفرصة للإدارة للتلاعب أو سوء الاستعمال، ذلك أن مثل هذا التخفيض في قيمة الأصول، إنما يتم من خلال المغالاة في نسب الإهلاك، أو تحميل النفقات الرأسمالية على حسابات النتيجة، ولا يمكن للإدارة استعمال هذه الإحتياطيات، إلا من خلال إعادة قيمتها إلى حسابات الأصول مرة أخرى، الأمر الذي ستكشف عنه حتماً مراجعة الإضافات إلى تلك الأصول.

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

٣ـ بالنسبة للإحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة: فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الإحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأوضاع، بحيث يفصح عن أية إحتياطيات سرية ـ فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها؛ كما يجب على المراجع الخارجي الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية؛ كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى؛ وأخيراً، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة في قيمتها.

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

وبوجه عام، فإنه يمكن القول بأن موضوع تكوين الإحتياطيات، إنما هي مسألة متروكة للإدارة، تقررها بناء على تعليمات القوانين المنظمة، وتقدير إدارة المنشأة للظروف المحيطة بها، والسياسات الإدارية والمالية التي تراها مناسبة لأوضاعها. غير أنه لا يمكن أن

تتصور أن واجب مراجع الحسابات الخارجي بالنسبة لها معدوماً، أو غير موجود، ذلك أن مراجع الحسابات الخارجي، إنما تقع على عاتقه واجبات محددة بخصوص الإحتياطيات، يمكن إجمالها في:

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الإحتياطيات بوجهٍ عام:

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

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

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

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

ملخص الفصل الرابع

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

٢. أما الإحتياطي فإنه يمكن النظر إليه على أنه: كل مبلغ يحتجز من الأرباح، لغير أغراض المخصصات، بمعنى أن الإحتياطي يتمثل في المبالغ التي تحتجز مـن الأربـاح الصـافية الـتي تحققها المنشأة، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينـة، أي أن الإحتيـاطي إنمـا يعـبر عـن المبالغ التي يتم احتجازها من الأرباح المحققة بالفعل، أو يـتم تحويلـها مـن حسـابات بعـض الأصـول أو الخصوم، لمواجهة إلزام قانوني، أو إلزام تعاقدي بضرورة تكوينهـا، أو لمواجهـة سياسة مالية أو إدارية معينة، أو لمواجهة خسائر احتمالية متوقعة.

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

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

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

أنه يتعارض مع قواعـــد حوكمة الشركات (Corporate Governance)

ويتعارض مع سياسة الإفصاح في المحاسبة.

ويعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيام بأساليب ما يطلق عليه (إدارة الربحية / Income Management).

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

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

٤. إن موقف مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة للإحتياطي السري، يعتبر في حقيقة الأمر موقفاً دقيقاً للغاية، ويتمثل موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الإحتياطي السري، في الآتي:

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

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

وعلى الرغم من كل ذلك، فإن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي،

بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الإحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الإحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين.

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

الفصل الخامس
الأرباح القابلة للتوزيع

تتولى إدارات منشآت الأعمال، مهمة القيام بإعداد الحسابات والقوائم المالية، حيث تقع عليها مسئولية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع. ويقوم المساهمون بتعيين مراجعي الحسابات الخارجيين، لكي يتولوا القيام بإعداد تقارير المراجعة، بشأن ما إذا كانت القوائم والحسابات التي أعدتها الإدارة، تظهر بصدق وعدالة: المركز المالي للمنشأة؛ ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة؛ وما إذا كانت الأرباح المراد توزيعها، تمثل أرباحاً محققةً بالفعل. ويعتبر التساؤل حول ما إذا كانت الأرباح المقترح توزيعها قابلةً للتوزيع، من أهم التساؤلات، التي تواجه مراجع الحسابات الخارجي، والذي يقع على عاتقه دوماً مهمة الإجابة عليه.

ومن الملاحظ أنه وإن كان الربح المحاسبي، يتحدد طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إلا أن الأرباح القابلة للتوزيع، يحكمها مجموعة من الاعتبارات: القانونية؛ والإدارية؛ والتعاقدية؛ والقضائية. كما يلاحظ أنه في معظم دول العالم، لم تضع القوانين المنظمة لنشاط منشآت الأعمال، طريقةً محددةً لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، إلا أنها حددت كيفية توزيع الأرباح القابلة للتوزيع. وفي جمهورية مصر العربية، لم يتعرض قانون الشركات صراحةً، لكيفية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، وإنما اكتفي بالنص على أن الأرباح الصافية هي: الأرباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها المنشأة، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب وتجنيب كافة الاستهلاكات والمخصصات، التي تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها، قبل إجراء أي توزيع بأي صورة من الصور.

وليس من شكٍ في أن الربح القابل للتوزيع، يلقى عنايةً خاصةً، من حيث: تحديده؛ ومشاكل توزيعه، من جانب المحاسبين والمراجعين، وخاصةً في شركات الأموال. ففي شركات الأموال ـ خاصة شركات المساهمة ـ والتي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة، قد تلجأ إدارات بعض تلك المنشآت، إلى إتباع بعض الوسائل الاحتيالية في توزيع الأرباح، بما يؤدى إلى إلحاق الضرر بالمساهمين والدائنين، وبغيرهم من أصحاب المصالح. ذلك أن توزيع أية أرباح صورية، إنما يعني – في حقيقة الأمر- توزيع جزء من رأسمال المنشأة، والذي يعتبر الضمان العام للدائنين وغيرهم، فضلاً عن أن

ضخامة رؤوس أموال الشركات المساهمة، واضطلاعها بالأعمال الهامة في الاقتصاد القومي، لا يقتصر أثره وضرره – في حالة إفلاسها، أو فشل إداراتها، أو انحرافها ـ على مجرد المنشأة، أو مساهميها، أو دائنيها، وإنما يتعدى أثره كل ذلك، ليصل إلى إلحاق الضرر بالمجتمع ككل.

وعلى ذلك وفي ضوء غياب التنظيم القانوني لعملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، فما من شكٍ في احتمال نشأة الكثير من الخلافات، بين إدارات منشآت الأعمال، ومساهميها، أو بين إدارات تلك المنشآت، وأصحاب المصالح من دائنين، أو المصارف، وجهات التمويل، بشأن تحديد مدى قابلية الأرباح للتوزيع، بل وتحول الكثير من تلك الخلافات، إلى قضايا يقرر فيها القضاء، مدى قابلية الربح للتوزيع. ولقد صدرت العديد من الأحكام القضائية، بخصوص العديد من مشاكل قابلية الربح للتوزيع، حيث أرسى القضاء ـ سواء في مصر أو في الدول الأخرى ـ عدداً من المبادئ الهامة التي يمكن الاسترشـاد بها، في حل الخلافات المتعلقة بتحديد الربح القابل للتوزيع، حيث تأخذ تلك المبادئ شكل أحكام قضائية.

ومن أهم الاعتبارات، التي تتحكم في عملية توزيع الأرباح:

١. الاعتبارات القانونية:

ويقصد بالاعتبارات القانونية: القواعد والمبادئ القانونية، التي تحدد إطار عملية تحديد، وتوزيع الأرباح. ومن الملاحظ أن الاعتبارات القانونية لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، إنما تنشأ في بعض الأحيان، حينما يكون الهدف من تحديد الأرباح، متمثلاً في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، أو إلزام منشآت الأعمال، بوجوب تكوين احتياطيات معينة بنسب محددة، أو إلزام المنشآت بطريقة معينة أو نسب معينة لتوزيع الأرباح.

إلا أنه وعلى الرغم من ذلك، فإن الوضع القائم في معظم دول العالم، يبين أن القوانين لم تتعرض بشكل عام، لكيفية تحديد الربح القابل للتوزيع بشكل مباشر. غير أن هناك بعض الأحكام التي يمكن أن يستشف منها هذه الكيفية، ومن ذلك ما ورد في قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.) من أن الأرباح الصافية، هي الأرباح الناتجة عن

العمليات التي باشرتها المنشأة، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب كافة الاستهلاكات والمخصصات، التي تقضي الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها، قبل إقرار أي توزيع بأي صورة من الصور. وكذلك ما ورد في قانون الشركات البريطاني، من حيث أنه لا يجوز إجراء توزيعات أرباح، إن لم تتحقق أرباح فعلية.

٢. الاعتبارات الإدارية:

ويقصد بالاعتبارات الإدارية: ما تقتضيه مبادئ الإدارة السليمة، من أمور تتعلق بضرورة تنظيم عملية توزيع الأرباح، بناءً على ما تبين لإدارات منشآت الأعمال، لدى قيامها بوظائف التخطيط، والموازنة بين معيار الربحية ومعيار السيولة، وكذلك ما تنويه من مشروعات توسع مستقبلية. ويحفل الواقع العملي، بتدخل الاعتبارات الإدارية كثيراً، في تحديد طريقة توزيع الربح، وبوجه خاص، حينما يغيب إلزام القانون النظامي بطريقة معينة لمثل ذلك التوزيع، فتتدخل الاعتبارات الإدارية لاستبقاء أرباح معينة بدون توزيع، عن طريق تجنيبها في صورة احتياطيات، أو تحويل بعض الاحتياطيات مرة أخري إلى حساب التوزيع، بل إنه أحياناً ما ينشأ اختلاف في الرأي بين مدى قابلية الربح للتوزيع من الناحية القانونية، وبين قواعد الإدارة السليمة، والتي يمكن أن تتحكم في مدى ونطاق وإمكانية توزيع مثل هذا الربح، حيث قد يكون من الحكمة عدم توزيع الربح في أحوال محددة، استجابةً لاعتبارات الإدارة السليمة، رغم عدم وجود أية اعتراضات قانونية على هذا التوزيع.

٣. الاعتبارات التعاقدية:

ويقصد بالاعتبارات التعاقدية: أية اعتبارات أو قواعد، تتحكم في عملية توزيع الأرباح، نتيجة تعاقد منشأة أعمال مع أي مصرف أو بيت تمويل، للحصول على تمويل لتلك المنشأة. فقد تتدخل الاعتبارات التعاقدية، في عمليات توزيع الربح، وذلك إذا ما كان هناك عقد معين يلزم المنشأة، بضرورة تجنيب احتياطيات لأغراض معينة، مثلما يحدث عندما يلزم عقد حصول المنشأة على تمويل بالمشاركة، هذه المنشأة بضرورة تجنيب احتياطي معين، لسداد أقساط تلك المشاركة، مما يلزم المنشأة بضرورة تجنيب هذا الاحتياطي عند توزيع الربح الدوري.

٤. الاعتبارات القضائية:

ويقصد بالاعتبارات القضائية: كافة القواعد المستنبطة من الأحكام القضائية، والتي من شأنها تنظيم عملية توزيع الأرباح. ذلك أن الواقع العملي يحفل بالكثير والكثير، من حالات تدخل القضاء، لكي يقرر كيفية توزيع الربح، أو لكي يقرر عدم صحة توزيع أرباح معينة، أو ليقرر سلامة ما تم توزيعه من أرباح. وبالطبع، فإن القضاء لا يتدخل في مثل هذه المسائل، إلا حينما تُرفع أمامه قضايا من أصحاب الشأن. ويمكن أن نستشف من دراسة الأحكام القضائية، الاعتبارات الآتية:

- يشترط لسلامة توزيع الأرباح: أن تكون الأرباح صحيحة، بمعنى أن يقابل تلك الأرباح، زيادة حقيقية في حقوق أصحاب المنشأة، حيث يؤدي خلاف ذلك إلى تآكل رأسمال المنشأة والمساس به، وهوأمر محظور: محاسبياً، وإدارياً، وقانونياً، وقضائياً.

- يشترط لسلامة توزيع الأرباح: ألا يكون ذلك التوزيع، مخالفاً لرغبات أصحاب المنشأة، بمعنى ألا يكون متعارضاً مع نصوص القانون النظامي للمنشأة، والذي سبق أن اتفق على قواعده وارتضاها كافة الأطراف.

- يشترط لسلامة توزيع الأرباح: ألا يترتب على ذلك التوزيع، إلحاق أي ضرر بمصالح الدائنين، بمعنى ألا يؤثر على مقدرة المنشأة، على الوفاء بالتزاماتها للدائنين، وذلك لأن توزيع بعض الأرباح في بعض الحالات، قد يترتب عليه تقليص أو نقصان الضمان العام للدائنين.

وتتزايد أهمية هذه الاعتبارات في شركات المساهمة عنها في شركات الأشخاص، حيث تضطلع شركات المساهمة بالأعمال الهامة في الاقتصاد القومي، فضلاً عن انفصال الإدارة عن الملكية، في شركات المساهمة، بما يعني أن من يملك رأسمال المنشأة لا يديرها في غالب الأمر، ومن هنا فقد تلجأ الإدارة إلى وسائل احتيالية في توزيع الربح، مما يترتب عليه إلحاق الضرر بالمساهمين، وذلك إلى جانب أن المسئولية عن التزامات المنشأة في شركات المساهمة، تعتبر محدودةً بمقدار رأس المال، ومن ثم فإن أي نقص في رأسمال شركات المساهمة، سيترتب عليه نقصان الضمان العام للدائنين، الذي يعتمدون عليه في استيفاء حقوقهم، أما إذا ما وزعت أرباح غير حقيقية فإن ذلك يسبب إنقاصاً لرأس المال،

وذلك في حين أن الوضع في شركات الأشخاص، يقوم على اعتبار أن مسئولية الشركاء (أو بعض الشركاء) مسئولية مطلقة، بحيث يكون الشريك ضامناً لديون المنشأة في كافة أمواله، ومن ثم فإن الضمان العام يتمثل في كافة أموال الشركاء المتضامنين، ولا يؤثر فيها توزيع أرباح غير حقيقية، بنفس درجة تأثيره في شركات الأموال.

وسنتناول فيما يلي بعض المشاكل، التي يمكن أن تنشأ عند تحديد مدى قابلية الأرباح للتوزيع، مع الاسترشاد بالأحكام القضائية، التي صدرت بخصوص كل منها، غير أنه يجب ملاحظة أن مثل المبادئ المستنبطة من الأحكام القضائية، ليست مطلقة، بل ينبغي أن يراعي أن لكل قضية ظروفها وملابساتها الخاصة، وأن المبدأ الذي تقرر فيها، قد لا ينطبق على كل الحالات، وإنما ينطبق فقط حينما تتوافر نفس الظروف والأوضاع:

١- ماهية الربح القابل للتوزيع.
٢- مدى إمكانية توزيع الأرباح الرأسمالية.
٣- مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل حساب الإهلاك.
٤- مدى إمكانية أخذ الانخفاض في قيمة الأصول قبل توزيع الأرباح.
٥- مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة.
٦- مدى إمكانية إعادة شهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة.
٧- مدى إمكانية رد الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها (ومدى جواز ترحيل مبالغ من الأرباح إلى الاحتياطيات وعدم توزيعها على المساهمين).
٨- مدى إمكانية إجراء توزيعات أرباح مؤقتة.
٩- مدى إمكانية توزيع علاوة إصدار الأسهم.
١٠- مدى إمكانية توزيع أرباح إعادة التقدير.
١١- مدى إمكانية توزيع أرباح ما قبل التكوين.

١. ماهية الربح القابل للتوزيع:

لم يتعرض القانون المصري لبيان كيفية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع بشكل مباشر، ولعله تعمد ذلك ليترك الفرصة لرجال الأعمال وللعرف المحاسبي، لتحديد ذلك وفقا لظروف كل حالة على حدة.

أما في بريطانيا، وعلى الرغم من أن قانون الشركات البريطاني، لم يضع قواعد تحدد الربح القابل للتوزيع، إلا أن ملحق القانون قد تضمن بعض الشروط، التي من شأنها أن تؤثر في توزيع الأرباح، ومنها:

- أن الحق في إعلان التوزيعات، يجب أن يكون مكفولاً لأعضاء الجمعية العامة للمساهمين، إلا أنه يجب عدم الإعلان عن أي توزيع يتعدى ما أو صت به الإدارة.
- للإدارة الحق في إجراء توزيعات مؤقتة، وذلك إذا كانت حالة الأرباح تبرر ذلك.
- يجب ألا تجري أية توزيعات أكثر من الأرباح.
- قبل التوصية بأية توزيعات، فإن من واجب الإدارة، أن تُحَوِّل إلى الاحتياطيات، المبالغ التي تراها ضرورية.

ومن القضايا التي يستنبط منها مقومات ماهية الربح:

١. ما قضت به محكمة مصر المدنية في ١٩٢٤/١٢/١١م.، من أنه: (لا تحسب النسبة المقررة كمكافأة للمديرين، إلا من مبلغ الأرباح الصافية القابلة للتوزيع، أي بعد خصم كلٍ من: المصروفات العمومية؛ وأعباء المنشأة؛ والاستهلاك).

٢. ما قضت به محكمة مصر التجارية المختلطة في ١٩٢٦/٥/٢٢م.، من أنه: (ليس هناك ربح قابل للتوزيع، إلا إذا قابلته زيادة طبيعية في قيمة صافي الأصول). وهوالأمر الذي يستنبط منه ضرورة أن تكون قائمة المركز المالي، صادقة فيما تتضمنه من بيانات، ذلك أن أية زيادة في أصولها وتضخيمها خلافاً للواقع، إنما هي في الحقيقة تؤدي إلى توزيع أرباح صورية، وبالتالي نقص وتآكل رأسمال المنشأة، وهوأمر غير مسموحاً به محاسبياً وقانوناً. ٣. أما في بريطانيا، ففي

قضية Spanish prospecting سنة ١٩١١م.، فقد ذكر القاضي في تحديده لمعني الربح أنه: (إذا ما قورن مجموع موجودات المنشأة في تاريخي بداية ونهاية السنة المالية، فإن زيادة المجموع الأخير على المجموع الأول، بعد حساب أية زيادة أو نقص في رأس المال، تمثل بالقطع ربح المنشأة عن تلك المدة).

ومن دراسة تلك القضايا يمكن استخلاص المبادئ الآتية، بشأن ماهية الربح القابل للتوزيع:

١- لا يكون الربح قابلاً للتوزيع، إلا إذا قابلته زيادة فعلية في قيمة صافي أصول المنشأة.

٢- يجب أن تحافظ إدارة المنشأة على قيمة رأس المال سليمة، حيث أنه يمثل الضمان العام للدائنين، ومن ثم فإن توزيع أية أرباح صورية أو غير حقيقية، إنما يعني توزيعاً أو تآكلاً لجزء من رأسمال المنشأة، وهوأمر غير مسموح به محاسبياً وقانوناً.

٢. مدى إمكانية توزيع الأرباح الرأسمالية:

تنتج الأرباح الرأسمالية - بوجهٍ عامٍ - عن: تصفية الأصول الثابتة بأكبر من قيمتها الدفترية؛ أو تصفية الالتزامات بأقل من قيمتها؛ أو أية مصادر أخري غير متكررة أو غير عادية.

وعلى الرغم من الاعتراف بالأرباح الرأسمالية، من وجهة النظر المحاسبية، إلا أن الرأي الأرجح بالنسبة لها، يتمثل في عدم توزيعها نقداً، وإنما ترحيلها إلى الاحتياطيات الرأسمالية، التي تستخدم لمواجهة أية خسائر أو أعباء غير عادية.

أما من وجهة نظر القانون، فيلاحظ أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.) قد نص على أنه يجوز بموافقة الجمعية العامة للمساهمين، توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها المنشأة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه، بشرط ألا يترتب على ذلك، عدم تمكين المنشأة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه، أو شراء أصول ثابتة جديدة.

أما من وجهة نظر القضاء، فقد اهتم سواءً في مصر، أو في بريطانيا، بهذا

الموضوع، وعرضت عليه العديد من القضايا، التي أصدر فيها عدة أحكام، قد تبدوأحيانا متضاربة، ومن أهمها:

١. ما حكمت به محكمة الاستئناف المختلطة في سنة ١٩٢٥م.، من أن أرباح المنشـــــأة لا تشمل الأرباح العادية المتأتية من الاستغلال فحسب، بل تشمل أيضا الأرباح غير العادية المتأتية من التصرف في الأموال المستغلة، وذلك إذا كان التصرف فيها يدخل في غرض المنشأة.

٢. فيما يختص بما تتقاضاه المنشآت في شكل تعويض عما يصيب أصولها الثابتة من تلف إذا كان التعويض يزيد عن الخسارة الدفترية، فقد حكمت محكمة الاستئناف المختلطة في سنة ١٩٤٩م.، بأن الأصل في التعويض أنه إنما يمنح لصاحب الحق فيه، بما يعادل ما خسره، أي أن مال الاستبدال لا يمكن اعتباره بأي حال من الأحوال من الأرباح، ولذلك لا تعتبر الزيادة المقبوضة ربحاً.

٣. أفتي مجلس الدولة في سنة ١٩٥٧م.، بأن التعويضات التي أديت للمنشآت التي نكبت في حريق ١٩٥٢م.، بأنها تعويضات أدتها الحكومة لتلك المنشآت، لإصلاح ما أصابها من أضرار بسبب الحريق، لإنشاء محلاتها وإعادة أصولها إلى ما كانت عليه، وهي بذلك ليست ربحا.

أما في بريطانيا، فمن أهم الأحكام القضائية، في هذا الشأن:

٢. في قضية: Lubak ضد British Bank of south America ١٩٨٢م.، والتي تتلخص وقائعها أن أحد المصارف البريطانية، قد باع لمصرف آخر ممتلكاته واسمه التجاري بالبرازيل، وتعهد بأن يتوقف عن استعمال الاسم التجاري، بمجرد دفع المبلغ، واتفق على إلزام من يخل باتفاقه بسداد تعويض للطرف الآخر، وألغي العقد، وحصل المصرف الأول على تعويض، وقد رأي مجلس الإدارة أن هذا الربح الرأسمإلى قد تحقق فعلاً، ومن ثم فهويمثل ربحاً قابلاً للتوزيع، غير أن المساهمين رفعوا الأمر للقضاء، للوصول إلى قرار حاسم، فجاء حكم القضاء بأن الربح المحقق هوربح لرأس المال، وليس جزءاً من رأس المال نفسه، لأن هذا المبلغ هوالفائض الظاهر في قائمة المركز المالي، عندما توضع الموجودات من ناحية، ورأس المال والمطلوبات في ناحية

أخري. وما دام نظام المنشأة لا يمنع توزيع مثل هذا الربح، فإن للجمعية العمومية للمساهمين أن تقرر ما تراه بشأنه، فتحجز جزءاً منه حسبما تري للاحتياطي، وتوزع الباقي على المساهمين.

٣. في قضية: Foster ضد شركة The new Trinidad lake asphalt سنة ١٩٠١م.، والتي تدور حول أن منشأة أعمال اشترت عند تأسيسها أصول منشأة قائمة، وكان ضمن أصول هذا المنشأة ديون على العملاء، اعتبرت قيمتها معدومة ولم تدفع ثمناً لها، ولكنها تمكنت من تحصيل هذا الدين، بالإضافة إلى غرامة التأخير، ولقد رأي مجلس الإدارة أن هذا المبلغ يمثل ربحاً خالصاً، يجوز توزيعه دون الالتفات إلى أي نقص في قيمة الموجودات الأخرى. ولقد حكم في هذه القضية، بعدم جواز توزيع الربح الرأسمالي، إلا إذا تبقي كفائض، بعد إعادة تقدير سائر موجودات المنشأة.

ومن واقع الأحكام السابقة، يمكن أن نستخلص، أن توزيع الأرباح الرأسمالية المحققة، يتوقف على عدة أمور:

١- أن تكون هذه الأرباح قد تحققت فعلاً، سواء بتحصيل قيمتها أو بوجود تعهد أو التزام من أحد المدينين بسدادها، ومعني ذلك أن الأرباح الرأسمالية غير المحققة (أو المحتملة)، ليست قابلةً للتوزيع.

٢- ألا يتضمن القانون النظامي للمنشأة، نصاً يمنع توزيع هذه الأرباح.

٣- أن يعاد تقييم سائر موجودات ومطلوبات المنشأة، وأن ينتج عن عملية إعادة التقييم، فائض حقيقي يسأو ي المبلغ المراد توزيعه.

وكما تبين مما سبق، فإن الشرط الأول لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يتمثل في ضرورة أن تكون قد تحققت فعلاً؛ ومن ثم، فإن الخلاف حول مدى قابلية الأرباح غير المحققة للتوزيع، يصبح غير ذي محل هنا، بمعنى عدم جواز ذلك بالطبع، غير أن الأمر بالنسبة للأرباح الرأسمالية سواءً المحققة أو غير المحققة، لم يستقر بعد بشكل قاطع، ومن المتوقع أن تصدر مستقبلاً القوانين، التي من شأنها أن تنظم هذا الأمر بصورة أكثر تحديداً ووضوحاً، وبما يمنع من تدخل الآراء أو الأهواء الشخصية، والتي قد تتحكم في مثل هذا الأمر.

٣. مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل حساب الإهلاك:

تنأو لنا فيما سبق أهمية حساب إهلاك الأصول الثابتة، وضرورته من وجهة النظر المحاسبية، حيث يتفق القانون، مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ضرورة تحميل إيرادات المنشأة، بأقساط إهلاك الأصول الثابتة، قبل الوصول لصافي الربح. كما لم يخالف القضاء، المبادئ المحاسبية في ضرورة تحميل إيرادات المنشأة، بعبء الإهلاك السنوي للأصول الثابتة، قبل الوصل لصافي الربح القابل للتوزيع. ولقد جاء ذلك واضحا في أحكام كل من القضاء المصري والقضاء البريطاني على حدٍ سواء.

ومن أحكام القضاء المصري: حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر في ١٩ يونيومن عام ١٩٥٠م.، والذي تضمن (وحيث أنه من المسلم به، أن الإهلاك هواستقطاع من إيرادات المنشأة، لمقابلة النقص التدريجي في قيم بعض الأصول، التي لابد أن تتلاشى وتتآكل مع الاستعمال ومرور الزمن، كالمباني والآلات والسيارات وغيرها، فليس من شك أن المنشأة التي تبقى في قائمة مركزها المالي، قيم هذه الأصول كما هي في كل عام، رغم أنها تفقد جزءاً من قيمتها، إنما تزيد في الواقع من قيم هذه الأصول دون مبرر، وبذلك فإنها تعد قائمة مركزها المإلى على غير حقيقتها، كما تزيد من أرباحها بشكل وهمي. ولذلك يتحتم على مثل هذه المنشأة، أن تقابل هذا النقص في قيم الأصول، بأن تستقطع من أرباحها كل عام، وحسب المدة التي ينتفع فيها من الأصل، تحت باب الإهلاك مبلغاً ليوازي هذا التناقص).

أما في بريطانيا، فمن أهم الأحكام القضائية، في هذا الشأن: الحكم في قضية Crabtree عام ١٩١٢م.، والذي ورد به أنه: (عند استخراج أرباح المنشأة، فإنه إذا كانت هناك آلات ضرورية لإنجاز العمل، فإنه يجب إضافة مبلغ معقول لإهلاك هذه الآلات، بالإضافة إلى المبالغ التي أنفقت بالفعل على إصلاحها وتجديد أجزائها، ويجب أن يخصم مبلغ الإهلاك، قبل الوصول إلى صافي ربح المنشأة. ولا يمكن أن يكون هناك ربحاً، سوى بعد خصم مبلغ مناسب للإهلاك، يتناسب مع كل من: نوع الآلات، وطبيعة المنشأة، والعمر المنتج لهذه الآلات).

ومن ذلك يتبين أن أقساط إهلاك الأصول الثابتة، يجب أخذها في الحسبان، قبل إجراء أية توزيعات للأرباح، وأنه لا يجوز توزيع أية أرباح قبل حساب إهلاك

الأصول الثابتة، وهذا ما تقضي به القواعـــد المحاسبية المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين، وما أصدره القضاء من أحكام.

وإذا كان هوالحال في أقساط أهلاك الأصـول الثابتـة، فـان الوضـع يختلـف بالنسبة لإهلاك الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، أو في حالة المنشآت المؤقتة، ومـن الواجب في هذا المقام أن نشير إلى الآتي:

١- في حالة المنشآت التي تنشأ وتتأسس خصيصاً لاستغلال أصول متناقصـــة، أو هالكة، أو معرضة للنفـــاد (مثل المناجم أو المحاجر، أو آبار النفط)، ويتحـدد عمرهـا بعمـر هذا الأصل فقط، فالواقع أننا نجد أن مثل هذه المنشآت ليسـت في حاجـة إلى حسـاب الإهلاك عن هذا الأصل، حيث أنهـا لا تهـدف إلى المحافظـة علـى رأسمالهـا، ولا إلى تجديد أصولها، وذلك بشرط أن يعلم المساهمون بأن مـا يـتم توزيعـه علـيهم، إنمـا يتضمن رداً لجزء من رأس المال، بمقدار قيمة الإهلاك الذي لم يتم حسابه.

٢- في حالة المنشآت التي تحصل على حق امتياز معين، مثل حق استغلال مرفق معين، مثـل مرفق النقل، أو مرفق المياه، فإن أمر وجوب قيامها باحتساب الإهلاك، يتوقف علي:

- هل عمر أصولها أقل من عمر حق الامتياز: حيث أنه إذا كـان عمـر أصـولها أقـل مـن عمر حق الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديدها للأصول خلال حيـاة المنشـأة، ممـا يستوجب ضرورة قيامها بحساب الإهلاك عن أصولها الثابتـة، خـلال فـترات حياتهـا الأو لي على الأقل، حتى تحافظ على رأس المال، وحتى تتمكن مـن اسـتبدال أصـولها الهالكة بالأصول الجديدة، أما لوكان عمر الأصول أطول من فـترة الامتيـاز: فليسـت هناك حاجة لحساب الإهلاك.

- هل تلتزم المنشأة بتجديد الأصول في نهايـة حـق الامتيـاز أم لا: حيـث أنـه إذا كـان هناك إلزام بوجوب قيـام المنشـأة بتسـليم الأصـول بحالـة جيـدة، في نهايـة فـترة الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديد أصولها في نهاية فترة الامتياز، مما يسـتوجب ضرورة حساب إهلاك عنها حتى تتمكن من الاستبدال، أما إذا كانت المنشأة غير ملزمة بتجديد الأصول: فليست هناك حاجة لحساب الإهلاك.

أما من وجهة نظر القانون، فمن الملاحظ أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقـانون رقـم ٣ لسـنة ١٩٩٨م.)، قـد نـص

صراحةً، على ضرورة حساب الإهلاك، قبل توزيع الربح.

أما بالنسبة لأحكام القضاء بخصوص هذا الموضوع، فقد صدرت عدة أحكام، تتضمن شيئاً من التضارب فيما بينها، سواءً في مصر أو في بريطانيا.

ففي مصر: صدرت بعض الأحكام، منها ما ينص على ضرورة حساب الإهلاك، ومنها ما يري عدم ضرورته، ومن هذه الأحكام:

١. قضت محكمة مصر المدنية المختلطة في سنة ١٩٢٤م.، بعدم جواز حساب النسبة المقررة كمكافأة للمديرين، إلا من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع، أي بعد خصم المصروفات العمومية، وأعباء المنشأة، والإهلاك.

٢. قضت محكمة مصر الابتدائية في سنة ١٩٤٧م.، بأنه: (يقصد بعبارة الاستهلاكات الحقيقية: قيمة النقص الذي حدث فعلاً في أصول المنشأة. ومن بين هذه الأصول ما يكاد يكون ثابتاً غير متغير كالأراضي، ومنها ما تنقص قيمته سنةً بعد أخري، حتى يكاد يفني في وقت قصير أو طويل، بحسب طبيعته، كالآلات والأثاث ونحوهما، مما تتناقص قيمته المادية تدريجياً، والماركات والنماذج مما تتناقص قيمته المعنوية بانقضاء الأخذ بها. ولما كان هذا التناقص الذي يؤدي إلى تلاشي الأصول، يقتضي تجديد الأصول المستهلكة، لتمكين المنشأة من الاستمرار في النشاط التجاري أو الصناعي، يصبح من الواجب أن يستقطع من الإيراد الذي تحصل عليه، مبلغاً تستطيع به تجديد ما هلك).

أما في بريطانيا، فقد صدرت عدة أحكام بخصوص الإهلاك، منها ما يري ضرورة حساب الإهلاك، ومنها ما لا يري مبرراً لذلك:

١. من الأحكام التي قضت بعدم ضرورة حساب الإهلاك قضية Neuchatel Asphalt ضد Lce سنة ١٨٨٩م.، حيث كان محور النزاع فيها، يتمثل في أن المنشأة تكونت بغرض استثمار بعض مناجم الأسفلت، التي حصلت على حق الانتفاع بها، ولقد نص في القانون النظامي على أن المديرين ليسوا ملزمين بحجز مبالغ من الأرباح للتجديدات أو الاستبدال، إلا أن المديرين كانوا يحسبون الإهلاك عن هذه المناجم، غير أنهم في سنة النزاع لم يحسبوا الإهلاك، وقرروا توزيع الأرباح على المساهمين دون أن يخصموا قيمة الإهلاك، فاعترض أحد المساهمين على ذلك ورفع دعوى

يطالب فيها بعدم قانونية التوزيع، إلا أن الحكم صدر بأن للمنشأة أن تـوزع أرباحهـا، دون حساب الإهلاك، طالما لم يوجد في القانون النظامي نص يمنع المديرين من ذلك، وطالمـا أن الحقائق تظهر بالحسابات الختامية. أي أن المساهمين كانوا يعلمون بأن الأموال الـتي تـوزع عليهم سنوياً، لا تشتمل على مجرد أرباح العام، بل تشتمل أيضاً على جزءٍ مـن رأس المـال، بمقدار الإهلاك الذي لم يحسب.

ومن الملاحظ أن هذا الحكم يتمشى مـع القواعـد المحاسـبية السـابق تحديـدها، بالنسبة لاستهلاك الأصول الهالكة أو المتناقصة في المنشآت المؤقتة.

٢. كما صدر حكم آخر وذلك في قضية Mac Namara and co ضـد wilmer سنة ١٨٩٥ م.، بعدم ضرورة حساب الإهلاك، بخصوص منشأة كانت أرباحهـا في إحدى السنوات قليلة، فلم يستهلك المديرون شهرة المحل وحق الانتفاع، وقـرروا توزيـع كوبون على الأسهم الممتـازة، فـاعترض حملـة الأسـهم العاديـة علـى ذلـك، ورفعـوا الأمـر للقضاء، حيث قضي الحكم بأن شهرة المحل موجود ثابت، وأن عدم تخفيض شهرة المحل لـن يفسد قائمة المركز المالي، وأن من حق المنشأة توزيع الأربـاح الـتي تحققـت، بـدون حجـز قيمة إهلاك للأصول الثابتة.

ونخلص مما سبق إلى أن أحكام الإهلاك تسـير نحوضـرورة حسـاب الإهـلاك عـن الأصول الثابتة قبل إجراء أية توزيعات للأرباح.

٤. مدى إمكانية أخذ الانخفاض في قيمة الأصول قبل توزيع الأرباح:

كثيراً ما تتعرض الأصـول الثابتـة، للانخفـاض في قيمتهـا الفعليـة عـن القيمـة الدفترية، حيث ينشأ التساؤل حول مـدى ضـرورة أخـذ الـنقص في قيمـة هـذه الأصـول، كتكلفة على الإيراد قبل توزيع الربح، ويتوقف الرأي هنا على طبيعة ودور الأصل، حيـث يختلف الرأي بالنسبة للأصول الثابتة عنه بالنسبة للأصول المتداولة.

- بالنسبة للأصول المتداولة:

تتفق آراء المحاسبة مع القضاء، حول ضرورة أخـذ الانخفـاض في قيمـة الأصـول المتداولة في الحسبان قبل توزيع الربح، فمن وجهة النظـر المحاسـبية تقضـي القواعـد المحاسبية المتعارف عليها بتقويم تلك الأصول بالتكلفة أو السـوق أيهمـا أقـل، بمـا يعـني ضرورة أخذ الانخفاض في قيمة الأصول كتكلفـة علـى الإيـراد، بهـدف تحديـد الـربح،

ويؤخذ هذا النقص في الاعتبار، عن طريق تكوين مخصصات بمقدار هذا الانخفاض، أو إظهار هذه الأصول بالقيمة الأقل مباشرةً، ولقد استقرت أحكام القضاء على ذلك.

- بالنسبة للأصول الثابتة:

تقتضي وجهة النظر المحاسبية، ضرورة تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة بصفة دائمة، حيث أن الهدف من حيازة الأصول، إنما يتمثل في استغلالها في أداء نشاط المنشأة، وليس إعادة بيعها مرةً أخري، ومن ثم فإنه من وجهة النظر المحاسبية، لا يعتد بالتقلبات في أسعار تلك الأصول. إلا أنه إذا تعرضت الأصول الثابتة إلى انخفاض كبير ومستمر ومؤكد في قيمتها، فإنه في هذه الحالة يفضل أن يتم إعادة تقويم هذه الأصول، على أن يرحل الانخفاض في قيمتها، إلى حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، فمن أهم الأحكام القضائية، بخصوص الانخفاض في قيمة الأصول، في بريطانيا: الحكم الصادر في قضية Verner ضد General and commrcial investmentrust والتي كانت تدور وقائعها، في أن منشأة من المنشآت المالية، كانت تملك كمية كبيرة من الأوراق المالية، والتي اعتبرت بالنسبة لها أصلاً ثابتاً، حيث انخفضت قيمة هذه الاستثمارات بمبلغ كبير للغاية، إلا أن المنشأة حققت في نفس الوقت زيادةً في الإيرادات العادية عن المصروفات العادية، فقررت توزيعها دون أن تحتاط لما طرأ على قيمة الاستثمارات من نقص، وأيد القضاء هذا الرأي، حيث جاء في الحكم: (يمكن أن يُستَغرق رأس المال الثابت، ومع ذلك يجوز توزيع زيادة الإيرادات على المصروفات، أما رأس المال المتداو ل فيجب أن تحفظ قيمته، بأن يؤخذ النقص في مقداره، في الحسبان، قبل توزيع الربح، حيث إنه إذا قامت المنشأة بتوزيع الربح قبل أخذ مقدار الانخفاض في مقداره، فإن هذا التوزيع يكون مخالفاً للقانون، مع ضرورة إظهار هذا كله واضحاً في قائمة المركز المإلى والدفاتر، حيث أن رأس المال المفقود، يجب ألا يظهر في الحسابات وكأنه لم يُمَس، فالحسابات يجب أن تظهر الحقيقة).

ويمكن أن نخلص مما سبق إلى أنه يمكن إجراء التوزيعات، قبل تغطية الخسائر الناجمة عن انخفاض قيم الأصول الثابتة، ولكن يتوقف ذلك على شرط أو افتراض:

١- أن النفقات الجارية لا تتجاو ز الإيرادات الجارية، وأن المنشأة لديها أرباحاً جاريةً كافيةً.

٢- أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك.

٣- أنه يوجد لدى المنشأة أصولاً كافيةً، لكي تقابل الالتزامات الجارية.

٥. مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة:

قد تصاب المنشأة بخسائر في بعض السنوات، ثم تحقق أرباحاً في سنة تالية؛ ومن ثم يثور تساؤل حول مدى سلامة توزيع تلك الأرباح بدون تغطية خسائر السنوات السابقة. ومن المعلوم أن السياسة المالية الرشيدة، تقضي بضرورة لجوء المنشأة إلى تعويض تلك الخسائر أو لاً، قبل التفكير في توزيع الأرباح الحالية، وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال، ولتوفير المقدرة اللازمة لرأس المال العامل، بمعنى أن وجهة نظر السياسة المالية الرشيدة، تقتضي وجوب تغطية الخسائر، قبل إجراء أية توزيعات، ما لم يكن لدي المنشأة القدر الكافي من الاحتياطيات.

ويهتم القانون بهذا الأمر بصورة واضحة، حيث يبين أنه إذا كان للشركاء أن يقتسموا الأرباح التي تحققها المنشأة سنوياً، فليس لهم أن يمسوا رأس المال، أي أنه لا يجوز أن يترتب على توزيع الأرباح أن تقل قيمة موجودات المنشأة عن قيمة رأس المال، وهذا ما يعرف بمبدأ ثبات رأس المال وعدم جواز المساس به، وتستند هذه القاعدة إلى أن موجودات أي أصول المنشأة تمثل الضمان الحقيقي لدائنيها، حيث أنه في شركات الأموال، ليس للدائنين أي ضمان آخر، بخلاف موجودات أو أصول المنشأة، ومن هنا فإنه يمتنع على الشركاء توزيع أرباح من رأس المال، ولا يحتج بتخفيض رأس المال على دائني المنشأة السابقين على تقريره، وكذلك يمتنع إدخال أي تعديل على رأس المال دون إتباع الإجراءات اللازمة لتعديل عقد المنشأة.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، بخصوص مدى سلامة توزيع تلك الأرباح بدون تغطية خسائر السنوات السابقة، فإننا نجد تضارباً في الآراء، بين القضاء البريطاني، والقضاء المصري، بهذا الشأن، ففي بريطانيا: فقد أجاز القضاء البريطاني توزيع الأرباح بدون تغطية خسائر السنة أو السنوات السابقة في قضايا عديدة. ففي قضية شركة Bolton V. Natal Land and Colonization عام ١٨٨٢م.، والتي تتلخص وقائعها، في أن الشركة تعرضت لخسارة، تمثلت في إعدام رصيد أحد مدينيها عام ١٨٨٢م.، حيث اعتبر الدين في ذلك التاريخ معدوماً، وقامت

الشركة بإعادة تقويم أراضيها، واستخدمت نتيجة إعادة التقويم في تغطية الخسائر الناتجة من إعدام الدين. وفي عام ١٨٨٥م.، حققت الشركة أرباحاً وأجرت توزيعات عارضها فيها بعض المساهمين، على أساس أنه كان يجب تغطية الخسارة السابقة من الأرباح، وأن عملية إعادة تقويم الأراضي نتج عنها مغالاة في قيمة الأرض، وأنه لحق رأسمال الشركة مساس فعلى بقيمته، نتيجة الخسارة التي لم يتم استبعادها من الأرباح.

وقد انتهى رأي المحكمة، إلى جواز إجراء توزيعات بدون أخذ الخسائر المرحلة في الحسبان، حيث جاء في حيثيات الحكم:(أنه حتى مع افتراض أن جزءاً من رأس المال، قد فقد في الماضي ولم يتم تعويضه، فإنه لا يوجد ما يمنع الإدارة من القيام بتوزيعات، طالما أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك، وطالما أن هناك فائضاً يسمح بسداد جميع المطلوبات).

وفي قضية .Ammonia Soda Co عام ١٩١٨م.، والتي تتلخص وقائعها، في أن الشركة كان لديها رصيد كبير من الخسائر المرحلة، غطت جزءاً كبيراً منها بزيادة قيمة أراضيها، وغطت باقي الخسائر المرحلة من الأرباح العادية في السنوات التالية، فاعترض أحد المساهمين على قيام الشركة بإجراء توزيعات، وأقام دعوى مطالباً برد الأرباح الموزعة، على أساس أنها أرباح غير قانونية، وأنها توزيعات من رأس المال، وأنه كان من الواجب تغطية الخسائر أو لاً قبل توزيع الأرباح؛ إلا أن رأي المحكمة قد انتهى إلى رفض الدعوى، وجواز توزيع الأرباح بدون تعويض أو تغطية الخسائر السابقة، حيث جاء في الحكم (أن قانون الشركات لم يتضمن أية قيود على شركات المساهمة، فيما يتعلق بإمكانية توزيع المنشأة لصافي أرباحها من التجارة، قبل تغطية أية خسارة في رأس المال، أو تغطية كل الخسائر المرحلة من سنوات سابقة).

وعلى الرغم من أن رأي القضاء البريطاني، يتلخص في السماح بتوزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إلا أن القضاء المصري اتخذ اتجاهاً مخالفاً للقضاء البريطاني، حيث نص صراحةً على ضرورة تعويض خسارة رأس المال، قبل أجراء أية توزيعات. حيث ورد في الحكم الصادر في مايو١٩٢٦م.:(يقضى

مبدأ الثبات في رأس المال، باعتباره مجموعة من القيم الاسمية للأسهم، وضمان الدائنين، أن تبادر الشركة إلى جبر ما يعتريه من نقص في حالة الخسارة، قبل توزيع أي ربح، ما لم يتخذ قرار بتخفيض رأس المال).

ويدل هذا الحكم، على أن القضاء المصري، لم يجز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة، وأنه إذا ما رأت الشركة مخالفة ذلك، فإنه يجب عليها أو لاً تخفيض رأسمالها، بمقدار تلك الخسائر، مع القيام باتخاذ الإجراءات القانونية لتنفيذ هذا القرار.

كذلك فقد أشارت اللائحة التنفيذية، لقانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.)،إلى ذلك، حيث نصت على أن: (الأرباح القابلة للتوزيع: هي الأرباح الصافية، مستنزلاً منها، ما قد يكون قد لحق برأسمال الشركة من خسائر، في سنوات سابقة).

كذلك قام قانون الضرائب على الدخل (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.)، باعتبار الخسائر المرحلة، من التكاليف الواجب خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، حيث بَيَّنَ القانون أنــه: (إذا اختتم حساب إحدى السنوات بخسارة، فان هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها، نقل الباقي إلى الستة التالية، فإذا بقى بعد ذلك جزء نقل إلى السنة التالية، وحتى السنة الخامسة، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة، إلى حساب أي سنة أخرى).

٦. مدى إمكانية إعادة شهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة:

كثيراً ما تلجأ منشآت الأعمال، إلى إهلاك شهرة المحل، في السنوات الأولي المربحة اللاحقة على ظهورها بالدفاتر، وذلك على الرغم من أن مبررات وجود الشهرة لا تزال قائمةً، غير أنه دائماً ما يثور تساؤل حول مدى إمكانية قيام المنشأة بإعادة إظهار الشهرة مرة أخري في الدفاتر، وذلك إذا ما تحققت من أنها لا تزال قائمةً ولها وجود في الواقع، ومدى إمكانية توزيع هذا المبلغ على المساهمين من وجهة النظر المحاسبية.

والحقيقة أن الإجابة على مثل هذا التساؤل، يجب أن تأخذ في الاعتبار أمرين:

١- طالما أن الشهرة لا تزال موجودةً في واقع الأمر، فإن المغالاة في إهلاكها تعني أن أصول المنشأة تظهر بأقل من قيمتها الحقيقية، وهذا يعني أن قائمة المركز المالي تتضمن احتياطياً سرياً، بقيمة النقص في قيمة الشهرة، وهذا أمر تحيط به العديد من المحاذير المحاسبية والقانونية.

٢- إن المغالاة في إهلاك الشهرة، إنما تعني في حقيقة الأمر المغالاة في تكوين المخصصات، وذلك بافتراض أن المنشأة كانت قد كونت مخصصاً لإهلاك الشهرة، وكما سبق أن ذكرنا في دراستنا للمخصصات، فإن أية زيادة فيها يجب أن تحول إلى الاحتياطيات الإيرادية، وتلك الاحتياطيات الإيرادية يمكن توزيعها على المساهمين.

والخلاصة من كل ما سبق، هي أن مبادئ المحاسبة السليمة، تستوجب ضرورة إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية الحالية، وبالتالي فليس هناك ما يمنع من إعادة الشهرة إلى الدفاتر، طالما تحققنا من أنها لا تزال قائمةً في الواقع، كما أن هذه المبادئ لا تعترض على توزيع الاحتياطي الإيرادي، الناتج عن إعادة تقييم الشهرة.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، بخصوص مدى إمكانية إعادة شهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة، فقد أقر القضاء البريطاني، فيما يتعلق بشهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة، إمكانية إعادة تلك الزيادة مرة أخري لحساب الأرباح والخسائر، وإجراء التوزيعات منها على المساهمين، ولقد ورد ذلك في قضية Read Bros ltd ضد stapley وذلك سنة ١٩٢٤م.، حيث كانت هذه المنشأة قد خفضت مقدار الشهرة من حساب الاحتياطي، إلا أنها فيما بعد أصيبت بخسائر أدت إلى

إظهار رصيد مدين في حساب الأرباح والخسائر، ثم حققت بعد ذلك أرباحاً، ولكنها لم تكن كافيةً لصرف الكوبونات المتأخرة لأصحاب الأسهم الممتازة، مما حدا بإدارة الشركة إلى اقتراح محوالرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر، وإعادة الشهرة إلى الاحتياطيات، واستخدام الاحتياطيات بالإضافة للأرباح المحققة هذا العام، لكي توفر المبلغ اللازم لإجراء التوزيعات على أصحاب الأسهم الممتازة. حيث تم الاعتراض على ذلك، إلا أن القاضي بين أنه: (ليس هناك ما يمنع المنشأة من إعادة الاحتياطي السري، وإعادة شهرة المحل في حدود قيمتها الحالية، واستخدام هذا الاحتياطي في الأغراض التي تستخدم فيها الاحتياطيات الإيرادية، طالما أن ذلك لا يضر بمصالح الدائنين، وأن المنشأة لوكانت قد استبقت شهرة المحل كأصل من أصولها في قائمة المركز المالي، وبدلاً من تخفيضها مباشرة من الأرباح، حملت هذه الأرباح بمخصص لإهلاك الشهرة، فإنه كان سيظل لهم الحرية في أي وقت لتوزيع هذه الأرباح، بمقدار هذه الزيادة في مقدار هذا الاحتياطي عن الإهلاك الفعلى للشهرة).

فبين بذلك شرطين لتوزيع الأرباح الناتجة عن إظهار الشهرة بالدفاتر:

١- ألا يزيد مقدار الأرباح المقترح توزيعها، على مقدار الزيادة في إهلاك الشهرة في الدفاتر، عن الحقيقة.

٢- ألا يترتب على هذا التوزيع، إلحاق أية أضرار بمصالح الدائنين.

ويجب ملاحظة أن القواعد السابقة، والتي تعلقت بشهرة المحل، ليست قاصرةً على مجرد معالجة الشهرة فقط، بل إنها تصلح للتطبيق على كافة الأصول، وأية زيادة في مقدار المخصصات.

٧. مدى إمكانية رد الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها (ومدى جواز ترحيل مبالغ من الأرباح إلى الاحتياطيات وعدم توزيعها على المساهمين):

من المعلوم أن الاحتياطيات ما هي إلا أرباح محققة تم احتجازها، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة، وكثيراً ما يثور تساؤل حول مدى إمكانية رد الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها. والحقيقة هنا هي أن الإجابة على هذا التساؤل، تتوقف على معرفة أو تحديد مصدر ذلك الاحتياطي والهدف من تكوينه، قبل تقرير مدى إمكانية إعادة توزيعه.

- فإذا كان مصدر تلك الاحتياطيات، الأرباح التي تحققها المنشأة من مزاولة نشاطها العادي (احتياطيات إيرادية): فإنه يمكن ردها للأرباح وتوزيعها، بشرط ألا يكون هناك نص في القانون النظامي للمنشأة يمنع ذلك التوزيع.

- أما إذا كان مصدر هذه الاحتياطيات، أرباح رأسمالية حققتها المنشأة من نشاط بخلاف نشاطها العادي: فانه يسرى عليها ما سبق ذكره في مدى جواز توزيع الاحتياطيات الرأسمالية، والتي يمكن توزيعها بشروط، سبق تناولها عند بحث مدى جواز توزيع الأرباح الرأسمالية.

- وإذا كان الاحتياطي إلزامياً (مثل: الاحتياطي القانوني؛ واحتياطي شراء السندات الحكومية؛ وكافة الاحتياطيات التي ينص عليها القانون النظامي للمنشأة): فإنه لا يمكن أعادته للأرباح وتوزيعه، لأنه مكون لأغراض محددة، منصوص عيها في قانون الشركات، أو القانون النظامي للمنشأة.

- أما الاحتياطيات الاختيارية (مثل: الاحتياطي العام): فإنه يمكن ردها للأرباح وتوزيعها طالما انتهى الغرض منها، وبشرط أن يجيز القانون النظامي للمنشأة ذلك، لأن الاحتياطيات الاختيارية إنما تمثل أرباحاً، كان من الممكن توزيعها على المساهمين، ومن ثم فلا يوجد ما يمنع من ردها للأرباح وتوزيعها عليهم في سنة لاحقة، إذا أجاز القانون النظامي للمنشأة ذلك.

- هذا بالنسبة للاحتياطيات الظاهرة، أما بالنسبة للاحتياطيات السرية، فكثيراً أيضاً ما يثور تساؤل حول مدى إمكانية رد الاحتياطيات السرية للأرباح وتوزيعها. ولقد تعرض القضاء البريطاني لذلك في قضية شركة Stapley، وملخصها أن الشركة خصمت إهلاكاً لشهرة المحل بالكامل، من الأرباح القابلة للتوزيع خلال السنوات السابقة، وهوما يعنى قيام المنشأة بتكوين احتياطي سرى. وفي إحدى السنوات التي لم تحقق فيها المنشأة أرباحاً كافيةً للتوزيع على المساهمين، قامت إدارة المنشأة بإظهار الشهرة بالدفاتر، كما قامت بترحيل المبلغ لحساب احتياطي، تم استخدامه في إجراء توزيعات على أصحاب الأسهم الممتازة. ولقد اعترض بعض المساهمين على ذلك الإجراء، إلا أن المحكمة أيدت إدارة المنشأة في تصرفها، حيث جاء في حيثيات الحكم: (أنه لا يوجد ما يمنع من إعادة إظهار الاحتياطي السري،

أو رد إهلاك الشهرة للأرباح، واستخدامه في إجراء توزيعات، استناداً إلى أنه لوكانت المنشأة قد قامت بتكوين احتياطي اختياري ظاهر (بدلاً من تخفيض الأرباح بالزيادة في مخصص إهلاك الشهرة)، لما نشأ الخلاف على إمكانية إعادة ذلك الاحتياطي للأرباح وتوزيعه). وتجدر الإشارة هنا إلى إمكانية الأخذ بنفس هذه القاعدة، في حالة قيام المنشأة بالمغالاة في تكوين مخصصات إهلاك الأصول الثابتة.

- وإذا كان هذا هوالحال بالنسبة لرد الاحتياطيات للأرباح وإعادة توزيعها، فما مدى إمكانية قيام إدارة المنشأة بتحويل الأرباح للاحتياطيات وعدم القيام بتوزيعها؟

يلاحظ بوجه عام، أن موضوع استبقاء جزء من الأرباح بدون توزيع، يلقى اهتماماً كبيراً، بسبب تأثيره على مصالح العديد من الأطراف، وكذلك بسبب تعارض الرغبات بين إدارة المنشأة التي قد تري استبقاء جزء من الأرباح بدون توزيع، تحقيقاً لبعض السياسات الإدارية والتمويلية التي قد تراها ملائمة، وبين حملة الأسهم الذين تتوافر لديهم دائماً الرغبة في الاستئثار بكل الأرباح الحالية، دون أن يتركوا للمنشأة ما يمكنها من مواجهة أية عثرات مستقبلية.

ويتدخل القانون في كثير من الأحوال، لعلاج هذا الأمر، حيث تختلف وجهة نظر القانون في مصر، باختلاف أشكال المنشآت:

- ففي شركات الأشخاص: يجب على مدير المنشأة أن يوزع جميع الأرباح الصافية التي حققتها المنشأة، فليس له الحق في تكوين أي احتياطي، ما لم يقض بذلك عقد المنشأة، أو أن يتفق الشركاء على ذلك، بالإجماع أو بالأغلبية حسب شروط العقد. ولم يفرض القانون على شركات التضامن تكوين أي احتياطي قانوني، وذلك على العكس من شركات المساهمة، لأنه يكتفي بالضمان الناشئ عن المسئولية الشخصية للشركاء عن ديون المنشأة. وتسري نفس هذه القواعد على شركات التوصية البسيطة.
- أما في شركات الأموال: ينص القانون على تكوين احتياطيات إلزامية معينة بنسبة محددة، وتلتزم إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يجوز الاحتجاج على

ذلك أو رفضه أو الاعتراض عليه، كما قد ينص القانون النظامي للمنشأة، على تكوين احتياطي قانوني، بنسب أعلي، أو تكوين احتياطيات أخري بنسب مختلفة، وهنا أيضا يجب التزام إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يصح أن يعترض أحد المساهمين على ذلك، أما الاحتياطيات الاختيارية، فلقد كان هناك خلافاً حول حق الجمعية العمومية في منع توزيع جزء من الأرباح، وتخصيصها لتكوين الاحتياطي،إلا أن القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤م.، قد أجاز ذلك، بحيث يتم اقتراح تكوين هذا الاحتياطي من جانب الإدارة.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، فلقد عرضت على القضاء المصري، بعض القضايا بشأن مدى حرية مجلس الإدارة في هذا الصدد. حيث أصدرت محكمة مصر التجارية المختلطة، حكماً في سنة ١٩١٦ م.، ورد به: (أنه من حق الجمعية العادية للمساهمين، أن تتخذ قراراً بتكوين احتياطي في حدود نسبة معقولة، لا تؤثر على حقوق المساهمين في الحصول على حصة عادلة من أرباح المنشأة). كما أصدرت محكمة الاستئناف المختلطة حكماً في سنة ١٩٣١م.، ورد فيه: (أنه إذا نص القانون النظامي للمنشأة، على تخصيص مبلغ معين من الربح لتكوين احتياطي قبل التوزيع، فلا يجوز للجمعية العمومية أن تقرر مبالغ أخري من الأرباح لتكوين احتياطي دون مبرر أو ضرورة).

ومن هذين الحكمين، يمكن أن نتبين أن القضاء قد وضع قيدين على حرية الجمعية العامة للمساهمين في احتجاز الاحتياطي:

١- أن يكون هناك مبرراً أو ضرورةً، لتكوين الاحتياطي، فيجب ألا يتم تكوين احتياطي ليس له ما يبرره، أو لا توجد ضرورة تقتضيه.

٢- ألا يترتب على تكوين الاحتياطي، إلحاق ضرر بالمساهمين، أو بفئة خاصة من المساهمين.

أما في بريطانيا، فقد أيد القضاء البريطاني، حق إدارة المنشأة في تحويل ما تراه من مبالغ للاحتياطيات، طالما كان القانون النظامي للمنشأة، يجيز للإدارة حق تحويل المبالغ التي يرونها للاحتياطيات، وذلك في الحكم الصادر في قضية شركة Bond V. Barrow Hematite عام ١٩٠٢م.، حينما طالب حملة الأسهم الممتازة بالمنشأة، بإجراء توزيعات لأن الأرباح المحققة كافيةً لذلك من وجهة

نظرهم، ولا يحق للمديرين حرمانهم من نصيبهم منها، بحجة تحويل الأرباح إلى الاحتياطيات. إلا أن المحكمة قد رفضت ادعاء هؤلاء المساهمين، حيث بينت أن القانون النظامي للمنشأة، قد أجاز صراحةً لإدارتها حق تحويل المبالغ التي يرونها للاحتياطيات، ومن ثم فليس للمحكمة إجبار إدارة المنشأة على إجراء توزيعات من الأرباح، طالما أن تصرفها هذا يخلومن سوء القصد.

كما أصدر القضاء البريطاني أيضاً حكمين، ذكر فيهما أن من حق الإدارة ترحيل الأرباح للاحتياطيات، حتى قبل التوصية بتوزيع الكوبونات الممتازة، وذلك في قضية Fisher ضد Black and white publishing co., سنة ١٩٠١م.، وفي قضيتي Borland ضد Earle سنة ١٩٠٢م.، ففي القضية الأو لي أعلنت المحكمة أنها لا تتدخل، متي يعطي المديرون توجيهات لتحديد ما يمكن أن يرحل من الأرباح للاحتياطيات قبل التوصية بدفع التوزيعات، حتى تلك التي تحول بعد إجراء توزيعات لحصص التأسيس. وفي القضية الثانية أخذت المحكمة خطاً مشابهاً، ولم تلزم بتوزيع الأرباح الكلية، حيث أنها اعتبرت أن من الأفضل والقانوني للمنشأة، أن ترحل نسبة من الأرباح الحالية للاحتياطيات.

أما في قضية Bond ضد The Barrow Hematite سنة ١٩٧٢م.، فقد طالب حملة الأسهم الممتازة للمنشأة بإجراء توزيعات عليهم، على اعتبار أن المنشأة كانت قد حققت أرباحاً كافيةً، وأنه ليس من حق المديرين أن يحرموهم منها بتحويلها إلى الاحتياطيات. إلا أن المحكمة قضت حينئذٍ، بأنه ليس من حق حملة الأسهم الممتازة المطالبة بذلك، حيث أن القانون النظامي للمنشأة يعطي الحق للمديرين في تحويل ما يرونه من الأرباح للاحتياطيات، وطالما أن المديرين قد أو صوا بذلك، فيجب تنفيذ هذه التوصيات، طالما أن المحكمة مقتنعة بأن تصرفهم هذا لا يشوبه سوء النية أو قصد تعمد الإضرار بحملة الأسهم الممتازة، كما بين الحكم أيضاً أنه ليس في وسع المحكمة أن تجبر المنشأة على إجراء توزيعات من الأرباح، طالما أن المديرين يرون أن المركز المإلى للمنشأة، لا يسمح بإجراء مثل هذه التوزيعات، أما فيما ذكر أمام المحكمة من حيث إلحاق الضرر بحملة الأسهم الممتازة، فلا وجه له وليس له ما يبرره، حيث أن هؤلاء كانوا على علم تام بنصوص القانون النظامي، وأنهم كانوا قد ارتضوا هذه النصوص، وحيث أن المحكمة لم تر أن تصرف الإدارة يشوبه سوء النية، فإنها ترى أنه لا محل للاعتراض على

تحويل هذه الأرباح للاحتياطي، طبقاً لما ينص عليه نظام المنشأة.

٨. مدى إمكانية إجراء توزيعات أرباح مؤقتة:

ترتب على التطورات الاقتصادية العالمية، وما نشأ عنها من منافسة شديدة بين منشآت الأعمال، اتجاه بعض إدارات تلك المنشآت، لإجراء توزيعات مؤقتة للأرباح خلال العام، حيث تقع على عاتق إدارة المنشأة، مسئولية الإعلان عن صرف تلك التوزيعات. غير أن مراجع الحسابات الخارجي، يقع على عاتقه واجب ضرورة التحقق من:

١. أن القانون النظامي للمنشأة يسمح للإدارة، بالإعلان عن هذه الأرباح وتوزيعها، قبل نهاية السنة المالية للمنشأة.

٢. أنه إذا أجريت التوزيعات المؤقتة، وأظهرت حسابات المنشأة فيما بعد خسارة بالنسبة للسنة المالية، فإن هناك احتمال أن تكون التوزيعات التي تمت، قد تمت من رأس المال، ولذلك فإنه من الضروري أن يتم إعداد حسابات نتيجة مؤقتة، لكي تظهر المركز الحقيقي للحالة المالية للمنشأة، حيث يُعتَمد عليه في تقرير ضرورة إجراء توزيعات، وحجم هذه التوزيعات.

٣. حينما يتم إخطار المساهمون، بإجراء توزيع مؤقت بمعدل معين، ثم يجري توزيع نهائي بمعدل أقل، فإن هذا قد يُنْظَر إليه باعتباره علامة من علامات ضعف المنشأة، مما قد يؤثر على أسعار أسهمها في السوق، الأمر الذي يستوجب ضرورة توجيه قدر من العناية، لتقدير ضرورة وحجم التوزيعات المؤقتة، بناءً على الحالة الفعلية للمنشأة.

٤. تأثير التوزيعات على الموارد النقدية أو درجة سيولة أصول المنشأة، وإذا كانت معظم أصول المنشأة أصولاً لا تتميز بالسيولة، فيجب عدم إجراء التوزيعات المؤقتة، وذلك إذا كان لهذا تأثير سيئ على مقدرة المنشأة على إدارة أعمالها، وعلى درجة السيولة المعقولة لهذا النوع من النشاط.

٥. على الرغم من أن التوزيعات النهائية للأرباح، والتي يتم إقرارها بمعرفة الجمعية العامة للمساهمين، تمثل ديناً واجب السداد على المنشأة، إلا أن التوزيعات المؤقتة التي تعلن عنها إدارات منشآت الأعمال، لا تمثل ديناً على تلك المنشآت، وبالتإلى لا يجوز لحملة الأسهم المطالبة بها بناءً على ذلك، وذلك حسبما ورد في الحكم القضائي في قضية Nitrate Iguanas ضد Schroeder سنة ١٩٠١م.

٩- مدى إمكانية توزيع علاوة إصدار الأسهم.

تصدر الأسهم بعلاوة إصدار، عند قيام المنشأة بإصدار أسهم جديدة لزيادة رأسمالها، لحاجتها للأموال للتوسع في أعمالها. وتلجأ المنشأة إلى إصدار أسهم بأكبر من قيمتها الاسمية أي بعلاوة إصدار، وذلك لكيلا يقع ضرر على المساهمين القدامى، بدخول مساهمين جدد يشتركون معهم في الاحتياطيات، التي سبق أن كونتها المنشأة من أرباح الأعوام السابقة، والتي تعد من حق المساهمين القدامى فقط. وهنا ينشأ التساؤل عن مدى جواز توزيع تلك العلاو ة، أي مدى اعتبارها أرباحاً قابلةً للتوزيع.

ويلاحظ هنا أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.)،قد نص صراحةً، على تحويل تلك العلاوة إلى الاحتياطي القانوني، ومن ثم فان هذه العلاوة تأخذ حكم الاحتياطي القانوني، ومن ثم تكون غير قابلة للتوزيع، ويقتصر استخدامها فقط على أو جه الاستخدام المقررة لهذا الاحتياطي.

١٠- مدى إمكانية توزيع أرباح إعادة التقدير.

من المعلوم أن أرباح إعادة التقدير، إنما تتمثل في الأرباح الناتجة عن إعادة تقدير الأصول بأكبر من قيمتها الدفترية، حيث تنشأ تلك الأرباح في المعتاد، نتيجة ارتفاع أسعار الأصول، عن تكلفتها الفعلية التاريخية المسجلة بالدفاتر والسجلات.

ولقد بين القضاء البريطاني أن أرباح إعادة التقدير: تعتبر أرباحاً غير قابلة للتوزيع، حيث اشترط القضاء لتوزيع الأرباح الرأسمالية، أن تكون محققةً بالفعل

وفي شكل نقدي، أما أرباح إعادة التقدير فهي أرباح دفترية لم تتحقق بعد كما أنها ليست في شكل نقدي.

١١- مدى إمكانية توزيع أرباح ما قبل التكوين.

تتمثل أرباح ما قبل التكوين، في تلك الأرباح التي تتحقق خلال الفترة المنقضية، بين تاريخ قيام مجموعة من المؤسسين، بشراء منشأة قائمة بالفعل، وتاريخ صدور القرار بتكوين تلك المنشأة، وحينئذٍ ينشأ التساؤل عن مدى إمكانية توزيع تلك الأرباح، بمعنى أنه هل تعتبر أرباح ما قبل التكوين، أرباحاً إيرادية قابلةً للتوزيع، أم أنها تعد أرباحاً رأسماليةً غير قابلة للتوزيع؟

وفي حقيقة الأمر، فإن أرباح ما قبل التكوين، يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد المقابل الذي يدفعه المشترون نظير صافي أصول المنشأة المباعة، بما يعني أن هذه الزيادة تعتبر بمثابة شهرة محل للمنشأة المباعة، ومن ثم فإنه يجب استخدام تلك الزيادة في تخفيض شهرة المحل، الأمر الذي يعني أن أرباح ما قبل التكوين، تعتبر في حقيقتها أرباحاً رأسماليةً غير قابلة للتوزيع، لأنها تحققت قبل استكمال المنشأة المشتراة لشخصيتها القانونية، كما أنها أخذت في الاعتبار، عند تحديد ثمن شراء المنشأة، ومن هنا فإنها تعتبر جزءاً من رأس المال المدفوع في عملية الشراء، ومن ثم فإن توزيعها يعنى رد جزء من رأس المال، وهذا لا يصح إلا إذا قرر أصحاب حقوق الملكية ذلك صراحةً، وقاموا باتخاذ الإجراءات القانونية لذلك.

والخلاصة من كل ما سبق من: معايير المحاسبة والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وأحكام القضاء، وما ورد بقانون الشركات، أننا يمكن أن نخلص إلى النتائج الآتية، بشأن مدى قابلية الأرباح للتوزيع:

١- لا يجوز إجراء توزيعات قبل حساب أقساط إهلاك الأصول الثابتة وتحميلها للإيرادات، قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع، إلا أنه يجوز إجراء توزيعات بدون حساب إهلاك للأصول المتناقصة، طالما أن مجال النشاط الرئيس للمنشأة يقوم على استغلال أصل هالك أو متناقص، وأن حياة المنشأة ترتبط بمدة بقاء تلك الأصول المتناقصة، وبشرط أن ينص القانون النظامي للمنشأة صراحةً، على عدم احتساب مخصصات إهلاك لتلك الأصول.

٢ـ لا يجوز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، أما رأت المنشأة العمل بخلاف ذلك (أي قررت توزيع أرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة)، يصبح من الواجب عليها، ضرورة اتخاذ الإجراءات القانونية لتخفيض رأسمالها بمقدار تلك الخسائر.

٣ـ يجوز توزيع الأرباح الرأسمالية، بشرط أن تكون تلك الأرباح محققة فعلاً في شكل نقدي؛ وأن يسمح القانون النظامي للمنشأة بتوزيعها؛ وان يكون هناك فائضاً حقيقياً، يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه.

٤ـ لا يجوز توزيع علاوة إصدار الأسهم، بل يجب تحويلها للاحتياطي القانوني ويكون حكمها في ذلك حكم الاحتياطي القانوني، من حيث عدم جواز توزيعه.

٥ـ لا يجوز توزيع أرباح إعادة التقدير، لأنها تعتبر أرباحاً لم تتحقق في شكل نقدي.

٦ـ لا يجوز توزيع أرباح ما قبل تكوين المنشأة، لأنها تعتبر جزءاً من رأس المال المدفوع في شراء المنشأة، ومن هنا فإن توزيعها يعتبر رداً لجزء من رأس المال.

٧ـ لا يجوز رد الاحتياطيات الإلزامية للأرباح وتوزيعها، وإنما يجوز رد الاحتياطيات الاختيارية للأرباح وتوزيعها، طالما انتهى الغرض منها، وبشرط أن يجيز القانون النظامي للمنشأة ذلك.

٨ـ يجوز عدم توزيع أرباح، مع تحويلها للاحتياطيات، طالما أن القانون النظامي للمنشأة، يجيز للإدارة حق تحويل المبالغ التي يرونها للاحتياطيات.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي من الأرباح القابلة للتوزيع:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي، غير مسئول، عن مدى سلامة السياسة المالية للمنشأة، إلا إذا طُلِبَ منه صراحةً النصح والمشورة بشأن ذلك. ومن ثم فإن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تتمثل في ضرورة قيامه بالتحقق من أن القوانين واللوائح والأنظمة المتعلقة بالمنشأة، قد تم الالتزام بها، وأن نتيجة الأعمال السليمة قد قدمت للمساهمين، ولهذا الغرض فمن واجب المراجع الخارجي ضرورة الإلمام، بشكل كاف، بالقواعد التي تحكم ذلك، والتي يمكن – من واقع أحكام القضاء – تلخيصها في:

١. لم يحدد القانون ماهية الأرباح القابلة للتوزيع ولا كيفية الوصول إليها، ومن ثم فإن الأمر أصبح متروكاً لمعايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والقانون النظامي للمنشأة.

٢. لا يمكن بأي حال من الأحوال، توزيع رأسمال المنشأة على سبيل الربح؛ ولذلك فيقتصر ما يمكن توزيعه فقط على الربح أو الفائض.

٣. لا يمكن القيام بإجراء توزيعات أرباح، إذا ترتب عليه أن تصبح المنشأة، غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها للدائنين.

٤. إن منشآت الأعمال التي تمتلك أصولا متناقصة أو هالكة، ليست ملزمةً بحساب الإهلاك عنها قبل توزيع الربح، طالما لم ينص القانون النظامي للمنشأة، على خلاف ذلك.

٥. يمكن توزيع الأرباح الرأسمالية فقط في حال استيفائها لشروط التوزيع: من كونها محققةً؛ وأنها تمثل فائضاً حقيقياً، بعد إعادة تقييم سائر أصول المنشأة، وسائر التزاماتها؛ وأن القانون النظامي لم يتضمن ما يمنع مثل هذا التوزيع.

٦. من الواجب ضرورة إجراء الإهلاك عن الأصول الثابتة، قبل توزيع الأرباح.

٧. من الواجب ضرورة الإفصاح عن كافة الحقائق للمساهمين، كما يجب أن تظهر حسابات النتيجة، حقيقة نتيجة الأعمال، بصدق وعدالة ووضوح.

٨. يجوز توزيع الأرباح الحالية للمنشأة، قبل النظر للخسائر السابقة، طالما أنه لن يترتب عن هذا إلحاق الضرر بمصالح دائني المنشأة.

وترتيباً على كل ما سبق، فإنه يمكن القول بأن موقف مراجع الحسابات الخارجي من الربح القابل للتوزيع، يتمثل في:

١- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يأخذ في اعتباره لدى مراجعته لعملية تحديد وتوزيع الأرباح، ضرورة التحقق من الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقانون العام، والقانون النظامي للمنشأة، ولا تمثل أحكام القضاء قيداً على حرية المراجع في هذا الشأن، بمعنى أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحقق لدى قيامه بمراجعة عملية تحديد وتوزيع الأرباح، أنها قد

تمت وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، حتى ولوتعارضت بعض الأحكام القضائية، مع معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

٢- إن أحكام القضاء لا تمثل قواعد عامة، وإنما هي تمثل أحكاماً خاصة بكل قضية، حيث أن لكل قضية ظروفها وملابساتها، والتي يندر أن تتكرر في قضية أخري.

٣- إذا كان القانون أو النظام الأساسي للمنشأة، يقضي بإتباع طريقة معينة لتوزيع الأرباح، فإن مراجع الحسابات الخارجي – لدى قيامه بمراجعة عملية توزيع الأرباح - يجب أن يلتزم التزاماً دقيقاً بذلك، حيث أنه يتعرض للمساءلة الجنائية، إذا ما قام بالمصادقة على توزيع أرباح بخلاف أحكام القانون.

٤- التحقق من صحة حساب الاحتياطيات الإلزامية، التي نص عليها قانون الشركات والقانون النظامي للمنشأة، وكذلك الاحتياطيات الاختيارية، التي اقترحها مجلس الإدارة، وصادقت عليها الجمعية العامة للمساهمين.

٥- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة إحاطة المساهمين، بمصادر أرباح المنشأة، وإظهار كل منها في مفردة مستقلة، وإذا كانت الأرباح الموزعة تتضمن أرباحاً سابقةً، أو مبالغ محولة من احتياطيات، فيجب عليه التأكد من أن القانون النظامي للمنشأة يجيز ذلك، مع ضرورة التأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها، وإظهارها بشكل واضح وصريح في القوائم المالية للمنشأة.

٦- في حالة قيام المنشأة بتوزيع أرباحها الرأسمالية، فيجب على المراجع ضرورة التحقق من تحقق هذه الأرباح في شكل نقدي، وأن القانون النظامي للمنشأة يجيز توزيعها، وأن هناك فائضاً حقيقياً في صافي أصول المنشأة، يعادل الأرباح الرأسمالية المراد توزيعها.

٧- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من احتفاظ المنشأة برأسمالها، وعدم توزيع أي جزء منه في شكل أرباح صورية، ضماناً لحقوق الدائنين.

٨- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من أن المنشأة قد استنزلت من الأرباح الصافية، ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر في سنوات سابقة، قبل إجراء توزيعات من الأرباح.

٩- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، القيام بمراجعة التوزيعات الخاصة على المساهمين والإدارة والعمال، من الناحية الحسابية والمستندية.

والخلاصة من كل ما سبق، هي أن مراجع الحسابات الخارجي، يقع على عاتقه، مسئولية ضرورة التحقق من: أن الأرباح قد تم تحديدها، وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، ولا يصح له أن يركن إلى حكم قضائي، قد لا يتمشى مع تلك القواعد؛ كما يجب على مراجع الحسابات، أن يتأكد من تطبيق ما ورد بالقانون النظامي للمنشأة، فيما يتعلق بعملية توزيع الأرباح؛ كما يجب عليه أيضاً التأكد من حفاظ المنشأة، على رأسمالها، وعدم توزيع أرباح صورية، حيث يمثل رأسمال المنشأة الضمان العام للدائنين، ومن ثم فلا يجوز توزيع أي جزء منه خلال حياة المنشأة.

ملخص الفصل الخامس

١. يلاحظ أنه في معظم دول العالم، لم تضع القوانين المنظمة لنشاط منشآت الأعمال، طريقةً محددةً لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، إلا أنها حددت كيفية توزيع الأرباح القابلة للتوزيع. وفي جمهورية مصر العربية، لم يتعرض قانون الشركات صراحةً، لكيفية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع.

٢. إن مراجع الحسابات الخارجي، يقع على عاتقه، مسئولية ضرورة التحقق من: أن الأرباح قد تم تحديدها، وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، ولا يصح له أن يركن إلى حكم قضائي، قد لا يتمشى مع تلك القواعد؛ كما يجب على مراجع الحسابات، أن يتأكد من تطبيق ما ورد بالقانون النظامي للمنشأة، فيما يتعلق بعملية توزيع الأرباح؛ كما يجب عليه أيضاً التأكد من حفاظ المنشأة، على رأسمالها، وعدم توزيع أرباح صورية، حيث يمثل رأسمال المنشأة الضمان العام للدائنين، ومن ثم فلا يجوز توزيع أي جزء منه خلال حياة المنشأة.

٣. يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يأخذ في اعتباره لدى مراجعته لعملية تحديد وتوزيع الأرباح، ضرورة التحقق من الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقانون العام، والقانون النظامي للمنشأة، ولا تمثل أحكام القضاء قيداً على حرية المراجع في هذا الشأن، بمعنى أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحقق لدى قيامه بمراجعة عملية تحديد وتوزيع الأرباح، أنها قد تمت وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، حتى ولو تعارضت بعض الأحكام القضائية، مع معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

الباب الثاني
الفحـص لأغراض خاصـــــــــــة

الباب الثاني

الفحص لأغراض خاصة

الأهداف التعليمية للباب:

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

١. طبيعة ومفهوم عملية الفحص لأغراض خاصة؛ وأهم نقاط الاختلاف بين كلٍ من عملية الفحص، وعملية المراجعة الخارجية على الحسابات؛ وعلاقة عملية المراجعة الخارجية على الحسابات بعملية الفحص لأغراض خاصة.

٢. مجالات الفحص، والأغراض التي تفحص من أجلها الحسابات والدفاتر.

٣. هدف، ونطاق، وإجراءات الفحص، في مجموعة متنوعة من الحالات التي تنشأ مهمة الفحص من أجلها في الواقع العملي.

مفهوم الفحص:

يقصد بالفحص: قيام أحد المحاسبين أو المراجعين، بإجراء دراسة انتقادية وتحليل وتدقيق، لحسابات ودفاتر إحدى منشآت الأعمال، عن سنة أو سنوات سابقة، وذلك لتحقيق هدف معين، بقصد الوصول إلى حقائق معينة عن المركز المالي، أو اكتشاف بعض العوامل التي تكون قد أثرت في ذلك المركز في الماضي، أو قد تؤثر عليه مستقبلاً، ومحاولة الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة، يحتاج إليها العميل الذي كلف المحاسب بعملية الفحص، وذلك مثلما يحدث في حالة: الفحص لشراء منشأة قائمة؛ أو لاكتشاف واقعة غش، والتأكد من مدى وجوده، ونطاقه.

ويلاحظ أنه إذا قام مراجع الحسابات الخارجي، بعملية الفحص، فإنه يقوم بها بصفته محاسباً، وليس بصفته مراجعاً، وذلك أسوةً بما يقوم به من أعمال استشارية، وذلك على الرغم من أنه يتبع نفس إجراءات المراجعة، ويستخدم نفس وسائلها الفنية عند قيامه بمهمة الفحص. وهنا تجدر الإشارة إلى اختلاف الفحص عن عمليات الرقابة الخارجية المعتادة على الحسابات، ذلك أن الرقابة الخارجية على الحسابات، يتمثل هدفها في تقرير ما إذا كانت قائمة المركز المالي، تفصح بعدالة وصدق عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وما

إذا كانت حسابات نتائج الأعمال، تعبر بوضوح عن النتيجة الحقيقية لأعمال المنشأة؛ وذلك في حين أن الفحص يهدف إلى الحصول على معلومات من نوع خاص، لتلاءم أغراض العميل طالب الفحص.

✓ أوجه الخلاف بين الفحص والمراجعة:

✓ يختلف الفحص عن المراجعة في أمور كثيرة، يمكن توضيحها فيما يلي:

وجه المقارنة	المراجعة الخارجية على الحسابات	الفحص
١ـ الهدف:	▪ تتم بهدف التأكد من صحة البيانات الواردة بالحسابات والقوائم المالية، ومن أنها تعبر بصدق عن حقيقة المركز المالي، ونتيجة الأعمال، خلال الفترة المالية، وبذلك فإن المراجع الخارجي ليس في حاجة في أغلب الأحيان، إلى التعرف على معلومات لا تدخل ضمن مستندات المنشأة، والتقارير المعدة والشهادات التي يحصل عليها.	▪ يتم بهدف تحقيق ما يطلبه العميل، ومن ثم فإن المحاسب الذي يقوم بعملية الفحص، يجب عليه أن يخرج عن نطاق المستندات والسجلات الخاصة بالمنشأة، بل إن عليه أيضاً أن يقوم بالاستفسارات والتدقيق، حتى يقتنع بصحة البيانات، طالما أن هذا يحقق الهدف من الفحص، وقد يعتمد في ذلك على شهادات الفنيين، وتقارير الخبراء، من داخل أو خارج المنشأة، أو كليهما.
٢ـ طبيعة المهمة:	▪ مهمة دورية تتم سنوياً، إما باختيار أصحاب المنشأة، وذلك في حالة منشآت الأشخاص، أو بموجب القانون وقرار الجمعية العامة للمساهمين، وذلك في حالة شركات المساهمة.	▪ مهمة غير دورية، وليس لها توقيت محدد، وتجري بناءً على رغبة خاصة، من العميل طالب الفحص. قد يطلب الفحص أصحاب المنشأة أنفسهم، أو أشخاص خارجيين عنها.
٣ـ نطاق العمل:	▪ يتحدد نطاق عملية الرقابة الخارجية، بناء على أداء العناية المهنية المعقولة، وإخلاء المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي ففي المراجعات الكاملة: يحدد المراجع الخارجي مدي العمل الذي يقوم به إخلاءً لمسئوليته القانونية، أما في المراجعات الجزئية: فيتم تحديد مدي العمل بناء على اتفاق كتابي. ولهذا فإن المراجع الخارجي يتبع أسلوب الاختبارات في عمله، ثم يوسع من نطاق هذه الاختبارات، كلما كان هناك داع لإثارة الشك، ويستمر في ذلك حتى يطمئن ويكون في وضع يمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد، في البيانات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، من	▪ يحدد العميل الغرض الذي يريده، فيقوم المحاسب بالعمل الذي يراه مؤيداً لتحقيق ذلك الغرض، ومن ثم فإن نطاق الفحص يتحدد بناءً على الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه، ولهذا فإن المحاسب القائم بعملية الفحص، لا يعتمد على أسلوب الاختبارات، وإنما يقوم بفحص كافة نواحي الضعف، لاكتشاف كل ما يتعلق بالهدف من الفحص. ولذلك فإن الفحص يعد بمثابة مراجعة جزئية تفصيلية، تتطلب الدقة والتأكد من كافة الأمور، لأن مسئولية المحاسب القائم بمهمة الفحص

	حيث صحتها ومدي مطابقتها لما هو وارد بالدفاتر، وأن هذه الأخيرة تمثل حقيقة ما أجرته المنشأة من عمليات أثناء الفترة المالية.	تعتبر مسئولية شاملة، فلا تقاس في ضوء العناية المهنية المعقولة، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لعمليات الرقابة الخارجية.
٤ـ حدود المهمة:	▪ لا يحتاج مراجع الحسابات الخارجي عادةً إلى معلومات إضافية، خارجة عما يرد بوثائق ومستندات ودفاتر وسجلات المنشأة، بما في ذلك الشهادات والتقارير الموقعة من إدارة المنشأة والمسئولين بها، أو من الجهات التي قد تحتفظ بأصولها.	▪ يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ألا تقتصر حدود مهمته على ما تظهره دفاتر ومستندات المنشأة، بل يذهب في الاستقصاء إلى الحد الذي يقنعه بصحة العمليات التي أفصحت عنها تلك المستندات، وذلك في حدود الغرض الذي يهدف إليه الفحص، ولذلك فقد يحتاج إلى الحصول على معلومات وتقارير فنية، إما من خبراء مثمنين، أو مهندسين، أو اقتصاديين، أو غيرهم.
٥ـ توقيت المهمة:	▪ تتم عادة سنوياً، وبصفة دورية بناءً على العقد المبرم بين المراجع، وأصحاب المنشأة، أو بناء على قرار الجمعية العامة للمساهمين، وذلك طبقاً لأحكام القانون.	▪ المحاسب القائم بمهمة الفحص يقوم بمهمة الفحص، في أي وقت يحدده العميل طالب الفحص، وبناءً على رغبته، وقد يتوقف عن العمل لفترة معينة، ثم يستأنف عمله أو يتوقف نهائياً، وذلك كله وفقاً لرغبات العميل.
٦ـ المسئولية:	▪ مراجع الحسابات الخارجي يعتبر مسئولاً بصفة أساسية أمام أصحاب المنشأة (الجمعية العامة للمساهمين).	▪ المحاسب القائم بمهمة الفحص يعتبر مسئولاً أمام من العميل الذي طلب منه القيام بمهمة الفحص، والذي قد يكون أصحاب المنشأة، أو إدارتها، أو طرف خارجي، أو أي جهة أخرى.
٧ـ التقرير:	▪ تنتهي عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، بقيام المراجع بتقديم تقريره إلى أصحاب المنشأة، مبيناً فيه رأيه الفني المحايد، في مدي صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية، ومدي تعبيرها عن صحة نتيجة الأعمال عن الفترة المالية، وحقيقة المركز المالي في تاريخ انتهاء هذه الفترة، وذلك في ضوء المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام القانون.	▪ تنتهي عملية الفحص، بتقديم تقرير عن نتائج البحث والمقارنات التي أجراها القائم بمهمة الفحص على الحسابات والدفاتر، مما لا يدخل عادة في نطاق الرقابة الخارجية العادية. ويقدم القائم بمهمة الفحص البيانات التي تخدم أغراض طالب الفحص، كما أنه قد يلجأ إلى عرض البيانات بشكل يتلاءم مع الهدف من

	▪ ويكون تقرير المراجع الخارجي، متعلقاً بالسنة المالية، التي خضعت لعملية المراجعة الخارجية فقط.	الفحص، وقد يكون ذلك مختلفاً عما هو مألوفاً في حالة الرقابة الخارجية المعتادة. ▪ قد لا يقتصر الفحص على السنة الجارية، أو السنوات السابقة فقط، وإنما قد يتطلب الأمر معرفة أمور، سوف تؤثر على مستقبل نشاط المنشأة في السنوا ت المقبلة.
٨ـ مدى الارتباط بين كلا المهمتين:	▪ عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، هي عملية منهجية منظمة، يتلخص الغرض منها في التحقق من صحة تصوير الحسابات الختامية، بما يطابق دفاتر المنشأة ومستنداتها، وأن هذه الأخيرة تمثل حقيقة ما أجرته المنشأة من عمليات أثناء الفترة المالية. ولا ترتبط عملية الرقابة الخارجية على الحسابات، ولا تستلزم ضرورة وجود عملية فحص سابقة، كما لا تقتضي البحث في أي ناحية من نواحي المركز المالي بصفة خاصة، ولا أي دراسة للعوامل التي تؤثر فيه.	تتأثر مهمة الفحص، بمدى قوة وسلامة عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، بمعنى أن المحاسب القائم بمهمة الفحص، لا يقوم بمراجعة الحسابات مراجعة عادية، إلا إذا لم يكن واثقاً من جدية العمل الذي قام به المراجع الخارجي. وتبدأ عملية الفحص تبعاً لذلك عقب الاطمئنان على صحة الحسابات الختامية المقدمة للفاحص، من ناحية كونها تمثل عرضاً حقيقياً وعادلاً لنتائج أعمال المنشأة، ومركزها المالي، طبقا لمعايير وأصول المحاسبة. ومن ثم فإن مهمة الفحص تعتبر عملية إضافية، للبحث في بعض نواحي المركز المالي، والعوامل التي تؤثر فيه.
٩. العقد المكتوب:	▪ لا تحتاج مهام المراجعة الخارجية على الحسابات إلى وجود عقد كتابي يحدد مداها، إلا في حالات المراجعة الجزئية، وذلك لأن القانون والعرف يحددان حقوق وواجبات ومسئولية مراجع الحسابات الخارجي. غير أن معايير المحاسبة الدولية والمصرية، قد خصصت معياراً مستقلاً لما يسمى بخطاب الارتباط، حيث بينت أن من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يقوم مراجع الحسابات بإرسال خطاب الارتباط، قبل البدء في مهمة الرقابة، وذلك لكي يتم تجنب أي فهم خاطئ للمهمة المطلوبة. ويوثق خطاب الارتباط ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه، كما يتضمن أيضاً هدف ونطاق عملية الرقابة، وحدود ومسئوليات المراجع تجاه العميل.	▪ يتم الفحص بناءً على عقد مكتوب، يحدد الغرض منه والتعليمات الأخرى المعطاة لمحاسب القائم بمهمة الفحص، وذلك بشأن الفترة المطلوب فحصها، والمهلة الواجب أن يقدم خلالها تقرير الفحص، وكذلك تفاصيل أتعاب المحاسب القائم بمهمة الفحص، والخبراء الذين قد يلجأ إليهم، وغيرها من الأمور، لكيلا يكون هناك مثار نزاع مستقبلياً.

✓ **علاقة المراجعة بالفحص:**

يلاحظ أنه كلما كانت السجلات الخاضعة لعملية الفحص، قد تم إعدادها بعناية، وأن القوائم المالية قد خضعت للمراجعة الخارجية على الحسابات، وفقاً لما توصي به معايير المراجعة، وأصول العمل المهني السليمة، فإن مهمة القائم بعملية الفحص، سوف تصبح ميسرةً، وسوف يختلف عمله عن العمل الذي قام به من قبل، كما أن كمية العمل التفصيلي المطلوب أداؤها خلال عملية الفحص، لن تكون كبيرةً، كما هو الحال في حالة المراجعة؛ لأن نطاق المراجعة يشمل كافة الأمور، إلا أن الأمر قد يحتاج إلى زيادة نطاق البحث والمراجعة التفصيلية، بالنسبة لبعض السجلات، أو لبعض العمليات المالية.

هذا ومن الواجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن ينتبه دائماً للهدف من عملية الفحص، لأن ذلك سوف يبين له النواحي التي تحتاج إلى عناية خاصة، كما يجب عليه أن يحافظ على ملف وأوراق الفحص، بما فيها من ملاحظات، يكون قد دونها أثناء قيامه بمهمته، وذلك لكي يمكنه أن يخلي مسئوليته، في حالة نشأة نزاع، وعرض الأمر على القضاء.

ومن جهة أخرى، فإنه عندما يُطلب من المحاسب القيام بفحص الحسابات، فإنه يجب عليه الحصول على تعليمات من عميله، موضحاً بها الغرض الأساسي الذي من أجله تم التكليف بمهمة الفحص، والفترة الزمنية التي يغطيها، حيث يلاحظ هنا أن المحاسب في هذا المجال إنما يستشار كخبير، ويجب عليه أن يقرر لنفسه، من خلال الحدود المفروضة بواسطة هذه التعليمات: نطاق عملية الفحص، والمدى الذي تمتد إليه، واضعاً في اعتباره المعلومات التي يراها ضرورية ولازمة لعميله، والهدف الذي سيستخدم فيه تقريره.

وهناك حالات كثيرة يحتاج فيها الأمر إلى فحص الحسابات، وحينئذٍ فقد يلجأ العميل إما إلى مراجع الحسابات الخارجي بصفته محاسباً، أو إلى أي محاسب آخر للقيام بعملية الفحص، حيث يلاحظ أنه عندما يلجأ العميل إلى المراجع الخارجي نفسه للقيام بعملية الفحص، فإن ذلك يرجع لخبرته السابقة، ومعرفته بطبيعة نشاط المنشأة؛ فضلاً عن أنه يعتبر أقدر من غيره، على القيام بواجباته خلال أقل فترة ممكنة، وبأعلى درجة من الكفاءة، خاصةً وأن كثيراً من الإجراءات اللازمة لإتمام مهمة الفحص، ربما يكون قد أنجزها بالفعل أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية على الحسابات خلال الفترات السابقة، وأنه بالرجوع إلى ملفات المراجعة، فإنه يستطيع الحصول على جانب كبير من المعلومات المطلوبة دونما مشقة، وذلك بالطبع بجانب طبيعة علاقته مع إدارة المنشأة التي تعامل معها من قبل، والتي تعتبر المسئولة عن إعداد البيانات المالية، التي سوف سيتولى فحصها، ومع كل ذلك، فإن هذا الأمر لا ينطبق على كل الظروف والأحوال، حيث أن تعيين المحاسب القائم بمهمة الفحص، إنما هو في حقيقة الأمر يرجع إلى رغبة العميل الذي يطلب إجراء مهمة الفحص.

✓ مجالات الفحص:

يمكن تقسيم الأغراض التي تفحص من أجلها الحسابات والدفاتر، وفقاً لما يلي:

١. الاستثمار والتمويل: وذلك في الحالات الآتية:

١/١. رغبة أحد المستثمرين في شراء إحدى المنشآت، أو الدخـــول فيها كشريك، أو شراء أسهمها.

٢/١. رغبة إحدى شركات المساهمة في شراء منشأة أخرى، عن طريق إصدار أسهم خصيصاً لهذا الغرض، واحتياجها وفقاً لذلك إلى إصدار نشرة اكتتاب تطبيقاً لمتطلبات القانون.

٣/١. طلب أحد المصارف، أو بيوت التمويل، حينما تتقدم إليه منشأة مبدية رغبتها في الحصول على تمويل.

٢. تدهور مستوى كفاءة الإدارة: وذلك في الحالات الآتية:

١/٢. بناءً على طلب الدائنين، حينما تكون المنشأة في حالة إعسار.

٢/٢. تحقيق ادعاء المساهمين بوجود سوء إدارة في منشأتهم، وذلك طبقا لأحكام قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.).

٣. التلاعب: وذلك في الحالات الآتية:

١/٣. بناءً على طلب أصحاب المنشأة، بهدف اكتشاف الاختلاسات وتحديد مبالغها.

٢/٣. قيام إدارة مكافحة التهرب الضريبي بمصلحة الضرائب، بفحص الحسابات، بهدف تحديد الضرائب المستحقة على إحدى منشآت الأعمال المتهربة.

٤. أغراض أخري مختلفة:

١/٤. الشروع في إعادة تنظيم المنشأة، وبحث أوجه النشاط والتمويل، التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين أحوال المنشأة.

٢/٤. تحديد أسس تقدير التعويضات المطلوبة من شركات التأمين، في حالات التأمين ضد الحريق والسرقات... إلخ.

- أولاً: الفحص بهدف شراء منشأة قائمة:

حينما يرغب أحد المستثمرين في الدخول كشريك، في إحدى شركات الأشخاص، فإنه عادةً ما يعهد بفحص حسابات هذه الشركة عن سنوات سابقة، إلى أحد المحاسبين، للاطمئنان على القيمة التي ينبغي أن يدفعها نظير كلٍ من: رأس المال؛ وشهرة المحل، وكذلك للتعرف على معدل الأرباح المنتظر الحصول عليها نظير الاستثمار؛ كما يتبع نفس الإجراء أيضاً حينما تقوم إحدى شركات المساهمة، بالإقدام على شراء إحدى المنشآت القائمة.

١. الهدف من الفحص:

يضع المحاسب القائم بمهمة الفحص في مثل هذه الحالة، في اعتباره، أن العميل – سواءً كان فرداً أو منشأة – وهو مقبل على شراء منشأة قائمة، إنما يرغب في الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات عن هذه المنشأة، لكي يمكنه اتخاذ قرار بشأن تنفيذ الشراء؛ مع تحديد الثمن العادل إذا ما قرر الشراء.

٢. نطاق الفحص:

إذا كانت المنشأة تمسك دفاتر منتظمة، وخضعت لعملية المراجعة، فإن مهمة المحاسب القائم بمهمة الفحص ستكون سهلة، أما إذا لم تكن الدفاتر قد خضعت للمراجعة، فإن المحاسب القائم بمهمة الفحص، سيحتاج إلى إجراء فحص للسجلات بطريقة أشمل وأدق، ولا شك أن العميل يرغب في الحصول على معلومات عن المركز المالي في تاريخ الشراء، إلى جانب التعرف على اتجاه المبيعات، وإجمالي وصافي الأرباح خلال عدد من السنين. حيث يتطلب ذلك ضرورة فحص حسابات: المتاجرة؛ والأرباح والخسائر؛ وقوائم المركز المالي، مع تحليل الحسابات لغرض المقارنة.

وقد يحتاج الأمر إلى إعادة تصوير الحسابات الختامية لكل سنة على أساس موحد، لكي يمكن إجراء مقارنة صادقة بين كل سنة وأخري، مع إضافة خانة في قائمة الحسابات المقارنة للنسب المئوية لكل سنة، كما يتم إعداد قائمة مقارنة للمركز المالي، ومن خلال المقارنات، فإنه يمكن استيفاء المعلومات التي تساعد في مجال الفحص، وفي ضوء المعلومات المتاحة، فإن المحاسب القائم بمهمة الفحص، يمكنه تحديد مدى أو نطاق عملية الفحص المطلوبة، لتحقيق الأهداف المنتظرة منها.

٣. إجراءات الفحص:

يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بالإجراءات الآتية:

١- يقوم المحاسب بإعداد قائمة مقارنة لصافي المبيعات، ويستفسر عن أسباب التغيرات غير العادية. وإذا كان النشاط الذي تزاوله المنشأة المزمع شراؤها، ليس مألوفاً لدي العميل، فحينئذٍ يصبح من الواجب ضرورة فحص عناصر حسابي: المتاجرة، والأرباح والخسائر، في حالة المنشآت التجارية، وحسابات: الإنتاج، والمتاجرة، والأرباح والخسائر، في حالة المنشآت الصناعية. حيث يتم مقارنة النسب المئوية للبنود المختلفة من النفقات إلى المبيعات.

كما يجب التعرف على أسباب المتغيرات الناتجة عن هذه النسب، فقد تكون نتيجة للزيادة أو الانخفاض في تكلفة المواد، أو معدلات الأجور، أو التكاليف الصناعية، أو أسعار البيع، أو التغير في أنواع المنتجات المباعة، أو أنها ترجع إلى أخطاء في قيمة المخزون أو المغالاة فيها، لوجود مبيعات وهمية، أو أي تلاعب آخر في الحسابات.

٢- يجب أن يهتم المحاسب القائم بمهمة الفحص بفحص السنوات الأخيرة، بسبب احتمال تضخم أرباحها بطريقة احتيالية، خاصةً إذا كان هناك توقع لبيع المنشأة، وأن قيمة الشهرة تحسب في المعتاد على أساس الأرباح.

٣- عند فحص المبيعات: يلاحظ أن هناك عدة طرق لتضخيم رقم المبيعات، بهدف إظهار أرباح مرتفعة محققة، ومن تلك الطرق:

- إضافة مبالغ إلى المبيعات، تتضمن قيمة البضاعة المرسلة إلى العملاء تحت الاختبار أو الرد، أو بضاعة الأمانة لدي الوكلاء واعتبارها جزءاً من المبيعات.
- تقديم تاريخ الفواتير الخاصة بمبيعات الفترة التالية ضمن الفترة الحالية.
- إضافة فواتير وهمية بمبيعات آجلة.
- زيادة المبيعات النقدية، عن طريق إيداع مبالغ نقدية بواسطة صاحب المنشأة من أمواله الخاصة، واعتبارها مبيعات نقدية، وذلك بدلاً من معالجتها كإضافات لرأس المال، أو تخفيض للمسحوبات الشخصية.

ولهذا فإنه يجب اختبار دفتر الطلبات الواردة من خلال العملاء، مع دفتر البضاعة الصادرة ومع سجلات المخازن، فإذا لم تكن هناك سجلات للمخازن أو كانت سجلات غير

منتظمة أو غير كافية، فحينئذٍ يجب على المحاسب ضرورة فحص المبيعات بدقة، خاصة في الفترة الأخيرة من الفترة الخاضعة للفحص، وكذلك المردودات والمسموحات في الفترة التالية، وذلك لاحتمال وجود مبيعات وهمية تكون قد أدمجت خلال الفترة الحالية، ثم ألغيت بواسطتها خلال الفترة التالية، ويلاحظ هنا أن المنشأة المعروضة للبيع، لم تتوقف عن النشاط بطبيعة الحال بسبب عرضها للبيع، وإنما هي مستمرة في النشاط، كما أن القيد في سجلاتها مستمر أيضاً،بينما يتم تخصيص فترة معينة ماضية، لفحصها واستخلاص المعلومات اللازمة للعميل، لاتخاذه قراراً بشأن الشراء وتحديد سعر الشراء.

٤- عند فحص المشتريات: يجب التأكد من عدم استبعاد مشتريات، ومحاولة تخفيض قيمتها بهدف تضخيم الأرباح، ولذلك فيجب اختبار دفتر البضاعة الواردة، مع يومية المشتريات الآجلة، ومع كشوف الحساب الواردة من الموردين، وتختبر كلها مع دفتر أستاذ الدائنين.

٥- يجب اختبار بطاقات وقت العمال، وبطاقات التشغيل، مع دفتر الأجور، للتأكد من أن كل الأجور قد أثبتت في الدفاتر، كما يجب الاستفسار عن أسباب أي انخفاض في المصروفات المباشرة الأخرى.

٦- تحلل بنفس الأسلوب بنود حساب الأرباح والخسائر، حيث يجب التأكد من وجود أي تلاعب فيها، فيتم القيام بمراجعة المستندات الخاصة بالمدفوعات التي تمت بعد انتهاء الفترة الخاضعة للفحص، للتأكد من أن كل المصروفات المستحقة قد أخذت في الاعتبار. وهنا يجب التنبه إلى أنه قد يحدث التلاعب بإتباع طريقة من الطرق الآتية:

- استبعاد المصروفات المستحقة.
- تكوين مخصصات للديون المشكوك فيها أو للإهلاك، بأقل مما يجب.
- توقف المنشأة عن الإنفاق على الإصلاحات والصيانة الضرورية، وتأجيلها للمستقبل.
- سداد المطلوبات، من أموال أصحاب المنشأة الخاصة.

٧- في حالة عدم الاتفاق على مبلغ معين كثمن لشراء الشهرة، فإنه يتم تقويمها بإحدى الطرق الآتية:

أ- شراء متوسط الأرباح لعدد من السنوات:

حيث يؤخذ متوسط الأرباح لعدد معين من السنوات السابقة، ويتم ضربه في رقم متفق عليه، فتكون النتيجة هي قيمة الشهرة. وقد تكون هذه الطريقة غير معتمدة على أساس علمي سليم، غير أنها تتميز بأنها عملية وتتميز بالسهولة.

بـ طريقة الفرق بين ثمن الشراء، وصافي الأصول:

وتقوم هذه الطريقة على أساس النظر إلى قيمة المنشأة كاستثمار متكامل، ويتم تحديد معدل الربحية المتوقع من توظيف رأس المال في المنشأة، على أساس المعدل المتوقع الحصول عليه في المنشآت المماثلة، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر التي يتعرض لها رأس المال، وقيمة الأصول المملوكة، على أساس فرض استمرار المنشأة، ومدي استمرار الأرباح، ومعدل الربح المتوقع.

ومن هذه العوامل يمكن تحديد أقصي مبلغ، يرغب المشتري أن يدفعه لشراء المنشأة ككل، حيث تمثل قيمة الشهرة في هذه الحالة: الفرق بين المبلغ الأخير، وقيمة صافي الأصول.

ويلاحظ أنه كلما كانت قيمة الأصول الملموسة كبيرة ويمكن التصرف فيها بسهولة، فإنها تمثل ضماناً أكبر لرأس المال المستثمر. وذلك في حين أنه كلما كانت المنشأة تمتلك أصولاً ملموسة قيمتها ضئيلة، فإن الأرباح المحققة قد تكون ناتجة من الشهرة، وليس من هذه الأصول، وبذلك فإن معدل الخطر يكون في هذه الحالة أكبر من غيره.

٨- بعد أن يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص بفحص الحسابات، إلى الحد الذي يعتبره ضرورياً، فإنه قبل أن يتمكن من الوصول إلى الأرباح التي يجب أن يعرضها في تقريره للعميل، فإنه يجب عليه ضرورة القيام بإجراء تسويات تتعلق بهذه الأرباح. فمن الواضح أن الهدف من التقرير إنما يتمثل في إتاحة معلومات للعميل، عما حققته المنشأة في الماضي من أرباح، ووفقاً لهذه المعلومات، يصبح العميل قادراً على تكوين رأيه عن الطاقة الإيرادية المتوقعة في المستقبل. ولذلك فإنه على الرغم من أن تقرير الفحص يتعرض لحقائق ماضية، إلا أنه من الضروري أن يتم القيام بتعديل أرباح الماضي للمنشأة، لكي تتلاءم مع الظروف المتوقعة بعد الشراء.

التعديلات الواجب إجراؤها على الحسابات:

بعد قيام القائم بمهمة الفحص بجميع الخطوات السابقة، للتحقق من صحة الأرقام التي تبينها الحسابات الختامية للمنشأة، فإن يجب عليه إجراء تعديلات هامة بمناسبة الشراء، حيث تهدف هذه التعديلات إلى الوصول إلى رقم الأرباح الصحيح، الذي يمكن أن يتخذه المشتري كأساس لتكوين فكرته عن المنشأة في المستقبل. فقد تكون ظروف المشتري بالنسبة للمنشأة مختلفة في كثير من الوجوه، عما كانت عليه في الماضي، ولذلك فإنه يجب إجراء التعديلات المشار إليها، لكي تتطابق أرقام الربح الصافي، مع ما ينتظر أن تكون عليه المنشأة بعد الشراء مع المشتري الجديد.

ومن المعتاد أن تنصب التعديلات المشار إليها على كل أو بعض البنود الآتية:

- يضاف إلى رقم الأرباح ما يلي:

١ـ معدل أرباح رؤوس الأموال، والحسابات الجارية للشركاء في المنشأة.

٢ـالإيجار: وذلك إذا كان المشتري الجديد ينوي شراء المباني التي كانت مؤجرة للمنشأة في الماضي.

٣ـ الخصم على المشتريات: إذا كان نقص رأس المال العام بالمنشأة، قد أدي إلى عدم استفادتها بذلك الخصم.

٤ـ الخسائر الاستثنائية: الناشئة عن إهمال المنشأة في التأمين على ممتلكاتها، وفقدانها لبعض أصولها نتيجة لذلك. وكذلك الاختلاسات والتعويضات القضائية، وأية خسائر أخري غير ناشئة عن الاستغلال العادي للمنشأة.

٥ـ الخسائر الرأسمالية: كخسائر بيع الأصول الثابتة والاستثمارات.

٦ـ تكاليف إضافات أو تحسينات الأصول الثابتة: والتي قد يكون حساب الأرباح والخسائر قد حمل بها.

٧ـ الزيادة في مخصصات الديون المعدومة، أو مخصصات الطوارئ الأخرى.

- ويخصم من رقم الأرباح ما يلي:

١ـ إيرادات أية أصول لن تنتقل للمشتري الجديد.

٢ـ الإيجار: وذلك إذا لم يكن حساب الأرباح والخسائر قد حمل به، ولا ينوي المشتري

الجديد شراء المباني المملوكة للمنشأة.

٣ـ الأرباح الاستثنائية: مثل أرباح التعويضات، وغيرها.

٤ـ الأرباح الرأسمالية: مثل أرباح بيع الأصول الثابتة والاستثمارات.

٥ـ مبالغ مناسبة نظير إدارة المنشأة: إذا لم يكن حساب الأرباح والخسائر قد حمل بها.

٦ـ فروق الإهلاكات: وذلك إذا كانت معدلات الإهلاكات لم تحسب بالشكل الصحيح. حيث يجب أن يراعى أنه إذا كانت القيم التي اتفق المشتري الجديد، مع المنشأة على إعادة تقويم الأصول الثابتة بموجبها، مختلفة عما كانت عليه في الماضي، فإن الإهلاكات يجب أن يتم حسابها وفقاً للقيم الجديدة.

ويجري القائم بمهمة الفحص التعديلات السابقة، بهدف التوصل إلى متوسط صافي الأرباح الذي يمكن للمنشأة أن تحققه بالنسبة للمشتري الجديد، وفي ضوء ظروف هذا المشتري في المستقبل. وذلك بغرض إمكانية حساب القيمة الحقيقة لشهرة المحل.

التقرير:

بعد إجراء التعديلات السابقة يأتي دور إعداد التقرير، حيث ينبغي أن تكون لغة التقرير وعباراته واضحة ولا تحتمل سوء الفهم أو اختلاط المعاني المقصودة، مع ضرورة أن يستهل التقرير بذكر طبيعة التكليف الصادر للمحاسب القائم بمهمة الفحص، والفترة التي تناولتها عملية الفحص.

ولا ينبغي أن يقتصر القائم بمهمة الفحص على مجرد القيام بعرض الأرقام، بل يجب أن يستخلص منها النتائج، لكي يساعد العميل طالب الفحص في تكوين رأي سليم، ومع ذلك فإنه يجب أن يتجنب أي تنبؤات للمستقبل، أما فيما يتعلق بالتعديلات المختلفة التي أجراها القائم بمهمة الفحص، فتكفي الإشارة إلى أهمها مع تفسير أسبابها. أما التعديلات الأقل أهمية فيستحسن ذكرها بطريقة إجمالية.

ومن واجب القائم بمهمة الفحص دائماً ضرورة الأخذ في الاعتبار، أن التقرير يجب أن يبين للعميل طالب الفحص حقيقة المركز الحقيقي للمنشأة التي يريد أن يشتريها. ولعل من الأمور الهامة في هذا الصدد: رأس المال العامل، وعدد مرات دورانه خلال السنة المالية، وكفايته أو عدم كفايته في الماضي؛ وكذلك إدارة المنشأة، إذا كانت تعتمد بصفة رئيسية على شخص المدير الموجود حالياً، ومدى إمكانية استمراره في خدمة المشتري الجديد وشروط ذلك، وفي حالة عدم استمراره، فمن الواجب ضرورة تحميل حساب الأرباح والخسائر، بمبالغ

مرتبات المدير أو المديرين الذين يمكن إحلالهم محله.

كما يجب أن يشار في التقرير، إلى أية عقود مستقبلية قد تكون ذات تأثير على مستقبل المنشأة، مثل عقود البيع في تاريخ لاحق بأسعار محددة مقدماً، ومدى إمكانية التحلل منها وشروط ذلك. كذلك فإن مركز المنشأة الضريبي، يعد من الأمور التي ينبغي عرضها بالتفصيل، كما يجب أن يتضمن التقرير الطريقة التي كانت متبعة في الماضي في معالجة الضرائب المستحقة على المنشأة. وإذا كانت المنشأة تستأجر بعض أصولها من الغير، فينبغي ذكر تفاصيل عقود الإيجار، من حيث المدة، واحتمالات التجديد، والشروط الأخرى.

ولا يكون التقرير كاملاً، إلا إذا اشتمل على جميع الحقائق غير الحسابية الأخرى، التي يمكن للفاحص تجميع بيانات عنها، وذلك مثل:

١ـ طبيعة العلاقات التجارية للمنشأة، ومدى قيامها بصفة رئيسة على شخصية أصحاب المنشأة، بحيث إذا تخلوا عنها فإنها قد تفقد كثيراً من معاملاتها.

٢ـ أسباب إقدام أصحاب المنشأة على بيعها، فقد يكون وراء ذلك توقع وجود منافسة قوية في السوق، أو تغير أذواق المستهلكين، أو تحول السكان من المنطقة، إلى غير ذلك من الأسباب التي إذا تحققت، فإن المنشأة قد تصبح غير مربحة في المستقبل.

٣ـ مدي ضرورة أخذ تعهد على البائع، بعدم منافسة المشتري الجديد للمنشأة في دائرة معينة، وفي زمن محدد، وعدم إغرائه لموظفي المنشأة الرئيسين بترك عملهم في المنشأة.

- ثانياً: الفحص بهدف الحصول على تمويل من أحد المصارف

في مثل هذه الحالة، فإن المصرف (أو بيت التمويل) يكون المطلوب منه أن يمد إحدى منشآت الأعمال، بتمويل معين – مثل التمويل بالمشاركة؛ أو تمويل الاستصناع؛ أو غيرها من أوجه التمويل الجائزة شرعاً – يهتم في المقام الأول بالقيام بدراسة قوائم المركز المالي للعميل، وذلك بهدف الاطمئنان على سلامة مركزه المالي، ومن ثم على الضمان الذي يتمثل في صافي أصوله. كما أن المصرف أو بيت التمويل، يهمه أيضاً ضرورة التأكد من أن التمويل الممنوح سوف يُستغل استغلالاً مربحاً للمنشأة، وأن أموال المنشأة ستكون في حالة مناسبة من السيولة، تمكنها من سداد هذا التمويل في مواعيد استحقاق أقساطه. وذلك إذا كان التمويل معطى بضمان صافي أصول المنشأة بشكل عام، أما إذا كان العميل سيقدم أوراقاً

مالية، أو كمبيالات، أو بضائع معينة، يودعها تحت يد المصرف أو بيت التمويل كرهن، فإن دراسة قوائم المركز المالي للمنشأة، تصبح أمراً شكلياً لزيادة الاطمئنان، ويبقى الضمان الأساسي للمصرف أو بيت التمويل، في مثل هذه الحالةمتمثلاً في الأموال المرهونة له، والتي يراعي فيها المصرف، أن تكون بقيمة أعلى من قيمة التمويل بنسبة مئوية معينة ـ تتفاوت حسب طبيعة الرهن المقدم واحتمال تقلب أسعاره السوقية. كذلك فمن الطبيعي أن يراعي المصرف أو بيت التمويل أن الأموال التي تقدم ضماناً للتمويل، تكون مرهونةً رهناً أولياً، وذلك لكي يمكنه اقتضاء دينه منها قبل الدائنين الآخرين.

الهدف من الفحص:

عندما يُطلب من أحد المصارف أو بيوت التمويل، أن يمنح تمويلاً لأي منشأة أعمال، فإنه يرغب في تحقيق الأهداف التالية:

١ـ التأكد من مدي كفاية الأصول، لتوفير الضمان للحصول على التمويل المطلوب، ولذلك يطلب المصرف أو بيت التمويل، عادةً نسخة من آخر قائمة مركز مإلى أعدتها المنشأة.

٢ـ التعرف على مدي قدرة المنشأة، على تحمل اشتراطات عقد التمويل بالمشاركة، من ناحية القدرة على سداد أقساط المشاركة، وكذلك حصة المصرف أو بيت التمويل، في الأرباح الفعلية الناتجة عن مشروع المشاركة، ولذلك يقوم المصرف أو بيت التمويل، بدراسة الحالة المالية العامة للمنشأة.

٣ـ التأكد من التمويل الممنوح للمنشأة، على سبيل المشاركة (أو غيرها من أوجه التمويل الجائزة شرعاً)، سوف توظف بطريقة مفيدة، ولذلك يطلب المصرف أو بيت التمويل، ضرورة الحصول على معلومات تفصيلية، لتفسير ما جاء بالقوائم المالية، لمعرفة الغرض من التمويل المطلوب.

تنفيذ عملية الفحص:

يتم تنفيذ عملية الفحص بإحدى الطريقتين التاليتين:

١ـ في الظروف العادية: تلجأ المصارف أو بيوت التمويل، إلى المحاسبين التابعين لها في أقسام التحليل المالي وأجهزة التمويل والاستثمار، للقيام بالدراسات السابقة والفحص اللازم، قبل اتخاذ القرارات بمنح التمويل من خلال المشاركة، أو غيرها من أوجه التمويل الجائزة شرعاً.

٢- في الظروف غير العادية: حيث يحتاج الفحص إلى جهد ووقت أكبر، فإن المصارف أو بيوت التمويل، تلجأ إلى محاسبين خارجيين، للقيام بعمليات الفحص، على أن تتحمل المنشآت طالبة التمويل، بأتعاب هؤلاء المحاسبين، وذلك بالاتفاق مع هذه المنشآت، على أن يتم خصم القيمة من مبلغ التمويل، وصرف الصافي لها.

إجراءات الفحص:

يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص بالإجراءات التالية:

١- إعداد قائمة تفصيلية لعرض الأصول والخصوم، متضمنةً المعلومات التي يراها ضرورية للمصرف أو لبيت التمويل، حيث تشمل هذه القائمة:

- بيانات تفصيلية عن المخزون السلعي، بحيث تظهر قيمة المخزون التام، والمخزون غير التام والمواد الأولية بصورة تفصيلية ومستقلة، مع إيضاح طريقة التسعير في كل حالة. مع ضرورة بيان ما قد يضمنه المخزون السلعي، من مخزون موجود كبضاعة أمانة، أو كضمان لتمويل أو لرهن.
- تظهر الأصول الثابتة في بنود مستقلة، مع بيان ووصف كامل لكل بند، وطريقة تقويمه، وإيضاح طريقة حساب الإهلاك، وإعادة التقدير، وكذلك بيان وتوضيح قيمة أي رهن على أي أصل من هذه الأصول.
- تظهر الاستثمارات في الأوراق المالية، موضحةً القيمة الاسمية لها، وكذلك القيمة السوقية، مع بيان الاستثمارات القائمة كضمان لتمويل أو غيره.
- يظهر المدينون وأوراق القبض، بحيث يتم الفصل بين المبالغ المستحقة على العملاء خلال فترة السماح العادية، وتلك المبالغ المستحقة خارج فترة السماح، وكذلك المبالغ المستحقة على الشركاء أو أعضاء مجلس الإدارة، وعلى العاملين، والمبالغ المستحقة على الفروع والشركات التابعة ذات المصالح المشتركة، والمبالغ المستحقة عن أوراق تجارية. مع ضرورة التأكد من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فيها.
- يظهر بيان تفصيلي بوثائق التأمين: بحيث يوضح كل وثيقة، والأصول التي تغطيها ومدي كفايتها. وإن وجدت وثيقة للتأمين ضد الخسائر، فإن هذا يساعد على تشجيع المصرف أو بيت التمويل على منح التمويل.
- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يقوم بفحص دقيق لحساب الأرباح والخسائر عن الفترة الأخيرة، وربما عن الفترات السابقة، وذلك في حالة ما إذا تطلب

الأمر ذلك. والهدف هنا هو التأكد من مدي استمرارية الأرباح المحققة، حيث يتبع في ذلك، نفس الأسلوب المتبع في فحص عناصر نتيجة الأعمال، الواردة في حالات الفحص الأخرى في هذا الباب.

التقرير:

يجب أن يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بتقديم مجموعة متكاملة من المعلومات إلى المصرف أو بيت التمويل، عن أصول وخصوم المنشأة طالبة التمويل، ومن أهم هذه المعلومات:

١- المدينون وأوراق القبض:

أ- المبالغ المستحقة على العملاء، داخل حدود فترة السماح المعتادة.

ب- المبالغ المستحقة على العملاء، المتأخرين عن فترة السماح المذكورة.

ج- المبالغ المستحقة على الشركاء والمديرين والموظفين المختلفين.

د- المبالغ المستحقة على الفروع والشركات التابعة.

هـ- قيمة الكمبيالات: مقسمةً إلى كمبيالات لأجل قصير، وكمبيالات لأجل طويل.

و- مبلغ المخصص المكون لمقابلة الديون المعدومة، وخصم تعجيل الدفع إن وجد.

ز- طبيعة ومبالغ أي ديون أو كمبيالات مرهونة للغير.

ح- طريقة تحصيل الديون، ومهلة السداد، أو فترة السماح، وشروط البيع.

٢ـ البضائع:

أـ البضائع الجاهزة، وطريقة تقويمها.

بـ البضائع تحت التشغيل، وأساس تقديرها.

جـ المواد الأولية، وطريقة تقويمها.

دـ بضاعة الأمانة، وهل أدرجت ضمن الجرد.

هـ أي بضائع أخرى مرهونة للغير.

٣ـ الأصول الملموسة الثابتة:

مثل الأراضي والمباني والآلات والأثاث والتركيبات والسيارات وغيرها.

وواجب القائم بمهمة الفحص بالنسبة لهذه الأصول: هو إعطاء البيانات الكاملة عن حساب الإهلاكات المتعلقة بها. كما يجب أن يوضح أي تقويم أجري بمعرفة خبراء مثمنين، ومدي استخدام مختلف الأصول الثابتة بالمنشأة، وهل هناك بعض الأصول التي طرأ عليها تقادم، أو استغنت المنشأة عنها نهائياً أو مؤقتاً، وهل لا تزال قيمتها مدرجة ضمن الأصول بقائمة المركز المالي.

وعلى المحاسب القائم بمهمة الفحص: أن يستوثق من عدم وجود رهن على تلك الأصول لصالح الغير، فإن وجد فعليه توضيح التفاصيل الكاملة عنه.

٤ـ الاستثمارات:

يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص ضرورة القيام بتجهيز قائمة بالاستثمارات في شركات تابعة أو شركات ذات مصلحة مشتركة، وكذلك الاستثمارات المتداولة، مبيناً بها: القيمة الاسمية؛ والتكلفة؛ والقيمة السوقية وقت الفحص. وعلى المحاسب القائم بمهمة الفحص ضرورة بيان ما إذا كانت بعض هذه الاستثمارات مرهوناً للغير، وتوضيح كافة التفاصيل الخاصة بذلك.

٥ـ المطلوبات المضمونة:

يجب أن يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بإعداد بيان تفصيلي عن أية عقود تمويل مضمونة على المنشأة، على أن يتضمن المبالغ التي استحقت منها، والتي تستحق في المستقبل، وتاريخ الاستحقاق، وشروط السداد الأخرى. وكذلك الاحتياطيات التي كونتها

المنشأة، لمواجهة تسديدات هذه التمويلات.

٦ـ التأمين:

يجب أن يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بإعداد قوائم بجميع وثائق التأمين المبرمة بواسطة المنشأة، مع بيان الأصول المغطاة ومبالغ التأمين.

٧ـ الأرباح والخسائر:

يجب أن يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بفحص حسابات الأرباح والخسائر لعدة أعوام سابقة، وذلك بغرض التوصل إلى متوسط الأرباح التي تحققها المنشأة، واتجاهاتها بالزيادة؛ أو بالنقصان؛ أو بالتذبذب. حيث يتم إجراء هذه الدراسة على نفس الأسس التي سبق بيانها، عندما تناولنا الفحص بغرض شراء منشأة قائمة.

٨ـ المطلوبات المحتملة:

يجب أن يقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بإحاطة المصرف أو بيت التمويل علماً، بما قد يوجد من هذه المطلوبات، سواءً ما يتعلق منها بالكمبيالات المخصومة، أوكمبيالات المجاملة، أو الضمانات الصادرة لصالح الغير من المنشأة، أو العقود المستقبلية، أو المنازعات القضائية، أوالأسهم المكتتب فيها وغير مسددة بالكامل، أو أسهم الشركات التابعة.

٩ـ ويختم القائم بمهمة الفحص تقريره بتوضيح رأيه، عما إذا كان مبلغ التمويل الممنوح للمنشأة، سيستثمر استثماراً مجزياً، وما إذا كان سوف يستخدم استخداماً مفيداً، والسبب الذي من أجله تطلب المنشأة هذه الأموال، حيث يتوقف ذلك على الغرض الذي تقترح المنشأة استخدامه فيه:

- فقد تقتني به أصولاً ثابتة جديدة (وهنا يستدعي الأمر دراسة إمكانيات الإنتاج وتصريف السلع، وأثر ذلك على الأرباح المستقبلية، التي يجب أن تكون في مستوي يغطي جميع المصروفات الثابتة، بما في ذلك إهلاكات الأصول الثابتة القديمة والجديدة، وتحقيق فائض يكفي لإجراء التوزيعات المعتادة، وسداد أقساط التمويل الممنوح).
- وقد تضيفه المنشأة إلى رأس المال العامل(وهنا يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يبحث عن أوجه استخدامه، خاصةً إذا كانت المنشأة مطالبة بسداد دين آخر مستحق عليها، حيث أن وجود مثل هذا الظرف، يعتبر في حقيقة الأمر غير مشجع

للمصرف أو لبيت التمويل على التمويل المنشود، لأن الأمر لا يعدو في هذه الحالة سوى أن يكون تأجيلاً لسداد الديون المستحقة على المنشأة، ولكنه ليس حلاً نهائياً للأزمة التي تحيط بها. وعلى ذلك فإن منح التمويل بواسطة المصارف أو بيوت التمويل، يكون غير مجدٍ، إلا في الأحوال التي تواجه فيها المنشأة توسعاً حقيقياً في معاملاتها، يترتب عليه زيادة رقم أعمالها وبالتالي أرباحها).

- ثالثاً: الفحص بهدف اكتشاف وتحديد مدي الاختلاس، أو التلاعب، أو الغش:

تتوقف الخطوات اللازمة للفحص هنا، على نوع وظروف الغش المرتكب، ذلك أنه لا توجد قواعد موحدة، يمكن تطبيقها وإتباعها في جميع الأحوال. بل إنه يمكن القول بصفة عامة، بأن الفحص هنا إنما يتم بنفس قواعد المراجعة المعروفة، مع القيام بالمراجعة المستندية الكاملة، وتحقيق وجود جميع الأصول، مع وجوب الانتباه بصفة خاصة للفرص التي يرى أو يشك الفاحص أن الشخص القائم بالغش، أو التلاعب، أو الاختلاس، قد استفاد من ضعف الرقابة الداخلية بشأنها.

كما تجب ملاحظة أن الغش، سواءً تم عن طريق الاختلاس أو التلاعب في الحسابات أو كليهما، إنما يمكن الاستدلال عليه وعلى موطنه في معظم الأحوال، من خلال وجود تقلبات لا أساس ولا مبرر لها في: رقم المبيعات، أو في نسبة مجمل الربح، أو في نسب المصروفات الأخرى.

الهدف من الفحص:

قد يلجأ أصحاب منشأة أعمال، أو إدارتها، أو أي جهة حكومية أو رقابية، إلى أحد المحاسبين أو المراجعين الخارجيين، للقيام بفحص حسابات منشأة أعمال بهدف اكتشاف الغش. هذا وينقسم الغش إلى نوعين:

١- الاختلاس: ويشمل فقدان نقود، أو سلع.

٢- التلاعب في الحسابات: دون أن يتضمن ذلك تغطية اختلاسات.

إن القيام بعملية الفحص، حينما يكون هناك شك في وقوع الغش، أو وقوعه بالفعل، إنما يتوقف في الحقيقة على ظروف كل حالة، ولذلك فإنه يصعب القيام بمعالجة الأمور، إلا من زاوية عامة في هذا المجال.

ويختلف الاختلاس في حالة فقدان المخزون السلعي، عنه في حالة فقدان النقدية. ذلك أنه في حالة اختلاس مخزون سلعي، فإن أسلوب الفحص يتوقف على طبيعة السلع ونوع النشاط الذي تزاوله المنشأة، وهذا يختلف اختلافاً جوهرياً من حالة إلى أخـــرى. في حين أن اختلاس النقدية، إنما يمثل حالات متشابهة، وهنا يسهل عرض الإجراءات الواجب إتباعها عند الفحص، ففي مثل هذه الحالة، فإن المحاسب القائم بمهمة الفحص، يقوم بإجراء استفسار شامل، عن السلطات الممنوحة للموظف المشتبه فيه، وطبيعة واجباته، للتعرف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية التي تسلل منها.

إجراءات الفحص لاكتشاف اختلاس نقدية:

إذا كان الموظف المشتبه فيه، يشرف إشرافاً تاماً على الدفاتر، إلى جانب قيامه بعمل الصراف، ولم يكن يخضع لإشراف كاف، ففي هذه الحالة، فإنه يصبح من الواجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يقوم بالإجراءات التالية:

١- ضرورة القيام بجمع دفتر النقدية، ومراجعته مراجعة مستندية، مع ضرورة الحصول على شهادات من المصرف، بأرصدة أول وآخر المدة، مع القيام بمراجعة كاملة مع كشف حساب المصرف (البنك) ومذكرة التسوية، ومتابعة تاريخ إيداع المتحصلات.

٢- المبيعات النقدية: يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بمراجعتها مستندياً بالتفصيل، مع ضرورة التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية المتبع – حيث يكاد يكون من المستحيل اكتشاف الاختلاس في المبيعات، ما لم يكن هناك طريقة محكمة للمراجعة الداخلية بخصوصها - فإن وجد اختلاس في المبيعات النقدية، فمن الواجب ضرورة القيام بمقارنة ملخصات منافذ البيع، بملخصات موظفي خزائن تحصيل النقدية. غير أنه يلاحظ أنه إذا حدث تواطؤ بين موظف خزينة تحصيل نقدية وبين البائع، فإن هذا الإجراء يصبح عديم الجدوى. ويصبح الأجدر بالإتباع في حالة المبيعات النقدية، هو إمساك عهد لكل بائع، بحيث يتم تحميله بموجبها بالبضائع التي في عهدته بسعر البيع، على أن تخصم منها قيمة مبيعاته، ويكون الباقي في عهدته، مساوياً لرصيد البضائع الموجودة لديه فعلاً بسعر البيع في أي وقت. فإن نقصت هذه الأخيرة، فإن ذلك يصبح دليلاً على وجود عجز لديه في العهدة،

يجب أن يرده هذا البائع للمنشأة، وهذه الطريقة تعتبر أسهل في التطبيق، كما تعتبر ضبطاً لكلٍ من: المبيعات النقدية والبضائع في آنٍ واحدٍ.

٣- إذا كانت الأموال المفقودة، يشك في أن تكون من المبالغ المحصلة من العملاء أو المدنيين: فإنه يلاحظ هنا أنه غالباً ما يلجأ الموظف المختلس، إلى سداد الرصيد المستحق على العميل الذي اختلست المبالغ المحصلة منه، عن طريق استخدام المبالغ المحصلة بعد ذلك من عملاء آخرين، وتستمر هذه العملية بصفة متكررة، حيث يلجأ موظف الخزينة المختلس هنا، إلى تجزئة المتحصلات ليصل إلى تحقيق هدفه. ولكي يمكن اكتشاف مثل هذا الأمر، يصبح من الواجب ضرورة القيام بفحص قسائم الإيداع الأصلية بالمصرف (البنك)، ومقارنتها بصور دفتر قسائم الإيداع، وذلك لأن القسيمة المقدمة إلى المصرف(البنك) تتضمن البيان الصحيح لمبلغ كل شيك وارد، بينما تظهر أي تجزئة في الصورة، وذلك بالطبع على افتراض أن جميع المتحصلات النقدية أو الشيكات، يتم إيداعها تودع بالمصرف (البنك) دائماً. ويلاحظ أن مثل هذه المراجعة يمكنها أيضاً، الكشف عن أي تلاعب في الخصم المسموح به أو المسموحات.

٤- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يقوم بتحقيق أرصدة المدينين، من خلال إرسال مصادقات للعملاء، بحيث يرسل بياناً بالأرصدة الواردة بالدفاتر، ويطلب منهم ضرورة قيامهم بإرسال ردهم إلى مراجع الحسابات الخارجي مباشرةً، في حالة عدم صحة البيان.

٥- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يقوم باختبار صور الإيصالات، مع دفتر النقدية، بغرض التأكد من صحة المقبوضات. فإذا ما كان المنشأة تستخدم سجلات فرعية لتسجيل العمليات النقدية وخاصة المقبوضات، يصبح من الواجب ضرورة مراجعة ومطابقة تلك السجلات مع دفتر النقدية الأصلي.

٦- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يقوم بمراجعة المتحصلات النقدية الخاصة بسداد الكمبيالات المستحقة للمنشأة، مع التأكد من أن السداد قد تم في تاريخ الاستحقاق، وذلك إلى جانب ضرورة فحص الأوراق التجارية التي لم يحل تاريخ استحقاقها بعد.

٧- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بمراجعة مستندات المدفوعات النقدية، وفحص الشيكات المرتدة للمنشأة، والتظهيرات الموجودة عليها، وفي حالة المستندات المفقودة، فإنه يجب الحصول على بدل فاقد لها، كما يجب مراجعة حسابات

مسحوبات الشركاء في شركات الأشخاص، والحسابات الجارية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال، مراجعة مستندية، والحصول على تصديقهم على صحتها.

٨- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بمراجعة دفتر صندوق المصروفات النثرية، مراجعة مستندية وحسابية، وذلك بسبب احتمال وقوع الغش فيه، أي أن يكون هو مصدر واقعة الغش.

٩- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بمراجعة مدفوعات أجور ومرتبات الموظفين والعاملين، مع ضرورة التأكد من صحة أسماء العاملين، والمبالغ المنصرفة لهم.

١٠- عند القيام بمراجعة دفتر أستاذ المدينين، فإن المحاسب القائم بمهمة الفحص، تقع على عاتقه ضرورة الاهتمام بالقيود الخاصة بالمسموحات والديون المعدومة، ذلك أنه قد يتم إجراء قيود بها، كوسيلة لتغطية الاختلاسات في النقدية المحصلة، كذلك ضرورة الاهتمام بقيود المردودات، والتأكد من الاستلام الفعلى للبضاعة المرتجعة.

١١- أحياناً ما يكون الغش قد تم من خلال: عدم تسجيل مبيعات في يومية المبيعات الآجلة ثم اختلاس النقدية المحصلة، وذلك دون الحاجة إلى التلاعب في الدفاتر. ولكي يمكن فحص ذلك، فإنه يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام باختبار دفتر أوامر الشراء الواردة من العملاء مع يومية المبيعات، وذلك للتأكد من أن كل الأوامر التي تم تنفيذها قد صدرت بها فواتير، وأنه قد تم تسجيل تلك الفواتير في يومية المبيعات. ومن جهة أخرى، فإنه يجب أيضاً ضرورة الإطلاع على دفتر الصادر من المخازن.

١٢- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بمراجعة فواتير الشراء مع يومية المشتريات، وذلك للتأكد من عدم إثبات بعضها أكثر من مرة، بحيث تسدد قيمة الفاتورة الأصلية للمورد بينما تختلس قيمة صورة الفاتورة. أما في حالة فقدان فواتير الشراء، فإنه يجب ضرورة الحصول على بدل فاقد للفواتير المفقودة، على أن يتم القيام بمقارنتها مع كشوف حساب الموردين في دفتر أستاذ الدائنين، وكذلك مراجعة دفتر البضاعة الواردة مع يومية المشتريات الآجلة، وذلك للتأكد من أن كل الفواتير تتعلق بمشتريات حقيقية.

١٣- في حالة ما إذا كان الشخص الذي ارتكب الغش له القدرة على التسجيل في كل الدفاتر المحاسبية: فإنه يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بمراجعة كل عمليات الترحيل، ومجاميع الدفاتر، وميزان المراجعة المعد بواسطة هذا الشخص.

فإذا ما تمت عملية الفحص وفقاً للإجراءات السابقة، ومع مراعاة ظروف كل حالة، فإنه يمكن تحديد مواطن اختلاس النقدية.

التقرير:

إن تقرير المحاسب القائم بمهمة الفحص، في حالة الفحص بهدف اكتشاف الاختلاس أو التلاعب أو الغش، يجب أن يكون محدداً وموضحاً به ما إذا كان قد تم اكتشاف واقعة الاختلاس أو التلاعب أو الغش أم لا، وفي حالة اكتشافه فيجب تحديد موطن ومجال حدوثه، مع ضرورة تحدد المسئول عنه، وذلك تأسيساً على النتائج التي توصل إليها القائم بمهمة الفحص، حيث تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا يعفيه من المسئولية أنه قد قام بالاختبارات اللازمة وأداء العناية المعقولة المطلوبة لتنفيذ عملية مراجعة عادية، ذلك أن الأمر هنا يختلف اختلافاً جوهرياً عن عمليات المراجعة الخارجية المعتادة، كما أن المحاسب القائم بمهمة الفحص مطالب بأن يبين في التقرير وجود الغش أو عدم وجوده، كما تتمثل مسئوليته في إمكانية مطالبته بالتعويض، نتيجة لأي ضرر قد يلحق بالعميل، الذي اعتمد على ما جاء في تقريره من حقائق. وذلك لأن المحاسب قد التزم بواجبات محددة في العقد بينه وبين العميل، فإذا ما أخل بتلك الواجبات، أصبح مسئولاً عن إهماله وتقصيره في أدائها.

- رابعاً: الفحص بهدف تحديد قيمة أسهم شركة مساهمة:

من المعروف أن القيمة الحقيقية للسهم المسجل والمتداول بسوق الأوراق المالية، هي القيمة التي يتم تداوله بها، حيث تتحدد قيمة السهم بناءً على عوامل العرض والطلب على ذلك السهم. ومن الوجهة الاقتصادية، فإن العرض والطلب على أسهم منشأة معينة، يتحدد في ضوء: ربحية أسهم تلك المنشأة، ومدى استقرار هذه الربحية، كما يتأثر العرض والطلب أيضاً بمتغيرات أخرى، لعل من أهمها: قوة المركز المالي للمنشأة واحتمالات نموها في المستقبل، وأثر كل ذلك على ربحية السهم مستقبلا. ومن المعروف أيضاً أن هناك بعض منشآت أعمال مساهمة، لا يتم تداول أسهمها بسوق الأوراق المالية، كما قد لا تعبر أسعار الأسهم داخل أسواق الأوراق المالية، عن القيمة الحقيقية لتلك السهم، فإذا أقدم أحد المستثمرين على شراء أسهم إحدى تلك المنشآت، فإنه حينئذٍ قد يحتاج إلى أحد المحاسبين

ليتولى القيام بمهمة فحص حسابات هذه المنشأة، بهدف التعرف على أرباحها في السنوات السابقة، واحتمالات استمرار هذه الأرباح مستقبلاً، وكذلك فحص قائمة المركز المالي للتحقق من سلامة تقويم الأصول، ومن ثم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسهم الواحد من أسهم تلك المنشأة، حيث يتشابه الفحص هنا إلى حد كبير، مع حالة الفحص بغرض شراء منشأة أعمال قائمة.

الهدف من الفحص:

يقوم المحاسب في المعتاد بهذا الفحص للوصول إلى قيمة السهم في شركة مساهمة، قد لا تكون أسهمها مدرجة في سوق الأوراق المالية، أو قيمة السهم في إحدى منشآت الأعمال ذات المسئولية المحدودة، حيث قد يتمثل الهدف من تقويم الأسهم هنا في: الرغبة في بيع جزء كبير منها لأحد المستثمرين، الذي يرغب في السيطرة على المنشأة، عن طريق امتلاك أغلبية أسهم تلك المنشأة؛ أو لأغراض تحديد تركة أحد المساهمين بسبب وفاته؛ أو لتعويض مساهمي إحدى منشآت الأعمال لسبب أو لآخر.

إجراءات الفحص:

يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بإعداد قائمة تفصيلية بالأصول والخصوم، بهدف الوصول إلى حقيقة قيمة صافي الأصول، ومن ثم قيمة السهم، مع ضرورة مراعاة:

(أ) أن يتم تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة ناقصاً الإهلاكات الواجبة، وكذلك تقويم الأصول المتداولة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل. فإذا ما كان هناك أصول قد تم تقويمها بواسطة خبير خارجي، فمن الممكن أن تؤخذ المبالغ التي وردت في تقريره بعد إجراء أية تعديلات، يري المحاسب القائم بمهمة الفحص وجوب القيام بها. وذلك بالطبع إلى جانب ضرورة إظهار المخصصات الكافية للديون المشكوك فيها، وكذلك الخصم المسموح به وأية التزامات محتملة. مع وجوب التأكد من سلامة تقويم الشهرة، على أن يلي ذلك استخراج مبلغ صافي الأصول (أو صافي حقوق المساهمين).

(ب) يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بفحص القانون النظامي للمنشأة، بهدف التأكد من الحقوق المرتبطة بكل نوع من أنواع الأسهم، في حالة التصفية، ومدى أحقية حملة كل نوع من الأسهم في المشاركة في الأرباح.

(ج) يجب الأخذ في الاعتبار أن قيمة الأصول التي تظهر في القائمة السابقة، ليس لها علاقة مباشرة بتقويم الأسهم، إلا من حيث أنها تمثل الضمان الذي يتمتع به

المساهمون، فكلما كانت المنشأة تمتلك أصولاً ملموسة بنسبة أكبر من الأصول المعنوية، كلما ارتفعت نسبة هذا الضمان. إلا أن الواقع العملي يؤكد على أن قيمة الأصول الملموسة التي تمتلكها أية منشأة، إنما تستمد قيمتها الحقيقية من قدرة تلك المنشأة على تحقيق الأرباح، أي مدي قدرتها على تحقيق الإيرادات والأرباح، فالأصول إذا ما تم تقويمها بشكل منفصل عن واقع المنشأة ونشاطها، فإنها لن تحظي بنفس القيمة التي ترتبط بها طالما أنها مستخدمة في المنشأة، بل إنها تساوي أقل من ذلك بكثير. ومع ذلك فإن ضمان رأس المال لا يتوقف كلياً أو حتى بصفة خاصة على قيم الأصول، وإنما يتوقف إلى حد بعيد على مدى استقرار الإيرادات وانتظام توزيعات الأرباح.

هذا ويتم إتباع أو تطبيق طريقة صافي الأصول سالفة الذكر، في تقويم أسهم شركات المساهمة، والشركات ذات المسئولية المحدودة، غالباً عندما يتقدم مستثمر لشراء جزء كبير من الأسهم. حيث تتم المفاوضات بين الطرفين على أساس الاتفاق على الأسس، التي يتم بناءً عليها تقويم عناصر المركز المالي، والوصول إلى صافي الأصول الذي يقسم على عدد الأسهم، بعد مراعاة الحقوق المختلفة لفئات حملة الأسهم، وذلك للوصول إلى قيمة السهم.

هذا ويلاحظ أنه توجد هناك طريقة أخري لتحديد قيم الأسهم بشكل عادل، وتعتمد على تقدير الأرباح المتوقع تحقيقها في المستقبل، مع ربطها بمعدل العائد المنتظر من المنشآت المماثلة، والتي تمتلك أسهم غير مدرجة بسوق الأوراق المالية، فإذا تعذر ذلك، فيؤخذ بالمعدل المنتظر من المنشآت التي تمتلك أسهم مدرجة في سوق الأوراق المالية. وكقاعدة عامة فإن المؤشر السليم لإيرادات المستقبل، هو ما تحقق منها في الماضي، حيث يفضل أخذ متوسط الأرباح لعدة سنوات (دورات اقتصادية)، على أن يتم إجراء بعض التعديلات اللازمة، لإيضاح أثر أي حقائق، أو أية احتمالات قد تسبب انحرافاً في إيرادات المستقبل عن المتوسط السائد في الماضي (مثل ظهور منافسة جديدة، أو ضياع احتكار كانت المنشأة تتمتع به، أو ظهور بدائل منافسة لمنتجات المنشأة، أو زيادة الرسوم الجمركية على المواد الأولية أو المستلزمات الأخرى، أو حدوث تغيرات في الظروف السياسية والاجتماعية المتوقعة، أو أية احتمالات أخري).

على أن يراعى، بعد الوصول إلى متوسط الأرباح التي تستطيع المنشأة تحقيقها، ضرورة القيام باستبعاد المبلغ اللازمة لتكوين الاحتياطيات الضرورية، حيث يمثل الباقي: الأرباح الخاصة بالأسهم العادية؛ ومن خلال القيام برسملة هذه القيمة، باستخدام معدل العائد المنتظر على الاستثمار في منشآت مماثلة، يمكن الوصول إلى

قيمة الأسهم العادية، وبقسمة هذه القيمة على عدد الأسهم، يتم التوصل إلى قيمة السهم.

- خامساً: الفحص بهدف إعداد نشرة الاكتتاب في الأسهم:

الهدف من الفحص:

تلجأ شركات المساهمة عادة إلى مراجع حساباتها الخارجي، أو إلى أحد المحاسبين، للقيام بالفحص من أجل إعداد البيانات التي تنشرها ضمن نشرة الاكتتاب في الصحف، والتي تدعو فيها الجمهور إلى الاكتتاب في الشركة. حيث يتمثل الهدف من إجراءات الفحص هنا، في التأكد من صحة البيانات المنشورة، والتي على أساسها يتخذ الجمهور قراراته، بشأن الاكتتاب في الأسهم واستثمار الأموال فيها.

وعندما يقوم مراجع الحسابات الخارجي أو المحاسب، بفحص حسابات المنشأة التي ستظهر بياناتها في نشرة الاكتتاب، فإنه يجب ملاحظة أن مسئوليته لا تقتصر على العميل وهو المنشأة فقط، بل إنها تمتد لتشمل الجمهور بصفة عامة، حيث انه بناء على تقريره كخبير، فإن الجمهور سوف يقرر الاكتتاب في أسهم تلك المنشأة. لذلك فإنه يجب عليه أن ضرورة مراعاة مصالح كافة الأطراف المعنية، وإلا فإنه يعرض نفسه للمسئولية، إذا ما أهمل في أداء واجباته، خاصة وأنه يعلم الغرض الذي ستستخدم فيه تلك البيانات المنشورة.

إجراءات الفحص:

١- في كثير من الأحوال، فإن الأمر يستدعي ضرورة قيام المحاسب القائم بمهمة الفحص، بإجراء بعض التعديلات على البيانات الواردة بالقوائم المالية، التي سبق أن أعدتها إدارة المنشأة في كل سنة من السنوات السابقة محل الفحص، وذلك إذا ما تبين من الفحص ضرورة إجراء مثل هذا التعديل. فعلى سبيل المثال، فقد يتبين أن المنشأة كانت قد اتبعت سياسات مختلفة من سنة إلى أخرى، بالنسبة لحساب أقساط أهلاك الأصول الثابتة، وتقويم المخزون السلعي، بما لا يتلاءم مع مبدأ الثبات، وحينئذٍ يتطلب الأمر ضرورة قيام المحاسب أو المراجع القائم بمهمة الفحص، بتوحيد الطرق المتبعة في السنوات المختلفة، مع تعديل الأرقام بناءً على ذلك، الأمر الذي سيترتب عليه ضرورة تعديل القوائم التي سبق نشرها. ويلاحظ أن المحاسب القائم بمهمة الفحص، عند قيامه بهذه التعديلات، يتشابه عمله هذا مع الإجراءات التي يتم القيام بها، في حالة الفحص بهدف شراء منشأة قائمة، والتي سبق بيانها في بداية هذا الباب.

٢ـ تتضمن نشرة الاكتتاب في معظم الحالات، بيانات تتعلق بالمركز المالي للمنشأة، وكذلك الأرباح التي حققتها خلال عدد من السنوات السابقة، كما تتضمن المبادئ والأسس التي اتبعت في إعداد الحسابات والقوائم، ومدي ملاءمتها للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (مثل الإفصاح والثبات ووالاستمرارية وغيرها)، حيث يتمثل الهدف الرئيس من نشر تلك البيانات المالية والمعلومات الخاصة بسياسة المنشأة في الماضي، والتوقعات المنتظرة لها في المستقبل، في إعطاء صورة واضحة لجمهور المستثمرين الذين يرغبون في استثمار أموالهم في الأسهم المطروحة للاكتتاب؛ وما من شك في أن أية بيانات أو معلومات خاطئة، سوف تضلل القارئ، ومن ثم ستجعله يتخذ قراراً خاطئاً يتسبب في ضياع أمواله.

التقرير:

يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص ـ في تقريره عن البيانات المنشورة – ضرورة مراعاة أن تكون الألفاظ المستخدمة واضحة ودقيقة وسهلة، وأن يكون التقرير شاملاً الفترة محل الفحص، على أن تظهر أرباح كل سنة بشكل منفصل، مع إمكانية عرض متوسط تلك الأرباح في بيان إضافي، كما ينبغي عليه أيضاً ضرورة الاحتفاظ بسجل كامل لكل المعلومات الرئيسية والمادية، وكذلك الأساليب التي اتبعها في إعداد الأرقام المنشورة، كي يمكنه الرجوع إليها، إذا ما استدعي للمساءلة القضائية أو المهنية مستقبلاً.

ومن جهة أخرى، فإنه يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يبين في تقريره مدي قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح، في ضوء أحداث الماضي بالنسبة لها، غير أنه ليس له أن يتنبأ بما يمكن أن تكون عليه نتيجة أعمال المنشأة في المستقبل، حيث أنه إذا حاول ذلك، فإنه يعرض نفسه للمساءلة عن أخطاء التنبؤ، وما من شك في أن مثل هذا التنبؤ إنما يتعلق بظروف المستقبل، وهو من أمور الغيب التي لا يعلمها إلا الله ﷻ وحده، ولذلك فإن تقرير المحاسب القائم بمهمة الفحص، بهذا الشكل لن يفيد المستثمر، بسبب احتمال الوقوع في أخطاء التنبؤ. إلا أنه، وعلى الرغم من ذلك، فإنه إذا تبين للقائم بمهمة الفحص أثناء أدائه لها، وجود ملابسات متعلقة بمستقبل المنشأة، مثل معلومات عن عقود والتزامات طويلة الأجل لتلك المنشأة، فإنه حينئذٍ يجب عليه ضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات في تقرير الفحص، حيث أن مثل هذه المعلومات، تعتبر ذات تأثير جوهري، على مستقبل وقدرة المنشأة على تحقيق الإيرادات والأرباح، وهنا فقط يكون من واجب القائم بمهمة الفحص، ضرورة الإشارة لمثل هذه الأمور المستقبلية في تقرير الفحص.

- سادساً: الفحص بهدف تحديد الأعباء الضريبية:

يعد الفحص بهدف تحديد الأعباء الضريبية، من أهم أنواع الفحص لأغراض خاصة، وهو ليس مقصوراً على مأموري الضرائب فقط، وإنما قد يتولاه المحاسب أو مراجع الحسابات الخارجي، بصفته خبيراً في الأمور الضريبية، وذلك تمهيداً لاعتماد إقرار المنشأة الضريبي، أو لإبداء رأيه الفني فيما قد ينشأ بين المنشأة ومصلحة الضرائب، من خلافات في هذا الشأن. والحقيقة أنه يمكن النظر إلى المقصود بالفحص الضريبي، على أنه التحقق من أن الممول قد قام بتطبيق ومراعاة أحكام قانون الضرائب عند إعداده لإقراره؛ ومن أن الإقرار الضريبي يتضمن فعلاً كافة الإيرادات التي نص قانون الضرائب على خضوعها للضريبة، وأنه لم يتم إغفال أية إيرادات كان يجب خضوعها للضريبة، سواءً كان ذلك عمداً أو سهواً.

الهدف من الفحص:

تلجأ منشآت الأعمال عادةً إلى مراجع حساباتها الخارجي، بصفته محاسباً وخبيراً في الأمور الضريبية، أو إلى أي محاسب آخر، لكي يقوم بفحص الحسابات والإقرارات الضريبية عن سنوات سابقة، وذلك عند اختلاف وجهات النظر مع مصلحة الضرائب، فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي، المتمثل في الأرباح التي حققتها المنشأة خلال تلك الفترات.

إجراءات الفحص:

١- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص - عقب تحديد الفترة الخاضعة للفحص - ضرورة الإطلاع على مجموعة متنوعة من المستندات والسجلات والبيانات، من أهمها:

- الدفاتر المحاسبية والقوائم، التي خضعت للمراجعة الخارجية على الحسابات من قبل.
- كشوف حسابات المصرف (أو البنك)، وشهادات منه بالأرصدة.
- بيانات بالممتلكات الخاصة لصاحب المنشأة، والالتزامات المستحقة عليه شخصياً، خلال الفترات الخاضعة للفحص.
- بيانات تفصيلية، وشهادات بكل الاستثمارات التي تمتلكها المنشأة، وأسماء وعناوين الجهات التي اشتريت منها.
- شهادات من الوكلاء، عن بضاعة الأمانة الموجودة بحيازتهم.
- شهادات من أي شخص آخر يوجد في حيازته، أي أصل مملوك للمنشأة.

- بيانات تفصيلية بالممتلكات، التي آلت لصاحب المنشأة عن طريق الميراث، ومن تصفية وثائق التأمين، أو من أي مصدر آخر.

- المستندات الخاصة بأية عوائد أو أرباح محصلة أو مدفوعة، وحسابات الإيجار المحصل، وأية مدفوعات متعلقة بعقارات تمتلكها المنشأة.

- بيانات مقدرة عن تكاليف المعيشة والنفقات الشخصية، وذلك لتحديد قيمة المسحوبات.

- صور من الإقرارات الضريبية، التي تم تقديمها لمصلحة الضرائب، وصور الإيصالات الخاصة بالمبالغ الموردة للمصلحة.

٢- كما يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بإجراءات الفحص المشابهة لما تم بيانه في حالات الفحص السابقة، والتي تهدف إلى التأكد من عدم استبعاد بعض عمليات المبيعات من الدفاتر، أو تضخيم المشتريات والمصروفات، إلى جانب التأكد من أن المخزون السلعي قد تم تقويمه طبقا للمعايير والأصول المحاسبية المتعارف عليها، وأنه لم تكن هناك أية محاولة لتقويمه بطريقة من شأنها تخفيض الأرباح.

٣- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بتحليل الإيداعات والمسحوبات الخاصة بحسابات المصرف (أو البنك)، وذلك من واقع كشوف الحسابات الواردة منه، وذلك بهدف التعرف على أصل كل مبلغ تم إيداعه أو سحبه، من الحساب الجاري، ومدى ارتباطه بنشاط المنشأة، أو بالنواحي الشخصية للشركاء، أو أعضاء مجلس الإدارة.

٤- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بإعداد حسابات ملخصة للعمليات النقدية، دون أن يتضمن العمليات الخاصة بالمصرف (أو البنك)، وذلك بالنسبة لمعاملات كل فرد من أصحاب المنشأة. على أن يتضمن كل حساب: بياناً بالمبالغ التي حصل عليها الشريك، أو عضو مجلس الإدارة من المصرف (أو البنك)، أو في شكل نقدي من المنشأة؛ وكذلك المدفوعات التي قام بها، سواءً لإيداع مبالغها بالمصرف (أو البنك)، أو في الحسابات الخاصة به، أو للإنفاق على الأغراض الشخصية. فإذا ما أظهر مثل هذا الحساب: زيادةً في المدفوعات عن المقبوضات، فإنه يمكن استنتاج أن الممول قد حصل على أموال إضافية من مصادر معينة، حيث يمكن من خلال الاستقصاء التعرف على مصدرها الحقيقي، وربما يكون ذلك ممثلاً لمبيعات نقدية حققتها المنشأة، وحصل عليها صاحبها بدون تسجيلها

في دفاتر المنشأة، بمعنى أنه قد تم حذف قيمتها من المبيعات النقدية والمسحوبات، ومن ثم فلم تظهر بالدفاتر.

٥- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص - في ضوء البيانات التحليلية التي أعدها، وفي ضوء المعلومات الإضافية التي حصل عليها أثناء قيامه بالفحص - القيام بإعادة تصوير القوائم المالية، والوصول إلى الأرباح المعدلة، والتي تمثل الوعاء الحقيقي للضريبة، ويلاحظ هنا أن التعديلات في الأرباح، ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعلومات، التي يحصل عليها المحاسب القائم بمهمة الفحص، والخاصة بالمستوى المعيشي للممول.

٦- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص - في حالة ما إذا كان الممول لا يمسك دفاتر محاسبية منتظمة - ضرورة القيام بإعداد حسابات ختامية، وقائمة مركز مالي، من واقع السجلات غير المنتظمة المتاحة، وذلك من خلال:

(أ) القيام بتصوير حسابات إجمالية للنقدية وللدائنين، بحيث تظهر بها البيانات الخاصة بالعمليات النقدية والآجلة، من واقع ملخصات يعدها المحاسب من المستندات المتاحة، ومن التقديرات التي يمكن استنتاجها من واقع الاستفسارات التي يقوم بها المحاسب، ومن إتباع وسائل الإثبات المختلفة، للتعرف على المعلومات الناقصة، مثل: أرقام المبيعات النقدية والمسحوبات الشخصية، والأرصدة المستحقة على المدينين، أو للدائنين. ومن هذه الحسابات الإجمالية، يمكن استنتاج أرقام المشتريات والمبيعات والمصروفات والإيرادات، على أن يتم تقدير قيمة المخزون السلعي، وفقاً للظروف المحيطة بكل حالة، وباستخدام وسائل التحليل المالي، وذلك قبل استخدام نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات، للتعرف على رقم إجمالي الربح، ثم استنتاج رقم المخزون السلعي، كمتمم حسابي لحساب المتاجرة.

(ب) يقوم المحاسب بعد ذلك، بإمساك مجموعة من الدفاتر المحاسبية، وتحويل النظام المتبع الذي يعتمد على سجلات غير منتظمة، إلى نظام يعتمد على سجلات منتظمة، على أن يسبق الإجراءات السابقة، ضرورة تصوير قائمة افتتاحية للمركز المالي، تشتمل على الأصول والخصوم ورأس المال في بداية فترة الفحص، على أن يتم ترحيل أرصدة حسابات هذه العناصر، إلى دفتر الأستاذ، من واقع قيد افتتاح الدفاتر، والذي يعتبر النواة الحقيقية لبداية النشاط.

٧- إذا تعذر الوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقية بالأساليب السابقة، وذلك نظراً لاستحالة الحصول على كافة البيانات والمعلومات، اللازمة لإعداد الحسابات على النحو المبين فيما سبق، فإن المحاسب يمكنه اللجوء إلى أسلوب التقدير، حيث يضطر إلى إعداد

قائمة للمركز المالي في بداية فترة الفحص، معتمداً في ذلك على ذاكرة العميل، والاستفسارات التي يقوم بها سواءً شفوية أو مكتوبة، وذلك بهدف تقدير قيمة الأصول والخصوم في هذا التاريخ، وهنا يحتاج المحاسب إلى ضرورة التعرف على كل نواحي السلوك الشخصي للعميل، ومصادر الأموال التي يحصل عليها، مثل الأرباح التي قد يحصل عليها عن طريق الميراث وغير ذلك، لكي يمكن الفصل بين المتلكات الخاصة بالمنشأة، والمتلكات الشخصية، ومصدر كل منها. وبعد إعداد قائمة المركز المالي السابقة، يمكن للمحاسب القائم بمهمة الفحص أن يستنتج قيمة رأس المال في هذا التاريخ، باستخدام معادلة الميزانية.

على أن يعد المحاسب قائمةً أخري للمركز المالي، في تاريخ انتهاء فترة الفحص، أو تاريخ انتهاء كل سنة مالية منها، على أن يستنتج رأس المال في هذا التاريخ، بنفس الطريقة، ثم يؤخذ الفرق بين رأس المال في التاريخين، على أنه يمثل الأرباح أو الخسائر المحققة خلال الفترة، وذلك على اعتبار أن الزيادة في رأس المال، تعتبر ربحاً، بينما يعتبر الانخفاض فيه بمثابة خسارة. مع ضرورة الأخذ في الاعتبار: الإضافات لرأس المال من مصادر أخرى، غير الأرباح، وكذلك المسحوبات الشخصية، التي حصل عليها خلال الفترة. على أن تستنتج الأرباح أو الخسائر الحقيقية خلال الفترة، كما يلي:

١- الزيادة في رأس المال – الإضافات + المسحوبات الشخصية = الربح الحقيقي.

٢- النقص في رأس المال + الإضافات – المسحوبات الشخصية = الخسارة الحقيقية.

هذا ويلاحظ أن النتائج قد تكون عكسية، على حسب الأرقام الواردة في المعادلة، فقد تنقلب الزيادة رأس المال إلى خسارة حقيقية والعكس بالعكس. ومن الواضح أن هذا الأسلوب لقياس نتيجة الأعمال، يعتمد على الوسائل الاجتهادية، سواءً بالنسبة لعملية الجرد، أو تقييم عناصر المركز المالي، كما تتدخل فيها الآراء الشخصية، إلا أنها لازالت تمثل الوسيلة الوحيدة أمام المحاسب القائم بمهمة الفحص، ويفضل دائماً إذا ما اضطر إلى إتباعها، أن تكون أساساً لفتح حسابات عناصر المركز المالي في دفتر الأستاذ، بحيث يتم البدء بالأرصدة الواردة بآخر قائمة مركز مالي، ثم يتحول النظام في المنشأة، إلى نظام يعتمد على السجلات المنتظمة فيما بعد.

التقرير:

يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، أن يذكر في تقريره بوضوح: نواحي القصور في البيانات التي حصل عليها، والأمور التي تعذر عليه أن يحصل على إيضاحات مقنعة بشأنها، وإلى أي مدى قبلها واعتمد عليها، بشكل يجعله قادراً على تحمل المسئولية المتعلقة بصحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية.

على أن يلي عملية التأكد من صحة الأرقام التي تمثل الأرباح المحققة، القيام بمناقشة تلك الأرقام مع أجهزة الضرائب المعنية، ثم تطبيق نصوص قوانين الضرائب بالنسبة لأي تعديلات ضرورية للوصول إلى الربح الضريبي، وإعداد الإقرارات المعدلة لكي ترفق بالتقرير، وبحيث يمكن تحديد قيمة الضرائب المعدلة، على أن تستبعد منها المبالغ المسددة لمصلحة الضرائب، للوصول إلى المبالغ المستحقة بالفعل.

- سابعاً: الفحص في حالة انضمام شريك:

الهدف من الفحص:

يمثل انضمام شريك جديد إلى إحدى شركات الأشخاص، رغبة هذا الشريك في شراء حصة في رأس المال، وتتشابه هذه العملية في طبيعتها، إلى حد كبير، مع عملية الفحص بهدف شراء منشأة قائمة. ويرجع الاختلاف بين الحالتين إلى أن الشريك الذي يرغب في الانضمام، سوف يقرر بناء على تقرير المحاسب القائم بمهمة الفحص، قرار شراء حصته في المنشأة من عدمه، وكذلك ثمن الشراء العادل، أي حصته في رأس المال.

إجراءات الفحص:

بالإضافة إلى الإجراءات التي يجب القيام بها في حالة شراء منشأة قائمة، والتي تمت الإشارة إليها من قبل، فإنه يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، في حالة انضمام شريك، أن يتضمن تقريره للشريك الراغب في الانضمام، كافة المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار استمراره في التفاوض على الانضمام، حيث يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص أن يهتم بالإجراءات الآتية:

١- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بالحصول على صورة من عقد الشركة المقترح، وذلك لكي يكون في موقف يمكنه من إبداء النصح والمشورة المناسبة، بالنسبة للبنود الواردة فيه.

٢- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بتوجيه الاهتمام الكافي بالقيم المقترح تقويم الأصول بها، وما إذا كانت مغالى فيها، بهدف تضخيم رؤوس أموال الشركاء القدامى والراغبين في الاستمرار في الشركة، مما يؤدي إلى الإضرار بمصالح الشريك الراغب في الانضمام، وذلك بالطبع في حالة انقضاء أو تصفية الشركة في المستقبل.

٣- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص – في حالة وجود اتفاق على نقل أرصدة المدينين والدائنين إلى الشركة الجديدة، أي بعد انضمام الشريك - ضرورة الاهتمام بوجود فحص كافٍ للديون المشكوك فيها؛ كما أنه إذا كانت هناك ديون معدومة، فيجب أن يكون واضحاً، أن الشركاء القدامى هم المسئولون عنها شخصياً.

٤- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة توجيه الاهتمام المناسب، بالطريقة التي تم على أساسها علاج الشهرة، والمبلغ المطلوب من الشريك المنضم كحصة فيها.

٥- يجب على المحاسب القائم بمهمة الفحص، ضرورة القيام بالتأكد من سبب رغبة الشركة في قبول شريك جديد؛ حيث قد يكون السبب من وراء ذلك، وجود ضعف مالي، أو تعرض أحد الشركاء القدامى شخصياً لمشاكل مالية، وفي مثل تلك الحالات، فإنه يصبح من واجب المحاسب القائم بمهمة الفحص ضرورة الإشارة إلى مثل هذه المعلومات في التقرير.

ملخص الباب الثاني:

- تتمثل عملية الفحص في: قيام أحد المحاسبين أو المراجعين، بإجراء دراسة انتقادية وتحليل وتدقيق، لحسابات ودفاتر إحدى منشآت الأعمال، عن سنة أو سنوات سابقة، وذلك لتحقيق هدف معين، بقصد الوصول إلى حقائق معينة عن المركز المالي، ومحاولة الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة، يحتاج إليها العميل الذي كلف المحاسب بعملية الفحص، وذلك مثلما يحدث في حالة: الفحص لشراء منشأة قائمة؛ أو لاكتشاف واقعة غش.

- إذا قام المراجع الخارجي، بعملية الفحص، فإنه يقوم بها بصفته محاسباً، وليس بصفته مراجعاً، وذلك على الرغم من أنه يتبع نفس إجراءات المراجعة، ويستخدم نفس وسائلها الفنية عند قيامه بمهمة الفحص. ويختلف الفحص عن عمليات المراجعة الخارجية المعتادة، ذلك أن المراجعة الخارجية يتمثل هدفها في تقرير ما إذا كانت قائمة المركز المالي، تفصح بعدالة وصدق عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وما إذا كانت حسابات نتائج الأعمال، تعبر بوضوح عن النتيجة الحقيقية لأعمال المنشأة؛ وذلك في حين أن الفحص يهدف إلى الحصول على معلومات من نوع خاص، لتلاءم أغراض العميل طالب الفحص.

- ويختلف الفحص عن المراجعة الخارجية، حيث يتمثل الهدف من المراجعة الخارجية، في تقرير ما إذا كانت قائمة المركز المالي، تفصح بعدالة وصدق عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وما إذا كانت حسابات نتائج الأعمال، تعبر بوضوح عن النتيجة الحقيقية لأعمال المنشأة؛ وذلك في حين أن الفحص يهدف إلى الحصول على معلومات من نوع خاص، لتلاءم أغراض العميل طالب الفحص.

- ويختلف الفحص عن المراجعة الخارجية في أمور كثيرة، من أهمها: الهدف من كل منهما؛ طبيعة المهمة؛ نطاق العمل؛ حدود المهمة؛ توقيت المهمة؛ المسئولية؛ والتقرير.

- ويمكن تقسيم الأغراض التي تفحص من أجلها الحسابات والدفاتر، وفقاً لما يلي: يمكن تقسيم الأغراض التي يتم من أجلها عملية فحص الحسابات والدفاتر، وفقاً لما يلي:

. **الاستثمار والتمويل: وذلك في الحالات الآتية:**

أ. **رغبة أحد المستثمرين في شراء إحدى المنشآت، أو الدخـــول فيها كشريك، أو شراء أسهمها.**

ب. **رغبة إحدى شركات المساهمة في شراء منشأة أخرى، عن طريق إصدار أسهم خصيصاً لهذا الغرض، واحتياجها وفقاً لذلك إلى إصدار نشرة اكتتاب تطبيقاً لمتطلبات القانون.**

ج. **طلب أحد المصارف، أو بيوت التمويل، حينما تتقدم إليه منشأة مبدية رغبتها في الحصول على تمويل.**

٢. **تدهور مستوى كفاءة الإدارة: وذلك في الحالات الآتية:**

أ. **بناءً على طلب الدائنين، حينما تكون المنشأة في حالة إعسار.**

ب. **تحقيق ادعاء المساهمين بوجود سوء إدارة في منشأتهم، وذلك طبقا لأحكام قانون شركات المساهمة المصري.**

٣. **التلاعب: وذلك في الحالات الآتية:**

أ. **بناءً على طلب أصحاب المنشأة، بهدف اكتشاف الاختلاسات وتحديد مبالغها.**

ب. **قيام إدارة مكافحة التهرب الضريبي بمصلحة الضرائب، بفحص الحسابات، بهدف تحديد الضرائب المستحقة على إحدى منشآت الأعمال المتهربة.**

٤. **أغراض أخري مختلفة:**

أ. **الشروع في إعادة تنظيم المنشأة، وبحث أوجه النشاط والتمويل، التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين أحوال المنشأة.**

ب. **تحديد أسس تقدير التعويضات المطلوبة من شركات التأمين، في حالات التأمين ضد الحريق والسرقات... إلخ.**

تطبيقات المراجعة

القسم الأول

تأليف

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة ـ جامعة القاهرة**	**أ.د. أمال محمد كمال** **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة ـ جامعة القاهرة**
د. إيناس مصطفى محمد سليمان مدرس المحاسبة كلية التجارة ـ جامعة القاهرة	**د. عارف محمود كامل عيسى** مدرس المحاسبة كلية التجارة ـ جامعة القاهرة

الطبعة الأولى ـ الإصدار الأول
الناشر: جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة
١٤٣٧/١٤٣٨هـ ـ ٢٠١٦/٢٠١٧م.

الباب الأول: تحديد وتوزيع الربح المحاسبي

الفصل الأول: تحديد الربح المحاسبي

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

١. إذا كانت المخالفات المالية للمنشأة محل المراجعة أو نقاط الخلاف بين المراجع الخارجي وبين إدارة المنشأة؛ ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية، وأصرت إدارة المنشأة على عدم تصويبها وتصحيحها وفقاً لما بينه لها المراجع الخارجي: ففي هذه الحالة فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة:

(أ) مقيد. (ب) نظيف. (ج) عكسي أو سلبي على الأقل. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. يلاحظ أن تقرير المراجعة النظيف هو التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي مبيناً فيه أنه قد تحقق من عدالة القوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير:

(أ) رضائه عن أوضاع موظفي المنشأة محل مراجعته.

(ب) رضائه عن أوضاع إدارة وموظفي المنشأة محل مراجعته.

(ج) رضائه عن أوضاع المنشأة محل مراجعته. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٣. تنتقد طريقة الميزانية لتحديد نتائج الأعمال من حيث أن:

(أ) رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أياً كان مصدرها، من ثم فإن رقم الربح هذا سوف يعكس المقدرة الإدارية للمنشأة على وجه سليم. (ب) رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أياً كان مصدرها، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة الكسبية للمنشأة على وجه سليم. (ج) رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة التسويقية للمنشأة على وجه سليم. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٤. استقرت أحكام القضاء بالنسبة لمدى إمكانية توزيع الأرباح الرأسمالية على وجوب تحقق الشروط الآتية:

(أ) أن تكون قد تحققت فعلا. (ب) أن يوجد فائض حقيقي بعد إعادة تقويم سائر الأصول وسائر الخصوم يسمح بالتوزيع. (ج) أن تكون قد تحققت فعلا؛ وأن يوجد فائض حقيقي بعد إعادة تقويم سائر الأصول وسائر الخصوم يسمح بالتوزيع. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٥. وضع القضاء شروطاً لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يمكن أن نستخلص منها:

(أ) أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالي يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلى حـ/توزيع الأرباح والخسائر)؛ ويجوز أن يستخدم في تغطية الخسائر غير العادية. (ب) أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالي يجوز توزيعه أو ترحيله إلى حـ/احتياطي رأسمالي، أو أن يستخدم في تغطية الخسائر غير العادية. (ج) أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالي لا يجوز توزيعه إلا عند تصفية المنشأة (حيث يتم ترحيله إلى حـ/احتياطي رأسمالي)؛ وأنه يمكن استخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية والخسائر غير العادية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٦. إن العبرة في نوعية تقرير المراجع الخارجي، لا تكون بعدد التحفظات؛ وإنما بجوهرها وأثرها على مدى دلالة القوائم المالية وعدالة إفصاحها؛ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفظات على مخالفات وتحريفات لها تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية:

(أ) فإن استجابت إدارة المنشأة لتوجيهات المراجع الخارجي وصوبت بعض هذه المخالفات موضوع التحفظات، فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير نظيف.

(ب) فإن لم تستجب إدارة المنشأة لتوجيهات المراجع الخارجي ولم تصوب المخالفات، فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقريـــر مقيد. (ج) فإن لم تستجب إدارة المنشأة لتوجيهات المراجع الخارجي ولم تصوب المخالفات، فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير عكسي (سلبي). (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٧. تتمثل المهمة الرئيسة للمراجع الخارجي في:

(أ) إبداء الرأي الفني المحايد، وإعداد القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن نتائج أعمالها، ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملكية. (ب) إبداء الرأي الفني المحايد، عن حقيقة القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن مدى كفاءة وأمانة إدارة المنشأة والعاملين بها. (ج) إعداد وإعلان تقريره عن صدق وحقيقة القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن مركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملكية. (د) إبداء الرأي الفني المحايد، عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن نتائج أعمالها؛ ومركزها المالي؛ وتدفقاتها النقدية؛ والتغير في حقوق الملكية.

أ	ب	ج	د
○	○	○	●

٨. إذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفظاً وحيداً على قوائم وحسابات ودفاتر منشأة الأعمال التي يراجع حساباتها، بحيث كان هذا التحفظ ناتجاً عن مخالفة تؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية للمنشأة وتدل على وجود غش وتلاعب وتضييع لحقوق المساهمين، وقام بتوجيه نظر الإدارة إلى ضرورة تصحيح المخالفة، ولم تستجب الإدارة لذلك واصرت على استمرار المخالفة: فإن المراجع هنا:

(أ) يقوم بإصدار تقرير مقيد. (ب) يقوم بإصدار تقرير سلبي أو عكسي.
(ج) يقوم بإصدار تقريـــر خالي من الرأي (يمتنع عن إبداء الرأي). (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٩. وضع القضاء شروطاً لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يمكن تلخيصها في أن القضاء يري أن الربح الرأسمالي لا يجوز توزيعه؛ وإنما يتم ترحيله إلى:

(أ) حـ/احتياطي عام؛ لاستخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية والخسائر غير العادية.

(ب) حـ/احتياطي سري؛ لاستخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية وغير العادية.

(ج) حـ/احتياطي رأسمالي؛ لاستخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية والخسائر غير العادية.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

١٠. إذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشأة محل المراجعة لديها بند أو اثنين أو ثلاثة بنود بها مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه:

(أ) القيام بإصدار تقرير مقيد؛ فإذا تعددت التحفظات فيجب عليه إصدار تقرير عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه الامتناع عن إبداء الرأي.
(ب) القيام بتنبيه الإدارة إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع وكانت هذه المخالفات ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ إصدار تقرير مقيد؛ فإذا كانت هذه المخالفات ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا كان الوضع يمثل غشاً وتلاعباً وتضييعاً لحقوق المساهمين؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي.
(ج) القيام بالإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشـــــاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي). **(د) لا شيء مما سبق.**

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

١١. يقوم المراجع الخارجي بإصدار تقرير مراجعة نظيف:

(أ) إذا تحقق من عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن معظم أوضاع المنشأة. **(ب) إذا تحقق من عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن أوضاع العاملين بالمنشأة محل مراجعته.** **(ج) إذا تحقق من عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، واتفاقها مع ما ورد بالقوائم المالية والحسابات الختامية؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن كافة أوضاع المنشأة.** **(د) لا شيء مما سبق.**

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- إن الـــــــــربح الحقيقي الذي تحققه	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أنه من المستقر عليه أن الربح الحقيقي الذي حققتـــه أي منشأة أعمـــال،

أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا في نهاية السنة المالية، عقب إقفال الحسابات، وإعداد حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي للمنشأة.	لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة.
٢- يقاس الربح دورياً بغرض: إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشأة، وتحديد الضرائب المستحقة على المنشأة.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أن الربح يتم قياسه دورياً لعدة أغراض، من أهمها: ١- إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشأة. ٢- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة. ٣- إجراءات التوزيعات على أصحاب الحقوق في المنشأة. ٤- توفير البيانات اللازمة لإرشاد الدائنين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في المنشأة، مهتدين بمبلغ الأرباح التي تحققها.
٣- يمكن قياس وتحديد الربح المحاسبي من خلال مقابلة الإيرادات بالنفقات.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أنه يمكن قياس وتحديد الربح المحاسبي من خلال إتباع إحدى طريقتين: أ- طريقة الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة (طريقة الميزانية): وتقوم هذه الطريقة على أساس قياس الأرباح الدورية، من خلال قياس مقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة، وذلك كما يتبين من خلال المقارنة بين ميزانيتى فترتين ماليتين متتاليتين، بعد استبعاد أثر أى زيادة أو تخفيض يطرأ على رأس المال خلال الفترة، وذلك

	على أساس أن الربح هو مقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة معينة. إلا أن هذه الطريقة تنتقد، من حيث: أن رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أياً كان مصدرها، فالربح في هذه الطريقة يتضمن ربح التشغيل العادي؛ بالإضافة إلى الأرباح غير العادية التي تحققت خلال الفترة؛ والأرباح الرأسمالية، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة الكسبية للمنشأة على وجه سليم، وهذا ما تحاول الطريقة الثانية تفاديه. ٢- طريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات (طريقة الاستغلال):وفي هذه الطريقة، يتم تحديد الربح، من خلال تحديد الزيادة في المقدرة الكسبية للمنشأة، أي تحديد الزيادة في إيرادات المنشأة نتيجة مباشرة نشاطها العادي عن تكلفة هذه الإيرادات، أي أن الربح في هذه الطريقة يتحدد على أنه ربح الاستغلال العادي فقط، ولا يتضمن أية أرباح رأسمالية أو أية أرباح غير عادية. أي أن هذه الطريقة تقوم على أساس استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث يتخذ هذا الأساس شكلاً تطبيقياً باستخدام حسابات النتيجة.

السؤال الثالث:

بلغت مبيعات إحدى الشركات ٧٠٠٠٠٠ جنيه وتكلفة المبيعات ٤٠٠٠٠٠ جنيه وإهلاك الآلات ٣٠٠٠٠ جنيه والمصروفات الإدارية والتحويلية ٦٠٠٠٠ جنية.

والمطلوب: تحديد صافي ربح أو خسارة المنشأة خلال الفترة، وتحديد أرباح الحيازة إذا علمت أن أسعار الآلات في السوق زادت بنسبة ٣٠% ، وأسعار المخزون زادت بنسبة ١٥%.

الإجابة:

صافي ربح أو خسارة المنشأة = ايرادات النشاط – نفقات النشاط

= ٧٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠

= ٢١٠٠٠٠ جنيه

أرباح الحيازة:

قيمة الزيادة في أسعار المخزون = ١٥ %

∴ تكلفة المبيعات = ٤٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠ × ١٥/١٠٠

= ٤٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ = ٤٦٠٠٠٠ جنيه

قيمة الزيادة في اسعار الآلات ٣٠ %

∴ إهلاك الات = ٣٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ × ٣٠/١٠٠

= ٣٠٠٠٠ + ٩٠٠٠ = ٣٩٠٠٠

∴صافي ربح المنشأة

= ٧٠٠٠٠٠ – ٤٦٠٠٠٠ – ٣٩٠٠٠ - ٦٠٠٠٠

= ٧٠٠٠٠٠ – ٥٥٩٠٠٠ = ١٤١٠٠٠

∴أرباح الحيازة = ٢١٠٠٠٠ – ١٤١٠٠٠ = ٦٩٠٠٠ جنيه

السؤال الرابع: فامت إحدى شركات المقاولات بإبرام عقد قيمته١٢مليون جنيه ويستغرق٣سنوات وفيما يلى البيانات الخاصة بالعقد.(الأرقام بالمليون)

السنة	التكاليف	المتحصلات	نسبة الإنجاز
٢٠٠٨	٢	٥	%٢٥
٢٠٠٩	٤	٢	%٥٠
٢٠١٠	٢	٥	%٢٥

والمطلوب: تحديد إيرادات كل سنة

الإجابة:

يتم تحديد إيرادات كل سنة بنسبة الإنجاز وليس المتحصل الفعلي.

إيرادات السنة الأولى = ١٢×٢٥%=٣م

الربح =٣-٢= ١م

إيرادات السنة الثانية= ١٢×٥٠%=٦م

الربح= ٦-٤= ٢م

إيرادات السنة الثالثة= ١٢×٢٥%=٣م

الربح =٣-٢= ١م

الفصل الثاني
النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

١. **يقصد بالأرباح غير العادية:**

(أ) الأرباح الناتجة عن أي نشاط بخلاف النشاط التي قامت من أجله المنشأة؛ أي الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة بمزاولة أية أنشطة لم تقم أساساً من أجلها. (ب) الأرباح الناتجة عن النشاط الذي قامت من أجله المنشأة؛ أي الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة بمزاولة النشاط الذي قامت وتأسست من أجله. (ج) الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة ببيع أصل ثابت أو أصول ثابتة من أصولها الثابتة التي كانت قد اشترتها أو اقتنتها بغرض استخدامها في القيام بمزاولة نشاطها الرئيس. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٢. **إن أرباح بيع سيارات انتقال موظفي الشركة قامت ببيعها شركة تسويق عقاري كانت قد اشترتها منذ ثلاث سنوات؛ تعتبر:**

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً رأسمالية. (ج) أرباحاً غير عادية. (د) أرباحاً مؤجلة.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٣. **إن أرباح بيع صفقة أجهزة تكييف هواء مستوردة قامت بها شركة تصنيع واستيراد وبيع ورق حائط للمنازل؛ تعتبر:**

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً إيرادية مؤجلة. (ج) أرباحاً رأسمالية.
(د) أرباحاً غير عادية.

أ	ب	ج	د
○	○	○	●

٤. **إن أرباح بيع أثاثات مكتبية ومنزلية كانت إحدى شركات تجميع وتصنيع السيارات قد اشترتها لمكاتب الإدارة تعتبر:**

(أ) أرباحاً رأسمالية. (ب) أرباحاً غير عادية. (ج) أرباحاً عادية. (د) أرباحاً مؤجلة.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٥. إن أرباح بيع أراضي بناء كانت شركة مقاولات متخصصة في تقسيم المباني، قد قامت بشرائها بغرض إقامة مباني للإدارة العامة وإدارة المبيعات والتسويق؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً مؤجلة. (ب) أرباحاً عادية. (ج) أرباحاً غير عادية. (د) أرباحاً رأسمالية.

أ	ب	ج	د
○	○	○	●

٦. إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فإن ذلك يترتب عليه:

(أ) ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته؛ وظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها؛ وظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها ومن ثم تكوين احتياطيات سرية.
(ب) ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته؛ وظهور أرباح الفترة المالية بأكبر من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته؛ وظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأكبر من حقيقتها. (ج) ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته؛ وظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، ومن ثم وجود أرباح صورية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٧. يلاحظ أن النفقات الإيرادية الجارية هي تلك النفقات التي:

(أ) تتحملها المنشأة خلال الفترة المالية، وتستفيد منها الفترات المالية التالية، بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول، وتعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل. (ب) النفقات التي تتحملها المنشأة، وذلك بقصد زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل.
(ج) تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وتعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٨. إن أرباح بيع صفقة أثاثات مستوردة قامت بها شركة تصنيع واستيراد وبيع أثاثات؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً غير عادية. (ج) أرباحاً رأسمالية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٩. إن أرباح بيع سيارات مستوردة كانت شركة تقسيم أراضي قد اشترتها بغرض بيعها وتحقيق أرباح من ورائها؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً غير عادية. (ج) أرباحاً رأسمالية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

١٠. إن أرباح بيع مباني كانت مخصصة لإقامة المركز الرئيسي وإدارة التسويق لمنشأة مقاولات متخصصة في إنشاء المباني؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً رأسمالية. (ج) أرباحاً غير عادية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

١١. قامت منشأة طيبة الصناعية، خلال عام ٢٠١٥م. بإنفاق مبلغ ٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه بتحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية ٢٠١٥م. في هذه الحالة يصبح من الواجب على الإدارة المالية للشركة: (أ) وجوب عدم إجراء أية تسويات بسبب سلامة المعالجة التي تمت لهذه النفقة بدفاتر الشركة. (ب) وجوب إضافة تلك النفقة وتعليتها على حساب السيارات بقائمة المركز المالي؛ واستبعادها من حساب الأرباح والخسائر، مع تحميل مبلغ الاستهلاك عن تلك النفقة، على كل من: حساب الأرباح والخسائر، وحساب مجمع استهلاك السيارات. (ج) وجوب استبعاد تلك النفقة من حساب السيارات بقائمة المركز المالي؛ وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، مع استبعاد الاستهلاك الذي حسب عن تلك النفقة خطأ، من كل من: حساب الأرباح والخسائر، وحساب مجمع استهلاك السيارات. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

١٢. قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام ٢٠١٥م. بإنفاق مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعهـــا (وتستهلك الآلات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً بطريقة القسط الـثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه بإضافتها إلى حسـاب الآلات بقائمة المركز المالي، والواجب هنا:

(أ) وجوب عدم إجراء أية تسويات بسبب سلامة المعالجة التي تمت لهذه النفقة بدفاتر الشركة. (ب) وجوب إضافة تلك النفقة إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي؛ وخصمها من حساب الأرباح والخسائر، مع إضافة استهلاك تلك النفقة، إلى حساب الاستهلاك وحساب مجمع استهلاك الآلات. (ج) وجوب اسـتبعاد تلك النفقة من حساب الآلات بقائمة المركز المالي؛ وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، مع استبعاد الاستهلاك الذي حسب عن تلك النفقة خـطأ، من كل من: حساب الأرباح والخسائر، وحساب مجمع استهلاك الآلات. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- تنقسم النفقات إلى مجموعتين: نفقات إيرادية؛ ونفقات شبه إيرادية.	**هذه العبارة غير صحيحة، حيث تنقسم النفقات إلى مجموعتين رئيستين: أولاً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الإيرادية. ثانياً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الرأسمالية.**
٢- يقصد بالنفقات الإيرادية: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى	**هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن النفقات الإيرادية هي عبارة عن النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وهي نوعان:** **١. النفقات الإيرادية الجارية: ويقصد بها النفقات التي تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية الواحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة. بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل**

أكثر من فترة مالية واحدة، وهي تتكون من أربعة أنواع أو تصنيفات.	القيام بأعمال المنشأة (المشتريات والمصروفات الإدارية والبيعية وغيرها)، وكذلك في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول. وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل(بمعنى أنها تحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية). النفقات الإيرادية المؤجلة: ويقصد بها النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الآجل، (وتتفق النفقات الإيرادية المؤجلة مع النفقات الإيرادية الجارية، من حيث أ ن هناك علاقة سببية بين هذه النفقات والإيرادات، أما الفارق بينهما فيتمثل في طبيعة الخدمات التي تحصل عليها المنشأة في كل حالة، حيث تحصل المنشأة من وراء النفقات الإيرادية الجارية، على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة؛ بينما تحصل من وراء النفقات الإيرادية المؤجلة، على خدمات قصيرة الآجل، ولكنها في نفس الوقت تعود منفعتها على أكثر من فترة مالية واحدة). ويلاحظ هنا أن النفقات الإيرادية المؤجلة هي في حقيقتها تعتبر نفقات إيرادية، غير أن كبر حجم النفقة واستفادة أكثر من فترة مالية بها، أدى إلى ضرورة توزيعها على الفترات التي استفادت منها، بحيث تحمل كل سنة مالية بنصيبها منها، بينما يرحل الرصيد المتبقي منها إلى الفترات المقبلة، ويظهر بقائمة المركز المالي، ومن أهم وأشهر أمثلة تلك النفقات: نفقات الحملات الإعلانية، ومصاريف التأسيس.
٣- يقصد بالنفقات الرأسمالية: النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الآجل.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يقصد بالنفقات الرأسمالية: النفقات التي تستنفد خدماتها على فترات طويلة الأجل نسبياً، ويتم اقتناؤها بغرض زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة. وتتميز هذه النوعية من النفقات، بأنها نفقات غير دورية وكبيرة الحجم نسبياً، حيث تنفق لزيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة للمنشأة، أو للحصول على أصول ثابتة جديدة. بمعنى أن هذه النفقات هي تلك النفقات التي تنفق في سبيل حصول المنشأة على الأصول التي لها صفة الدوام نسبياً والتي تلزم لتحقيق أهداف المنشأة، أو في سبيل زيادة القوة الإنتاجية لهذه الأصول، أي زيادة مقدرتها على إنتاج الإيرادات. وهنا يجب أن نلاحظ أنه لا يتم تحميل الفترة المالية (حساب أرباح وخسائر الفترة المالية) من هذه النفقات، إلا بذلك الجزء الذي استفادت منه هذه الفترة المالية (والذي يطلق عليه قسط الإهلاك السنوي)، أما الباقي منها فيتم ترحيله إلى السنوات التالية، حيث يظهر ذلك الرصيد المتبقي بقائمة المركز المالي.

السؤال الثالث: قامت منشأة القدس الشريف بشراء شبكة حاسبات آلية في ٢٠٠٦/١/١م. بمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، حيث تستهلك بمعدل ١٠% سنويا بطريقة القسط الثابت. وفي ٢٠٠٩/١/١ قررت المنشأة القيام بعملية استبدال شبكة الحاسبات، بأخرى أكثر كفاءة منها، حيث بلغ ثمن شراء الشبكة الجديدة ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً ومصاريف التركيب ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً. كما تكلفت عملية إزالة الشبكة القديمة ١٧٠,٠٠٠ جنيهاً، كما تم بيع بعض أجزائها بمبلغ ٧٠,٠٠٠ جنيهاً، كما استخدمت المنشأة باقي الأجزاء في الشبكة الجديدة، وقدرت قيمتها بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

والمطلوب: إعداد حساب إزالة شبكة الحاسبات القديمة:

حـ / إزالة شبكة الحاسبات القديمة

٢,٠٠٠,٠٠٠ ١٧٠,٠٠٠	إلى حـ / الشبكة القديمة إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)	٧٠,٠٠٠ ٦٠٠,٠٠٠ ٥٠٠,٠٠٠ ١,٠٠٠,٠٠٠	من حـ / النقدية (ثمن بيع بعض الأجزاء) من حـ / مخصص الاستهلاك من حـ/ الشبكة الجديدة (المحول للحاسبات الجديدة) من حـ / أ. خ (خسائر الإزالة)
٢,١٧٠,٠٠٠		٢,١٧٠,٠٠٠	

استهلاك شبكة الحاسبات القديمة= ٢,٠٠٠,٠٠٠×(١٠%)×٣ سنوات=٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً

وسيظهر حساب الشبكة الجديدة كآلاتي:

حـ/ شبكة الحاسبات الجديدة

٣,٠٠٠,٠٠٠ ٢٠٠,٠٠٠ ٥٠٠,٠٠٠	إلى حـ / النقدية (ثمن الشراء) إلى حـ / النقدية(مصاريف التركيب) إلى حـ / إزالة الشبكة القديمة	٣,٧٠٠,٠٠٠	رصيد يظهر بقائمة المركز المالي
٣,٧٠٠,٠٠٠		٣,٧٠٠,٠٠٠	

السؤال الرابع:

تمتلك منشأة الجهاد أسطولاً للسيارات تكلفته ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً (إهلاك سنوي ١٠ ٪ قسط ثابت)، وفي نهاية العام تم إجراء عَمْرة وتغيير محركات لبعض السيارات، تكلفت ٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً، وتم تحميل ذلك المبلغ على حساب الأرباح والخسائر والذي أظهر رصيداً دائنا عن العام قدره ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

والمطلوب: مناقشة مدى صحة المعالجة المحاسبية المبينة أعلاه

الإجابة

- **يلاحظ هنا أن النفقة الرأسمالية عولجت كنفقة إيرادية أي حملت لحساب الأرباح والخسائر، بدلاً من تعليتها على حساب الأصل الثابت (السيارات) بقائمة المركز المالي.**

- إن نفقة إجراء العَمْرة، وتغيير محركات بعض السيارات، هي في الحقيقة تؤدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة رأسمالية، أي أنه يجب تعليتها على حساب السيارات بقائمة المركز المالي، وعدم تعليتها على حساب الأرباح والخسائر.
- وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:

١. زيادة في تكلفة المنتجات قدرها ٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً (٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً - مبلغ الإهلاك ٦٠,٠٠٠ جنيهاً [٦٠٠,٠٠٠ × ١٠ %]).
٢. انخفاض رقم الأرباح عن الحقيقة بمبلغ ٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً، حيث أن الأرباح يجب أن تكون ٢,٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً (= ٢,٠٠٠,٠٠٠ الربح الظاهر بالدفاتر + ٦٠٠,٠٠٠ مبلغ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة التي حملت بالخطأ على حساب الأرباح والخسائر - ٦٠,٠٠٠ قسط الإهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية للعمرة والمحركات الجديدة).
٣. انخفاض تكلفة السيارات بقائمة المركز المالي، حيث أن مبلغ بند السيارات يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي بمبلغ ٣,٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً (٣,٠٠٠,٠٠٠ التكلفة الأصلية لبند السيارات + ٦٠٠,٠٠٠ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة) وليس ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

السؤال الخامس: أنفقت منشأة التيسير الصناعية مبلغاً وقدره ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً في نهاية العام، على صيانة مجمع مباني المصنع والإدارة العامة وإدارة المبيعات ومعارض البيع، والتي كانت تقدر تكلفتها قبل عملية الصيانة بمبلغ ٧,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً (إهلاك سنوي ١٠ ٪)، وقد تم تعلية مبلغ نفقة صيانة المباني على تكلفة بند المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر، والذي أظهر رصيداً دائناً عن العام بمبلغ ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً. والمطلوب: مناقشة مدى صحة المعالجة المحاسبية المبينة أعلاه

الإجابـــــــــــــة

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

١. انخفاض تكلفة المنتجات بمقدار ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً (١,٠٠٠,٠٠٠ مبلغ نفقة الصيانة – إهلاك سنوي ١٠٠,٠٠٠).

٢. زيادة رقم الأرباح عن الحقيقة، فالأرباح يجب أن تكون ٣,١٠٠,٠٠٠ جنيهاً (٤,٠٠٠,٠٠٠ – ٩٠٠,٠٠٠)، وليس ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.
٣. زيادة تكلفة المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، فالمباني كان يجب أن تظهر بمبلغ ٧,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً وليس بمبلغ ٨,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

السؤال السادس: قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام ٢٠٠٩م. بإنفاق مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعها (وتستهلك الآلات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه على اعتبارها نفقة رأسمالية، فتمت إضافتها إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي. والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

الإجابة

١. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الآلات:

٢٠٠,٠٠٠ من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

٢٠٠,٠٠٠ إلى حـ / الآلات

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

٢٠٠,٠٠٠ من حـ / الأرباح والخسائر

٢٠٠,٠٠٠ إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

٣. استبعاد الاستهلاك السنوي المحسوب على هذا المبلغ والذي تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع استهلاك الآلات:

(٢٠٠,٠٠٠ × ١٠ % = ٢٠,٠٠٠ جنيهاً)

٢٠,٠٠٠ من حـ / مجمع استهلاك الآلات

٢٠,٠٠٠ إلى حـ/ استهلاك الآلات

٤. استبعاد عبء الاستهلاك السنوي من حساب أرباح وخسائر السنة المالية ٢٠٠٩م.:

٢٠,٠٠٠ من حـ / استهلاك الآلات

٢٠,٠٠٠ إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

السؤال السابع: قامت منشأة طيبة الصناعية، خلال عام ٢٠٠٩م. بإنفاق مبلغ ٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه على

اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فتم تحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية ٢٠٠٩م.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

١. إضافة المبلغ المحمل خطأ لحساب الأرباح والخسائر، إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي:

٤٠٠,٠٠٠ من حـ / السيارات

٤٠٠,٠٠٠ إلى حـ / نفقات تحسين السيارات

٢. استبعاد نفقات التحسين من حساب الأرباح والخسائر:

٤٠٠,٠٠٠ من حـ / نفقات تحسين السيارات

٤٠٠,٠٠٠ إلى حـ / الأرباح والخسائر

٤. إثبات قسط الإهلاك السنوي، وتعليته على حساب مجمع إهلاك السيارات:

(استهلاك نفقات التحسين التي تخص الفترة المالية = ٤٠٠,٠٠٠ × ١٠ %)

٤٠,٠٠٠ من حـ/ استهلاك السيارات

٤٠,٠٠٠ إلى حـ / مجمع إهلاك السيارات

٥. تحميل حساب أرباح وخسائر الفترة المالية ٢٠٠٩م بقسط الإهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية:

٤٠,٠٠٠ من حـ/ الأرباح والخسائر

٤٠,٠٠٠ إلى حـ / استهلاك السيارات

السؤال الثامن: اشترت إحدى المنشآت سيارة في ٢٠٠٢/٤/١ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات، وفي ٢٠٠٤/١/١ قررت إدارة المنشأة استبدال السيارة بأخرى أكثر كفاءة ، وبلغ ثمن شراء السيارة الجديدة ٨٠٠٠٠ جنيه ومصروفات تسجيلها في الشهر العقاري ١٠٠٠ جنيه، ولقد تم استخدام بعض أجزاء السيارة القديمة في السيارة الجديدة وقيمتها ٢٠٠٠ جنيه، وقامت المنشأة بالإعلان عن بيع السيارة القديمة بمبلغ ٢٠٠ جنيه في الجرائد ، وتم بيعها بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية لما سبق. وبيان الأثر على الحسابات الختامية والميزانية.

الإجابة: تتم المعالجة المحاسبية على مرحلتين كما يلى:

(أ) شراء السيارة الجديدة

يفتح لها حساب مستقل يكون مدين بثمن الشراء وكافة النفقات التي تحملتها المنشأة حتى تصبح صالحة للاستخدام وتشمل :

- **ثمن الشراء - نفقات التسجيل**
- **نفقة الأجزاء المحولة إليها من السيارة القديمة.**

حـ / السيارة الجديدة

٨٠٠٠٠	حـ/ النقدية (ثمن الشراء)		
١٠٠٠	حـ/ النقدية (م. تسجيل)		
٢٠٠٠	حـ / السيارة القديمة (أجزاء محوله)	٨٣٠٠٠	رصيد (الميزانية)
٨٣٠٠٠		٨٣٠٠٠	

ب – بيع السيارة القديمة:

يفتح لها حساب مستقل يكون مدين بالرصيد الدفتري للسيارة القديمة بعد طرح مجمع الإهلاك منه حتى تاريخ البيع ونفقات التخلص منها وتشمل قيمة الإعلان في الجرائد.

ويكون الحساب دائناً بثمن بيعها وقيمة الأجزاء المحولة منها للسيارة الجديدة. أما رصيد هذا الحساب فإنه يمثل خسائر غير عادية ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر العام في بند مستقل، ويطلق على هذا الحساب، حساب أرباح وخسائر السيارة القديمة.

حـ / أ/خ السيارة القديمة

٣٩٠٠٠	حـ/ السيارة (تكلفة دفترية)	٣٢٠٠٠	حـ/ النقدية (ثمن البيع)
٢٠٠	حـ/ النقدية (إعلان في الجرائد)	٢٠٠٠	حـ/ السيارة الجديدة (الأجزاء المحولة)
		٥٢٠٠	من حـ/ أ. خ
٣٩٢٠٠		٣٩٢٠٠	

ملاحظة:

إهلاك الآلة القديمة عن عام ٢٠٠٢ حوالي ٩ شهور وعام ٢٠٠٣ حوالى عام:

$$\text{قيمة مجمع الإهلاك} = ٦٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} \times \frac{٢٠}{١٠٠}$$

$$+ ٦٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٢} \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ٢١٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

عمر الآلة ٥ سنوات

∴ تستهلك بمعدل ٢٠ % قسط ثابت

∴ صافي تكلفة الآلة الدفترية = ٦٠٠٠٠ ــ ٢١٠٠٠ = ٣٩٠٠٠ جنيه.

*** لتحديد الأثر على الحسابات الختامية والميزانية:**

حـ / أ. خ عام

٥٢٠٠ إلى حـ / خسائر السيارة (غير عادية)	

الميزانية

أصول ثابتة:	
٨٣٠٠٠ سيارات	

السؤال التاسع:

- **اشترت إحدى المنشآت آلة في ٢٠٠١/٧/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وتستهلك بمعدل ١٠ % قسط ثابت وفي ٢٠٠٤/١/١ قررت إدارة المنشأة استبدال جزء من الآلة تكلفته ٢٥٠٠٠ جنيه بجزء آخر يزيد من كفاءة الآلة وبلغ ثمن شراء الجزء الجديد ٤٠٠٠٠ جنيه ونفقات تركيبه ٢٠٠٠ جنيه، وقد قامت المنشأة ببيع الجزء القديم المستبدل بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه وبلغت نفقات إزالته ١٢٥٠ جنيه.**

والمطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية التحسين السابقة وبيان أثرها على الحسابات الختامية والمركز المالي.

الإجابة:

تعالج عملية التحسين السابقة على مرحلتين كما يلي:

أ – حساب الآلة ومجمع إهلاكها:

يفتح حساب للآلة يكون مدين بتكلفتها الدفترية الأصلية وثمن شراء الجزء الجديد ومصروفات تركيبه ودائن بتكلفة الجزء المستبدل القديم ورصيد الحساب يمثل رصيد الآلة الذي يظهر في الميزانية أما حساب مجمع إهلاك الآلة فيكون دائن بإهلاك الآلة عن الفترة السابقة وتبلغ عامين ونصف.

ويكون مدين بنصيب الجزء المستبدل من مجمع الإهلاك.

حـ / الآلـــة

١٠٠٠٠٠	رصيد	٢٥٠٠٠	حـ/ أ.خ التحسين (تكلفة الجزء القديم)
٤٠٠٠٠	حـ/ النقدية (ت. الجزء الجديد)	١١٧٠٠٠	رصيد الات (الميزانية
٢٠٠٠	حـ/ النقدية (نفقات تركيب)		
١٤٢٠٠٠		١٤٢٠٠٠	

حـ / مجمع إهلاك آلة

٦٢٥٠	حـ/ أ.خ التحسين	٢٥٠٠٠	رصيد
١٨٧٥٠	رصيد مجمع الإهلاك		
٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	

ملاحظة: إهلاك الآلة في العام = ١٠٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

مجمـــع اهـــلاك الآلـــة عـــن الفتـــرة كلهـــا = ١٠٠٠٠×٢,٥ =٢٥٠٠٠ج

نصيب الجزء المستبدل من مجمع الإهلاك يعادل الربع لأن تكلفة الجزء المستبعد تعادل $\frac{١}{٤}$ تكلفة الآلة = ٢٥٠٠٠ × $\frac{١}{٤}$ = ٦٢٥٠ جنيه.

ب – حساب خسارة تحسين الآلة:

يفتح حساب خسارة التحسين يكون مدين بقيمة مصروفات إزالته الجزء القديم ومدين بتكلفة الجزء القديم... ودائن بثمن بيع الجزء القديم ونصيبه من مجمع الإهلاك ويصور الحساب كما يلى:

حـ/ خسارة التحسين

٢٥٠٠٠	حـ/ أ.خ التحسين (تكلفة الجزءالقديم)	١٣٠٠٠	حـ/ النقدية (ثمن البيع)
١٢٥٠	حـ/ النقدية (مصروفات ازالة)	٦٢٥٠	حـ/ مجمع إهلاك (نصيبه من الاهلاك)
		٧٠٠٠	حـ/ أ.خ عام
٢٦٢٥٠		٢٦٢٥٠	

حـ / أ. خ عام

٧٠٠٠	حـ / خسائر التحسين (خسائر غير عادية)		

الميزانية

	أصول ثابتة:	
١١٧٠٠٠	آلات	
(١٨٧٥٠)	(-) مجمع إهلاك	
٩٨٢٥٠		

السؤال العاشر:

تمتلك إحدى المنشآت خلاط أسمنت تم شراؤه بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ويستهلك بمعدل ٢٠ % سنوياً، وقد تم الشراء في ٢٠٠٢/١/١، وفي ٢٠٠٤/٤/١ احترق موتور الخلاط وتبلغ تكلفته ٤٠٠٠٠ جنيه، فقامت المنشأة بشراء

موتور جديد له تكلف ٦٠٠٠٠ جنيه وقام محاسب المنشأة بتحميل حساب الأرباح والخسائر بالفرق بين تكلفة الموتور الجديد والقديم وقدرها ٢٠٠٠٠ جنيه بالإضافة لاستهلاك الخلاط عن العام بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: توضيح مدى صحة المعالجة المحاسبية السابقة.

الإجابة:

يلاحظ محاسبياً أن هذه المعالجة خطأ فهذه عملية صيانة وإصلاح للخلاط بسبب احتراق الموتور ويجب معالجتها مثل معالجة نفقات التحسين والتعديل. كما أن حساب الاهلاك ٤٠٠٠٠ جنيه خطأ لأن تكلفة الخلاط تغيرت وتؤثر على الاهلاك والمعالجة المحاسبية الصحيحة تتم كما يلى:

أ – حساب الخلاط ومجمع اهلاكه:

يفتح حساب للخلاط يكون مدين بتكلفة شراؤه وثمن شراء الموتور الجديد ودائن بتكلفة الموتور القديم.

حـ/ خلاط الأسمنت

٢٠٠٠٠٠	رصيد	٤٠٠٠٠	حـ/ خسارة الموتور (ت. موتور قديم)
٦٠٠٠٠	حـ/ النقدية (ثمن موتور جديد)	٢٢٠٠٠٠	رصيد الخلاط (ميزانية)
		٢٦٠٠٠٠	
٢٦٠٠٠٠			

حـ / مجمع إهلاك الخلاط

٢٦٠٠٠	حـ/ خسارة موتور قديم (نصيب الموتور القديم من اهلاك)	١٣٠٠٠٠	رصيد
١٠٤٠٠٠	رصيد مجمع الإهلاك حتى ٢٠٠٤/٤/١		
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	

ملاحظة:

اهلاك الخلاط عن سنة واحدة = ٢٠٠٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٤٠٠٠٠ ج

اهلاك الخلاط حتى ٢٠٠٤/٤/١

= ٤٠٠٠٠ × ٣ $\frac{١}{٤}$ سنه =١٣٠٠٠٠ج

نصيب الموتور القديم من مجمع الاهلاك يعادل: $\frac{١}{٥}$

= ١٣٠٠٠٠ × $\frac{١}{٥}$ = ٢٦٠٠٠ جنيه.

ب – حساب خسارة الموتور القديم:

يفتح حساب لخسارة موتور قديم يكون مدين بقيمة الموتور القديم ودائن بقيمة نصيبه من مجمع الاهلاك... والفرق أي رصيد الحساب يمثل خسارة الموتور القديم ويرحل لحساب أ. خ في بند خاص لأنه خسائر غير عادية.

حـ/ خسارة الموتور القديم

٤٠٠٠٠	حـ/ خلاط اسمنت	٢٦٠٠٠	حـ/ مجمع اهلاك الخلاط
		١٤٠٠٠	حـ/ أ. خ
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	

التأثير على الحسابات الختامية والميزانية:

حساب أ.خ يحمل باستهلاك الخلاط عن الفترة في الجانب المدين كما يحمل بمبلغ ١٤٠٠٠ خسارة الموتور القديم أما الميزانية فيظهر فيها خلاط الأسمنت بتكلفته الجديدة وهي ٢٢٠٠٠٠ جنيه مطروحاً منه مجمع الاهلاك عن الفترة التي استخدم خلالها.

السؤال الحادي عشر: وضح المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات الآتية:

١. قيام المنشأة ببناء طابقين على المبنى الإداري الذي تملكه وتكلف البناء ٢٠٠٠٠٠ جنيه والتشطيب ٣٠٠٠٠ جنيه وتم تأثيث الطابقين بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٢. أنشأت إحدى المنشآت مبنى إداري جديد بتكلفة ٨٠٠٠٠٠ جنيه وقامت بتشطيب المبنى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقامت بتركيب مصعد له بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه وتكلفت رخصة بناء المبنى ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣. قامت إحدى المنشآت بشراء سيارة نقل بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وتحملت مصروفات تسجيل بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ويتضمن عقد شراء السيارة قيام المورد بإجراء صيانة دورية للسيارة خلال سنتين بعد الشراء بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

الإجابة:

١. حالة إنشاء طابقين على المبنى القائم تعد تكاليف إضافة للأصول الثابتة الموجودة وتبلغ كل ما تم تحمله حتى يصبح الطابقين صالحين للاستخدام وتساوى

= ٢٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ = ٢٣٠٠٠٠ جنيه.

وهذه التكلفة تضاف على تكلفة المبنى الأصلية وتستهلك على مدة أقصاها المدة الباقية من حياة المبنى الأساس أما مصروفات التأثيث قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه فهي نفقات رأسمالية ولكن من الخطأ إضافتها لتكلفة الطابقين ولكن تعتبر أصول ثابتة تستهلك بحسب نوعها، فلو كانت كل النفقات قيمة أثاث إذا يظهر كبند مستقل في الميزانية ويستهلك على سنوات عمره الإنتاجي.

٢. انشاء مبنى إداري جديد تكلفة إنشاء أصول ثابتة وهي تكلفة رأسمالية تشمل كل ما تم تحمله حتى يصبح:

المبنى صالح للاستخدام = ت. بناء + ت. تشطيب

٨٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠

= ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

أما تكلفة تركيب المصعد فهي تكلفة رأسمالية ولكن لأصل يختلف تماماً عن المباني ويظهر مستقلاً في الميزانية ويستهلك على سنوات عمره الإنتاجي.

٣. تكلفة شراء السيارة النقل تشمل كل ما تحملته المنشأة حتى تصبح السيارة قابلة للاستخدام مع ملاحظة أن فاتورة شراء السيارة والبالغ قيمتها ٢٠٠٠٠٠ تتضمن ٨٠٠٠ جنيه قيمة صيانة لاحقه بعد الشراء سوف يتحملها المورد وبالتالي لا تعد تكلفة رأسمالية وتخصم من فاتورة الشراء:

∴ قيمة السيارة

= (٢٠٠٠٠٠ – ٨٠٠٠) + ٣٠٠٠ (م. تسجيل)

= ١٩٢٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ١٩٥٠٠٠ جنيه.

وتظهر هذه القيمة في الميزانية ويتم استهلاكها على سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

أما تكلفة الصيانة فهي نفقة إيرادية مؤجلة توزع على عامين.

السؤال الثاني عشر: قامت إحدى المنشآت بتحميل حساب الأرباح والخسائر لعام ٢٠٠٣ بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه قيمة إعلان اعتبره المحاسب عبء على الإيراد بالكامل، وعند قيام مراجع الحسابات بفحص هذا الرقم أتضح أنه يشمل ٨٠٠٠ ج قيمة إعلان بالجرائد والتليفزيون، ٢٠٠٠ ج إيجار لوحات إعلانية، ٤٥٠٠٠ج نفقات حملة إعلانية إدخاليه لمنتج جديد والباقي قيمة لوحات إعلانية مضيئة مملوكة للمنشأة هذا العام.

والمطلوب: إبداء رأيك كمراجع لتوضيح المعالجة المحاسبية السليمة لنفقات الإعلان.

الإجابة:

تحميل نفقات الإعلان بالكامل كعبء على الإيراد عام ٢٠٠٣ معالجة غير سليمة، والمعالجة المحاسبية السليمة تتطلب ما يلي:

١. قيمة إعلان بالجرائد والتليفزيون إعلان دوري يعد نفقة دورية يحمل على حساب أ. خ بالكامل وقيمته ٨٠٠٠ جنيه.

٢. قيمة ايجار لوحات اعلانية يعد نفقة دورية يحمل على حساب أ.خ بالكامل ويبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٣. قيمة حملة اعلانية لإدخال منتج جديد تعد نفقة إيرادية مؤجلة تستهلك على فترة من ٣: ٥ سنوات وقيمتها ٤٥٠٠٠ جنيه وبغرض استهلاكها على خمس سنوات إذا يحمل حساب الأرباح والخسائر بما يخص الفترة ويبلغ ٤٥٠٠٠ ÷ ٥ = ٩٠٠٠ جنيه.

٤. باقي نفقة الاعلان وتبلغ ١٥٠٠٠ جنيه قيمة لوحات اعلانية مملوكة للمنشأة في العام الحالي تعد نفقة رأسمالية تمثل قيمة أصل رأسمالي مملوك للمنشأة ويظهر مع الأصول الثابتة في الميزانية مطروحاً منه قسط الاستهلاك السنوي أما قسط الاهلاك للوحات الاعلانية فيحمل على حساب الأرباح والخسائر.

السؤال الثالث عشر: أثناء قيامك بمراجعة حسابات إحدى المنشآت الصناعية اتضح لك ما يلي:

١. قامت المنشاة بتجديد المبنى الإداري وانفقت على عملية التجديد مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه حملته على حساب الأرباح والخسائر باعتباره نفقات صيانة دورية للمبنى.

٢. حملت للأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية قيمة ١٥٠٠٠٠ جنيه قيمة فوائد مدفوعة في فترة الانشاء وتجارب بدء التشغيل.

٣. حملت مصروفات التأسيس بالكامل على حساب الأرباح والخسائر وتبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية الصحيحة للحالات السابقة.

الإجابة:

نفقات تجديد المبنى الإداري وتبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تعد نفقة رأسمالية تضاف لتكلفة المباني وتستهلك بنفس نسبة استهلاك المباني، ويحمل حساب الأرباح والخسائر باستهلاك المباني فقط ∴ مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه يخصم من النفقات ويضاف لقيمة النفقات قيمة الاستهلاك فقط.

١. نفقات تجارب بدء التشغيل والفوائد المدفوعة في فترة الإنشاء تعد نفقة إيرادية مؤجلة تستهلك على فترة من ٣: ٥ سنوات... وبالتالي تحميلها على حساب الأصول الثابتة باعتبارها نفقة رأسمالية معالجة غير صحيحة ويجب فصل قيمتها عن قيمة الأصول الثابتة وتخفيض إهلاك الأصول الثابتة بمقدار الإهلاك المحسوب عن قيمة هذه النفقات أما حساب الأرباح والخسائر فيحمل فقط بقيمة استهلاك هذه النفقات والباقي يظهر بالميزانية كنفقة إيراديه مؤجلة.

٢. مصروفات التأسيس وقيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه مصروفات إيرادية مؤجلة تستهلك على فترة من ٣ ــ ٥ سنوات وبالتالي تحميل حساب أ/خ بقيمتها بالكامل معالجة غير سليمة.. ويجب تحميل حساب أ.خ بقيمة استهلاك مصروفات التأسيس عن الفترة المالية فقط والباقي يظهر بالميزانية كنفقة إيرادية مؤجلة.

الفصل الثالث: استهلاك الأصول الثابتة

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة:**

١. عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالي المعدة للمنشأة في ٢٠١٥/١٢/٣١م. تتضمن الآتي:

الأصول	حقوق الملكية والخصوم
٢٧,٠٠٠,٠٠٠ سيارات	
(٢٧,٠٠٠,٠٠٠) يخصم: مجمع إهلاك سيارات	

فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة ثلاث سنوات مقبلة، ففي هذه الحالة فإن الواجب على الإدارة المالية للشركة القيام بالتصرف التالي:

(أ) وجوب القيام بإعادة تقدير للقيمة الإنتاجية المتبقية من الأصل وإظهارها بالميزانية وحساب قسط الإهلاك على أساسها خلال الفترة التي يظل فيها الأصل مستمرا في الإنتاج. (ب) وجوب إظهار الأصل بقيمة تذكارية (جنيه واحد) مع عدم تحميل الحسابات الختامية بأي مبالغ مقابل الإهلاك. (ج) وجوب إعادة تقييم مجمع مخصص الإهلاك، وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة، مع ترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالي. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. تؤثر مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً على القوائم المالية من حيث:

(أ) أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر أقل من حقيقة نتيجة الأعمال السليمة؛ كما أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري.(ب) أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال بعدالة؛ كما أن قيم الأصول الثابتة الظاهرة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري. (ج) أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، يجعل رقم التكاليف أكبر من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر أقل من حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة؛ كما أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأكبر من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري.(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٣. تعد طريقة إعادة تقويم حساب مجمع استهلاك الأصل الثابت المستهلك دفترياً: بمثابة الطريقة الأنسب محاسبياً، بسبب:

(أ) أن تطبيق هذه الطريقة ينخفض فيها تدخل عنصر التحكم الشخصي، وتدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي؛ مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية. (ب) أن تطبيق هذه الطريقة يدعم عنصر الرأي الشخصي؛ وأن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كثير من جوانبها، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر الحقيقي؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية. (ج) أن بيانات قائمة الدخل، ستصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية؛ وأن تقويم الأصول في قائمة المركز المالي، سيظل على أساس التكلفة التاريخية، ولا يتأثر بأثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود؛ وأن تطبيق هذه الطريقة يخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل ويدعم مبدأ الموضوعية؛ وأن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١ـ يتم حساب استهلاك الأصول الثابتة من تاريخ الشراء ونقل الملكية بغض النظر عن تاريخ استخدامها في الإنتاج.	هذه العبارة صحيحة، فالاستهلاك هو النقص الذي يحدث على قيمة الأصل الثابت نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضى المدة (مرور الزمن) فمرور الزمن يعنى هلاك الأصل بغض النظر عن مدى أستخدمه. لذا يجب البدء في حساب الاستهلاك عن الأصول اعتباراً من تاريخ بدء التشغيل العملي لها (تاريخ استخدام الأصل فعلا في الإنتاج)، حيث أن الاستهلاك يعتبر عنصراً ملازماً للإنتاج. غير أنه قد يتم شراء الأصل ولا يتم تشغيله لفترة طويلة نسبياً، وقد تكون هذه الفترة هي فترة تركيب أو تجربة الأصل، وقد يحدث خلال هذه الفترة أن تتناقص قيمة الأصل، بفعل العوامل الجوية أو عوامل

	التقادم أو عوامل عدم الصيانة، الأمر الذي يعني وجوب مراعاة أخذ النقص في قيمته في الحسبان، من خلال احتساب استهلاك عن مثل هذا الأصل خلال تلك الفترة، بما يتناسب مع التناقص في قيمته، حيث يكون معدل الاستهلاك خلال تلك الفترة، أقل من المعدل المحدد لفترة ما بعد إتمام التشغيل الفعلي.
٢ـ تظهر الأصول الثابتة المستهلكة دفتريا ومازالت تعمل بالإنتاج بقيمة تذكارية في الميزانية ولا تحمل الحسابات الختامية بأية مبالغ مقابل الاستهلاك.	هذه العبارة غير صحيحة، فعدم حساب استهلاك للأصول المستهلكة دفترياً والتي مازالت تعمل بالإنتاج يؤدى إلى عدم إظهار نتيجة الأعمال على أساس سليم وعدم إظهار الميزانية للمركز المالي السليم للمنشأة. ومن الناحية المحاسبية السليمة، فإنه يجب إتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، والتي تقوم على أساس أن سبب المشكلة، يكمن في أن المنشأة قد احتسبت الاستهلاك في السنوات السابقة بمعدل أكبر من المعدل السليم، مما ترتب عليه وصول رقم مجمع مخصص الاستهلاك ليصبح مساوياً لقيمة الأصل، بمعنى نهاية حياة الأصل دفترياً، وذلك على الرغم من أن حياة الأصل الفعلية لم تنته بعد؛ ولذلك فإن طريقة المعالجة المحاسبية السليمة هنا تكون عن طريق: إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، وتخفيضه بمقدار المغالاة فيه وذلك بالقيد: ×× من حـ/ مجمع مخصص الاستهلاك ×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي وبذلك تظهر للأصل قيمة جديدة، بمقدار التخفيض في رقم مخصص الاستهلاك، وتبدأ المنشأة في احتساب الاستهلاك، خلال الفترة الباقية من حياة الأصل.

٣- تعتبر مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، من المشكلات الإدارية، التي لا يد للمحاسبين فيها، ولا ينتظر منهم أي تدخل أو علاج لها، حيث لا تؤثر هذه المشكلة على الإطلاق على سلامة حسابات نتيجة الأعمال، ولا قائمة المركز المالي للمنشأة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تعتبر هذه المشكلة محاسبية بحتة، وليست إدارية على الإطلاق، حيث يكون للمحاسبين الدور الرئيس في مواجهتها وعلاجها، ذلك أن بعض الأصول الثابتة قد تستمر صالحة للتشغيل، بعد انتهاء عمرها المتوقع، والذي تم تحديد معدلات الاستهلاك على أساسه، إما بسبب خطأ في تقدير العمر المتوقع للأصل الثابت، أو بسبب تغير الظروف التي تم وضع معدلات الاستهلاك على أساسها، وعدم تعديل هذه المعدلات نتيجة تلك التغيرات. ونتيجة لذلك، فإنه غالباً ما تنشأ حالات وجود أصولٍ ثابتةٍ، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفترية قد أصبحت صفراً، حيث نكون هنا أمام مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً بالكامل. وتثير هذه المشكلة عقبات حقيقية أمام النظام المحاسبي في منشآت الأعمال، ومن ذلك: ١- أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، من شأنه أن يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة. ٢- أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، ذلك أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، ستظهر بدون قيمة تقريباً، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.

٤- تعتبر مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، من المشكلات المحاسبية الهامة، والتي يتم مواجهتها دائماً بطريقة القيمة التذكارية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تتعدد طرق معالجة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً: ١)طريقة القيمة التذكارية: والتي تقوم على أساس إظهار الأصل الثابت المستهلك دفترياً بقائمة المركز المالي، خلال حياته الباقية بقيمة تذكارية جنيهاً واحداً، مع عدم تحميل حساب الأرباح والخسائر بأية مبالغ مقابل الاستهلاك، بمعنى أن هذه الطريقة تقوم على أساس عدم إجراء أية استهلاكات، للأصل الثابت المستهلك دفترياً خلال الفترات المقبلة، على أن يتم إظهاره بقيمة تذكارية قدرها جنيهاً واحداً. • إلا أن هذه الطريقة لم تعالج المشكلة من أي جانب من جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، لن تظهر على حقيقتها، وستتضمن قائمة المركز المالي احتياطياً سرياً، بمقدار الفرق بين القيمة الحقيقية للأصل وقيمته التذكارية. ٢)طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر: حيث يتم احتساب الاستهلاك عن هذا الأصل خلال الفترة الباقية من حياته، وفقاً لهذه القيمة الجديدة، ويتم تحميل حسابات النتيجة لكل سنة من السنوات الباقية من عمره بهذا الاستهلاك. • وعلى الرغم من أن هذه المعالجة تتميز بأنها تعالج المشكلة من كافة جوانبها، سواءً من حيث تأثيرها على حسابات النتيجة، أو قائمة المركز المالي، فإنه يوجه إليها انتقاداً رئيساً، يتلخص في أن عملية إعادة التقدير لا تخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، مما قد يبعدنا عن الحقيقة والموضوعية، فيؤدى بنا ذلك إلى الإخلال بشفافية الإفصاح المحاسبى. ٣) طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك:

	وتقوم هذه الطريقة على أساس أن سبب المشكلة، يكمن في أن المنشأة قد احتسبت الاستهلاك في السنوات السابقة بمعدل أكبر من المعدل السليم، مما ترتب عليه وصول رقم مجمع مخصص الاستهلاك ليصبح مساوياً لقيمة الأصل، بمعنى نهاية حياة الأصل دفترياً، وذلك على الرغم من أن حياة الأصل الفعلية لم تنته بعد؛ ولذلك فإن طريقة المعالجة المحاسبية السليمة هنا تكون عن طريق: إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، وتخفيضه بمقدار المغالاة فيه وذلك بالقيد: ×× من حـ/ مجمع مخصص الاستهلاك ×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي وبذلك تظهر للأصل قيمة جديدة، بمقدار التخفيض في رقم مخصص الاستهلاك، وتبدأ المنشأة في احتساب الاستهلاك، خلال الفترة الباقية من حياة الأصل. وتعد هذه الطريقة هي الطريقة الأنسب محاسبياً، بسبب: ١.أن حساب الأرباح والخسائر، سيتم تحميله بأقساط استهلاك محسوبة وفقاً للأساس التاريخي، ومن ثم فإنها تصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية. ٢.أن تقويم الأصول في قائمة المركز المالي، سيظل على أساس التكلفة التاريخية، ولا يتأثر بأثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود (فتم التغلب بذلك على الانتقاد الذي كان موجهاً إلى طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر). ٣. أن تطبيق هذه الطريقة يخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل ويدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي.

	٤. أن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الاستهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلي تللك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية.

٣. تمتلك إحدى المنشآت آلات تكلفتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وفي نهاية عمرها الإنتاجي المتوقع في ٢٠٠٧/١٢/٣١ تبين أن الآلات مازالت تعمل بالإنتاج، قدرت القيمة المتبقية للآلات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وينتظر استمرارها في الإنتاج لمدة ٣ سنوات. وقد قام محاسب المنشأة بتعلية تلك القيمة على حساب الآلات بالميزانية وحساب قسط الاستهلاك على أساسها.

والمطلوب : إبداء رأيك في مدى سلامة تلك المعالجة.

الإجابـــــــــــــــة

هذه المعالجة غير صحيحة، لأنه يترتب عليها تغيير تكلفة الأصل بالميزانية بعد إعادة تقدير القيمة الإنتاجية المتبقية بالأصل بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، ويعاب على عملية إعادة التقدير أنها يتدخل فيها العنصر الشخصي وتبتعد عن الموضوعية، ولذا فان الحل السليم يكون بإعادة تقييم مجمع الاستهلاك وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة وترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالي، حيث أن الخطأ كان أساسا في تحديد العمر الإنتاجي المتوقع للأصل ويكون ذلك بالقيد التالي:

٦٠٠٠٠ من حـ/ مجمع استهلاك الآلات

٦٠٠٠٠ إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

وبذلك سوف يظل حـ / الآلات بالميزانية بتكلفته كما هي والبالغة ٢٠٠٠٠٠ جنيهاً، أما مجمع الآلات سيخفض بمبلـــــــغ ٦٠٠٠٠ جنيهاً (٢٠٠٠٠٠ رصيد مجمع استهلاك الآلات ـ ٦٠٠٠٠) وسيصبح ١٤٠٠٠٠ جنيهاً ويحسب استهلاك الفترة المالية الحالية ويحمل

لحساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٦٠٠٠٠ ÷ ٣ سنوات = ٢٠٠٠٠ جنيهاً ويضاف ذلك المبلغ لمجمع الاستهلاك بالميزانية.
وعلى ذلك ستظهر الآلات ومجمع استهلاكها بالميزانية كالآتي:

الميزانية في ٢٠٠٧/١٢/٣١

٢٠٠,٠٠٠	الآلات	٦٠,٠٠٠٠	احتياطي رأسمالي
١٦٠,٠٠٠	(-) مجمع استهلاك		
٤٠,٠٠٠			

٤. قامت منشأة التوفيق مع بداية عام ٢٠٠٠م. بشراء أسطول سيارات لنقل المشتريات والمبيعات، وذلك بمبلغ ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

وفي ٢٠٠٧/١٢/٣١م. بلغ مجمع استهلاك أسطول السيارات مبلغ ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً. إلا أنها لا تزال حتى الآن وتستخدم في النشاط المشتراة من أجله، ولم يحمل حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ م. بأي استهلاك لتلك السيارات، على أساس أنها قد استهلكت دفترياً بالكامل، حيث تم الاكتفاء بإظهارها في قائمة المركز المالي، بقيمة رمزية قدرها جنيهاً واحداً. ولقد قدرت القيمة المتبقية لتلك السيارات في بداية عام ٢٠٠٨م. بمبلغ ١٨٠,٠٠٠ جنيهاً، كما يتوقع استمرارها في النشاط لعامي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ م.

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

الإجابـــــــــــــــــــــــة

▪ تقتضي المعالجة المحاسبية السليمة تخفيض قيمة مجمع استهلاك السيارات، بمقدار القيمة المتبقية لها، وترحيل هذا المبلغ إلى حساب الاحتياطي الرأسمالي، وذلك بالقيد التالي:

١٨٠,٠٠٠ من حـ / مجمع استهلاك السيارات

١٨٠,٠٠٠ إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي

وبهذا سيصبح رصيد مجمع استهلاك السيارات ٧٢٠,٠٠٠ جنيهاً، ويصبح رصيد السيارات بقائمـــــــــة المركز المالي ١٨٠,٠٠٠ جنيهاً، وهو ما يساوى القيمة المتبقية لها.

قائمة المركز المالي في ١/ ١/٢٠٠٨

	٩٠٠,٠٠٠	سيارات	١٨٠,٠٠٠	احتياطي رأسمالي
١٨٠,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠	(–) مجمع استهلاك سيارات		

ونلاحظ هنا أن حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١م. سيتم تحميله بقسط استهلاك السيارات وقدره ٩٠,٠٠٠ جنيهاً (١٨٠,٠٠٠ جنيهاً ÷ ٢)، وستظهر السيارات في قائمة المركز المالي بمقدار ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً، مطروحاً منها مجمع استهلاك السيارات والذي ستصبح قيمته ٨١٠,٠٠٠ جنيهاً (٧٢٠,٠٠٠ جنيهاً + ٩٠,٠٠٠ جنيهاً استهلاك العام).

قائمة المركز المالي في ٣١/ ١٢/٢٠٠٨م.

	٩٠٠,٠٠٠	سيارات	١٨٠,٠٠٠	احتياطي رأسمالي
٩٠,٠٠٠	٨١٠,٠٠٠	(–) مجمع استهلاك سيارات		

أما في عام ٢٠٠٩م.، فإنه سيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر، بقسط استهلاك السيارات وقدره ٩٠,٠٠٠ جنيهاً، وبذلك يصل مجمع استهلاك السيارات إلى ٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً، وبذلك فإنه سيتم إقفال حساب مجمع استهلاك السيارات في حساب السيارات، بسبب انتهاء عمرها الإنتاجي، وتوقف استخدامها في النشاط أو الإنتاج.

قائمة المركز المالي في ٣١/ ١٢/٢٠٠٩م.

	٩٠٠,٠٠٠	سيارات	١٨٠,٠٠٠	احتياطي رأسمالي
ــــــ	٩٠٠,٠٠٠	(–) مجمع استهلاك سيارات		

٥. عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالي المعدة للمنشأة في ٢٠٠٨/١٢/٣١م. تتضمن الآتي:

قائمة المركز المالي للمنشأة الصناعية الأولى في ٢٠٠٨/١٢/٣١م.

الأصول		حقوق الملكية والخصوم
٢٧,٠٠٠,٠٠٠	سيارات	
(٢٧,٠٠٠,٠٠٠)	يخصم: مجمع استهلاك سيارات	

- **فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة ٣ سنوات مقبلة.**
- **فالمطلوب تشخيص الموقف الناتج عما سبق، مبيناً الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة الموقف السابق، مع بيان أي تلك الطرق ترجح، معللاً ترجيحك هذا.**

الإجابـــــــــــــــــــــــة

يتمثل الموقف السابق في وجود أصل ثابت مستهلك دفترياً.

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

وتتمثل الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة هذه المشكلة، فيما يأتي:

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

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

الطريقة الثالثة: إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة، مع ترحيل الفرق للاحتياطى الرأسمالى بالقيد التالي:

×× من حـ / مجمع مخصص الاستهلاك

×× إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

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

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

٦. اشترت إحدى المنشآت سيارة نقل في ٢٠٠٣/٧/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وحصلت على خصم نقدي مقداره ١٠ % على قيمة السيارة مقابل السداد نقداً... وفي نهاية العام أظهرت قيمة السيارة في الميزانية بمبلغ ١٨٠٠٠٠ مطروحاً منها إهلاك السيارة عن ٦ شهور بمعدل ٢٠% سنوياً ويبلغ ١٨٠٠٠ جنيه... وحملت حساب الأرباح والخسائر بقيمة الإهلاك.

والمطلوب: بصفتك مراجع لحسابات الشركة وضح رأيك في مدى سلامة المعالجة المحاسبية للسيارة وحدد المعالجة المحاسبية السليمة في حالة عدم موافقتك على المعالجة الحالية.

الإجابة:

يوجد خطأ في المعالجة المحاسبية للسيارات حيث تم إثبات قيمتها في الميزانية بعد طرح الخصم النقدي من ثمن الشراء وبالتالي حمل حساب الأرباح والخسائر بالإهلاك للسيارة على أساس هذه القيمة.

والمعالجة المحاسبية السليمة تتمثل في الآتي:

قيمة السيارة تظهر في الميزانية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بدون طرح الخصم النقدي والذي يتم اعتباره إيراد يرحل لحساب الأرباح والخسائر ويبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

أما إهلاك السيارة فيحسب على مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ولمدة ٦ شهور ويبلغ = ٢٠٠٠٠٠ × ٢٠/١٠٠ × ٦/١٢ = ٢٠٠٠٠ جنيه.

ونظراً لأن حساب الأرباح والخسائر حُمل فعلاً بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه إهلاك سيارة ∴ لابد من تحميله بفرق الإهلاك ويبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

قيود التسوية تشمل:

- **زيادة رصيد السيارات بقيمة الخصم النقدي**

٢٠٠٠٠ من حـ/ السيارات
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الخصم النقدي

- ترحيل الخصم النقدي لحساب أ . خ
٢٠٠٠٠ من حـ/ الخصم النقدي
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ أ. خ.
- إضافة فرق الإهلاك لمجمع الإهلاك
٢٠٠٠ من حـ/ إهلاك سيارة
٢٠٠٠ إلى حـ/ مجمع إهلاك سيارة.
- تحميل فرق إهلاك سيارة لحساب أ. خ
٢٠٠٠ من حـ / أ. خ
٢٠٠٠ إلى حـ/ إهلاك سيارة.

حـ / أ. خ عام

٢٠٠٠٠ حـ / إهلاك سيارة	٢٠٠٠٠ من حـ/ خصم نقدي

الميزانية

٢٠٠٠٠٠ سيارات	
(٢٠٠٠٠) (-) مجمـــــــع مخصص إهلاك	

حـ/ مجمع إهلاك سيارة

٢٠٠٠٠٠ رصيد	١٨٠٠٠ من حـ/ إهلاك
الميزانية	٢٠٠٠ من حـ/ إهلاك

الفصل الرابع: المخصصات والاحتياطيات

▪ السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:

١. يلاحظ أن الاحتياطيات السرية، هي تلك الاحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية بأقل من قيمتها الحقيقية؛ وأن تلك الاحتياطيات السرية تنشأ بكافة الأساليب التي من شأنها:

(أ) تضخيم قيم الأصول عن حقيقتها. (ب) تخفيض قيم الأصول عن حقيقتها.
(ج) إظهار قيم الالتزامات بحقيقتها. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٢. إن واجب مراقب الحسابات الخارجي، تجاه الاحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجة تطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها:

(أ) اتخاذ كافة الوسائل الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات السرية. (ب) لا يملك اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنصح المراقب بالإفصاح عنها في تقريره. (ج) ضرورة مراعاة الظروف الخاصة بالمنشأة. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٣. يلاحظ أنه بالنسبة للاحتياطيات السرية التي قامت المنشأة بتكوينها قبل تاريخ تعيين المراجع الخارجي الحالي:

(أ) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره. (ب) فإن المراجع الخارجي إذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه إصدار تقرير سلبي (عكسي).
(ج) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره؛ غير أنه يجب على المراجع دائماً أن يتحقق من أن إدارة المنشأة لا تسيئ استخدام تلك الاحتياطيات، فإذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه ضرورة الاختيار من بين أحد ثلاثة أنواع من التقارير: المقيد؛ أو السلبي (العكسي)؛ أو الخالي من الرأي. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٤. يمكن الاستدلال على وجود الاحتياطيات السرية لأي منشأة أعمال من خلال:

(أ) تقليل قيم الأصول عن حقيقتها؛ أو تقليل قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.
(ب) تقليل قيم الأصول عن حقيقتها؛ أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.
(ج) تضخيم قيم الأصول عن حقيقتها؛ أو تقليل قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٥. من واجب المراجع الخارجي، بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة:

(أ) أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، وعليه القيام بمراقبة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الاحتياطيات. (ب) ضرورة الإفصاح عن أية احتياطيات سرية. (ج) ضرورة العمل على منع تكوينها، وإعادة تصحيح الأوضاع، بحيث يتم الإفصاح عن أية احتياطيات سرية؛ فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن هذه الحقائق وفقاً لمدى تأثيرها على عدالة القوائم المالية، بحيث يقوم بالاختيار بين إصدار تقرير مقيد؛ أو عكسي (سلبي)؛ أو خالي من الرأي. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٦. يلاحظ بالنسبة للاحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقة:
(أ) أن المراجع الخارجي يجب عليه أن يقوم بالإفصاح عن كافة تلك الاحتياطيات في تقريره.
(ب) أنه يجب على المراجع الخارجي ألا يقوم بالإفصاح عن تلك الاحتياطيات في تقريره ، وأن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الاحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الاحتياطيات، بأمانة وفي صالح المنشأة، فليس عليه سوي أن يقوم بمراقبة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الاحتياطيات؛ وعلى الرغم من كل ذلك، فإذا ما أثار تكوين هذه الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع الخارجي، أصبح واجباً عليه ضرورة تنبيه الإدارة إلى عدم جواز ذلك؛ فإن لم تستجب له الإدارة، أصبح لزاماً عليه القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين. (ج) أن المراجع الخارجي يجب عليه عدم القيام بالإفصاح عن تلك الاحتياطيات في تقريره، طالما أنه قد تم تكوينها في الفترة السابقة على تاريخ تعيينه. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٧. إن اتباع منشآت الأعمال لبعض السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل التكلفة التاريخية، إنما يؤدي إلى:

(أ) الخلط في معالجة النفقات الرأسمالية بمعالجتها على أنها إيرادية جارية. (ب) نشأة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً. (ج) تكوين إجباري وتلقائي وغير متعمد لاحتياطي سري للمنشأة. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٨. يلاحظ أنه بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتكون نتيجةً تطبيق السياسات المحاسبية المتعارف عليها:

(أ) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها. (ب) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها؛ غير أنه يجب على المراجع دائماً أن يتحقق من أن إدارة المنشأة لا تسيئ استخدام تلك الاحتياطيات، فإذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه ضرورة الاختيار من بين أحد ثلاثة أنواع من التقارير: المقيد؛ أو السلبي (العكسي)؛ أو الخالي من الرأي. (ج) فإن المراجع الخارجي إذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه إصدار تقرير سلبي (عكسي). (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- للاحتياطيات السرية مزايا تفوق بكثير عيوبها.	هذه العبارة غير صحيحة، فعلى الرغم من مزايا الاحتياطيات السرية والتي تتمثل في تدعيم المركز المالي للمنشأة وموازنة التوزيعات النقدية للمساهمين في مختلف السنوات، إلا أنه يعاب عليها: ١- أن تكوينها يتعارض مع قواعد حوكمة الشركات. ٢- أنها تتعارض كذلك مع سياسة الإفصاح في المحاسبة، حيث أن قائمة المركز المالي التي تحتوي على احتياطيات

	سرية، إنما هى فى الواقع لا تفصح عن المركز المالى السليم فى تاريخ إعدادها، بما ينطوى عليه ذلك من احتمالات تضليل المطلعين عليها. ٣- أنها تعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، فى القيام بأساليب ما يطلق عليه " إدارة الربحية، والتى تمثل ظاهرةً من أخطر الظواهر، التى تؤثر تأثيراً جوهرياً على درجة مصداقية القوائم المالية. ٤- أنه قد يساء استعمالها من جانب المديرين الذين يعلمون بوجودها، إما فى تحقيق اختلاسات، أو إظهار أرباح أو نتيجة أعمال غير صادقة، أو التأثير على أسعار أسهم المنشأة فى سوق الأوراق المالية، وذلك لتحقيق أهدافهم الشخصية، والتى قد لا تكون فى مصلحة المنشأة.
٢ - تنشأ الاحتياطيات السرية بكافة الوسائل التي من شأنها تضخيم قيم الأصول بالدفاتر عن الحقيقة، وتخفيض قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن الاحتياطيات السرية تنشأ بكافة الأساليب التى من شأنها: تقليل قيم الأصول عن حقيقتها، أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة. ويمكن تقليل قيم الأصول بوسائل متعددة، من بينها: ١- التمسك فى تقويم الأصول الثابتة، بالتكلفة التاريخية. ٢- تطبيق سياسة التحفظ فى تقويم الأصول المتداولة. ٣- تقويم الاستثمارات فى المنشآت التابعة بالتكلفة، على الرغم من أن أسعارها فى سوق الأوراق المالية، تزيد كثيراً عن التكلفة. ٤- عدم إظهار شهرة المحل التى تتكون للمنشأة تلقائياً فى الدفاتر، والعمل على سرعة إهلاك الشهرة، وغيرها من الأصول المعنوية، إتباعاً لسياسة التحفظ. ٥- إظهار قيمة التكوين الرأسمالى الذاتى بالتكلفة، على الرغم من ارتفاع قيمته الحقيقية بكثير عن ذلك. ٦- عدم إظهار الأصول الثابتة - التى تحصل عليها المنشأة بدون مقابل - فى الدفاتر. ٧- المغالاة فى حساب الإهلاك عن الأصول الثابتة، التى تستلزم طبيعتها ذلك. ٨- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات

	إيرادية. ٩- المغالاة في قيم المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول. ١٠- عدم إظهار الأصول المستبعدة مؤقتاً ضمن الأصول بقائمة المركز المالي، واعتبار قيمتها بالكامل على أنها خسارة رأسمالية. ١١- إخفاء جزء من المخزون السلعي، وعدم إدخاله ضمن المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية. ١٢- عدم المعالجة السليمة للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وإظهارها في قائمة المركز المالي بالقيمة التذكارية فقط. أما زيادة قيمة الالتزامات للغير، فإن من أهم وسائلها: ١- إظهار مطلوبات وهمية، أو تضخيم الالتزامات على غير حقيقتها. ٢- المغالاة في تكوين المخصصات المرتبطة بالتزامات. ٣- عدم تحويل مخصصات الالتزامات التي ثبت عدم الحاجة إليها، أو زيادتها عن المطلوب، إلى الاحتياطيات، وتركها في صورة مخصصات. ٤- تكوين المخصصات عن بعض الالتزامات الاحتمالية، التي كان يكتفي بمجرد تكوين احتياطيات عنها.
٣ــ يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من دقة المخصصات ومدى كفايتها للأغراض التي كونت من أجلها فقط.	هذه العبارة غير صحيحة، فهناك واجبات أخرى لمراجع الحسابات الخارجي بالنسبة للمخصصات، وهي: ١. ضرورة التحقق من مدى كفاية وعدالة مبالغ المخصصات. ٢. ضرورة التحقق من سلامة إظهار المخصصات في قائمة المركز المالي. ٣. ضرورة التحقق من أن أية مخصصات قد استغنت عنها المنشأة، أو ثبت زيادتها عن القدر الواجب، قد تم تحويلها إلى حساب أحد الاحتياطيات الإيرادية. ٤. ضرورة التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية لحسابات المخصصات.

٤ـ ليس من واجب مراجع الحسابات الإشارة في تقريره إلى الاحتياطيات السرية التي كونتها المنشأة محل المراجعة.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الاحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين. كذلك فإنه بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة: فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأوضاع، بحيث يفصح عن أية احتياطيات سرية - فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها.

٣ـ عند قيامك بمراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين لك الآتي:

١. أن المخزون السلعي قد تم تقويمه بمبلغ ١٧,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، في حين أن قيمته الحقيقية تبلغ ٢١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

٢. تم تحميل حساب الأرباح والخسائر عن العام المالي المنتهي في ٢٠٠٨/١٢/٣١م. بمبلغ ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، قيمة محركات جديدة لأسطول سيارات المنشأة.

٣. هناك مغالاة في نسب إهلاك الأصول الثابتة، كما أن هناك آلة بلغ صافي قيمتها الدفترية صفراً، ولا تزال تعمل بنفس كفاءتها، وينتظر استمرارها في الإنتاج لمدة ٣ سنوات مقبلة، غير أنها تظهر بميزانية المنشأة بقيمة تذكارية جنيهاً واحداً فقط.

٤. بلغت قيمة مخصص الضرائب مبلغ ١١,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً، في حين أن القيمة العادلة له تبلغ ٨,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

٥. على الرغم من انتهاء القضايا المرفوعة على المنشأة، إلا أن قائمة المركز المالي لا تزال تتضمن مبلغ ٥,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً مخصص منازعات قضائية.

والمطلوب بإيجاز: أ. تشخيص الموقف الناتج عن العوامل الخمسة السابقة.

ب. توضيح موقفك كمراجع حسابات خارجي، من هذا الموقف في الحياة العملية.

الإجابـــــــــــــــــــــــة

أ- يعتبر الموقف السابق تكويناً لاحتياطي سري.

وتنشأ الاحتياطيات السرية بكافة الوسائل التي من شأنها: تقليل قيم الأصول بالدفاتر عن الحقيقة، أو تضخيم قيم الالتزامات على خلاف الحقيقة، ومن ذلك:

- تقليل قيم الأصول بالدفاتر عن الحقيقة. - تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.

وتتميز الاحتياطيات السرية بعدة مزايا، من أهمها:

١- تدعيم المركز المالي للمنشأة.

٢- موازنة التوزيعات النقدية للمساهمين في مختلف السنوات.

ورغم هذه المزايا للاحتياطيات السرية، إلا أن عيوبها تفوق مزاياها، ومن أهم تلك العيوب:

١- أنه يتعارض مع قواعد حوكمة الشركات.

٢- أنه يعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيام بأساليب ما يطلق عليه لله إدارة الربحية لله، والتي تمثل ظاهرةً من أخطر الظواهر، التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية.

٣- عدم تعبير قائمة المركز المالي، عن المركز المالي السليم للمنشأة.

٤- عدم إظهار الحسابات الختامية، لنتيجة الأعمال السليمة، من ربح أو خسارة.

٥- عدم التوصل إلى التكاليف الحقيقية لمنتجات المنشأة.

٦- عدم سلامة توزيعات الأرباح، التي توزع على المساهمين.

٧- إساءة الإدارة لاستخدام الاحتياطيات السرية.

ونتيجة لتلك المساوئ، فان السماح بتلك الاحتياطيات السرية، إنما يؤدي إلى فقدان الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها بعدالة، عن نتيجة الأعمال والمركز المالي السليم للمنشأة.

ب. أما واجب مراجع الحسابات الخارجي، تجاه الاحتياطي السري، فيتلخص في:

أولاً: بالنسبة للاحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجة تطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها: فإن المراجع الخارجي لا يملك اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنصح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره.

ثانياً: بالنسبة للاحتياطيات السرية المتعمدة والمكونة من سنوات سابقة: فإن من واجب المراجع الخارجي تجاهها، ضرورة مراعاة الظروف الخاصة بالمنشأة: بحيث إذا ما اقتنع المراجع الخارجي، بأن وجود مثل تلك الاحتياطيات السرية، إنما هو في صالح المنشأة،

واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الاحتياطيات بأمانة، وفي صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوى القيام بمراجعة حسن استخدام المنشأة لهذه الاحتياطيات. فالمحور هنا هو مدى اقتناع المراجع الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لتلك الاحتياطيات، حيث إذا أثار تكوين الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع الخارجي، أصبح من واجبه أن يُضَمّن تقريره، أية معلومات يراها ضرورية، لإظهار الحقائق للمساهمين، وأصحاب المصلحة عموماً.

ثالثاً: أما بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في السنة المالية محل المرجعة: فإن من واجب المراجع الخارجي حينئذٍ:

١ ـ اتخاذ كافة الوسائل الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات السرية، وأن يعيد تصحيح الأوضاع، فإذا لم تأخذ الإدارة برأيه، أصبح واجباً عليه حينئذٍ أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل الحقائق.

٢ ـ الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية.

٣ –التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى.

٤ـ فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة في قيمتها.

٤. فيما يلى حساب الأرباح و الخسائر لإحدى الشركات عن العام المنتهي في ٢٠١٠/١٢/٣١م (بالألف جنيهاً)

٨٠حـ/مصروفات إدارية وعمومية	٣٣٠٠ حـ /المتاجرة (مجمل ربح)
١٢٠ حـ / استهلاك آلات	
٩٠ حـ /احتياطي رد السندات	
١١٠ حـ /مخصصات ديون مشكوك فيها	
٢٣ حـ /مصروفات صيانة	
١١٢ حـ /مخصص ضرائب	
٦٥ حـ /مخصص هبوط أسعار بضاعة	
٢٧٠٠ حـ /توزيع الأرباح (صافي ربح)	
----------	----------
٣٣٠٠	٣٣٠٠

فإذا علمت أن:

١-استهلاك الأصول الثابتة يتضمن مبلغ٢٠٠٠٠جنيهاً قيمة استهلاك آلة لا تستخدم في الإنتاج.

٢-مخصصات الديون المشكوك فيها تضمنت مخصصات قيمتها ٣٠٠٠٠ لديون تم تحصيلها.

٣-مصروفات الصيانة هي عبارة عن مصروفات تغيير موتور لإحدى الآلات في نهاية العام.

٤-مخصص الضرائب مكون لمقابلة ضرائب على المنشأة متوقع أن تصل قيمتها إلى ١٨٠٠٠٠جنيهاً.

٥-من المتوقع ارتفاع أسعار البضاعة في السوق بنسبة ١٠%.

٦-الأوراق المالية التي تملكها المنشأة وقيمتها ٢مليون جنيهاً من المتوقع أن تهبط أسعارها في السوق بنسبة ٢٠%.

المطلوب: بصفتك المراجع المسئول عن فحص حسابات المنشأة حدد الإجراءات اللازم اتخاذها من وجهة نظرك مع إعادة تصوير حساب الأرباح والخسائر للمنشأة.

الإجابة:

توجد بعض التعديلات اللازم عملها على حساب الأرباح والخسائر وتشمل ما يلي:

١-إستهلاك الأصول الثابتة يخصم منه٥٠% من قيمة استهلاك الآلة التي لا تستخدم في النشاط

وهي =٢٠٠٠٠× ٥٠ % =١٠٠٠٠جنيهاً

٢-مخصصات ديون مشكوك فيها تخفض بقيمة المخصصات المكونة لديون تم تحصيلها وتبلغ ٣٠٠٠٠ جنيهاً.

٣-احتياطي رد السندات توزيع للربح وليس عبئاً عليـــه وبالتالـــي لا يحمل على حساب الأرباح والخسائر

٤-مصروفات تغيير موتور الآلات تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف على قيمة الآلات ولا تظهر في حساب الأرباح والخسائر.

٥-مخصص الضرائب يتم زيادته بمبلغ ٦٨٠٠٠جنيهاً.

٦-مخصص هبوط أسعار بضاعة يخصم من الحساب لعدم الحاجة إلى تكوينه.

٧-يتم تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً لمقابلة الهبوط المتوقع في أسعارها بنسبة ٢٠% من قيمتها ويحمل لحساب الأرباح والخسائر.

ويظهر الحساب بعد إجراء التعديلات السابقة على النحو التالي:

حـ /الأرباح والخسائر

٨٠ حـ /مصروفات إدارية وعمومية	٣٣٠٠ حـ/المتاجرة (مجمل ربح)
١١٠ حـ /استهلاك أصول ثابتة	
٨٠ حـ /مخصص ديون مشكوك فيها	
١٨٠ حـ /مخصص ضرائب	
٤٠٠حـ /مخصص هبوط أسعار أ. م.	
٢٤٥٠ (رصيد) إلى حـ / توزيع الأرباح	
----------	----------
٣٣٠٠	٣٣٠٠

الفصل الخامس: الأرباح القابلة للتوزيع

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

١. يلاحظ أن تحديد الربح القابل للتوزيع يخضع لمجموعة من:

(أ) الاعتبارات القانونية والتعاقدية والتسويقية. (ب) الاعتبارات القانونية والتعاقدية والإدارية والقضائية. (ج) الاعتبارات القانونية والتعاقدية والإدارية. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١ـ يتدخل في تحديد الربح القابل للتوزيع مجموعة من الاعتبارات القانونية والإدارية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يتدخل في تحديد الربح القابل للتوزيع الاعتبارات الآتية: ١. الاعتبارات القانونية: ويقصد بها: القواعد والمبادئ القانونية، التي تحدد إطار عملية تحديد، وتوزيع الأرباح. ٢. الاعتبارات الإدارية: ويقصد بها: ما تقتضيه مبادئ الإدارة السليمة، من أمور تتعلق بضرورة تنظيم عملية توزيع الأرباح، بناءً على ما تبين لإدارات منشآت الأعمال، لدى قيامها بوظائف التخطيط، والموازنة بين معيار الربحية ومعيار السيولة، وكذلك ما تنويه من مشروعات توسع مستقبلية. ٣. الاعتبارات التعاقدية: ويقصد بها: أية اعتبارات أو قواعد، تتحكم في عملية توزيع الأرباح، نتيجة تعاقد منشأة أعمال مع أي مصرف أو بيت تمويل، للحصول على تمويل لتلك المنشأة. ٤. الاعتبارات القضائية: ويقصد بها: كافة القواعد المستنبطة من الأحكام القضائية، والتي من شأنها تنظيم عملية توزيع الأرباح.
٢ـ لم يكن للأحكام القضائية دوراً بارزاً فيما يتعلق بتحديد ماهية الأرباح القابلة للتوزيع.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث كان للقضاء دوراً هاماً في هذه المجال، حيث أمكن من خلال دراسة الأحكام القضائية ذات الصلة، استنباط قواعد تحديد ماهية الربح القابل للتوزيع، ومن أهمها: ١ـ لا يكون الربح قابلاً للتوزيع، إلا إذا قابلته زيادة فعلية في

	قيمة صافي أصول المنشأة. ٢- يجب أن تحافظ إدارة المنشأة على قيمة رأس المال سليمة، حيث أنه يمثل الضمان العام للدائنين، ومن ثم فإن توزيع أية أرباح صورية أو غير حقيقية، إنما يعني توزيعاً أو تآكلاً لجزء من رأسمال المنشأة، وهو أمر غير مسموح به محاسبياً وقانوناً.
٣- لم يلق موضوع الربح القابل للتوزيع في شركات الأموال عناية خاصة أو اهتمام خاص من جانب المحاسبين، لا من حيث تحديده، ولا من حيث مشاكل توزيعه.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه ليس من شكٍ في أن الربح القابل للتوزيع، يلقى عنايةً خاصةً، من حيث: تحديده؛ ومشاكل توزيعه، من جانب المحاسبين والمراجعين، وخاصةً في شركات الأموال. ففي شركات الأموال - خاصة شركات المساهمة - والتي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة، قد تلجأ إدارات بعض تلك المنشآت، إلى إتباع بعض الوسائل الاحتيالية في توزيع الأرباح، بما يؤدى إلى إلحاق الضرر بالمساهمين والدائنين، وبغيرهم من أصحاب المصالح. ذلك أن توزيع أية أرباح صورية، إنما يعني – في حقيقة الأمر - توزيع جزء من رأسمال المنشأة، والذي يعتبر الضامن العام للدائنين وغيرهم، فضلاً عن أن ضخامة رؤوس أموال الشركات المساهمة، واضطلاعها بالأعمال الهامة في الاقتصاد القومي، لا يقتصر أثره وضرره – في حالة إفلاسها، أو فشل إداراتها، أو انحرافها - على مجرد المنشأة، أو مساهميها، أو دائنيها، وإنما يتعدى أثره كل ذلك، ليصل إلى إلحاق الضرر بالمجتمع ككل.
٤- يمكن لمنشآت الأعمال – شركات المساهمة – أن تقوم بتوزيع الأرباح الرأسمالية، متى قرر مجلس الإدارة ذلك، وصدقت عليه الجمعية العامة للمساهمين.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه قد أمكن من واقع دراسة أحكام القضاء، أن توزيع الأرباح الرأسمالية المحققة، يتوقف على عدة أمور: ١- أن تكون هذه الأرباح قد تحققت فعلاً، سواء بتحصيل قيمتها أو بوجود تعهد أو التزام من أحد المدينين بسدادها، ومعني ذلك أن الأرباح الرأسمالية غير المحققة (أو المحتملة)، ليست قابلةً للتوزيع. ٢- ألا يتضمن القانون النظامي للمنشأة، نصاً يمنع توزيع هذه الأرباح. ٣- أن يعاد تقييم سائر موجودات ومطلوبات المنشأة، وأن ينتج عن عملية إعادة التقييم، فائض حقيقي يساوي المبلغ المراد توزيعه. ويتبين مما سبق، أن الشرط الأول لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يتمثل في ضرورة أن تكون قد تحققت فعلاً؛ ومن ثم، فإن الخلاف

	حول مدى قابلية الأرباح غير المحققة للتوزيع، يصبح غير ذي محل هنا، بمعنى عدم جواز ذلك بالطبع، غير أن الأمر بالنسبة للأرباح الرأسمالية سواءً المحققة أو غير المحققة، لم يستقر بعد بشكل قاطع، ومن المتوقع أن تصدر مستقبلاً القوانين، التي من شأنها أن تنظم هذا الأمر بصورة أكثر تحديداً ووضوحاً، وبما يمنع من تدخل الآراء أو الأهواء الشخصية، والتي قد تتحكم في مثل هذا الأمر.
٥- يجوز لمنشآت الأعمال – في أحوال الضرورة - أن تقوم بتوزيع بعض الأرباح، قبل حساب أقساط استهلاك الأصول الثابتة، أوالأصول المتناقصة.	هذه العبارة غيرصحيحة، حيث أن أقساط استهلاك الأصول الثابتة، يجب أخذها في الحسبان، قبل إجراء أية توزيعات للأرباح، فلا يجوز توزيع أية أرباح قبل حساب استهلاك الأصول الثابتة، وهذا ما تقضي به القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين، وما أصدره القضاء من أحكام. أما بالنسبة لاستهلاك الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، أو في حالة المنشآت المؤقتة، فيلاحظ الآتي: ١- في حالة المنشآت التي تنشأ وتتأسس خصيصاً لاستغلال أصول متناقصة، أو هالكة، أو معرضة للنفاد (مثل المناجم أو المحاجر، أو آبار النفط)، ويتحدد عمرها بعمر هذا الأصل فقط، فمثل هذه المنشآت ليست في حاجة إلى حساب الاستهلاك عن هذا الأصل، حيث أنها لا تهدف إلى المحافظة على رأسمالها، ولا إلى تجديد أصولها، وذلك بشرط أن يعلم المساهمون بأن ما يتم توزيعه عليهم، إنما يتضمن رداً لجزء من رأس المال، بمقدار قيمة الاستهلاك الذي لم يتم حسابه. ٢- في حالة المنشآت التي تحصل على حق امتياز معين، مثل حق استغلال مرفق معين، مثل مرفق النقل، أو مرفق المياه، فإن أمر وجوب قيامها باحتساب الاستهلاك، يتوقف علي: ▪ هل عمر أصولها أقل من عمر حق الامتياز: حيث أنه إذا كان عمر أصولها أقل من عمر حق الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديدها للأصول خلال حياة المنشأة، مما يستوجب ضرورة قيامها بحساب الاستهلاك عن أصولها الثابتة، خلال فترات حياتها الأولي على الأقل، حتى تحافظ على رأس المال، وحتى تتمكن من استبدال أصولها الهالكة بالأصول الجديدة، أما لو كان عمر الأصول أطول من فترة الامتياز: فليست هناك حاجة لحساب الاستهلاك. ▪ هل تلتزم المنشأة بتجديد الأصول في نهاية حق الامتياز أم لا: حيث أنه إذا كان هناك إلزام بوجوب قيام المنشأة بتسليم الأصول

	بحالة جيدة، في نهاية فترة الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديد أصولها في نهاية فترة الامتياز، مما يستوجب ضرورة حساب استهلاك عنها حتى تتمكن من الاستبدال، أما إذا كانت المنشأة غير ملزمة بتجديد الأصول: فليست هناك حاجة لحساب الاستهلاك.
٦- يجوز لمنشآت الأعمال توزيع الأرباح، قبل أخذ الانخفاض في قيمة الأصول في الاعتبار.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن الرأي هنا يتوقف على طبيعة ودور الأصل، حيث يختلف الرأي بالنسبة للأصول الثابتة عنه بالنسبة للأصول المتداولة. • بالنسبة للأصول المتداولة: تتفق آراء المحاسبة مع القضاء، حول ضرورة أخذ الانخفاض في قيمة الأصول المتداولة في الحسبان قبل توزيع الربح. • أما بالنسبة للأصول الثابتة: فتقتضي وجهة النظر المحاسبية، ضرورة تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة بصفة دائمة، ومن ثم فإنه من وجهة النظر المحاسبية، لا يعتد بالتقلبات في أسعار تلك الأصول. إلا أنه إذا تعرضت الأصول الثابتة إلى انخفاض كبير ومستمر ومؤكد في قيمتها، فإنه في هذه الحالة يفضل أن يتم إعادة تقويم هذه الأصول، على أن يرحل الانخفاض في قيمتها، إلى حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية. أي أنه يمكن إجراء التوزيعات، قبل تغطية الخسائر الناجمة عن انخفاض قيم الأصول الثابتة، ولكن بشرط أو بافتراض: ١- أن النفقات الجارية لا تتجاوز الإيرادات الجارية، وأن المنشأة لديها أرباح جارية كافية. ٢- أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك. ٣- أنه يوجد لدى المنشأة أصولاً كافيةً، لكي تقابل الالتزامات الجارية.
٧- يجوز للمنشأة توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن القضاء المصري، لم يجز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة، كما بَيَّنَ أنه إذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك، فإنه يجب عليها أولاً تخفيض رأسمالها، بمقدار تلك الخسائر، مع القيام باتخاذ الإجراءات القانونية لتنفيذ هذا القرار. كذلك فقد أشارت اللائحة التنفيذية، لقانون شركات المساهمة المصري، إلى أن: الأرباح القابلة للتوزيع: هي الأرباح الصافية، مستنزلاً منها، ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر، في سنوات سابقة.

٨ـ يمكن توزيع الأرباح الرأسمالية إذا كان القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك بدون قيود أخرى.	هذه العبارة غير صحيحة، فهناك قيود أخرى على توزيع الأرباح الرأسمالية هي: ١ـ أن تكون تلك الأرباح الرأسمالية محققة فعلا في شكل نقدي. ٢ـ أن يكون هناك فائضاً حقيقياً يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه.
٩ـ يجوز توزيع علاوة إصدار الأسهم، عند الضرورة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يلاحظ هنا أن قانون شركات المساهمة المصري، قد نص صراحةً، على تحويل تلك العلاوة إلى الاحتياطي القانوني، ومن ثم فان هذه العلاوة تأخذ حكم الاحتياطي القانوني، ومن ثم تكون غير قابلة للتوزيع، ويقتصر استخدامها فقط على أوجه الاستخدام المقررة لهذا الاحتياطي.
١٠ـ أرباح ما قبل التكوين تعتبر أرباحاً قابلةً للتوزيع.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن أرباح ما قبل التكوين، تعتبر في حقيقتها أرباحاً رأسماليةً غير قابلة للتوزيع، لأنها تحققت قبل استكمال المنشأة المشتراة لشخصيتها القانونية، كما أنها أخذت في الاعتبار، عند تحديد ثمن شراء المنشأة، ومن هنا فإنها تعتبر جزءاً من رأس المال المدفوع في عملية الشراء.
١١ـ يمكن رد جميع أنواع الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها بصفة مطلقة.	هذه العبارة غير صحيحة، فهناك الاحتياطيات التي مصدرها أرباح رأسمالية والاحتياطيات الإلزامية وهذه لا يمكن ردها للأرباح وتوزيعها.
١٢ـ لا يجوز لإدارة المنشأة إعادة إظهار الاحتياطي السري واستخدامه في إجراء توزيعات.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه لا يوجد ما يمنع من إعادة إظهار الاحتياطي السري، أو رد استهلاك الشهرة للأرباح، واستخدامه في إجراء توزيعات، استناداً إلى أنه لو كانت المنشأة قد قامت بتكوين احتياطي اختياري ظاهر (بدلاً من تخفيض الأرباح بالزيادة في مخصص استهلاك الشهرة)، لما نشأ الخلاف على إمكانية إعادة ذلك الاحتياطي للأرباح وتوزيعه). وتجدر الإشارة هنا إلى إمكانية الأخذ بنفس هذه القاعدة، في حالة قيام المنشأة بالمغالاة في تكوين مخصصات استهلاك الأصول الثابتة.
١٣ـ لا يحق لإدارات منشآت الأعمال الامتناع عن توزيع الأرباح، بحجة تحويلها للاحتياطيات.	هذه العبارة غيرصحيحة، حيث أنه في شركات الأموال: ينص القانون على تكوين احتياطيات إلزامية معينة بنسبة محددة، وتلتزم إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يجوز الاحتجاج على ذلك أو رفضه أو الاعتراض عليه، كما قد ينص القانون النظامي للمنشأة، على تكوين احتياطي قانوني، بنسب أعلى، أو تكوين احتياطيات أخري بنسب مختلفة، وهنا أيضا يجب التزام إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يصح أن يعترض أحد المساهمين على ذلك، وهذا ما أيدته إحدى المحاكم بعدم إجبار المنشأة على إجراء توزيعات من الأرباح طالما أن تصرفها لا يشوبه سوء القصد.

	كما وضع القضاء قد وضع قيدين على حرية الجمعية العامة للمساهمين في احتجاز الاحتياطي: ١- أن يكون هناك مبرراً أو ضرورةً، لتكوين الاحتياطي، فيجب ألا يتم تكوين احتياطي ليس له ما يبرره، أو لا توجد ضرورة تقتضيه. ٢- ألا يترتب على تكوين الاحتياطي، إلحاق ضرر بالمساهمين، أو بفئة خاصة من المساهمين.

٣. أثناء مراجعتك لحسابات إحدى المنشآت عام ٢٠١٥م.، واجهتك الأمور الآتية:

١- بلغ رصيد حساب الأرباح والخسائر الذي أعدته المنشأة عن عام ٢٠١٥ مبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنيه (رصيد دائن) قررت المنشأة توزيعه طبقا لنصوص القانون النظامي. وبفحص مفردات هذا الحساب تبين أنه يحتوى على ١٠٠٠٠٠ جنيه أرباح ناتجة عن إعادة تقويم المنشأة أراضيها (التكلفة التاريخية للأراضي ٣٠٠٠٠٠ جنيه قدرت بـ ٤٠٠٠٠٠ جنيه) هذا مع العلم بأن رصيد حساب الأرباح والخسائر عن عام ٢٠١٤ كان مدينا بمبلغ ٢٠٠٠٠٠جنيه.

٢- لم تحمل المنشأة حساب الأرباح والخسائر بأي استهلاكات للأصول الثابتة على أساس أنها مستهلكة دفتريا بالكامل، هذا مع العلم بان هذه الأصول مازالت مستخدمة في الإنتاج.

٣- يتضمن حساب الأرباح والخسائر أرباح بيع آلات قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه (تكلفة الآلات بعد استبعاد مجمع استهلاكها وقدره ٧٠٠٠٠ جنيه باعتها المنشأة بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه).

والمطلوب: إبداء الرأي في مدى صحة توزيع الأرباح التي أظهرها رصيد حساب الأرباح والخسائر عن عام ٢٠١٥م. ، مدعماً رأيك بالأسانيد العلمية والعملية.

الإجابـــــــــــــــــــة

١- أرباح إعادة تقدير الأراضي أرباح غير قابلة للتوزيع لأنها أرباح دفترية لم تتحقق بعد وهي تنتج من إعادة تقدير الأصول بأكبر من قيمتها الدفترية، لذا يجب استبعادها من الربح القابل للتوزيع. كذلك رصيد حساب الأرباح والخسائر المدين عن عام ٢٠١٤ (الخسائر المرحلة) يجب استبعادها من أرباح العام قبل الوصول للربح القابل للتوزيع، وإذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك فيجب عليها إتخاذ الإجراءات القانونية لتخفيض رأس مالها بمقدار تلك الخسائر وذلك طبقاً لقانون الشركات المصري، وطبقا لأحكام القضاء المصري هذا الخصوص.

∴ الأرباح القابلة للتوزيع ستكون عبارة عن:

٧٠٠٠٠٠ جنيه رصيد ح / الأرباح والخسائر عن عام ٢٠١٥ (دائن)
١٠٠٠٠٠ جنيه (-) أرباح إعادة تقويم الأراضي.
٢٠٠٠٠٠ جنيه (-) رصيد حـ / الأرباح والخسائر عن عام ٢٠١٤ (مدين)

٤٠٠٠٠٠ جنيه الربح القابل للتوزيع.

٢- رغبة في التوصل لنتيجة أعمال المنشأة على أساس سليم وإظهار المركز المالي السليم يجب إعادة تقييم مجمع مخصص الأصول المستهلكة دفتريا بالكامل ومازالت تعمل بالإنتاج وحساب قسط الاستهلاك خلال الفترة المالية التي يظل فيها الأصل مستمرا في الإنتاج ويحمل قسط الاستهلاك للحسابات الختامية، معنى ذلك أنه لا يجوز توزيع الأرباح قبل تحميل الحسابات الختامية بقسط استهلاك تلك الأصول المستهلكة دفتريا بالكامل وما زالت تعمل بالإنتاج.

- أرباح بيع الآلات البالغة ٢٠٠٠٠ جنيه (٩٠٠٠٠ جنيه - ٧٠٠٠٠ جنيه) تعتبر أرباحاً رأسماليةً، ورغم أن القضاء الإنجليزي أجاز توزيعها، إلا أن ذلك كان مرهوناً بتوافر الشروط التي سبق ذكرها.

---

٤. بلغ رصيد حساب الأرباح والخسائر لإحدى الشركات عن عام ٢٠١٥م.، مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً (رصيداً دائناً)، قررت إدارة المنشأة توزيعه بالكامل، على الرغم من أن رصيد حساب الأرباح والخسائر عن عام ٢٠١٤ م.، كان مديناً بمبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيهاً.

والمطلوب : إبداء رأيك في مدى سلامة ذلك التوزيع.

الإجابـــــــــــــــة

على الرغم من أن القضاء الإنجليزي قد أجاز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة في إحدى القضايا، استناداً إلى قانون الشركات الإنجليزي لم يتضمن أية قيود على الشركات المساهمة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح، واستناداً إلى - قضية أخرى - أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك طالما أن هناك فائضاً يسمح بسداد جميع الالتزامات. إلا أن قانون الشركات المصري قضى بأن الأرباح القابلة للتوزيع هي الأرباح الصافية مخصوماً منها ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر في سنوات سابقة. كما أن القضاء المصري أصدر أحكاماً تقضى بصراحة على ضرورة تعويض خسارة رأس المال قبل إجراء أية توزيعات - أي تغطية الخسائر المرحلة من الأرباح قبل توزيعها - وإذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك فيجب عليها تخفيض رأسمالها أولاً بمقدار تلك الخسائر المرحلة واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لذلك. وبالإضافة لذلك فقد أجاز قانون الضرائب على الدخل، خصم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، من الأرباح الخاضعة للضريبة.

من هذا يتضح أن قانون الشركات المصري وأحكام القضاء وقانون الضرائب على الدخل، تقضى بضرورة تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة من الأرباح قبل توزيعها. لذا

فقرار المنشأة بتوزيع أرباح عام ٢٠١٥م. والبالغة ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً يعتبر قراراً خاطئاً، ويجب السماح بتوزيع باقي الأرباح بعد تغطية خسارة عام ٢٠١٤م. والبالغة ٥٠,٠٠٠ جنيهاً. ولذلك فإن الربح القابل للتوزيع عن عام ٢٠١٥م.، يجب أن يكون ١٥٠,٠٠٠ جنيهاً فقط وليس ٢٠٠,٠٠٠ جنيهاً.

---

٥. إن المقابلة المثالية للإيرادات بالنفقات المرتبطة بالمدة المحاسبية، تعتبر مستحيلة التحقق على المستوى العملي: ناقش بإيجاز.

الإجابـــــــــــــة:

إن المشكلة المتعلقة بمدى سلامة نتيجة الدورية، ومدى تعبيرها عن نتيجة الأعمال الحقيقية من ربح أو خسارة، يمكن استخلاصها من واقع إلمامنا بكل ما سبق من مشكلات. ذلك أن مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، أو المقابلة المثالية للإيرادات بالنفقات المتعلقة بها، قد يصعب تحقيقه في التطبيق العملي، بل إنها تعتبر مستحيلة، نظراً لما يحيط بهذه العملية من صعوبات تحول دون ذلك، ومن أهمها ما يلي:

١. الصعوبات المرتبطة بالتفرقة بين النفقات الإيرادية، والنفقات الإيرادية المؤجلة.
٢. الصعوبات المرتبطة بالتحديد السليم لمقادير استهلاكات الأصول الثابتة.
٣. الصعوبات المرتبطة بجرد وتقويم المخزون السلعي.
٤. الصعوبات المرتبطة بعملية تحديد قيم المخصصات.
٥. الصعوبات المرتبطة بمعالجة المصروفات غير العادية.

---

٦. عند قيامك بمراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين لك أن إدارة هذه المنشاة كانت قد اقترحت – ضمن مشروع توزيع الأرباح - في ختام العام المالي المنتهي في ٢٠١٥/٦/٣٠م. الآتي:

١. إجراء توزيعات أرباح، قبل حساب أقساط استهلاك الأصول الثابتة وتحميلها للإيرادات، قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع.
٢. إجراء توزيعات أرباح، قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة.
٣. إجراء توزيعات أرباح رأسمالية، علماً بأن تلك الأرباح لم تكن محققة بالفعل في شكل نقدي، وأن القانون النظامي للمنشأة لا يسمح بتوزيعها، ولم يكن هناك فائضاً حقيقياً يعادل مقدار الربح الرأسمالي الذي تم توزيعه.

والمطلوب: أ. إبداء وجهة نظرك بشأن مدى صحة أو خطأ المعالجات التي اقترحتها إدارة المنشأة.

ب. توضيح موقفك كمراجع حسابات خارجي مما سبق في هذه المنشأة بوجه خاص، وفي الحياة العملية بوجه عام.

الإجابـــــــــــــــة

أ. هذه المعالجات غير سليمة من الناحية المحاسبية والقانونية، ذلك أنه:

١ـ لا يجوز إجراء توزيعات أرباح، قبل حساب أقساط استهلاك الأصول الثابتة وتحميلها للإيرادات، قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع، إلا انه يجوز إجراء توزيعات بدون حساب استهلاك الأصول المتناقصة، طالما أن مجال النشاط الرئيس للمنشأة يقوم على استغلال أصل متناقص أو هالك، وترتبط حياة المنشأة بمدة بقاء تلك الأصول المتناقصة، وبشرط أن ينص القانون النظامي للمنشأة صراحةً، على عدم احتساب مخصصات استهلاك.

٢ـ لا يجوز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، وإذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك، فيجب عليها اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لتخفيض رأسمالها بمقدار تلك الخسائر.

٣ـ يجوز توزيع الأرباح الرأسمالية، إذا كانت تلك الأرباح محققةً فعلاً في شكل نقدي، وأن يسمح القانون النظامي للمنشأة بتوزيعها، وأن يكون هناك فائضاً حقيقياً، يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه.

ب. موقف مراجع الحسابات الخارجي من الأرباح القابلة للتوزيع:

طالما أن قانون الشركات لم يحدد ماهية الأرباح القابلة للتوزيع، فإن من واجب مراجع الحسابات، أن يتحقق من أن الأرباح قد حددت وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليهـــا، ولا يصح له أن يركن إلى حكم قضائي قد لا يتمشى مع تلك القواعد.

كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي كذلك، ضرورة التأكد من تطبيق ما ورد بالقانون النظامي للمنشأة، بالنسبة لعملية توزيع الأرباح.

كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي أيضاً، التأكد من حفاظ المنشأة على رأسمالها، وعدم توزيع أرباح صورية، ذلك أن رأسمال المنشأة يعتبر بمثابـــة الضمان العام للدائنين، ولا يجوز توزيع جزء منه أثناء حياة المنشأة.

وعلى ذلك، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي:

١ـ يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتبع في مراجعة عملية تحديد الأرباح، القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقانون العام، والقانون النظامي للمنشأة، ولا تمثل أحكام القضاء قيداً على حرية المراجع في هذا الشأن، بمعنى أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يحدد الأرباح وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، حتى ولو تعارضت بعض الأحكام القضائية، مع معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

٢ـ إن أحكام القضاء لا تمثل قواعد عامة، وإنما هي تمثل أحكاماً خاصة بكل قضية، حيث أن لكل قضية ظروفها وملابساتها، والتي يندر أن تتكرر في قضية أخري.

٣ـ إذا كان القانون أو النظام الأساسي للمنشأة، يقضي بإتباع طريقة معينة لتوزيع الأرباح، فإن

مراجع الحسابات الخارجي يجب أن يلتزم التزاماً دقيقاً بذلك، حيث أنه يتعرض للمساءلة الجنائية، إذا ما قام بالمصادقة على توزيع أرباح بخلاف أحكام القانون.

٤- التحقق من صحة حساب الاحتياطيات الإلزامية، التي نص عليها قانون الشركات والقانون النظامي للمنشأة، وكذلك الاحتياطيات الاختيارية، التي اقترحها مجلس الإدارة، وصادقت عليها الجمعية العامة للمساهمين.

٥- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة إحاطة المساهمين، بمصادر أرباح المنشأة، وإظهار كل منها في مفردة مستقلة، وإذا كانت الأرباح الموزعة تتضمن أرباحاً سابقةً، أو مبالغ محولة من احتياطيات، فيجب عليه التأكد من أن القانون النظامي للمنشأة يجيز ذلك، مع ضرورة التأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها، وإظهارها بشكل واضح وصريح في القوائم المالية للمنشأة.

٦- في حالة قيام المنشأة بتوزيع أرباحها الرأسمالية، فيجب على المراجع ضرورة التحقق من تحقق هذه الأرباح في شكل نقدي، وأن القانون النظامي للمنشأة يجيز توزيعها، وأن هناك فائضاً حقيقياً في صافي أصول المنشأة، يعادل الأرباح الرأسمالية المراد توزيعها.

٧- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من احتفاظ المنشأة برأسمالها، وعدم توزيع أي جزء منه في شكل أرباح صورية، ضماناً لحقوق الدائنين.

٨-يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من أن المنشأة قد استنزلت من الأرباح الصافية، ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر في سنوات سابقة، قبل إجراء توزيعات من الأرباح.

٩-يجب على مراجع الحسابات الخارجي، القيام بمراجعة التوزيعات الخاصة على المساهمين والإدارة والعمال، من الناحية الحسابية والمستندية.

٧. ظهر رصيد حساب الأرباح والخسائر في إحدى شركات المساهمة بمبلغ (٢٧٠٠) وأثناء قيام المراجع بفحص حسابات الشركة اتضح ما يلى: (الأرقام بالألف جنيه):

١. تضمن حساب الأرباح والخسائر مبلغ (٢٠٠) أرباح إعادة تقدير قيمة أراضي تملكها الشركة وتبلغ تكلفتها الدفترية (٨٠٠) وتم إعادة تقويمها بمبلغ (١٠٠٠).

٢. لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر إهلاك آلات على اعتبار أنها مستهلكة دفترياً بالكامل منذ نهاية العام الماضي على الرغم من أن هذه الآلات مازالت تعمل بالإنتاج وتقدر قيمتها الإنتاجية بمبلغ (٣٦) وينتظر أن تستمر في الإنتاج عامين بخلاف العام الحالي، علماً بأن تكلفة شرائها (٢٠٠).

٣. تضمن حساب الأرباح والخسائر القيمة الإجمالية لعلاوة إصدار سندات لقرض تم إصدارها هذا العام وتبلغ قيمة العلاوة (٣٠) علماً بأن مدة القرض ٣ سنوات وفائدته السنوية (١٥) حملت على حساب الأرباح والخسائر.

٤. باعت المنشأة ٣ أوناش مملوكة لها بمبلغ (٢٨٠) وتكلفتهم الدفترية(٣٦٠) ولم يتضمن حساب الأرباح والخسائر – خسائر بيع هذه الأوناش.

٥. علاوة إصدار أسهم جديدة وتبلغ (٥٠) حولتها الشركة للاحتياطي القانوني ولم تدرجها في حساب الأرباح والخسائر.

٦. اشترت المنشأة خلال العام الحالي ٣ أوناش جديدة في ٢٠٠٣/١٠/١ بمبلغ (١٦٠٠) وقسط إهلاكها السنوي بمعدل ٢٠ ٪ ولم تحسب لها إهلاك لعدم استخدامها في الإنتاج خلال الفترة الحالية ولكن ظلت في مخازن الشركة.

٧. توجد خسائر تبلغ (٦٠) حققتها الشركة عن العام الماضي.

<u>والمطلوب</u>: تحديد الربح القابل للتوزيع وتحديد الأثر على قائمة المركز المالي.

<u>الإجابة</u>:

١. أرباح إعادة تقدير قيمة الأراضي والبالغة (٢٠٠) أرباح دفترية غير محققة في شكل نقدي وبالتالي لا يجوز إدراجها في حساب الأرباح والخسائر.

٢. الآلات المستهلكة دفتريا وقدرت قيمتها الإنتاجية بمبلغ (٣٦) هذا يدل على المغالاة في قيمة مخصص مجمع إهلاك الآلات وبالتالي يخفض بهذا الفرق ويحول الفرق للاحتياطي الرأسمالي أما مبلغ الفرق فإنه يوزع على ٣ سنوات كل سنة تتحمل بإهلاك يبلغ (١٢) وتظهر الآلات بتكلفتها البالغة (٢٠٠) مخصوماً منها مجمع الإهلاك بعد تخفيضه بمبلغ (٣٦) وإضافة إهلاك السنة الحالية على المجمع

∴ حساب أرباح وخسائر يحمل بإهلاك آلات (١٢).

٣. علاوة إصدار السندات لا يجوز تحميلها بالكامل على حساب الأرباح والخسائر ولكن توزع على سنوات القرض ويستخدم نصيب كل سنة في تخفيض عبء فائدة القرض:

∴ نصيب العام الحالي من العلاوة (١٠) وفائدة القرض (١٥).

∴ حساب الأرباح والخسائر حُمل فعلاً بإيرادات العلاوة وقدرها(٣٠) وحُمل بمصروفات الفائدة وقدرها (١٥).

∴ تخصص الأرباح بمقدار (٢٠) علاوة إصدار.

٤. خسائر بيع الأوناش تبلغ (١٢٠) (٢٨٠ – ٣٦٠) يجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر وتخفيض صافي الربح بمقدارها.

٥. علاوة إصدار السندات التي حولتها المنشأة للاحتياطي القانون وتبلغ (٥٠) ولم تدرجها في حساب الأرباح والخسائر يعد إجراء سليم.

٦. الأوناش الجديدة التي تم شراؤها بمبلغ (١٦٠٠) خلال العام الحالي وظلت في مخازن الشركة ٣ شهور بدون استخدام (من ١٠/١ إلى ١٢/٣١) وبالتالي لم يُحسب لها إهلاك لعدم استخدامها في الإنتاج هذا إجراء غير سليم فالمفروض حساب إهلاك لها حتى لو لم تستخدم في الإنتاج بنسبة ٥٠ ٪ من قيمة الإهلاك الأصلي.

∴ إهلاك الأوناش عن ٣ شهور = $١٦٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٨٠$

∴ ٥٠ ٪ من الإهلاك = $٨٠ \times \frac{٥٠}{١٠٠} = ٤٠$ يحمل على حساب الأرباح والخسائر.

٧. الخسائر المرحلة من العام الماضي وقيمتها (٦٠) لابد أن تخصم من صافي الأرباح قبل توزيعها.

الأرباح القابلة للتوزيع:

صافي ربح الشركة الظاهر في حساب الأرباح	٢٧٠٠
يخصم منه:	
١. إهلاك الات مستهلكة ومازالت تعمل بالإنتاج	(١٢)
٢. أرباح إعادة تقدير أراضي غير محققه في شكل نقدي وأضيفت خطأ للأرباح.	(٢٠٠)
٣. تخفيض قيمة علاوة إصدار بما يخص العامين القادمين	(٢٠)
٤. خسائر بيع أوناش تحمل على حساب أ.خ وتخفض الربح	(١٢٠)
٥. إهلاك أوناش جديد لمدة ٣ شهور لم تستخدم في الانتاج بمعدل ٥٠ ٪ من قيمة الإهلاك	(٤٠)
٦. خسائر مرحله من العام الماضي	(٦٠)
	(٤٥٢)
صافي الربح القابل للتوزيع	٢٢٤٨

التأثير على قائمة المركز المالي:

	٢٠٠	آلات
	(١٧٦)	(-) مجمع مخصص إهلاك
٢٤		
	١٦٠٠	أوناش
	(٤٠)	(-) مجمع مخصص إهلاك
١٥٦٠		

ملاحظة:

آلات مستهلكة دفترياً قيمتها الدفترية (٢٠٠) وكان مجمع اهلاكها (٢٠٠) تم تخفيضه بمبلغ (٣٦) بمقدار المبالغة في قيمته ثم اضيف عليه إهلاك آلات عن العام الحالي فأصبح ٢٠٠ – ٣٦ + ١٢ = ١٧٦.

٨. فيما يلى حساب الأرباح والخسائر عن العام المنتهى في ٢٠٠٣/١٢/٣١ لإحدى المنشآت الصناعية.

حـ / أ. خ

١٨٠٠٠٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	١٧٠٠٠٠٠	حـ/ المتاجرة
٣٢٠٠٠٠	حـ/ اهلاكات أصول	١٢٠٠٠٠	حـ/ أرباح رأسمالية
٢٨٠٠٠٠	حـ/ م. إدارية وتمويلية وعمومية	٥٠٠٠٠	حـ/علاوة إصدار سندات
١١٧٠٠٠٠	صافي الربح	٨٠٠٠٠	حـ/ علاوة إصدار أسهم
١٩٥٠٠٠٠		١٩٥٠٠٠٠	

فإذا علمت أن:

١- الأرباح الرأسمالية تتضمن أرباح بيع أصول ثابتة وقيمتها ٩٠٠٠٠ جنيه والباقي أرباح إعادة تقدير أصول بالمنشأة.

٢- أصدرت المنشأة قرض سندات عدد سنداته ١٠٠٠ سند بعلاوة إصدار للسند ٥٠ جنيه وقيمة السند الأسمية ٢٠٠ جنيه في ٢٠٠٣/١/١ بفائدة ١٠٪ ومدة القرض ٥ سنوات ولم تحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة فوائد للقرض.

٣- اهلاكات الأصول لم تحمل بإهلاك آلات عن العام قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه لأنها اهلكت دفترياً وقدرت القيمة الإنتاجية الباقية بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وسوف تستمر عامين في الإنتاج.

٤- مخصصات الديون المشكوك فيها لم تأخذ في الاعتبار دين مشكوك في تحصيله والمخصص المطلوب تكوينه ٢٠٠٠٠ جنيه.

٥- المصروفات الإدارية والتمويلية والعمومية تتضمن مصروفات صيانة لإحدى الآلات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لتجديد أحد أجزاءها في نهاية العام.

والمطلوب: تحديد مقدار الأرباح القابلة للتوزيع عن عام ٢٠٠٣.

الإجابة:

لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع تجرى التعديلات الآتية:

١- الأرباح الرأسمالية الظاهرة في الحساب وقيمتها ١٢٠٠٠٠ جنيه نوعين

النوع الأول قيمته ٩٠٠٠٠ جنيه أرباح بيع أصول ثابتة أرباح قابلة للتوزيع بشروط وممكن توزيعها.	الثاني قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه أرباح إعادة تقدير أصول وهي أرباح دفترية غير محققة وغير قابلة للتوزيع لا توضع ضمن الأرباح.

٢- علاوة إصدار الأسهم والظاهرة في الحساب كإيراد قابل للتوزيع قضى قانون الشركات صراحة على عدم جواز توزيعها وترحيلها للاحتياطي القانوني ولذلك لا تظهر بالحساب وقيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه.

٣- علاوة إصدار السندات ظهرت بالكامل وقيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه كإيراد في حساب أ. خ ، والرأي المفضل اتباعه في معالجتها هو توزيع تلك العلاوة على مدة القرض لتخفيض عبء فائدة القرض ولذلك تحسب فائدة القرض وتساوى

= ١٠٠٠ × ٢٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ٢٠٠٠٠ جنيه

∴ فائدة القرض لابد أن تحمل على حساب أ.خ عن العام وقيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه في الجانب المدين أما علاوة إصدار السندات وقيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه توزع على سنوات القرض وتتحمل كل سنه من السنوات الخمسة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في الجانب الدائن وبذلك تخفف عبء الفائدة للنصف.

٤- اهلاكات أصول ثابتة لم تحمل بإهلاك آلة مهلكة دفترياً ومازالت تعمل بالإنتاج وقيمتها الباقية ٦٠٠٠٠ جنيه وسوف تستمر عامين.

∴ لابد من إضافة إهلاك هذه الآلة على الاهلاكات ويبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

٥- يضاف على مخصصات ديون مشكوك فيها قيمة دين مشكوك في تحصيله ولم يؤخذ في الحسبان وقيمته ٢٠٠٠٠ جنيه.

٦- مصروفات الصيانة وقيمتها ٤٠٠٠٠ جنيه والمحملة على حساب أ.خ كصيانة دورية لابد من استبعادها من المصروفات العمومية والإدارية لأنها مصروفات رأسمالية تحمل على حساب الآلة وتستهلك وما يحمل لحساب الأرباح والخسائر قيمة الاستهلاك فقط. ولكن التجديد تم في نهاية العام ولذلك لا يوجد إهلاك لهذا الجزء المستبدل.

وعلى ذلك يظهر حساب أ.خ بعد التعديلات السابقة كما يلي:

حـ / أ. خ عام ٢٠٠٣

٢٠٠٠٠٠ حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	١٧٠٠٠٠٠ حـ/ المتاجرة
٣٥٠٠٠٠ حـ/ اهلاكات أصول ثابتة	٩٠٠٠٠ حـ/ أرباح رأسمالية
٢٠٠٠٠حـ/ فائدة قرض	١٠٠٠٠ حـ/ علاوة إصدار سندات
٢٤٠٠٠٠حـ/ م. إدارية وتمويلية	
٩٩٠٠٠٠ صافي الربح القابل للتوزيع	
١٨٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠

٩. في إحدى الشركات التي تقوم بمراجعة حساباتها اتضح أن صافي الربح المستخرج من حساب الأرباح والخسائر يبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه قررت المنشأة توزيعه بالإضافة إلى ٢٠٠٠٠٠ جنيه تم تحويلهم من الاحتياطيات، فإذا علمت أن:

١ - رصيد حساب الأرباح والخسائر عن العام الماضي يبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه صافي خسائر.

٢ – تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه نفقات إعلان منها مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه قيمة اعلان تذكيري والباقي قيمة لوحات إعلانية مملوكة للمنشأة ومعدل اهلاكها 12.5 ٪ سنوياً.

٣ – الاحتياطيات المحولة للأرباح عبارة عن احتياطي شراء سندات حكومية وقيمته ٨٠٠٠٠ جنيه واحتياطي قانوني قيمته ٧٠٠٠٠ جنيه والباقي احتياطي نظامي.

٤ – يجيز القانون النظامي للشركة رد الاحتياطي النظامي للأرباح.

٥ – الشركة مشتراه حديثاً وتم تحميل حساب الأرباح والخسائر بأرباح تحققت بعد الشراء وقبل صدور قرار تكوين الشركة وتبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: تحديد مقدار الأرباح القابلة للتوزيع مع تعليل إجابتك لكل بند يتم معالجته.

الإجابة:

لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع يمكن تفسير البنود التي تضاف أو تخصم من صافي الربح الظاهر في حساب الأرباح والخسائر كما يلى:

١ **خسائر العام الماضي وتبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه يجب خصمها من صافي الأرباح القابلة للتوزيع لأن القضاء المصري لم يجيز توزيع أرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من أعوام سابقة، وإذا أرادت الشركة مخالفة ذلك يجب عليها أولاً تخفيض رأسمالها بمقدار هذه الخسائر واتخاذ الإجراءات القانونية لذلك.**

٢ **الاحتياطيات المحولة للأرباح وقيمتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه تتضمن احتياطي شراء سندات حكومية ويبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وهو احتياطي إلزامي غير قابل للتوزيع يستخدم في مقابلة الخسائر غير العادية وكذلك يتضمن مبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه عبارة عن احتياطي قانوني وهو إلزامي لا يجوز توزيعه، أما الباقي ويبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه احتياطي نظامي يجوز توزيعه بموجب القانون النظامي للشركة إذا يضاف على الأرباح.**

٣ **نفقات الإعلان وتبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه والمحملة على حساب الأرباح والخسائر عبارة عن اعلان تذكيري بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه يحمل على الحساب لأنه نفقة إيرادية دورية أما الباقي ويبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه قيمة لوحات إعلانية وهي أصل ثابت يحمل اهلاكها فقط على الحساب ويبلغ = ١٠٠٠٠٠ × ١٢,٥٪ = ١٢٥٠٠ جنيه.**

∴ الباقي ويبلغ = ١٠٠٠٠٠ – ١٢٥٠٠ = ٨٧٥٠٠ جنيه.

لا يجوز تحميله على حـ / أ.خ وبالتالي يضاف على صافي الربح

٤ **ارباح ما قبل التكوين والبالغة ٥٠٠٠٠ جنيه لا يجوز توزيعها فهي تعتبر أرباح رأسمالية ولذلك تخصم من صافي الربح.**

مما سبق يتم تحديد صافي الربح القابل للتوزيع عن طريق تعديل صافي ربح المنشأة الظاهر في حساب الأرباح والخسائر بالبنود الآتية:

صافي ربح الشركة		٦٠٠٠٠٠ ج
يضاف:		
ـ احتياطي نظامي	٥٠٠٠٠	
ـ قيمة لوحات اعلانية بعد خصم اهلاكها	٨٧٥٠٠	
		١٣٧٥٠٠
		٧٣٧٥٠٠
يخصم:		
ـ خسائر مرحلة من العام الماضي	١٢٠٠٠٠	
ـ ارباح ما قبل التكوين	٥٠٠٠٠	
		(١٧٠٠٠٠)
صافي الربح القابل للتوزيع		٥٦٧٥٠٠

الباب الثاني: الفحص لأغراض خاصة

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة:**

١. إذا قام مراجع الحسابات الخارجي، بعملية الفحص، فإنه يقوم بها بصفته:

(أ) مراجعاً، وليس بصفته محاسباً، وذلك أسوةً بما يقوم به من أعمال محاسبية. (ب) مراجعاً أومحاسباً قانونياً، وليس بصفته محاسباً، وذلك أسوةً بما يقوم به من أعمال فنية ومحاسبية. (ج) محاسباً، وليس بصفته مراجعاً، وذلك أسوةً بما يقوم به من أعمال استشارية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. يعتبر الفحص يعد بمثابة:

(أ) مراجعة تفصيلية، تتطلب الدقة والتأكد من كافة الأمور، لأن مسئولية المحاسب القائم بمهمة الفحص تعتبر مسئولية كبيرة، فلا تقاس في ضوء العناية المهنية المعقولة، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لعمليات المراجعة الخارجية. (ب) مراجعة جزئية تفصيلية، تتطلب الدقة والتأكد من كافة الأمور، لأن مسئولية المحاسب القائم بمهمة الفحص تعتبر مسئولية شاملة، فلا تقاس في ضوء العناية المهنية المعقولة، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لعمليات المراجعة الخارجية. (ج) مراجعة تفصيلية شاملة، تتطلب الدقة والتأكد من كافة الأمور، لأن مسئولية المحاسب القائم بمهمة الفحص تقاس في ضوء العناية المهنية المعقولة، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لعمليات المراجعة الخارجية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٣. يلاحظ بالنسبة لمهمة الفحص لأغراض خاصة أن الفاحص يقوم بعملية الفحص باعتباره:

(أ) خبيرا في المحاسبة، وذلك بشرط أن يكون مقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين الخارجيين القانونيين، وحتى ولو قام المراجع الخارجي القانوني للمنشأة بعملية الفحص، فإنه يقوم بها باعتباره بصفته مراجعاً. (ب) خبيرا في المراجعة الخارجية والداخلية، وليس شرطاً أن يكون من المحاسبين القانونيين، وحتى ولو قام المراجع الخارجي القانوني للمنشأة بعملية الفحص، فإنه يقوم بها بصفته مراجعاً. (ج) خبيرا في المحاسبة، وليس شرطاً أن يكون مقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين الخارجيين القانونيين، وحتى ولو قام المراجع الخارجي القانوني للمنشأة بعملية الفحص، فإنه يقوم بها باعتباره محاسباً وليس بصفته مراجعاً. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- يقصد بالفحص: قيام أحد المديرين، بدراسة درجة كفاءة إحدى منشآت الأعمال، عن سنة أو سنوات سابقة، وذلك لتحقيق هدف معين، بقصد الوصول إلى حقائق معينة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يقصد بالفحص: قيام أحد المحاسبين أو مراجع الحسابات الخارجيين، بإجراء دراسة انتقادية وتحليل وتدقيق، لحسابات ودفاتر إحدى منشآت الأعمال، عن سنة أو سنوات سابقة، وذلك لتحقيق هدف معين، بقصد الوصول إلى حقائق معينة عن المركز المالي، أو اكتشاف بعض العوامل التي تكون قد أثرت في ذلك المركز في الماضي، أو قد تؤثر عليه مستقبلاً، ومحاولة الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة، يحتاج إليها العميل الذي كلف المحاسب بعملية الفحص، وذلك مثلما يحدث في حالة: الفحص لشراء منشأة قائمة؛ أو لاكتشاف واقعة غش.
٢- إذا قام أحد المحاسبين بعملية فحص لحسابات إحدى منشآت الأعمال، فإنه يقوم بهذه المهمة على اعتباره مراجعاً خارجياً للحسابات.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه إذا قام مراجع الحسابات الخارجي، بعملية الفحص، فإنه يقوم بها بصفته محاسباً، وليس بصفته مراجعاً، وذلك أسوةً بما يقوم به من أعمال استشارية.
٣- يتحدد الهدف من الفحص في ضوء قدرات المحاسب القائم بالفحص والتي تسجل في عقد مكتوب بينه وبين أصحاب المنشأة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يتحدد الهدف من الفحص في ضوء رغبة العميل التي تسجل في عقد مكتوب، والذي بموجبه تتحدد مسئولية الفاحص، ذلك لأن الفحص ليس له هدف واحد متعارف عليه كما هو الحال في المراجعة الخارجية على الحسابات.
٤- من الواجب أن يكون القائم بالفحص مقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين الخارجيين القانونيين، لكي يسمح له بممارسة مهمة الفحص.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك لأن الفاحص يقوم بعملية الفحص باعتباره خبيرا في المحاسبة، وليس شرطاً أن يكون مقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين الخارجيين القانونيين، وحتى ولو قام المراجع الخارجي القانوني للمنشأة بعملية الفحص، فإنه يقوم بها باعتباره محاسباً وليس بصفته مراجعاً.
٥- لا يوجد أي اختلاف بين كل من الهدف من الفحص، والهدف من المراجعة الخارجية على الحسابات.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن الفحص يختلف عن عمليات المراجعة الخارجية المعتادة على الحسابات، ذلك أن المراجعة الخارجية على الحسابات، يتمثل هدفها في تقرير ما إذا كانت قائمة المركز المالي، تفصح بعدالة وصدق عن المركز المإلى الحقيقي للمنشأة، وما إذا كانت حسابات نتائج الأعمال، تعبر بوضوح وعدالة عن

	النتيجة الحقيقية لأعمال المنشأة؛ وذلك في حين أن الفحص يهدف إلى الحصول على معلومات من نوع خاص، لتلاءم أغراض العميل طالب الفحص، فقد يهدف الفحص إلى تحديد قيمة المنشأة؛ أو إلى كشف تلاعب أو غش أو اختلاسات؛ أو لاتخاذ قرار بشأن منح تمويل لإحدى منشآت الأعمال؛ وغيرها.
٦- يتحدد نطاق الفحص في ضوء أداء العناية المهنية المعقولة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يحدد العميل الغرض الذي يريده، فيقوم المحاسب القائم بمهمة الفحص، بالعمل الذي يراه مؤيداً لتحقيق ذلك الغرض، ومن ثم فإن نطاق الفحص يتحدد بناءً على الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه، ولهذا فإن المحاسب القائم بعملية الفحص، لا يعتمد على أسلوب الاختبارات، وإنما يقوم بفحص كافة نواحي الضعف، لاكتشاف كل ما يتعلق بالهدف من الفحص. ولذلك فإن الفحص يعد بمثابة مراجعة جزئية تفصيلية، تتطلب الدقة والتأكد من كافة الأمور، لأن مسئولية المحاسب القائم بمهمة الفحص تعتبر مسئولية شاملة، فلا تقاس في ضوء العناية المهنية المعقولة، مثلما هو عليه الحال بالنسبة لعمليات المراجعة الخارجية.
٧- يتم فحص الحسابات لأغراض خاصة، بصفة دورية منتظمة، بينما تتم المراجعة الخارجية على الحسابات عند الحاجة إليها.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يعتبر الفحص لأغراض خاصة مهمة غير دورية، وليس لها توقيت محدد، وتجري بناءً على رغبة خاصة، من العميل طالب الفحص. قد يطلب الفحص أصحاب المنشأة أنفسهم، أو أشخاص خارجيين عنها؛ في حين تعتبر المراجعة الخارجية على الحسابات مهمة دورية تتم سنوياً، إما باختيار أصحاب المنشأة إذا كانت منشأة أشخاص، أو بموجب القانون وقرار الجمعية العامة للمساهمين، وذلك في شركات المساهمة.
٨- ينصب الفحص بصفة أساسية على بيانات السنة محل الفحص، بينما تتجاوز المراجعة الخارجية على الحسابات عادةً بيانات سنة مراجع الحسابات الخارجية.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك لأن المراجعة الخارجية على الحسابات تهدف إلى تحقيق القوائم المالية عن سنة معينة، ومن ثم ينصب الجهد في المراجعة الخارجية على الحسابات، على بيانات نفس هذه السنة، فإذا ما احتاج مراجع الحسابات الخارجي إلى تجاوز بيانات السنة محل المراجعة الخارجية على الحسابات لفحص بيانات سنة سابقة أو سنة لاحقة، فإن ذلك يكون في أضيق نطاق وبغرض تحقيق بيانات سنة المراجعة الخارجية على الحسابات. وذلك في حين أن الفحص لا يهدف عادةً إلى

	تحقيق بيانات سنة معينة لإثبات صدقها، بل يهدف أيضاً إلى التنبؤ بما ستكون عليه بيانات المنشأة في الفترات القادمة، ومن ثم فلا يكفي فحص بيانات سنة معينة لإجراء هذا التنبؤ، بل يجب فحص سلسلة من بيانات السنوات السابقة لإمكانية الحكم على اتجاه هذه البيانات في المستقبل، ذلك لأنه من المعروف أن التنبؤ بالمستقبل يعتمد على دراسة الماضي.
٩- لا يوجد أدنى مجال من الارتباط بين كلٍ من: المراجعة الخارجية على الحسابات؛ وفحص الحسابات لأغراض خاصة.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أن مهمة الفحص، تتأثر بلا شك بمدى قوة وسلامة عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، بمعنى أن المحاسب القائم بمهمة الفحص، لا يقوم بمراجعة الحسابات مراجعة عادية، إلا إذا لم يكن واثقاً من جدية العمل الذي قام به المراجع الخارجي. وتبدأ عملية الفحص تبعاً لذلك عقب الاطمئنان على صحة الحسابات الختامية المقدمة للفاحص، من ناحية كونها تمثل عرضاً حقيقياً وعادلاً لنتائج أعمال المنشأة، ومركزها المالي، طبقا لمعايير وأصول المحاسبة. ومن ثم فإن مهمة الفحص تعتبر عملية إضافية، للبحث في بعض نواحي المركز المالي، والعوامل التي تؤثر فيه.

السؤال الثالث: قدمت إليك البيانات التالية المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات المساهمة:

- عدد الأسهم العادية: ٥٠٠٠٠ سهم .
- القيمة الأسمية للسهم: ١٠ جنيه .
- متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها : ١٠٠٠٠٠ جنيه .
- الاحتياطيات المحتجزة: ١٠٠٠٠ جنيه .
- معدل الربح في الشركات المماثلة ١٠ ٪

والمطلوب: تحديد القيمة الحقيقية للسهم العادي لأحد المستثمرين الذي يرغب بشراء عدد من أسهم تلك الشركة.

الإجابة :

لتحديد القيمة الحقيقية للسهم العادى تتبع الخطوات التالية:

١ – قيمة رأس المال المستثمر =

(متوسط الأرباح المنتظرة – الاحتياطيات) × مقلوب معدل الربح في الشركات المماثلة .

$$= (١٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) \times \frac{١٠٠}{١٠}$$

=٩٠٠٠٠٠ × ١٠ =٩٠٠٠٠٠ جنيه .

٢ – القيمة العادلة للسهم = $\frac{\text{رأس المال}}{\text{عدد الاسهم}}$

$$= \frac{\quad}{٥٠٠٠٠٠} = ١٨ \text{ جنيه للسهم}$$

ملاحظة :

يمكن تحد يد نصيب السهم من الربح الحقيقى بالمعادلة الآتية:

نصيب السهم من الربح = $\frac{\text{الربح المتوقع ــ الاحتياطيات}}{\text{عدد الاسهم}}$

$$= \frac{(١٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠)}{٥٠٠٠٠٠}$$

$$= \frac{٩٠٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠٠} = ١,٨ \text{ جنيه}$$

وبالتالي فإن معدل تغطية قيمة المدفوع من المستثمر في الأسهم يحسب بالمعادلة الآتية:

$$\frac{\text{القيمة الحقيقية للسهم}}{\text{ربح السهم}} = \frac{١٨}{١,٨} = ١٠ \text{ مرات}$$

ـ وبالتالى إذا استمر المستثمر في الحصول على هذه الأرباح لعدد ١٠ مرات فإنه يسترد قيمة ما دفعه في شراء هذه الأسهم.

السؤال الرابع:

يفكر أحد المستثمرين في شراء شركة تضامن من أول يناير عام ٢٠٠٤ وطلب من المراجع فحص حسابات الشركة عن فترة الثلاث سنوات المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ ... ولقد كانت نتيجة الفحص لحسابات الشركة كما يلي:

١ ـ نتيجة العمليات للشركة كالآتي:

عام ٢٠٠١	**صافي ربح**	**٩٨٠٠٠ جنيه**
عام ٢٠٠٢	**صافي ربح**	**٩٠٠٠٠ جنيه**
عام ٢٠٠٣	**صافي ربح**	**١١٠٠٠٠ جنيه**

٢ – لم يتم حساب إهلاك أثاث مشترى في ٢٠٠١/١/١ وقيمته ١٠٠٠٠ جنيه.

٣ – لم تحمل الشركة حساب الأرباح والخسائر بدين معدوم خلال عام ٢٠٠٣ وقيمته ٢٠٠٠ جنيه.

٤ – بدراسة مخصصات الديون المشكوك فيها اتضح انها تضمنت زيادة في عام ٢٠٠١ تبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتضمنت نقصاً في عام ٢٠٠٣ يبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

٥ – تم حساب فائدة على رأس المال سنوياً قدرها ١٠٠٠٠ جنيه.

٦ – العقار الذي تؤجره الشركة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه سنويا سوف يشتريه المستثمر وتبلغ الضريبة العقارية عليه ٥٠٠ جنيه.

٧ – هناك قرض حصلت عليه الشركة من البنك فائدته السنوية تبلغ ١٥٠٠ جنيه ينوى المستثمر سداده.

٨ـ يحسب مرتبات للشركاء المتضامنين مقابل إدارتهم للشركة وقيمتها ١٢٠٠٠ جنيه سنوياً.

٩ – معدل العائد العادى المتوقع على رأس المال المستثمر في هذا النوع من النشاط ٢٠ ٪

والمطلوب: تحديد المبلغ الذي يمكن للمستثمر دفعه لشراء الشركة.

الإجابة: للوصول إلى أرقام الأرباح الحقيقية في الثلاث سنوات الماضية تُجرى التعديلات الآتية على أرقام الأرباح التي تظهر في دفاتر الشركة.

١ – تعديل الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١

الأرباح طبقا لدفاتر المنشاة		**٩٨٠٠٠ ج**
يضاف:		
زيادة في قيمة مخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٠	
فائدة رأس المال	١٠٠٠٠	
ايجار العقار	٣٠٠٠	
فائدة القرض	١٥٠٠	١٦٥٠٠
		١١٤٥٠٠
يخصم :		
إهلاك آثات	١٠٠٠٠	
ضريبة عقارية	٥٠٠	
مرتبات شركاء متضامنين	١٢٠٠٠	
		(٢٢٥٠٠)
الربح المعدل		٩٢٠٠٠

٢ – تعديل الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

الأرباح طبقاً لدفاتر الشركة		**٩٠٠٠٠ ج**
يضاف :		
فائدة رأس المال	١٠٠٠٠	
ايجار العقار	٣٠٠٠	
فائدة القرض	١٥٠٠	
	١٤٥٠٠	
	١٠٤٥٠٠	
يخصم :		
اهلاك اثاث	١٠٠٠٠	
ضريبة عقارية	٥٠٠	
مرتبات شركاء متضامنين	١٢٠٠٠	
		(٢٢٥٠٠)
الربح المعدل		٨٢٠٠٠

٣ـ تعديل الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

الأرباح طبقاً لدفاتر الشركة		**١١٠٠٠٠ج**
يضاف :		
فائدة رأس المال	**١٠٠٠٠**	
ايجار العقار	**٣٠٠٠**	
فائدة القرض	**١٥٠٠**	
		١٤٥٠٠
		١٢٤٥٠٠
يخصم :		
اهلاك اثاث	**١٠٠٠٠**	
ديون معدومة	**٢٠٠٠**	
نقص في مخصصات ديون مشكوك فيها	**٤٠٠٠**	
ضريبة عقارية	**٥٠٠**	
مرتبات شركاء متضامنين	**١٢٠٠٠**	
		(٢٨٥٠٠)
الربح المعدل		**٩٦٠٠٠**

–

– **ايجاد متوسط صافي أرباح الثلاث سنوات السابقة:**

$$= \frac{٩٢٠٠٠ + ٨٢٠٠٠ + ٩٦٠٠٠}{٣}$$

$$= \frac{٢٧٠٠٠٠}{٣} = ٩٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ـونظراً لأن العائد العادى المتوقع على رأس المال المستثمر في مثل هذا النوع من المنشآت هو في حدود ٢٠ ٪ يمكن التوصل إلى قيمة المنشأة بالمعادلة التالية:

- رأس المال اللازم لإنتاج معدل ٢٠ ٪ (قيمة المنشأة)

= متوسط الأرباح × مقلوب معدل الأرباح

= ٩٠٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{٢٠}$

= ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

- القيمة التى يمكن للمستثمر دفعها لشراء الشركة = ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

ملاحظة:

من المثال السابق يتضح أن تعديل الأرباح يتطلب إضافة وخصم بنود من الأرباح كما يلي:

- بنود تضاف للأرباح:

- الفائدة على رأس المال والحسابات الجارية للشركاء إذا كانت محملة على حساب الأرباح والخسائر.
- مخصصات إهلاك تم حسابها لأصول غير صالحة للاستخدام.
- الفوائد على القروض إذا كان المشترى سيسدد القرض مستقبلاً.
- الخصم المكتسب الضائع وخصم الكمية.
- إيجار العقار لو كان المشترى سيتملك المبنى الذي تعمل فيه المنشاة.
- الخسائر العارضة مثل خسائر بيع الأصول والاستثمارات والتعويضات.
- المخصصات المبالغ في قيمتها.
- الإضافات والتحسينات التى تحمل بالخطأ لحساب الأرباح والخسائر.
- الضريبة العقارية للعقار الذي تملكه المنشأة وتستثمره.

- بنود تخصم من الأرباح:

- ايجار العقار الذي يملكه البائع لو كان المشترى سيستأجره منه.
- مكافأة معقوله لمجلس الإدارة إذا لم تكن حملت لحساب الأرباح والخسائر مقابل الإدارة.
- إيرادات الأصول التى لن تنتقل للمشترى مثل إيراد عقار واستثمارات.
- الأرباح الرأسمالية.

- الأرباح غير العادية مثل التعويضات والمضاربة.
- النقص في أقساط اهلاك الأصول والمخصصات.
- الضريبة العقارية لو كان المشترى سيتملك العقار الذي تستأجره المنشأة.

السؤال الخامس:

يرغب أحد المستثمرين في شراء منشأة تجارية معروضة للبيع وطلب منك فحص حساباتها عن الثلاث سنوات السابقة وتحديد قيمة المنشأة التى يدفعها لأصحابها وكانت نتيجة الفحص لحسابات الشركة كما يلي:

١- نتيجة العمليات للمنشأة كما يلي:

عام ٢٠٠١	صافي ربح	٧٤٠٠٠٠ جنيه
عام ٢٠٠٢	صافي ربح	٧٨٠٠٠٠ جنيه
عام ٢٠٠٣	صافي ربح	٨٢٠٠٠٠ جنيه

٢ – يوجد أصل غير صالح للاستخدام يحسب عنه اهلاك سنوياً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣ – هناك خسائر بيع أصول ثابتة حُملت لحساب الأرباح والخسائر عام ٢٠٠٣ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وخسائر بيع استثمارات مالية عام ٢٠٠٢ حُملت لحساب الأرباح والخسائر وقيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه.

٤ – تم تحميل الحسابات بإيراد عقار تملكه المنشأة وقيمته السنوية ١٠٠٠٠ جنيه بعد خصم الضريبة العقارية ولن تنتقل ملكيته للمشترى.

٥ – لم تستفيد المنشاة من خصم كمية على المشتريات والخصم المكتسب خلال السنوات السابقة لنقص السيولة وقيمته سنوياً ٤٠٠٠٠ جنيه.

٦ – تم حساب مرتبات للشركاء مقابل الإدارة مغالى فيها بحوالي ١٢٠٠٠ جنيه سنوياً.

٧ – معدل العائد العادى المتوقع على هذا النوع من النشاط يبلغ ١٥٪.

والمطلوب: تحديد المبلغ الذي يمكن للمستثمر دفعه لشراء المنشأة.

الإجابة:

للوصول إلى الأرقام الحقيقية لأرباح الشركة خلال السنوات الثلاث الماضية تُجرى التعديلات الاتية على أرقام الأرباح التي تظهر في دفاتر الشركة:

١ – تعديل الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١

صافي الربح طبقا لدفاتر المنشأة		**٧٤٠٠٠٠ ج**
يضاف:		
مخصص اهلاك أصل غير صالح للاستخدام	**٢٠٠٠٠**	
خصم الكمية والخصم المكتسب	**٤٠٠٠٠**	
الزيادة في مرتبات الشركاء	**١٢٠٠٠**	
		٧٢٠٠٠
		٨١٢٠٠٠
يخصم:		
ايراد عقار	**١٠٠٠٠**	
		(١٠٠٠٠)
الربح المعدل		**٨٠٢٠٠٠**

٢ – تعديل الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

صافي الربح طبقاً لدفاتر الشركة		**٧٨٠٠٠٠**
يضاف:		
مخصص اهلاك أصل غير صالح للاستعمال	**٢٠٠٠٠**	
خصم الكمية والخصم المكتسب	**٤٠٠٠٠**	
الزيادة في مرتبات الشركاء	**١٢٠٠٠**	
خسائر بيع استثمارات مالية	**٢٠٠٠٠**	
		٩٢٠٠٠
		٨٧٢٠٠٠
يخصم:		
ايراد عقار لن تنتقل ملكيته للمشترى	**١٠٠٠٠**	
		(١٠٠٠٠)
الربح المعدل		**٨٦٢٠٠٠**

٣ – تعديل الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

صافي الربح طبقاً لدفاتر الشركة		**٨٢٠٠٠٠ ج**
يضاف:		
مخصص اهلاك أصل غير صالح للاستعمال	**٢٠٠٠٠**	
خصم الكمية والخصم المكتسب	**٤٠٠٠٠**	
الزيادة في مرتبات الشركاء	**١٢٠٠٠**	
خسائر بيع أصول ثابتة	**١٠٠٠٠**	
	٨٢٠٠٠	
	٩٠٢٠٠٠	
يخصم:		
ايراد عقار لن تنتقل ملكيته للمشترى	**١٠٠٠٠**	
	(١٠٠٠٠)	
الربح المعدل		**٨٩٢٠٠٠**

ـ ايجاد متوسط صافي أرباح الثلاث سنوات السابقة:

$$= \frac{٨٠٢٠٠٠ + ٨٦٢٠٠٠ + ٨٩٢٠٠٠}{٣}$$

$$= \frac{٢٥٥٦٠٠٠}{٣}$$

= ٨٥٢٠٠٠ جنيه.

ونظراً لأن العائد المتوقع على رأس المال المستثمر في مثل هذا النوع من المنشآت هو في حدود ١٥ ٪ يمكن التوصل إلى قيمة المنشأة بالمعادلة الآتية:

قيمة المنشأة = متوسط الأرباح × مقلوب معدل الأرباح

$$= ٨٥٢٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٥}$$

= ٥٦٨٠٠٠٠ جنيه .

السؤال السادس:

طلب منك أحد المستثمرين تحديد القيمة العادلة للسهم في إحدى الشركات المساهمة بهدف شراء مجموعة من أسهمها العادية فإذا علمت أن:

- **القيمة الأسمية للسهم ١٠٠ جنيه.**
- **عدد اسهم الشركة ٥٠٠٠٠ سهم منها ١٠٠٠٠ سهم منها اسهم ممتازة (٦ ٪) .**
- **متوسط أرباح الشركة في السنوات السابقة ٥٩٠٠٠٠ جنيه.**
- **من المتوقع انخفاض أرباح الشركة بمقدار ٣٠٠٠٠ جنيه.**
- **الاحتياطيات المتوقع احتجازها ٢٠٠٠٠ جنيه .**
- **معدل العائد في المنشآت المماثلة ١٠ ٪ .**

والمطلوب: تحديد القيمة العادلة للسهم العادي.

الإجابة:

لتحديد القيمة العادلة للسهم العادى نتبع الخطوات الآتية :

الأرباح المنتظر تحقيقها = متوسط الأرباح في السنوات السابقة
ـ الاحتياطيات المتوقع حجزها .
ـ الانخفاض المتوقع في الأرباح

إذن الأرباح المتوقعة

= ٥٩٠٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠ ـ ٣٠٠٠٠

= ٥٤٠٠٠٠ جنيه .

أرباح الأسهم العادية المتوقعة

= الأرباح المتوقع تحقيقها ـ أرباح الأسهم الممتازة

أرباح الأسهم الممتازة = ١٠٠٠٠سهم×١٠٠ج للسهم × ٦٪

= ٦٠٠٠٠ جنيه .

ارباح الأسهم العادية المتوقعة = ٥٤٠٠٠٠ ـ ٦٠٠٠٠

= ٤٨٠٠٠٠ جنيه

قيمة الأسهم العادية = قيمة أرباح الأسهم العادية × مقلوب معدل الارباح العادى

$$= ٤٨٠٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٠}$$

= ٤٨٠٠٠٠٠ جنية

$$\text{قيمة السهم العادي المتوقعة} = \frac{\text{قيمة الأسهم العادية}}{\text{عدد الأسهم العادية}}$$

$$= \frac{٤٨٠٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠}$$

= ١٢٠ جنيه للسهم

$$\text{نصيب السهم من الأرباح} = \frac{٤٨٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠}$$

= ١٢ جنيه للسهم

$$\text{معدل التغطية} = \frac{\text{قيمة السهم}}{\text{نصيبه من الربح}} = \frac{١٢٠}{١٢}$$

= ١٠ مرات

وهذا يعنى ان المستثمر يمكنه استرداد ما دفعه في الأسهم بعد حصوله على الأرباح لعدد ١٠ مرات بشرط تحقق الأرباح المتوقعة.

الباب الثالث
المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي

الباب الثالث
المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي

الأهداف التعليمية للباب:

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

١. طبيعة الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي.

٢. مجالات وصور المسئولية القانونية للمراجع الخارجي.

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

١/٣. أركان وتطبيقات المسئولية العقدية للمراجع الخارجي في الواقع العملي: بما في ذلك: مسئولية المراجع الخارجي عن أعمال مساعديه؛ ومسئولية المراجع الخارجي عن أعمال أحد المراجعين في الخارج؛ وكذلك مسئولية المراجع الخارجي عن عدم اكتشاف الغش.

٢/٣. أركان وتطبيقات المسئولية التقصيرية للمراجع الخارجي مسئولية المراجع الخارجي تجاه الغير؛ أي تجاه الطرف الثالث) في الواقع العملي.

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

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

مقدمة:

لم تكن المسئولية وليدة الحضارة والتشريعات الوضعية الحديثة، فلقد أرست الشريعة الإسلامية الغراء، جذور تلك المسئولية، على الرغم من عدم تسميتها بهذا الاسم الدارج في النظم الوضعية، ذلك أن الأصل في الشريعة الإسلامية، أن الأموال والنفوس معصومة، وأن كل فعل ضار بالإنسان أو بماله، مضمون على فاعله إذا لم يكن له حق فيه، وأن الضمان قد يتمثل في عقوبة جنائية: وذلك إذا ما كان الفعل الضار معاقباً عليه جنائياً، وقد يتمثل في تعويض مالي: وذلك في حالة توافر اشتراطات معينة، وتتفق الشريعة الإسلامية مع النظم الوضعية في هذه الناحية، فهي تجعل الإنسان مسئولاً مدنياً عن كل فعل ضار بغيره.

ولقد بين رسول الله ﷺ أساس المسئولية المدنية، وذلك بقوله ﷺ:«من تَطبَبَ ولم يكن بالطب معروفاً فأصاب نفساً فما دونها فهو ضامن» (رواه البيهقي وابن عدي وأبو نعيم). فاستدل من هذا الحديث على المسئولية المدنية لأصحاب المهن – ولغيرهم على وجه العموم – بحيث يكون الإنسان البالغ السوي مسئولاً مالياً، عن الضرر الذي يحدثه مباشرة بواسطة نشاطه الإرادي، حتى ولو لم يكن قاصداً أو متعمداً. كما تناول الفقه الإسلامي أسس المسئولية المدنية، وذلك تحت مسميات الضمان أو التضمين، والغرم أو الغرامة أو التغريم،

ومن أهم تطبيقاتها: مسئولية الوكيل والتزامه بالضمان، وتعويض موكله في حالة تعديه وتجاوزه لحدود واشتراطات الوكالة المتعاقد عليها.

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

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

هذا وقد انعقد إجماع القوانين والتشريعات الوضعية على أن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تتفرع إلي: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وأن كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة، تعتبر مستقلة ومتميزة بذاتيتها الخاصة، وخصومها، وأساسها، وسببها، وأهدافها، وأركانها، وإجراءاتها، وأنها قد تتلاقي معاً حينما ينهض الفعل أو الأفعال المنسوبة إلى مراجع الحسابات الخارجي، كأساس لمساءلته مدنياً وجنائياً وتأديبياً، غير أنه ليس من المحتم الجمع بين أكثر من مسئولية من هذه المسئوليات.

الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي:

نص قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م. على أن مراجع الحسابات الخارجي، يُسأل عن صحة البيانات الواردة في تقريره، بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين. ومع ذلك فيجب ملاحظة أن الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي، يختلف بحسب الجهة التي يقوم بمراجعتها، ومدى الإلزام بعملية المراجعة.

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

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

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

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

✓ صور المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي:

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

١ـ مسئولية مدنية: وتقام دعواها من العميل أو الغير، في حالة فشل المراجع في القيام بأداء العمل المطلوب منه بالصورة المقبولة، أو فشله في أداء المهمة التي كُلِّفَ بها، مما تسبب في إلحاق الضرر بعميله أو بالغير.

٢ـ مسئولية جنائية: وتقام دعواها إذا ارتكب مراجع الحسابات الخارجي ـ بسبب أدائه لمهام مهنته ـ عملاً يمثل جريمة أنتجت ضرراً، تعدي أثره نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وإهدار نظامه العام. ولا تنشأ المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، إلا حيثما تواجدت الجريمة الجنائية المنصوص عليها صراحةً في القانون.

٣ـ مسئولية تأديبية: وهي مسئولية تمارسها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مراجعو الحسابات الخارجيون، حيث تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي للحسابات، إذا قام بارتكاب مخالفةً لأحد واجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفةً لتقاليد المهنة. ولا تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع – مثلما هو عليه الحال في المسئولية الجنائية – إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبية.

✓ أولا: المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي:

وتنشأ المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، طبقاً للقانون المدني. وإذا ما وقع مراجع الحسابات تحت طائلة المسئولية المدنية: فإنه يصبح مسئولاً عن تعويض ما قد يلحق

بالعميل أو بالغير، من خسائر، نتيجة لإهماله. غير أنه يجب ملاحظة أنه إذا أهمل مراجع الحسابات الخارجي، ولم ينتج عن إهماله أية خسائر للعميل أو للغير، فإن هذا المراجع يصبح غير مسئول عن أي تعويض.

وطبقا للقواعد العامة للقانون بشأن الإهمال، فإن مراجع الحسابات الخارجي، كشخص مهني يتم الاستعانة به كوكيل، ومن المتوقع أن يتوافر فيه وفيما يؤديه من خدمات مستوى عال من الكفاءة والمهارة والعناية المهنية، ومن ثم فإذا فشل المراجع الخارجي في تحقيق هذا المستوى من الكفاءة والمهارة والعناية المهنية، فإنه يصبح معرضاً للعديد من المطالبات بالتعويض، عما لحق بعميله أو بالغير، من أضرار أو خسائر.

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

✓ وتنقسم المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي إلي:

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

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

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

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

✓ أولاً: المسئولية العقدية:

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

وعلى الرغم من أن الكتابة لا تعد شرطاً لنشأة عقد المراجعة أو سريان الاتفاق على عملية المراجعة، وإنما هي ضرورية للإثبات فقط، ولازمة لتحديد حقوق وواجبات كل من الطرفين المتعاقدين بصورة واضحة، فقد اتجه معظم الكتاب إلى تفضيل قيام المراجع الخارجي، بتفريغ اتفاقاته مع عملائه في عقد مكتوب، يتضمن ما اتفق عليه الطرفان من شروط وحقوق والتزامات، في عبارات واضحة لا تحتمل أكثر من تفسير، بحيث لا يثير أية مشاكل مستقبلاً عند تطبيقه وتفسيره. وفي هذا الشأن، فقد بَيَّنَ معيار المراجعة المصري (رقم ٢١٠: شروط التكليف بعمليات المراجعة) أنه من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال تقصيرب الارتباط، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء في المراجعة، وذلك لكي يتم تجنب أي فهم خاطئ للمهمة المطلوبة. ويوثق تقصيرب الارتباط ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه، كما يتضمن أيضاً هدف ونطاق المراجعة، وحدود ومسئوليات المراجع تجاه العميل، بالإضافة إلى شكل التقارير المزمع إصدارها.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الشريعة الإسلامية، قد سبقت كافة الأنظمة الوضعية، في إرساء أصول المسئولية العقدية، حيث يقصد بالمسئولية العقدية في الشريعة الإسلامية: التزام المتعاقد بالوفاء بواجبات واشتراطات العقد المبرم بينه وبين الآخرين – على اعتبار أن هذا الالتزام هو أثر العقد – وتحمل المتعاقد للضمان المترتب على الإخلال بهذا الالتزام – على اعتبار أن هذا الإخلال هو الجزاء المترتب على عدم ترتيب أثر العقد – ولذلك فلقد أطلق عليها الضمان العقدي. ولقد عُنِيَّ القرآن الكريم، بتوجيه الاهتمام بضرورة الوفاء بالعقود، وتحمل مسئوليتها وأداء التزاماتها، حيث يستدل على ذلك من قوله تعالى: ﴿ ﴿ سُورَةُ الْفَاتِحَةِ الْبَقَرَة ﴾ (سورة المائدة: آية رقم ١)، وقوله تعالى: ﴿ الْخَائِنَةَ الْأَخْفَافِ مُحَمَّدٌ الْفَتْرَةِ الْحُجُرَاتِ قَ الذَّارِيَاتِ ﴾ (سورة الإسراء: آية رقم ٣٤)، وقوله تعالى: ﴿ الْمُجَادَلَةِ الْحَشْرِ الْمُمْتَحَنَةِ الصَّفِّ الْجُمُعَةِ ﴾ (سورة المعارج: آية رقم ٣٢)، وقول رسول الله ﷺ: « المسلمون على شروطهم؛ إلا شرطاً حرمَّ حلالاً أو أحل حراماً» (رواه الترمذي وقال حسن صحيح). فأرست الشريعة الإسلامية بذلك مفهوم المسئولية العقدية، وكان لها فضل سبق التشريعات الوضعية، في توجيه الاهتمام إلى هذه النوعية من المسئولية، الأمر الذي يبين اهتمام الشريعة الإسلامية الغراء بتنظيم أمور الدنيا، جنباً إلى جنب مع اهتمامها بتنظيم أمور الدين.

أما في الأنظمة الوضعية، فترجع جذور مسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه عملائه، إلى التشريعات البريطانية، حيث أثيرت أولي القضايا المرتبطة بهذه المسئولية في عام ١٨٨٧م وهي قضية – Leeds Estate Building and Investment Co. V. Shepherd.) حيث أقرت المحكمة بأن مراجع الحسابات الخارجي، الذي يهمل في أداء واجباته، يعد مسئولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل. وقد تكونت الشركة المدعية بغرض الإقراض بضمان الرهونات العقارية، على أن تحتسب أتعاب المديرين بنسبة معينة من قيمة التوزيعات المدفوعة، وعلى ألا تدفع أية توزيعات إلا من الأرباح، ولم تحقق الشركة أرباحاً طوال المدة التي قامت فيها بمباشرة نشاطها سوي في سنة واحدة، وقد أقيمت الدعوى بواسطة الشركة ضد أعضاء

مجلس الإدارة والمدير العام والمراجع، لتقرير مسئوليتهم عن بعض التوزيعات، التي دفعت من رأس المال وعن المكافآت والأتعاب المدفوعة لمجلس الإدارة وللمدير العام، وقد كانت ميزانيات الشركة غير صحيحة، ومضللة، واحتوت على بنود وهمية تم إعدادها بغرض إعلان إجراء هده التوزيعات، وقد تم فحص الحسابات بواسطة المراجع الخارجي، والذي لم يتسلم نسخة من القانون النظامي للشركة، ومن ثم فلم يراع تنفيذ نصوص القانون النظامي، ولم يكن أعضاء مجلس الإدارة على علم بأن التوزيعات التي تمت قد دفعت من رأس المال، أو بأن قائمة المركز المالي غير صحيحة. وقد ورد في حيثيات الحكم القضائي أن واجب مراجع الحسابات الخارجي يجب ألا ينحصر في مجرد التوازن الحسابي لقائمة المركز المالي، بل يجب علية التحقق من أن قائمة المركز المالي تعطي صورة صادقة ودقيقة عن أحوال الشركة، ولا يقبل من المراجع تبرير ذلك بأنه لم يطلع على القانون النظامي، طالما أنه يعلم بوجوده، وقد صدر الحكم القضائي في هذه القضية بإدانة مراجع الحسابات الخارجي، وبتقرير مسئوليته عن التوزيعات، المدفوعة خلال السنوات الست السابقة لتاريخ رفع الدعوى.

هذا وتعتمد المسئولية التعاقدية لمراجع الحسابات في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية – في ظل القانون العام – على وجود علاقة تعاقدية ظاهرة أو ضمنية بين المراجع والعميل، حيث تتمثل المسئولية الظاهرة فيما نص عليه عقد المراجعة، بينما تتمثل المسئوليات الضمنية في الواجبات التي سبق أن حددتها الدوائر القضائية كأحد مكونات العقد سواء تضمنها أم لا، وتمثل تلك المسئوليات المصدر الرئيس لمسئوليات مراجع الحسابات الخارجي عن الإهمال، فيلتزم المراجع بمسئولياته التعاقدية الضمنية، في أدائه لمهمته على نحو لا يعتريه الغش أو الإهمال، كما يلتزم العميل بالمسئوليات التعاقدية الضمنية، التي تحول دون تدخله في أعمال المراجعة أو منع المراجع من تنفيذ العقد.

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

أما في جمهورية مصر العربية فقد أفصح قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م. عن المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، وتضامن مراجعي الحسابات – إذا ما تعددوا- في المسئولية، والأجل المحدد لرفع دعوى المسئولية والمطالبة بالتعويض، حيث بَيَّنَ القانون أن مراجع الحسابات يكون مسئولاً أمام الشركة، عن تعويض الضرر الذي يلحقها، بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراجع حسابات خارجي، واشتركوا في التقصير كانوا مسئولين أمام الشركة بالتضامن. على أن تسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة، بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، التي تُلِيَّ فيها تقرير المراجع؛ وإذا كان الفعل

المنسوب إلى المراجع الخارجي، يُكّون جريمة جنائية فلا تسقط المسئولية، إلا بسقوط الدعوى العمومية؛ كما يُسأل المراجع الخارجي، عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب تقصير ذلك المراجع الخارجي.

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

١. أن يكون مراجع الحسابات الخارجي مكلفاً بواجب محدد.
٢. أن يفشل المراجع في أداء الواجب.
٣. إصابة المدعي بضرر نتيجة تقصير المراجع أو إهماله أو فشله في أداء واجبه.
٤. ألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.

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

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

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

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

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

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

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

ثالثاً: إصابة المدعي بضرر، نتيجة تقصير المراجع أو اهماله أو فشله في أداء واجبه: فلا يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، إلا إذا أصيب العميل بضرر مادي أو أدبي كنتيجة أو كسبب مباشر لإهمال مراجع الحسابات الخارجي، فإذا لم يصب العميل بضرر، أو انتفت علاقة السببية بين تقصير المراجع وبين الضرر الذي لحق بالعميل، فلا محل ولا مجال لمساءلة المراجع ولا إلزامه بالتعويض.

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

ومن ناحية أخري فقد أوضح قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م. أنه في حالة تعدد مراجعي حسابات المنشأة: فإنهم

يصبحون مسئولين مسئولية تضامنية، عن تعويض الضرر الناتج عن إهمالهم في المراجعة الخارجية على حسابات إحدى منشآت الأعمال. وفي هذا الصدد فإن المؤلف يرى أن العدالة إنما تقتضي ضرورة مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، فقط عن تعويض الضرر الناجم عن تقصيره الشخصي هو فقط، وعدم مساءلته عن أتقصيرء زميله المشترك معه في عملية المراجعة، وذلك بالطبع في حالة إمكانية تحديد تقصير كل منهما على حدي؛ فإذا ما تعذر تحديد تقصير كل منهما على حدي، فلا مفر من الأخذ بمبدأ المسئولية التضامنية بينهما، ذلك أن التفسير المنطقي السليم لهذا النص القانوني، يؤيد ذلك.

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

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

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

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

ويعتمد هذا المعيار على التكييف القانوني لمراجع الحسابات الخارجي، من حيث كونه وكيلاً بأجر عن أصحاب الأموال أو المساهمين، وذلك وفقاً لما استقرت عليه معظم التشريعات والقوانين الوضعية. ففي مصر على سبيل المثال، فقد أفصح القانون المدني المصري عن مستوى العناية المطلوبة من الوكيل بأجر ـ وذلك في مادته رقم ٧٠٤ ـ حيث نص على أنه إذا كانت الوكالة بأجر، فيجب على الوكيل أن يبذل في تنفيذها، عناية الرجل المعتاد.

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

التي تولي خلالها عملية الرقابة، فإذا ما تبين انحراف سلوكه عن سلوك هذا المراجع المعتاد، فإن ذلك يعتبر دليلاً على وقوع تقصير من جانب المراجع يستوجب مساءلته.

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

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

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

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

كما استقر القضاء البريطاني والفرنسي على أن ادعاء مراجع الحسابات الخارجي الجهل بما ألقيَّ على عاتقه بناء على نصوص القانون أو نظام الشركة، لا ينهض حجةً على إعفائه من المسئولية، وأن التخفيف من مسئولية المراجع نتيجة عدم كفاية أتعابه، يتنافى مع جوهر وفلسفة المراجعة الخارجية على الحسابات، وليس له سند في القانون، فمتي قبل مراجع الحسابات المهمة الموكولة إليه، فلا يجوز له أن يكتفي بالقيام بمجرد رقابة سطحية، ولا أن يقلل من سلوكه عن سلوك المراجع العادي، مهما قلت الأتعاب التي خصصت له، بل إنه يعتبر ملتزماً بالبحث عن الحقيقة، وإظهار كل ما من شأنه إظهار الوضع الحقيقي للمنشأة محل المراجعة.

ولقد كان للقضاء البريطاني فضل السبق في تحديد درجة العناية التي ينبغي على

مراجع الحسابات بذلها، وذلك في أواخر القرن التاسع عشر في قضية London & General Bank No.2) 1895) ، حينما قرر في هذا الحكم أن مراجع الحسابات الخارجي، لا يلتزم بأن يقوم بأكثر من العناية والمهارة المعقولة، عند قيامه بفحصه واستفساراته، وإنجاز عملية المراجعة، وأنه ليس مُؤَمِناً، ولا يستطيع أن يضمن أن الدفاتر تعطي صورةً صحيحةً عن أعمال الشركة ومركزها المالي.

كما تكرر هذا المفهوم من المحاكم البريطانية، في العديد من الدعاوى القضائية، حيث قرر القضاء البريطاني أن مراجع الحسابات الخارجي، يعد مسئولاً إذا انحرف عن مسلك المراجع المعتاد، من حيث العناية واليقظة في فحص المستندات، وأن التزام المراجع يتلخص في أن يبذل في عملية المراجعة، ذلك المقدار من الحرص والعناية، الذي يبذله المراجع المعتاد في حرصه وكفايته ويقظته.

كما تواتر القضاء الفرنسي على الأخذ بمعيار عناية الشخص المعتاد، لمساءلة مراجع الحسابات الخارجي، حيث قضت محكمة النقض الفرنسية، ومحكمة باريس، في العديد من أحكامها بمساءلة مراجع الحسابات الخارجي، إذا فشل في أداء مهمته والوفاء بالتزاماته نحو المساهمين وغيرهم، ولم يبذل المهارة الفنية والعناية المهنية المعقولة.

وكذلك أفصحت المحاكم البلجيكية عن هذا المعيار، حينما قضت بأن مهمة مراجعي الحسابات الخارجيين تعتبر مقصورة على الرقابة، وعليهم أن يبذلوا عناية الشخص المعتاد، وأن عدم فعالية أسلوبهم في الفحص والمراجعة، لا تنشأ بذاتها سبباً لترتيب مسئوليتهم متي ثبت أن أسلوبهم في المراجعة كان أميناً.

وعلى نفس المنوال سار القضاء الأمريكي، حيث قضي في العديد من القضايا بوجوب قيام مراجع الحسابات الخارجي، بأداء عمله بدرجة من العناية والمهارة المعقولة، وفقاً لما استقرت عليه الأصول المهنية، كما بَيَّنَ القضاء أن الدرجة المعقولة من العناية والمهارة والحرص، تتوقف على ظروف كل حالة، وأنه إذا كانت هناك أية ظروف تدعو إلى الشك، فإنه يجب على المراجع أن يبحث الموضوع بحثاً كاملاً بحيث يصل إلى أعماقه، أما في حالة عدم وجود أية ظروف من ذلك النوع، فإن المراجع يكون ملزماً بأن يكون حذراً وحريصاً بطريقة معقولة، وأنه يجب ألا تجعل واجبات مراجعي الحسابات مرهقة أكثر من اللازم، كما يجب ألا يجعل مراجع الحسابات مسئولاً عن اكتشاف الغش المحبوك والمصمم بعناية، طالما أنه لم يظهر ما يدعو إلى إثارة ريبة المراجع وشكه.

ويركز دفاع مراجعي الحسابات الخارجيين، أمام القضاء الأمريكي في أغلب الدعاوى القضائية، على إقناع الدوائر القضائية بإتباع معيار الإتقان الواجب Due Diligence والذي يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها .GAAS) ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .GAAP) في أداء مهام مهنته. وفي هذه الحالة من مراحل الدفاع عن المراجع الخارجي، فإنه غالباً ما يلجأ ممثله القانوني إلى شهادة الخبير Expert Testimony والتي تتمثل في شهادة محاسب قانوني آخر، يبدي فيها رأيه عما إذا كان المراجع المدعى عليه، قد التزم بمعايير المراجعة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويساهم الخبير إلى حد بعيد في تفسير حقائق الموقف، والتي تدور حول مدى التزام المراجع الخارجي، بمعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة في أداء مهمته. ويجوز لإدارة بورصة الأوراق

المالية الأمريكية .SEC)، وكذلك القضاء الأمريكي، فرض معايير أداء أعلى مستوى من تلك المنصوص عليها في معايير المراجعة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولذلك فليس بالضرورة أن يكون رأي الخبير ملزماً في تلك الدعاوى القضائية، التي تنطوي على مخالفات لتعليمات إدارة بورصة الأوراق المالية الأمريكية.

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

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

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

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

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

٥) أن المراجع يجب أن يكون لديه قدراً معقولاً من الشك المهني، وإذا ما تبين له أمراً يثير الشك، فإن عليه أن يبذل القدر اللازم من العناية والمهارة قبل أن يبدي رأيه بسلامة الحسابات، وذلك وفقاً لما أوصى به معيار المراجعة المصري (رقم ٢٤٠ : مسئولية المراجع بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية) حيث بَيَّنَ أنه يتطلب من المراجع ضرورة الحفاظ على أسلوب الشك المهني، وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة، ناتجة عن الغش والتدليس، وذلك على الرغم من خبرة المراجع السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المنشأة.

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

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

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

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

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

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

المهنة.

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

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

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

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

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

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

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

وبناءً على كل ما سبق، فإن المؤلفون يخلصون إلى اتفاق غالبية النظم الوضعية على اتخاذ معيار (عناية الرجل المهني المعتاد) أو (عناية الوكيل بأجر) كمقياس لتحديد

المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي.

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

١. المسئولية عن أعمال المساعدين والخبراء والمراجع بالخارج:

يتسع نطاق المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، لكي يشتمل على مسئوليته عن أعمال وتصرفات مساعديه أو معاونيه، وكذلك ما قد يستعين بهم المراجع الخارجي من خبراء، وما قد يستعين به المراجع الخارجي الأصلي للمنشأة من مراجع حسابات بخارج نطاق الدولة التي يقع بها المركز الرئيس للمنشأة، والذين يشتركون جميعهم معه، في تنفيذ عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، ذلك أنه للقيام بالواجبات والمهام الملقاة على عاتقه، فإن المراجع يعتمد على أعضاء مكتبه ـ على اختلاف مستوياتهم – في تنفيذ إجراءات البرنامج الذي يخططه ويضعه لهم، وذلك تحت إشرافه وتوجيهه ورقابته ومتابعته، كما قد يعتمد على مراجعي حسابات آخرين غير تابعين له، وعلى خبراء متخصصين في مجالات مختلفة، بل وقد يعتمد في بعض الأحيان على مكاتب مراجعة أجنبية، في القيام ببعض المهام اللازمة لإنجاز مهمته الأصلية المكلف بها، وفي مثل هذه الأحوال، فإنه يجب على المراجع ضرورة تقييم أهمية مجال عمل الخبير بالنسبة للقوائم المالية، والتحقق من مدى حياده.

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

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

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

ب – أما إذا قام المراجع الأصلي بإسناد عملية المراجعة على حسابات الفرع إلى مراجع

محلي – على أساس قيامه بالعمل من الباطن – ففي هذه الحالة فإن المراجع الأصلي يعتبر مسئولا عن أعمال وأتقصيرء وإهمال المراجع المحلي، حيث إن المراجع المحلي يعتبر في هذه الحالة تابعاً للمراجع الأصلي فيما يتعلق بعملية المراجعة الخارجية على الحسابات، وتنفيذ برنامجها الموضوع من قبل المراجع الأصلي.

وقد أفصح القانون المدني المصري – في مادته رقم ١٧٤- عن أسس وقواعد مسئولية المتبوع عن أتقصيرء تابعه، حيث نص علي:

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

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

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

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

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

هذا وتجدر الإشارة إلى اختلاف آراء رجال القانون حول تحديد أساس مسئولية المراجع عن أعمال مساعديه، فمنهم من تبني نظرية النيابة، ومنهم من تبني نظرية الآلة أو الأداة، ومنهم من تبني نظرية التقصير المفترض، ومنهم من تبني نظرية تحمل التبعة، ونظرية الضمان الضمني، ونظرية العضو، ونظرية القوة القاهرة، غير أن نظرية القوة القاهرة تعد أكثرهم واقعية وأقربهم إلى المنطق، وأشدهم اتفاقاً مع نصوص القانون، حيث تنص المادة رقم ١٦٥ من القانون المدني المصري على أنه إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، كحادث مفاجئ، أو قوة قاهرة، أو تقصير من المضرور، أو تقصير من الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر، ما لم يوجد نص أو اتفاق على غير ذلك. الأمر الذي يوضح أنه طالما أن فعل المساعد أو تقصيره، لا يعد من قبيل القوة القاهرة، فلا يحق للمراجع المتبوع أن يستند على أن ما حدث من مساعده يعد سبباً أجنبياً، أو قوة قاهرة، تعفيه من الالتزام بالمسئولية والتعويض، وذلك ما لم يثبت أن المساعد قد تجاوز حدود النيابة أو الوكالة، أو أنه قد تواطئ مع العميل أو غيره، أو ارتكب غشاً محبوك الأطراف، ففي هذه الحالة يصبح المساعد مسئولاً بصفته الشخصية، وتنتفي المسئولية عن المراجع المتبوع آنذاك.

✓ ٢. المسئولية عن عدم اكتشاف الغش:

تطور موقف مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات فيما يتعلق باكتشاف الغش بشكل ملحوظ خلال الخمسين سنة الماضية، فبعد أن كان منع واكتشاف الغش والتلاعب يعتبر من الأهداف الرئيسة للمراجعة حتى الثلاثينيات من هذا القرن، فقد تضاءلت أهمية اكتشاف الغش بصورة مطردة بين الثلاثينيات والستينيات من هذا القرن، فقد ركزت المنظمات المهنية على حدود عملية المراجعة فيما يتعلق باكتشاف الغش، وأشارت إلى أن الإدارة هي المسئولة في المقام الأول عن منع واكتشاف الغش، حيث أوضحت النشرات الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٥١ أن الفحص العادي – بهدف إبداء الفني المحايد عن دلالة وعدالة القوائم المالية، لم يصمم ولا يمكن الاعتماد عليه في اكتشاف الغش والمخالفات، وذلك على الرغم من أن اكتشافها غالبا ما ينتج عن ذلك الفحص، غير أنه غالباً ما يتم اكتشاف مثل هذه المخالفات والغش في التنظيمات الجيدة، من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية المناسبة المصحوبة بنظام فعال للرقابة الداخلية، كما أن لو فرض من مراجع الحسابات الخارجي وجه أو ركز عمله نحو اكتشاف الغش والأمور المماثلة، فإن نطاق عمله سيتسع، إلى الدرجة التي تجعل من تكاليف هذا العمل عبئاً ضخماً على كاهل العميل، وبالتالي تصبح تكلفة عملية المراجعة باهظة ويتعذر أن يتحملها العملاء من منشآت الأعمال وغيرهم.

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

وقد خلصت اللجنة القومية الأمريكية المختصة بدراسة القوائم المالية الاحتيالية، إلى أن دور مراجع الحسابات الخارجي، يعتبر دوراً جوهرياً، ولكنه ثانوياً بالنسبة لدور الإدارة في منع واكتشاف الغش والتلاعب بالقوائم والتقارير المالية. كما تبنت قائمة معايير المراجعة (رقم ٥٣) والصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة ١٩٨٨م. مدخلاً إيجابياً إلى حد بعيد، في تحديد واجبات المراجع الخارجي فيما يتعلق بالغش، حيث أشارت إلى أنه بسبب خصائص الأمور التي تتضمن تزويراً أو تزييفاً أو غشاً، فربما لا تكشف المراجعة المصممة والمؤداة بشكل سليم غشاً مادياً وهاماً، كما أوضحت وجود ضرورة حتمية لأن يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بما يلي:

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

وفي المملكة المتحدة ونتيجةً لتعاظم الضغوط في الآونة الأخيرة على مراجعي الحسابات الخارجيين، بشأن تحمل مسئولية أكبر عن اكتشاف الغش، فقد انعكست تلك الضغوط على استجابة المنظمات المهنية البريطانية للمطالبة بتوسيع واجبات مراجع الحسابات الخارجي في هذا الشأن، حيث شكلت مجامع المحاسبين القانونيين الثلاثة ببريطانيا، فرق عمل لدراسة هذه القضية، حيث توصلت هذه الفرق إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين، يعارضون بشدة المسئولية المضافة فيما يتعلق باكتشاف الغش، وخلصت تلك المجامع – بعد فحص ودراسة تقارير فريق العمل- إلى ضرورة المعارضة القوية لأي توسيع لمسئوليات مراجع الحسابات الخارجي، عن اكتشاف الغش، نظراً لأن أي توسيع في هذا الصدد، لن يكون أمراً عملياً أو فعالاً، ومن ثم فلابد من التمسك بموقف المهنة السابق من هذه القضية.

وبخصوص قيام المراجع الخارجي بالتقرير عن الغش، فقد قام مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز في عام ١٩٨٥م. بتشكيل لجنة لدراسة وفحص مسئوليات مراجع الحسابات الخارجي، المتعلقة بالتقرير عن الغش المشكوك في حدوثه، وذلك في ضوء التوقعات الجارية للرأي العام، حيث توصلت هذه اللجنة في تقريرها إلي:

- إذا اكتشف مراجع الحسابات الخارجي غشاً، أو شكَّ في وجود غش بواسطة الإدارة أو موظفي الشركة، فإن الأمر يحتم عليه ضرورة إبلاغ إدارة المنشأة بهذا الشأن.
- إذا كان الغش على وشك الوقوع أو الحدوث، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة مواجهة إدارة المنشأة بالأدلة القاطعة، وإبلاغهم أن واجبه المهني يحتم عليه التحفظ في تقرير المراجعة بشكل مناسب.

كما أوضحت تلك اللجنة- تدعيماً لموقفها- أنها تتفق بشأن الواجبات المفروضة على مراجع الحسابات الخارجي، وفقاً لأحكام القانون وقرارات المحاكم والمعايير المهنية، في ضرورة تضمين تقرير المراجعة للتحفظ المناسب، إذا ما ظهرت حالة غش من جانب الإدارة، حيث أن تلك الحالات ستؤثر بلا شك في صدق وعدالة القوائم المالية المقدمة للمساهمين، وستثير الشك في نزاهة وأمانة الحسابات والسجلات والتقارير المحاسبية. وأكدت اللجنة على أن الغبن أو الظلم سوف يلحق بالرأي العام، إذا لم يتم الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة، في شكل تحفظ بالتقرير، وخصوصاً أنها تقع في نطاق معرفة مراجع الحسابات الخارجي.

وقد تم تضمين توصيات اللجنة سالفة الذكر، في مشروع عرض إرشاد المراجعة البريطاني بعنوان مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن اكتشاف والتقرير عن الغش والتصرفات غير القانونية الأخرى، والذي نشر في فبراير من عام ١٩٨٨م.، حيث تضمن مشروع الإرشاد النص على أنه ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة تخطيط عملية المراجعة، بالشكل الذي يكون لديه توقعاً معقولاً لاكتشاف الأخطاء المادية والمترتبة على الغش. وقد تطلب الإرشاد المقترح من مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة الالتزام بالواجبات التالية:

- تقديم تقرير للإدارة عن أية أمور شاذة (متضمنة الغش، تم اكتشافها أثناء أداء عملية المراجعة). على أنه كلما زادت أهمية الأمر، فإن من الواجب إبلاغ الإدارة فوراً، وحيثما كان الأمر مناسباً، فيجب إعداد تقرير لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة.

- تقديم تقرير للمساهمين متضمناً تحفظاً، وذلك عندما يتوصل مراجع الحسابات الخارجي، إلى نتيجة مفادها أن هناك تقصير لم يتم الإفصاح عنه بصورة مناسبة في القوائم المالية، أو أن هناك شكاً حول ارتكاب الإدارة العليا لحالة غش.
- ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحفظ في تقريره، إذا ما كان حدوث التقصير راجعاً إلى عدم احتفاظ المنشأة بسجلات محاسبية مناسبة وكافية.

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

كما بَيَّنَ معيار المراجعة المصري (رقم ٢٤٠: مسئولية المراجع بشأن الغش والتدليس) عند مراجعة قوائم مالية في هذا الشأن أنه: ينبغي على المراجع الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة، وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وذلك على الرغم من خبرة المراجع السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة، و تُسهم الخبرة السابقة للمراجع مع المنشأة، في التوصل لفهم للمنشأة، ومع ذلك فعلى الرغم من أنه لا يمكن أن يتوقع من المراجع أن يتغاضى تماماً عن خبرته السابقة مع المنشأة، بشأن أمانه ونزاهة الإدارة، وأنه إذا لم يكن هناك سبباً يجعل المراجع يعتقد شيئاً خلاف ذلك، فإن المراجع يقبل في العادة السجلات والمستندات باعتبارها سليمة، ومع ذلك فلو أن الظروف التي تم تحديدها أثناء المراجعة، جعلت المراجع يعتقد أن المستند يمكن ألا يكون سليماً، أو أن محتويات هذا المستند قد تم تعديلها، فإنه يجب على المراجع في هذه الحالة أن يقوم بإجراء المزيد من الاستفسارات، كما ينبغي على أعضاء فريق المراجعة، القيام بما يسمى بجلسات العصف الذهني (Brain Storming)، ومناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة، لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس، بحيث تلقي هذه المناقشة الضوء على قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة، لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

هذا وقد استقر العمل في معظم النظم الوضعية على اتخاذ معيار عناية الرجل المهني المعتاد، مقياساً فاصلاً لتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش: فإذا ما قام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة، واتخذ مسلك المراجع المعتاد والتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإنه لا يُسأل عن عدم اكتشافه لخطط الغش والتلاعب المحكمة، والتي لم تستطع إدارة المنشأة اكتشافها، فالمراجع لا يضمن ولا يُؤَمِّن إذا كان قد قام بالفحص بمهارة وحرص مهني وفقاً لمعايير الأداء المتعارف عليها؛ أما إذا ثبت أن إخفاق

المراجع في اكتشاف الغش والتلاعب، كان ناتجاً عن إخفاقه في الالتزام بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، وفي بذل العناية المهنية المعقولة، ففي هذه الحالة تنشأ مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش.

ومن المناسب عندما يثار أمر مساءلة مراجع الحسابات الخارجي عن إخفاقه في اكتشاف الغش والاختلاس والتلاعب، أن تؤخذ المتغيرات الآتية في الاعتبار:

- نطاق عملية المراجعة الخارجية التي كُلّفَ بها مراجع الحسابات الخارجي والتزم بها.
- تحديد السبب المباشر والأساسي في عدم اكتشاف الغش، وما إذا كان نتيجة إهمال مراجع الحسابات الخارجي، أم أنه قد نتج بصورة مباشرة، عن إهمال إدارة المنشأة في تصميم نظام فعال ومتكامل للرقابة الداخلية.
- تحديد ما إذا كانت الظروف المحيطة، كانت كفيلةً بإثارة الشك حول ناحية من النواحي، وما إذا كان إهمال مراجع الحسابات الخارجي، في الاستقصاء عنها هو السبب وراء عدم اكتشاف الغش.
- تحديد ما إذا كان العقد المبرم بين مراجع الحسابات الخارجي والمنشأة، قد وضع قيوداً على نطاق عملية الرقابة، أدت إلى عدم تمكين المراجع من اكتشاف الغش، وما إذا كان المراجع قد أوضح تلك القيود في تقريره.
- تحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة، قد تم اختيارها وتوجيهها بصورة جيدة، وفقاً لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها.
- تحديد ما إذا كان التلاعب أو الغش أو الاختلاس، قد تم إخفاؤه بمهارة وحذق شديدين، بحيث يصعب اكتشافه حتى مع تطبيق أساليب الرقابة المتعارف عليها مهنياً.

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

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

✓ الاحتمال الأول	✓ الاحتمال الثاني
١. إذا كانت واقعة التلاعب أو الغش، قد تم إخفاؤها بإحكام ومهارة وحَذِّقٍ، وكانت محبوكة الإخفاء. ٢. وقام مراجع الحسابات الخارجي، ببذل العناية المهنية الواجبة. ٣. ومع ذلك لم يكتشف الغش: فحينئذٍ: لا يُسْأل مراجع الحسابات الخارجي، عن فشله في عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش.	١. إذا لم تكن واقعة التلاعب أو الغش محكمة، ولم يكن قد تم إخفاؤها بإحكام ومهارة وحَذِّقٍ، ولم تكن محبوكة الإخفاء. ٢. ولم يقم مراجع الحسابات الخارجي، ببذل العناية المهنية الواجبة. ٣. ولم يكتشف الغش: فحينئذٍ: تنشأ مسئولية المراجع، حيث يُسْأل مراجع الحسابات الخارجي، عن فشله في عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش.

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

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

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

تمثل المسئولية التقصيرية (تجاه الطرف الثالث)، أحد الفروع الرئيسة للمسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، وهي تقوم على أساس مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، عن خطئه أمام غير موكليه، ممن لا يرتبطون به بعلاقة تعاقدية، ويستخدمون القوائم المالية التي قام بمراجعتها وقدم تقريره بشأنها، وذلك ترتيباً على إخلال ذلك المراجع بالالتزام القانوني العام، الذي يقضي بعدم الضرار بالغير. ولقد استمدت المسئولية التقصيرية، أساسها الشرعي في الشريعة الإسلامية، من عموم قول رسول الله ﷺ: لا ضرر ولا ضرار في الإسلام (رواه الطبراني في الأوسط).

وقد استقرت معظم النظم الوضعية على تقرير هذه المسئولية، وذلك بشروط وأركان محددة. ففي المملكة المتحدة، فقد تواتر القضاء البريطاني – منذ مستهل العقد الثاني من القرن الماضي ـ على تقرير مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، مسئولية تقصيرية أمام الغير (المستثمرون الحاليون والمرتقبون، والدائنون الحاليون والمرتقبون والذين يقبلون على شراء أسهم المنشأة، وغيرهم، حينما يصدر من المراجع، إهمال ناتج عن ذكر بيان غير سليم، وقد كانت قضية Hedley Byrne and Co. ضد Heller and Partners سنة١٩٦٣م.، أولى القضايا البريطانية التي أرست هذه النوعية من المسئولية، وفيها قام مجلس اللوردات (بصفته أعلى سلطة قضائية في بريطانيا بإصدار حكمه ـ والذي يعد بمثابة قانون – مقرراً بأن الشخص الذي يتمتع بمهارات خاصة، ويتصدر لإعطاء مشورة أو معلومات، وهو يعلم أنها قد يعتمد عليها الآخرون من غير العملاء، يلتزم ببذل عنايته وحرصه إزاء من يعتمدون على هذه البيانات، وعلى ذلك فإن البيانات المضللة نتيجة الإهمال بحسن نية، والتي تؤدي إلى إلحاق خسائر مالية بهؤلاء الأشخاص والآخرين، ترتب لهم حق الحصول على تعويض، وذلك على الرغم من تخلف العلاقة التعاقدية بينهم وبين مراجع الحسابات الخارجي، وقد صار هذا الحكم بمثابة الأساس القانوني لإرساء المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، نتيجة إهماله وعدم تبصره، وإدلائه ببيانات غير صحيحة، وما يترتب عليها من التزامه بتعويض الضرر الذي يُلحِق خسارة بالمدعي نتيجة هذا الإهمال.

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

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

- بالنسبة لدائني عملاء المراجع: حينما يسعى العميل إلى الحصول على تمويل منهم، فإنه لكي تُقبل دعوى التعويض المرفوعة منهم في مواجهة المراجع، إذا أصابتهم خسائر مالية نتيجة اعتمادهم على الحسابات والقوائم والتقارير التي اعتمدها المراجع، فإن الأمر يقتضي ضرورة إثبات وجود إهمال، إلى جانب علم المراجع بالغرض المطلوبة من أجله.

- بالنسبة للمساهمين: يحق للمساهمين في مجموعهم- باعتبارهم هم الذين أوكلوا مهمة الرقابة لمراجعي الحسابات الخارجيين – أن يرفعوا دعوى التعويض على أولئك المراجعين، إذا ما صدر منهم إهمال أو تقصير في عملهم، وترتب عليه خسائر مالية للشركة ككل. غير أنه لا يحق لأي مساهم على انفراد - إذا اتخذ قراراً استثمارياً متعلقا به بناء على حسابات مضللة للشركة ومؤيدة بتقرير المراجع، ثم تبين أن هذا التقرير قد أُعد بإهمال من جانب المراجع، أو أنه يحوي بيانات غير صحيحة - أن يرفع دعوى المسئولية في مواجهة المراجع، لأن الغرض من إعداد الحسابات الختامية السنوية هو خدمة المساهمين في مجموعهم، وليس تمكين آحاد المساهمين من اتخاذ قرارات استثمارية.

ومع ذلك فمن الممكن مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الغير إذا ما استخدمت الحسابات كجزء هام وفعال كمستند في غرض ما، وكان المراجع يعلم أو كان ينبغي أن يعلم، أن هناك نية لاستخدامها في هذا الغرض.

- بالنسبة لمصلحة الضرائب: على الرغم من أن المراجع يعلم أو ينبغي عليه أن يعلم، أن الحسابات ستتخذها مصلحة الضرائب (جهاز جباية الضرائب أساساً لربط الضريبة، فإن ما يصدر عنه من إهمال في إعداد الحسابات لا يعطي لمصلحة الضرائب حق رفع دعوى التعويض في مواجهته، وذلك نظراً لأن أقصى خسارة تتحملها المصلحة من سقوط الضرائب المستحقة، لا يتأتى من إهمال مراجع حسابات أو محاسب المول، وإنما ينتج عن وفاة المول أو إعساره أو إفلاسه.

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

- إعداد قوائم مالية أو تقارير للعملاء: حينما يكون معلوماً، أو يكون من المتوقع الاعتماد عليها من قبل طرف ثالث (حتى ولو كانت هويته المحددة، لم يتم الإفصاح عنها للمراجع في الوقت المناسب).

- إعطاء المراجع لبيانات تتعلق بالقدرة الائتمانية للعميل، أو إعطاء ضمانات تتعلق بمقدرته على تنفيذ شروط التعاقدات، أو إعطاء أي نوع آخر من التأكيدات بالنيابة عن العميل.

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

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

وفي فرنسا، فقد تواترت أحكام القضاء الفرنسي الصادرة منذ أوائل القرن الماضي، على تقرير مسئولية مراجع الحسابات التقصيرية في مواجهة الغير، ومن أهم تلك الأحكام: أحكام محكمة النقض الفرنسية في الرابع من يونيو عام ١٨٨٣م.، وفي التاسع من يوليو عام ١٨٩١م.، وفي التاسع عشر من مارس عام ١٨٩٤م.، وفي العشرين من يوليو عام ١٨٩٨م.، وحكم محكمة باريس الصادر في عام ١٩٢٥م.، وحكم محكمة النقض الفرنسية الصادر في الخامس والعشرين من فبراير عام ١٩٣٥م.، وقد قامت جميعها بإقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي أمام الغير، عما يقترفه من فعل غير مشروع يسبب ضرراً أو خسائر مادية لهذا الغير.

كما انعقد إجماع فقهاء القانون الفرنسي، على التسليم بالمسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، وذلك استناداً إلى القاعدة والمبدأ المقرر في المادتين ١٣٨٢، ١٣٨٣ من القانون المدني الفرنسي، والمادة ١٧ من المرسوم بالقانون الصادر في سنة ١٩٣٧م.، والتي تقرر جميعها أن مراجع الحسابات الخارجي، لا يصح أن يقوم بعملية المراجعة ويكون مسئولاً أمام مجموع المساهمين الذين وكلوه فقط، بل أمام كل من له مصلحة، وذلك ترتيباً على أن هذه المسئولية تستمد أساسها من التقصير الذي يقترفه مراجع الحسابات، أو إهماله في الرقابة، وما ترتب عليه من إلحاق ضرر وخسارة مادية بالغير، حيث أنه لم يعد مجرد وكيلاً عادياً عن المساهمين، وإنما يجب أن يراعي مصلحة كلٍ من المساهمين والشركة، بل ومصلحة الاقتصاد القومي في مجموعه.

وفي بلجيكا، فقد استمرت اتجاهات فقهاء القانون وكُتَّاب المحاسبة والمراجعة، على التسليم بإقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي التقصيرية، وذلك على أساس أن دعوى الغير حين يصيبه ضرر من تقصير أو إهمال أو تقصير المراجع في القيام بمهمته، أو مخالفته لأحكام القوانين أو نظام الشركة، إنما يقوم على أن هذا التقصير أو الفعل الضار يعتبر أساس دعوى المسئولية، وذلك وفقا لنص المادة ١٣٨٢ من القانون المدني البلجيكي.

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

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

وبالنسبة لموقف التشريع الأمريكي، فلقد توسع المشرع الأمريكي في تحديد نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي أمام الطرف الثالث، وخرج بها عن تلك الدائرة الضيقة التي رسمها القضاء الأمريكي، والتي تنحصر في اشتراط قيام المراجع الخارجي بارتكاب غش أو تقصير جسيم، وذلك من خلال إصدار قانون الأوراق المالية الاتحادي في عام ١٩٣٣م.، وقانون تداول الأوراق المالية في عام ١٩٣٤م.، حيث أصبح المراجع بموجبهما مسئولاً تجاه قطاع عريض من الغير عن مجرد الإهمال أو الغش، وبالتحديد تجاه مشتري وحائزي الأوراق المالية، وذلك بالنسبة للقوائم التي تم إعدادها أو اعتمادها، بواسطة مراجع حسابات خارجي مستقل، وقدمت بموافقته ضمن مستندات التسجيل بسوق الأوراق المالية الأمريكية.

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

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

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

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

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

من ضرر وبين أسباب هذا الضرر.

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

أما عن الوضع في جمهورية مصر العربية، فعلى الرغم من أن القضاء المصري لم يتح له فرصة الفصل في دعاوى متصلة بالمسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي تجاه الغير، ولم يتيسر له وضع المبادئ وإبداء الحلول المناسبة، إلا أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.) قد أقر بمسئولية مراجع الحسابات الخارجي تجاه الطرف الثالث، حيث نص على أنه: يُسأل المراجع عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب تقصيره.

كما يؤيد ذلك أيضاً، المبدأ العام الوارد بالقانون المدني المصري (بالمادة رقم ١٦٣) والذي يقرر أن كل تقصير يسبب ضرراً للغير، يجعل من ارتكب التقصير ملزماً بدفع تعويض عما سببه من ضرر.

هذا ويلاحظ أن القاعدة العامة للمسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، مبنية على أساس أنه يُسأل عن تقصيره الشخصي الذي ينبغي إثباته، حيث أن تقصير المراجع ليس مفترضاً، وإنما يقع عبء إثبات صدور التقصير من جانب المراجع على المدعي، الأمر الذي يوضح أنه لكي تنشأ المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، فلابد من توافر الأركان الثلاثة الآتية:

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

ويتحلل التقصير في المسئولية التقصيرية إلى عنصرين:

١. عنصر مادي: يتمثل في التعدي، ويقصد به انحراف سلوك المراجع الخارجي، سواء تعمد الإضرار بالغير – وهو ما يعرف بالجريمة المدنية - أم لم يتعمد، وإنما صدر منه إهمال وتقصير - وهو ما يعرف بشبه الجريمة المدنية.

٢. عنصر معنوي: ويتمثل في الإدراك والتمييز.

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

- يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً (ويقصد به الطرف الثالث الذي تتم عملية المراجعة أساساً من أجله)، وتم النص في عقد المراجعة، على أن الغرض منها استفادة الطرف الثالث، وأحيط المراجع علماً بحقيقة أن تقرير المراجعة سيؤثر على قرارات المنتفع الأساسي) وذلك عن الأضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم المالية، التي قام المراجع بفحصها، وفي ذلك يكفي قيام المدعي بإثبات تهمة الإهمال العادي في حق المراجع، حيث يكون للطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل.
- يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي لا يعد منتفعاً أساسياً (مثل الفئات التي لا تستخدم القوائم المالية وتعتمد على رأي المراجع الذي اعتمدها، ولم يتم تحديدهم للمراجع قبل بداية المراجعة ولم يرد ذكرهم في عقد المراجعة) عن الأضرار التي تلحق به نتيجة اعتماده على القوائم والتقارير المالية، التي قام المراجع بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام المدعي بإثبات صدور غش أو إهمال جسيم من جانب المراجع.

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

(ثانياً) إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير المراجع: فإذا ما انتفي الضرر فلا تنشأ مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشترط في كافة الأحوال أن يكون الضرر المدعى به محققاً وأصاب المدعي شخصياً، فلا يجوز المطالبة بتعويض عن ضرر محتمل. كما يكلف المدعي بالتعويض – كما هو الحال في المسئولية العقدية – بإثبات دعواه، وإقامة الدليل على صحتها وتوافر أركانها، وذلك من خلال طرف الإثبات القانونية- كالشهادة، والمعاينة، والتحقيق، والخبرة.

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

وتتحقق علاقة السببية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – متي تبيّن أن تقصير المراجع هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واستحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شأنه أن يجعل تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضرر قد نشأ نتيجة تقصير من المضرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السببية، ويصبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر

الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يستطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بسبب مثل هذه الأسباب الأجنبية. كما تنعدم رابطة السببية كذلك في حالة ما إذا كان تقصير المراجع هو السبب في الضرر الذي أصاب المدعي، ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو كان هو السبب المنتج، ولكنه لم يكن السبب المباشر.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا صدر عن مراجع الحسابات الخارجي، غش أو تقصير مهني جسيم، وكان متعمداً إحداث الضرر- لثبوت عمله بأن القوائم المالية للعميل ستقدم إلى الطرف الثالث (المدعي) لسبب ما – فإن مسئوليته تصبح محققة، ويصبح لزاماً عليه أداء التعويض كاملاً، حتى ولو كان تقصير المضرور غير المتعمد له دخل في إحداث الضرر، أما إذا كان الطرف الثالث المضرور قد جاوز تقصيره واستغرق تقصير مراجع الحسابات الخارجي، ففي هذه الحالة تنتفي مسئولية المراجع تجاه الغير، وأما إذا كان تقصير المراجع متميزاً عن تقصير المضرور، ولم يستغرق أي من التقصيرين التقصير الأخر- أي ما يعرف بالتقصير المتبادل أو المشترك- فقد اختلفت بشأنه النظم الوضعية، حيث ذهبت قوانين الأنجلو أمريكية إلى حرمان المضرور من التعويض بسبب اشتراكه في حدوث التقصير – ما لم يكن الفاعل قد تعمد الضرر – بينما اتجهت التشريعات المدنية في كل من ألمانيا، والنمسا، وسويسرا، والبرتغال، إلى توزيع المسئولية بين المسئول والمضرور، في حين أن القضاء المصري قد ذهب إلى توزيع التعويض بين المسئول والمضرور بحسب جسامة تقصير كلٍ منهما، فإن لم يمكن تحديد مدى جسامة كل تقصير، فحينئذ يُفترض التكافؤ فيها جميعاً، ويجري التوزيع فيها بالتساوي بين كلٍ من المسئول والمضرور، أما فيما يتعلق بالقضاء الفرنسي، فلقد ذهب إلى تعويض المضرور في هذه الحالة بسبب انتفاء علاقة السببية بين تقصير مراجع الحسابات الخارجي، والتقصير الذي أصاب الغير.

ويتفق المؤلف – فيما يتعلق بمسألة التقصير المتبادل أو المشترك – مع ما أخذ به القضاء المصري من حيث توزيع المسئولية بين المسئول والمضرور بحسب جسامة تقصير كل منهما، ذلك أن منطق العدالة والموضوعية يأبى إهدار حق أي من الطرفين، وطالما أن أحد الطرفين – المراجع، والطرف الثالث- لم يكن هو المخطئ الوحيد، ولم يتجاوز تقصيره تقصير الآخر، فإن تحميل أحد الطرفين بنواتج التقصير المشترك يتعارض مع العدالة، ومن ثم فإن توزيع المسئولية بينهما وفقاً لمعيار مدى جسامة تقصير كلا الطرفين، يصبح أقرب الأحكام إلى تحقيق العدالة.

هذا وتميل معظم النظم الوضعية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – نحو الأخذ بمعيار عناية الرجل المهني المعتاد كمعيار موضوعي، يتم الاستناد عليه في تحديد مدى مسئوليته تجاه عملائه، وتجاه الطرف الثالث (أو الغير ممن يعتمدون على تقاريره في تسيير مصالحهم واتخاذ قراراتهم الاقتصادية) ففي كلتا المسئوليتين يُنتظر من المراجع الخارجي – أسوةً بغيره من المهنيين الفنيين كالأطباء، والمهندسين، وغيرهم - القيام ببذل العناية الفنية التي تقتضيها أصول المهنة، لأن هذا يمثل السلوك الفني المألوف، ممن هو أوسطهم علماً وكفايةً وذكاءً ويقظةً وتبصراً وحذراً، ولأن الخروج عن الأصول المستقرة في مهنة المحاسبة والمراجعة ومعايير الأداء المتعارف عليها – باشتراطات وأركان محددة – يُعد تقصير فنياً يستوجب المساءلة القانونية.

✓ **وخلاصة المسئوليـة التقصيريةللمراجع الخارجي، يمكن بيانها على النحو الآتي:**

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

تتمثل أركان المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، في:

١. **تعدي المراجع وتقصيره وإهماله** (وقوع تقصير من جانب مراجع الحسابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكي لا يضر بالغير).

٢. **ضرر يصيب الطرف الثالث حسن النية** (إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير المراجع) فإذا ما انتفي الضرر فلا تنشأ مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشترط في كافة الأحوال أن يكون الضرر المدعي به محققاً وأصاب المدعي شخصياً، فلا يجوز المطالبة بتعويض عن ضرر محتمل.

٣. **رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث حسن النية** (وجود علاقة سببية بين تقصير المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي) فلا يكفي لمسائلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الطرف الثالث وإلزامه بالتعويض، إرتكابه تقصير أو إهمالاً أحدث ضرراً محققاً للطرف الثالث، وإنما يجب على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراجع، عن مسلك المراجع المعتاد، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير المراجع، وتوافر علاقة السببية بين تقصير المراجع وبين الضرر الذي أصابه. وتتحقق علاقة السببية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – متي تبيّن أن تقصير المراجع هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واستحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شأنه أن يجعل تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضرر قد نشأ نتيجة تقصير من المضرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السببية، ويصبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يستطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بسبب مثل هذه الأسباب الأجنبية.

وهنا، يجب التفرقة بين حالتين:

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

✓ المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي:

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

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

إلا أنه على الرغم من هذا الاتفاق بين الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، فإن الشريعة الإسلامية تختلف عن القوانين الوضعية من وجهتين:

١. أن الشريعة الإسلامية تعتبر الأخلاق الفاضلة، أولى الدعائم التي يقوم عليها المجتمع، ولهذا فهي تحرص على حماية الأخلاق، بل وتتشدد في الحماية بحيث تكاد تعاقب على كل الأفعال التي تمس الأخلاق، في حين أن النظم والتشريعات الوضعية، لا تعطي للأخلاق قدراً مماثلاً من الاهتمام، إلا إذا أصاب ضررها المباشر الأفراد أو الأمن أو النظام العام.

والعلة في اهتمام الشريعة بالأخلاق على هذا النحو، هي أن الشريعة تقوم على الدين، وأن الدين يأمر بمحاسن الأخلاق ويحث على الفضائل، ويهدف إلى تكوين المجتمع الصالح الخيِّر، ولذلك فستظل الشريعة حريصة على حماية الأخلاق، وآخذة بالشدة على من يحاول العبث بها.

ويترتب على هذا الفرق بين الشريعة وبين الأنظمة والقوانين الوضعية، زيادة واتساع مداها في البلاد التي تلتزم بتطبيق الشريعة الإسلامية، وارتفاع وسمو مستوى الأخلاق والقيم الروحية، إلى أعلى درجاته في مثل هذه البلاد.

٢. أن مصدر الشريعة الإسلامية هو الله ﷻ، حيث أنها تقوم على الدين والذي شرعه الله ﷻ، في حين أن القوانين الوضعية يتمثل مصدرها في البشر الذين يتولون وضعها.

وقد ترتب على ذلك أن الجرائم والعقوبات في الشريعة الإسلامية، قد تفرعت إلى ثلاثة فروع رئيسة:

١- جرائم محددة العقوبة بنصوص القرآن الكريم.

٢- جرائم محددة العقوبة بقول أو فعل النبي ﷺ.

٣- جرائم أخري ترك فيها تحديد الفعل المكون للجريمة والعقوبة المقررة لها إلى الجهات المسئولة - مقيدةً في ذلك بضرورة الالتزام بقواعد وروح الشريعة الإسلامية - وقد خُول أولو الأمر بتقرير بعض الجرائم وتحديد عقوبتها، ما داموا يعملون في حدود ما أنزل الله ﷻ على رسوله ﷺ.

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

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

هذا ويلاحظ اختلاف نطاق وحدود المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي من دولة إلى أخري، وذلك تبعا لاختلاف التشريعات الوضعية لكل منها وما جرمته من أفعال وما أقرته من عقوبات لكل فعل منها. ففي المملكة المتحدة: يتم تنظيم المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، من خلال كل من: القانون العام، وقانون الشركات البريطاني، وقانون السرقات لسنة ١٩٦٨م.، وقانون حماية الاستثمارات من الغش لسنة ١٩٥٨م.، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال، التي إذا ما ارتكبها مراجع الحسابات الخارجي، وقع تحت طائلة المسائلة الجنائية، ومن أهمها:

١. القيام بتعمد وضع تقرير كاذب، أو إخفاء وقائع جوهرية عن عمد.

٢. القيام بإفشاء أسرار المهنة، أو استغلالها لجلب منافع مادية خاصة لمراجع الحسابات الخارجي، أو لغيره.

٣. القيام بإثبات بيانات كاذبة عمداً في تقارير الاكتتاب، أو غيرها من التقارير المقدمة لحملة الأسهم والسندات.

٤. القيام بالمصادقة على توزيع أرباح صورية.

٥. القيام باعتماد وتقديم قوائم وتقارير كاذبة أو محرفة، للتأثير على قرارات المستثمرين وإقناعهم باستثمار أموالهم في منشأة معينة، يختلف مركزها المالي وأوضاعها الاقتصادية عما ورد بتلك التقارير.

وفي فرنسا، فقد تم تنظيم المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، من خلال كل من: قانون العقوبات الفرنسي، وقانون الشركات الصادر في الثامن من أغسطس لسنة ١٩٣٠م. (والذي أقر لأول مرة المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، والمرسوم بالقانون الصادر في الثامن من أغسطس لسنة ١٩٣٥م. (والذي قام بتنظيم تعيين واختصاصات مراجعي الحسابات في الشركات المساهمة، والقانون الصادر في الحادي والثلاثين من يوليو لسنة ١٩٣٧م.، والقانون الصادر في الرابع والعشرين من يوليو لسنة ١٩٦٦م.، والمرسوم بالقانون الصادر في الثالث من مارس لسنة ١٩٦٧م.، والقانون الصادر في الحادي والثلاثين من ديسمبر لسنة ١٩٧٠م.، حيث اشتركت تلك القوانين في تحديد الجرائم الخاصة بمراجعي الحسابات الخارجيين، ومن أهمها:

١. الإدلاء بمعلومات كاذبة وعمداً عن وضع الشركة.

٢. إفشاء أسرار المهنة، وخيانة الأمانة.

٣. الامتناع عن إتقصيرر النائب العام بما يكتشفه مراجع الحسابات الخارجي، أثناء قيامه بأداء واجبات مهنته من وقائع إجرامية، أو مخالفات تقع تحت طائلة نصوص التجريم.

٤. الاشتراك في جرائم إدارات منشآت الأعمال.

٥. ممارسة مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، بالمخالفة لأحكام القانون الصادر في الرابع والعشرين من يوليو لسنة ١٩٦٦م.، أو بالمخالفة لأحكام الحظر أو الإيقاف المؤقت.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، فيلاحظ أنه يتم تنظيم المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، من خلال: القانون العام، وقانون تنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٣م.، وقانون تأسيس الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٤م.، وقانون الضرائب الأمريكي، والقانون الاتحادي للقوائم المالية المزيفة، والقانون الاتحادي لغش البريد، حيث قررت تلك القوانين، انعقاد المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات، في حالة تعمده ارتكاب بعض الأفعال والمخالفات، من أهمها:

١. تعمد إثبات مزاعم كاذبة بخصوص حقائق هامة، أو إغفال حقائق هامة يجب أن يحتويها إقرار تسجيل الأوراق المالية، أو يجب الإفصاح عنها حتى يمكن إزالة الغموض عنها.

٢. الإدلاء ببيانات كاذبة، أو التآمر مع الآخرين ببيانات كاذبة أو مضللة، في أية وثائق تودع لدي هيئة أو وكالة حكومية اتحادية.

٣. إرسال قوائم مالية مضللة بالبريد.

٤. تنفيذ أي مخطط يهدف إلى الغش والاحتيال.

٥. الاشتراك في أي عمل ينطوي على ـ أو يترتب عليه ـ غش واحتيال، على أي شخص يتعامل في بيع وشراء الأوراق المالية.

٦. الإدلاء بتصريحات مضللة عن حقائق هامة، أو إغفال الإدلاء بأية حقائق جوهرية، ضرورية لإزالة الغموض عن التقارير المالية.

٧. إفشاء أسرار المهنة.

٨. مخالفة أحكام إنشاء الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

٩. التعيين على خلاف أحكام الحظر المقررة قانوناً.

أما في جمهورية مصر العربية، فإن المسئولية الجنائية للمراجع الخارجي، يتم تنظيمها وتحديد نطاقها من خلال كل من: قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون شركات المساهمة المصري (رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨م.، وقانون الشركات العامة في مجال تلقي الأموال رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨م.، وقانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩م.، وقانون سرية الحسابات البنكية رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠م.، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م.، وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال التي يُعد ارتكابها جريمة يعاقب عليها مراجع الحسابات الخارجي، ومن أهم هذه الجرائم:

١. جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غيرها من وثائق الشركة.

٢. جريمة مصادقة مراجع الحسابات الخارجي، على توزيع أرباح صورية.

٣. جريمة تعمد وضع مراجع الحسابات الخارجي، لتقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو تعمد إخفاء أو إغفال وقائع جوهرية، في التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين.

٤. جريمة تعيين مراجع الحسابات الخارجي، على خلاف أحكام الحظر المقررة بقانون الشركات.

٥. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بإفشاء أسرار المهنة.

٦. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بإعطاء أو كشف أية معلومات أو بيانات من عملاء البنوك أو حساباتهم، أو ودائعهم، أو الأمانات، أو الخزائن الخاصة بهم، أو معاملاتهم في شأنها، أو تمكين الغير من الإطلاع عليها في غير الحالات المرخص بها، بمقتضي أحكام قانون سرية حسابات البنوك رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠م.

٧. مزاولة مراجع الحسابات الخارجي، للمهنة في المنطقة الحرة العامة بصفة دائمة

بدون الحصول على ترخيص بذلك، طبقا للشروط والأوضاع المقررة وفقا لقانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩م.

٨. جريمة تعمد مراجع الحسابات الخارجي، إثبات بيانات غير صحيحة، أو مخالفة لأحكام القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م.، وذلك في نشرات الاكتتاب، أو أوراق التأسيس، أو الترخيص، أو غير ذلك من التقارير أو الوثائق أو الإعلانات المتعلقة بالشركة، وكذلك تعمد تغيير هذه البيانات بعد اعتمادها من الهيئة أو عرضها عليها.

٩. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.، كلها أو بعضها.

١٠. جريمة إخفاء المحاسب الذي اعتمد الإقرار الضريبي، للوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته، ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها، متىكان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً، لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن الحقيقة، وكذلك إخفاء الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته، عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات، من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح، أو زيادة الخسائر.

١١. جريمة انتحال لقب محاسب أو مراجع، أو قيام أي شخص غير مقيد اسمه بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين، أو شطب اسمه بعد قيده، باستعمال نشرات أو لوحات أو لافتات، أو أية وسيلة أخري من وسائل الدعاية، إذا كان من شأن ذلك أن يحمل الجمهور على الاعتقاد بأن له الحق في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

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

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

١. أن هناك فرقاً بين التهرب من الضريبة – والذي تنص عليه مواد قانون الضرائب – وبين تجنب الضريبة – والذي يتم من خلال قيام المراجع بمساعدة الممول على الاستفادة من الثغرات والعيوب ونقاط الضعف التي يشتمل عليها قانون الضرائب –

ومن ثم فلا وجه لمساءلة المراجع في حالة مساعدته للممول على تجنب الضريبة. ويري المؤلف في هذا الصدد أن وجاهة هذا الرأي تنبع من كونه يتفق مع طبيعة ومبادئ عرف العمل بمهنة المحاماة.

٢. أن بعض نصوص قانون الضرائب قد لا تكون قاطعة، وقد يكون تفسير المراجع للنص المعين مختلفاً عن تفسير مصلحة الضرائب، ولا يمكن بالطبع اعتبار المراجع مسئولاً إذا كان تفسيره المطبق في الإقرار مخالفاً لتفسير مصلحة الضرائب.

٣. يجب لنشأة مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، أن يكون على علم بالتلاعب أو الغش أو التزييف، أما إذا كان المراجع نفسه قد ضُلل أو خُدع، فلا يمكن أن يعتبر مسئولاً إذا ظهر هناك تلاعب بغرض التهرب من الضريبة.

هذا وقد استقرت غالبية النظم الوضعية على النظر إلى أن معيار المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، يتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات الخارجي، لإحدى الجرائم المقررة بنصوص القوانين المنظمة لهذه المسئولية، وذلك بشرط توافر ركني الجريمة:

١. المادي – متمثلاً في إتيان الفعل المجَّرم قانوناً.

٢. المعنوي – متمثلاً في القصد الجنائي: بمعني تعمد ارتكاب الجريمة، واتجاه الإرادة الآثمة نحو فعلها وتحقيق نتائجها، مع توافر العلم بتجريمها.

وفي هذا الشأن فإن المؤلف يؤكد على أنه على الرغم من أهمية وضرورة المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، لحماية المجتمع ونظامه العام، فإن عقوبتها الصارمة يجب أن تصدر عن يقين تام بعدالة وموضوعية توقيعها على المراجع المخطئ، بمعني ضرورة الالتزام بأحكام الشريعة الإسلامية فيما يختص بالتأكد من توافر الركن المعنوي (أو القصد الجنائي) عند بحث وتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي جنائيًا، فيجب أن يتم التحقق من توافر هذا الشرط أو الركن، من خلال أدلة موضوعية تستند إليها الهيئات القضائية، مثل شهادة الشهود، وتوافر قرائن مادية قوية تثبت توافر القصد الجنائي، ذلك أن المبدأ الشرعي العام إنما يتمثل في ضرورة توافر القصد الجنائي جنباً إلى جنب مع الركن المادي كأساس عام لأية مسئولية جنائية، وذلك لكي لا يُترك أمر تقرير مدى توافر الركن المعنوي للاجتهادات الشخصية للهيئات القضائية، وذلك إعمالاً لقول رسول الله ﷺ: « ادرءوا الحدود عن المسلمين ما استطعتم، فإن وجدتم للمسلم مخرجاً فخلوا سبيله، فإن الإمام لأن يخطئ في العفو خيرٌ من أن يخطئ في العقوبة» (رواه الحاكم والبيهقي)، وقوله ﷺ: «ادرءوا الحدود بالشبهات، وأقيلوا الكرام عثراتهم إلا في حدٍ من حدود الله تعالي» (رواه ابن عديّ).

✓ المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي:

لم يكن من الممكن لمهنة المحاسبة والمراجعة، أن ترتقي المكانة اللائقة بها في مصاف باقي المهن الحيوية الهامة، إلا باستكمال المقومات الأساسية لها، من حيث قيام المنظمات المهنية المتخصصة، بالإشراف على تنظيم شئون العمل المهني، والسعي نحو رفع المستوى المهني للخدمة التي يؤديها أعضاؤها للمجتمع، والعمل على تطويرها بما يفي باحتياجات

المجتمع، والعمل على حماية أعضائها ورفع مستواهم المهني والأدبي والمادي، وإرساء القواعد والتقاليد التي تحكم السلوك المهني لأعضائها، وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والحفاظ على كرامة أعضائها، وبث الثقة والطمأنينة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتها.

وسعياً نحو تحقيق الأهداف السابقة فقد أخذت المنظمات المهنية على عاتقها، العمل على إرساء نوع ثالث من أنواع المسئولية – علاوة على كل من المسئوليتين: المدنية والجنائية - ويُعرف بالمسئولية المهنية أو التأديبية، وذلك من خلال وضع التشريعات واللوائح ودساتير السلوك المهني، التي تحدد طبيعته هذه المسئولية، وتعمل على إرساء أسس آداب العلاقة مع الزملاء، والعملاء، والمجتمع، وجزاء مخالفة آداب وقواعد السلوك المهني. ويلاحظ أن أساس المسئولية التأديبية، إنما يكمن في مخالفة مراجع الحسابات الخارجي، لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.

ففي المملكة المتحدة تم إصدار قواعد السلوك المهني لأول مرة في عام ١٨٨٠م.، حين تم إصدار الترخيص الملكي الذي يسمح لأعضاء الجمعيات المهنية المحاسبية، بممارسة المهنة كمحاسبين قانونيين، كما دأبت الجمعيات المهنية البريطانية – كل على حدى – على تقديم إرشادات السلوك المهني الواجبة لأعضائها، وفي مارس من عام ١٩٩٢م.، وافقت مجامع المحاسبين القانونيين الثلاثة (البريطاني، والاسكتلندي، والأيرلندي، وجمعية المحاسبين القانونيين) على دليل جديد للأخلاقيات المهنية، مكوناً من قسمين:

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

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

وفي فرنسا، فقد حدد المرسوم بالقانون رقم ٨١٠ الصادر في أغسطس من عام ١٩٦٩م.، نطاق المساءلة التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، كما حدد الجزاءات التأديبية التي يتعرض لها مراجع الحسابات الخارجي إذا ما أهمل في أداء واجباته أو خالف اللوائح أو القوانين، أو أتى فعلاً مخلاً بالشرف أو بكرامة المهنة، والتي تتراوح بين التحذير، والتوبيخ، والوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز خمس سنوات، والشطب من جدول ممارسي المهنة.

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

ممثلاً للحكومة.

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

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

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، فقد صدر أول قانون لآداب المهنة في يناير من عام ١٨٩٩م.، ثم أعيد النظر فيه وقام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بتطويره حتى قام بإصدار دستور الأخلاق المهنية في عام ١٩١٧م. مكوناً من ثماني قواعد، ثم قام المجمع في عام ١٩٤٨م.، بتطويره وإصداره معدلاً ومكوناً من ست عشرة قاعدة، ونظراً لما تعرض له هذا الدستور من انتقادات فقد قام المجمع بتشكيل لجنة Olson، والتي أصدرت دراستها في عام ١٩٧٣م.، حيث أوصت فيها بدستور جديد للأخلاقيات المهنية، مكوناً من ثلاثة أجزاء:

١. مقدمة في مفاهيم الأخلاقيات المهنية.

٢. قواعد السلوك المهني.

٣. تفسيرات قواعد السلوك المهني.

كما قام المجمع الأمريكي بتشكيل لجنة Anderson، بغرض مراجعة دستور آداب وسلوك المهنة مراجعة شاملة، حيث قامت في عام ١٩٨٦م.، بإصدار دراستها والتي أوصت فيها بضرورة إعادة بناء دستور الأخلاقيات المهنية، لتحسين درجة فعاليته، كما اقترحت تكوين الدستور الجديد من جزأين : يختص أحدهما بالمعايير والآخر بالقواعد. وقد أخذ المجمع بتوصيات هذه اللجنة، وقام في عام ١٩٨٨م.، بإصدار دستور جديد للسلوك المهني، مكونا من جزأين: خصص الجزء الأول منه للمبادئ؛ والثاني للقواعد، وأوضح أنه إذا ما خرج عضو المهنة عن قواعد السلوك المهني، أصبح مطالباً بتبرير ذلك، أما إذا ما حدث منه انتهاك جوهري لقواعد السلوك المهني، فإنه يتعرض للمحاكمة التأديبية، وقد يترتب على ذلك تعليق أو إلغاء عضويته.

أما في جمهورية مصر العربية، فقد بدأ الاهتمام بقواعد وآداب السلوك المهني في عام ١٩٥١م.، حين تم إصدار قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١م. وعندما تم إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين، تم إصدار قانون النقابة، وتم تعديل قواعد وأحكام السلوك المهني، بما يتلاءم مع وجود النقابة والأوضاع الجديدة للمهنة ومزاوليها.

وفي أغسطس من عام ١٩٥٨م.، قامت نقابة المحاسبين والمراجعين بإصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة مكوناً من أربعة أبواب: يختص الباب الأول والثالث منها بقواعد المحاسبة والمراجعة، ويختص الباب الثاني بالأمانة المهنية، أما الباب الرابع فيختص بآداب وسلوك

المهنة.

وفي عام ١٩٦٥ م.، صدر القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥م.، بشأن تنظيم الرقابة على وحدات القطاع العام، وبموجبه أصبح الأعضاء الفنيون بإدارة مراجعة الحسابات مسئولين مسئولية تأديبية وظيفية، وقد تم تعديله أخيراً بالقانون رقم ١٤٤ لعام ١٩٨٨م.، بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ولائحة العاملين بالجهاز.

وفي عام ١٩٧٢م.، صدر قانون إنشاء نقابة التجاريين، وتم إحلال شعبة المحاسبة والمراجعة، محل نقابة المحاسبين والمراجعين، وألغي القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥م.، وتم استحداث أحكام تأديب جديدة تنص على محاكمة الأعضاء، الذين يرتكبون أموراً مخلة بشرفهم أو ماسة بكرامة المهنة، أو يهملون في أداء واجباتهم، وذلك أمام الهيئات التأديبية، بعقوبات تتراوح بين لفت النظر، وإسقاط العضوية من النقابة.

وعملاً على تطوير قواعد وآداب السلوك المهني، فقد قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في يوليو من عام ١٩٩٠م.، بوضع مشروع ميثاق لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، متضمناً ستة مبادئ أساسية يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة، وهي: الأمانة، والموضوعية والاستقلال، والسرية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والسلوك المهني، والمعايير الفنية، كما قام المعهد في فبراير من عام ١٩٩٣م.، بعقد المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة، حيث نوقش فيه مشروع ميثاق آداب وسلوكيات المهنة، وقد تضمن ذلك: الإرشادات والتوجيهات التفصيلية، لكيفية إلزام أعضاء المهنة بالمبادئ الأساسية للسلوك المهني.

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

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

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

٢. الركن المعنوي: ويتمثل في وجود إرادة آثمة، تكمن وراء صدور التقصير التأديبي من مراجع الحسابات الخارجي، لكي تنشأ مسئوليته التأديبية. غير أن هذا لا يعني أن التقصير التأديبي دائمًا ما يكون متعمداً، بل قد يكون عمدياً أو غير عمدى، إلا إنه إذا ثبت التعمد، فقد أصبح سبباً مشدداً عند تقدير الجزاء. ويتساوى التقصير العمدى مع التقصير

غير العمدى في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن المراجع في حالة التقصير العمدى يقصد نتيجة تصرفه، في حين أنه لا يقصد في التقصير غير المتعمد سوى الفعل نفسه دون النتيجة.

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

هذا وتجدر الإشارة إلى أن معظم النظم الوضعية تميل نحو الأخذ بمعيار الرجل المهني المعتاد لدي قيامها بتحديد المسئولية التأديبية للمراجع - وذلك مثلما هو عليه الحال في المسئولية المدنية - فإذا ما أرادت الهيئات التأديبية تحديد مدى انحراف المراجع أو تقصيره، وجب تطبيق معيار المراجع المعتاد، مع الرجوع إلى القوانين واللوائح المنظمة للمسئولية التأديبية، ودستور المهنة، وميثاق آداب السلوك المهني.

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

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

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

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

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

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

٦. إذا لم يراع في اتفاقياته مع العملاء، تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال، بأن يُقصر تقدير هذه الأتعاب، على حصة من المنفعة، التي ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو مراجع الحسابات الخارجي.

٧. إذا سمح بأن يقترن اسمه، بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية، بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات. وقد بين معيار المراجعة المصري رقم ٣٤٠٠، بعنوان اختبار المعلومات المالية المستقبلية، أن القوائم

المالية المستقبلية تتعلق بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق، وأنه على الرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها، وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، ولذلك فإن مراجع الحسابات الخارجي، ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها، كما أنه بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية، فقد يكون من الصعب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يحصل على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي ايجابي، بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر، وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة، فإن مراجع الحسابات الخارجي يجب أن يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد، أما إذا كان في تقدير مراجع الحسابات الخارجي أنه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة، فلا يوجد ما يمنعه من إبداء رأي ايجابي في تلك الافتراضات.

٨. إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها، دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.

٩. إذا لجأ إلى منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الأخير، عن طريق عرض أتعاب أقل، أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة، عن أتعاب زميله دون سبب مقبول.

١٠. إذا أفشي أسراراً مهنيةً أو أسراراً شخصيةً أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه، علم بها عن طريق أداء مهام مهنته.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الجرائم التأديبية، تندرج ضمن دائرة جرائم التعزير في الشريعة السلامية، والتي خولت لأولي الأمر سلطة تجريم بعض الأفعال (الإيجابية أو السلبية- في إطار مبادئ وأحكام الشريعة الإسلامية- بغرض الحفاظ على النظام العام وتنظيم شئونه المختلفة، الأمر الذي يوضح أهمية المساءلة التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين، في تنظيم سلوكهم والارتقاء بمستوى أدائهم المهني، والتزامهم بالأخلاقيات المهنية الفاضلة.

وبناًء على ذلك فإن الشريعة الإسلامية تتفق مع الأنظمة الوضعية، بشأن تنظيم المساءلة التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين، عن طريق المنظمات المهنية المسئولة، كما تتفق معها في اشتراط وقوع الجريمة التأديبية، لنشأة المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، وفي ضرورة توافر ركني الجريمة التأديبية: الركن المادي: متمثلاً في إخلال المراجع بالتزام مهني أو وظيفي، حتى ولو لم يترتب عليه ضرر، نظراً لأن الضرر لا يعد ركناً من أركان المسئولية التأديبية، وإنما يؤخذ في الاعتبار عند توقيع العقوبة وتقدير الجزاء، والركن المعنوي: متمثلاً في توافر الإرادة الآثمة لدي المراجع المذنب عند قيامه بالإخلال بالتزاماته المهنية، وصدور هذا السلوك عن إدراك تام وحرية اختيار وتمييز، فإذا ما تخلف الركن المعنوي، لم تكتمل حينئذٍ أركان الجريمة التأديبية وتنتفي المسئولية التأديبية عن مراجع الحسابات الخارجي، ويرتفع العقاب المقرر.

كما تتفق الشريعة الإسلامية مع الأنظمة الوضعية، في اتخاذ معيار المراجع المعتاد كأساس لتحديد مدى انحراف مراجع الحسابات الخارجي، عن آداب وسلوك المهنة وتعرضه للمساءلة التأديبية، وذلك بالارتباط مع دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، وميثاق آداب السلوك المهني، وقانون الجهاز المركزي للمحاسبات.

هذا وتجدر الإشارة في هذا المقام، إلى أن الشريعة الإسلامية، تعتمد لدي إرسائها لضوابط المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، على مجموعة من المفاهيم والقيم والمبادئ المستقرة ـ والتي تعتبر بمثابة ثوابت محددة، لا تتغير ولا تختلف باختلاف الأزمنة أو الأماكن أو المجتمعات ـ وترتكز عليها في رفع درجة التزام أفراد المهنة بها، من خلال تنمية وتقوية فكرة الرقابة الذاتية لديهم للارتقاء بمستواهم المهني والأخلاقي والسلوكي.

وعلى الرغم من إتفاق الشريعة الإسلامية مع الأنظمة الوضعية، فيما يختص بمعيار وأركان المساءلة التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، إلا أن المؤلف يري ضرورة وأهمية مراعاة الآتي:

١. ضرورة توجيه اهتمام الجهات المسئولة، عن تأهيل وتهيئة المحاسبين والمراجعين، نحو غرس مفاهيم آداب السلوك المهني وقواعد السلوك الأخلاقي، والرقابة الذاتية (أي مراجعة الإنسان لله جل وعلا، في كافة تصرفاته وأعماله وأقواله ـ بمعنى ضرورة استحضار أن الله ﷻ رقيب على كل منا، ومُطَّلِعٌ على السر والعلن، يقول الله ﷻ:﴿ٱلرَّحِيمِ صَدَقَ ٱللَّهُ ٱلْعَظِيمِ أَعُوذُ بِٱللَّهِ مِنَ ٱلشَّيْطَانِ ٱلرَّجِيمِ أَعُوذُ﴾ (سورة الحديد أية رقم ٤)، ويقول الله ﷻ:﴿ ٱلْبَقَرَةِ ٱلْعِمْرَانِ ٱلنِّسَآءِ ٱلْمَائِدَةِ ٱلْأَنْعَٰمِ ٱلْأَعْرَافِ ﴾ (سورة الأحزاب أية رقم ٥٢)، ويقول الله ﷻ: ﴿أَعُوذُ بِٱللَّهِ مِنَ ٱلشَّيْطَانِ ٱلرَّجِيمِ أَعُوذُ ﴾(سورة غافر أية رقم ١٩)،ويقول الله ﷻ: ﴿﴿بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ صَدَقَ ٱللَّهُ ٱلْعَظِيمِ أَعُوذُ بِٱللَّهِ مِنَ ٱلشَّيْطَانِ ٱلرَّجِيمِ أَعُوذُ بِٱللَّهِ مِنَ ٱلشَّيْطَانِ ٱلرَّجِيمِ ﴾﴾﴿ ﴾﴿ ﴾(سورة الأنبياء أية رقم ٤٧)، ويقولﷺ: «إذا أراد الله بعبد خيراً، جعل له واعظاً من نفسه يأمره وينهاه» (رواه الديلمي). في نفوس الطلاب الراغبين في الانضمام لسلك المهنة، والعمل على توعيتهم بمدى أهميتها، في الوصول بهم إلى مستوى الأداء المهني المأمول.

٢.ضرورة الاهتمام بالجوانب السلوكية والإنسانية، في تعامل مراجع الحسابات الخارجي مع الآخرين، وذلك بنفس قدر الاهتمام القائم حالياً بالجوانب السلوكية لأعضاء المهنة فيما بينهم.

٣.ضرورة الاهتمام والنص على إلزام كافة أعضاء المهنة بإتباع معايير الأداء المهني المعتمدة، ووضع الضوابط الكفيلة بضمان التزام أعضاء المهنة بآداب وسلوكيات المهنة ومعايير أدائها المهني، ومتابعة هذا الالتزام وتقويمه.

٤.ضرورة نهوض نقابة التجاريين بمسئوليتها، في تأديب أعضائها المخالفين لآداب وسلوك المهنة، ولك بصورة جادة يكون من شأنها، حمل الأعضاء على الالتزام المهني القويم، بهذه الآداب والسلوكيات المهنية.

٥.ضرورة الاهتمام عند إعادة بناء دستور المهنة وميثاق آداب السلوك المهني بالعمل على توضيح مفهوم مستوى العناية المهنية الواجبة شرعاً، والقيام بتوضيح أمثلة كافية للحالات التي تتوافر فيها العناية المهنية الواجبة، والحالات التي لا تتوافر فيها، وتحديد أنماط السلوك المهني المقبول، وغير المقبول.

٦.ضرورة الاهتمام عند إعادة بناء دستور المهنة، بإلزام أعضائها بالعمل على تحسين خبرتهم ومعرفتهم المهنية بشكل مستمر، والعمل على الارتقاء بمستوى مساعديهم مهنياً وخلقياً وأدبياً وسلوكياً.

٧.ضرورة الاهتمام عند إعادة بناء دستور المهنة، بإدراج عمليات التدريب الصورية للمحاسبين والمراجعين تحت التمرين، ضمن الجرائم التأديبية التي تُعرض مرتكبيها للمساءلة التأديبية وعقوبتها المشددة، وذلك لكي يمكن القضاء على ثغرة صورية التدريب المهني القائمة حالياً، وضمان جدية تأهيل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين تأهيلاً عملياً جاداً، وضمان تنمية الأخلاقيات والآداب والسلوكيات المهنية الفاضلة، لديهم منذ بداية التحاقهم بسلك العمل المهني.

ملخص الباب الثالث:

- تتفرع مسئولية المراجع الخارجي، إلي: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وتعتبر كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة مستقلة ومتميزة بذاتيتها الخاصة.
- هذا وقد نص قانون شركات المساهمة المصري على أن المراجع الخارجي في شركات المساهمة في جمهورية مصر العربية، يقوم بدوره كوكيل عن مجموع المساهمين أصحاب حقوق ملكية الشركة المساهمة، لكي يراجع الحسابات والقوائم التي قامت إدارة المنشأة بإعدادها؛ كما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته قد حددها القانون، حيث يعتبر المراجع ملتزماً بأداء تلك الواجبات والمسئوليات بشكل كامل، كما أنه يكون في هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن إدارة المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهني عادل وموضوعي ومحايد.
- أن مسئولية المراجع الخارجي، تتفرع إلي: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وأن كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة، تعتبر مستقلة، وأنها قد تتلاقي معاً حينما ينهض الفعل أو الأفعال المنسوبة إلى المراجع الخارجي، كأساس لمساءلته مدنياً وجنائياً وتأديبياً، غير أنه ليس من المحتم الجمع بين أكثر من مسئولية من هذه المسئوليات في الحياة العملية.

- أن المسئولية المدنية للمراجع الخارجي تنشأ نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، بالقياس إلى مستوى العناية المهنية المبذولة من المراجع العادي المتمرس متوسط التأهيل والخبرة والكفاءة والذكاء، إذا واجه نفس الظروف الخارجية التي أحاطت بالواقعة، بشرط أن يكون متجرداً من أي ظروف أو ملابسات داخلية، وألا يكون له علاقة سابقة بتتابع عمليات المراجعة موضوع الحكم.
- تنقسم المسئولية المدنية للمراجع الخارجي إلي:

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

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

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

- لكي تنشأ المسئولية العقدية للمراجع الخارجي، فلابد من توافر أربعة أركان رئيسية:

١. أن يكون المراجع الخارجي مكلفاً بواجب محدد.

٢. أن يفشل المراجع في أداء الواجب.

٣. إصابة المدعي بضرر نتيجة تقصير المراجع أو فشله في أداء واجبه.

٤. ألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.

- أن إجماع النظم الوضعية يكاد ينعقد على اتخاذ معيار (العناية المهنية المعتادة أو العناية المهنية المعقولة Due Care ، معياراً لمساءلة مراجع الحسابات الخارجي، عن مسئوليته العقدية تجاه عملائه.
- استقر العمل في معظم النظم الوضعية على اتخاذ معيار (العناية المهنية المعتادة أو العناية المهنية المعقولة Due Care ، مقياساً فاصلاً لتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش: فإذا ما قام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة، واتخذ مسلك المراجع المعتاد والتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإنه لا يُسأل عن عدم اكتشافه لخطط الغش والتلاعب المحكمة، والتي لم تستطع إدارة المنشأة اكتشافها، فالمراجع لا يضمن ولا يُؤَمِّن إذا كان قد قام بالفحص بمهارة وحرص مهني وفقاً لمعايير الأداء المتعارف عليها.
- لكي تنشأ المسئولية التقصيرية للمراجع الخارجي، فلابد من توافر الأركان الثلاثة الآتية:

أ. وقوع تقصير من جانب مراجع الحسابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكيلا يضر بالغير. وهنا يجب التفرقة بين موقفين:

- يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً، عن كل من الإهمال العادي أو البسيط؛ والإهمال الجسيم؛ حيث يكون للطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل.
- يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي لا يعد منتفعاً أساسياً – عن الإهمال الجسيم فقط.

ب. إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير المراجع: فإذا ما انتفي الضرر فلا تنشأ مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض.

ج. وجود علاقة سببية بين تقصير المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي.

- يكمن أساس المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، في إخلاله بواجب أو التزام قانوني يكلفه القانون، وهي تقوم على وجود نص قانوني يقرر التجريم والجزاء القانوني المترتب عليه طبقاً لمبدأ الشرعية، ومخالفة المراجع للقواعد المنظمة لسلوك المجتمع.
- في جمهورية مصر العربية، يتم تنظيم المسئولية الجنائية للمراجع الخارجي، وتحديد نطاقها من خلال كل من: قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون شركات المساهمة المصري، وقانون الشركات العامة في مجال تلقي الأموال، وقانون الاستثمار، وقانون سرية الحسابات البنكية، وقانون سوق رأس المال، وقانون الضرائب على الدخل، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال التي يُعد ارتكابها جريمة يعاقب عليها مراجع الحسابات الخارجي، ومن أهم هذه الجرائم:

١. جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غيرها من وثائق الشركة.

٢. جريمة مصادقة مراجع الحسابات الخارجي، على توزيع أرباح صورية.

٣. جريمة تعمد وضع مراجع الحسابات الخارجي، لتقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو تعمد إخفاء أو إغفال وقائع جوهرية، في التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين.

٤. جريمة تعيين مراجع الحسابات الخارجي، على خلاف أحكام الحظر المقررة بقانون الشركات.

٥. جريمة قيام مراجع الحسابات الخارجي، بإفشاء أسرار المهنة.

- استقرت غالبية النظم الوضعية على النظر إلى أن معيار المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي، يتمثل في ارتكاب المراجع الخارجي، لإحدى الجرائم المقررة بنصوص القوانين المنظمة لهذه المسئولية، وذلك بشرط توافر ركني الجريمة:

١. المادي – متمثلاً في إتيان الفعل المجَّرم قانوناً.

٢. المعنوي – متمثلاً في القصد الجنائي: بمعني تعمد ارتكاب الجريمة، واتجاه الإرادة الآثمة نحو فعلها وتحقيق نتائجها، مع توافر العلم بتجريمها.

- يكمن أساس المسئولية التأديبية، في مخالفة مراجع الحسابات الخارجي، لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.
- لا تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبية، والتي لا تتواجد بدورها إلا إذا توافر ركنان: أحدهما مادي، والآخر معنوي:

١. الركن المادي: ويتمثل في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي صدر من المراجع.

ويلاحظ أن الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسئولية تأديبية، تقع أو تنشأ بمجرد وقوع التقصير أو التجاوز أو التعدي المهني، حتى ولو لم يقع ضرر فعلي، لأن الضرر هنا مفترض كأثر للإخلال بسمعة المهنة وشرفها وكرامتها.

٢. الركن المعنوي: ويتمثل في وجود إرادة آثمة، تكمن وراء صدور التقصير التأديبي من مراجع الحسابات الخارجي، لكي تنشأ مسئوليته التأديبية. غير أن هذا لا يعني أن التقصير التأديبي دائماً ما يكون متعمداً، بل قد يكون عمدياً أو غير عمدي.

- ويلاحظ أنه إذا ما تخلف الركن المعنوي- كما في حالة فقدان الإدراك وانعدام الاختيار، وحالة القوة القاهرة، والضرورة - لم تكتمل للجريمة التأديبية أركانها، ومن ثم يرتفع العقاب.
- ومن المعروف أن معظم النظم الوضعية تأخذ بمعيار (العناية المهنية المعتادة لدي قيامها بتحديد المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي - وذلك مثلما هو عليه الحال في المسئولية المدنية.

- وقد قرر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري اعتبار المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، مخلاً بآداب وسلوك المهنة، ومن ثم تنشأ مسئوليته التأديبية في العديد من الحالات، منها على سبيل المثال:

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

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

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

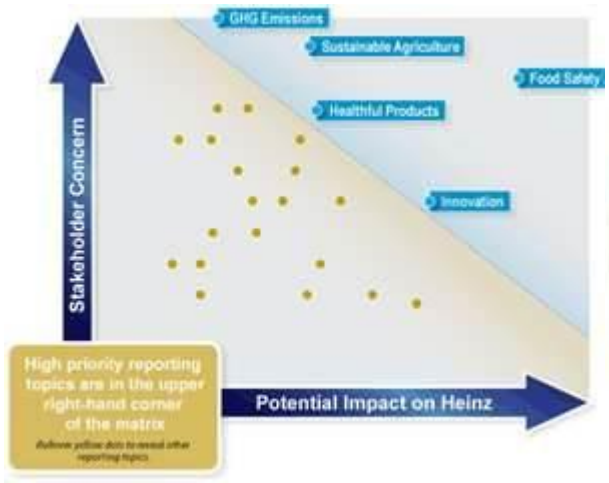
٤. إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر، للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، إلا أنه من حق المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك، وعليه إذا ما طلب منه أن يكون مراجعاً لحسابات منشأة أعمال بدلاً من زميل آخر، أن يخطر هذا الزميل الآخر.

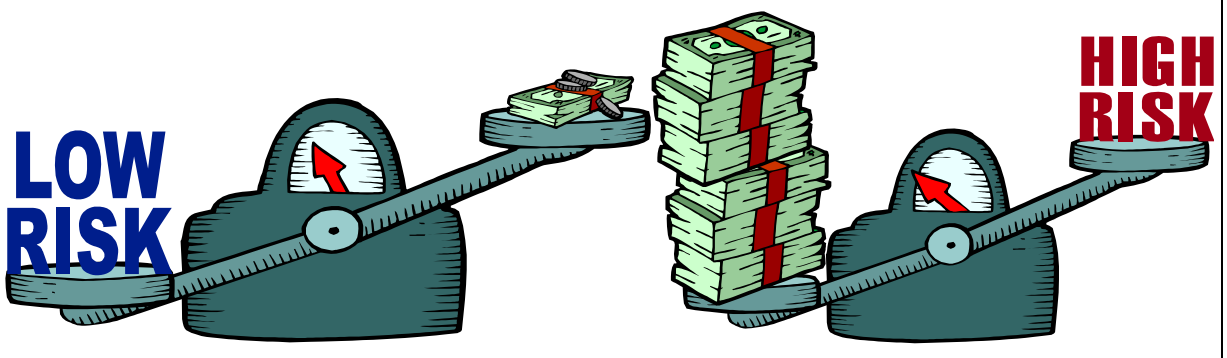
٥. إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له، ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته، ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ إليه طالباً ذلك، بعد إتقصير الآخر.

٦. إذا لم يراع في اتفاقياته مع العملاء، تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال، بأن يُقصر تقدير هذه الأتعاب، على حصة من المنفعة، التي ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو مراجع الحسابات الخارجي.

٧. ضرورة الاهتمام عند إعادة بناء دستور المهنة، بإلزام أعضائها بالعمل على تحسين خبرتهم ومعرفتهم المهنية بشكل مستمر، والعمل على الارتقاء بمستوى مساعديهم مهنياً وخلقياً وأدبياً وسلوكياً.

الباب الرابع
مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر
لرفع كفاءة وفعالية المراجعة





الباب الأول
مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر
لرفع كفاءة وفعالية المراجعة

الأهداف التعليمية:

ينبغي بعد دراسة هذا الباب أن يكون الدارس قادراً على:

١- الإلمام بمفهوم وتطبيقات الأهمية النسبية في المراجعة.

٢-التعرف على خطر المراجعة النهائي ومكوناته.

٣-تمييز الخطر القابل للتحكم؛ وغير القابل للتحكم.

٤-تحديد كيفية تخفيض خطر المراجعة.

مدخل الأهمية النسبية

إستخدام الأهمية النسبية فى المراجعة

يتضمن النقاط التالية:

(١) مفهوم الأهمية النسبية.

(٢) صعوبات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة.

(٣) مسئولية المراجع ودوره فيما يتعلق بالأهمية النسبية.

(٤) خطوات تطبيق الأهمية النسبية في المراجعة.

(٥) مفهوم التقدير الأولي للأهمية النسبية.

(٦) العوامل المختلفة التي تؤثر في تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية.

(٧) أسباب إجراء عملية تخصيص للتقدير الأولي للأهمية النسبية.

(٨)أسباب تفضيل معظم المراجعون لإجراء عملية التخصيص بين حسابات الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل.

(٩) تعريف مصطلح التحريف المسموح به وفقاً لنشرات المراجعة عن المعايير أرقام ٣٩،١٠٧،١١١.

(١٠) صعوبات عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية.

(١١) أهم القواعد المشتقة من الممارسة العملية لإجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية.

(١٢) كيفية تقدير مقدار التحريف الكلي في الحساب.

(١٣)النتائج المترتبة علي مقارنة مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية.

الأهمية النسبية والخطر

يعد مفهوما: الأهمية النسبية والخطر من المفاهيم الهامة والجوهرية لمهنة المراجعة؛ حيث يعتمد عليهما المراجع الخارجي حال قيامه باتخاذ مختلف القرارات أثناء قيامه بمهام مهنته؛ سواءً عند التخطيط لمهمة المراجعة، أو القيام بالإجراءات والخطوات التنفيذية والميدانية لمهمة المراجعة؛ أو عند قيامه بإعداد تقرير المراجعة.

مفهوم الأهمية النسبية :

بيّن مجلس معايير المحاسبة المالية FASBs - كما جاء في: معايير المحاسبة المالية - أن كمية أو قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة تعتبر قدراً هاماً : إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى تغيير أو التأثير على التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند إتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة.

صعوبات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة:

١- تعدد مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم ضرورة أن يضع المراجع في إعتباره لما يعتبر هاماً لأنواع مختلفة من المستخدمين وقراراتهم المختلفة.

٢- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، فالقدر الذي يعتبر هاماً لشركة صغيرة الحجم قـــد لا يكون كذلك لشركة كبيرة.

٣- لم تصدر المجامع والمنظمات المهنية مؤشرات محددة تتعلق بتطبيق الأهمية النسبية في المراجعة.

مسئولية المراجع ودوره فيما يتعلق بالأهمية النسبية:

يعتبر المراجع مسئولاً عن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة تحريفاً هاماً أم لا، وإذا وجد تحريفاً هاماً فعلى المراجع مسئولية إخطار عميله بذلك التحريف للقيام بالتصويب والتعديل في القوائم المالية، وإذا رفض العميل القيام بذلك فعلى المراجع في هذه الحالة عدم إصدار تقرير نظيف، وإصدار تقريرٍ سلبي (أو خالي من الرأي).

خطوات تطبيق الأهمية النسبية في المراجعة: تتمثل خطوات تطبيق الأهمية النسبية فيما يلي:

١- تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية.

٢- تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.

٣- تقدير مقدار التحريف الكلي في كل حساب.

٤- تقدير مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية.

٥- مقارنة مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية.

ويلاحظ أن الخطوتين الأولي والثانية يتم تنفيذهما خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وتتم الخطوة الثالثة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، أما الخطوتان الرابعة والخامسة فيتم تنفيذهما في نهاية عملية المراجعة وبالتحديد في مرحلة تقييم النتائج لإصدار التقرير.

التقدير الأولي للأهمية النسبية: يُعتبر التقدير الأولي للأهمية النسبية بمثابة تحديد للحد الأقصي من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. ومن الأفضل أن يقرر المراجع في المراحل الأولية لعملية المراجعة المقدار الكلي النهائي للتحريف في القوائم المالية الذي يُعتبر هاماً. ويمكن تعديل هذا المقدار خلال تنفيذ عملية المراجعة بالزيادة أو النقص إذا ظهر وتكشف للمراجع معلومات جديدة عن العميل، ويُسمى المقـــدار الجـــــــديد: التقدير المعدل للأهمية النسبية.

العوامل المختلفة التي تؤثر في تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية:

١ـ حجم أعمال منشأة العميل مقاساً بإجمالي الإيرادات أو الأصول أو صافي الدخل يؤثر في هذا التحديد طردياً؛ وذلك لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق.

٢ـ الأسس المستخدمة لتحديد المقدار الذي يعتبر هاماً، والتي قد تكون:

(٢/أ) صافي الدخل قبل الضرائب للسنة الجارية، فمثلاً إذا كان مقدار التحريف يزيد عن ١٠٪ من هذا الأساس يعتبر تحريفاً هاماً، وإذا قل عن ٥٪ يعتبر غير هام، وإذا كان بين (٥٪ ـ ١٠٪) فإن الأمر يحتاج إلى مزيد من التقدير الشخصي لتحديد أهميته.

(٢/ب) متوسط صافي الدخل قبل الضرائب عن مدة ثلاث سنوات سابقة للسنة الجارية، ويُتبع هذا الأساس إذا كان صافي الدخل قبل الضرائب للسنه الجارية صغيراً أو كبيراً جداً على خلاف المعتاد.

(٢/ج) إجمالي الأصول أو إجمالي الأصول المتداولة أو الثابتة، ويلاحظ أن النسب مع هذا الأساس تكون بين (٣٪ ـ ٦٪) وتعتبر هذه النسب قواعد مشتقة من الممارسة العملية.

٣ـ هناك مجموعة أخيرة من العوامل النوعية (خلاف ما سبق من عوامل كمية) فعلى سبيل المثال يكون التحريف هاماً ومؤثراً بغض النظر عن مقداره إذا: (٣/أ) تعلق التحريف بغش وليس بخطأ غير متعمد.

(٣/ب) أدى التحريف إلى تغيير إتجاه الأرباح من إتجاه تصاعدي إلى تحقيق خسائر أو العكس.

سبب إجراء عملية تخصيص للتقدير الأولي للأهمية النسبية:

حيث أن هذه التقدير يتم على مستوى القوائم المالية ككل، في حين أن عملية جمع قرائن وأدلة الإثبات تتم علي مستوى الحسابات، لذا كان من الضروري إجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.

لماذا يفضل معظم المراجعين إجراء عملية التخصيص بين حسابات الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل؟

يرجع هذا إلي مجموعة من الأسباب تتمثل في:

١ـ عدد حسابات الميزانية أقل من عدد حسابات قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة مما يؤدي إلى تخصيص مقادير أكبر للحسابات مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة.

٢ـ تركز معظم إجراءات المراجعة على حسابات الميزانية.

٣ـ معظم التحريفات في حسابات قائمة الدخل لها آثار متساوية وعكسية على حسابات قائمـــــة المركز المالي (الميزانية)، ويرجع ذلك لإتباع نظام القيد المزدوج.

س ـ عرف مصطلح التحريف المسموح به وفقاً لنشرات المراجعة عن المعايير أرقـــــــام ٣٩ ؛ ١٠٧ ؛ ١١١ ؟

الإجابة: التحريف المسموح به هو: المقدار المخصص لكل حساب من التقدير الأولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية.

صعوبات عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية: هناك ثلاثة صعوبات تتمثل في:

١ـ ضرورة قيام المراجع بتحديد الحسابات التي يكون إحتمال التحريف فيها أكبر من غيرها مقدماً، وذلك لتخصيص تحريف مسموح به أكبر حتى يمكن زيادة كفاءة عملية المراجعة.

٢ـ ضرورة تحديد إتجاه التحريف في كل حساب، والذي قد يكون تحريفاً من خلال زيادة قيمة الحساب أو تدنية القيمة مقدماً.

٣ـ ضرورة تحديد تكلفة مراجعة كل عنصر من العناصر المكونة لكل حساب، حيث تؤثر عملية التكلفة في عملية التخصيص.

تناولنا فيما سبق خطوات تطبيق الأهمية النسبية والتي تتمثل في:

١ـ تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية.

٢ـ تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.

٣ـ تقدير مقدار التحريف الكلي في كل حساب.

٤ـ تقدير مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية.

٥ـ مقارنة مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية.

ويلاحظ أن الخطوتين الأولي والثانية يتم تنفيذهما خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وتتم الخطوة الثالثة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، أما الخطوتان الرابعة والخامسة فيتم تنفيذهما في نهاية عملية المراجعة وبالتحديد في مرحلة تقييم النتائج لإصدار التقرير.

❑ **أهم القواعد المشتقة من الممارسة العملية لإجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية:**

القاعدة الأولي:

يتم تخصيص صفر أو مقدار صغير للتحريف المسموح به للحساب الذي:

(تحريف مسموح به صغير ⇔ عينة المراجعة هنا يكون حجمها كبير).

١ـ يكون رصيده صغيراً.

٢ـ يمكن مراجعته بالكامل بتكلفة بسيطة مثل حـ / النقدية بالخزينة.

٣ـ يكون إحتمال التحريف فيه صغيراً.

القاعدة الثانية:

١ـ يتم تخصيص مقدار صغير للتحريف المسموح به كنسبة من رصيد الحساب الذي لا يتغير رصيده من عام لآخر مثل حـ / الأراضي.

(تحريف مسموح به صغير ⇔ عينة المراجعة هنا يكون حجمها كبير).

القاعدة الثالثة:

يتم تخصيص مقدار كبير للتحريف المسموح به للحساب الذي:

١ـ يكون رصيده كبيراً.

٢ـ يتطلب إختبارات مراجعة مكثفة وحجم عينته كبير مثل حـ / المخزون.

٣ـ يكون إحتمال التحريف فيه كبيراً.

القاعدة الرابعة:

يتم تخصيص مقدار صغير للتحريف المسموح به كنسبة من رصيد الحساب الذي يكون التحقق من صحته بتكلفة صغيرة عن طريق إستخدام الإجراءات التحليلية.

القاعدة الخامسة:

يجب ألا يزيد المقدار المخصص كتحريف مسموح به لأي حساب عن نسبة ٦٠٪ من التقدير الأولي للأهمية النسبية.

❑ **تقدير مقدار التحريف الكلي في الحساب:**

حيث أن المراجع يستخدم أسلوب العينات بدلاً من أسلوب الفحص الشامل، فإن الأخطاء المكتشفة في العينة تستخدم لتقدير التحريف الكلي في المجتمع وذلك وفقاً للمعادلة الأتية:

صافي التحريف في العينة ٣٥٠٠ج
÷ ÷
القيمة الدفترية للعينة ٥٠,٠٠٠ج
= ٠,٠٧
× ×
القيمة الدفترية للمجتمع ٤٥٠,٠٠٠ج
= =
التحريف الكلي في الحساب ٣١,٥٠٠ج

صافي التحريف في العينة ٣٥٠٠ ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)
÷ ÷
القيمة الدفترية للعينة ٥٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
= ٠,٠٧
× ×
القيمة الدفترية للمجتمع ٤٥٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
= =
التحريف الكلي في الحساب ٣١,٥٠٠ج

❑ **أهم النتائج المترتبة علي مقارنة مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية:**

إذا كان المقدار أكبر من التقدير الأولي للأهمية النسبية يرفض المراجع القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً، وإذا لم يقم العميل بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من التقدير، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً.

مثال:

قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة ١٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً. ؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي ١٠,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً

وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفترية ٢ مليون جنيهاً.

وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة ١,٧٠٠,٠٠٠ جنيهاً

فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب: ١.حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.

٢.تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق.

الإجابة:

صافي التحريف في العينة ٣٠٠,٠٠٠ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷

القيمة الدفترية للعينة ٢,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= ٠,١٥

×

القيمة الدفترية للمجتمع ١٠,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

=

التحريف الكلي في الحساب ١,٥٠٠,٠٠٠ج

يلاحظ مما سبق أن:

١. **الحد الأدنى التقدير الأولي للأهمية النسبية = ١٤,٠٠٠,٠٠٠ × ٥٪ = ٧٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
٢. **الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = ١٤,٠٠٠,٠٠٠ × ١٠٪ = ١,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً**

٢. وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية ١,٥٠٠,٠٠٠ أكبر من الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية ١,٤٠٠,٠٠٠ ؛ لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً، وإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من التقدير، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً.

- مدخل تحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة:

بيَّن معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) بعنوان: تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام؛ أنه ينبغي على المراجع الخارجي تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواءً كان ذلك راجعاً إلى أعمال الغش والتدليس أو إلى الخطأ، وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى المدى الذي يستطيع معه المراجع الخارجي القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية.

ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) (أدلة المراجعة) من المراجع الخارجي أن يستخدم التأكيدات بتفاصيل كافية لتشكيل أساس لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية. ويتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم الخطر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات بناء علي التفهم المناسب للمنشاة ولبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها، ويناقش معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) (إجراءات المراجع الخارجي لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها)، مسئولية المراجع الخارجي في تحديد ردود الأفعال العامة وفي تصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية تكون قادرة على التعامل مع تقييم الخطر.

وقد عَرَّف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معياره رقم (٤٧) مخاطر المراجعة Audit Risk بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المراجع – دون أن يدري – في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية.

كما يمكن تعريف مخاطر المراجعة أيضاً بأنها احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها.

كما يمكن تعريف مخاطر المراجعة كذلك بأنها احتمال إبداء المراجع لرأي غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على خطأ جوهري.

ولا شك أن مخاطر المراجعة من العوامل المهمة التي يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقويمه لأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة. ولقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة تقدير المخاطرة عند التخطيط للمراجعة في معياره رقم (٤٧) بقوله: يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.

وتقضي معايير المراجعة المتعارف عليها بأن يقوم المراجع بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، غير أنه حال تحديده لمستوى المخاطر فإنه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، بمعنى أنه يقوم بتحديد مستوى المخاطر الذي يتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذي يتعلق بكل نوع من المعاملات، وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقـــــق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات، وبطريقة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر.

تناولنا فيما سبق ما بينته معايير المراجعة المتعارف عليها بضرورة قيام المراجع بإبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، غير أنه حال تحديده لمستوى المخاطر فإنه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، بمعنى أنه يقوم بتحديد مستوى المخاطر الذي يتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذي يتعلق بكل نوع من المعاملات، وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقـــــق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات، وبطريقة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر.

فمخاطر المراجعة النهائية أو كما تُسمى أحيانا مخاطر المراجعة المقبولة Acceptable Audit Risk هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ. فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة وإصدار رأي غير متحفظ. وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى مقبول للخطر، فهذا يعني أن المراجع يرغب في أن يكون أكثر تأكداً من أن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً.

ويترتب على ذلك أن التأكّد الكامل يحدث عندما يكون الخطر صفراً، في حين أنه عندما يكون الخطر ١٠٠٪ فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل، ولا شك أن حالة التأكد الكامل Complete Assurance (الخطر صفر) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية، وهو ما يعني أن المراجع لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماماً من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

ويلاحظ أنه عادة ما يكرر المراجعون الإشارة إلى مصطلحات مثل تأكيدات المراجعة، التأكيد الكلي، مستويات التأكد، بدلاً من مخاطر المراجعة المقبولـــــة. ولا شك أن تأكيدات المراجعة أو أية مصطلحات مرادفة تكون مكملة (متممة) لمخاطر المراجعة؛ فعلى سبيل المثال فإننا نجد أن: مخاطر مراجعة مقبولة ٢٪ تعني أن التأكد في المراجعة يبلغ ٩٨٪ وكلاهما يفيد نفس المضمون أو المعنى.

ونظرا لأن المراجع يقوم بتحديد الخطر على مستوى الرصيـــــــد الفردي أو النوع المعين من المعاملات، فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من المعاملات وما يتعلق به من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، وعلى فعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية من ناحية أخرى.

ومما سبق يمكن تعريف الخطر العام للمراجعة بأنه فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة وقد يرفضها وهى سليمة إذا اعتقد على نحو خاطئ أنها مشوهة.

ويتكون هذا الخطر من ثلاثة أخطار فرعية؛ هي:

١. الخطر الحتمي (المتلازم) (Inherent Risk):

وهو الذي ينشأ من طبيعة العنصر محل المراجعة: حيث أنه من الطبيعي أن يتزايد خطر حدوث أو وقوع أخطاء في عنصر النقدية مقارنة بعنصر الأثاث، كما يتزايد خطر جرد مخزون الأدوية مقارنة بجرد مخزون الملابس، ويتزايد مستوى الخطر الحتمي في الصناعة التي تمر بمرحلة ركود حيث يزيد ميل الإدارة للتزييف، ويتزايد كذلك مستوى الخطر الحتمي في فترات الركود الاقتصادي العام عنها في فترات الرواج.

خطر الرقابة (Control Risk):

وهو الخطر الذي ينشأ من ضعف نظام الرقابة وعدم قدرته على منع أو اكتشاف الأخطاء.

ومهما كانت قوة نظام الرقابة الداخلية، فلا يمكن إعتبار خطره مساوياً للصفر. ومن أمثلة خطر الرقابة الداخلية: فقدان بعض مستندات العمليات، وعدم الفصل بين الوظائف المتعارضة، وعدم تقييد الوصول إلى الخزينـــــــة أو المخازن. ويحدد الخطر الحتمي وخطر الرقابة مستوى خطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية، ومن ثم يحدد المراجع طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات الأساسية.

خطر الإكتشاف (Detection Risk):

ويتعلق خطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء، حيث يتم تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها: (المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات).

ويُعدّ خطر الاكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع (بمعنى أنه يتأثر بتلك الإجراءات). وينتج هذا الخطر من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمـــــة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعـــــة.

ويتضمن خطر الاكتشاف عنصرين ، هما:

الأول: المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى (مخاطر المراجعة التحليلية).

الثاني: المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى (مخاطر المراجعة التفصيلية).

ويختلف خطر الاكتشاف عن كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة في كونه يتوقف على إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع ومن ثم يمكن التأثير عليه من خلالها. كما يمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين خطر الاكتشاف وكلٍ من الخطر الحتمي وخطر الرقابة، فكلما انخفضت درجة الخطر الحتمي وخطر الرقابة التي يعتقد المراجع بوجودها زاد خطر الاكتشاف الذي يتحمله المراجع، وعلى العكس فإنه كلما زادت درجة الخطر الحتمي وخطر الرقابة انخفض خطر الاكتشاف الذي يتحمله المراجع.

نموذج خطر المراجعة لأغراض التقييم:

خطر المراجعة المحقق = الخطر الحتمي × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف المحقق

Achieved Audit Risk Inherent Risk Control Risk Achieved Detection Risk

نموذج خطر المراجعة لأغراض التخطيط :

- **نموذج خطر المراجعة هو نموذج يعكس العلاقات بين كلٍ من خطر المراجعة المقبول والخطر الحتمي (المتأصل) وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف المخطط حيث أن:**

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

وبملاحظة أن خطر المراجعة المقبول: *Acceptable Audit Risk*
هو درجة الخطر التي يرغب المراجع في قبولها بأن القوائم المالية قد تكون محرفة تحريفاً هاماً بعد انتهاء عملية المراجعة ويكون قد أصدر تقريراً نظيفاً .

فإن الخلاصة هنا هي أنه : إذا تم تحديد خطر المراجعة المقبول وتم تقدير كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة يستطيع المراجع أن يحسب خطر الاكتشاف المخطط .

- فإذا كان خطر الاكتشاف المخطط قد تم تقديره بدرجة كبيرة (مرتفعة) فإن المراجع يستطيع القيام بالآتي:
١- يأخذ أحجام عينات أصغر.
٢- يستطيع تأدية إجراءات المراجعة أثناء السنة دون انتظار إعداد القوائم المالية.
٣- يستطيع المراجع اختيار إجراءات مراجعة توفر أدلة إثبات ذات حجية أقل(تكاليف منخفضة).

أما إذا كان خطر الاكتشاف المخطط قد تم تقديره بدرجة منخفضة فإن المراجع يستطيع القيام بالآتي:
١- يأخذ أحجام عينات كبيرة (أكبر).
٢- يستطيع المراجع تأدية معظم إجراءات المراجعة بعد إعداد القوائم المالية.
٣- يستطيع المراجع اختيار إجراءات مراجعة توفر أدلة إثبات ذات حجية عالية (تكاليف مرتفعة).

العوامل المؤثرة على تقييم المراجع لخطر المراجعة المقبول:

هناك عوامل تؤثر على تقييم المراجع لخطر المراجعة المقبول يمكن إيجازها في ٣عوامل:
أولاً : درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية.
ثانياً : احتمال تعرض منشأة العميل لصعوبات مالية بعد انتهاء المراجعة.
ثالثاً : درجة أمانة واستقامة الإدارة.

فجوة التوقعات في المراجعة :

يعتقد المستخدمون والمستفيدون من خدمات مهنة المراجعة الخارجية، بمسئولية المراجع الخارجي مسئوليةً تامة عن اكتشاف الأخطـاء مهما كانت طريقة إخفائها؛ في حين أن المراجع الخارجي – طبقاً لمعايير المراجعـة والتشريعات القانونية ـ لا يُسأل عن اكتشاف جميع الأخطاء طالما أنه بذل العناية المهنية الواجبة؛ حيث تعتمد المراجعة على فحص عينة تتناسب مع حجم المخاطر التي يتعرض لها حساب معين من حسابات القوائم المالية للمنشأة؛ ومن ثم تتواجد فجوة توقعات بين ما يعتقده المستخدمون وواقع القوائم المالية، ويؤدى تحليل الخطر إلى تزايد إحتمالات كشف أخطاء القوائم المالية مما يؤدى إلى تضييق فجوة التوقعات.

ويربط المراجع بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطـــــر الحتمي ـ واللذان لا يتحكم فيهما ـ ومستوى خطر الإكتشاف ـ والذي يتحكم فيه عن طريق توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة.

ويربط المراجع بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطـــــر الحتمي ـ واللذان لا يتحكم فيهما ـ ومستوى خطر الإكتشاف ـ والذي يتحكم فيه عن طريق توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة.

وبما أن خطر المراجعة النهائي يتكون من محصلة الأخطار الثلاثة التي تؤدى إليه وهى خطر الرقابة وخطر الإكتشاف والخطر الحتمى؛ فإن

خطر الاكتشاف = الخطرالنهائى ÷ (خطر الرقابة × الخطر الحتمي)

ويجب أن يحدد المراجع الخطرالنهائى في نسبة صغيرة، حيث أن مكمل هذه النسبة هو مستوى الثقة في الحكم الذي يصدره على القوائم المالية وتتراوح هذه النسبة بين ٥ ؛ ١٠٪ عادة حسب مستوى تحفظ المراجع وقدرته على تحمل المخاطر.

وعلى سبيل المثال: اذا حدد المراجع مستوى الخطر النهائي للمراجعة عند ٥٪ وحدد من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية مستوى خطر الرقابة بـ ٦٠٪

ثم حدد مستوى الخطر الحتمي عند ٨٠٪

فإن مستوى خطـــــر الإكتشاف =

$$\frac{\text{الخطر النهائي } ٠,٠٥}{\text{الخطر الحتمي} \times \text{خطر الرقابة} ٠,٨ \times ٠,٦}$$

= ٠,١ تقريبا.

تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين فعالية المراجعة:

المقصود بخطر الأعمال:

يتمثل خطر الأعمال Business Risk في خطر تعرض المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة للضرر نتيجة تعامله مع أحد عملائه؛ حتى مع قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير مراجعة صحيح أو صائب، إذا ما تم إعلان إفلاس العميل بعد إنتهاء عملية المراجعة – حيث يوجد إحتمال كبير بتعرض شركة أو مكتب المراجعة للتقاضي حتى ولو كانت عملية المراجعة قد تم إنجازها بمستوى كبير من الجودة المهنية.

وعندما يقوم المراجع الخارجي بتعديل حجم أدلة الإثبات بسبب خطر الأعمال، فإن ذلك يتم بهدف التحكم في درجة خطر المراجعة الممكن قبوله.

ومن أهم العوامل المؤثرة في خطر الأعمال، وكذلك في تقييم المراجع لخطر المراجعة المقبول:

أ. درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية.

ب. احتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة.

ج. أمانة إدارة شركة العميل.

ويقصد بفعالية المراجعة: تخفيض إحتمالات احتواء القوائم المالية على أخطاء. ويؤدى تحليل خطر الأعمال إلى توجيه إهتمام وموارد المراجع الخارجي نحو المواطن عالية الخطورة أي التي يرتفع إحتمال إحتوائها على أخطاء ومن ثم يرتفع إحتمال إكتشاف الأخطاء وتتحسن جودة معلومات القوائم المالية وتصبح قادرة على تكوين صورة عادلة عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.

هذا ويمكن للمراجع تحليل خطر الأعمال من خلال الأنشطة التالية:

✓ **أولاً: نشاط تخطيط المراجعة:**

يقصد بتخطيط المراجعة تحديد نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيجريها المراجع لجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من إصدار حكم على القوائم المالية. ويستلزم تخطيط المراجعة فهم طبيعة نشاط المنشأة والأخطارالمحيطة بها، ومن ثم يُعد تخطيط المراجعة من الأنشطة التي تؤدى إلى تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين خطة المراجعة لكي تؤدي إلى اكتشاف معظم الأخطاء.

✓ **ثانياً: دراسة طبيعة الأعمال والصناعة والاقتصاد:**

يؤدى التحليل الدقيق لطبيعة أعمال المنشأة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها والحالة الاقتصادية العامة في الدولة التي تعمل بها، إلى تحليل وتحديد أفضل لمواطن الخطر ومن ثم توجيه طاقات المراجعين ووقتهم نحوها مما يرفع إحتمالات اكتشاف الأخطاء ويخفض خطر المراجعة.

✓ **ثالثا:الإجراءات التحليلية Analytical Review**

تعتبر الإجراءات التحليلية أداةً هامةً للمراجع الخارجي في تحديد مواطن الخطر ومن ثم تخفيضه، حيث تعتمد على مقارنة الأرقام المالية لاكتشاف الشاذ منها، وتوجيه العناية إليه لمعرفة ما قد يخفيه من أخطاء، فمثلاً إذا كانت نسبة نمو المبيعات أقل بكثير من نسبة نمو الأرباح، فإن هناك إحتمال لتلاعب الإدارة في الأرباح.
وعلى المراجع كشف هذا التلاعب أو معرفه أسباب هذا الاختلاف غير المنطقي، لأنه من الطبيعي أن تتناسب الزيادة في الأرباح مع الزيادة في المبيعات. ويلاحظ أنه يُوصى[١] باستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وكذلك إستخدامها كأحد أدلة الإثبات في المراجعة، وقبل إعداد تقرير المراجعة كأحد الأساليب الهامة في كشف سلامة القوائم المالية، فضلاً عن أهميتهـــا كأداة للفحص الأولى عند تقرير قبول عميل جديد.

ومن أهم الإجراءات التحليلية في الكشف عن إحتمالات الخطأ في الأرقام الماليـــة (إستخدام الإجراءات التحليلية في الحصول على أدلة وقرائن المراجعة) :

أولاً: أسلوب تحليل الإتجاه: ويوضح هذا الأسلوب التغيرات التي طرأت على الأرقام المالية خلال فترة المراجعة.
ثانياً: التوزيع النسبي للقوائم المالية (التحليل الرأسي): ويعتمد هذا الأسلوب على علاقة الرقم المالي بالأرقام الأخرى التي ترتبط به مثل علاقة تكلفة الخامات بتكلفة الإنتاج.
ثالثا: استخدام المؤشرات المالية: وهى علاقات يتم بناؤها بين رصيد الحساب محل المراجعة وأرصدة حسابات أخرى مرتبطة به أو بأرقام كميه ترتبط بهذا الحساب مثل العلاقة بين مجمل الربح وكمية المبيعات.
رابعا: مقارنة مصادر الإيرادات والمصروفات خلال الفترات المالية: وفحص الجديد منها والبحث عن أسباب ظهوره وفحص أسباب اختفاء ما اختفي منها.
خامسا: دراسة وفحص تقارير الأداء: والتي تظهر الأداء الفعلي والأداء المخطط والفرق بينهما وأسبابه .
سادسا: مقارنة الأرقام المالية التي يقوم بحسابها المراجع (تنبؤات المراجع) مع التأكيدات (أرقام القوائم المالية) التي قدمتها له الإدارة، ودراسة الفروق والبحث عن أسبابها إن كانت جوهرية، فقد تكشف عن ارتكاب مخالفات.
ويجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الإعتبارات التالية عند استخدام الإجراءات التحليلية كدليل اثبات:
*برغم طلب المراجع لتوضيحات من الإدارة حول التغيرات الجوهرية في الأرقام المالية فإنه يجب تعديل خطة المراجعة لكي تتضمن جمع أدلة تؤكد سلامة هذه التوضيحات.
*ينبغي النظر بعين الشك إلى نوايا الإدارة وعدم الاعتماد على مستوى نزاهتها.

▪ نتائج تحليل الخطر الحتمي:

○ إشارات الإنذار المبكر (الرايات الحمراء Red Flags)

يتوصل المراجع من خلال ممارسة أنشطة تحليل الخطـــــــر إلى علامات الإنذار المبكر أو الرايات الحمراء Red Flags، والتي تمثل إشارات أو دلائل على إحتمال وقوع أخطاء في القوائم المالية.
وتتمثل هذه الإشارات فيما يلي:

١- إشارات عن القوى المؤثرة في السيولة والربحية.
٢- إشارات عن عدم سلامة تطبيق متطلبات الإفصاح.
٣-إشارات عن تعقيد عملية المراجعة.
٤- إشارات عن إمكانية عدم نزاهة الإدارة.
٥- إشارات عن إحتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

مثال:

قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة ٤٠ مليون جنيهاً. ؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمـــــة المركز المالي بمبلغ ٢٠ مليون جنيهاً وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتـــــها الدفتريـة ٤ مليون جنيهاً. هذا وقد كانت القيمة الكلية للعينة بعد المراجعة ٣ مليون جنيهاً.
فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب:

١. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.
٢. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق.

الإجابة:

صافي التحريف في العينة ١,٠٠٠,٠٠٠ ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷ ÷

القيمة الدفترية للعينة ٤,٠٠٠,٠٠٠ ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= ٠,٢٥

× ×

القيمة الدفترية للمجتمع ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= =

✓ **إذن التحريف الكلي في الحساب ٥,٠٠٠,٠٠٠ ج**

يلاحظ مما سبق أن:

- **الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ × ٥ ٪ = ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪ = ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية ٥,٠٠٠,٠٠٠ أكبر من الحد الأقصى للتقـدير الأولـي للأهمية النسبية ٤,٠٠٠,٠٠٠ ؛**

❑ **لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً،**

- وإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من التقدير، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً.

مثال:

قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لمنشأة النجاح والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة ٣٥ مليون جنيهاً؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي ١٠ مليون جنيهاً؛ وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفترية مبلغ ٢ مليون جنيهاً.

وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة ١,٧٠٠,٠٠٠ جنيهاً

فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب:

١. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.
٢. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق، ونوع التقرير الواجب عليه إصداره.

الإجابة:

- صافي التحريف في العينة ٣٠٠,٠٠٠ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)
- ÷ ÷
- القيمة الدفترية للعينة ٢,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
- = = ٠,١٥
- × ×
- القيمة الدفترية للمجتمع ١٠,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
- = =
- التحريف الكلي في الحساب ١,٥٠٠,٠٠٠ج
- ١. الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية= ٣٥,٠٠٠,٠٠٠ × ٥٪ = ١,٧٥٠,٠٠٠
- ١. الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية= ٣٥,٠٠٠,٠٠٠ × ١٠٪ = ٣,٥٠٠,٠٠٠
- ٢. وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية ١,٥٠٠,٠٠٠ أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية ١,٧٥٠,٠٠٠ ؛ لذلك فإنه يجب على المراجع أن يقبل القوائم المالية، بإعتبارها لا تحتوي على تحريف هام مؤثر.
- وهنا يقوم المراجع بإصدار تقرير مقيد لأن القوائم المالية لا زالت تحتوي عاى تحريف ولكنه تحريف غير جوهري وغير مؤثر على عدالة القوائم المالية للمنشأة.

مثال شامل:

قامت منشأة التوفيق الصناعية، في ٢٠١٤/١/١م. بإنفاق مبلغ ٦٠٠,٠٠٠ جنيهاً نفقات صيانة دورية لآلات تلك المنشأة [والتي كانت تقدر تكلفتهـــا قبل تلك العملية بمبلغ ٩,٠٠٠,٠٠٠ جنيهـــاً (تستهلك الآلات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً ـ بطريقة القسط الـثابت).

وقد قام المحاسب المسئول بالإدارة المالية للمنشأة بمعالجة هذه العملية على النحو التالي:

٦٠٠,٠٠٠ من حـ / الآلات ٦٠٠,٠٠٠ إلى حـ / نفقات صيانة الآلات

والمطلوب بإيجاز: ١. إبداء وجهة نظرك، بشأن مدى سلامة المعالجة المحاسبية السابق – حدد بوضوح: هل هذه المعالجة تعتبر معالجة صحيحة محاسبياً، أ م لا؛ مبرراً وجهة نظرك بإيجـــاز؛

٢. في حالة استقرار رأيك على عدم صحة المعالجة التي قام بها محاسب المنشأة؛

فالمطلوب: إعداد القيود الواجب على الإدارة الماليـــــة للمنشأة القيام بها لتصحيح ذلك؛

٣. إذا علمت أن ما سبق قد أثر على نتيجة الأعمال بمبلغ ٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً – وكان مبلغ صافي الربح قبل الضريبة للمنشأة مبلغ ٥,٣٩٠,٠٠٠ جنيهاً،

فالمطلوب تحديد نوع التقرير الذي سيقوم المراجع بإصداره في هذه الحالة.

الإجابة:

١. المعالجة غير سليمة محاسبياً ؛ حيث أن نفقات الصيانة تعتبر نفقات إيرادية جارية، وقد قام المحاسب بمعالجتها على أنها رأسمالية.

٢. قيود التسوية اللازمة:

أ. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الآلات:

٦٠٠,٠٠٠ من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

٦٠٠,٠٠٠ إلى حـ / الآلات

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

٦٠٠,٠٠٠ من حـ / الأرباح والخسائر

٦٠٠,٠٠٠ إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

ج. استبعاد قسط الإستهلاك السنوي المحسوب على هذا المبلغ والذي تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع إستهلاك الآلات:(= ٦٠٠٠٠٠ × ١٠ ٪ = ٦٠,٠٠٠ جنيهاً)

٦٠,٠٠٠ من حـ / مجمع إستهلاك الآلات

٦٠,٠٠٠ إلى حـ/ قسط إستهلاك الآلات

د. استبعاد عبء الإستهلاك السنوي من حساب أرباح وخسائر السنة المالية ٢٠١٣م.:

٦٠,٠٠٠ من حـ / إستهلاك الآلات

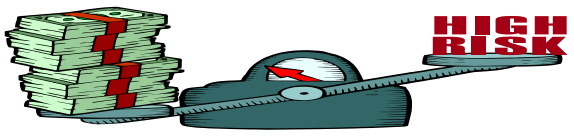
٦٠,٠ إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

٣. الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية= ٥,٣٩٠,٠٠٠ × ٥ ٪ = ٢٦٩,٥٠٠

الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية= ٥,٣٩٠,٠٠٠ × ١٠ ٪ = ٥٣٩,٠٠٠

٤. بما أن ما سبق قد أثر على نتيجة الأعمال بمبلغ ٥٤٠,٠٠٠ جنيهاً وهو أكبر من مبلغ الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية الذي خصصه المراجع لهذا الأمر والذي بلغ مقداره ٥٣٩,٠٠٠ جنيهاً: إذن التحريف الموجود بالقوائم المالية للمنشأة تحريف جوهري يتطلب من المراجع أن يلفت نظر الإدارة لذلك؛ فإن لم تستجب وتصحح أوضاع القوائم المالية لتخفض مبلغ التحريف الكلي ليكون أقل من الحد الأدنى للأهمية النسبية؛ ففي هذه الحالة فإن المراجع يجب أن يرفض القوائم المالية للمنشأة باعتبارها تتضمن تحريفاً جوهرياً؛ ويصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً.

إذن: نوع التقرير الذي سيقوم المراجع بإصداره في هذه الحالة: تقرير سلبي (عكسي).



ملخص الباب الرابع

- **يكون قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة هاماً، إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلي تغيير أو التأثير علي التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد علي ذلك القدر عند إتخاذ قرار ما وذلك في ضوء الظروف المحيطة.**
- **يعتبر المراجع مسئولاً عن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة تحريفاً هاماً أما لا، وإذا وجد تحريفاً هاماً فعلي المراجع مسئولية إخطارعميلة بذلك التحريف للقيام بالتصويب والتعديل في القوائم المالية، وإذا رفض العميل القيام بذلك فعلي المراجع في هذه الحالة عدم إصدار تقرير نظيف، وإصدار تقريراً سلبياً أو مقيداً.**
- **إذا كان مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية أكبر من التقدير الأولي للأهمية النسبية يرفض المراجع القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً، وإذا لم يقم العميل بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من التقدير ويصدر المراجع تقريراً سلبياً.**
- **يعرف الخطر العام للمراجعة بأنه فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة وقد يرفضها وهى سليمة إذا اعتقد على نحو خاطئ أنها مشوهة.**
- **يتكون هذا الخطر من ثلاث أخطار فرعية؛ هي: الخطر الحتمي Inherent Risk: وهو الذي ينشأ من طبيعة العنصر محل المراجعة؛ وخطر الرقابة Control Risk: وهو الخطر الذي ينشأ من ضعف نظام الرقابة وعدم قدرته على منع أو اكتشاف الأخطاء؛ وخطر الإكتشاف Detection Risk: وهو الذي يتعلق بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء.**
- **يربط المراجع بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطر الحتمي واللذين لا يتحكم فيهما ومستوى خطر الإكتشاف والذي يتحكم فيه عن طريق توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة.**
  وبما أن خطر المراجعة النهائي يتكون من محصلة الأخطار الثلاثة التي تؤدى إليه وهى خطر الرقابة وخطر الإكتشاف والخطر الحتمى؛ فإن
  خطر لاكتشاف = الخطرالنهائى ÷ (خطر الرقابة × الخطر الحتمي)
- **تعتبر الإجراءات التحليلية أداةً هامةً للمراجع الخارجي في تحديد مواطن الخطر ومن ثم تخفيضه، حيث تعتمد على مقارنة الأرقام المالية لاكتشاف الشاذ منها، وتوجيه العناية إليه لمعرفة ما قد يخفيه من أخطاء.**
- **يتوصل المراجع من ممارسة أنشطـــــة تحليل الخطـــــر إلى علامات الإنذار المبكر أو الرايات الحمراء Red Flags، والتي تمثل إشارات أو دلائل على إحتمال وقوع أخطاء في القوائم المالية.**

البـاب الخامس

إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة

فـــي المراجعـــــة

البـاب الخامس

إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة فـــي المراجعـــــة

الأهـداف التعليميـة:

بعد دراسة ما جاء بهذا الباب، يجب أن يكون الطالب قادرا على:

١- التمييز بين أسلوب الفحص الشامل وأسلوب الاختبار والظروف التي توجب استخدام الأسلوب الأخير.
٢- تحديد المقصود بأهم المصطلحات المستخدمة في مجال استخدام أسلوب المعاينة في المراجعة.
٣- المفاضلة بين أسلوب المعاينة غير الإحصائية وأسلوب المعاينة الإحصائية.
٤- التمييز بين المداخل الإحصائية للمعاينة.
٥- التمييز بين الطرق المختلفة لتقدير القيمة الإجمالية للمجتمع المحاسبي أو لتقدير قيمة الأخطاء التي يتضمنها.
٦- تفهم أسلوب المعاينة بالوحداًت النقدية.
٧- تفهم الإطار المتكامل للقواعد المقترحة لاستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة.

إستراتيجية إستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة

في ظل كبر حجم المنشآت – وبشكل خاص تعقد وتنوع وتعدد عملياتها – أصبح من المتعذر قيام المراجعون باستخدام أسلوب الفحص الشامل، وتحولهم إلى استخدام أسلوب الاختبار الذي يقوم على إختيار عينة من البنود المطلوب مراجعتها، ثم فحصها لتعميم النتائج المحققة بعد ذلك على المجتمع الذي أخذت منه.

وقد صدرت معايير مصرية موحدة للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والتي بلغت ٣٨ معيارا بتاريخ ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٨م. متضمنة معيار المراجعـــة المصري رقم (٥٣٠) بعنوان (المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى)، والذي بيَّن أنه: (عند تصميم إجراءات المراجعة ينبغي على مراقب الحسابات تحديد الطرق الملائمة لإختيار البنود من أجل الاختبار وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة).

المقصود بأهم المصطلحات المستخدمة في هذا المجال:

١- المجتمع: مجموعة البيانات الكاملة في فئة من المعاملات أو رصيد حساب؛ ويمكن تقسيمه إلى طبقات أو مجتمعات فرعية: فمثلاً عند فحص رصيد العملاء يكون المجتمع هو كل حسابات العملاء؛ وعند فحص فواتير شراء البضاعة يكون المجتمع هو كل فواتير المشتريات.

٢- العينـة: هي جزء يتم إختياره من المجتمع ويتم اخضاعه للفحص بغرض الحكم على المجتمع ككل. وكلما كانت العينة ممثلة للمجتمع تمثيلاً حقيقياً كلما كان الحكم أكثر دقة.

٣- المراجعة بالعينة: تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠ % من العناصر أو البنود المتضمنة في أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات، وذلك للتوصل إلى نتيجة بشأن المجتمع الذي تم أخذ العينة منه (نتيجة تعمم على المجتمع).

٤- وحدة العينة: مفردات البنود التي يتكون منها المجتمع، وقد تكون وحدة طبيعية مثل صورة فاتورة البيع أو أحد حسابات العملاء أو قيد دائن بكشف حساب البنك، أو قد تكون وحدة نقدية مثل كل جنيهٍ في رصيد حساب عميل أو في صورة فاتورة البيع.

٥- العينات الإحصائية: وهي العينات التي يكون الإختيار فيها للمفردات عشوائيا، وتحديد الحجم وتقييم نتائج العينة يتم عن طريق نظرية الإحتمالات بما في ذلك قياس خطر العينة.

٦- العينات غير الإحصائية: هي العينات التي يكون فيها تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائج فحصها يتم بالاعتماد على الحكم المهني للمراجع دون اللجوء إلى الأساليب الإحصائية.

٧- الأخطـــاء: وهي نوعان: فقد تكون أخطاء مادية عند تنفيذ اختبارات التفاصيل؛ وقد تكون أخطاء عدم التزام بأوجه الرقابة.

أ - أخطاء مادية: وهي الأخطاء في العمليات الحسابية.

فمثلاً إذا تم بيع ١٠٠ وحدة بسعر بيع الوحدة ٣٠ج: فمن الواجب أن تكون القيمة ١٠٠ × ٣٠ = ٣٠٠٠ جنيهاً؛ فإذا قام المحاسب بتسجيل القيمة ٤٠٠٠ جنيهاً: فيسمى الخطأ خطأ مادياً يؤدي إلى المغالاة في قيمة المبيعات؛ أما إذا سجلها ٢٠٠٠ جنيهاً: فإنه يكون خطأ مادياً يؤدي إلى تقليل قيمة المبيعات.

ب - أخطاء عدم الالتزام: أي عدم الالتزام بتعليمات نظام الرقابة الداخلية.

فمثلاً إذا كان لدينا فاتورة مبيعات تتضمن ٢٠٠٠ وحدة بسعر بيع ٦٠ جنيهاً، وكانت تعليمات الرقابة الداخلية تستوجب ضرورة قيام أحد الموظفين بمراجعة الفواتير والتوقيع عليها بما يفيد ذلك، وذلك قبل إرسال الفاتورة للعميل؛ وكان عدد الفواتير ١٠٠٠ فاتورة وعند المراجعة تم أخذ عينة عبارة عن ١٠٠ فاتورة، فتبين أن التوقيع موجود في ٨٠ فاتورة فقط.·.معدل عدم الإلتزام هنـا = ٢٠ ÷ ١٠٠ = ٢ % (ويلاحظ هنا أنه ليس من الضروري أن يترتب على أخطاء عدم الإلتزام أخطاء مادية فقط، فقد تؤدي أخطاء عدم الإلتزام إلى أخطاء مادية وقد لا تؤدي إلى حدوث أخطاء مادية)

٨- خطر العينة: اختلاف نتيجة عملية المراجعة استنادا إلى فحص عينة عن النتيجة التي كان يمكن الحصول عليها لو تم تطبيق إجراءات المراجعة على مجتمع العينة.

وخطر العينة نوعان:

أ - في اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

وهنا فإن المراجع يواجه بخطر من إثنين: إما تقدير أنظمة الرقابة بأنها أكثر فعالية مما هي عليه فعلاً في الواقع؛ أو تقدير أنظمة الرقابة بأنها أقل فعالية مما هي عليه فعلا في الواقع.

ب - في اختبارت التحقق التفصيلية: وهنا يواجه المراجع بخطر من إثنين:

ب/١. خطر القبول الخاطئ للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعـــــــة: بمعنى افتراض المراجع أو توصله إلى عدم وجود خطأ هام ومؤثر؛ في حين أنه موجود فعلاً.

ب/٢. خطر الرفض الخاطئ للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعـــــــة: بمعنى افتراض المراجع أو توصله إلى وجود خطأ هام ومؤثرفي حين أنه غير موجود فعلاً.

٩- مخاطر بخلاف خطر العينة: مخاطر تنشأ لأسباب أخرى خلاف المعاينة، أي تنشأ عن تطبيق إجراءات مراجعة غير مناسبة أو تطبيقها بطريقة غير مناسبة أو تفسير خاطئ لنتائج فحص العينة.

١٠- الأخطاء المسموح بها: وهي تعبر عن الحد الأقصى من الأخطاء في المجتمع والذي يكون المراجع على استعداد لقبوله؛ وقد يكون الخطأ في شكل معدل حدوث وذلك عند فحص مدى الإلتزام بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية، كما قد يكون في شكل قيمة وذلك عند فحص أرصدة الحسابات.

١١- مستوى الثقة: إحتمال أن تكون النتائج التي توصل إليها المراجع من فحصه للعينة هي نفس النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها إذا قام بفحص المجتمع كله. فعلى سبيل المثال فإنه إذا كان خطر العينة ٧ % فإن ذلك يعني أن مستوى الثقة في نتائج فحص العينة تبلغ ٩٣ %

١٢- المعاينـــة: هي عملية تحديد حجم العينة وإختيارها من المجتمع وتقييم نتائجها.

قد تكون العينات حُكْميـــة وقد تكون عشوائية؛ فإذا حدد المراجع مقدماً الصفات التي يجب أن تكون عليها مفردات العينة فإن العينة يمكن أن توصف بأنها حُكمية، أما إذا كان لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة في الإختيار ضمن مفردات العينة فإن العينة يمكن أن توصف بأنها عشوائية.

ولقد استخدم المراجعون منذ زمن بعيد المعاينة الحكمية في أداء اختبارات المراجعة طبقا لبعض القواعد المشتقة من الحياة العملية مثل مراجعة كاملة لشهر أو لعدة شهور، ومراجعة كاملة للمبالغ التي تزيد عن حد معين، ونسبة مئوية من باقي العمليات الخاصة بباقي الشهور؛ أو مثل مراجعة نسبة مئوية من أصناف المخزون وحسابات العملاء مع مراجعة كاملة للأرصدة التي تزيد عن حد معين.

- **ويتوقف الإختيار على التقدير أو الحكم الشخصي للمراجع والذي يتأثر بعوامل عديدة منها مدى قوة أو ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى توافر الوقت الكافي للمراجعة، ومدى توافر العدد الكافي من المساعدين.**
- **وبالرغم من صلاحية المعاينة الحكمية إلا أنها تتعرض لانتقادات عديدة؛ منها:**
- **١. لا يمكن الدفاع علمياً عن تعميم نتيجة فحص العينة الحكمية على المجتمع المحاسبي المختص.**
- **٢.لا يمكن تقدير الخصائص الأساسية للمجتمع محل الفحص بشكل علمي.**
- **٣. قد يحدث اختلاف بين المراجعين عند تقدير حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائجها نظراً لاختلاف الخبرة ودرجة الإستعداد لقبول المخاطر.**
- **غير أن بعض المنظمات المهنية ترى أن العينات قد تكون إحصائية أو غير إحصائية. وتكون العينات إحصائية إذا استخدم المراجع نظرية الإحتمالات في تحديد حجم العينة وإختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. أما العينات التي لا تستخدم تلك القوانين فيمكن تسميتها بالعينات غير الإحصائية.**
- **وترى أن تقسيم العينات إلى احصائية وغير احصائية أفضل من تقسيم العينات إلى حكمية وعشوائية، وذلك لأن الحكم الشخصي للمراجع ضروري وحيوى فى كلا النوعين ولا يمكن الاستغناء عنه حتى في العينات الإحصائية كما سيتضح لاحقا.**

- **ويحقق استخدام المعاينة الإحصائية فى المراجعة مزايا عديدة منها:**
- **١. تعطى نتائج موضوعية يمكن الدفاع عنها علميا حيث لا يوجد تحيز فى إختيار المفردات للفحص، كما أن تحديد الحجم وتقييم النتائج يتم وفقا لقواعد علمية ثابتة مقبولة من الجميع.**
- **٢. يتم تقدير خصائص المجتمع بدرجة ثقة معينة، أي تقدير خطأ المعاينة فى شكل كمى مما يسمح بزيادة الحجم إذا رأى المراجع أن خطأ المعاينة غير مقبول بالنسبة له.**
- **٣. صعوبة التنبؤ بمقردات العينة من جانب موظفي العميل حيث يتم الإختيار عشوائيا.**

ويلاحظ فى هذا الصدد أن طرق العينات الإحصائية: ٣ طرق، هى:

- **١- المعاينة بغرض القبول أو الرفض:**
- **وهي المعاينة التي تستخدم دائما في الرقابة على الجودة حيث يتم المقارنة بين عدد الأخطاء المكتشفة في العينة وعدد الأخطاء المقبولة والمسموح بها؛ فإذا زاد عدد الأخطاء المكتشفة عن عدد الأخطاء المقبولة والمسموح بها: فإن المجتمع يعتبر مرفوضاً والعكس صحيح.**
- **ويلاحظ أن هذا النوع لم يحقق نجاحا فى المراجعة لأن المراجع يبحث عن أخطاء غير معلومة مما يجعل من الصعب تحديد طبيعة وعدد الأخطاء المقبولة مقدماً.**
- **٢- المعاينة بغرض الاستكشاف:**
- **وهي المعاينة التي تهدف إلى اكتشاف مفردة واحدة على الأقل تحوي نوعاً معيناً من الأخطاء بهدف دراسته. ولم يلق هذا النوع أيضاً نجاحاً فى المراجعة لأن المراجع لا يهدف إلى اكتشاف الأخطاء أو البحث عنها وإنما إبداء رأي فنى محايد عن صدق وعدالة القوائم المالية.**

٣- المعاينـة بغرض التقديـر:

- **وهي العينات التي من خلال معرفة خصائصها يمكن تقدير خصائص المجتمع التي سحبت منه وذلك عند درجة ثقة معينة. وتنقسم عينات التقدير إلى العينات الخاصة بتقدير الصفات والعينات الخاصة بتقدير المتغيرات. فإذا كان الهدف من العينة هو قياس خاصية نوعية أو وصفية معينة مثل تقدير معدل تكرار حدوث حدث معين فى المجتمع فإن العينات تكون عينات تقدير الصفات، أما إذا كان الهدف من العينة هو قياس خاصية كمية مثل القيمة المالية لأحد البنود فإن العينات تكون عينات تقدير المتغيرات وسوف يتم تناول كل من النوعين لاحقا بالدراسة والتفصيل.**

أ- معاينة تقدير الصفات:

- **وتطبق حينما يكون الهدف من العينة هو قياس خاصية نوعية معينة مثل تقدير معدل تكرار حدوث حدث معين في المجتمع.**
- **مثال ذلك: يجب أن تكون كل فاتورة بيع مرسلة للعميل لابد أن يتم مراجعتها ويقوم بالتوقيع عليها فإذا كان هناك ١٠٠٠ فاتورة ثم أخذ ١٠٠ فاتورة كعينة لفواتير البيع ووجد أن بها ٢٠ فاتورة لايوجد بها توقيع أو بها أخطاء:**
- **∴معدل الحدوث للخروج عن الصفة محل الاختبار= [٢٠÷١٠٠] ×١٠٠= ٢٠ %**

ب- معاينة تقدير المتغيرات:

- ويتم تطبيقها حينما يكون الهدف من العينة هو قياس خاصية كمية معينة مثل القيمة المالية لأحد البنود.
  - فعلى سبيل المثال: إذا كان العملاء عددهم ٤٠,٠٠٠ عميل وكانوا مدينين بمبلغ ٣ مليون جنيهاً، ولا يمكن مراجعة المجتمع بالكامل ولكن يتم أخذ عينة من ١٥٠ عميل مثلاً وتحديد الأخطاء في المجتمع.
  - أي أنه يتم تقدير الأخطاء في مجتمع العملاء بناءاً على الأخطاء الموجودة بالعينة.

ويلاحظ أن أسلوب العينات الإحصائية الخاصة بتقدير المتغيرات يستخدم عدة طرق لتقدير القيمة الإجمالية للمجتمع المحاسبي أو لتقدير قيمة الأخطاء التي يتضمنها.

ومن أهم هذه الطرق:

١. طريقة الفروق. ٢. طريقة النسبة.

٣. طريقة القيمة المتوسطة. ٤. طريقة المعاينة بالوحدات النقدية.

وذلك كما يتبين مما يلي:

١- طريقة الفروق:

وهي طريقة التقدير بواسطة متوسط الفروق بين القيم الحقيقية لمفردات العينة والقيم الدفترية لها وبالطبع تمثل هذه الفروق الأخطاء التي يتم اكتشافها. فعلي سبيل المثال، عند قيام المراجع بإرسال مصادقات لعينة من العملاء، وتلقي الردود يتم حساب الفروق (الأخطاء) بين القيم الدفترية والقيم التي يعتبرها المراجع صحيحة للحسابات التي تم إختيارها في العينة. ويعد المراجع تقريرا للقيمة الكلية للأخطاء في مجتمع العملاء على أساس ما توفره نتائج العينة من عدد الأخطاء، وقيمة كل خطأ، ومتوسط قيمة الأخطاء وفقا للمعادلة الآتية:

- ✓ القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع محل الدراسة =

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة × حجم المجتمع

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة= القيمة الكلية للأخطاء في العينة

عدد مفردات العينة

- ✓ القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع=القيمة الدفترية للمجتمع(ـ)القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع

وتصلح هذه الطريقة للتطبيق إذا كانت القيم الدفترية لمفردات العينة معلومة ومتاحة للمراجع مع إحتمالية أن تكون الأخطاء بالزيادة أو بالنقص.

٢- طريقة النسبة:

وهي طريقة التقدير بواسطة نسبة القيم الحقيقية لمفردات العينة إلى القيم الدفترية ويتم تقدير القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع بضرب هذه النسبة في القيمة الدفترية للمجتمع محل الدراسة أي تكون المعادلة كما يلي:

- ✓ القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع =

القيم الحقيقية لمفردات العينة(بعد المراجعة) × القيمة الدفترية للمجتمع

القيم الدفترية لمفردات العينة(قبل المراجعة)

✓ **القيمة الكلية للأخطاء فى المجتمع= القيمة الدفترية للمجتمع(-) القيمةالإجمالية(الكلية) للمجتمع**

وتصلح هذه الطريقة للتطبيق إذا كانت القيم الدفترية لمفردات العينة معلومة ومتاحة للمراجع مع توقع عدد كبير من الأخطاء في الإتجاهين مع تناسب القيم المالية للأخطاء مع القيم الدفترية الأمر الذي يمثل اختلافا مع طريقة الفروق حيث لا تتناسب قيمة الأخطاء المتوقعة مع القيم الدفترية.

٣- طريقة القيمة المتوسطة:

وتستخدم هذه الطريقة لتقدير القيمة الاجمالية الحقيقية للمجتمع محل الدراسة بدلا من تقدير القيمة الكلية للأخطاء ويتم ذلك وفقا للمعادلة الآتية:

✓ **القيمة الإجمالية للمجتمع =**

متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة × حجم المجتمع

❑ **متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة =**

القيم الحقيقية لمفردات العينة(بعد المراجعة)

حجم العينة

القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع= القيمة الدفترية للمجتمع (-) القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع

وتستخدم هذه الطريقة في حالة عدم وجود قيم دفترية لمفردات العينة مثل حالة الإلتزامات العرضية المترتبة على ضمان المنشأة للمنتجات المباعة خلال فترة معينة. فإذا كان الإلتزام يحسب بنسبة مئوية من المبيعات يفحص المراجع عينة من فواتير البيع التي لم ينتهي الضمان بالنسبة لها ليصل إلى تقدير لقيمة الإلتزام العرضي.

مثال: بينت الميزانية محل المراجعة رصيد حساب العملاء ٢,٢٥٠,٠٠٠ جنيه (قيمة دفترية) والذي يتكون من ١٠٠ عميل. والمطلوب تقدير القيمة الاجمالية لهذا المجتمع (أو تقدير القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع) وذلك من خلال عينة مكونة من ٥ عملاء وكانت نتيجة المراجعة عن طريق إرسال مصادقات في هذه المفردات كالآتي:

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة	مبلغ الخطأ (مبلغ الفرق)
١	٩٠٠٠	٨١٠٠	+ ٩٠٠ خطأ بالزيادة
٢	٢٧,٠٠٠	٢٥,٢٠٠	+ ١٨٠٠ خطأ بالزيادة
٣	٣٦,٠٠٠	٣٦,٤٥٠	ـــ ٤٥٠ خطأ بالنقص
٤	١٨,٠٠٠	١٧,٥٥٠	+ ٤٥٠ خطأ بالزيادة
٥	١٣,٥٠٠	١٣,٥٠٠	
	١٠٣,٥٠٠	١٠٠,٨٠٠	+ ٢٧٠٠

كيف يمكن تقدير الخطأ الموجود في المجتمع من خلال الخطأ المكتشف في العينة ؟

- **طريقة الفروق:**

[١] القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع = (القيمة الكلية للأخطاء في العينة ⟸ عدد مفردات العينة) × حجم المجتمع

= (٢٧٠٠ ⟸ ٥) × ١٠٠ = ٥٤,٠٠٠

[٢] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع ـــ القيمة الكلية للأخطاء

= ٢,٢٥٠,٠٠٠ ـــ ٥٤,٠٠٠

= ٢,١٩٦,٠٠٠ جنيه

- **طريقة النسبة :**

[١] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = (القيمةالحقيقية لمفردات العينة ⟸ القيمةالدفترية لمفردات العينة) × القيمة الدفترية للمجتمع

= (١٠٠,٨٠٠ ⟸ ١٠٣,٥٠٠) × ٢,٢٥٠,٠٠٠

= ٢,١٩١,٢٧٥ جنيه

[٢] القيمة الكلية للأخطاء للمجتمع = القيمةالدفترية للمجتمع ـــ القيمةالإجمالية للمجتمع

= ٢,٢٥٠,٠٠٠ ـــ ٢,١٩١,٢٧٥

= ٥٨٧٢٥ جنيهاً

▪ القيمة المتوسطة :

[١] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الحقيقية لمفردات العينة / حجم العينة × حجم للمجتمع

= ١٠٠,٨٠٠ / ٥ × ١٠٠

= ٢,٠١٦,٠٠٠ جنيه

[٢] القيمة الكلية للأخطاء للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع - القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع

٢,٢٥٠,٠٠٠ - ٢,٠١٦,٠٠٠ =

٢٣٤,٠٠٠ جنيه

٤- طريقة المعاينة بالوحدات النقدية:

يلاحظ أنه من أهم مميزات هذا الأسلوب هو تعريفه لكل من وحدة المعاينة والمجتمع المحاسبي. فالأساليب السابقة للمعاينة كانت تنظر إلى المستند أو القيد المحاسبي أو الحساب ككل باعتباره وحدة المعاينة مهما كانت القيمة المالية المسجلة به. وبالتالي ينظر إلى المجتمع على أنه مجموع هذه المستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات، أما أسلوب المعاينة بالوحدات النقديـــة فيعتبر وحدة النقد (جنيهاً – دولار – يورو – جنيهاً إسترلينياً) بمثابة وحدة المعاينة، فمستند مسجل عليه ٦٠٠ جنيهاً مثلا يمثل ٦٠٠ وحدة معاينة وإذا كان رصيد حساب ما ٢٠٠٠٠ جنيهاً فإن المجتمع الذي يمثل هذا الحساب يتكون من ٢٠٠٠٠ مفردة بمعنى أنه لو كان هذا الحساب هو حساب العملاء والذي يتكون من ٢٥٠ عميل، فإن وحدة المعاينة ليست كل عميل كما سبق في طرق المعاينة الاحصائية التقليدية الأخرى؛ وإنما كل جنيهٍ مدين به هذا العميل.

وفقا لأسلوب المعاينة بالوحدات النقدية يقوم المراجع بإختيار عينة عشوائية مكونة من عدد من الوحدات النقدية، ولكل وحدة نقد يجب أن يحدد المراجع الوحدة الطبيعية التي تحتوى على تلك الوحدة النقدية. ويلاحظ أن المراجـــع لا يفحص ما قيمتة جنيهاً واحداً من القيمة المسجلة على الوحدة الطبيعية ولكنه يفحص القيمة المسجلة عليها بالكامل.

ويرجع إختيار وحدة النقد كوحدة معاينه إلى الرغبة في استخدام أحد التوزيعات المنفصلة في تعميم نتائج فحص العينة على المجتمع ككل. وذلك لأن هذه التوزيعات ترتبط بالمتغيرات المتقطعة أي الحالات التى يمكن فيها تصنيف المتغير بناءآ على إحدى صفتين بغض النظر عن المدى في كل صفة.

فإذا استخدم المراجع الوحدة الطبيعية كوحدة معاينة، فإنه لن يستطيع تصنيف وحدات المعاينة إلى وحدات صحيحة وغير صحيحة حيث تختلف الأخطاء في مداها وقيمتها، لذلك فإن استخدام أسلوب المعاينة بالوحدات النقدية لوحدة النقد كوحدة معاينة قد أوجد حلاً لتلك المشكلة فإما أن تكون وحدة النقد صحيحة أو أن تكون وحدة النقد غير صحيحة أي تمثل كلها خطأ حيث يكون عدد الأخطاء هو قيمتها في نفس الوقت.

❑ استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخليـة: معاينة الصفات Attributes Sampling

تُؤَدى[1] اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخلية عندما تحتوي إجراءات تقييم الخطر على تحديد مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة في الواقع الفعلي.

وإذا تم استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ هذه الإختبارات فيكون الهدف هو تقدير النسبة المئوية لأخطاء عدم الالتزام بأوجه الرقابة في مجتمع محاسبي معين، ومن ثم تحديد مدى فعالية أوجه الرقابة ومدى الاعتماد عليها في منع الأخطاء المادية أو اكتشافها والعمل على تصحيحها إذا وقعت فعلا.

وتعرف المعاينة في مثل هذه الإختبارات بمعاينة الصفات Attributes Sampling أي المعاينة التي تختص بالتحقق من مدى توافر صفة أو وقوع حدث معين؛ فمثلا عندما يقوم المراجع بمقارنة فواتير الشراء مع تقارير الاستلام للتأكد من دخول البضاعة مخازن الشركة، فإن الصفة أو الحدث محل الاهتمام هنا هو وجود تقرير استلام لكل فاتورة شراء وبذلك يكون خطأ عدم الالتزام هو عدم وجود تقرير استلام يتضمن نفس بيانات الفاتورة. وبدلا من القيام بأسلوب الفحص الشامل يستخدم المراجع أسلوب معاينة الصفات بهدف تقدير معدل تكرار صفة عدم الوجود هذه في مجتمع فواتير الشراء.

❑وللقيام بمعاينة الصفات يقوم المراجع بالخطوات الآتيـة:

١. تحديد الهدف من الفحص.

٢. تعريف المجتمع المحاسبي محل الفحص.

٣. تعريف خطأ عدم الالتزام بأوجه الرقابة.

٤. تحديد حجم العينة.

٥. اختيار مفردات العينة.

٦. تنفيذ اجراءات المراجعة.

٧. تقييم النتائج.

- **وذلك كما يتبين مما يلي:**

- **١- تحديد الهدف من الفحص:**
- **يتمثل الهدف الأساسى هنا فى: التأكد من أن الاجراءات الرقابية تطبق فعلاً وبشكل فعال (بمعنى التحقق من أن العاملون في المنشأة محل المراجعة يلتزمون بها) .**
- **وفيما يلى أمثلة لبعض الأهداف التى يسعى المراجع الى تحقيقها من خلال فحصه لإجراءات الرقابة وإجراءات المراجعة التى يمكن اتباعها:**

الهدف من الفحص	إجراءات المراجعة
١. التأكد من أن المحاسبة عن الأجور تتم على أساس الساعات الفعلية أو عدد الوحدات المنتجة.	مطابقة عينة من بطاقات الأجر مع بيان عدد ساعات العمل أو عدد وحدات الإنتاج.
٢. التأكد ان المصنع يتبع اجراءات مناسبة للحصول على احتياجاته من المواد الخام.	مطابقة الاسعار في عينة من الفواتير مع العطاءات المقدمة من الموردين.
٣. التأكد من أن الترخيص بالائتمان للعملاء يتم من الشخص المختص.	مطابقة عينة من صور فواتير البيع مع مذكرات منح الائتمان.
٤. التأكد من أن عمليات البيع تتم وفقاً للأسعار الصحيحة	مطابقة الأسعار في عينة من صور فواتير البيع مع قوائم الأسعار المعتمدة
٥. التأكد من أن وجود مستند شحن أو محضر تسليم مؤيد لكل عملية بيع	مطابقة عينة من صور فواتير البيع مع مستندات الشحن أو محاضر التسليم المناظرة.

٢ـ تعريف المجتمع المحاسبي محل الفحص:

وهنا يهدف المراجع الي تعريف المجتمع المحاسبي محل الفحص بدقة إذ أن الخطأ في ذلك يؤدي الي أن تصبح العينة غير ممثلة للمجتمع. وفيما يلي أمثلة لتوضيح ذلك:

الهدف من الفحص	المجتمع المحاسبي	وحدة المعاينة
١.التأكد من جدية الديون المستحقة لموردي الخامات للمصنع أي التأكد من الوجود.	جميع فواتير شراء الخامات المسجلة بالدفاتر خلال الفترة المالية.	فاتورة شراء الخامات.
٢.التأكد من عدم إغفال قيد أية إلتزامات لموردي الخامات للمصنع أي التأكد من اكتمال حسابات الدائنين.	جميع تقارير استلام الخامات المسجلة بالدفاتر الإحصائية خلال الفترة المالية.	تقرير الإستلام.
٣.التأكد من وجود تقرير استلام لكل فاتورة شراء خامات.	جميع فواتير شراء الخامات المسجلة بالدفاتر خلال الفترة المالية.	فاتورة شراء الخامات.
٤.التأكد من أن أي صنف من الخامات في فواتيرالشراء ورد فعلاً في تقارير الاستلام.	جميع بنود فواتير شراء الخامات المسجلة.	كل بند من بنود الخامات.

٣- تعريف خطأ عدم الالتزام بأوجه الرقابة:

- **من الأهمية عند تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية تحديد الصفة التي تمثل حالة خروج عن نظام الرقابة الداخلية.**

٤- تحديد حجم العينة:

- **ويعتمد تحديد حجم عينة الصفات على ٤ عوامل هي:**

أ. خطر المعاينة (ويتمثل خطر المعاينة في مخاطر مترتبة على تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بأقل مما يجب أو بأعلى مما يجب. ويترتب على المخاطر الأولي عدم فعالية المراجعة، في حين يترتب على المخاطر الثانية عدم كفاءة المراجعة. وبالطبع يهتم المراجع بالمخاطر الأولي دون الثانية).

ب. المعدل المسموح به للأخطاء (والذى يتمثل في الحد الأقصي للأخطاء الذى يقبل المراجع وجوده في المجتمع محل الفحص).

ج. المعدل المتوقع للأخطاء (المعدل المتوقع للأخطاء في المجتمع محل الفحص).

د. حجم المجتمع.

- **وفي ضوء العوامل السابق ذكرها، يتم استخدام جداول التوزيع ذات الحدين لتحديد حجم عينة الصفات. وهذه الجداول تعطي الحجم بناءً على معادلات رياضية معروفة (لا يهم المراجع التعرف على تفاصيلها، وإنما يستفيد بها في إستخدامها في الواقع العملي فيما يخصه).**

مثال (١): يرغب أحد المراجعين في فحص مجموعة من الشيكات بلغ عددها ٥,٠٠٠ شيك، وقد قدر المراجع معدل حدوث الأخطاء المتوقعة فيها (المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع) بنسبة ٤% ومعدل حدوث الخطأ المقبول (المعدل المسموح به للانحرافات) ٨% ونظراً لخطورة وأهمية هذه الشيكات، فقد قرر أن يكون خطر التقدير أقل مما يجب (خطر الرقابة ٥%)

- **حدد حجم العينة المطلوب فحصها من بين الاختيارات التالية (باستخدام جداول توزيع ذات الحدين المرفقة(:) أ) ١٦٧ شيك.(ب) ١١٢ شيك. (ج) ١٤٦ شيك. (د) ٧٧ شيك.**

جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى حجم العينة عند خطر معاينة (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة) ٥٪

المعدل المتوقع للإنحرافات في المجتمع	المعدل المسموح به للإنحرافات								
	٢٪	٣٪	٤٪	٥٪	٦٪	٧٪	٨٪	٩٪	١٠٪
صفر ٪	١٤٩	٩٩	٧٤	٥٩	٤٩	٤٢	٣٦	٣٢	٢٩
٠,٥ ٪	—	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦
١ ٪	—	—	١٥٦	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦
١,٥٪	—	—	١٩٢	١٢٤	١٠٣	٦٦	٥٨	٥١	٤٦
٢ ٪	—	—	—	١٨١	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٤٦
٢,٥ ٪	—	—	—	—	١٥٠	١٠٩	٧٧	٦٨	٦١
٣ ٪	—	—	—	—	١٩٥	١٢٩	٩٥	٨٤	٨٦
٣,٥ ٪	—	—	—	—	—	١٦٧	١١٢	٨٤	٧٦
٤ ٪	—	—	—	—	—	—	١٤٦	١٠٠	٨٩
٥ ٪	—	—	—	—	—	—	—	١٥٨	١١٦
٦ ٪	—	—	—	—	—	—	—	—	١٧٩

- **الحـــل: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــة ٥ % (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ %)**
  - **خطر التقدير أقل مما يجب ٥%**
  - **معدل حدوث الخطأ المتوقع ٤%**
  - **معدل حدوث الخطأ المقبول ٨%**
  - ✓ **∴ حجم العينة = ١٤٦ شيك**
- **مثال (٢): إذا علمت أن حجم مجتمع فواتير الشراء يبلغ ١٠,٠٠٠ مستنداً، وطبقاً لخبرة المراجع فقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع٢% والمعدل المسموح به للانحرافات٥% ومستوى الثقة٩٥%**
  - **فالمطلوب: تحديد حجم العينة المطلوب فحصه فيما يتعلق باختبار الإلتزام بنظام الرقابة.**
  - ✓ **الحل: مستوى الثقة ٩٥%**
  - ✓ **∴ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ %**
  - ✓ **معدل حدوث الخطأ المتوقع = ٢% المعدل المسموح به = ٥%**
  - **∴ حجم العينة = ١٨١ مفردة**

➢ ٥- اختيار مفردات العينة:

• يتم اتباع احدى الطريقتين التاليتين لاختيار العينة وهما:

١- السحب العشوائي البسيط للعينة: ويتم السحب العشوائى البسيط باستعمال الحاسب الإلكتروني حيث يتم إدخال معلومات عن رقم أول مفردة وأخر مفردة في المجتمع المحاسبي، وحجم العينة المطلوب؛ وبتشغيل برنامج الأرقام العشوائية: يمكن أن يحصل المراجع على كشف بأرقام المفردات الممثلة للعينة وذلك حسب ترتيب إختيارها وتسلسلها الرقمي حيث يسهل الوصول إليها.

٢- السحب العشوائى المنتظم للعينة: حيث يتطلب الأمر أن يقوم المراجع بحساب فترة المعاينة (وذلك بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة)؛ ثم يختار أي رقم خلال فترة المعاينة والذى يمثل المفرده الأولي في العينة؛ ثم بإضافة فترة المعاينة لهذا الرقم يصل إلى المفردة الثانية؛ وبإضافة ضعف فترة المعاينة يصل إلى المفردة الثالثة؛ وهكذا تكون مفردات العينة عبارة عن متوالية عددية أساسها يمثل فترة المعاينة وحدها الأول عبارة عن أي رقم يتم إختياره خلال فترة المعاينة.

٣- (لاحظ أن: فترة المعاينة = حجم المجتمع)

حجم العينة

مثال: أراد أحد المراجعين فحص مستندات التحصيل بإحدى المنشآت وقد وجد أن العدد الكلي لهذه المستندات ٩٠٠٠ مستند وأن حجم العينة المراد سحبه ٤٥٠ مستند وأن المراجع يرغب فى تطبيق أسلوب الاختيار العشوائي المنتظم.

والمطلوب: تحديد كيفية اختيار الأربع مستندات الأولى طبقاً لهذا الأسلوب.

❑ **الإجابة:**

١- يتم إعادة ترتيب مفردات المجتمع عشوائياً وترقيمها من (٠٠٠١) إلى (٩٠٠٠).

٢- تحديد رقم البداية للمفردة الأولى عشوائياً، نفترض أنه ١٠٠

٣- تحديد رقم الإضافة = فترة المعاينة= حجم المجتمع ٩٠٠٠ = ٢٠

حجم العينة ٤٥٠

وبذلك تكون المستندات الأربعة الأولى كما يلى:

∴ المستند الأول رقم ١٠٠

المستند الثانى رقم = ١٠٠ + ٢٠ = ١٢٠

المستند الثالث رقم = ١٢٠ + ٢٠ = ١٤٠

المستند الرابع رقم = ١٤٠ + ٢٠ = ١٦٠

٦- تنفيذ اجراءات المراجعة:

- **يقوم المراجع بفحص الاجراء الرقابي المختص بتطبيق اجراءات المراجعة على مفردات العينة التي تم اختيارها ويحدد ما إذا كانت الصفة لحالة الانحراف موجودة أم لا.**

٧- تقييم نتائج العينة:

- **يتم تقييم نتائج العينة بمعلومية ما يلي:**

١- خطر المعاينة.

٢- حجم العينة.

٣- عدد الاخطاء التي تم اكتشافها.

❑ **مثال: يرغب أحد المراجعين فى فحص فواتير البيع لتحديد مدى تطابق سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية، وذلك عن طريق سحب عينة من هذه الفواتير. وقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات (معدل حدوث الخطأ المتوقع) ٤% ؛ وخطر التقدير أقل مما يجب ٥% ؛ ومعدل الحدوث المسموح به ٨% فإذا علمت أن المراجع قام بفحص مفردات العينة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبـــارة عن ٨ أخطاء. والمطلوب:**

❑ **١- تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية.**

❑ **٢- تقييم نتائج العينة.**

جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى الحد الأعلى لمعدل الإنحرافات بالمجتمع عند خطر معاينة
الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥٪

حجم العينة	عدد الإنحرافات في العينة								
	صفر	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
٣٠	٩,٥	١٤,٩	١٩,٦	—	—	—	—	—	—
٤٠	٧,٢	١١,٤	١٥,٠	١٨,٣	—	—	—	—	—
٥٠	٥,٨	٩,٢	١٢,١	١٤,٨	١٧,٤	١٩,٩	—	—	—
٦٠	٤,٩	٧,٧	١٠,٢	١٢,٥	١٤,٧	١٦,٨	١٨,٨	—	—
٧٠	٤,٢	٦,٦	٨,٨	١٠,٨	١٢,٦	١٤,٥	١٦,٣	١٨,٠	١٩,٧
٨٠	٣,٧	٥,٨	٧,٧	٩,٥	١٢,٧	١٤,٣	١٤,٣	١٥,٩	١٧,٤
٩٠	٣,٣	٥,٢	٦,٩	٨,٤	٩,٩	١١,٤	١٢,٨	١٤,٢	١٥,٥
١٠٠	٣,٠	٤,٧	٦,٢	٧,٦	٩,٠٠	١٠,٣	١١,٥	١٢,٨	١٤,٠
١٢٠	٢,٥	٣,٩	٥,٢	٦,٤	٧,٥	٨,٦	٩,٧	١٠,٧	١١,٧
١٤٠	٢,٢	٣,٤	٤,٥	٦,٥	٦,٥	٧,٤	٨,٣	٩,٢	١٠,١
١٦٠	١,٩	٣,٠	٣,٩	٥,٧	٥,٧	٦,٥	٧,٣	٨,١	٨,٩
٢٠٠	١,٥	٢,٤	٣,٢	٣,٩	٤,٦	٥,٢	٥,٩	٦,٥	٧,١

- الأرقام داخل الجدول عبارة عن نسبة مئوية أو معدل للانحرافات بالمجتمع.
- الأرقام محسوبة بشرط أن حجم المجتمع كبيرا نسبيا (أكثر من ١٠٠٠ مفردة).

الإجابة

- **أولاً: تحديد حجم العينة:**
  - ✓ **الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ %**
  - ✓ **[أمام معدل الحدوث المتوقع للانحرافات ٤%،**
  - ✓ **وتحت معدل الحدوث المسموح به ٨%]**
  - ✓ **إذن من جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى حجم العينة عند خطر مسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ % نجد أن:**
- **حجم العينة = ١٤٦ مفردة**

ثانياً: سحب العينة: يتم سحب العينة عشوائياً.

- **ثالثاً: تقييم نتائج العينة:**

(يستخدم جدول تقييم نتائج العينة) ويتم بالخطوات التالية:

١- الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥%

[أمام حجم العينة = ١٤٦ إذن حجم العينة يصبح ١٤٠ ليتلائم مع الجدول المعطى].

وتحت عدد الأخطاء المتكشفة = ٨

- ✓ **إذن معدل الحدوث الأعلى = ١٠,١%**
- ✓ **- مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**

١٠,١ > ٨ %

- ✓ **٣- وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أكبر من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بالمبيعات والحسابات تحت التحصيل (المدينون).**

مثال:

إذا كان مجتمع الإشعارات الدائنة بالخصم الممنوح للعملاء يبلغ ٥٠٠٠ إشعار ويريد المراجع التأكد من وجود توقيع الموظف المرخص له بإعتماد هذا الخصم، وإذا كان حجم العينة الذى تم تحديده من واقع جداول ذات الحدين بمعلومية العوامل الثلاثة السابق ذكرها يساوي١٠٠ مفردة (خطر المعاينة ٥٪، والمعدل المسموح به للخطأ ٩٪، والمعدل المتوقع للخطأ في هذا المجتمع ٤٪).

فالمطلوب حساب فترة المعاينة وتحديد أرقام المفردات التى يتم إختيارها ضمن هذه العينة.

الإجابة:

$$\text{فترة المعاينة} = \frac{\text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}} = \frac{٥٠٠٠}{١٠٠} = ٥٠$$

وبفرض أنه تم إختيار رقم ١٦ خلال فترة المعاينة فتكون المفردة الأولي الإشعار الدائن للخصم رقم ١٦ والمفردة الثانيـــــة رقم (١٦ + ٥٠)

والثالثة [(١٦ + (٢ × ٥٠)] وهكذا.

مثـال:

بفرض أن المراجع اكتشف وجود خطأ واحد في العينة المذكورة في المثال السابق حيث لم يجد توقيع الموظف المرخص له بإعتماد الخصم الممنوح للعملاء فالمطلوب تقييم نتائج فحص العينة.

(الحـل):

بالرجوع إلى جدول توزيع ذات الحدين الذى يعطي الحد الأعلى لمعدل الخطأ في المجتمع عند خطر معاينة ٥٪ بمعلومية كل من حجم العينة (١٠٠ مفردة) وعدد الأخطاء المكتشفة (خطأ واحد) يكون الحد الأعلى للخطأ في المجتمع ٤,٧٪ وحيث أن المعدل المسموح به للخطأ في المجتمع ٩٪

- يمكن الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى.

- **ملاحظة هامة:**
- **لاحظ هنا أنه في خطوة تقييم نتائج العينة:**
- **يتم تقييم نتائج العينة بمعلومية كل من:**
- **١- خطر المعاينة. (يأتي صراحة بالتمرين أو متمم نسبة الثقة).**
- **٢- حجم العينة. (نقوم بحسابه من واقع جدول توزيع ذات الحدين).**
- **٣- عدد الأخطاء التي تم إكتشافها. (تأتي صراحة بالتمرين).**
- **وهنا نستخدم جدول ذات الحدين لاستخراج الحد الأعلى لمعدل الإنحرافات بالمجتمع؛ حيث يتم القيام بالخطوات التالية:**
- **تحديد الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة. (من واقع التمرين).**
- **وتحت عدد الأخطاء المكتشفة (والمحدد من واقع التمرين).**
- **يتم استخراج معدل الحدوث الأعلى من جدول تحديد الحد الأعلى.**
- **مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**
- **(أ) فإذا كان حد الحدوث الأعلى > معدل الحدوث المقبول أو المسموح به: ففي هذه الحالة فإن هذا الأمر يستوجب قيام المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية لمجتمع الفحص.**
- **(ب) أما إذا كان حد الحدوث الأعلى < معدل الحدوث المقبول أو المسموح به: ففي هذه الحالة فإن هذا الأمر يستوجب قيام المراجع بقبول نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً سليماً وقوياً ومن ثم استخدام الاختبارات الأساسية المعتادة لمجتمع الفحص.**

❑ إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ الإختبارات التفصيلية للأرصدة (معاينة المتغيرات)

يستخدم أسلوب المعاينة في إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة؛ وتعرف المعاينة في مثل هذه الإختبارات بمعاينة المتغيرات، أي المعاينة التى تختص بتقدير القيمة الإجمالية لمجتمع معين أو القيمة المالية للتحريفات التى يحتمل أن يتضمنها هذا المجتمع. وبذلك فإن هذه المعاينة تختص بتقدير قيمة مالية: فمثلا إذا أراد المراجع التحقق من صحة القيمة المالية لمجتمع العملاء فبدلاً من فحص جميع العملاء فإنه يأخذ عينة ممثلة من هذا المجتمع ويفحص مفردات العينة وعن طريق هذا الفحص فإنه يستطيع تقدير القيمة المالية الإجمالية للأخطاء في هذا المجتمع ومن ثم مدى صحة القيمة التى تظهر لبند العملاء في قائمة المركز المالي.

وللقيام بمعاينة المتغيرات يقوم المراجع بالخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الهدف من الفحص:

يهدف المراجع في مثل هذه الإختبارات إلى التحقق من صحة أرصدة الحسابات التى تظهر بالقوائم المالية، أي التحقق من عدم تضمنها لتحريفات هامة ومؤثرة، ومن ثم تحديد ما إذا كانت هذه الأرصدة مقبولة للمراجع أم لا.

ثانياً: تعريف المجتمع محل الفحص ووحدة المعاينة:

يتكون المجتمع المحاسبي من جميع المفردات التى يتكون منها الحساب محل الفحص. وبذلك يكون المجتمع في مثالنا هنا هو جميع حسابات العملاء وتكون وحدة المعاينة هنا هي كل عميل. وقد يكون المجتمع جميع عمليات الشراء المسجلة في دفتر يومية المشتريات خلال الفترة المالية ووحدة المعاينة كل فاتورة شراء كمثال آخر.

ومن الأهمية بمكان تحديد الهدف من الفحص أولاً لأن تعريف المجتمع يتأثر بهذا الهدف؛ فمثلاً إذا كان هدف المراجعة يتمثل في التأكد من وجود الديون: فإن المجتمع محل الفحص يكون عبارة عن جميع الموردين المسجلين في دفتر الأستاذ المساعد؛ في حين أنه إذا كان هدف المراجعة هو التأكد من عدم إغفال قيد أحد الديون فإن المجتمع يصبح حينئذٍ: كشف أسماء الموردين المسجلين بسجل الموردين وليس دفترأستاذ الموردين.

ثالثاً: تحديد حجم عينة المتغيرات:

ويتأثر حجم العينة بعوامل خمسة:

أ. مدى قرب أو بعد القيم المالية في المجتمع المحاسبي من وسطها الحسابي (تباين القيم المالية)؛

ب. مخاطر المعاينة (وبوجه خاص: خطر القبول الخاطئ، حيث أن العلاقة بين خطر القبول الخاطئ وحجم العينة هي علاقة عكسية)؛

ج. الأخطاء المسموح بها في المجتمع المحاسبي؛

د. الأخطاء المتوقعة في المجتمع المحاسبي؛

هـ. حجم المجتمع.

وبناءً على ما سبق يمكن تحديد حجم عينة المتغيرات من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{حجم العينة} = \left(\frac{\text{حجم المجتمع} \times \text{الانحراف المعيارى للمجتمع} \times \text{معامل الثقة}}{\text{الخطأ المسموح به في المجتمع} \times \text{نسبة مستخرجة من جداول إحصائية}} \right)^{٢}$$

وهنا يجب ملاحظة الآتي:

١ - يتمثل حجم المجتمع في عدد المفردات في المجتمع وليس في قيمة هذا المجتمع. فلو أن مجتمع العملاء في الشركة محل المراجعة مليون جنيهاً ويتكون من ٤٠٠ عميلاً فيكون حجم المجتمع هنا هو ٤٠٠ عميلاً (وليس مليون جنيهاً).

٢ - يتم تقدير الإنحراف المعيارى للمجتمع إذ يتعذر معرفتـــه (إلا إذا روجع المجتمع المحاسبي ١٠٠%) وهو مقياساً للتباين بين القيم المالية لمفردات المجتمع؛ ويتم التقدير بناءً على خبرة المراجع ونتائج المراجعة في السنوات السابقة، وكذلك بفحص عينة مبدئية صغيرة واستخدام نتائج الفحص في تقدير الإنحراف المعياري للمجتمع.

٣ -يستخرج معامل الثقة من جداول التوزيع الطبيعي بمعلومية خطر الرفض الخاطئ وفيما يلي أهم القيم المستخدمة في المراجعة:

٤ - يسمي مقام المعادلة السابقة درجة الدقة المطلوبة والمخططة وتحسب بضرب الخطأ المسموح به في المجتمـــع × نسبة مستخرجة من جداول إحصائية بمعلومية كل من خطري القبول الخاطئ والرفض الخاطئ كما يلي:

خطر الرفض الخاطئ	معامل الثقة
%٥	١,٩٦
%١٠	١,٦٤
%٢٠	١,٢٨

مستوى الثقة %	مخاطر القبول الخاطئ % (% β)	مخاطر الرفض الخاطئ % (% α)	معامل الثقة (عدد الانحرافات المعيارية)
٩٩	٠,٥	١	٢,٥٨
٩٥	٢,٥	٥	١,٩٦
٩٠	٥	١٠	١,٦٤
٨٠	١٠	٢٠	١,٢٨
٧٥	١٢,٥	٢٥	١,١٥
٧٠	١٥	٣٠	١,٠٤
٦٠	٢٠	٤٠	٠,٨٤
٥٠	٢٥	٥٠	٠,٦٧
٤٠	٣٠	٦٠	٠,٥٢
٣٠	٣٥	٧٠	٠,٣٩
٢٠	٤٠	٨٠	٠,٢٥
١٠	٤٥	٩٠	٠,١٣
صفر	٥٠	١٠٠	صفر

جدول مستويات الثقة، ودرجة المخاطر، ومعاملات الثقة

رابعاً: اختيار مفردات عينة المتغيرات: يتم إختيار مفردات العينة - كما سبقت الإشارة في معاينة الصفات - إما بالسحب العشوائى البسيط أو السحب المنتظم:

١- السحب العشوائي البسيط للعينة: ويتم السحب العشوائى البسيط باستعمال الحاسب الإلكتروني حيث يتم إدخال معلومات عن رقم أول مفردة وأخر مفردة في المجتمع المحاسبي، وحجم العينة المطلوب؛ وبتشغيل برنامج الأرقام العشوائية: يمكن أن يحصل المراجع على كشف بأرقام المفردات الممثلة للعينة وذلك حسب ترتيب إختيارها وتسلسلها الرقمي حيث يسهل الوصول إليها.

٢- السحب العشوائي المنتظم للعينة: حيث يقوم المراجع بحساب فترة المعاينة (وذلك بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة)؛ ثم يختار أي رقم خلال فترة المعاينة والذى يمثل المفردة الأولى في العينة؛ ثم بإضافة فترة المعاينة لهذا الرقم يصل إلى المفردة الثانية؛ وبإضافة ضعف فترة المعاينة يصل إلى المفردة الثالثة؛ وهكذا تكون مفردات العينة عبارة عن متوالية عددية أساسها يمثل فترة المعاينة؛ وحدَّها الأول عبارة عن أي رقم يتم إختياره خلال فترة المعاينة.

(مع ملاحظة أن: فترة المعاينة = حجم المجتمع)
حجم العينة

خامساً: تنفيذ إجراءات المراجعة على مفردات العينة:

حيث يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة على مفردات العينة للتحقق مما إذا كانت صحيحة أما بها خطأ. فمثلا يطابق المراجع بين القيمة الدفترية لرصيد العميل والقيمة من واقع رد المصادقة الإيجابية فإذا كانت القيمتان متساويتين: تكون المفردة صحيحة؛ أما إذا اختلفتا: فإن المراجع يقوم بدراسة أسباب ذلك فقد تكون المفردة خطأ أو قد يكون هناك أسباب أخرى.

سادساً: تقييم نتائج العينة:

بعد الإنتهاء من تطبيق إجراءات المراجعة على مفردات العينة، يقوم المراجع بحصر الأخطاء التى تم اكتشافها فيها. ولا تمثل هذه الأخطاء خطورة في حد ذاتها، بل تكمن الخطورة في أنها تتشابه وتتناسب مع أخطاء قد تكون موجودة في باقي مفردات المجتمع والتى لم تخضع للفحص.

ويتطلب الأمر تقدير القيمة الإجمالية للأخطاء في المجتمع بناءً على قيمة الأخطاء المكتشفة في العينة. ويمكن إتباع إحدى الطرق السابق ذكرها في استراتيجية استخدام أسلوب العينات في المراجعة، وذلك كما يتبين مما يلي:

طريقة القيمة المتوسطة:

يقوم المراجع بحساب القيمة المتوسطة من واقع العينة بقسمة إجمالي القيم الصحيحة لمفردات العينة على عدد هذه المفردات؛ وبضرب هذه القيمة المتوسطة في عدد مفردات المجتمع: يتم الوصول إلى القيمة الاجمالية التقديرية للمجتمع.

ومن الجدير بالذكر أن التقدير الذي وصل إليه المراجع في الخطوة السابقة يمكن أن يزيد أو يقل عن القيمة الحقيقية للمجتمع ويطلق على مقدار الزيادة أو النقص خطأ المعاينة والذي يتم حسابه وفقا للمعادلة الاتية:

القيمة الإجمالية للمجتمع = متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة × حجم المجتمع

لاحظ أن:

متوسط القيم الحقيقية لمفردات العينــة = القيم الحقيقية لمفردات العينة (أى القيم بعد المراجعة)
حجم العينة

القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع محل الدراسة = متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينـة × حجـم المجتمــع

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة = القيمة الكلية للأخطاء في العينة

عدد مفردات العينة

- ✓ **القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع (–) القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع**

❑طريقة الفروق:

وهنا يقوم المراجع بحساب القيمة المتوسطة للفروق بين القيم الصحيحة والقيم الدفترية لمفردات العينة وذلك بقسمة إجمالي الفروق لمفردات العينة على عدد هذه المفردات وبضرب هذا المتوسط في عدد مفردات المجتمع، يتم الوصول إلى متوسط الفروق (الأخطاء) في المجتمع سواء كانت بالزيادة أو بالنقص.

وإذا كانت الفروق بالزيادة يتم طرحها من القيمة الدفترية للمجتمع للوصول إلى القيمة التقديرية للمجتمع والعكس صحيح.

- ✓ **القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع محل الدراسة =**

متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينـة × حجـم المجتمــع

القيمة الكلية للأخطاء في العينة

- ❑ **متوسط قيمة الخطأ في مفردات العينة=**

عدد مفردات العينة

- ✓ **القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع(–)القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع**

- ➢ **ثم نقوم بحساب خطأ المعاينة؛ وذلك كما يلي:**
- ❑ **خطأ المعاينة =**

الانحراف المعيارى × معامل الثقة من جداول التوزيع الطبيعى بمعلومية خطر الرفض الخاطئ × حجم المجتمع

حجم العينة

- ❑ **أخيراً يضاف ويطرح خطأ المعاينة للقيمة التقديرية للمجتمع مما يوفر فترة ثقة أو مدى للتقدير:**
- ➢ **فإذا وقعت القيمة الدفترية لهذا المجتمع داخل حدود هذا المدى: فإن هذا المجتمع المحاسبي يعتبر مجتمعـــــــــاً مقبولاً ولا يتضمن أخطاءً جوهرية أوهامةً أومؤثرةً؛**
- ➢ **أما إذا وقعت القيمة الدفترية خارج هذا المدى فإن المراجع يرفض هذا المجتمع المحاسبي؛ حيث يدل ذلك على وجود تحريفات جوهرية وهامة ومؤثرة تؤثر على عدالة القوائم المالية للمنشأة.**
- ✓ **بمعنى أنه يتم جمع وطرح خطأ المعاينة (درجة الدقة المحققة) للقيمة التقديرية لهذا المجتمع:**

الحد الأدنى = القيمة التقديرية للمجتمع (ـ) خطأ المعاينة

الحد الأقصى = القيمة التقديرية للمجتمع (+) خطأ المعاينة

- **فإذا كانت: الحد الأدنى ≥ القيمة الدفترية لهذا المجتمع ≥ الحد الأقصى: فإن المراجع حينئذ يقبل هذا المجتمع المحاسبى باعتبار أنه لا يتضمن تحريفاً جوهرياً؛ أى أن ذلك يعنى أن هذا المجتمع يعتبر مجتمعاً مقبولاً ولا يتضمن تحريفات هامةً ومؤثرة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب كافة التحريفات الموجودة بالقوائم المالية؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً مقيداً.**
- **أما إذا كانت: القيمة الدفترية لهذا المجتمع ≥ الحد الأدنى؛ أو كانت القيمة الدفترية لهذا المجتمع ≤ الحد الأقصى: فإن المراجع حينئذٍ يرفض هذا المجتمع المحاسبى على اعتبار أنه يتضمن تحريفاً جوهرياً يؤثر على عدالة القوائم المالية للمنشأة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب التحريفات الموجودة بالقوائم المالية بحيث تقع القيمة الدفترية لهذا المجتمع المحاسبى بين حدي مدى الثقة؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً عكسياً أو سلبياً على الأقل.**
- **فمثلاً إذا كانت القيمة الدفترية للمجتمع ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **والقيمة التقديرية للمجتمع بلغت ٣,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **وكان خطأ المعاينة يبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **ففي هذه الحالة يكون:**
- **الحد الأدنى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ ـ ٥٠٠,٠٠٠ = ٢,٩٠٠,٠٠٠**
- **الحد الأقصى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ + ٥٠٠,٠٠٠ = ٣,٩٠٠,٠٠٠**
- **وبما أن القيمة الدفترية للمجتمع بلغت ٣,٠٠٠,٠٠٠ وهي تقع بين الحد الأدنى والحد الأعلى للدقة إذن: فإن ذلك يعنى أن هذا المجتمع يعتبر مجتمعاً مقبولاً ولا يتضمن تحريفات جوهرية وهامة ومؤثرة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب كافة التحريفات الموجودة بالقوائم المالية؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً مقيداً.**
- **أما إذا كانت القيمة التقديرية للمجتمع تبلغ ٣,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **وكان خطأ المعاينة يبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **ففي هذه الحالة يكون:**
- **الحد الأدنى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ ـ ١٠٠,٠٠٠ = ٣,٣٠٠,٠٠٠**
- **الحد الأقصى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ + ١٠٠,٠٠٠ = ٣,٥٠٠,٠٠٠**
- **وبما أن القيمة الدفترية للمجتمع بلغت ٣,٠٠٠,٠٠٠ وهي أقل من الحد الأدنى للدقة**
- **إذن: فإن المراجع حينئذٍ يرفض هذا المجتمع المحاسبى ؛ حيث يدل ذلك على وجود تحريفات جوهرية وهامة ومؤثرة على القوائم المالية للمنشأة؛ وهنا إن لم تقم إدارة المنشأة بتصويب التحريفات الموجودة بالقوائم المالية بحيث تقع القيمة الدفترية لهذا المجتمع المحاسبى بين حدي مدى الثقة؛ فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً عكسياً أو سلبياً على الأقل.**

- **ملاحظة هامة:**
- **إذا تبين للمراجع أن: القيمة الدفترية لهذا المجتمع أو الرصيد أقل من الحد الأدنى؛ أو كانت القيمة الدفترية لهذا المجتمع أو الرصيد أكبر من الحد الأقصى: فإن المراجع حينئذ يرفض هذا المجتمع المحاسبي باعتباره يتضمن تحريفاً جوهرياً.**
- **وهنا توجد ٤ إحتمالات:**
- **١. إذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء وكانت ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية: هنا يصدر المراجع تقريرا عكسياً أو سلبياً.**
- **٢. إذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء وكانت تلك الأخطاء تمثل غشاً وتلاعباً وتضييعاً لحقوق المساهمين: هنا يصدر المراجع تقريراً خالياً من الرأي.**
- **٣. إذا قامت إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء بحيث أصبحت القيمة الدفترية للمجتمع واقعة بين الحد الأدنى والحد الأقصى للدقة: هنا يصدر المراجع تقريرا مقيداً.**
- **٤. إذا قامت إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء بحيث أصبحت القيمة الدفترية للمجتمع مساوية تماماً للقيمة الإجمالية للمجتمع المحاسبي أو الرصيد المحاسبي: هنا يصدر المراجع تقريرا نظيفاً.**

مثال عام على معاينة المتغيرات:

- **قام أحد المراجعين بسحب عينة عشوائية من حسابات المدينين، للقيام بإرسال خطابات مصادقات لأصحابها من عملاء المنشأة، حيث علمت الآتي:**
- **قام أحد المراجعين بسحب عينة عشوائية من حسابات المدينين، للقيام بإرسال خطابات مصادقات لأصحابها من عملاء المنشأة، حيث علمت الآتي:**

١. عدد حسابات المدينين ٢١٠٠ حساب.
٢. القيمة الدفترية للمدينين ٢,٢٨٠,٠٠٠ جنيهاً.
٣. بلغ الإنحراف المعياري المقدر (بناءً على نتائج المراجعة في الأعوام السابقة والعينة المبدأية) ٤٥٠
٤. الخطأ المسموح به في حسابات المدينين ١٢٠,٠٠٠ جنيهاً.
٥. خطر القبول الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة ٢,٥ %
٦. خطر الرفض الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة ٥ %
٧. كما بلغت قيم مفردات العينة قبل وبعد المراجعة ما يلي:

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة
. .	. .	. .
	٩٤٧٠٠٠	٩٥٣٠٠٠

والمطلوب: ١. تحديد حجم العينة. ٢. تقييم النتائج.

الإجابة:

$$\text{حجم العينة} = \left(\frac{\text{حجم المجتمع} \times \text{الإنحراف المعيارى للمجتمع} \times \text{معامل الثقة}}{\text{الخطأ المسموح به في المجتمع} \times \text{نسبة مستخرجة من جداول إحصائية}} \right)^{٢}$$

$$\text{إذن حجم العينة} = \left(\frac{٢١٠٠ \times ٤٥٠ \times ١,٩٦}{١٢٠,٠٠٠ \times ٠,٥} \right)^{٢} =$$

$$= \left(\frac{١,٨٥٢,٢٠٠}{٦٠,٠٠٠} \right)^{٢}$$

$$= \left[٣٠,٨٧ \right]^{٢} = ٩٥٢,٩٥٦٩ = ٩٥٣ \text{ (بالتقريب)}$$

تقييم النتائج:

خطأ المعاينة = الإنحراف المعيارى× معامل الثقة × حجم المجتمع

حجم العينة

$$\text{إذن خطأ المعاينة} = \frac{٤٥٠ \times ١,٩٦ \times ٢١٠٠}{٩٥٣}$$

$$= \frac{١,٨٥٢,٢٠٠}{٣١} = ٥٩,٧٤٨$$

القيمة التقديرية للمجتمع وفقاً لطريقة القيمة المتوسطة =

$$\text{القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع} = \frac{\text{القيمة الحقيقية لمفردات العينة}}{\text{حجم العينة}} \times \text{حجم المجتمع}$$

$$= \frac{٩٥٣,٠٠٠}{٩٥٣} \times ٢١٠٠$$

$$= ٢,١٠٠,٠٠٠ \text{ جنيه}$$

إذن الحد الأدنى = القيمة التقديرية للمجتمع – خطأ المعاينة

لفترة الثقة= ٢,١٠٠,٠٠٠ ـ ٥٩,٧٤٨ = ٢,٠٤٠,٢٥٢

الحد الأقصى = القيمة التقديرية للمجتمع + خطأ المعاينة

لفترة الثقة = ٢,١٠٠,٠٠٠ + ٥٩,٧٤٨ = ٢,١٥٩,٧٤٨

وبما أن: القيمة الدفترية للمجتمع بلغت من واقع التمرين ٢,٢٨٠,٠٠٠ **وهي أكبر من الحد الأقصى لفترة الثقة (والبالغ** ٢,١٥٩,٧٤٨ **)**

إذن: يجب على المراجع هنا أن يرفض هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره به تحريفاً جوهرياً؛ وإن لم تقم المنشأة بتصويب التحريفات لكي تقع القيمة الدفترية بين طرفي مدى الثقة، فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً على الأقل.

أما لو كانت القيمة الدفترية للمجتمع تقع بين حدي فترة الثقة: ففي هذه الحالة يجب على المراجع هنا أن يقبل هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره لا يتضمن تحريفاً جوهرياً؛ ولذلك ففي هذه الحالة فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً مقيداً بسبب أن التحريفات الموجودة ليست جوهرية ومؤثرة على عدالة القوائم المالية.

أما لو قامت المنشأة بتصويب كافة التحريفات، بحيث أصبحت القيمة الدفترية للمجتمع مساوية للقيمة بعد المراجعة: ففي هذه الحالة يجب على المراجع هنا أن يقبل هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره لا يتضمن أية تحريفات؛ ولذلك ففي هذه الحالة فإن المراجع هنا يجب أن يصدر تقريراً نظيفاً يبين فيه أن القوائم المالية للمنشأة تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال.

مثال:

يرغب المراجع الخارجي لمنشأة التوفيق الصناعية، فى فحص فواتير البيع لتحديد مدى تطابق سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية، وذلك عن طريق سحب عينـــــة من هذه الفواتير. وقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات (معدل حدوث الخطأ المتوقع) ٤٪ ؛ وخطـــــر التقديـــــــــر أقل مما يجب ٥٪ ؛ ومعدل الحدوث المسموح به ٨٪ فإذا علمت أن المراجـــع قام بفحص مفردات العينـــــة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن ٨ أخطاء .

والمطلوب:

١ـ تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية.

٢ـ تقييم نتائج العينة.

الاجابـــــــــــــــــــــة:

- **١. تحديد حجم العينة: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــة ٥ ٪ (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ ٪)**
  - **من جدول خطر التقدير أقل مما يجب ٥٪**
  - **أمام معدل حدوث الخطأ المتوقع ٤ ٪**
  - **وأمام معدل حدوث الخطأ المقبول ٨ ٪**
  - **نجد أن: حجم العينة = ١٤٦ فاتورة.**
  -

- ٣. تقييم نتائج العينة:

(حيث يتم إستخدام جدول تقييم نتائج العينة) ويتم ذلك بالخطوات التالية:

١ـ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥٪

أمام حجم العينة ١٤٦

[وهنا يتم تعديل حجم العينة ليصبح ١٤٠ ليتلاءم مع الجدول المعطي].

- وتحت عدد الأخطاء المكتشفة = ٨
- نجد أن معدل الحدوث الأعلى = ١٠,١ ٪
- ـ مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول

١٠,١ > ٨٪

وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أكبر من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف نظام الرقابة الداخلية، أي أن نتائج العينة لا تؤيد الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى – بمعنى أن المراجع هنا ينظر إلى نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً ضعيفاً ولايمكن الاعتماد عليه؛ ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بالمبيعات والحسابات تحت التحصيل (المدينون).

مثال:

يرغب المراجع الخارجي لمنشأة التوفيق الصناعية، فى فحص بطاقات أجور العمال (والتي بلغ عددها ١٤٦٠٠ بطاقة أجر)، وذلك بهدف التأكد من أن المحاسبة عن الأجور تتم على أساس الساعات الفعلية، وذلك عن طريق سحب عينة من هذه البطاقات؛ حيث قدر المراجع المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع (معدل حدوث الأخطاء المتوقعة فيها) ٣ ٪ ؛ وخطر التقدير أقل مما يجب (خطر الرقابة) ٥٪ ؛ ومعدل الحدوث المسموح به للإنحرافات (معدل حدوث الخطأ المقبول) ٦٪ فإذا علمت أن المراجع قام بفحص مفردات العينة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن ٦ أخطاء.

والمطلوب: ١ـ تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية. ٢ـ تقييم نتائج العينة.

الاجابة:

- ١. تحديد حجم العينة: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــــة ٥ ٪ (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ ٪)
  - من جدول خطر التقدير أقل مما يجب ٥٪
  - أمام معدل حدوث الخطأ المتوقع ٣ ٪
  - وأمام معدل حدوث الخطأ المقبول ٦ ٪
  - نجد أن: حجم العينة = ١٩٥ فاتورة.
- ٢. تقييم نتائج العينة:

(حيث يتم إستخدام جدول تقييم نتائج العينة) ويتم ذلك بالخطوات التالية:

١ـ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥٪

أمام حجم العينة ١٩٥ [وهنا يتم تعديل حجم العينة ليصبح ٢٠٠ ليتلاءم مع الجدول المعطي].

- ✓ **وتحت عدد الأخطاء المكتشفة = ٦ نجد أن معدل الحدوث الأعلى = ٥,٩ ٪**
- ✓ **ـ مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**

٥,٩ ٪ < ٦ ٪

- ✓ **وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أقل من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأدنى، حيث يعد ذلك دليلاً على سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية، أي أن نتائج العينة تؤيد الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى – بمعنى أن المراجع هنا يقبل نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً قوياً ويمكن الاعتماد عليه.**

الباب السادس

المراجعة الإدارية

الباب السادس

المراجعـــــــة الإداريـــــــــة

الاهداف التعليمية:

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

١- مفهوم المراجعة الإدارية وأهميتها.
٢- العلاقة بين المراجعة الإدارية والمراجعة المالية.
٣- أهمية وأهداف المراجعة الإدارية.
٤- نطاق ووظائف المراجعة الإدارية.
٥- تخطيط وتنفيذ المراجعة الإدارية.
٦- أساليب العمل الميداني فى المراجعة الإدارية.
٧- مسئولية أداءالمراجعة الإدارية، والمشاكل التى تواجهها.

مقدمة:

أظهرت الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة أهمية المراجعة الإدارية ودورها في تقييم الأداء، باعتبارها امتداداً للمراجعة الداخلية، والتي لم تعد قاصرة على إبداء الرأي في مدى صحة النواحي المالية والمحاسبية بالمنشأة، بل تعدتها إلى تقييم كفاءة وفعالية النظم الإدارية. ومن الملاحظ أن المراجعة الداخلية قد مرت بمراحل تطور أربعة، هي: المراجعة المالية، ومراجعة النظم، والمراجعة الإدارية، ثم المراجعة الاجتماعية.

وقد تعددت مفاهيم المراجعة الإدارية وتباينت بين ما يطلق عليه: مراجعة الأعمال، ومراجعة الأداء الإداري، والمراجعة الوظيفية، وغيرها. وتتفق كلها إلى حد كبير في المعنى والمضمون الخاص بها؛ وتتمثل أبعاد المراجعة الإدارية في ثلاثة أبعاد، هي: مراجعة الالتزام، ومراجعة الكفاءة، ومراجعة الفعالية.

وتظهر أهمية المراجعة الإدارية في كونها تسهم في اكتشاف المشاكل التي قد لا يتاح للمديرين الوقت لمتابعتها واقتراح التوصيات اللازمة لحلها. كما أن العلاقة بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية تعد علاقة وثيقة، وتتضح من خلال تحقيق الهدف العام لكل منهما.

ويتناول هذا الفصل دراسة تحليلية لجوانب المراجعة الإدارية سواء من الناحية النظرية المتعلقة بمفهومها وأهدافها ووظائفها؛ أو من الناحية التطبيقية المتعلقة بإعداد برنامج المراجعة الإدارية والأساليب التقليدية التي يستخدمها المراجع الإداري.

تطور المراجعة الإدارية:

لم تعد عملية المراجعة قاصرة على إبداء الرأي الفني المحايد في مدى سلامة بيانات وحسابات المنشأة الواردة في دفاترها وسجلاتها، ومدى صدق وعدالة القوائم المالية؛ بل لقد تعدى الأمر إلى الإهتمام بمستوى أداء المنشأة وتقييم أعمالها ونشاطها وسياساتها؛ وقد كان ذلك دافعاً لتطور المراجعة الإدارية التي تهتم أساساً بقياس وتقييم مدى كفاءة المنشأة في استخدام مواردها، ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها.

وفي سبيل ذلك فقد مرت المراجعة الداخلية بمراحل تطور متعددة تتضمن أساليب واتجاهات إدارية مختلفة تمثلت في أربعة مراحل، هي: المراجعة المالية، ومراجعة النظم، والمراجعة الإدارية، والمراجعة الاجتماعية. ويلاحظ أن هذه المراحل نظرية وليست منفصلة عن بعضها البعض، وإنما هى مراحل متداخلة مع بعضها لتحقيق هدف واحد، وهو العمل على قياس وتحسين أداء المنشأة.

المراجعة المالية Financial Auditing:

تَمَثل الهدف من المراجعة الداخلية في بداية الأمر في: تحقيق أهداف مماثلة لأهداف المراجعة الخارجية، من حيث العمل على اكتشاف الأخطاء والغش والتأكد من مدى كفاءة ودقة نظام الرقابة الداخلية.

وتهتم المراجعة المالية أساساً بفحص واختبار الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتحقق من صحة القوائم المالية، وتحقيق عناصر المركز المالي. وفي سبيل تحقيق ذلك، يستخدم المراجع أساليب وأدوات وإجراءات متماثلة مع ما يتم استخدامه في عملية المراجعة الخارجية، مثل: المراجعة المستندية والحسابية، والاستفسارات، وغيرها.

مراجعة النظم System's Auditing:

يلاحظ أن النظام هو عبارة عن مجموعة من العناصر المترابطة التي تعمل معاً من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف. ويتكون النظام عادةً من مجموعة من النظم الفرعية، كما أن النظم الفرعية تتكون من عدة نظم فرعية أخرى، وهكذا. ويطلق على المستويات المتعددة للنظم الفرعية

"هرمية النظم"؛ ويقوم كل نظام فرعي بدور وظيفي معين ضمن الهدف العام للنظام.

ويهتم المراجع بتحديد حدود النظام حتى يستطيع تكوين رأيه عن مدى تحقيق النظام لأهدافه، وكذلك التأكد من وجود رقابة شاملة على كل عمليات النظام وأنظمته الفرعية.

وإذا اقتنع المراجع الداخلي بالنظام محل الفحص، فإنه يقوم بإجراء مقابلات شخصية مع العاملين به، يلي ذلك القيام باختبارات الإلتزام.

وإذا أوضحت الاختبارات السابقة وجود ثغرات أو نقاط ضعف في النظام، فإن المراجع يقوم بمجموعة من الاختبارات الموسعة التي يطلق عليها اختبارات نقاط الضعف، وذلك بدراسة وفحص نقاط الرقابة التي تستحق اهتماماً خاصاً من المراجع؛ أما إذا كانت نتيجة اختبارات الالتزام هي كفاءة أساليب الرقابة، فلا يقوم المراجع بإجراء أية اختبارات موسعة.

وفي رأينا أن مراجعة النظم تهتم أساساً بفحص النظام وتقييمه، وتحديد نقاط الضعف به، ومدى قدرته على أداء مهامه المحددة له من قبل إدارة المنشأة.

المراجعة الإدارية Managerial Auditing:

بالنظر إلى دور كل من المراجعة المالية، ومراجعة النظم، نجد أنها تنصب أساساً على تقييم النواحي المالية وفحص النظام، ولا يمتد إهتمامها إلى دراسة مدى كفاءة المنشأة في استخدام مواردها ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها؛ ولذلك فلقد ظهرت الحاجة إلى المراجعة الإدارية التي تهتم أساساً بدارسة أنشطة المنشأة، وتهدف إلى التحقق من استخدام الإدارة لموارد المنشأة أفضل استخدام إقتصادي ممكن. ويقوم المراجع الإداري بتقييم جميع أنشطة المنشأة، ويقدم نتائج مراجعته وتوصياته للإدارة لاتخاذ اللازم من أجل رفع مستوى كفاءة وفعالية المنشأة.

المراجعة الاجتماعية Social Auditing:

نظراً لتطور دور المنشآت داخل البيئة المحيطة، واضطلاعها بالقيام بالعديد من المسئوليات الاجتماعية التي تتعلق بتلوث البيئة، وتنمية مهارات العاملين بها، وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والفكرية للبيئة

المحيطة بها، فقد ظهرت أهمية دور المحاسبة عن تلك المسئوليات الاجتماعية والتحقق من أداء المنشأة لها.

وتهدف المراجعة الاجتماعية إلى التأكد من أن المنشأة تهتم اهتماماً كافياً بمسئوليتها الإجتماعية تجاه الفئات التي يمكن أن تتأثر بصورة أو بأخرى بنشاطها وقراراتها، ومن أن المنشأة تعمل على تحقيق التوازن بين تلك المجالات الاجتماعية وبين أهدافها الاقتصادية.

ويمكن للمنشأة أن تعهد بمراجعة المسئولية الإجتماعية للمراجع الخارجي، وإن كان يفضل إسنادها إلى المراجع الإداري الذي يتولى فحص وتقييم المعلومات الإجتماعية التي تشملها القوائم والتقارير، موضحاً مدى وفاء المنشأة بالتزاماتها الإجتماعية، وذلك كجزء من دور المراجع الإداري في ترشيد القرارات الإدارية.

مفهوم المراجعة الإدارية:

اهتم المراجعون في الآونة الأخيرة بالمراجعة الإدارية، إلا أنهم لم يتفقوا على تسمية واحدة لها، بل استخدموا أكثر من مصطلح للتعبير عن مفهومها ووظيفتها وأهدافها، وذلك مثل:

Operations Audit	مراجعة العمليات
Management Audit	المراجعة الإدارية
Audit Inquiry	الفحص الاستعلامي
Audit Review	مراجعة إعادة النظر
Auditing Management Performance	مراجعة الأداء الإداري
Operational Audit	المراجعة التشغيلية
Functional audit	المراجعة الوظيفية
System audit	مراجعة النظم
Audit of Management	مراجعة الإدارة
Performance Auditing	مراجعة الأداء

وبالرغم من اختلاف التسميات الخاصة بالمراجعة الإدارية والتي تعبر عن إتجاه كل منها نحو جانب معين من جوانب المراجعة الإداريـــة، إلا أنها قد اتفقت إلى حد ما في المعنى والمضمون الخاص بها، وإن كانت تتفاوت فيما

بينها من حيث إشتمالها على العناصر التي يجب أن يشملها مفهوم المراجعة الإدارية؛ وهذه العناصر هي:

أ- طبيعة المراجعة الإدارية.
ب- مجال المراجعة الإدارية ونطاقها.
ج- الهدف من المراجعة الإدارية.
د- أساليب المراجعة الإدارية.
هـ - عناصر المراجعة الإدارية.

فيرى البعض أن المراجعة الإدارية تمثل فحصاً تحليلياً بناءً للهيكل التنظيمي للمنشأة أو أحد أقسامها أو سياساتها أو أهدافها وإجراءاتها ونماذج التشغيل بها وكذلك طرق استخدام وتوجيه مواردها البشرية والمادية.

بينما يرى البعض الأخر أن المراجعة الإدارية هي تلك المراجعة التي من شأنها تحقيق الكفاءة والفعالية لجميع خطط وأعمال وأنشطة المنشأة، وذلك في ضوء مبدأ تحليل التكلفة والعائد Cost-Benefit Analysis.

ومن وجهة نظر أخرى، فإنه يُنظر للمراجعة الإدارية على أنها أسلوباً لمساعدة الإدارة في تنمية مواردها وجعلها أكثر كفاءة وفعالية في الإستخدام، عن طريق التحليل السليم للمنشأة وأنظمة الرقابة والوظائف المختلفة بها.

ويتضح من التعريفات السابقة للمراجعة الإدارية، أن كل منها ينصب على عنصر واحد من العناصر الواجب توافرها في تعريف المراجعة الإدارية.

ويمكن تعريف المراجعة الإدارية على أنها:

" تمثل المراجعة الإدارية أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، وهي تتعلق بالفحص والتحليل الاقتصادي المنظم للهيكل التنظيمي للمنشأة وما بها من خطط وسياسات وأساليب وإجراءات وأنظمة وأيضا جميع الإمكانيات المادية والبشرية. ويتم هذا الفحص على مستوى المنشأة ككل أو جزء منها، وذلك من أجل تحقيق أقصى كفاءة وفعالية ممكنة للمنشأة، من خلال: تحديد مواطن الضعف وعلاجها ومواطن القوة وتنميتها؛ ويستخدم المراجع في سبيل ذلك العديد من الوسائل والأساليب الحديثة ".

وبتحليل التعريف السابق نجد أنه يعطى صورة متكاملة للمراجعة الإدارية من حيث:

أ- <u>طبيعة المراجعة الإدارية:</u> هي فحص انتقادى وتحليل انتقادى منظم وكذلك تقييم للهيكل التنظيمي للمنشأة.

ب- **مجال المراجعة الإدارية:** قد تشمل المراجعة الإدارية المنشأة كلها أو أحد أقسامها أو سياساتها، وكذلك مواردها وإمكانياتها المادية والبشرية.

ج- **الهدف من المراجعة الإدارية:** وتهدف المراجعة الإدارية بصفة عامة إلى رفع كفاءة وفعالية المنشأة.

د- **أساليب المراجعة الإدارية:** تعتمد المراجعة الإدارية على العديد من الأساليب والاتجاهات والوسائل الحديثة في هذا المجال.

هـ - **عناصر المراجعة الإدارية:** يمكن تمثيل المراجعة الإدارية بثلاث أبعاد لعملية المراجعة، وتتمثل في: مراجعة الالتزام، ومراجعة الكفاءة، ومراجعة الفعالية.

والآتي تفسيراً موجزاً لكل بعد من هذه الأبعاد الثلاثة:

١- **مراجعة الإلتزام:** ويقصد بها تحديد ما إذا كان الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المستهدف أو الأداء الواجب القيام به، وكذلك مدى مطابقته للقوانين واللوائح والقواعد البيئية المحيطة.

٢- **مراجعة الكفاءة:** ويقصد بها تحديد ما إذا كانت الموارد المستخدمة قد تم الاستفادة منها بطريقة مثلى؛ أي أن مراجعة الكفاءة تمثل قياس نسبة المدخلات إلى المخرجات، من أجل فحص وتقييم مدى الاستخدام الاقتصادي والفعال لموارد المنشأة.

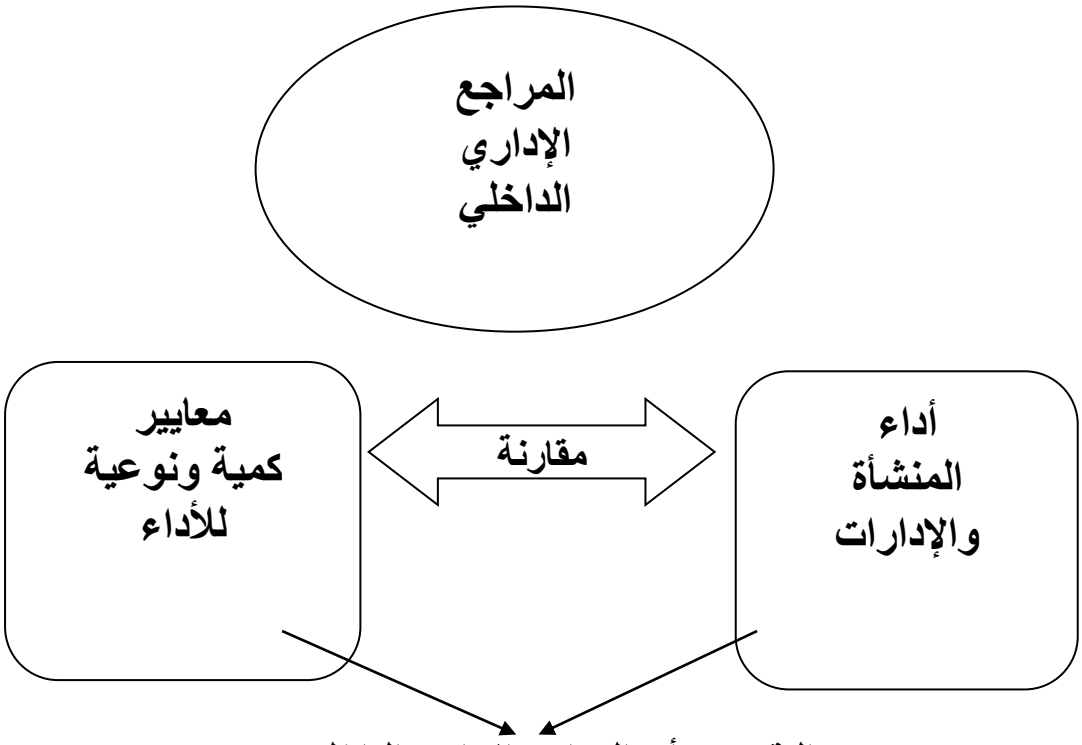
٣- **مراجعة الفعالية:** أي تقييم استخدام الموارد المتاحة، من حيث دراسة علاقة النتائج أو المخرجات بالأهداف المطلوب تحقيقها؛ أي التحقق من نسبة المخرجـــات إلى الأهداف، أو مدى إنجاز الأهداف الموضوعة.

وعلى ذلك نجد أن المراجعة الإدارية تمثل كياناً مستقلاً، تتضمن سلسلة من الإجراءات والخطوات طبقاً لقواعد معينة بما يمكن المراجع من إبداء رأيه الفني عن أداء الإدارة لوظائفها المختلفة، وبما يساعد على ترشيد قراراتها مستقبلاً.

بكلمات موجزة، فإننا يمكننا النظر إلى المراجعة الإدارية علي أنها:

" ـ فحص منظم وشامل، تحليلي وإنتقادي، لأداء المنشأة.
ـ يتضمن تقويماً لكل من الأهداف، والخطط، والسياسات، والإجراءات، والتقارير المالية، وتقارير الأداء، ونظام الرقابة.
ـ بهدف الحكم علي كفاءة وفعالية الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة، بإستخدام معايير كمية ونوعية.
ـ ثم إبداء الرأي حول كفاءة وفعالية قيام الإدارة بوظائفها، وإقتراح توصيات لإصلاح القصور إن وجد.
ـ وتؤدي المراجعة الإدارية من قبل المراجع الداخلي الذي يجب أن يتوافر له قدراً كافياً من الإستقلال التنظيمي والوظيفي. "

ومما سبق نتبين أنه لكي تتم عملية المراجعة الإدارية، فلابد من توافر ما يلي:



حيث يقوم المراجع الإداري الداخلي بقياس أداء المنشأة والإدارات من خلال مجموعة من المعايير الكمية والنوعية، وإصدار تقرير برأيه.

أهمية المراجعة الإدارية وأهدافها:

تستمد المراجعة الإدارية أهميتها من أهمية تقييم أداء المنشآت سواء من وجهة نظر الإدارة، أو العاملين، أو المنشأة ككل. وتظهر أهميتها من خلال تأثيرها على القرارات الإدارية التي يتم اتخاذها في ضوء نتيجة عملية المراجعة وتقرير المراجعة الإدارية.

أهمية المراجعة الإدارية:

تظهر أهمية المراجعة الإدارية من حيث أنها:

أ- تسهم المراجعة الإدارية في اكتشاف المشاكل التي قد لا يتاح للمديرين الوقت لمتابعتها واقتراح التوصيات اللازمة لحلها.

ب- تساعد المراجعة الإدارية في إرشاد العاملين بالمنشأة وتزويدهم بالثقة فيما يقومون به من أعمال، وإشباع حاجة الإدارة إلى معرفة وجْهات نظر جديدة، واكتشاف طرق وأساليب أفضل للعمل.

ج- تَظهر أهمية المراجعة الإدارية من خلال تأثيرها على القرارات الإدارية التي يتم اتخاذها بناءً على عملية المراجعة.

د- تَظهر أهمية المراجعة الإدارية من خلال تزايد شعور المديرين بأهميتها في الإسهام في تحقيق الرقابة والتنسيق بين الأدوات التقليدية والحديثة للمراجعة، والعمل على تحسين إجراءات الرقابة وتبسيط العمل وتحسين الإتصال.

الأطراف التي تهتم بالمراجعة الإدارية:

تمثل المراجعة الإدارية أهمية لثلاثة أطراف، هم: إدارة المنشأة؛ والعاملين في المنشأة؛ وكذلك للمنشأة ككل.

أهمية المراجعة الإدارية لإدارة المنشأة:

تساعد المراجعة الإدارية في ترشيد إدارة المنشأة ومساعدتها في اتخاذ القرارات وترشيدها، من خلال توفير البيانات التحليلية والمعلومات الضرورية في مجال اتخاذ القرارات، وذلك بالمراجعة الفعلية لأنشطة وعمليات المنشأة.

أهمية المراجعة الإدارية بالنسبة للعاملين في المنشأة:

تتبين أهمية المراجعة الإدارية بالنسبة للعاملين بالمنشأة، من حيث أن القيام بمراجعة تقارير المراجعة الإدارية والإطلاع على ما بها من أسباب الضعف أو القصور في الأنشطة والعمليات، ومعوقات التنفيذ، يساعد العاملين ويمكنهم من تحسين أدائهم للعمل في ضوء التوصيات التي يصدرها المراجع الإداري، مما ينعكس على كفائتهم وحسن أداء أعمالهم.

أهمية المراجعة الإدارية بالنسبة للمنشأة ككل:

تنبع أهمية المراجعة الإدارية بالنسبة للمنشأة من واقع أنها تساهم في:

أ- بث الاطمئنان لدى أصحاب المنشأة، إلى حسن إدارة نشاطها، وإلى أن الجهاز الإداري يعمل باستمرار على ترشيد الأداء، بما يؤدى إلى زيادة الكفاءة والفعالية.

ب- تكوين كوادر إدارية جديدة مؤهلة ومدربة وقادرة على أداء العمل ونواحى النشاط من بين المراجعين الإداريين لشغل المناصب الإدارية بالمنشأة.

ج- تكوين وإنشاء مركز للمعلومات من خلال أوراق وتقارير المراجعة، وكذلك نماذج وسجلات الفحص والمراجعة والتحليل التي يقوم بها قسم المراجعة الإدارية؛ ويؤدى ذلك إلى استقرار العمل ككل وزيادة الإنتاجية داخل المنشأة.

د- تمكين المراجعين الإداريين (بسبب اتساع أفقهم) من إجراء التقييم اللازم للإستثمارات، بما يسمى "بالمراجعة السابقة على

إقتناء أو امتلاك أو شراء الأصول"، وتساهم الكثير من نتائج دراساتهم مساهمةً فعالةً في اتخاذ القرار الأمثل لإقتناء تلك الأصول.

أهداف المراجعة الإدارية:

إن المراجعة الإدارية لا تعدو أن تكون دراسة منظمة للتنظيم الإداري للمنشأة بمستوياته المختلفة، وذلك بهدف تحقيق الآتي:

١- التأكد من حسن استخدام الإدارة للإمكانيات الاقتصادية المتاحة، أي التأكد من كفاءة استخدام تلك الموارد.
٢- مساعدة الإدارة في تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة، وذلك عن طريق ترشيد القرارات الإدارية في الوقت المناسب.
٣- تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك للحفاظ على أموال المنشأة وحماية أصولها، والتأكد من الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، وزيادة الثقة في البيانات التي تقدم للإدارة.

العلاقة بين المراجعة الإدارية والمراجعة المالية:

تتضمن المراجعة المالية تقييماً للنظم المالية الموجودة في المنشأة، وذلك بهدف التأكد من صحة وسلامة السجلات المحاسبية والقوائم المالية، وتعتبر المراجعة المالية مراجعة ذات طبيعة تاريخية، ويمكن تقسيم المراجعة المالية (وذلك من حيث الوقت الذي تتم فيه عمليات المراجعة) إلى: المراجعة السابقة على الصرف سواء من الوجهة القانونية أو المحاسبية؛ والمراجعة اللاحقـــة بعد الصرف أو التحصيل. بينما تهتم المراجعة الإدارية بدراسة مدى كفاءة الإدارة، ومدى سلامة السياسات الإدارية بالمنشأة.

ويمكن توضيح العلاقة بين المراجعة الإدارية والمراجعة المالية، من خلال دراسة مدى الإختلاف أو الإرتباط بينهما، وذلك من خلال دراسة النقاط التالية:

من حيث الهدف من المراجعة:

تهتم المراجعة المالية بتحديد أمانة عرض البيانات في القوائم المالية، وبالتالي إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة هذه القوائم، بالإضافة إلى فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة

الداخلية بالمنشأة؛ بينما تهتم المراجعة الإدارية بدراسة مدى كفاءة وفعالية الإدارة وسياساتها ووسائلها.

من حيث درجة الكفاءة المطلوبة فى المراجع:

يعتمد المراجع المالي على خبرته ومهارته المالية والمحاسبية في تأدية عمله وفي فحصه للقوائم والسجلات المحاسبية، ومن ثم فإنه ليس في حاجة إلى معرفة كاملة بالنواحي الفنية والتنظيمية للمنشأة؛ أما المراجع الإداري فإنه يحتاج إلى معرفة أوسع ومهارة أكبر، لأن طبيعة عمله لا تنصب على السجلات المالية بل تتجه نحو عمليات المنشأة، ولذلك فمن الواجب أن يكون ملماً بأسس وأصول العمليات والأنشطة الإدارية، والوسائل الملائمة لمراجعة العمليات ومكوناتها الوظيفية والتنظيمية.

من حيث مجال المراجعة:

ينصب عمل المراجع الخارجي على الدفاتر والسجلات والمستندات، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية؛ بينما ينصب عمل المراجع الإداري على دراسة نواحي النشاط المختلفة، وطرق أداء العمل، والوسائل المستخدمة في مراقبة نواحي العمل المختلفة بالمنشأة.

من حيث وقت إجراء المرجعة:

المراجعة المالية قد تكون مستمرة طوال العام أو نهائية في نهاية العام؛ أما المراجعة الإدارية فإنها تتطلب من المراجع الإداري ضرورة التواجد باستمرار في مكان العمل محل المراجعة حتى يمكنه الوقوف على سير العمل وتوجيهه الوجهة السليمة.

من حيث المستفيدين من المراجعة:

يتمثل المستفيدون من خدمات المراجعة المالية في أصحاب المنشأة بالإضافة إلى المتعاملين مع المنشأة من الأطراف الخارجية؛ أما المستفيدون من المراجعة الإدارية فهم الإدارة بالدرجة الأولى، ثم أصحاب المنشأة عن طريق التقارير التي تقيس كفاءة الإدارة في العمليات والتشغيل والتنظيم.

من حيث الوسائل والأساليب المتبعة في كل منهما:

يستخدم المراجع الإداري عند قيامه بالفحص وسائل فنية تشبه تلك الوسائل التي يستخدمها المراجع المالي، بالإضافة إلى استخدامه للوسائل والاتجاهات الحديثة، إلا أن المعلومات التي يسعى المراجع الإداري للحصول عليها، تختلف عن تلك المعلومات التي يسعى إليها المراجع المالي.

من حيث التقارير:

يتم توجيه التقرير في المراجعة المالية إلى الجمعية العامة لمساهمي المنشأة (أصحاب المنشأة)، مرة واحدة في نهاية الفترة المالية، أما التقرير عن المراجعة الإدارية فإنه يوجه لإدارة المنشأة، وعادةً ما يُوجَه أكثر من مرة لأنه مرتبط بتقديم التوصيات من المراجع الإداري إلى الإدارة، وهذه عملية مستمرة طوال العام.

مما سبق يتضح أن المراجعة الإدارية تختلف عن المراجعة المالية من ناحية: المجال الذي تغطيه كل منهما، وكذلك من حيث التوقيت والتقارير والمستفيدين من عملية المراجعة، وإن كانت تتفق معها في الوسائل والأساليب، وبالرغم من ذلك فإنهما يمثلان اتجاهين متكاملين لخدمة الإدارة وتحقيق أهدافها وأهداف المنشأة ككل.

نطاق المراجعة الإدارية:

إن نطاق الدراسة التحليلية والتقيمية للمراجعة الإدارية يتعلق بالأنشطة الإدارية التنظيمية والمالية والبشرية والإنتاجية؛ وتتضمن مجالات عمل المراجع الإداري فحص وتقييم المنشأة ككل، أو أحد أنشطتها، أو سياساتها، فقد يشتمل نطاق المراجعة الإدارية على أحد المجالات التالية أو كلها، وهي:

الخطط والأهداف الخاصة بالمنشأة.

الهيكل التنظيمي للمنشأة.

طرق العمل وأساليب التنفيذ.

الإمكانيات المادية والبشرية.

خطط وأهداف المنشأة:

من الأمور الهامة التي تهتم بها المراجعة الإدارية وتوليها عناية خاصة: دراسة أهداف وخطط المنشأة وتقييمها، ودراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية بالنسبة للمنشأة؛ كما يتم مراجعة وتقييم طرق التخطيط والإجراءات المتعلقة بها؛ ويهتم المراجع الإداري في هذا المجال بالتأكد من مدى توافر العناصر التالية:

أ- من حيث مدى وضوح الأهداف: يبحث ما إذا كانت أهداف المنشأة محددة بوضوح، أم لا.

ب- من حيث مدى توافق الأهداف مع الظروف العملية: يدرس ما إذا كانت الأهداف معقولة وعملية، أم لا؛ وما إذا كانت تتضمن الأسس الرئيسية لتوجيه وقيادة المنشأة بنجاح؛ وما إذا كان يتم تقييم هذه الأهداف من وقت لأخر.

ج- من حيث التوقيت: يفحص المراجع توقيت تنفيذ الأهداف، وما إذا كان توقيت هذه الأهداف متلائم بعضها مع البعض الأخر، وما إذا كانت الخطط والأهداف مرتبطة ومنسجمة تماماً مع الهيكل التنظيمي للمنشأة.

الهيكل التنظيمي للمنشأة:

تعتمد المنشأة في تحقيق وتنفيذ أهدافها على التنظيم السليم ومدى توافق الهيكل التنظيمي للمنشأة مع الظروف المحيطة؛ فالإدارة الحديثـــــة مهما كانت جيدة لا يمكن أن تعمل بفعالية تامة دون مراجعة وتقييم مستمر لهيكلهـــا التنظيمي حتى يمكن حل أية مشاكل، أو تلافي أوجه الضعف التي قد تواجه المنشأة أولاً بأول؛ ويجب على المراجع الإداري عند فحصه للهيكل التنظيمي أن يتأكد من توافر النواحي التالية:

أ- وجود توازن بين عدد المستويات الإدارية ونطاق الإشراف.

ب- وجود توازن بين السلطة والمسئولية.

ج- وجود توازن بين المركزية واللامركزية.

د- التأكد من أن التنظيم قادر على تحقيق أهداف المنشأة في أقصر وقت وبأقل تكاليف ممكنة.

هـ- التأكد من ثبات الهيكل التنظيمي للمنشأة من سنة لأخرى، مع ضرورة إعادة النظر في التنظيم لتطويره إذا ما وُجِدت ظروف قوية تدعو لذلك.

طرق العمل وأساليب التنفيذ:

يتمثل المحور الأساسي للعمليات الإدارية في المنشأة في مجموعة من السياسات وطرق العمل التي تستخدم في برمجة وتنفيذ أهداف المنشأة؛ ولذلك يجب على الإدارة إتباع منهجٍ مخططٍ لمتابعة سير العمل والتأكد من تحقيق الأهداف؛ ولكي يمكنها تنفيذ الأعمال بطريقة منظمة واقتصادية وفعالة، فمن الواجب أن تكون السياسات وطرق العمل مكتوبة وموثقة ومعروفة على مستوى المنشأة ككل.

كما يتعين على المراجع الإداري أن يقوم باختبارات دورية ومفاجئة، حتى يقف على مدى تنفيذ سير العمل في أقسام المنشأة المختلفة، وحتى يستطيع الوقوف على الإنحرافات الموجودة والكشف عنها، ورفع تقرير بها للإدارة المسئولة للقيام بتصحيحها في أسرع وقت ممكن؛ ويلاحظ أنه لنجاح السياسات الإدارية وزيادة فعاليتها، فمن الواجب أن يصاحبها أنظمة رقابية جيدة ومختارة، ومراجعة مستمرة وفعالة.

الإمكانيات المادية والبشرية:

تواجه عمليات التنمية وخاصة في الدول النامية، بالعديد من المشاكل، من أهمها: النقص الكبير في الموارد المادية والقوى البشرية الماهرة مما يؤدى إلى صعوبة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول.

ويتمثل دور المراجع الإداري في هذا المجال في: تحليل هذه العناصر والعمل على حسن استخدامها وزيادة فعاليتها.

أ – دور المراجع الإداري بالنسبة للإمكانيات المادية:

يجب على المراجع الإداري الاهتمام بالموارد المادية للمنشأة، من حيث التعرف على كيفية استغلالها والعناية بها، وصيانتها والمحافظة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.

ب – دور المراجع الإداري بالنسبة للإمكانيات البشرية:

يعتبر العنصر البشري الركيزة الأساسية لتحقيق برامج وأهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولذلك فإن الطاقة البشرية تحتاج إلى المزيد من العناية لتنميتها وتطويرها كماً وكيفاً بشكل مدروس ومستمر.

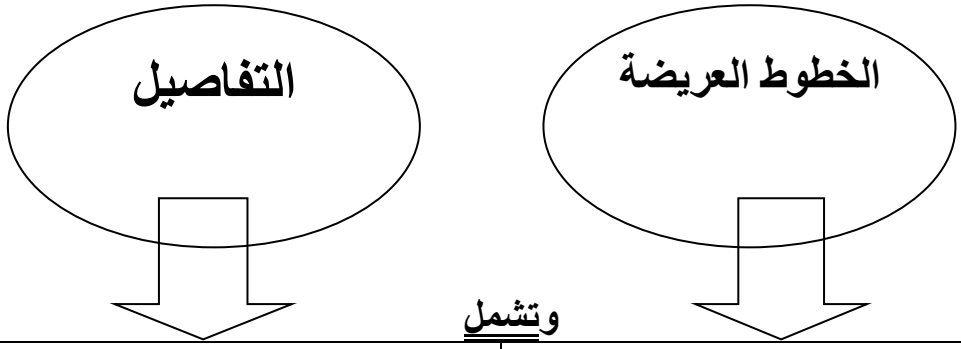
ولذلك يجب على المراجع الإداري أن يعطي العنصر البشري إهتماماً كبيراً، حتى يستطيع كشف وإبراز نقاط الضعف به، وأسبابه، واقتراح الطرق المثلى لرفع كفايته وتطوير قدرات العاملين بالمنشأة، وفي سبيل ذلك يجب أن يقوم المراجع الإداري، أو قسم المراجعة الإدارية بالآتي:

١- دراسة وتحليل ظروف العاملين والتعرف على مشاكلهم.
٢- دراسة وتحليل برامج تدريب العاملين وطرق أداء العمل.
٣- تقييم الأعمال وتقدير مستويات العاملين وكفاءاتهم العملية والعلمية.
٤- تقييم سياسات التعيين والترقية والحوافز وغيرها من الأمور التي تؤثر في العنصر البشري.

إن دراسة المراجع الإداري للإمكانيات المادية والبشرية تعتبر من الأمور الحيوية والمجالات الهامة للمراجعة الإدارية - مهما كان نوع نشاط المنشأة أو حجمها - حيث يساعد تتبع هذه الأمور على التعرف على المشاكل ونقاط الضعف التي قد تظهر في المنشأة لسبب أو لآخر.

والحقيقة أن المراجعة الإدارية تمثل أحد الاتجاهات المتشعبة التي تنصب على جميع الأنشطة الإدارية والتنظيمية والمالية والإنتاجية والبشرية، بالإضافة إلى دورها الحيوي في مجال رفع الكفاءة الإنتاجية، والوصول إلى النتائج المنشودة طبقا للخطة المرسومة من قبل إدارة المنشأة وذلك بأقل قدر ممكن من الجهد والوقت والتكاليف.

ومما سبق يمكن القول بأن نطاق المراجعة الإدارية يشمل جميع وظائف الإدارة على مستوى كل من:



وتشمل	وتشمل
(١) فحص الخطة العامة للمنشأة للتحقق من إتساقها مع الأهداف التي تسعي المنشأة إلي تحقيقها. (٢) فحص أساليب الرقابة علي تنفيذ هذه الخطة للتحقق من أنها تضمن السير بالخطة الموضوعة في الطريق المرسوم لها.	(١) فحص خطوط السلطة والمسئولية لإكتشاف أي إزدواج أو أي تعارض. (٢) فحص نصيب كل إدارة من الخطة العامة للمنشأة ومدى تناسبها مع الإمكانيات المخصصة للإدارة. (٣) فحص وسائل الرقابة المستخدمة داخل كل إدارة.

وظائف المراجعة الإدارية:

يقوم جهاز المراجعة الإدارية بالرقابة على السياسات والعمليات وجميع أنشطة المنشأة، وذلك للتحقق من أن العمل يسير وفقاً للسياسات والبرامج الموضوعة، وكذلك التأكد من سلامة كافة العمليات لاكتشاف نواحي الضعف والقصور في الأداء.

فالمراجعة الإدارية تتضمن الإشراف والمراجعة والمقارنة لكل مستوى من مستويات المنشأة، للتعرف على أحواله، ولإعادة النظر في المعدلات والمعايير وتصحيحها بغرض تجنب الضياع والإسراف، وتنسيق الجهود لتحقيق وفورات اقتصادية، واتخاذ الوسائل اللازمة لمساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها.

ويتطلب النظام السليم للمراجعة الإدارية، ضرورة الأخذ في الحسبان الإعتبارات التالية:

١- تناسب عملية المراجعة مع طبيعة احتياجات النشاط، حيث تختلف وسائل الرقابة بالنسبة لكل إدارة وبالنسبة لكل منشأة.
٢- سرعة التقرير عن الإنحرافات، وذلك لتجنب استمراريتها ومنع حدوثها مستقبلاً وسرعة تصحيحها.
٣- مرونة الإجراءات الرقابية، بحيث يكون هناك خطط بديلة لعملية المراجعة.
٤- مراعاة الهيكل التنظيمي الإداري، من حيث الواجبات والسلطات الممنوحة في المنشأة.
٥- مراعاة ألا تزيد تكلفة العملية الرقابية عن منفعتها.
٦- يجب أن تتضمن الإجراءات الرقابية: الإجراءات المصححة في حالة حدوث أية أخطاء.

ونلاحظ أن عملية المراجعة الإدارية كوظيفة أساسية للرقابة، تتضمن العديد من الوظائف الفرعية وهي: الفحص، والتنظيم، والتنسيق، والترشيد، وإعداد التقارير، ويتم استعراضها بإيجاز فيما يلي:

وظيفة الفحص:

يقصد بالفحص في المراجعة الإدارية: المراجعة والقياس المقارن للسياسات وطرق العمل المختلفة وجميع المجالات الأخرى، للتأكد من صحتها وسلامتها وحسن تطبيقها، فالفحص عبارة عن نشاط وقائي هدفه التأكد من سلامة التنفيذ، عن طريق:

١- التأكد من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لها.
٢- فحص التقارير المتخذة أساساً للقرارات الإدارية، ومقارنة أرقامها وما تحويه من معلومات مع مصادرها، مع مراجعة الإحصائيات، والنتائج المستخرجة من عملية التحليل.

٣- التأكد من توافق سياسات وإجراءات المنشأة، مع القوانين العامة.
٤- فحص أعمال الموظفين واستخدامها في مقارنة أعمالهم مع ما هو محدداً ومخططاً لهم. فالفحص يجب أن يشمل جميع مجالات المنشأة، ومن كافة الإتجاهات والزوايا، ويعتمد المراجع الإداري في فحصه على العديد من المصادر كأساس لإرشاده للتعرف على ما هو متبع؛ ومن هذه المصادر:

أ – اللوائح الداخلية: حيث أنها تحتوي على التعليمات الخاصة بالمنشأة، حيث يتأكد المراجعون من تمشى الأداء مع اللوائح ومن سلامة التطبيق.

ب – المعايير: وبها يقاس الأداء الفعلي على المعايير المحددة مقدماً، للحكم على مدى كفاءة الأداء، وتحديد الإنحرافات عنها.

وظيفة التقييم:

ويقصد بالتقييم: الحكم على مدى كفاءة وفعالية العمليات والتعليمات ووسائل الرقابة في المنشأة واحتمالات القصور أو الخطأ فيها، ومدى كفايتها لتحقيق أهداف المنشأة.

أي أنه يمكن القول بأن وظيفة التقييم تعني الحكم على سلامة وكفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات وأساليب الرقابة؛ ويمكن أن تسبقها وظيفة الفحص ويمكن أن يندمجا معًا، فهما وظيفتان مرتبطتان ببعضهما وقد يتم أدائهما في وقت واحد.

ولا تعد وظيفتا الفحص والتقييم بمثابة وجهين لعملة واحدة، ولكنهما وظيفتان مرتبطتان ببعضهما البعض (قد يتم أداؤهما معًا، وقد يتم أداء كل منهم على حدة).

ويعتبر المراجع الإداري مسئولاً عن سلامة وفعالية السياسات والإجراءات المختلفة؛ ولكنه غير مسئول عن تصميم تلك الإجـــــراءات والسياسات.

وعند ممارسة المراجع لعملية التقييم فإنه يهتم أساساً بفحص المجالات التالية:

أ- نظام الرقابة الداخلية: وذلك لمعرفة نقاط الضعف والتغيرات الموجودة به، للعمل على تحسينها، لأن هذا النظام (نظام الرقابة الداخلية) يمثل الأساس لسلامة كافة عمليات المنشأة.

ب- مستوى الأداء: حيث يتم تقييم مستوى الأداء لمعرفة القدرات الموجودة بالمنشأة، للعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية لها بدون زيادة في التكلفة؛ ويتم هذا التقييم على ثلاث مستويات، هي:

ـ بالنسبة للمنشأة كوحدة واحدة، يتم تقييم مستوى الخدمة أو الإنتاج كيفاً وكماً.

ـ بالنسبة لإدارات المنشأة، من حيث التخطيط والتنظيم والسياسات والإجراءات المسبقة.

ـ بالنسبة للتقارير، حيث تقاس كفاءة التقارير بمدى قدرتها على توصيل الحقائق داخل المنشأة لكافة المستويات الإدارية.

وظيفة التنسيق:

يقصد بالتنسيق تحقيق التكامل في جهود جميع العاملين بالمنشأة، بهدف التوفيق بين وجهات النظر المختلفة في سبيل تحقيق الهدف النهائي للمنشأة؛ وتظهر أهمية التنسيق عندما يكون حجم المنشأة كبيراً، أو في حالة استخدام عدد كبير من الموظفين، وكذلك في حالة تعدد عمليات المنشأة وأنشطتها؛ لذلك فإنه يقع على عاتق الهيئة الإدارية للمنشأة العمل على التنسيق بين أوجه النشاط المختلفة، وتلافي التعارض، ومنع الازدواج، لتحقيق أقصى كفاءة ممكنة.

وتعتبر المراجعة الإدارية من أكثر أدوات الإدارة فعالية لتحسين وسائل الاتصال بين جميع المستويات، وذلك على اعتبار أن المراجع الإداري هو حلقة الوصل بين الإدارة والعاملين بالمنشأة، ويقع على كاهله مسئولية توافر عنصر التنسيق بين مختلف أوجه النشاط على النحو التالي:

أ- إعادة تنسيق الأعمال بين مراكز المسئولية.
ب- محاولة إعادة توزيع العمل على الموظفين حتى تؤدى إلى الكفاءة القصوى في العمل، ووضع الطرق اللازمة لتجنب الأعمال غير الضرورية والمتكررة، مع عمل مقاصة لطرق الاتصال وتذليل أية صعوبات تعترض التنفيذ.
ج- دراسة الخرائط التنظيمية الإدارية والنظم المحاسبية لتجنب التداخل بينها.
د- دراسة اللوائح المكتوبة لتنميط الإجراءات المتشابهة.
هـ - العمل على خلق جو من التعاون بين كافة الأفراد العاملين بالمنشأة، كلٌ بإمكانياته المتخصصة داخل المنشأة ككل.
و – مراعاة تناسق التقارير باستعمالها كبديل للإتصال الشخصي، والعمل على أن تكون مكثفة وملخصة ومقارنة.

وظيفة الترشيد:

يُعتبَر المراجع الإداري ناقداً ومحللاً، وهو في مركز يتيح له الحكم على الأمور بعد القيام بدراسة شاملة لأوجه نشاط معينة، فالفحص يُظهر أية إنحرافات، والتقييم يعمل على معرفة أسبابها، وإرشاد الإدارة للإجراء المصحح الواجب إتخاذه.

فالغرض من الترشيد هو التغيير إلى الأحسن، وذلك من خلال تقديم الإقتراحات والتوصيات لزيادة الكفاءة والإنتاجية عن طريق محو الإسراف والتكرار، وخفض التكلفة، وزيادة العائد، والمساعدة على وجود الإدارة العلمية، بالالتجاء إلى الوسائل الحديثة كالمحاسبة الإدارية، والتحليلات الرياضية، ومنحنى التعلم، ودراسة الوقت والحركة، وإدخال النظم الآلية، وحوافز الإنتاج.

والترشيد هو خلاصة عمل المراجع الإداري نتيجة ما قام به من فحص وتقييم باعتباره وحدة إستشارية فنية يساعد الإدارة في:
أ- محاولة التنبؤ بالأحداث المستقبلية، وبحث أثرها على المنشأة.
ب- زيادة الكفاءة، وتتمثل في الاستخدام الأمثل لكل عاملٍ من عوامل الإنتاج، باعتباره هدفاً يُرجى تحقيقه.

ج- الترشيد في الاختيار بين البدائل لتنفيذ سياسة معينة.
د- يلجأ المراجع الإداري إلى التحليل المالي للحكم على مستويات الكفاءة، ومعرفة مدى تقدم أو تأخر المنشأة، ودراسة القرارات المختلفة لمحاولة إدخال أية تحسينات إضافية قد تزيد من فعاليتها.

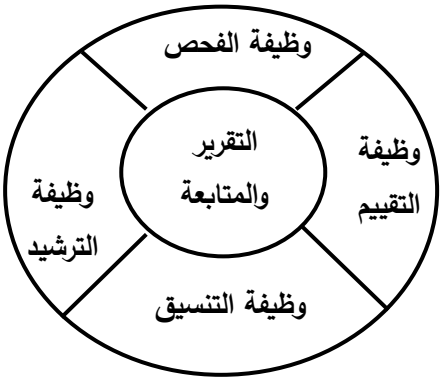
وظيفة التقرير والمتابعة:

يُلاحظ أن التقرير عبارة عن سجل مكتوب يتضمن بياناً بالفحص والتقييم الذي قام به المراجع الإداري، ونتيجة ما توصل إليه وما يقترحه من توصيات، ويقدمه إلى الجهة الإدارية المختصة، فالتقرير هو خلاصة عمل المراجع الإداري ويعتبر:

أ- سجلاً دائماً للمنشأة عن أحوال العمل في مجال معين لمدة معينة.
ب- وسيلة اتصال بين المراجع والإدارة.
ج- أساساً للفحص في المراجعات التالية.
د- حكماً على أعمال المراجعة الإدارية نفسها، حيث يعتبر سجلاً لما قام به المراجع من عمليات وفحص وتقييم وخلافه.

ويجب أن يتوج المراجع الإداري عمله ووظائفه بوظيفة المتابعة، وهي موازية لوظيفة التقرير؛ حيث يجب أن يقوم المراجع الإداري بمتابعة ما توصل إليه من نتائج ومتابعة تصحيح الانحرافات.

وهذا ويمكن توضيح وظائف المراجعـــة الإدارية في الشكل رقم (٢) التالي:



شكل (٢): وظائف المراجعة الإدارية

ملخص الباب السابع

تناولنا فى هذا الفصل التاصيل العلمى والعملى للمراجعة الإدارية، باعتبارها إحدى الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والتى من خلالها تتمكن المنشأة من تقييم ادائها الإداري والفنى والتنظيمى.

وقد اشتمل التأصيل العلمى للمراجعة الإدارية على مفهوم المراجعة الإدارية وأهميتها ودورها فى رفع كفاءة أداء المنشأة وزيادة كفائتها وفعاليتها، وكذلك أهداف ونطاق المراجعة الإدارية والتعريف بوظائفها.

أما التأصيل العملى للمراجعة الإدارية، فقد اشتمل على إعداد برنامج المراجعة الإدارية واعتبارات تصميمه ومراحله وكل ما يرتبط به من مراحل واجراءت، وأساليب العمل الميدانى فى المراجعة الإدارية وطرق أدائها، وكذلك أساليب تقييم وقياس الاداء الإداري.

وقد اختتم الفصل بمناقشة مسئولية أداء المراجعة الإدارية والمشاكل التى تواجهها، مما دفع الجهات المهنية المختصة إلى العمل على التخفيف من حدة هذه المشكلات.

الباب السابع

المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات واستخدام الحاسبات الإلكترونية وشبكات الاتصالات العالمية

الباب السابع
المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات واستخدام الحاسبات الإلكترونية

الأهداف التعليمية للباب:

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

١ – المشاكل الخاصة بالمراجعة الناتج عن استخدام الحاسبات فى نظم المعلومات المحاسبية.

٢ – إجراءات وأساليب لنظم التشغيل الإلكترونى للبيانات المحاسبية.

٣ – أثر استخدام نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات المحاسبية على معايير المراجعة المقبولة قبول عام.

مقدمة:

أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الإلكترونية على النظم الإدارية والمحاسبية بمنشآت الأعمال وغيرها، ولقد استتبع هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية، كما أثر هذا بدوره على التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع بالمقارنة بما كأن عليه الحال في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات.

ويختص هذا الفصل بدراسة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية بصفة عامة، وعلى مفاهيم ومعايير وأساليب المراجعة والرقابة وإجراءاتها بصفة خاصة، مع الإشارة إلى مجالات الاستفادة من شبكات المعلومات في مجال المراجعة.

أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على المحاسبة والمراجعة:

- **أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على عناصر النظام المحاسبي:**

لقد ترتب على استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة تغييراً في معظم عناصر النظام المحاسبي على النحو التالي:

١ـ **المستندات والدورة المستندية:** أخذت المستندات شكل بطاقات ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال ما بها من بيانات إلى الكمبيوتر، كما حدث تغييراً في مسار الدورات المستندية حيث يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ في أن واحد أو في دفاتر الأستاذ قبل دفاتر اليومية، وهو الأمر الذي يعني اختصار الدورة المستندية.

٢ـ **الدفاتر والسجلات:** يلاحظ من ناحية تصميم الدفاتر والسجلات أنه قد تم الاستغناء عن معظم الدفاتر والسجلات وأصبحت داخل الكمبيوتر في شكل ملفات إلكترونية، كما تغيرت وسائل حفظ البيانات والمعلومات، فقد تطلب الأمر استخدام الحاسبات الإلكترونية أن تكون صفحات هذه الدفاتر والسجلات في شكل ملفات داخل الكمبيوتر، بحيث تحتوي على أعمدة أو خانات متتالية لإثبات القيم المدينة والدائنـــة والرصيد بدلاً من أن تأخذ شكل حرف [T] كما هو الوضع في النظام اليدوي.

٣ـ **القوائم والتقارير:** من الملاحظ بخصوص القوائم المالية والتقارير أن معظم المستويات الإدارية تعتبر مخرجات الحاسبات الإلكترونية بمثابة قوائم وتقارير يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية، كما تعترف بها بعض الجهات الخارجية مثل البنوك كأساس للمحاسبة والمناقشة، ومن ناحية أخرى فلقد أثر استخدام تلك الوسائل على دورية التقارير، إذ أصبحت تعد على فترات متقاربة وهو الأمر الذي يساعد الإدارة في حل المشاكل الإدارية بسرعة وفي الوقت المناسب.

٤ـ دليل الحسابات: تأثر دليل الحسابات باستخدام الوسائل الإلكترونية إذ يحتوي على كود لكافة الحسابات حيث تستخدم طريقة الرموز بدلاً من الأسماء الأنشائية الوصفية.

- أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على الإجراءات المحاسبية:

لقد ترتب على استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال التنظيم المحاسبي تأثيراً كبيراً على طبيعة العمليات المحاسبية، ومن ذلك:

أولاً: من الملاحظ أن دور المحاسب يقتصر على:

أ ـ تجميع المستندات التي تتضمن البيانات.
ب ـ إعداد البيانات بطريقة ملائمة للإدخال إلى الكمبيوتر.
جـ ـ الاستعانة بخبرة مشغلي البيانات في إعداد برامج الكمبيوتر.
د ـ تفسير المعلومات الخارجة من الكمبيوتر ليسهل في ضوئها اتخاذ القرارات المختلفة.

ثانياً: يقتصر دور الكمبيوتر وملحقاته على:

أ ـ تسجيل البيانات من وسائل إدخالها إلى الكمبيوتر في ملفات معينة لحين تشغيلها طبقاً للبرنامج.
ب ـ تبويب وتصنيف وتحليل البيانات حسب التعليمات والأوامر الواردة في البرنامج، ويقوم بهذه العملية الكمبيوتر ذاته بواسطة وحداته المختلفة.

ثالثاً: مركزية حفظ المستندات بعد الإدخال بدلاً من توزيعها ما بين أقسام المنشأة.

رابعاً: يتم التسجيل في دفاتر اليومية والترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ بعملية واحدة، وهذا يوفر الوقت ويقلل من فرص الخطأ، فضلاً عن أنه يؤدي إلى اختصار بعض المراحل في دورة العمليات المحاسبية.

خامساً: اتساع نطاق تحليل البيانات، فبعد أن كأن التحليل يتم على نطاق ضيق وباستخدام الأساليب التقليدية، فقد أمكن بعد استخدام

الحاسبات الإلكترونية، أن يتم التحليل على نطاق واسع وبطريقة علمية وباستخدام أساليب بحوث العمليات.

سادساً: حدوث تغيير ملحوظ في أسلوب عرض النتائج والمعلومات، حيث أصبحت مخرجات الكمبيوتر تستخدم كتقارير وبوجه خاص بعد تطوير وحدة المخرجات وتزويدها بوحدات لإعداد الرسوم البيانية والتحبير.

الحقيقة أن نظم المعلومات المحاسبية تسهم بصورة إيجابية فى تقديم المعلومات المفيدة فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن طريق أفراد وجهات داخل وخارج المنشأة. ولكي تحقق المعلومات فوائدها المرجوة، فأنه ينبغي أن تكون دقيقة وملائمة وتقدم فى التوقيت المناسب، وهذا يعنى ضرورة الأخذ بأحدث تقنية مناسبة للمعلومات ونحن بصدد تصميم نظام المعلومات المحاسبية، ولذلك فأن أغلبية منشآت الأعمال أصبحت تستخدم الحاسبات الإلكترونية فى تشغيل بياناتها وذلك لما توفره من سرعة ودقة فى تشغيل وتداول تلك البيانات.

وقد أدى استخدام الحاسبات الإلكترونية فى نظم المعلومات المحاسبية إلى نشأة العديد من المشاكل، وأن كأن استخدام الحاسبات الإلكترونية فى إدارة البيانات المحاسبية لم يؤدِ إلى تغيير هدف المراجعة، وأنما أدى بالمراجعة إلى ضرورة البحث عن إجراءات وأساليب جديدة تتلاءم مع بيئة التشغيل الإلكترونى للبيانات بما يعمل على استمرار تواءم المهنة مع المستجدات والمتغيرات البيئية الحديثة.

وسوف يتم تناول هذا الفصل من خلال:

١ – المشاكل الخاصة بالمراجعة الناتج عن استخدام الحاسبات فى نظم المعلومات المحاسبية.

٢ – إجراءات وأساليب لنظم التشغيل الإلكترونى للبيانات المحاسبية.

٣ – أثر استخدام نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات المحاسبية على معايير المراجعة المقبولة قبول عام.

المشاكل الخاصة بالمراجعة الناتجة عن استخدام الحاسب الإلكترونى فى نظم المعلومات المحاسبية:

أولاً: المشاكل الإلكترونية فى نظم المعلومات العامة الخاصة بالمراجعة الناتجة عن استخدام الحاسب

تنتج هذه المشاكل الناتجة عن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة وبصرف النظر عن نوعيتها في مجال إدارة البيانات المحاسبية. وتتمثل هذه المشاكل في الآتي:

أ - اختفاء السجلات المادية:

في ظل نظم التشغيل باستخدام الحاسبات الإلكترونية، تتم عمليات تسجيل وحفظ البيانات المحاسبية باستخدام النبضات الإلكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب، أو على أشرطة واسطوانات ممغنطة خارج الحاسب، وبلغة لا يفهمها إلا الحاسب. وبالتالي فقد أصبحت البيانات المحاسبية غير مرئية، وغير قابلة للقراءة، كما يمكن تغيير أو إضافة أو حذف أية بيانات دون ترك أي أثر يدل على حدوث هذه العمليات، وهو الأمر الذي سهل احتمالات ارتكاب حالات الغش بل وجعل من الصعب إكتشافها.

ب - عدم وجود سند أو مسار جيد للمراجعة:

يقصد بسند أو مسار المراجعة تتبع مصادر المستندات والسجلات المؤيدة لعمليات المنشأة خلال الفترة الزمنية. ويشمل ذلك: المستندات، والسجلات (مثل: صور فواتير البيع، وسندات التحصيل والسداد، والشيكات الملغاة وسجلات اليومية والأستاذ). وتتمثل مشكلة مسار المراجعة في أنه يمثل المصدر الرئيسي لحصول المراجع على أدلة الإثبات، ومن ثم يصبح من الضروري أن يكون هناك وضوح لهذا المسار، وتتبع كافٍ من قبل المراجع لأغراض التحقيق، خاصة في ظل المراجعة اليدوية التي تستلزم تأييد كل عملية بمستند أو أكثر وتسجيلها بالدفاتر.

كما يرى بعض الكتاب أن سند أو مسار المراجعة يتمثل في: " المستندات والدفاتر والتقارير المحاسبية التي تساعد المراجع على تتبع العمليات من المستندات الأصلية إلى التقارير المحاسبية والعكس، حيث أنه من المعلوم في نظم التشغيل اليدوية أن المراجع يستطيع الاعتماد على على سجلات ودفاتر يسهل قراءتها ومن ثم امكانية تبع العمليات المحاسبية فيها من نشأتها إلى نهايتها أو العكس، والذي يمكن من تتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية، أو العكس، بمعنى البدء بالنتائج النهائية للعملية والأنتهاء بمصدرها".

ويرى بعض الكتاب أن لسند المراجعة عدة أغراض تتمثل في: السماح بتتبع العملية من مصدرها وحتى نهايتها أو العكس، الإجابة على التساؤلات، تصحيح الأخطاء، تحديد عواقب الأخطاء، الحد من حالات الغش، مراقبة الأمن، إعداد نسخة إضافية وإمكانية الاستدعاء، مراقبة الأداء، وإعادة تدريب المستخدم.

وعلى الرغم من وجود اتفاق على أن سند المراجعة الجيد ينبغي أن يسجل الأحداث بدقة، وأن تكون هذه الأحداث حقيقية ودقيقة، وتعبر بصدق وأمانة عن الواقع، إلا أن بعض الكتاب يشيروا إلى وجود ثلاثة أسباب تحول دون تحقيق ذلك، وهي:

١- الأخطاء في قيمة مفردات العملية: فعلى سبيل المثال قد يتم نقل رقم الحساب أو مبلغ العملية خطأ من السجلات الأولية، ومن ثم تكون قيمة مفردات البيانات خاطئة، وتدخل ضمن سند المراجعة، وأن لم تكتشف وتصحح هذه الأخطاء في الوقت الملائم فأنها ستدخل في قاعدة البيانات، مما يضاعف من آثارها السلبية.

٢-الأخطاء في قيمة مفردات بيانات الشئ محل التشغيل: على سبيل المثال الأخطاء الحسابية والمنطقية عند تحديث البيانات.

٣- الأخطاء في إدخال البيانات لسند المراجعة: على سبيل المثال أخطاء تطبيق المنطق (الأخطاء في وحدة الحساب والمنطق) قد تدخل في سند المراجعة، أو لو تم تخزين سند المراجعة في مكأن

بعيد فقد تقع أخطاء في نقل أو تحويل البيانات، أو قد يؤدي تلف برامج ومعدات النظام إلى أخطاء في الإدخال لسند المراجعة.

كما يرى بعض الكتاب أيضاً أنه في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية، يمكن أن يكون سند المراجعة غير مكتمل نتيجة لاختفاء بعض أجزائه بسبب التشغيل الداخلي للحاسب مما يفقده تكامله، وأشارا إلى أنه في ظل بيئة الحاسبات يكون لسند المراجعة المشاكل الآتية:

١- "عدم وجود المستندات الأصلية، أم يتم التخلص منها بعد الإدخال المبدئي للبيانات.

٢- لا يقوم النظام بإعداد دفاتر يومية، وأنما يتم الإدخال مباشرة لدفاتر الأستاذ.

٣- ملفات الحاسب وقواعد البيانات تكون غير مرئية، ولا تسمح بالتتبع الواضح للعمليات خلال كافة أجزاء النظام.

٤- لا يمكن ملاحظة التتابع والتشغيل، حيث أن يتم داخل الحاسب".

ونخلص مما سبق إلى أن تصميم سند جيد للمراجعة خاصة في ظل نظم الحاسبات المتقدمة، يعد مهمة شاقة أو أكثر تعقيداً، فالتصميم الجيد لسند المراجعة لا يمكن أن يتأتى إلا عن طريق الفهم الواعي لطبيعته، كيفية استخدامه، الوظائف المطلوبة لإعداده وتدعيمه، طبيعة ومصدر الأخطاء التي تفسده وتعيبه، وأنواع الإجراءات التصحيحية التي يمكن إجراؤها عندما تقع مثل هذه الأخطاء. ويؤدي غياب سند المراجعة الجيد في بيئة الحاسبات الإلكترونية إلى صعوبة تتبع العمليات، ومن ثم صعوبة اكتشاف جرائم الحاسبات. ويمكن التغلب على هذه المشكلة من خلال:

١- تصميم نظام جيد للرقابة الداخلية، حيث يعمل ذلك النظام على الحد من الأخطاء التي تعيب سند المراجعة، ومن ثم يظهر بالصورة المرضية التي يمكن معها الاستناد إليه فى تتبع العمليات والكشف عن جرائم الحاسبات.

٢- وجود برنامج يتخذ خطوات معينة أو يولد مخرجات معينة لأغراض سند المراجعة، مما يؤدي إلى التغلب على مشكلة عدم ترابط سند المراجعة بفعل التشغيل الداخلي للحاسب.

جـ - سهولة جرائم الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية وصعوبة اكتشافها:

يقصد بالغش في مجال الحاسبات الإلكترونية: أي تلاعب في برامج الحاسب، ملفات البيانات، التشغيل، المعدات، ويؤدي ذلك إلى إلحاق خسائر بالتنظيمات التي يقع الغش في مجال استخدامها للحاسبات. ويمكن تصنيف الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية وفقاً لثلاثة أبعاد، هي:

١- العلاقة: ويوضح هذا البعد الغش من حيث علاقة مرتكبيه بالمنشأة: فهناك أفراد خارج المنشأة يمكنهم ارتكاب الغش وهم أخصائيون الحاسبات، حيث أنهم يلمون بالناحية الفنية للحاسبات، مما يسهل عليهم معرفة كلمات السر والاتصال بالنظام، وارتكاب حالات الغش التي يصعب اكتشافها؛ أما الفئة الثانية فهم مستخدمو النظم داخل المنشأة. هذا وتتضمن معظم حالات الغش إدخال عمليات محرفة لنظام الحاسب مثل: طلبيات مغالى فيها، التواطؤ مع العملاء فيما يتعلق بالخصم الممنوح لهم، وإدخال حسابات وهمية لصالح مرتكبي الغش - على سبيل المثال إدراج أسماء عمال وهمية في كشف الأجور والمرتبات، على أن يحصل مرتكبو الغش على هذه الأجور والمرتبات.

٢- الخبرة: ويوضح هذا البعد الغش من حيث مستوى الخبرة والوعي بالحاسبات اللازم لتنفيذه: فهناك بعض حالات الغش التي تحتاج إلى معرفة تفصيلية بكيفية عمل الحاسبات، برامجها، أساليب إدخال وتشغيل وتخزين البيانات. وهناك حالات أخرى لا تحتاج لأكثر من مجرد المعرفة بكيفية استخدام النظام الموجود، فليس من الضروري أن يكون مرتكب الغش معداً للبرامج، أو ملماً إلماماً تاماً بالحاسبات الإلكترونية حتى يكون ناجحاً في ارتكاب مثل هذه الحالات.

٣- الدافعية: من حالات الغش ما يتم ارتكابها بدافع الجشع، الأنتقام، وحماية الذات، فقد ترتكب في الأصول المادية للشركة أو في البيانات، وذلك تحت تأثير أى من الدوافع الثلاث السابقة؛ فبعض حالات غش الحاسبات تكون بالتلاعب في الأصول، والبعض الآخر يركز على الخداع، التضليل، وسرقة وتدمير البيانات، مما يؤدي إلى نتائج مضللة.

ويتميز الغش في مجال الحاسبات الإلكترونية من وجهة نظر مرتكبيه بخصائص لا تتوافر في ظل النظام اليدوى، وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

١-سهولة ارتكاب الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية: فمع التوسع في استخدام الحاسبات أصبح من السهل نسبياً ارتكاب حالات الغش، ويرجع السبب في ذلك إلى قصور الرقابة على نظم الحاسبات في ظل التقدم الفنى الكبير، بالإضافة إلى زيادة الخبرة العامة بتلك النظم.

٢-صعوبة اكتشاف وتتبع الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية: أن استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية لم يؤد إلى سهولة ارتكاب الغش في الأصول المادية والبيانات فحسب، بل وجعل من الصعب اكتشافه. فيمكن لمرتكب الغش أن يغير من وحدات التخزين دون ترك أى أثر ملموس يمكن تتبعه. وحيث أن ارتكاب حالات الغش في مجال الحاسبات يكون بدقة وإحكام، لذا فأن معظم هذه الحالات قد لا يمكن اكتشافها وتشير دراسة "Allen" إلى حالات الغش السائدة في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال الحاسبات الإلكترونية، والتي عادة ما يصعب اكتشافها وتتمثل هذه الحالات في الآتي:

أ- الغش المتعلق بالمعاشات: هناك العديد من حالات الغش في مجال استخدام الحاسبات الإلكترونية في المعاشات، حيث يدفع المعاش لأشخاص ليسوا على قيد الحياة.

ب- الغش المتعلق بالمخزون والأنفاق في القطاع الحكومي: يعتبر الغش المتعلق بالمخزون والأنفاق الحكومي من أكبر مشاكل نظم

الحاسبات الإلكترونية المستخدمة في الوحدات الحكومية، وكذلك في القطاع العام. والسبب وراء ظهور هذه المشكلة بصورة واضحة، هو أن مثل هذه التنظيمات لا يتم مراجعتها بصورة كاملة ودقيقة.

جـ- الغش المتعلق بالتعويضات في شركات التأمين: كأن من المعتقد حتى وقت قريب، أنه لا يوجد غش في مجال استخدام الحاسبات في شركات التأمين، إلا أن الواقع أثبت غير ذلك. فطبيعة نشاط هذه الشركات، قد جعلها عرضه لحالات الغش في ظل استخدام الحاسبات، كما أنه يصعب اكتشاف العديد من حالات الغش التي تقع بها.

د- الغش المتعلق ببرامج الأنفاق الحكومى: هناك بعض الوحدات الحكومية التي تكون عرضة لوجود غش في برامجها، مثل برامج الصحة، التعليم، الزراعة، والدفاع. وينتج هذا الغش عن سوء التشغيل الجماعي للبرامج الحكومية.

هـ- الغش المتعلق بالقروض في البنوك التجارية: كالتلاعب في حجم التسهيلات الائتمأنية للعميل والتي على أساسها يتم احتساب القروض، ويشير خبراء الحاسبات إلى أن حالات الغش المكتشفة من هذا النوع تتروح بين ٥% و ٢٠% من إجمالي حالات الغش.

ومما يؤدي إلى زيادة حالات الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية، أن العديد من الشركات التي تقع تحت طائلته تفضل ألا تفصح عنه، وذلك للحفاظ على سمعتها عند العملاء، الدائنين، والمستثمرين - حيث أشار تقرير المركز القومي للحاسبات بالمملكة المتحدة إلى أن ٧% فقط م حالات الغش بالمملكة المتحدة يتم الإعلأن عنها. كما أن الغش في ظل استخدام الحاسبات يفتقد أدلة الإدأنة المباشرة، فحالات الغش المكتشفة التي تم إدأنة مرتكبيها تتروح بين ٣% و٩% من إجمالي الحالات المكتشفة. وأن معظم حالات الغش المكتشفة قد اكتشفت بالصدفة، وهذا يعنى أن هناك العديد من الحالات الأخرى التي لم يتم اكتشافها. أضف إلى ذلك أن معظم حالات الغش تتسم بالاستمرارية، وخاصة تلك التي تبدأ في مرحلة مبكرة عند تصميم النظام

٣- الغش في مجال الحاسبات يحقق عائداً مغرياً لمرتكبيه، مما يشجع على ارتكابه: حيث أشار مكتب المباحث الجنائية الأمريكية إلى أن غش الحاسبات يحقق عائداً لمرتكبيه يتراوح بين ٣ إلى ٥ بليون دولار سنوياً، وأن متوسط العائد لمرتكب الغش في حالات الغش المكتشفة قدر بحوالي ٥٠٠٠٠٠ دولار، وذلك مقابل ٢٣٠٠٠ دولار سنوياً بالنسبة لمرتكب الغش باستخدام الطرق اليدوية. كما أشار المركز القومي للحاسبات بالمملكة المتحدة في مسح أجراه إلى أن حالات غش الحاسبات تلحق بشركات المملكة المتحدة خسائر تتروح بين ٤٠٠ مليون إلى ٢ بليون جنيه سنوياً. وتؤدي إلى نقص في الأرباح بمعدل يزيد عن ١٠%، وهذا النقص في الأرباح له تأثير سلبي على الملاك، العاملين، والدولة.

وخلاصة القول أن ظهور الحاسبات قد ترتب عليه طرقا حديثة تماماً لارتكاب حالات الغش، مما جعلها أكثر سهولة من حيث ارتكابها، وأكثر صعوبة من حيث اكتشافها. إلا أنه يمكن الحد من هذه الحالات من خلال بناء نظام جيد للرقابة الداخلية في بيئة الحاسبات.

د- فيروسات الحاسبات:

يفرق بين غش الحاسبات وفيروس الحاسبات، من حيث أن الغش عادة ما يكون متعمداً ويهدف مرتكبوه إلى تحقيق عائد من ورائه، في حين أن الفيروسات قد لا تكون متعمدة أو بغرض تحقيق عائد من ورائها، فقد تنتقل للنظام من خلال وسائط مصابة بالعدوى. ويعرف "Collier & Spaul" فيروس الحاسبات بأنه برنامج يتميز بالآتي:

١- القدرة على تعديل البرامج، وذلك من خلال إدماج برامج الفيروس مع البرامج الأخرى.

٢- القدرة على إجراء التعديلات في العديد من البرامج.

٣- القدرة على اضفاء الشرعية على التعديلات التى حدثت بالبرامج.

٤- القدرة على منع التعديلات الإضافية على البرامج التي سبق وأن عدلها من قبل.

٥- البرامج المعدلة يفترض أن تكون قد مرت بالمراحل الأربعة السابقة.

وتسبب فيروسات الحاسبات العديد من المشاكل في بيانات وبرامج المنشأة، وذلك على حسب نوع الفيروس، ومن هذه المشاكل ما يلي:

١- قد يكون للفيروس تأثير مدمر مرئي وفوري، حيث يمكن أن يكتب بصورة مرئية وفورية على جزء من البرنامج العادي وبالطريقة التي لا يمكن معها استرداد الجزء المدمر، مثل فيروس الكتابة على الملفات.

٢- قد يكون للفيروس القدرة على إخفاء ومضاعفة نفسه، حيث يعمل على التدمير الفوري وغير المرئي للبيانات، مثل فيروسات عدم الكتابة على الملفات.

٣- قد يقيم الفيروس بالذاكرة الرئيسية للحاسب، وتنتقل العدوى لأي اسطوانة يتم استخدامها من خلال الحاسبات التي تحمل هذه الفيروسات، وتسمى هذه الفيروسات بالفيروسات المقيمة بالذاكرة.

٤- قد تنتقل الفيروسات للحاسب عند تغيير أحد أجزائه أو عند استبداله بجزء أحدث منه. ولهذا النوع من الفيروسات آثار تدميرية كبيرة، كما أنه من الصعب اكتشافه وعلاجه، ولحسن الحظ أنه من الأنواع النادرة، ويسمى بفيروسات آلات الحاسب.

٥- قد يوجد برنامج الفيروس على قطاع التحميل، ويدمر الملفات بطريقة عشوائية ولكن في مكان محدد فقط على الاسطوانة المرنة وهو المسار الأخير. وعند محاولة تحميل أى من البرامج من النوع المقيم في الذاكرة مع

وجود هذا الفيروس فأنها لا تعمل وتظهر رسالة تفيد امتلاء الذاكرة مما يؤدى إلى نقص كفاءة الحاسب.

٦- قد يؤدي الفيروس إلى ظهور كرة قافزة صغيرة تقفز على شاشة الحاسب عندما ينتقل التحكم إلى برنامج الفيروس. ويأخذ هذا الفيروس أشكال متعددة، ويأتي تأثيره الضار من إبدال الحروف الموجودة في ملفات البيانات على الاسطوأنة الثابتة بحروف أخرى. ويحدث ذلك بصورة بطيئة إلا أنها مستمرة ومتزايدة، والخطورة أن هذا التغيير لا يلاحظ إلا بعد مرور فترة يكون قد تم فيها إفساد البيانات في هذه الملفات بالفعل، ويسمى هذا الفيروس بفيروس الكرة القافزة.

٧- قد يؤدي الفيروس إلى إفساد الاسطوأنات بما تحتويه من برامج وبيانات أو يفسد أى برنامج يتم تشغيله، ويعتبر هذا الفيروس من أخطر الفيروسات، حيث لا يمكن استخدام الاسطوأنات المصابة إلا بعد إعادة تشكيلها.

٨- قد يهاجم الفيروس قطاع التحميل وجدول تخصيص الملفات، ويؤدي إلى إلحاق ضرر بالبيانات، ويسمى بفيروس مايكل أنجلو. ويدخل هذا الفيروس للحاسب عندما يتم تحميله من اسطوأنة مرنة مصابة، ومن ثم فأن كافة الاسطوأنات التي يستخدمها النظام ينتقل إليها العدوى.

٩- قد يرسم الفيروس شجرة عيد الميلاد على شاشة الحاسب، بينما يقوم بنسخ نفسه وإصابة الجهاز بالعدوى، وقد لا يكون لهذا النوع من الفيروسات أى آثار مدمرة، حيث يقتصر على طبع تحية طيبة وبعد..، عيد الميلاد، ويسمى بفيروس عيد الميلاد.

١٠- أن لفيروسات الحاسبات القدرة على تدمير أنشطة الحاسب شأنها في ذلك شأن النار، الفيضأن، والأعاصير. فقد أدت فيروسات الحاسبات إلى إلحاق

خسائر تزيد على ١٠٠ مليون دولار سنوياً بشركات الولايات المتحدة الأمريكية. وتتمثل أضرار الفيروسات في ضياع وقت الحاسب، فقد البيانات، وفقد ثقة العملاء

١١- هناك بعض الفيروسات التي لها القدرة على نسخ نفسها والأنتشار عبر شبكات الحاسبات المحلية أو الواسعة، وتغيير البيانات الحساسة أو وضعها في أماكن يمكن للأفراد غير المصرح لهم رؤيتها ونسخها. وتؤدي هذه الفيروسات إلى نقص كفاءة تشغيل الحاسبات، ومن ثم فقد الثقة في النظام

١٢- أن لفيروسات الحاسبات مشاكل إضافية على خلاف تدمير البيانات هي

أ- التكلفة الناتجة عن نقص كفاءة وفعالية النظام، والمتمثلة في نقص أنتاجية النظام ونقص أنتاجية الأفراد.

ب- تكلفة وقت الأفراد الفنيين المستفيد في تعريف، إيجاد، وإزالة الفيروسات.

جـ- نقص أنتاجية النظام ومستخدميه أثناء عملية إزالة آثار الفيروسات.

د- الوقت والتكلفة المرتبطان بتحديد أبعاد المشكلة (هل أن الفيروسات أنتشرت في حاسبات أخرى؟ ما هو مقدار الوقت الذي تتعطل فيه الأعمال؟).

هـ- التكاليف الناتجة عن فقد ثقة المستخدمين في النظام، وإدارة النظام والحاسبات ككل.

هـ - العاملون بنظم المعلومات القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية:

يتم تشغيل نظم المعلومات القائمة على الحاسبات الإلكترونية من خلال مجموعة من العاملين هم: محللو النظم، معدو البرامج، القائمون بالتشغيل، أمناء مكاتب البرامج والملفات، المسئولون عن

إدخال ورقابة إدخال البيانات والمديرون. ولهؤلاء العاملين مشاكلهم الخاصة التي تعمل على زيادة حدة حالات الغش وفيروسات الحاسبات، ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:

١- يؤدى نقص خبرة العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات - كما هو الحال في نظم الحاسبات الصغيرة - إلى وقوع أخطاء في التشغيل أو الفشل في تخزين واستدعاء البيانات، أو عدم القدرة على اكتشاف جرائم الحاسبات. ومن ناحية أخرى فأن ارتفاع مستوى خبرة هؤلاء العاملين - كما هو الحال في نظم الحاسبات الكبيرة - له تأثير سلبي، يتمثل في زيادة قدراتهم على الوصول غير المصرح به للنظام من خلال نقاط الضعف الموجودة بنظام الرقابة الداخلية، ومن ثم ارتكاب جرائم الحاسبات التي عادة ما يصعب اكتشافها. حيث أنهم يستخدمون في ذلك أساليب معقدة فنياً مثل: فيروس حصان طروادة، البرامج الجاهزة، والتلاعب في توجيه البيانات.

٢- أن معظم مرتكبي حالات غش الحاسبات من داخل التنظيم حيث أجرت لجنة المراجعة البريطانية مسحاً بين أن أكثر الناس ارتكاباً لحالات غش الحاسبات هم العاملون في مجال الحاسبات. ويرجع ذلك إلى ضعف أساليب الرقابة الداخلية القائمة، وعدم الأخذ بالأساليب المتطورة منها.

٣- غالباً ما يؤدى العاملون بنظم الحاسبات إلى انتشار فيروسات الحاسبات، حيث أنهم قد يمتلكون حاسبات خاصة ويتبادلون الاسطوأنات المرنة فيما بينهم. وعادة ما يقومون بتشغيل هذه الاسطوأنات في محطات عمل المنشأة، مما يجعل الفرصة مواتية لأنتقال عدوى الفيروسات عبر شبكة حاسبات المنشأة وحاسبها الرئيسي.

٤- أن العاملين بالنظام الذين تم استبعادهم يعلمون كلمات السر وبالتالي يمكنهم الوصول غير المصرح به للنظام، وارتكاب حالات الغش أو نقل عدوى الفيروسات

٥- يؤدي أنخفاض الحالة المعنوية بنظم الحاسبات، إلى زيادة جرائم الحاسبات.

ثانياً: أساليب المراجعة الخارجية لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية:

مع زيادة تعقيد نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، أصبح استخدام أساليب المراجعة القائمة على الحاسبات لا يؤدي إلى مراجعة مرتفعة الكفاءة فحسب، وأنما يعتبر عنصراً ضرورياً لأداء المراجعة بصورة فعالة. وأدى هذا التحول في مدخل المراجعة إلى استخدام أساليب لاختبار البيانات، النظم، والبرامج، ونتناول هذه الأساليب كما يلي:

أ- أساليب التحقق من صحة البيانات:

أ/١- برامج المراجعة العامة:

وهي البرامج التي يتم تصميمها بحيث يمكن للمراجع استخدامها في مراجعة أنواع مختلفة من نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وبصرف النظر عن نوع التنظيم أو الصناعة. ويقوم بإعداد هذه البرامج العديد من شركات المحاسبة ومورد البرامج والحاسبات. ويمكن للمراجع بقليل من الخبرة في التشغيل الإلكتروني للبيانات، أن يستخدم هذه البرامج بصفة مستقلة عن برامج العميل، في الوصول إلى البيانات وإجراء بعض المهام المختلفة مثل:

أ- إجراء اختبارات المراجعة (على سبيل المثال، التحقق من صحة العمليات الحسابية، المجاميع، وتحليل البيانات)

ب- إجراء تحليل إضافي للبيانات لأغراض المراجعة (على سبيل المثال، احتساب حجم المخزون الواجب الاحتفاظ به لمواجهة الزيادة في الطلب).

جـ- الاختبار الأنتقادي للبيانات الموجودة بالملفات (على سبيل المثال، الخصم غير العادى، الأوراق المالية المصدرة بتاريخ غير صحيح).

د- إعداد وطبع بعض التقارير الخاصة بالمراجعة ومحاكاة التشغيل لبعض البيانات، ومقارنة النتائج.

وعلى الرغم من أن هذه البرامج قد أعدت خصيصاً ليستخدمها المراجع ذو الخبرة المحدودة في تشغيل البيانات، إلا أنها قد تعطي نتائج أكثر كفاءة وفاعلية، لو استخدمها مراجع متخصص في مجال الحاسبات، ويتوفر لديه قدر عال من الخبرة والمعرفة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن مراجع الحاسبات المتخصص يكون قادراً على مراقبة تنفيذ البرامج العامة، ولا يعتمد على موظفي العميل في التحقق من صحة إجراءات التشغيل

أ/٢ - برامج المراجعة الخاصة:

على الرغم من أن برامج المراجعة العامة يمكن استخدامها في مراجعة معظم الملفات، إلا أن المراجع يكون في حاجة إلى برامج لمراجعة حالات خاصة، وتسمى هذه البرامج ببرامج المراجعة الخاصة، وهى البرامج التي يتم تصميمها وفقاً لطبيعة بيئة التشغيل في نظام معين، للقيام ببعض مهام المراجعة لهذا النظام ولا تصلح لغيره من النظم، وتظهر الحاجة إلى هذه البرامج العامة لمراجعة نظام التشغيل، فمثلاً قد تكون برامج تشغيل النظام مصممة بطريقة تختلف عن برامج المراجعة العامة، أو أن أشكال ومحتويات مخرجات نظام التشغيل متخصصة جدا ولا يمكن برامج المراجعة العامة أن تقدم مثلها، أو أن العمليات الحسابية تتم بطريقة معقدة غير مبرمجة في برامج المراجعة العامة، وترجع الميزة الأساسية لهذه البرامج الخاصة، في أنها برامج مراجعة معدة بما يتفق مع متطلبات مراجعة نظام تشغيل معين. إلا أنه يعاد عليها ارتفاع التكلفة، واحتياجها إلى وقت طويل في عمليات التصميم والتجارب والتنفيذ، كما أنها تتصف بعدم المرونة لأي تغيرات تحدث في برامج التشغيل العادية

ويستطيع المراجع باستخدام أى من البرامج العامة أو الخاصة القيام باختبارات نتائج العمليات، وتجميع الأدلة التي تدعم

قبول أو عدم قبول العمليات والأرصدة الظاهرة في القوائم المالية، وبمجرد تجميع هذه الأدلة، يستطيع المراجع أن يكون رأيه في مدى دقة وصحة القوائم المالية في التعبير عن الواقع، ومن ثم يصدر رأيه في خطاب المراجعة الموجه للإدارة.

أ/٣ - نظم المراجعة المجهزة مسبقاً:

حيث أن العديد من اختبارات المراجعة تعد متشابهة إلى حد كبير من عميل لآخر، أضف إلى ذلك وجود جوانب متشابهة بنظم العملاء، لذا يمكن للمراجع استخدام نظم المراجعة المجهزة مسبقاً لأغراض زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتعد هذه النظم لمقابلة مجموعة من أهداف المراجعة مثل: مراجعة تحصيل وسداد الحسابات، تحليل أعمار الحسابات، اختيار المفردات التي يجرى عليها اختبارات المراجعة، وإصدار خطابات المصادقة. ولتشغيل النظام يقوم المراجع بتحويل ملفات بيانات العميل إلى نمط يتلاءم مع نظام المراجعة، ثم يقوم بعد ذلك بتنفيذ البرامج المجهزة مسبقاً.

ب - أساليب التحقق من صحة البرامج:

ب/١ - أسلوب البيانات الاختبارية:

تتكون البيانات الاختبارية من مجموعة من البيانات الافتراضية التي يقوم المراجع بإعدادها، وتشغيلها مع البرامج التشغيلية للشركة وتحت رقابته. ويتم مقارنة النتائج بالنتائج المحددة مسبقاً، وذلك بغرض الحكم على مدى صحة وكفاءة عمليات التشغيل

وقد تكون البيانات الاختبارية عينة من البيانات الفعلية من واقع سجلات العميل، ويفيد هذا الأسلوب في فحص الإجماليات، الأرصدة، وغيرها من العمليات الحسابية التي يؤديها الحاسب. وأيضاً يخدم في التحقق من مدى دقة وصحة الإجراءات الرقابية المبرمجة التى يرغب المراجع في اختبارها.

ويتميز هذا الأسلوب بأنه غير مكلف وسريع وبسيط نسبياً، حيث لا يقتضي ضرورة تدريب المراجع تدريباً كافياً على الناحية الفنية للحاسب، إلا أنه يعيبه ما يلي:

أ- يتم اختبار برامج العميل عند نقطة زمنية معينة، وليس عن فترة المراجعة بالكامل.

ب- لا يعد اختباراً كافياً لتوثيق التشغيل الفعلى للنظام.

جـ- قد يعلم المشغلون البيانات الاختبارية، مما ينعكس على فعالية الأسلوب.

د- يتحدد مجال الاختبار بمدى تخيل ومعرفة المراجع لإجراءات الرقابة داخل النظام.

هـ- في حالة استخدام بيانات افتراضية، يعتبر هذا الأسلوب اختباراً غير مباشرا للنظام، ومن ثم لا يوجد لضمأن الكافي بأن البرامج المستخدمة في اختبار هذه البيانات، ليست بالضرورة هى البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل على مدار فترة المراجعة.

و- تحتاج البيانات الاختبارية الشاملة - والتي من خلالها يمكن اختبار معظم جوأنب النظام - إلى وقت كبير في تشغيلها، مما يجعلها مكلفة للغاية.

ز- يعتبر أسلوب غير كامل وغير فعال في ظل استخدام النظم الكبيرة والمعقدة.

ب/٢ - أسلوب الاختبار الكامل:

يعتبر أسلوب الاختبار المتكامل امتداد لمدخل البيانات الاختبارية، وفى ظله ينشئ المراجع وحدة وهمية - على سبيل المثال قسم، أو مستهلك أو عامل، أو بائع وهمى - ويدخلها ضمن السجلات الرئيسية للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة. وفى خلال العام يدخل المراجع عمليات لتلك الوحدة الوهمية، ليتم تشغيلها مع العمليات الحقيقية. ويتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام

وفي أوقات مختلفة، وأى أنحراف عن النتائج المحددة مسبقاً يشير إلى احتمال وجود تلاعب أو غش فى نظام الحاسب وهذا يعنى أن البرامج موضوع الاختبار هي نفسها التي تستخدم في تشغيل بيانات العميل، ومن ثم فأنه يعتبر اختبارا مباشرا لنام العميل

ويتميز أسلوب الاختبار المتكامل بأن عملية المراجعة تتم بصفة مستمرة طوال الفترة المحاسبية وبنفس البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل العادية، وذلك بدء بالبيانات الخام وحتى النتائج النهائية. وما يعيبه أن يقتضي ضرورة أن يكون المراجع على دراية واسعة بالحاسبات الإلكترونية. كما أن الخطورة الأساسية في هذا الأسلوب تتمثل في عملية فصل نتائج بيانات الاختبار عن نتائج تشغيل البيانات الأصلية، حيث يقوم المراجع بهذا الفصل من خلال إجراء بعض القيوم العكسية. ولا شك أن هناك خطورة حدوث أى خطأ غير مقصود، من شأنه أن يغلى بعض العمليات الأساسية للعميل، دون إمكانية اكتشافه. وحتى لو أمكن اكتشاف هذا الخطأ فستحتاج عملية الإصلاح إلى مجهود كبير، وقد يترتب عليها تسوية لملفات العميل.

ب/٣- أسلوب التتبع والملاحقة.

ويعتبر هذا الأسلوب امتداد لأسلوب الاختبار المتكامل، حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الأصلية للعمليات، مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات، وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من نقاط التشغيل. وتتمثل الميزة الأساسية لهذا الأسلوب، في أنه يستخدم البيانات الأصلية للعميل مع تجنب الحاجة لإجراء قيود عكسية، وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تنجم عنها. وتزداد كفاءة هذا الأسلوب، إذا تم تدعيمه ببعض بيانات اختبار خاطئة أو غير عادية، لاختبار الحالات الخاصة أثناء عمليات التشغيل. إلا أن المشكلة لازالت قائمة، وهى ما هى مجموعة البيانات التي سيتم وضع العلامات المميزة لها؟ كما أنه لا يوجد ضمأن لاختبار كل البرامج التي قوم عليها نظام التشغيل، وحتى البرامج التي يتم

اختبارها لا يوجد ضمأن باختبار كل أجزاء هذه البرامج، بما في ذلك البرامج الفرعية للتحقق من قابليتها للتشغيل

ب/٤ - أسلوب تتبع المسارات:

يهدف هذا الأسلوب إلى محأولة تحديد وتتبع التدفقات المنطقية في عملية التشغيل، حيث يمكن التحقق من قابلية جميع هذه التدفقات للتشغيل، بما يعنى مرورها على نقاط الرقابة أو نقاط الاختبار داخل البرنامج نفسه وأثناء عمليات التشغيل. وتتمثل مزايا هذا الأسلوب في أن المراجع يستطيع من خلاله أن يحكم على كفاءة البرامج، وبالتالي كفاءة النظام ككل، كما يستطيع معرفة ما إذا كأنت هناك أجزاء غير قابلة للتشغيل، أو وجود بعض التعارض أو الأخطاء. إلا أنه يعاب على هذا الأسلوب، أنه يتطلب مهارة خاصة في التشغيل الإلكتروني للبيانات، من حيث عمليات التشغيل، ومن حيث القدرة على تفسير النتائج، والتى لا يستطيع المراجع بدونها أن يستخدم هذا الأسلوب.

ب/٥- أسلوب التشغيل المتزامن:

وهو أسلوب أكثر تطوراً من الناحية الفنية، حيث يتم تصميم برامج لها صفة الإشراف على عمليات التشغيل، ووظيفتها ضبط العمليات غير العادية، وطبع تقارير عن هذه العمليات والبيانات الخاصة بها، ومن ثم يمكن أن يسمى هذا الأسلوب بالمراجعة المستمرة بالاستثناء. ويتطلب هذا الأسلوب ضرورة مشاركة المراجع الخارجي في تصميم النظام، وفي وضع خطط الرقابة الخاصة به، كما يتطلب أيضا ضرورة الاعتماد على المراجعة الداخلية، لأنها هى التي ستتولى متابعة تشغيل هذه البرامج وتجميع التقارير الناتجة عنها. ويزداد الاتجاه في الوقت الحاضر نحو استخدام هذا الأسلوب، نظراً لزيادة التعقيد في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، مع الكم الهائل من العمليات التي يقوم بها المشروع على مدار العام، وكثرة الأخطار المصاحبة لأسلوب المعاينة الإحصائية، مما يحتم ضرورة الاعتماد على المراجعة الداخلية والأدوات المتاحة لها والتقارير الناتجة عنها

ب/٦- أسلوب المحاكاة الموازية:

وفي ظل هذا الأسلوب يعد المراجع مجموعة من البرامج التطبيقية التي تحاكى برامج العميل، ويتم تشغيل البيانات الفعلية للعميل باستخدام هذه البرامج على التوازى مع نظام العميل، ثم تقارن النتائج إما يدوياً أو باستخدام الحاسب. ويتميز هذا الأسلوب بأنه اختبار فعلى لبيانات العميل، كما أنه يمكن المراجع من تتبع تدفق العمليات الفعلية عبر مراحل تشغيلها، وزيادة حجم عينة الاختبار دون زيادة كبيرة في التكلفة، مع إمكانية قيام المراجع بإجراء الاختبار بصفة مستقلة. هذا بالإضافة إلى فعاليته في اكتشاف البرامج المزورة. وما يعيب هذا الأسلوب أنه يشبه أسلوب المراجعة من حول الحاسب، من حيث أن يهتم بالمدخلات والمخرجات لبيانات النظام دون النتائج الوسيطة. ومن ثم يمكن تسميته أسلوب المراجعة حول الحاسب وبالحاسب. وحيث أنه كذلك لذا فهو يواجه نفس الإنتقادات التي تواجه أسلوب المراجعة من حول الحاسب.

ب/٧- أسلوب التحكم فى التشغيل أو إعادة التشغيل:

ويقصد به أن المراجع يحكم الرقابة على تشغيل التطبيقات المحاسبية الفعلية، وذلك بهدف التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة على المدخلات، التشغيل، والمخرجات. ويقصد بإعادة التشغيل المراقب أن المراجع يقوم بإعادة تشغيل البيانات التي سبق تشغيلها مرة أخرى، ومقارنة النتائج التي تم التوصل إليها، بتلك التي سبق التوصل إليها عند التشغيل المبدئي. ويهدف هذا أيضا إلى التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة على المدخلات، التشغيل، والمخرجات ومن ثم فأن هذا الأسلوب يعتبر وسيلة تمكن المراجع من التحقق من مدى سلامة العمليات المستخدمة أثناء وفي نهاية فترة المراجعة

ب/٨- أسلوب تحليل أوامر البرنامج:

أن الغرض من تحليل أوامر البرنامج هو التحقق من وجود الإجراءات الرقابية المبرمجة في البرنامج أو في سلسلة من البرامج. وأيضا قد يستخدم المراجع هذا الأسلوب بغرض فهم

البرامج أو أجزاء برامج النظام. وعلى المراجع أن يتحقق - من خلال اختبار إجراءات الرقابة على أمن البرامج وإجراءات الرقابة على عمليات الحاسب - من أن البرنامج موضوع الاختبار هو نفسه الذي استخدم لأغراض تشغيل البيانات المحاسبية.

ويحتاج هذا الأسلوب إلى توافر قدر عال من الخبرة عند المراجع، كما أنه أكثر استهلاكا للوقت في ظل النظم المعقدة. ومن ثم فأن شأنه كباقي الأساليب الأخرى، يمكن استخدامه بالتضافر مع أساليب أخرى، وذلك بغرض التوصل من هذا المزيج إلى أسلوب مراجعة فعال يمكن استخدامه في ظل بيئة الحاسبات الإلكترونية.

ب/٩- أسلوب برامج المقارنة:

يمكن في حالة احتواء أكثر من ملف على بيانات متطابقة، استخدام برامج المقارنة الجاهزة في اختبار هذا التطابق والتأكد من وجوده، وكذلك القيام ببعض المقارنات الأخرى مثل:

أ- مقارنة التغيرات في أرصدة حسابات المدينين بين تاريخين مختلفين، بتفاصيل البيانات الخاصة بالمبيعات والنقدية المحصلة والمسجلة في ملف العمليات.

ب- مقارنة تفاصيل الأجور مع البيانات الأخرى الخاصة بالأفراد والمحتفظ بها في ملفات خاصة.

جـ- مقارنة البيانات الخاصة بالمخزون والمسجلة على ملف الفترة الحالية، مع بيانات المخزون المسجلة على ملف الفترة السابقة، وذلك بهدف المساعدة في التعرف على الأصناف بطيئة الحركة أو الدورأن.

كما تسهم برامج المقارنة في مقارنة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة معينة - على سبيل المثال المصادقات - مع البيانات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.

ب/١٠ - أسلوب تحليل الأوامر غير المنفذة:

في ظل هذا الأسلوب يتم مراقبة تنفيذ البرنامج، وتقديم تقرير عن عدد المرات التي تم فيها تنفيذ كل جزء من أجزاء الأوامر أثناء التشغيل. ويقدم هذا التقرير مساعدة كبيرة عند القيام بتحليل الأوامر، حيث أنه يوضح الأجزاء التي لم يتم تنفيذها، ومن ثم فأنه يلفت نظر المراجع إلى الأمر الذي قد يكون مزوراً، أو فائضاً، أو خطأً.

ب/١١- أسلوب برامج خرائط التدفق:

يستخدم هذا الأسلوب لأغراض تحليل الإجراءات الرقابية المبرمجة ببرامج التشغيل، وينبغي أن تكون خرائط التدفق كبيرة بالقدر اللازم لإظهار كافة التفاصيل، وبالقدر الذي يجعلها مفيدة في تحليل أوامر البرامج. وما يعيب هذا الأسلوب أن خرائط التدفق الآلية، عادة ما لا تكون قادرة على تقديم التفاصيل الكافية، لتحديد أوامر البرامج التي تفشل في تحقيق الهدف منها.

جـ- أساليب اختبار رقابة النزاهة:

جـ/١- برنامج تحليل سجل تشغيل الحاسب:

يقدم الحاسب سجل لكافة الأنشطة التي يقوم بتشغيل بياناتها، لذا ينبغي أن يتم إعداد البرامج التى تسهم في تحليل هذا السجل والتقرير عن مفردات محددة. ومع استخدام هذه البرامج يمكن للمراجع أن يجرى العديد من الاختبارات بغرض التحقق من:

أ- أن البرامج المصدق عليها هى فقط التى تتولى إدخال البيانات الهامة.

ب- وسائل الخدمات المساعدة، والتى يمكن أن تؤدي إلى إفساد ملفات البيانات أو تلف مكتبات البرامج قد استخدمت فقط في الأغراض المسموح بها.

جـ- أنه يتم تشغيل البرامج المصدق عليها فقط عند جدولتها.

د- أن جيل الملفات الصحيحة هو فقط الذي تم إدخاله.

جـ/٢ - محلل قاعدة البيانات:

يمكن إعداد البرامج بالصورة التي تمكن المراجع من فهم هيكل قاعدة البيانات، وتقييم مدى كفاية أمنها. ففى ظل النظم الحديثة يمكن استخدام برامج خاصة لاختبار توصيف قاعدة البيانات، واختبار مكتبة البرامج، وذلك لمساعدة المراجع في فهم وتقييم إمكانية الوصول للبيانات، وفهم تدفق إجراءات التشغيل والأمن في نظم التشغيل الفوري.

وحيث أنه لا يوجد أسلوب من بين الأساليب السابقة، يمكنه بذاته تقييم نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، دون أن يتضافر مع أسلوب آخر، لذا نرى أنه من الضروري اشتراك المراجع في مرحلة تصميم النظام. حيث أن هذا يتيح له فرصة إجراء المراجعة المتزامنة وفرض الرقابة المحكمة على النظام منذ بدايته، والتعرف على أوجه القصور فيه، مما ينعكس في النهاية على دقة عملية التشغيل.

ثالثاً: أثر استخدام نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات المحاسبية على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً:

يهدف المراجع المستقل من وراء اختبار القوائم المالية إلى إبداء رأيه الفنى المحايد في مدى عدالة تلك القوائم في التعبير عن المركز المالى، نتائج التشغيل، والتغيرات في المركز المالي بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وينبغي أن يذكر المراجع في تقريره أن اختبارات المراجعة بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، كما أنها تعتبر الفيصل النهائي في الحكم على مدى مسئولية المراجع عما أشار إليه في تقريره.

وكأن لاستخدام نظم الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة (استخدامها في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة واستخدامها كأداة في عملية المراجعة) أثره على مفهوم بعض معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وإمكانية تطبيقها، وذلك لما أضافته تلك الحاسبات من متغيرات في بيئة المراجعة. ونهدف من

خلال هذا الجزء إلى دراسة هذا الأثر، دراسة تحليلية، لذا قسم خطة الدراسة لتشمل معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وذلك كما يلي:

أ- المعايير العامة.

ب- معايير العمل الميدأني.

جـ- معايير إعداد التقرير.

أ- المعايير العامة:

تعتبر المعايير العامة معاييراً شخصية بطبيعتها، حيث أنها تهتم بالتكوين والتأهيل الشخصى للمراجع وجودة عمله. كما توصف بأنها عامة، لأنها تمثل مطالب أساسية، يقتضي الأمر ضرورة توافرها لمقابلة معايير العمل الميدأني ومعايير إعداد التقرير. وسوف نتناول هذه المعايير بغرض إبراز أثر استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة - سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة - على مفهوم وإمكانية تطبيق هذه المعايير وذلك على النحو التالي:

أ/١- معيار الكفاءة والتدريب الفنى:

يقصد بمعيار الكفاءة والتدريب الفنى، أنه ينبغي أن يقوم بإجراء اختبارات المراجعة، شخص أو أشخاص يتوفر لديهم القدر الكافي من الكفاءة والتدريب الفني، بما يتلاءم مع كونهم مراجعين. وكأن نقص الكفاءة والتدريب الفنى لدى مراجعى نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات وراء زيادة حدة مشاكل الحاسبات، فلقد أشارت بعض كتابات المراجعة. إلى أنه من أهم العوامل التي شجعت على انتشار جرائم الحاسبات هو عدم فهم معظم العاملين في ميدأن المراجعة لطبيعة عمل الحاسبات الإلكترونية. لذا ينبغي أن يتوافر لدى المراجع قاعدة معرفة - مشتقة من الخبرة والتدريب في مجال مراجعة الحاسبات - تمكنه من أداء مهام المراجعة بكفاءة وفعالية. وتلعب الخبرة عملية المراجعة. وترجع أهمية هذا الدور للأسباب الآتية:

١- اعتماد الكثير من أحكام المراجعة على الحكم الشخصى للمراجع، وتعتبر الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا الصدد.

٢- تقترح الدراسات السلوكية تحسن جودة القرارات من خلال الخبرة. فمن خلال الخبرة تكتسب المعرفة وتتطور، مما يقلل من المجهود اللازم لاتخاذ قرارات سليمة، وهذا ينعكس في النهاية على كفاءة وفعالية المهنة.

٣- يكون لدى المراجعين ذوي الخبرات المهنية المختلفة المتخصصة في صناعات معينة استراتيجيات مراجعة تختلف عن غيرهم من المراجعين.

ويكون لهذا الاختلاف دوره الإيجابي في تحسين كفاءة وفعالية المهنة.

ونرى أنه للوصول إلى الأداء المتميز في مجال مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية، يقتضي الأمر ضرورة توافر مؤهلات خاصة لدى المراجع وفريق المراجعة، بالقدر الذي يمكن من أداء عملية المراجعة في ظل نظم الحاسبات الإلكترونية بكفاءة وفعالية واتفقت الدراسات على أن هذه المؤهلات تتمثل في الآتي:

١- فهم الوحدات الآلية للحاسب وبرامجه إلى الحد الذي يمكن من:

أ- تخطيط عملية المراجعة.

ب- فهم آثار استخدام الحاسب عند تقييم إجراءات الرقابة الداخلية.

جـ- تنفيذ إجراءات وأساليب المراجعة، وخاصة أساليب المراجعة الفنية المساعدة.

د- تخطيط والإشراف على عمل الأخصائيين.

هـ-تفسير نتائج مراجعة الحاسبات.

و- مناقشة استفسارات مراجعة الحاسبات مع إدارة العميل، وبصفة خاصة ما يتعلق بمدى المراجعة وأثر ضعف الرقابة الداخلية.

٢- القدرة على التحقق من مدى فعالية نظم دعم القرارات ونظم الخبرة بمقارنة الحكم الذي يصل إليه من خلال نظام الخبرة، في حالة معينة بحكم أحد الخبراء في هذا المجال، أو يقوم هذا الخبير باختبار مجموعة القواعد الموجودة بنظام الخبرة، فإذا تحقق من أنها مطابقة لحكمه، فهذا يعنى أن النظام على درجة عالية من الفعالية، وهذا يتماثل مع اختبارات الالتزام تفي المراجعة.

وفي ظل نظم الحاسبات الإلكترونية المتكاملة قد يختفي تماماً سند المراجعة الورقي، مما يقتضي ضرورة توافر مؤهلات خاصة إضافية تمكن من فهم تأثير ذلك على عملية المراجعة، فهم إجراءات وسياسات هيكل الرقابة الداخلية، وتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بكفاءة وفعالية. ومن ثم يكون من الضرورى - مثل هذه الحالة - استعانة المراجع بأخصائي حاسبات ضمن فريق المراجعة، وهذا ما أكدت عليه قائمة معايير المراجعة رقم (٧٣). حيث أشارت إلى أنه لأغراض أداء مهام عملية المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، قد يستعين المراجع بأخصائي كإجراء مراجعة، للحصول على أدلة أكثر وضوحاً فيما يتعلق بالأمور التي يتقنها الأخصائي بصورة أفضل منه. وينبغي على المراجع أن يقنع نفسه بالسمعة والأهلية المهنية للأخصائي، وذلك من خلال الاستفسار أو غيره من الإجراءات. حيث ينبغي أن يركز على الآتي:

١- الشهادة المهنية أو غيرها من المؤهلات التي تبين مدى إلمام الأخصائي بمجاله.

٢- سمعة الأخصائي ومكانته عند قرنائه وغيرهم من الملمين بقدراته أو أدائه.

٣- خبرة الأخصائي بنوعية العمل الموكول إليه.

٤- علاقة الأخصائي - أن وجدت - بالعميل.

ونرى أن استعانة المراجع بأخصائي حاسبات ضمن فريق المراجعة، يقتضي ضرورة أن يكون المراجع ملماً بالحاسبات إلى

الحد الذي يمكنه من توصيل أهداف باقي فريق المراجعة لهذا الأخصائي، وتقييم ما إذا كانت الإجراءات التي يحددها الأخصائي سوف تحقق أهداف المراجعة، وتقييم نتائج الإجراءات المطبقة من حيث مدى ارتباطها بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة الأخرى. ومن ثم فأن مسئولية المراجع تجاه هذا الأخصائي تعادل تماماً مسئوليته تجاه أى من مرؤوسيه.

ولكي يتمكن المراجع من أداء مهام المراجعة في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية بكفاءة وفعالية، ينبغي أن يتدرب على ذلك بصورة كافية. وأشارت بعض الدراسات السابقة إلى أن التدريب المهني في الدول التي تقدمت في هذا المجال يتضمن ما يلي:

١- الدراسات النظرية في مجال تصميم النظم ومراجعة نظم المعلومات القائمة على استخدام الحاسبات.

٢- التدريب العملي في ميدأن العمل.

٣- التدريب على استخدام الحاسبات في أداء مهام المراجعة، وهو ما يسمى بالمراجعة الآلية.

٤- التعليم المهنى المستمر. حيث أن تحديث المهارات في مجال دائم التقدم مثل مجال الحاسبات يعد مهماً بالنسبة للمراجع، وذلك حتى يتمكن تمن مواجهة جرائم الحاسبات. كما يعمل التعليم المستمر على زيادة درجة ثقة المراجع في قدرته على استخدام الأساليب القائمة على الحاسبات في مراجعة أعمال الحاسبات، حيث أنه يفتقد هذه الثقة ولن تعود إليه إلا بالتدريب والتعليم المستمر.

ويختلف مصدر التدريب باختلاف إمكأنيات شركة المراجعة وحجمها، فالشركات الصغيرة تعتمد على مصادر خارجية في عملية التدريب - كالمعاهد والجامعات العملية - أما الشركات الكبيرة فأنه عادة ما يتم إجراء الدورات التدريبية بداخلها. فهناك بعض شركات المراجعة الكبيرة - مثل شركة "أرثر يونج" الأمريكية - التي تقوم بعقد برامج تدريبية، وذلك بغرض تدريب مراجعى نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات على الآتي: مراجعة شبكات الحاسبات الموزعة

استخدام الحاسبات الصغيرة في عملية المراجعة، والمراجعة القائمة على الحاسب باستخدام لغة باسكال.

ويتضح مما سبق أنه في ظل استخدام نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية، قد أصبح من الضروري أن يتوافر لدى المراجع والعاملين في حقل المراجعة، قاعدة معرفة تمكنهم تمن تنفيذ مهام المراجعة في ظل بيئة نظم الحاسبات الإلكترونية بصورة مرضية. وأن هذه المعرفة يمكن اكتسابها من خلال التدريب والخبرة في مجال مراجعة نظم الحاسبات. وتلعب شركات المراجعة الكبيرة والمعاهد والجامعات دوراً هاماً في مجال التدريب على مراجعة تنظم الحاسبات الإلكترونية،

وأخيراً نرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة - سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة - لم يؤثر في مفهوم معيار الكفاءة والتدريب الفنى، حيث ينبغي أن يكون المراجع على قدر من الكفاءة والتدريب الفنى، بما يمكنه من أداء مهام المراجعة المختلفة بصورة مرضية، سواء في ظل بيئة نظم الحاسبات الإلكترونية أو في ظل بيئة نظم التشغيل اليدوى للبيانات. إلا أنه أدى إلى اتساع نطاق مفهوم الكفاءة والتدريب الفنى ذاته، والذي ينبغي أن يكون عليه مراجع نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، ليشمل مؤهلات وقدرات خاصة لم تكن مطلوبة في ظل نظم التشغيل اليدوى للبيانات. هذا وأن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية كأداة في عملية المراجعة، كأن له أثر إيجابي على إمكانية تطبيق معيار الكفاءة والتدريب الفنى. حيث أن استخدام نظم المراجعة المتقدمة - وبصفة خاصة نظم الخبرة - يؤدي إلى تحسين الكفاءة والتدريب الفنى للمراجع. وذلك لما لهذه النظم من جانب تعليمي تدريبي، يؤدي إلى الاستفادة من معرفة المراجعين الخبراء في مجال مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات في صقل خبرة المراجعين الأقل خبرة، مما ينعكس في النهاية - وبصورة إيجابية - على مقابلة مقتضيات معيار الكفاءة والتدريب الفني.

أ/٢- معيار الاستقلال:

يقضى معيار الاستقلال بضرورة وجود الاستقلال الذهنى والمادي لدى المراجع في كافة الأمور المتعلقة بمهمة المراجعة. وهذا يقتضي عدم تبعية المراجع لأي جهة من الجهات باعتباره حكماً عادلاً بين جميع الأطراف، وبناء عليه فأن تعيينه، تحديد مرتبه، وفصله، حق للمساهمين أو للجمعية العمومية التي لها السلطة المطلقة في ذلك .

ونرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة، لم يؤثر بالسلب أو الإيجاب في أى من مفهوم معيار الاستقلال أو إمكانية تطبيقه. حيث ينبغى أن يتمتع المراجع بالاستقلال المادى والذهنى عند أدائه لكافة مهام المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، شأنه في ذلك عند مراجعته لنظم التشغيل اليدوى للبيانات.

أ /٣- معيار بذل العناية المهنية الملائمة:

ويقتضي ذلك قيام المراجع المستقل بأداء عمله بالعناية المهنية اللازمة، التى تستلزم قيام كل شخص في تنظيم المراجع بمراقبة معايير العمل الميدأني ومعايير إعداد التقرير وتستلزم ممارسة العناية المهنية اللازمة مراجعة أنتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يصدرها المساعدون. ويختص موضوع العناية اللازمة بما يؤديه المراجع الخارجي من مهام وسلامة تأديته لها. فمثلاً العناية اللازمة فيما يتعلق بأوراق العمل، تتطلب أن تحتوي الأدلة الكافية لتأييد رأى المراجع، وأن يكون هذا الرأي متمشياً مع مستويات المراجعة المتعارف عليها.

ويسترشد المراجع في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسئولياته القأنونية والمهنية. أن المسئولية القأنونية - التي يحددها القأنون - للمراجع تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغى توافرها في أعمال المراجعة. ومن ناحية أخرى فأن المهنة

وما تضعه من مسئوليات مهنية، تحاول رفع مستوى العناية المهنية عن ذلك الحد الأدنى الذي يحتمه القانون. وهذا ما دفع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى إلى إصدار مجموعة من معايير المراجعة التي كأن لها أثر كبير في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتضييق الفجوة بين ما يعتقده المراجع وما يعتقده مستخدمو التقارير المالية بشأن مسئولية المراجع، حيث أدت هذه المعايير إلى:

١- تحمل المراجع للمزيد من المسئولية بشأن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات والأعمال غير القانونية.

٢- تحسين فعالية المراجعة - وهذا يعنى تحسين اكتشاف التجاوزات الجوهرية.

٣- توصيل معلومات أكثر نفعاً لمستخدمى القوائم المالية بشأن طبيعة ونتائج عملية المراجعة - بما في ذلك التحذير المبكر باحتمال الفشل في الاستمرار.

٤- الاتصال الأكثر وضوحاً بلجأن المراجعة أو غيرهم والمسئولون عن وجود تقارير مالية يعتمد عليها.

وقد ركزت بعض الدراسات الحديثة، في مجال تحديد مفهوم العناية المهنية الملائمة، على التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة من ناحية، وحدود مسئوليته القانونية في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة من ناحية أخرى، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع. فقد أكد بعض الكتاب، في مجال التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة أخلاق وآداب المهنة، في كل مكتب على حده، من بعض المسئولين (أو الشركاء) في المكتب، والمراجعين الذين يمثلون أنشطة المكتب والصناعات التي ينتمي إليها عملاء المكتب، والمستشار القانوني لمكتب المراجعة. ويتوقف تشكيل اللجنة على حجم مكتب المراجعة وطبيعة الخدمات المهنية التي يقدمها لعملائه والتوزيع الجغرافي لفروع المكتب. ومن أهم وظائف هذه اللجنة، متابعة مدى التزام المراجعين بالمكتب بقواعد أخلاق وآداب المهنة، والإشراف على برامج التعليم المستمر للمراجعين،

خاصة فيما يتعلق بأخلاق المهنة في ظل البيئة الحديثة المعقدة التى تواجهها مهنة المراجعة، واقتراح السياسات الملائمة التي يجب أن يتبعها المكتب لحفز العاملين به على الالتزام المستمر بأخلاق المهنة، والرد على أهم القضايا المتعلقة بالاستقلال ونطاق الخدمات الإدارية، وأهم سبل كسب والحفاظ على ثقة الطرف الثالث في المراجعة.

ونرى أنه عند مراجعة نظم الحاسبات الإلكترونية، يمكن القول أن المراجع قد بذل العناية المهنية الملائمة التي تدفع عنه مسئولية عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، إذا اتبع الآتي:

١- التخطيط والتصميم والتنفيذ الجيد لعملية المراجعة، وبما يقدم التأكيد المقبول على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وهذا يقتضي الآتي:

أ- ضرورة أن يكون بين أعضاء فريق المراجعة أفراد على مستوى عال من التدريب والخبرة في مجال الحاسبات.

ب- ضرورة الاستعانة بأخصائي حاسبات إذا لزم الأمر، على أن يكون المراجع مؤهلاً للتعامل معه، مع ضرورة الالتزام بالإرشادات التي جاءت بقائمة معايير المراجعة رقم (٧٣)، بشأن الاستعانة بالأخصائيين في عملية المراجعة.

جـ- إشراف أكثر تركيزاً من المراجع على أن يكون مسئولاً في النهاية عن تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة بصورة مرضية.

٢- التقييم الفعال لإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في بيئة الحاسب. وذلك بالاستعانة بأساليب التقييم القائمة على استخدام الحاسب، أو باتباع الأساليب التقليدية الملائمة. حيث ينبغي على المراجع أن يأخذ في اعتباره المؤشرات التى تدل على نقص الرقابة على الحاسب، مثل: نقص الرقابة على الوصول إلى التطبيقات التي تتحكم في حركة الأصول، المستوى العالى

لأخطاء التشغيل، التأخير غير العادى في تقديم نتائج التشغيل، أو نقص إجراءات الرقابة على أمن ملفات البيانات والبرامج.

٣- استخدام أساليب المراجعة القائمة على الحاسبات، وذلك لأن استخدام الحاسبات كأداة للمراجعة يؤدى إلى تحسن الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة - من خلال بناء قاعدة بيانات لمهمة المراجعة - كما يؤدى إلى أداء مهام المراجعة الأكثر تعقيداً بسرعة ودقة، مما ينعكس على تحسين فعالية المراجعة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

ونرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة، لم يؤثر في مفهوم معيار بذل العناية المهنية الملائمة. حيث ينبغي أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة عند مراجعته لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، شأنه في ذلك عند مراجعته لنظم التشغيل اليدوى للبيانات. إلا أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة، له تأثير سلبي على إمكانية تطبيق معيار بذل العناية المهنية الملائمة - خاصة عند مراجعة نظم الحاسبات المتقدمة. حيث أنه في ظل بيئة نظم الحاسبات المتقدمة تزداد تبعة المراجع للوفاء بهذا المعيار، ويرجع السبب في ذلك إلى أن تعقيد بيئة هذه النظم نظم التشغيل اليدوى للبيانات. حيث قد يضطر المراجع في بعض الأحيان إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، للحصول على دليل أكثر إقناعاً لتبرير شكه - الناتج عن تعقيد البيئة - في دقة القوائم المالية موضوع المراجعة - وبلا شك أن هذا يعد عبئاً إضافياً على المراجع عند مقابلته لمعيار بذل العناية المهنية الملائمة، فى حالة استخدام عملاء المراجعة لنظم الحاسبات المتقدمة.

هذا وأنه استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية كأداة في عملية المراجعة، يؤثر بالإيجاب على إمكانية تطبيق معيار بذل العناية المهنية الملائمة. حيث أن استخدام نظم المراجعة القائمة على الحاسبات، يمكن المراجع من توظيف قدرات الحاسب الهائلة في

أداء مهام المراجعة، مما يسهل عليه مقابلة معيار بذل العناية المهنية الملائمة. هذا ويؤكد الباحث على أنه في ظل مراجعة نظم الحاسبات المتقدمة - بصفة خاصة - المراجعين الذين لا يستخدمن الحاسبات الإلكترونية كأداة في مراجعة نظم الحاسبات المتقدمة، يتشابهون مع طبيب تحليل العينات الذي تخلو عيادته من أى آلات إلكترونية، ومن ثم فأنه قد يواجه نفس مخاطر المساءلة القانونية التي يواجهها هذا الطبيب، فضلاً عن زيادة وقت وتكلفة عملية المراجعة."

ب- معايير العمل الميدانى:

ترتبط معايير العمل الميدأني بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة، والمرتبطة بالأهداف المرجو تحقيقها من وراء استخدام هذه الإجراءات. وتنطوى هذه المعايير على ثلاثة معايير هي: التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، وضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة. ونتناول هذه المعايير بهدف إبراز أثر استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة - سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة - على مفهوم وإمكانية تطبيق هذه المعايير، وذلك كما يلي:

ب/١- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه ٠

وتعتبر الطرق التي تستخدمها الوحدة موضوع المراجعة في تشغيل نظام المعلومات المحاسبي، من بين الجوانب الهامة التي ينبغي أن يأخذها المراجع في اعتباره وهو بصدد تخطيط عملية المراجعة، وذلك لأن هذه الطرق تؤثر في تصميم هيكل الرقابة الداخلية. كما أن مدى استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل التطبيقات المحاسبية الهامة - وهي التي تؤثر بصورة جوهرية في القوائم المالية موضوع المراجعة - وما تضيفه من تعقيدات في التشغيل، قد يؤثر أيضاً على طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة. وبناء عليه فعند تقييم أثر تشغيل الحاسبات الإلكترونية على مراجعة القوائم المالية، ينبغي على المراجع أن يركز على الآتي:

١- مدى استخدام الحاسب في التطبيقات المحاسبية الهامة.

٢- مدى تعقيد نظام الحاسب الذي تستخدمه الوحدة موضوع المراجعة، أو مركز الخدمة الخارجي.

٣- الهيكل التنظيمي لأنشطة تشغيل الحاسب.

٤- توافر المستندات التي يتم من خلالها إدخال البيانات للحاسب لأغراض تشغيلها، أو إدخالها لملفات معينة ففى بعض نظم الحاسبات لا تتوافر مستندات إدخال البيانات، وذلك لأن البيانات يتم إدخالها للحاسب مباشرة. لذا فينبغي على المراجع أن يبقى على بعض البيانات لأغراض فحصها، أو تنفيذ إجراءات المراجعة في وقت توافر البيانات. أضف إلى ذلك أن هناك بيانات معينة يقدمها الحاسب لأغراض الإدارة، إلا أنها تكون مفيدة جداً في إجراء الاختبارات التفصيلية (الإجراءات التحليلية بصفة خاصة).

وكأن لاستخدام الحاسبات الإلكترونية في عملية المراجعة دوراً إيجابياً في التخطيط السليم لهذه العملية، وذلك من خلال استخدام نظم دعم القرارات ونظم الخبرة القائمة على الحاسبات.

ونرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة، لم يؤثر على مفهوم معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين. حيث ينبغي على المراجع أن يخطط بصورة سليمة لعملية المراجعة، وأن يشرف بصورة دقيقة على مساعديه، وذلك بصرف النظر عن نوعية نظم التشغيل موضوع المراجعة (إلكترونية أو يدوية). إلا أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة، له أثر سلبي على إمكانية تطبيق هذا المعيار. حيث أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية المتقدمة - بصفة خاصة - يؤدى إلى زيادة تعقيد بيئة المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة عبء المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة والإشراف على مساعديه. وذلك لأن تعقيد بيئة هذه النظم يؤدى إلى زيادة خطر المراجعة، مما ينعكس على مستوى الشك المهنى، الذي بدوره يؤثر على تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين. فكلما زاد مستوى خطر المراجعة، كلما زاد مستوى الشك المهنى، كلما زاد الأثر في: وتحديد مستوى الإشراف الملائم. أضف إلى ذلك التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، يتطلب من المراجع الدراسة الكافية والفهم الواعى لبيئة العميل موضوع المراجعة، خاصة نظام الرقابة الداخلية لديه. ومن ثم فأن زيادة تعقيد هيكل نظام الرقابة الداخلية الناتج عن زيادة تعقيد بيئة العميل، يكون له تأثير سلبي على مستوى فهم المراجع لتكامل إجراءات وسياسات هذا الهيكل، مما ينعكس بصورة سلبية على التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين.

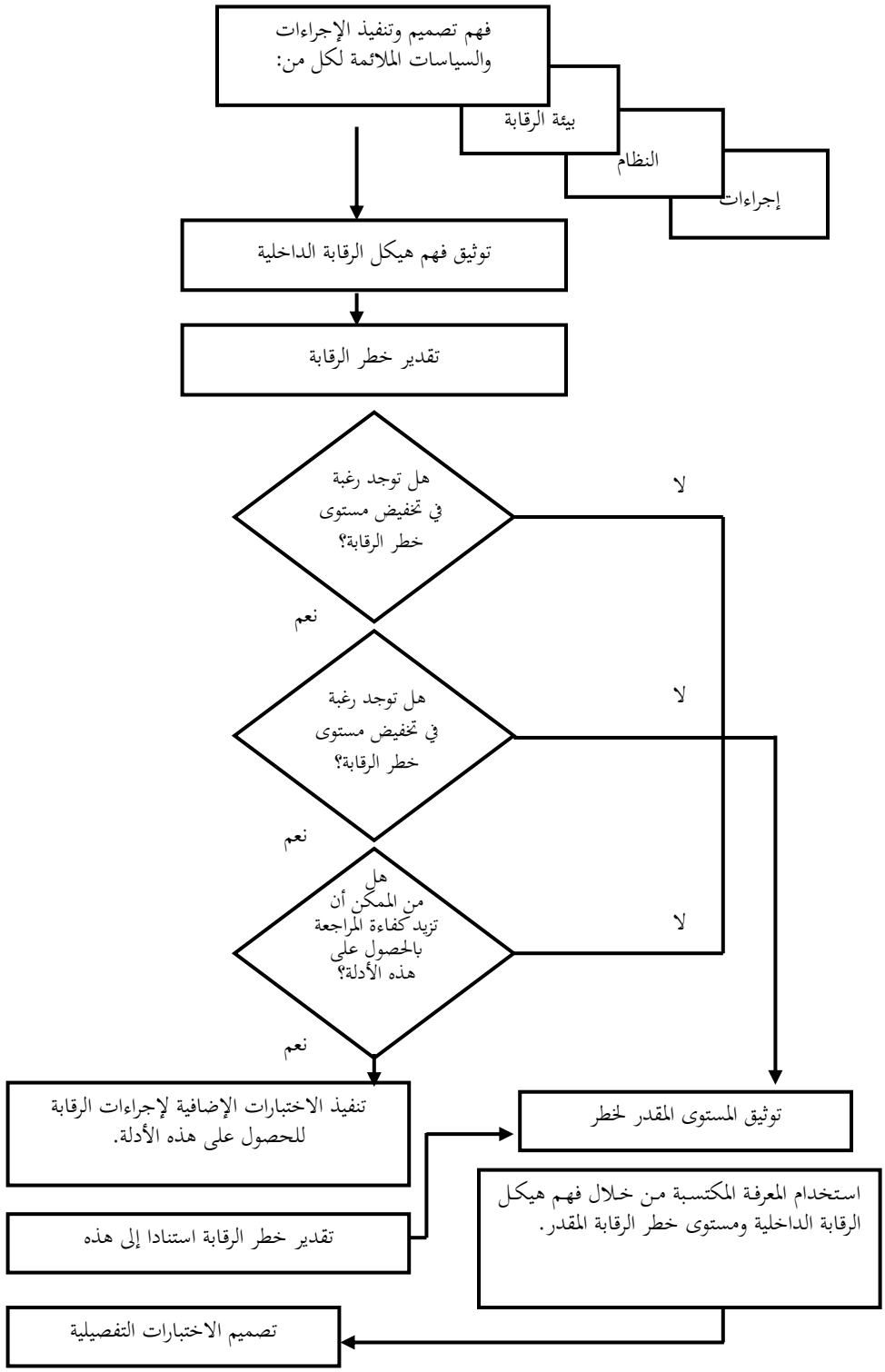
هذا وأن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية كأداة في عملية المراجعة، يؤثر بصورة إيجابية على إمكانية تطبيق معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين. حيث أن استخدام الحاسبات كأداة في عملية المراجعة. يمكن من استخدام نظم مراجعة متقدمة - نظم دعم القرارات ونظم الخبرة - تقوم على أساليب كمية معقدة، تساعد المراجع على التخطيط السليم والموضوعى لعملية المراجعة وبأقل وقت وجهد ممكن، مما ينعكس

على كفاءة وفعالية عملية المراجعة. كما أن التخطيط السليم لعملية المراجعة بما يتضمنه من توزيع ملائم لساعات العمل على المساعدين، يساعد المراجع على الإشراف الدقيق عليهم، وتقييم أدائهم بصورة مرضية، ومن ثم تطبيق سياسة عادلة للثواب والعقاب - وهذا يؤدى إلى تحسين الجانب السلوكي لعملية المراجعة.

ب/٢- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

قد يشهد المستقبل تقدماً كبيراً في نظم التشغيل الفورى للبيانات، وهي وسائل الاتصال عن بعد، إلى الحد الذي يمكن المستفيدين من إعداد تقاريرهم المالية الخاصة، من خلال الوصول إلى قواعد بيانات المنشأة. حيث يكون لكل مستفيد أو مجموعة من المستفيدين، برامج تساعد على الوصول إلى قواعد البيانات لاستدعاء البيانات المرغوبة ومعالجتها بطريقة أو بأخرى والتقرير عنها بصورة يختارها المستفيد. وإذا تحقق هذا فأنه سوف يؤدى إلى تغيير في أصول وأساسيات المراجعة، حيث لن تتضمن المراجعة تقييم إعداد وتقديم التقارير المالية، وذلك لأن المستفيد سوف يعد التقارير المالية بنفسه. وأنما ينصب تركيز المراجع على فهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة موضوع المراجعة، مما يعنى أن المراجعة الفعالة لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، سوف تركز على فهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية أكثر منه في أى وقت مضى فى تاريخ المهنة.

وإيماناً من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بأهمية الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات بصفة عامة، والمتقدمة بصفة خاصة، فأنه أصدر قائمة معايير المراجعة رقم (٥٥). وتتمثل مسئولية المراجع عند إجرائه لعملية المراجعة، وفقاً لما أشارت إليه هذه القائمة في التزامه بمجموعة من الخطوات، والتى يمكن التعبير عنها في خريطة تدفق كما يلي:



شكل (٢) خريطة تدفق توضح خطوات دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وفقاً لقائمة معايير المراجعة

وتعتبر قائمة معايير المراجعة رقم (٥٥) بديلاً لقائمة معايير المراجعة رقم (١). وأدت هذه القائمة إلى توسيع نطاق مسئولية المراجع عن الرقابة الداخلية من ناحيتين الأولى: أنها وسعت نطاق المعرفة التى ينبغى على المراجع اكتسابها عن الرقابة الداخلية. والثأنية: أنها وسعت الرقابة الداخلية، والتي كأنت تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية فقط إلى هيكل الرقابة، والذي يتضمن بالإضافة إلى إجراءات الرقابة كلاً من بيئة الرقابة والنظام المحاسبي.

وتعكس بيئة الرقابة الحالة العامة بالمنشأة، إدراك الإدارة وتصرفاتها، أعمال الملاك وغيرهم من الأطراف التي تتعامل مع المنشأة ونظرة كل منهم لمدى أهمية الرقابة. وتتضمن بيئة الرقابة مجموعة من العوامل في فلسفة الإدارة ونمط إجراءات التشغيل، الهيكل التنظيمى للمنشأة، وظائف مجلس واللجأن التابعة له - خصوصاً لجنة المراجعة - طرق تحديد السلطة والمسئولية، وأساليب الرقابة التي تتبعها الإدارة للتوجيه ومراقبة الأداء - شاملة المراجعة الداخلية. ويتكون النظام المحاسبي من الطرق والسجلات المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل وتبويب عمليات المنشأة والتقرير عنها، والمحاسبة عن عناصر الأصول والخصوم المرتبطة بها. ويقصد بإجراءات الرقابة تلك السياسات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة - بالإضافة إلى بيئة الرقابة والنظام المحاسبي - لتوفير ضمأن معقول بأن أهداف معينة سوف يتم تحقيقها - وذلك من خلال التكامل الفعال لتلك الإجراءات مع بيئة الرقابة والنظام المحاسبي.

ونرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة، لم يؤثر على مفهوم معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية. حيث ينبغى على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالصورة التى تمكنه من تحديد إمكأنية الاعتماد عليه في تخطيط عملية المراجعة، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التفصيلية، وذلك بصرف النظر عن نوعية نظم تشغيل البيانات موضوعه المراجعة (إلكترونية أو يدوية). إلا أن استخدام نظم الحاسبات المتقدمة في إدارة البيانات

المحاسبية لعملاء المراجعة - وما نتج عنه من تغير في بيئة وإجراءات الرقابة الداخلية - قد أدى إلى اتساع نطاق مسئولية المراجع عند دراسته وتقييمه للرقابة الداخلية، ليشمل فهم هيكل الرقابة الداخلية بعناصره الثلاث - بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة - وذلك بدلاً من الاقتصار على فهم إجراءات الرقابة وحدها. وأدى أيضاً إلى زيادة درجة التعقيد الفنى لهيكل الرقابة الداخلية، مما أثر بالسلب على إمكانية تطبيق المراجع لمعيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية حيث أدى بالمراجع إلى ضرورة بذل المزيد من الجهد لفهم إجراءات وسياسات هيكل نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، ومدى تكاملها لتحقيق أهدافها الرقابية المخططة.

هذا وأن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية كأداة في عملية المراجعة، كأن له أثر إيجابي على إمكانية تطبيق معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية. حيث أن استخدام نظم المراجعة القائمة على الحاسبات - وبصفة خاصة نظم دعم القرارات ونظم الخبرة - في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أدى إلى توظيف قدرات الحاسب الهائلة في الاستفادة من الأساليب الكمية المعقدة ومن خبرة المراجعين الخبراء ذوي الأداء المتميز في هذا المجال، مما سهل على المراجع إمكانية تطبيق هذا المعيار.

ب/٣ - معيار أدلة الإثبات:

يقضى المعيار الثالث من معايير العمل الميدأني بضرورة حصول المراجع على أدلة الإثبات الكاملة والكافية من خلال الفحص، الملاحظة، الاستقصاء، المصادقات، وذلك على اعتبارها أساساً مرضياً لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع المراجعة. وقد أشارت قائمة معايير المراجعة رقم (٤٨) إلى أنه على الرغم من

أن هدف المراجعة لم يتغير سواء تم تشغيل البيانات يدوياً أو باستخدام الحاسبات، إلا أن طريقة تطبيق إجراءات المراجعة لأغراض تجميع أدلة الإثبات قد تأثرت إلى حد كبير بطرق تشغيل البيانات. فيمكن للمراجع استخدام أى من إجراءات المراجعة اليدوية وأساليب المراجعة القائمة على استخدام الحاسبات، أو مزيج منهما لأغراض تجميع أدلة الإثبات. ومع ذلك فهناك بعض النظم المحاسبية القائمة على استخدام الحاسبات المتقدم في تشغيل التطبيقات المحاسبية الهامة، قد يكون من الصعب على المراجع أن لم يك من المستحيل الحصول على بيانات معينة لأغراض الفحص، الاستفسار، والتحقق بدون مساعدة الحاسب.

ومن أهم أدلة الإثبات العادية التى يمكن للمراجع استخدامها لتأكيد رأيه في القوائم المالية المعدة باستخدام الحاسبات:

فحص نظام الرقابة الداخلية، الأدلة المادية، المصادقات، المستندات الداخلية، الدفاتر والسجلات، ملفات العمليات، المقارنات، التحليل المالى، العمليات الحسابية، والمقابلات الشخصية

ويضاف إلى أدلة الإثبات العادية، أدلة إثبات مستحدثة تتلاءم مع بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات ومن أهمها ما يلي:

١- التحليل الإحصائي: وهو عقد مقارنة بين البيانات التى أعدت باستخدام الحاسب وبيانات أخرى سبق تجهيزها، أو تقديرات سبق وضعها لهذا الغرض. ويختلف هذا الأسلوب عن أسلوب المقارنات في أن المراجع يجرى المقارنة عن طريق الحاسب للتحقق من صحة تنفيذ البرامج، بالإضافة إلى الاعتماد على التحليلات الإحصائية المعقدة والتى يتعذر تطبيقها في ظل نظم المراجعة العادية

٢- وسائل الضبط والتحكم الإلى: والتى يستعين بها المراجع كأداة من أدوات الإثبات في المراجعة والمعلومات المحاسبية. وهذا الأسلوب يشبه أسلوب المراقبة عن طريق الاستثناءات، حيث يتعرف المراجع على النتائج غير العادية كزيادة رصيد العملاء

عن الحدود المسموح بها، أو تجاوز أحد بنود المصروفات عما هو مخصص له.

٣- أسلوب عينات الاختبار: حيث يقوم المراجع بأنتقاء عينات اختبار أثناء مراجعة العمليات التى يتم معالجتها آلياً، للتأكد من دقة التنفيذ وفقاً للبرامج المعقدة. ويطبق هذا الأسلوب بطريقة دورية ومنتظمة بالنسبة للبيانات الهامة، مثل حسابات البنوك والعملاء ويضاف إلى ذلك مراعاة جودة وشكل طباعة المخرجات. خصوصاً المصادقات والمستندات التى سترسل منها صورة لجهات خارج المنشأة.

٤- استعراض تفصيلى للمخرجات: ويلجأ المراجع إلى استخدام هذا الأسلوب باعتباره أداة ممكنة من تغطية بعض عيوب أسلوب العينات في المراجعة. وبالرغم من بطء هذه الوسيلة، إلا أنها تكون ضرورية في حالة عدم الاطمئنأن إلى صحة المخرجات.

٥- مراجعة البيانات الاستثنائية: ويستعمل المراجع هذا الأسلوب كأداة من أدوات الإثبات في المراجعة، كما هو الحال في متابعة تنفيذ تعليمات برامج الحاسب، التى تقضى بتجنيب عمليات مالية، أو حالات ذات مواصفات معينة لإعادة فحصها وتصحيحها، أو إعادة معالجتها آلياً إذا تطلب الأمر ذلك. بالإضافة إلى متابعة الاستثناءات المعلقة من فترة لأخرى، للبحث عن أسبابها وظروفها.

ونرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة - سواء استخدامها في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة - لم يؤثر على مفهوم معيار أدلة الإثبات. حيث يعتبر المراجع مسئولاً عن جمع أدلة الإثبات الكاملة والكافية لتدعيم رأيه فى القوائم المالية موضوع المراجعة، وذلك بصرف النظر عن نوعية نظم التشغيل موضوع المراجعة (إلكترونية أو يدوية). إلا أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة، قد أدى إلى اتساع نطاق أدلة الإثبات، لتشمل أدلة إثبات مستحدثة - قائمة على استخدام الحاسبات - لم تك

موجودة في ظل نظم التشغيل اليدوى للبيانات. وكأن له تأثير سلبي على إمكانية تطبيق معيار أدلة الإثبات، تمثل في اختفاء معظم أدلة الإثبات المرئية، فضلاً عن صعوبة الحصول عليها - خاصة في ظل البيئة المعقدة لنظم الحاسبات المتقدمة هذا وأن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية كأداة في عملية المراجعة، كأن له تأثير إيجابي على إمكانية تطبيق هذا المعيار، تمثل في الاستفادة من قدرات الحاسب الهائلة في خلق أدلة إثبات أكثر موضوعية - مثل وسائل الضبط والتحكم الإلى والتحليل الأخصائي، وغيرها.

جـ- معايير إعداد التقرير:

تتضمن معايير إعداد التقرير ما يلي: توضيح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، بيأن مدى ثبات المشروع على تطبيق المبادئ المحاسبية، بيأن مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية، وضرورة الإفصاح عن رأى المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة. ولم تسبب هذه المعايير مشاكل نظرية كثيرة، وأنها تطبق بشكل موحد ومتقارب في بيوت المحاسبة والمراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية.

ونرى أن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة، لم يؤثر على مفهوم أو إمكانية تطبيق أى من معايير إعداد التقرير الأربع. حيث ينبغى على المراجع الالتزام بهذه المعايير، بصرف النظر عن نوعية نظم تشغيل البيانات موضوع المراجعة (إلكترونية أو يدوية).

رابعا: الرقابة الداخلية فى بيئة النظم الإلكترونية

تصنف عادة نظم الرقابة في بيئة النظم الإلكترونية في ثلاثة مجموعات: مجموعة نظم الرقابة التنظيمية، ومجموعة نظم الرقابة العامة General control ومجموعة نظم الرقابة على التطبيقات Application control. ويقصد بنظم الرقابة العامة مجموعة القواعد التي تطبق النظام بصفة عامة، بما يتضمنه من

أجهزة Hardware ومن برامج Programs ومن أشخاص يتعاملون مع هذه الأجهزة والبرامج. أما رقابة التطبيقات فتتعلق بالتطبيقات التي يتم تشغيلها على الحاسب مثل تطبيقات الأجور والمرتبات، عمليات التعامل مع العملاء، وما يتعلق بهذه التطبيقات من مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات. وفيما يلي شرح تفصيلي لهذه الأنواع من نظم الرقابة.

١. الرقابة التنظيمية:

تتعلق هذه النوعية من نظم الرقابة بتنظيم العمل في قسم الحاسب الإلى خاصة في المنشآت الكبيرة التى تعتمد على نظم الحاسبات الضخمة Mainframes والتي تعتمد بصورة أساسية على تقسيم العمل. بعكس الحال في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة التي تعتمد على الحاسبـــــــات الصغيرة Microcomputers (حاسبات شخصية أو محمولة) حيث أن هذه لشركات عادة ما تعتمد على برامج جاهزة في تشغيل عملياتها المالية، ومن يكون هناك صعوبة في الفصل بين الواجبات حيث عادة ما يقوم شخص واحد بأداء معظم الأعمال على الحاسب. أما في بيئة النظم التي تعتمد على الحاسبات الكبيرة فيفضل أن تطبق القواعد الآتية:

١- ضرورة الفصل بين وظائف قسم الحاسب الآلي عن الأقسام الأخرى المستخدمة للمعلومات.

٢- يجب ألا يُسمح للعاملين بقسم الحاسب بأنشاء أو التصريح بأنشاء أي صفات أو عمليات.

٣- يجب الفصل بين الوظائف التالية داخل قسم الحاسب الآلي: محللو النظم، المبرمجون، مديرو قواعد البيانات، معدو البيانات Data preparation، مشغلو الأجهزة، حفظ البيانات Data library، رقابة البيانات Data control.

٢. نظم الرقابة العامة: General Control

تصنف نظم الرقابة العامة في مجموعات فرعية على النحو التالي:

١- الرقابة الذاتية للأجهزة.

٢- الرقابة على عمليات تطوير برامج أو نظم جديدة.

٣- الرقابة على عمليات التعديل في برامج أو نظم موجودة.

٤- الرقابة على عمليات الوصول إلى البرامج والبيانات.

٥- الرقابة على عمليات الحاسب.

١/٢. الرقابة الذاتية للأجهزة:

يتضمن عاد التركيب الداخلى لأجهزة الحاسب Hardware كثير من الادوات الرقابة التى تضمن عدم حدوث اخطاء اثناء عمليات ادخال أو تشغيل البيانات أو اخراج المعلومات ومن امثلة الادوات التى تتضمنها أجهزة الحاسب فى هذا الشأن:

أ- ضبط التماثل: Parity check: وتتم هذه العملية من خلال فحص عملية تحويل البيانات التى تم إدخالها إلى الأرقام الثنائية Binary digits التى يتعامل معها الحاسب داخليا بهدف التحقق من عدم فقد أى من هذه الأرقام.

ب- مراجعة الصدى Echo check: وتستخدم هذه الوسيلة عادة فى نظم التبادل الإليكترونى للبيانات حيث يتم خلال عملية إرسال واستقبال رسائل البيانات أن تعيد الأجهزة المستلمة البيانات التى تم استلامها مرة أخرى إلى الأجهزة المرسلة، لكي تعيد هذه الوحدة إرسال البيانات مرة أخرى إلى الأجهزة المستلمة، بهدف التحقق من صحة إرسال البيانات.

ج- التشخيص الروتيني Diagnostic routines: حيث تكون وحدات الحاسب عادة مزودة بأساليب يمكن خلالها

تحديد اية اعطال روتينية تحدث للأجهزة وتظهرها امام المستخدم

د- الصيانة الدورية: حيث يجب أن تتم صيانة الأجهزة بصورة دوريــة (أسبوعيا على الأقل) بواسطة اشخاص فنيين مؤهلين لذلك.

٢/٢. الرقابة على عمليات تطوير برامج أو نظم جديدة.

عند تطوير اية برامج أو نظم جديدة يجب مراعاة الآتى:

أ- يجب مشاركة جميع الاقسام والادارات المعنية فى عملية التصميم.

ب- يجب اختبار اية برامج جديدة بواسطة الإدارة، المستخدمين، قسم الحاسب قبل استخدامها في التشغيل الفعلي.

ج- يجب أن تكون كافة الملفات الرئيسية وملفات المعاملات خاضعة للرقابة لمنع أي عمليات تعديل غير مصرح بها في البرامج وايضا يجب أن يتم اختبار مدى دقة النتائج.

د- يجب أن تتم عملية توثيق documenting للبرامج والنظم الجديدة

٣/٢. الرقابة على عمليات التعديل في برامج أو نظم موجودة:

أ- يجب أن توثق أي اقتراحات بتعديل برامج أو نظم سواء مقترحة بواسطة المستخدمين أو العاملين بإدارة الحاسب.

ب- يجب أن يراجع المدير المسئول عن نظام المعلومات اية تعديلات مقترحة.

ج- يجب أن تُختبر البرامج المعدلة باستخدام بيانات اختبارية قبل أن تستخدم بصورة فعلية

د- يجب أن توثق التعديلات التى اجريت على البرامج.

٤/٢. الرقابة على عمليات الوصول إلى البرامج والبيانات:

أ- يجب أن تقييد عملية الوصول إلى توثيقات البرامج بحيث تقتصر على الأشخاص الذين يحتاجون هذه البرامج فى اداء اعمالهم.

ب- يجب أن يكون الاطلاع على البرامج والبيانات مقصورا فقط على الاشخاص المصرح لهم فقط بتشغيل البيانات.

ج- يجب أن يكون الوصول إلى أجهزة الحاسب Access to computer hardware مقصورا فقط على الاشخاص المتعاملين معها فقط مثل المشغلين والمشرفين. على أن تستخدم الأساليب الفنية التي تضمن ذلك مثل كلمات السر، أنظمة التشفير والحوائط النارية firewalls

٥/٢. أساليب اخرى للرقابة:

أ- استخدام الملفات الاحتياطية وملفات الاسترداد Backup and recovery.

ب- استخراج أكثر من نسخة من ملفات البيانات (ملف الجد –ملف الأب – ملف الإبن).

ج- استخدام الأساليب الفنية لحماية الملف من التسجيل الخاطئ عليها.

د- وضع عنأوين خارجية وداخلية للملفات Internal an external labels لسهولة التعرف عليها.

٣. الرقابة التطبيقية:

تنقسم الرقابة على التطبيقات إلى ثلاثة أنواع

١- الرقابة على المدخلات.

٢- الرقابة على عمليات التشغيل.

٣- الرقابة على المخرجات.

ونتناول فيما يلي هذه القواعد الواجب مراعاتها فى كل حالة:

١/٣. الرقابة على المدخلات:

تتعلق هذه النوعية من الرقابة بأحكام الرقابة على البيانات التى تخضع للتشغيل لضمأن عدم تشغيل بيانات خاطئة أو غير مرخص بها وتشمل هذه المرحلة القواعد التالية:

أ- لا يجب أن تتم عملية تشغيل لأية بيانات إلا بعض فحص هذه البيانات والترخيص بإدخالها للنظام.

ب- يجب أن يتضمن البرنامج التطبيقى الأدوات التى يمكن من خلالها فحص البيانات بهدف التحقق من صحتها، بمعنى أن يتم عند تصميم البرنامج التطبيقى أن تتم عملية توصيف دقيقة لحقول البيانات وتحديد خصائص كل حقل بدقة لضمأن عدم قبول أية بيانات لا تتوافق مع توصيف الحقل. ومن الأدوات الشائعة فى هذا المجال:

١. تحديد نوعية البيانات التى يتضمنها الحق (أرقام – نصوص –تاريخ – وقت... الخ).

٢. استخدام أرقام المراقبة. تستخدم فى حقول الاكواد أو التعريف بالسجل بحيث يعطى رقم إضافى بجأنب الرقم الأصلى للرقابة.

٣. استخدام مجاميع المراقبة الوهمية. أى حساب مجموع قيمة حقل معين لكل السجلات التى تم إدخال بياناتها ومقارنته بمجموع قيمة هذا الحقل المحسوب قبل إدخال البيانات. بهدف التحقق من عد نسيأن أى بيانات أو إدخال بيانات مرتين.

٤. عد السجلات Record count التى تم إدخال بياناتها.

٥. اختبار حجم الحقل. بمعنى تحديد حد أقصى لعدد الحروف أو الأرقام التى تدرج بالحقل.

٦. اختبار الصحة: Validity check أى وضع قيود على البيانات التى يتم إدخالها لحقل معين.

٧. اختبارات المنطقية logic check أى اختبار منطقية القيمة التى يتم إدراجها فى حقل معين. مثلا عدم جواز أدراج قيم سالبة فى حقل ما.

٢/٣. الرقابة على التشغيل:

تهدف هذه النوعية من الرقابة إلى التحقق من أنه تم معالجة المدخلات بواسطة الحاسب بشكل سليم طبقا لقواعد المعالجة الصحيحة لكل تطبيق محاسبى. فالبيانات التى يتم قبولها عند الإدخال عادة ما يتم تشغيلها وفقا لخطوات معينة فمثلا فى أنظمة الرقابة على المخزون يتم إضافة أى عملية ورود للرصيد الحالى للصنف وطرح أية عملية صرف للوصول إلى الرصيد المعدل للصنف ومن ثم فأن الرقابة على عملية التشغيل يجب أن تتضمن الوسائل إلى تضمن على سبيل المثال إكتمال هاتين العمليتين Integrity للوصول إلى الرصيد، ومن أمثلة الأدوات التى تستخدم فى هذا المجال:

١. أسلوب اختبارات الحدود limit test: أي يعطى البرنامج إشارة خطأ إذا كأن ناتج عملية التشغيل يخرج عن حدود معينة للقيمة.

٢. الاختبارات المنطقية: أى يعطى البرنامج إشارة خطأ إذا كأن ناتج عملية التشغيل غير منطقى مثلا ظهور رصيد حساب صنف معين بالمخزن سالب.

٣/٣. الرقابة على المخرجات:

تهدف هذه المرحلة إلى التحقق من صحة مخرجات النظام وأنه تم فقط إرسالها للأشخاص الذين يجب أن ترسل إليهم تقارير المعلومات. ومن الأساليب التى تستخدم فى هذا الشأن:

١. فحص المخرجات قبل توزيعها يدويا بهدف من صحتها ومعقوليتها.

٢. مقارنة نتائج تشغيل عملية معينة تم تشغيلها بواسطة الحاسب مع نتائج تشغيل نفس العملية بصورة يدوية.

٣. ضرورة أن تكون هناك تعليمات محددة تتضمن كيفية التعامل مع مخرجات الحاسب وكيفية توزيعها والأشخاص المصرح لهم بالاطلاع عليها.

٤. الرقابة الداخلية في بيئة الحاسبات الإلكترونية الصغيرة Microcomputers:

١/٤. المقصود ببيئة الحاسبات الإلكترونية الصغيرة

يقصد ببيئة الحاسبات الإلكترونية الصغيرة تلك التي تعتمد في تشغيل البيانات على حاسبات شخصية PC أو حاسبات محمولة Laptop وقد حدد معيار المراجعة الدولي رقم ١٠٠١" بيئة نظم المعلومات الإلكترونية في ظل استخدام الحاسبات الصغيرة " صور وأشكال هذه النظم فيما يلي:

١. محطات العمل الفردية a stand-alone workstation التي يتم تشغيلها عن طريق مستخدم وحيد أو عدد من المستخدمين في أوقات مختلفة.

٢. محطة عمل تمثل جزء من شبكة حاسبات محلية Local area network (LAN).

٣. محطة عمل متصلة بحاسب مركزي.

وعادة ما يتم تشغيل هذه النوعية من النظم بواسطة مستخدم وحيد أو عدد من المستخدمين يتعاملون مع نفس البرامج أو برامج مختلفة في أوقات مختلفة. يتم تخزين البرامج والبيانات في الحاسب أو على وسائط خارجية توضع في مكأن قريب من الحاسب ويتم ادخال البيانات في معظم الاحيأن يدويا من خلال لوحة المفاتيح وعادة ما يقم مستخدم هذه النوعية من الأنظمة باداء أكثر من عمل

مثل ادخال البيانات، تشغيل برامج التطبيقات، وفى كثير من الاحيأن قد يقوم بكتابة برامج الحاسب أو تطوير التطبيقات بنفسه.

وتتميز هذه النوعية من الأنظمة بعدة خصائص اهمها:

١.أنها صغيرة الحجم للدرجة التي تجعلها قابلة للنقل.

٢.سهولة التعامل معها وتشغيلها.

٣.أن كثيراً من برامج التشغيل الخاصة بهذه النظم وبرامج التطبيقات عادة ما تكون مكتوبة بلغة المستخدم العادية، وتتضمن تعليمات يسيرة تسير بنظام خطوة بخطوة، وأن كثير من برامج لتطبيقات يمكن شراءها جاهزة من بائعين خارجين.

٤.قابلية برامج نظم التشغيل وبرامج التطبيقات للتخزين على وسائط تخزين صغيرة الحجم مثل الاقراص الصلبة القابلة للازالة removable Hard disks ، الأقراص الممغنطة، بالتالي فإنها عادة ما تكون عرضة للتلف أو سوء الاستخدام كما أن البيانات التي تخزن عليها عادة ما تكون قابلة للفقد أو سوء الاستخدام

٢/٤. قواعد الرقابة فى بيئة الحاسبات الصغيرة:

تعتبر بيئة تشغيل نظم المعلومات الإلكترونية التي تستخدم الحاسبات الصغيرة Microcomputers أقل تعقيدا مقارنة ببيئة نظم الحاسبات الإلكترونية الكبيرة Mainframes التي يتم التحكم فيها مركزيا. في النوعية الأول من النظم يتم تطوير برامج تطبيقات بسهولة بواسطة المستخدمين الذين لديهم المهارات الاساسية للتعامل مع هذه الحاسبات، ومن تم فأن الرقابة على عملية تطوير النظم (على سبيل المثال التوثيق الكافي) وعلى العمليات على سبيل المثال (إجراءات الرقابة على الوصول) التي تعتبر جوهرية للرقابة الفعالة على بيئــة الحاسبات الإلكترونية الكبيرة قد لا يتم النظر إليها في بيئة الحاسب الصغيرة. اما لأنها من وجهة نظر الإدارة أو المستخدمين أو القائمين بعملية التطوير قد تكون غير

هامة أو ذات تكلفة عالية. بالإضافة إلى أن التمييز بين نظم الرقابة العامة وبين نظم الرقابة على التطبيقات قد لا يمكن تحقيقه بسهولة.

إذن يمكن القول أن نظم الرقابة الداخلية التقليدية المطبقة في النظم الإلكترونية لا تصلح في معظمها للتطبيق في نظم الحاسبات الإلكترونية الصغيرة، أن هناك قواعد خاصة بالرقابة الداخلية على هذه النظم. وأن معظم هذه القواعد تكون في صورة سياسات تضعها إدارة المنشأة بشأن التعامل مع النظام كل، التعامل مع الأجهزة والبرامج، وقد اشار المعيار الدولي للمراجعة رقم ١٠٠١ في الفقرات من ١٥ إلى ٣٢ إلى مجموعة من المقترحات يمكن تطبيقها في هذا الشأن يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: القواعد العامة للتعامل مع النظام:

يجب أن تصدر الإدارة قائمة تتعلق بالقواعد الخاصة بالتعامل مع النظام بحيث تتضمن هذه القواعد ما يلي:

١. تعليمات استخدام الحاسب.
٢. متطلبات التدريب.
٣. قواعد التصريح بالوصول إلى البرامج والبيانات.
٤. السياسات الخاصة بمنع النسخ غير المصرح به للبرامج والتطبيقات.
٥. متطلبات الأمن والحفظ والتخزين.
٦. أساليب تطوير البرامج والتطبيقات ومعايير التوثيق.
٧. المعايير الخاصة باعداد التقارير من ناحية الشكل وأساليب توزيع التقارير.
٨. سياسات الخاصة باستخدام افراد العاملين وتعينهم وتدريبهم.
٩. معايير سلامة البيانات.
١٠- المسئولية عن البرامج والبيانات وتصحيح الاخطاء.
١١-الفصل الملائم بين الواجبات.

ثانياً الأمن المادي للأجهزة:

حيث تكون هذه الأجهزة عرضة للسرقة أو الوصول غير المصرح به أو سوء الاستخدام، بالإضافة إلى سرقة المعلومات المخزنة بداخله فأنه من الضروري وضع إجراءات تضمن حماية هذه الأجهزة من السرقة أو سوء الاستخدام أو الوصول غير المصرح به لهذه الأجهزة.

ثالثا الأمن المادي على وسائط التخزين:

ضرورة حماية وسائط التخزين سواء تلك القابلة للازالة Removable أو غير قابلة للازالة Non- Removable من التلف أو السرقة أو النسخ غير المصرح به.

رابعا حماية البيانات والبرامج:

يتعين أن تتضمن برامج التطبيقات أساليب رقابة داخلية تضمن أن يتم تشغيل البيانات وقراءاتها وفقا لما هو مصرح به، وأن تقيد عملية الوصول إلى البيانات والبرامج بحيث تتضمن هذه الأساليب ما يلي:

١. **الفصل بين البيانات في ملفات يتم تنظيمها في ادلة directories مستقلة.**
٢. **استخدام الملفات المخفاة hidden files أو اسماء سرية للملفات.**
٣. **استخدام كلمات السر للدخول على الملفات.**
٤. **تجنب تخزين البيانات والمعلومات الهامة أو الحساسة على وسائط غير قابلة للازالة أو المحو.**

خامسا: دقة وتكامل البيانات والبرامج software and data integrity:

يجب أن تتضمن البرامج التي يتم تطويرها بواسطة المستخدمين الأساليب الرقابية التي تضمن دقة اكتمال عملية تشغيل البيانات، وضمأن خلو البيانات التي تم تشغيلها من الاخطاء،

وتضمن أن برامج الحاسب غير خاضعة لاستخدام غير مصرح به؛ ومن هذه الإجراءات على سبيل المثال:

١. استخدام أسلوب اختبار البيانات عند ادخالها، وذلك بأن تتضمن برامج التطبيقات توصيف دقيق لخصائص البيانات المراد ادخالها، متضمنة قواعد التحقق من صحة البيانات validation rules.

٢. في حالة تطوير تطبيقات باستخدام أي من برامج الجدأول الإلكترونية أو برامج قواعد البيانات يجب كتابة كافة الإجراءات الخاصة بتطوير واختبار البرامج للرجوع إليها في حالة الرغبة في اختبار نتائج التشغيل.

٥. مبادئ ومعايير الثقة فى النظم وقواعد الرقابة الداخلية على الأنظمة الإلكترونية:

تهدف مبادىء ومعايير الثقة فى نظم التجارة الإلكترونية كما سبق القول إلى توفير الثقة للمتعاملين والمهتمين بهذه النوعية من التجارة فى نظم المعلومات التى تعتمد عليها المنشأة فى مزأولة أنشطة التجارة الإلكترونية، وايضا الثقة فى مواقع الويب التى تتم من خلالها مزأولة التجارة الإلكترونية. وتعنى الثقة فى النظام التأكيد لكل من الإدارة، العملاء، الموردين، الملاك، الهيئات الحكومية والجهات الاخرى المعنية على أن نظام المعلومات الاليكترونى موثوق به، وأنه يتضمن كافة الادوات والأساليب الرقابية التى تضمن أن كل عملية إرسال Transmission للبيانات دقيقة ومكتملة وأنها خاضعة للفحص وأنها قابلة للإستلام بصورة آلية، وأنه يتضمن كافة الوسائل التى تساعد على اكتشاف الاخطاء فى الوقت المناسب، وأنه يتضمن وسائل التصحيح الفورى لهذه الاخطاء، وأنه يتضمن أيضا إجراءات تقيد عملية الوصول Limited Access للمعلومات والأجهزة والبرامج. وأنه يتضمن المعايير التى تضمن توفير معلومات دقيقة موثوق بها، وفى الوقت المناسب لكل من الإدارة والاطراف الخارجية كالعملاء، الموردين وشركاء الاعمال الذين يعتمدون على النظام فى إمدادهم بمعلومات

دقيقة موثوق بها فى الوقت المناسب والذين يمكن أن يلحق بهم الضرر فى حالة فشل النظام فى ذلك. وهذه الأهداف تقريبا هو ما تسعى إلى تحقيقه قواعد الرقابة الداخلية على الأنظمة الإلكترونية، وأن كأنت دراسة قائمة مبادىء ومعايير الثقة فى النظم الصادرة عن كل من: AICPA و CICA تمكننا من الخروج بعدة ملاحظات يمكن إجمالها فيما يلى:

١. أن القائمة قد بوبت مبادئ ومعايير والرقابة فى مجموعات تبعا للهدف من الفحص، وليس وفقا للتبويبات التقليدية لعناصر الرقابة على النظم الإلكترونية، فهناك مجموعة المبادئ والمعايير التى تخدم هدف توفر النظام، ومجموعة تخدم هدف الحماية، ومجموعة اخرى تخدم هدف تكامل النظام، ومجموعة اخيرة تتعلق بهدف صيأنة النظام. وهذا التقسيم يتفق مع الهدف الاساسى لاصدار هذه المبادئ والمعايير، الذي يتعلق بابداء الرأى فى مدى امكأنية الوثوق فى النظام ككل. أو ابداء الرأى فى مدى تحقيق النظام لهدف معين من هذه الأهداف وذلك وفقاً للاتفاق الذي يتم ابرامه مع العميل.

٢. أن المبادئ والمعايير قد تنأولت كافة جوأنب الرقابة الداخلية على النظم الإلكترونية، حيث تنأولت جوأنب الرقابة التنظيمية وجوأنب الرقابة العامة General Control وما يتعلق بها من رقابة على نظم التشغيل وعلى أجهزة وبرامج الحاسب، وعلى النظم وكذلك تنأولت نظم الرقابة على التطبيقات Application control وما يتعلق بها من رقابة على المدخلات ورقابة على المخرجات ورقابة على عمليات التشغيل.

٣. أن القائمة قد ركزت على الأهداف العامة للرقابة والمبادئ والمعايير المتعلقة بها ولم تتنأول الادوات التى يمكن من خلالها تحقيق الرقابة، ويرجع الباحث ذلك إلى أن هذه الادوات تتعلق بالجأنب التطبيقى من الرقابة الذي لم تتنأوله القائمة بجأنب أن هذه الادوات عادة ما تتغير مع التطورات المتلاحقة فى تكنولوجيا نظم المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات.

ملخص الباب السابع

١. أدى استخدام الحاسبات الإلكترونية فى نظم المعلومات المحاسبية إلى نشأة العديد من المشاكل، وأن كأن استخدام الحاسبات الإلكترونية فى إدارة البيانات المحاسبية لم يؤدِ إلى تغيير هدف المراجعة، وأنما أدى بالمراجعة إلى ضرورة البحث عن إجراءات وأساليب جديدة تتلاءم مع بيئة التشغيل الإلكترونى للبيانات بما يعمل على استمرار تواءم المهنة مع المستجدات والمتغيرات البيئية الحديثة.

٢. من أهم المشاكل الإلكترونية في نظم المعلومات العامة الخاصة بالمراجعة الناتجة عن استخدام الحاسب:

أ - اختفاء السجلات المادية.

ب - عدم وجود سند أو مسار جيد للمراجعة.

جـ - سهولة وحافز جرائم الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية وصعوبة اكتشافها.

د- فيروسات الحاسبات.

هـ - العاملون بنظم المعلومات القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية.

٣. أساليب المراجعة الخارجية لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية:

أ- أساليب التحقق من صحة البيانات:

أ/١- برامج المراجعة العامة:

أ/٢ - برامج المراجعة الخاصة.

أ/٣ - نظم المراجعة المجهزة مسبقاً.

ب - أساليب التحقق من صحة البرامج.

ب/١ - أسلوب البيانات الاختبارية.

ب/٢ - أسلوب الاختبار الكامل.

ب/٣- أسلوب التتبع والملاحقة.

ب/٤ - أسلوب تتبع المسارات.

ب/٥- أسلوب التشغيل المتزامن.

ب/٦- أسلوب المحاكاة الموازية.

ب/٧- أسلوب التحكم في التشغيل أو إعادة التشغيل.

ب/٨- أسلوب تحليل أوامر البرنامج.

ب/٩- أسلوب برامج المقارنة.

ب/١٠ - أسلوب تحليل الأوامر غير المنفذة.

ب/١١- أسلوب برامج خرائط التدفق.

جـ أساليب اختبار رقابة النزاهة.

جـ/١- برنامج تحليل سجل تشغيل الحاسب.

جـ/٢ - محلل قاعدة البيانات.

والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

وصلي اللهم وسلم وزد وبارك على المبعوث بالحق رحمةً للعالمين

سيدنا محمد بن عبد الله ﷺ

تطبيقات المراجعة

القسم الثاني

تأليف

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة ـ جامعة القاهرة**	**أ.د. أمال محمد كمال** **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة ـ جامعة القاهرة**
د. إيناس مصطفى محمد سليمان مدرس المحاسبة كلية التجارة ـ جامعة القاهرة	**د. عارف محمود كامل عيسى** مدرس المحاسبة كلية التجارة ـ جامعة القاهرة

الطبعة الأولى ـ الإصدار الأول

الناشر: جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة

١٤٣٧/١٤٣٨هـ ـ ٢٠١٦/٢٠١٧م.

الباب الثالث

المسئولية القانونية للمراجع الخارجي

▪ السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:

١ـ لكي يصبح المراجع الخارجي مسئولاً مسئولية عقدية، فلابد من توافر الأركان الآتية: أن يكون المراجع الخارجي مكلفاً بواجب محدد؛ وأن يفشل المراجع في أداء الواجب؛ وألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه؛ وذلك بالطبع بالإضافة إلى وجوب توافر:

(أ) ركن الضرر. (ب) ركن القصد والتعمد.

(ج) ركن الإهمال الجسيم. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٢ـ إذا كان الطرف الثالث منتفعاً أساسياً من تقرير المراجع الخارجي؛ ففي هذه الحالة يصبح للطرف الثالث نفس حقوق العميل المتعاقد مع المراجع الخارجي: بمعنى أن المراجع الخارجي يُسأل هنا أمام الطرف الثالث عن كلٍ من:

(أ) الإهمال العادي؛ والغش والإهمال الجسيم. (ب) الإهمال العادي والإهمال اليسير؛ والغش والإهمال الجسيم. (ج) الإهمال والغش والإهمال الجسيم. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٣ـ إذا كانت واقعة التلاعب أو الغش محكمة، وتم إخفاؤها بإحكام ومهارة وعبقرية، وكانت محبوكة الإخفاء؛ وقام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة؛ ولم يكتشف الغش: فحينئذٍ يعتبر المراجع الخارجي:

(أ) غير مسئول عن ذلك، حيث لا يُسأل المراجع الخارجي عن فشله في اكتشاف خطط الغش العبقرية محكمة الإخفاء. (ب) مسئول عن ذلك، حيث يُسأل المراجع الخارجي عن فشله في اكتشاف خطط الغش العبقرية محكمة الإخفاء. (ج) غير مسئول عن ذلك، حيث يُسأل المراجع الخارجي عن فشله في اكتشاف خطط الغش غير محكمة الإخفاء. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٤. يُسأل المراجع الخارجي أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً غير أساسي من تقرير المراجع الخارجي:

(أ) عن الأضرار التي تصيب الطرف الثالث نتيجة اعتماده على القوائم والتقارير المالية، التي قام المراجع الخارجي بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام المدعي بإثبات صدور إهمال عادي وإهمال جسيم من جانب المراجع الخارجي. (ب) عن الأضرار التي تصيب الطرف الثالث نتيجة اعتماده على القوائم والتقارير المالية، التي قام المراجع الخارجي بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام هذا الطرف الثالث بإثبات صدور إهمال جسيم أو غش من جانب المراجع الخارجي. (ج) عن الأضرار التي تصيب الطرف الثالث نتيجة اعتماده على القوائم والتقارير المالية، التي قام المراجع الخارجي بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام المدعي بإثبات صدور إهمال عادي من جانب المراجع الخارجي. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٥. تنقسم المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي إلي:

(أ) المسئولية العقدية تجاه العملاء؛ والمسئولية التقصيريـــــة تجاه الطرف الثالث. (ب) المسئولية العقدية، والمسئولية عن أعمال المساعدين، والمسئولية التقصيرية عن عدم اكتشاف الغش. (ج) المسئولية العقدية، والمسئولية عن عدم اكتشاف الغش، والمسئولية التأديبية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٦. إذا ما وقع المراجع الخارجي تحت طائلة المسئولية المدنية:

(أ) فإنه يصبح مسئولاً عن تعويض ما قد يلحق بالعميل أو بالغير، من خسائر نتيجة لإهماله؛ غير أنه إذا أهمل المراجع الخارجي، ولم ينتج عن إهماله أية خسائر للعميل أو للغير، فإن هذا المراجع يصبح غير مسئول عن أي تعويض. (ب) فإنه يصبح مسئولاً عن تعويض ما قد يلحق بالعميل من خسائر نتيجة لإهماله؛ غير أنه يجب ملاحظة أنه إذا أهمل المراجع الخارجي، ولم ينتج عن إهماله أية خسائر للعميل أو للغير، فإن هذا المراجع لا يزال مسئولاً عن التعويض. (ج) فإنه يصبح مسئولاً عن تعويض ما قد يلحق بالعميل من خسائر، نتيجة لإهماله؛ غير أنه يجب ملاحظة أنه إذا أهمل المراجع الخارجي، ولم ينتج عن إهماله أية خسائر للعميل، فإن هذا المراجع يصبح غير مسئول عن أي تعويض. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٧. **طالما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته يحددها القانون:**

(أ) فلا يمكن لذلك المراجع أن يتنازل عن تلك الحقوق، أو أن يقصر في أداء هذه الواجبات، تحت أي ظرف من الظـــــــــــــــــــــروف، إلا إذا كان ذلك نابعاً من رغبة المساهمين. (ب) فيمكن لذلك المراجع أن يتنازل عن بعض الحقوق والواجبات، إن كان ذلك نابعاً من رغبة إدارة المنشـــأة والمساهمين. (ج) فلا يمكن لذلك المراجع أن يتنازل عن تلك الحقوق، أو أن يقصر في أداء هذه الواجبات، تحت أي ظرف من الظروف، حتى ولو كان ذلك نابعاً من رغبة المساهمين. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٨. **يلاحظ أن أطراف عقد المراجعة الخارجية تتمثل في: المراجع الخارجي نفسه؛ والمساهمين أصحاب حقوق الملكية؛ أما الطرف الثالث لعملية المراجعة** Third Parties**، فهو:**

(أ) الغير بمعنى أي أحد بخلاف إدارة الشركة، مثل: البنوك؛ الدائنون؛ المستثمرون المتوقعون أو المرتقبون أو المحتملون؛ ومصلحة الضرائب؛ ومصلحة الشركات؛ وهيئة ســـــــــــوق المال. (ب) الغير بمعنى أي أحد بخلاف الطرف الأول والثاني، مثل: إدارة الشركة؛ الدائنون؛ المستثمرون المتوقعون أو المرتقبون أو المحتملون؛ ومصلحة الضرائب؛ ومصلحة الشركات؛ وهيئة سوق المال. (ج) الغير بمعنى أي أحد بخلاف الطرف الأول والثاني وبخلاف إدارة الشركة، مثل: البنوك؛ الدائنون؛ المستثمرون المتوقعون أو المرتقبون أو المحتملون؛ ومصلحة الضرائب؛ ومصلحة الشركات؛ وهيئة سوق المال. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٩. **يتمثل التكييف والوضع القانوني للمراجع الخارجي في:**

(أ) أنه يقوم بدوره كوكيل عن المساهمين ومجلس إدارة المنشأة، لكي يراجع الحسابات والقوائم التي قامت إدارة المنشأة بإعدادها؛ كما أن المراجع يكون في هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن إدارة المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهني عادل وموضوعي ومحايد. (ب) أنه يقوم بدوره كوكيل عن المساهمين، لكي يراجع الحسابـــات والقـــوائـــم التـــي قـــامـــت إدارة المنشـــأة بإعدادها؛ كما أن المراجع يكون في هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن أصحاب المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهني عادل وموضوعي ومحايد. (ج) أنه يقوم بدوره كوكيل عن المساهمين أصحاب المنشأة، لكي يراجع الحسابات والقوائم التي قامت إدارة المنشأة بإعدادها؛ كما أن المراجع يكون في هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن إدارة المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهني عادل وموضوعي ومحايد. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
◯	◯	●	◯

١٠. من الواجب والضروري على المراجع الخارجي:
(أ) أن يكون لديه قدراً معقولاً من الشك المهني، وضرورة الحفاظ على أسلوب الشك المهني، وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة، ناتجة عن الغش والتدليس.
(ب) أن يكون لديه قدراً معقولاً من الشك المهني، وإذا ما تبين له أمراً يثير الشك، فإن عليه أن يبذل القدر اللازم من العناية والمهارة قبل أن يبدي رأيه بسلامة الحسابات؛ حيث يجب على المراجع الخارجي ضرورة الحفاظ على أسلوب الشك المهني. (ج) أن يكون لديه قدراً معقولاً من الشك المهني، وإذا ما تبين له أمراً يثير الشك، فإن عليه أن يبذل القدر اللازم من العناية والمهارة قبل أن يبدي رأيه بسلامة الحسابات؛ حيث يجب على المراجع الخارجي ضرورة الحفاظ على أسلوب الشك المهني، وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة، ناتجة عن الغش والتدليس، وذلك على الرغم من خبرة المراجع السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المنشأة. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
◯	◯	●	◯

١١. عند قيام القضاء بفحص وتحديد مدى مسئولية المراجع أمام الطرف الثالث؛ يجب أن يؤخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل؛ تتمثل في:

(أ) التحقق من: تعدي المراجع وتقصيره وإهماله؛ حدوث ضرر أصاب الطرف الثالث؛ وجود رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث؛ وأخيرا ما إذا كان الطرف الثالث مستفيداً أساسياً من تقرير المراجع الخارجي أم مستفيداً رئيسياً. (ب) التحقق من: تعدي المراجع وتقصيره وإهماله؛ حدوث ضرر أصاب الطرف الثالث حسن النية؛ وجود رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث حسن النية؛ وأخيرا ما إذا كان الطرف الثالث حسن النية مستفيداً أساسياً من تقرير المراجع الخارجي أم مستفيداً غير أساسي. (ج) التحقق من: تعدي المراجع وتقصيره وإهماله؛ حدوث ضرر أصاب الطرف الثالث حسن النية؛ وجود رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث حسن النيـــــــــة؛ وأخيرا ما إذا كان الطرف الثالث حسن النية مستفيداً من تقرير المراجع الخارجي أم غير مستفيد. (د) التحقق من: حدوث ضرر أصاب الطرف الثالث حسن النية؛ وجود رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث حسن النية؛ وأخيرا ما إذا كان الطرف الثالث حسن النية مستفيداً أساسياً من تقرير المراجع الخارجي أم مستفيداً غير أساسي.

أ	ب	ج	د
◯	●	◯	◯

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ كل عبارة مع التعليل بإيجاز:**

- **١. الوضع القانوني للمراجع الخارجي:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- تتمثل المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي، في كلٍ من: المسئولية التعاقدية، والمسئولية التأديبية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث انعقد إجماع القوانين والتشريعات الوضعية على أن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تتفرع إلى: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية، وأن كل واحدة من هذه المسئوليات الثلاثة، تعتبر مستقلة ومتميزة بذاتيتها الخاصة، وخصومها، وأساسها، وسببها، وأهدافها، وأركانها، وإجراءاتها، وأنها قد تتلاقي معاً حينما ينهض الفعل أو الأفعال المنسوبة إلى مراجع الحسابات الخارجي، كأساس لمساءلته مدنياً وجنائياً وتأديبياً، غير أنه ليس من المحتم الجمع بين أكثر من مسئولية من هذه المسئوليات.
٢- يتمثل الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي في منشآت الأعمال المساهمة (شركات المساهمة) في أنه يعتبر أجيراً لدى هذه المنشآت، ويستحق أتعابه في نهاية كل سنة مالية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن مراجع الحسابات الخارجي، يُسأل عن صحة البيانات الواردة في تقريره، بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين. ومع ذلك فيجب ملاحظة أن الوضع القانوني لمراجع الحسابات الخارجي، يختلف بحسب الجهة التي يقوم بمراجعتها، ومدي الإلزام بعملية المراجعة. وبناءً على ذلك، فإن مراجع الحسابات الخارجي المعين وفقا لأحكام القانون، يقوم بدوره كوكيل عن المساهمين، لكي يراجع الحسابات والقوائم التي قامت إدارة المنشأة بإعدادها؛ كما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته قد حددها القانون، حيث يعتبر المراجع ملتزماً بأداء تلك الواجبات والمسئوليات بشكل كامل، كما أن المراجع

	يكون في هذه الحالات، مستقلاً بشكل كامل عن إدارة المنشأة، كما يجب أن يؤدي واجباته بشكل مهني عادل وموضوعي ومحايد.
٣- تتمثل صور المسئولية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي، في كلٍ من: المسئولية المدنية، والمسئولية التقصيرية، والمسئولية عن عدم اكتشاف الغش.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يمكن أن يتعرض مراجع الحسابات الخارجي، أثناء قيامه بأداء مهام مهنته وبسببها، لثلاثة صور من المسئولية القانونية: ١- مسئولية مدنية: وتقام دعوها من العميل أو الغير، في حالة فشل المراجع في القيام بأداء العمل المطلوب منه بالصورة المقبولة، أو فشل في أداء المهمة التي كلف بها، مما تسبب في إلحاق الضرر بعملية أو بالغير. ٢- مسئولية جنائية: وتقام دعواها إذا ارتكب مراجع الحسابات الخارجي - بسبب أدائه لمهام مهنته - عملاً يمثل جريمة أنتجت ضرراً، تعدى أثره نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وإهدار نظامه العام. ٣- مسئولية تأديبية: وهي مسئولية تمارسها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مراجع الحسابات الخارجي، حيث تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي للحسابات، إذا قام بارتكاب مخالفة لأحد واجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.
٤- يمكن لمراجع الحسابات الخارجي، وبموافقة أصحاب حقوق الملكية أو الجمعية العامة للمساهمين، أن يتنازل عن جزء من حقوقه، مقابل التنازل عن جزء من واجباته التي حددها القانون.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه طالما أن حقوق مراجع الحسابات الخارجي وواجباته يحددها القانون، فلا يمكن لذلك المراجع، أن يتنازل عن تلك الحقوق، أو أن يقصر في أداء تلك الواجبات، تحت أي ظرف من الظروف، حتى ولو كان ذلك نابعاً من رغبة المساهمين، أو أصحاب حقوق الملكية.

٢. المسئولية المدنية لمراجع الحسابات

- **المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ كل عبارة مع التعليل.**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- تنشأ المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، في حالة انخفاض مستوى عنايته المهنية الفعلية التي قام بها، عن مستوى عناية مراجع الحسابات المتميز بمستوى ذكاء رفيع، ونبوغ وحرص فائق.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي تنشأ أو تنعقد، نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، بالقياس إلى مستوى العناية المهنية المبذولة من المراجع العادي المتمرس متوسط التأهيل والخبرة والكفاءة والذكاء، إذا واجه نفس الظروف الخارجية التي أحاطت بالواقعة، بشرط أن يكون متجرداً من أي ظروف أو ملابسات داخلية، وألا يكون له علاقة سابقة بتتابع عمليات المراجعة موضوع الحكم.
٢- تتكون المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي، من كلٍ من: المسئولية العقدية، والمسئولية تجاه المنظمة المهنية المختصة، والمسئولية عن عدم اكتشاف الغش.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تنقسم المسئولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي إلى: أولاً: المسئولية العقدية (تجاه العملاء)، ويندرج ضمنها كل من: - المسئولية عن أعمال المساعدين. - المسئولية عن أعمال أحد مراجعي الحسابات في الخارج. - المسئولية عن عدم اكتشاف الغش. ثانياً: المسئولية التقصيرية (تجاه الغير، أو الطرف الثالث).
٣- يتمثل الأساس القانوني للمسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، في كونه يتقاضى أتعاباً من أصحاب حقوق الملكية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يتمثل أساس المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، في الأساس القانوني الذي يحكمه القانون، من خلال قيامه بتقنين المراجعة الإلزامية (سواء ورد هذا الإلزام في نصوص قانون الشركات، أو قوانين الضرائب، أو غيرها)، أما في حالات المراجعة لأغراض خاصة، فإن أساس هذه المسئولية يتمثل

	في العقد أو الاتفاق العقدي أو الاتفاق الشفوي، أو تقصير أو إهمال ب الارتباط أو تقصير أو إهمال ب قبول التعيين.
٤- إذا تعدد مراجعو حسابات المنشأة الواحدة، فإن كل منهم يعتبر مسئولاً بصفة شخصية، عما تسبب فيه من ضرر لحق بالمنشأة، نتيجة تقصيره.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه في جمهورية مصر العربية أفصح قانون شركات المساهمة المصري، عن المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، وتضامن مراجعي الحسابات – إذا ما تعددوا- في المسئولية، والأجل المحدد لرفع دعوى المسئولية والمطالبة بالتعويض، حيث بَيَّنَ القانون أن مراجع الحسابات يكون مسئولاً أمام الشركة، عن تعويض الضرر الذي يلحقها، بسبب الأتقصير أو إهمال ء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراجع حسابات خارجي، واشتركوا في التقصير أو إهمال كانوا مسئولين أمام الشركة بالتضامن. إلا أن العدالة إنما تقتضي ضرورة مساءلة مراجع الحسابات الخارجي، فقط عن تعويض الضرر الناجم عن تقصير أو إهمال ه الشخصي هو فقط، وعدم مساءلته عن أتقصير أو إهمال ء زميله المشترك معه في عملية المراجعة، وذلك بالطبع في حالة إمكانية تحديد تقصير أو إهمال كل منهما على حدي؛ فإذا ما تعذر تحديد تقصير أو إهمال كل منهما على حدي، فلا مفر من الأخذ بمبدأ المسئولية التضامنية بينهما.
٥- تنعقد المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، إذا ما قصَّرَ في أداء مهام مهنته، وأدى ذلك إلى إلحاق ضرر بالعميل.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه لكي تنعقد المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، فلابد من توافر أربعة أركان رئيسية: ١. أن يكون مراجع الحسابات الخارجي مكلفاً بواجب محدد. ٢. أن يفشل المراجع في أداء الواجب. ٣. إصابة المدعي بضرر نتيجة تقصير أو إهمال المراجع أو فشله في أداء واجبه.

	٤. ألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.
٦- تنعقد المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي، في حالة توافر معظم الأركان المذكورة في إجابة البند السابق.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه يشترط لانعقاد المسئولية العقدية لمراجع الحسابات الخارجي تجاه عميله، ضرورة توافر الأركان الأربعة السابقة مجتمعة، فإذا ما تخلف ركن أو أكثر منها، انتفت مسئولية المراجع العقدية، غير أنه قد يُسَأل في هذه الحالة على سبيل المسئولية التأديبية، وذلك إذا ما توافرت أركانها وشروطها.
٧- يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، أمام عميله، مسئولية عقدية، عن كلٍ من: الأتقصير أو إهمال ء المهنية، والأتقصير أو إهمال ء الجسيمة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل مدنياً - على سبيل المسئولية العقدية – عن كل من: أ- الأتقصير أو إهمال ء المهنية. ب- الأتقصير أو إهمال ء العادية. ج- الأتقصير أو إهمال ء الجسيمة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل أيضاً، عن الأتقصير أو إهمال ء اليسيرة تجاه عميله، وذلك على أساس أن المراجع قد أخل بتنفيذ بنود العقد، غير أن أحكام القضاء قد استقرت على أنه لا يطلب من المراجع الخارجي أن يكون عبقرياً أو فذاً، بل يجب عليه أن يبذل الدرجة المعقولة والمقبولة من العناية المهنية.
٨- يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، إذا أصيب العميل بضرر مادي أو أدبي كنتيجة لإهمال مراجع الحسابات الخارجي	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن القاعدة القانونية هنا، تتمثل في أنه: لا يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، إلا إذا أصيب العميل بضرر مادي أو أدبي كنتيجة أو كسبب مباشر لإهمال مراجع الحسابات الخارجي، فإذا لم يصب العميل بضرر، أو انتفت علاقة السببية بين تقصير أو إهمال المراجع والضرر الذي لحق بالعميل، فلا محل ولا مجال لمساءلة المراجع ولا إلزامه بالتعويض. وتتحقق رابطة السببية، عندما يتبين أن تقصير أو إهمال المراجع هو السبب المباشر لحدوث

	الضرر، وأن الضرر الذي أصاب المدعى لم يكن ليحدث لولا ارتكاب المراجع لهذا التقصير أو الإهمال. ويلاحظ هنا أن العبرة في التعرف على رابطة السببية، هي بمقدار ما يتوقف الضرر في وجوده على وقوع التقصير أو إهمال ، وأنه كلما استقل الضرر عن التقصير أو إهمال ، بحيث يتصور وقوعه حتى في حالة عدم وقوع التقصير أو الإهمال من المراجع، انعدمت رابطة السبب، كما تنعدم رابطة السببية إذا كان الضرر راجعاً إلى سبب أجنبى لا يد للمراجع فيه - كحادث مفاجئ أو قوة قاهرة يستحيل دفعها، ويؤدي وقوعها إلى استحالة تنفيذ المراجع لالتزاماته - كما تنعدم رابطة السببية كذلك حتى لو كان التقصير أو إهمال هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو كان هو السبب المنتج ولكنه لم يكن السبب المباشر.
٩- يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، عن أعمال كلٍ من: مساعديه، والمراجع بالخارج.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث استقرت معظم النظم الوضعية، على إقرار مسئولية مراجع الحسابات الخارجي عن أعمال مساعديه، وأعمال المراجعين والخبراء الآخرين الذين يعتمد عليهم في أداء بعض المهام - وفقا لقوانين الوكالة – وذلك باعتبارهم وكلاء عن المراجع، الذي يعتبر مسئولاً عن الأتقصير أو إهمال ء التي يرتكبونها أو عن سلوكهم المعيب أثناء قيامهم بالعمل الموكلين به، على أن يكون للمراجع حق الرجوع عليهم في كل ما أداه من تعويض بسبب أتقصير أو إهمال ئهم، ما لم يكن قد صدر من المراجع نفسه تقصير أو إهمال شخصي تسبب في استحقاق هذا التعويض. كما استقرت تلك النظم على أنه في حالة وجود فروع أجنبية لمنشأة العميل، وتم تعيين مراجع حسابات محلي للرقابة الخارجية على حسابات الفروع، فإن مسئولية المراجع الأصلي الذي يتولى الرقابة على حساب المنشأة ككل إنما تتحدد على النحو التالي: أ- في حالة قيام الجمعية العامة للمساهمين

	بتعيين المراجع المحلي في الدولة الكائن بها فرع الشركة للرقابة على حسابات الفرع وإرسال التقرير بشأنها: ففي هذه الحالة ونظرا لأن الجمعية العامة للمساهمين، هي التي قامت بتعيين المراجع المحلي، فإن المراجع الأصلي للشركة لا يعد مسئولاً عن إهمال المراجع المحلي ولا عن أعماله، حيث أنه في هذه الحالة لا يعد تابعاً له. ب – أما إذا قام المراجع الأصلي بإسناد عملية الرقابة على حسابات الفرع إلى مراجع محلي: ففي هذه الحالة فإن المراجع الأصلي يعتبر مسئولا عن أعمال وأتقصير أو إهمال ء وإهمال المراجع المحلي، حيث إن المراجع المحلي يعتبر في هذه الحالة تابعاً للمراجع الأصلي فيما يتعلق بعملية الرقابة الخارجية على الحسابات، وتنفيذ برنامجها الموضوع من قبل المراجع الأصلي.
١٠- يتمثل معيار مساءلة مراجع الحسابات عن أعمال مساعديه، في مجرد انحراف مساعديه عن معيار "الرجل المهني المعتاد".	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن معيار مساءلة مراجع الحسابات عن أعمال مساعديه- مثلما هو عليه الحال في كل من المسئوليتين: العقدية، والتقصيرية- يتمثل في مدى انحراف مساعديه عن معيار "الرجل المهني المعتاد"، وذلك شريطة توافر ركنين: (أ) توافر علاقة التبعية بين المراجع والمساعدين: بحيث يكون له عليهم سلطة فعلية في التوجيه والرقابة والإشراف، ذلك أن المراجع عادة ما يضع لمساعديه برامج مراجعة يلتزمون بالسيرة على هديها، ولا يحق لهم الخروج عليها أو تعديلها إلا بعد الرجوع إليه والحصول على موافقته. (ب) حدوث ضرر ناتج عن تقصير أو إهمال أحد المساعدين أثناء قيامه بعمله أو بسبب هذا العمل: فإذا لم يقع التقصير أو الإهمال، أو لم يترتب على وقوعه ضرر، انتفت المسئولية المدنية عن المراجع، ولم يصبح هناك محل لمساءلته

	ومطالبته بالتعويض.
١١- يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أناستقر العمل في معظم النظم الوضعية على اتخاذ معيار "عناية الرجل المهني المعتاد"، مقياساً فاصلاً لتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش: فإذا ما قام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة، واتخذ مسلك المراجع المعتاد والتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإنه لا يُسأل عن عدم اكتشافه لخطط الغش والتلاعب المحكمة، والتي لم تستطع إدارة المنشأة اكتشافها، فالمراجع لا يضمن ولا يُؤَمِّن إذا كان قد قام بالفحص بمهارة وحرص مهني وفقاً لمعايير الأداء المتعارف عليها؛ أما إذا ثبت أن إخفاق المراجع في اكتشاف الغش والتلاعب، كان ناتجاً عن إخفاقه في الالتزام بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها، وفي بذل العناية المهنية المعقولة، ففي هذه الحالة تنعقد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش. ومن المناسب عندما يثار أمر مساءلة مراجع الحسابات الخارجي عن إخفاقه في اكتشاف الغش والاختلاس والتلاعب، أن تؤخذ المتغيرات الآتية في الاعتبار: ▪ نطاق عملية الرقابة الخارجية التي كُلِّفَ بها مراجع الحسابات الخارجي والتزم بها. ▪ تحديد السبب المباشر والأساسي في عدم اكتشاف الغش، وما إذا كان نتيجة إهمال مراجع الحسابات الخارجي، أم أنه قد نتج بصورة مباشرة، عن إهمال إدارة المنشأة في تصميم نظام فعال ومتكامل للرقابة الداخلية. ▪ تحديد ما إذا كانت الظروف المحيطة، كانت كفيلةً بإثارة الشك حول ناحية من النواحي، وما إذا كان إهمال مراجع الحسابات الخارجي، في الاستقصاء عنها هو السبب وراء عدم

	اكتشاف الغش. ▪ تحديد ما إذا كان العقد المبرم بين مراجع الحسابات الخارجي والمنشأة، قد وضع قيوداً على نطاق عملية الرقابة، أدت إلى عدم تمكين المراجع من اكتشاف الغش، وما إذا كان المراجع قد أوضح تلك القيود في تقريره. ▪ تحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة، قد تم اختيارها وتوجيهها بصورة جيدة، وفقاً لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها. تحديد ما إذا كان التلاعب أو الغش أو الاختلاس، قد تم إخفاؤه بمهارة وحذق شديدين، بحيث يصعب اكتشافه حتى مع تطبيق أساليب الرقابة المتعارف عليها مهنياً.
١٢- تنعقد المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات، إذا ما توافر ركنا: وقوع التقصير أو إهمال من جاني مراجع الحسابات الخارجي، وإصابة المدعي بضرر نتيجة هذا التقصير أو الإهمال.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن كي تنعقد المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، فلابد من توافر الأركان الثلاثة الآتية: (أولاً) وقوع تقصير أو إهمال من جانب مراجع الحسابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكي لا يضر بالغير، فإذا ما انحرف عن هذا السلوك الواجب، وكان من المقدرة على التمييز بحيث يدرك أنه قد انحرف، كان هذا الانحراف تقصير أو إهمال يستوجب انعقاد مسئوليته التقصيرية تجاه الطرف الثالث (الغير). ويتحلل التقصير أو الإهمال في المسئولية التقصيرية إلى عنصرين: ١. عنصر مادي: يتمثل في التعدي، ويقصد به انحراف سلوك المراجع الخارجي، سواء تعمد الإضرار بالغير – وهو ما يعرف بالجريمة المدنية - أم لم يتعمد، وإنما صدر منه إهمال وتقصير - وهو ما يعرف بشبه الجريمة

	المدنية. ٢. عنصر معنوي: ويتمثل في الإدراك والتمييز. وبناء على ذلك فمن الضروري عند تحقيق نطاق المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، أن يتم التفرقة بين طرف ثالث يعد منتفعاً أساسياً، وطرف ثالث لا يعد منتفعاً أساسياً، وذلك كما يلي: ▪ يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً - ويقصد به الطرف الثالث الذي تتم عملية المراجعة أساساً من أجله، وتم النص في عقد المراجعة، على أن الغرض منها استفادة الطرف الثالث، وأحيط المراجع علماً بحقيقة أن تقرير المراجعة سيؤثر على قرارات المنتفع الأساسي – وذلك عن الأضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم المالية، التي قام المراجع بفحصها، وفي ذلك يكفي قيام المدعي بإثبات تهمة الإهمال العادي في حق المراجع، حيث يكون للطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل. ▪ يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي لا يعد منتفعاً أساسياً - مثل الفئات التي لا تستخدم القوائم المالية وتعتمد على رأي المراجع الذي اعتمدها، ولم يتم تحديدهم للمراجع قبل بداية المراجعة ولم يرد ذكرهم في عقد المراجعة - عن الإضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم والتقارير المالية، التي قام المراجع بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام المدعي بإثبات صدور غش أو إهمال جسيم من جانب المراجع. (ثانياً) إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير أو إهمال المراجع: فإذا ما انتفى الضرر فلا تنعقد مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشترط في كافة الأحوال أن يكون الضرر المدعى به محققاً وأصاب المدعي شخصياً.

	(ثالثاً) وجود علاقة سببية بين تقصير أو إهمال المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي: فلا يكفي لمسائلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الطرف الثالث وإلزامه بالتعويض، ارتكابه تقصير أو إهمال أو إهمالاً أحدث ضررًا محققاً للطرف الثالث، وإنما يجب على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراجع، عن مسلك المراجع المعتاد، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير المراجع، وتوافر علاقة السببية بين تقصير أو إهمال المراجع وبين الضرر الذي أصابه. **وتتحقق علاقة السببية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – متى تبيّن أن تقصير أو إهمال المراجع هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واستحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شأنه أن يجعل تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضرر قد نشأ نتيجة تقصير أو إهمال من المضرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السببية، ويصبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يستطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بسبب مثل هذه الأسباب الأجنبية. كما تنعدم رابطة السببية كذلك في حالة ما إذا كان تقصير أو إهمال المراجع هو السبب في الضرر الذي أصاب المدعي، ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو كان هو السبب المنتج، ولكنه لم يكن السبب المباشر.** **وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا صدر عن مراجع الحسابات الخارجي، غش أو تقصير أو إهمال مهني جسيم، وكان متعمداً إحداث الضرر- لثبوت**

	عمله بأن القوائم المالية للعميل ستقدم إلى الطرف الثالث (المدعي) لسبب ما – فإن مسئوليته تصبح محققة، ويصبح لزاماً عليه أداء التعويض كاملاً، حتى ولو كان تقصير أو إهمال المضرور غير المتعمد له دخل في إحداث الضرر، أما إذا كان الطرف الثالث المضرور قد جاوز تقصيره أو إهماله واستغرق تقصير أو إهمال مراجع الحسابات الخارجي، ففي هذه الحالة تنتفي مسئولية المراجع تجاه الغير، وأما إذا كان تقصير أو إهمال المراجع متميزاً عن تقصير أو إهمال المضرور، ولم يستغرق أي من التقصير أو إهمال بين التقصير أو إهمال الأخر- أي ما يعرف بالتقصير أو إهمال المتبادل أو المشترك- فقد ذهب القضاء المصري إلى توزيع التعويض بين المسئول والمضرور بحسب جسامة تقصير أو إهمال كل منهما، فإن لم يمكن تحديد مدي جسامة كل تقصير أو إهمال ، فحينئذٍ يُفترض التكافؤ فيها جميعاً، ويجري التوزيع فيها بالتساوي بين كل من المسئول والمضرور.

٢- ناقش بإيجاز مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش.

- **مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية يمكن بيانها على النحو الآتي:**

الاحتمال الأول	الاحتمال الثاني

١. إذا كانت واقعة التلاعب أو الغش، قد تم إخفاؤها بإحكام ومهارة وحَذْقٍ، وكانت محبوكة الإخفاء. ٢. وقام مراجع الحسابات الخارجي، ببذل العناية المهنية الواجبة. ٣. ومع ذلك لم يكتشف الغش: فحينئذٍ: لا يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، عن فشله في عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش.	١. إذا لم تكن واقعة التلاعب أو الغش محكمة، ولم يكن قد تم إخفاؤها بإحكام ومهارة وحَذْقٍ، ولم تكن محبوكة الإخفاء. ٢. ولم يقم مراجع الحسابات الخارجي، ببذل العناية المهنية الواجبة. ٣. ولم يكتشف الغش: فحينئذٍ: تنعقد مسئولية المراجع، حيث يُسأل مراجع الحسابات الخارجي، عن فشله في عدم اكتشاف واقعة التلاعب أو الغش.

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

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

٣- ناقش بإيجاز مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تجاه الطرف الثالث (الغير).

الإجابـــــــــــــــــــــــة

كي تنعقد المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، فلابد من توافر الأركان الثلاثة الآتية:

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

ويتحلل التقصير أو الإهمال في المسئولية التقصيرية إلى عنصرين:

١. **عنصر مادي: يتمثل في التعدي، ويقصد به انحراف سلوك المراجع الخارجي، سواء تعمد الإضرار بالغير – وهو ما يعرف بالجريمة المدنية - أم لم يتعمد، وإنما صدر منه إهمال وتقصير - وهو ما يعرف بشبه الجريمة المدنية.**

٢. **عنصر معنوي: ويتمثل في الإدراك والتمييز.**

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

- **يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً - ويقصد به الطرف الثالث الذي تتم عملية المراجعة أساساً من أجله، وتم النص في عقد المراجعة، على أن الغرض منها استفادة الطرف الثالث، وأحيط المراجع علماً بحقيقة أن تقرير المراجعة سيؤثر على قرارات المنتفع الأساسي – وذلك عن الأضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم المالية، التي قام المراجع بفحصها، وفي ذلك يكفي قيام المدعي بإثبات تهمة الإهمال العادي في حق المراجع، حيث يكون للطرف الثالث الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل.**
- **يُسأل المراجع أمام الطرف الثالث الذى لا يعد منتفعاً أساسياً - مثل الفئات التي لا تستخدم القوائم المالية وتعتمد على رأي المراجع الذي اعتمدها، ولم يتم تحديدهم للمراجع قبل بداية المراجعة ولم يرد ذكرهم في عقد المراجعة - عن الإضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم والتقارير المالية، التي قام المراجع بفحصها واعتمادها، وذلك بشرط قيام المدعي بإثبات صدور غش أو إهمال جسيم من جانب المراجع.**

(ثانياً) إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير أو إهمال المراجع: فإذا ما انتفى الضرر فلا تنعقد مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشترط في كافة الأحوال أن يكون الضرر المدعى به محققاً وأصاب المدعي شخصياً.

(ثالثاً) وجود علاقة سببية بين تقصير أو إهمال المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي: فلا يكفي لمسائلة مراجع الحسابات

الخارجي، أمام الطرف الثالث وإلزامه بالتعويض، ارتكابه تقصير أو إهمال أو إهمالاً أحدث ضررًا محققاً للطرف الثالث، وإنما يجب على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراجع، عن مسلك المراجع المعتاد، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير المراجع، وتوافر علاقة السببية بين تقصير أو إهمال المراجع وبين الضرر الذي أصابه.

وتتحقق علاقة السببية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – متى تبيّن أن تقصير أو إهمال المراجع هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واستحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شأنه أن يجعل تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضرر قد نشأ نتيجة تقصير أو إهمال من المضرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السببية، ويصبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يستطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بسبب مثل هذه الأسباب الأجنبية. كما تنعدم رابطة السببية كذلك في حالة ما إذا كان تقصير أو إهمال المراجع هو السبب في الضرر الذي أصاب المدعي، ولكنه لم يكن السبب المنتج، أو كان هو السبب المنتج، ولكنه لم يكن السبب المباشر.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا صدر عن مراجع الحسابات الخارجي، غش أو تقصير أو إهمال مهني جسيم، وكان متعمداً إحداث الضرر- لثبوت عمله بأن القوائم المالية للعميل ستقدم إلى الطرف الثالث (المدعي) لسبب ما – فإن مسئوليته تصبح محققة، ويصبح لزاماً عليه أداء التعويض كاملاً، حتى ولو كان تقصير أو إهمال المضرور غير المتعمد له دخل في إحداث الضرر، أما إذا كان الطرف الثالث المضرور قد جاوز تقصير أو إهمال ه واستغرق تقصير أو إهمال مراجع الحسابات الخارجي، ففي هذه الحالة تنتفي مسئولية المراجع تجاه الغير، وأما إذا كان تقصير أو إهمال المراجع متميزاً عن تقصير أو إهمال المضرور، ولم يستغرق أي من التقصير أو الإهمال التقصير أو الإهمال الأخر- أي ما يعرف بالتقصير أو إهمال المتبادل أو المشترك- فقد ذهب القضاء المصري إلى توزيع التعويض بين المسئول والمضرور بحسب جسامة تقصير أو إهمال كلٍ منهما، فإن لم يمكن تحديد مدى جسامة كل تقصير أو إهمال ، فحينئذٍ يُفترض التكافؤ فيها جميعاً، ويجري التوزيع

فيها بالتساوي بين كل من المسئول والمضرور.

وقد أخذ القضاء المصري فيما يختص بتوزيع المسئولية بين المسئول والمضرور، بحسب جسامة تقصير أو إهمال كل منهما، ذلك أن منطق العدالة والموضوعية يأبى إهدار حق أي من الطرفين، وطالما أن أحد الطرفين – المراجع، والطرف الثالث- لم يكن هو المخطئ الوحيد، ولم يتجاوز تقصيره أو إهماله تقصير أو إهمال الآخر، فإن تحميل أحد الطرفين بنواتج التقصير أو الإهمال المشترك يتعارض مع العدالة، ومن ثم فإن توزيع المسئولية بينهما وفقاً لمعيار مدى جسامة تقصير أو إهمال كلا الطرفين، يصبح أقرب الأحكام إلى تحقيق العدالة.

- والخلاصة هنا هي أن المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، تجاه الطرف الثالث (أو الغير)، يمكن بيانها على النحو الآتي:

تتمثل أركان المسئولية التقصيرية لمراجع الحسابات الخارجي، في:

١. تعدي المراجع وتقصيره وإهماله (وقوع تقصير أو إهمال من جانب مراجع الحسابات الخارجي متمثلا في الإخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراجع أن يسلك في القيام بمراجعته على الحسابات: اليقظة والعناية والتبصر لكي لا يضر بالغير)

٢. ضرر يصيب الطرف الثالث حسن النية (إصابة المدعي بضرر ناتج عن تقصير أو إهمال المراجع: فإذا ما انتفي الضرر فلا تنعقد مسئولية المراجع التقصيرية، ولا يحق للطرف الثالث مطالبته بالتعويض. ويشترط في كافة الأحوال أن يكون الضرر المدعي به محققاً وأصاب المدعي شخصياً، فلا يجوز المطالبة بتعويض عن ضرر محتمل).

٣. رابطة سببية، بين تعدي المراجع، وبين الضرر الذي أصاب الطرف الثالث حسن النيـــــة (وجود علاقة سببية بين تقصير أو إهمال المراجع، وبين الضرر الذي أصاب المدعي: فلا يكفي لمسائلة مراجع الحسابات الخارجي، أمام الطرف الثالث والزامه بالتعويض، ارتكابه تقصير أو إهمال أو إهمالاً أحدث ضرراً محققاً للطرف الثالث، وإنما يجب على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراجع، عن مسلك المراجع المعتاد، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير المراجع، وتوافر علاقة السببية بين تقصير أو إهمال المراجع وبين الضرر الذي أصابه. وتتحقق علاقة السببية – كما هو الحال في المسئولية العقدية – متي تبيّن أن تقصير أو إهمال المراجع هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، أما إذا ما أثبت المراجع أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، ولم يكن من الممكن توقعه، واستحال على المراجع دفعه، وكان وقوعه من شأنه أن يجعل تنفيذ التزام المراجع مستحيلاً- كالحروب، والحرائق، والإضطرابات، والسرقات، والتلفيات - أو أن الضرر قد نشأ

نتيجة تقصير أو إهمال من المضرور أو من الغير، ففي هذه الحالة تنعدم علاقة السببية، ويصبح المراجع غير ملزم بتعويض الضرر الذي أصاب المدعي، بشرط قيام المراجع بالإشارة في تقريره إلى أنه لم يستطع اتخاذ الإجراء المهني المتعارف عليه، بسبب مثل هذه الأسباب الأجنبية).

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

٣. المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي

المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ كل عبارة مع التعليل:

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- يكمن أساس المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، في إخلاله بواجب أو التزام أدبي أو مهني.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يكمن أساس المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، في إخلاله بواجب أو التزام قانوني يكلفه القانون، وهي تقوم على وجود نص قانوني يقرر التجريم والجزاء القانوني المترتب عليه طبقاً لمبدأ الشرعية، ومخالفة المراجع للقواعد المنظمة لسلوك المجتمع.
٢- في جمهورية مصر العربية، فإن المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، يتم تنظيمها وتحديد نطاقها من خلال: قانون تنظيم مهنة	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، في جمهورية مصر العربية، يتم تنظيمها وتحديد نطاقها من خلال كل من: قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقانون شركات المساهمة المصري، وقانون الشركات العامة في مجال تلقي الأموال، وقانون الاستثمار، وقانون سرية الحسابات البنكية، وقانون سوق رأس المال، وقانون الضرائب على الدخل، حيث قامت تلك القوانين بتحديد الأفعال التي يُعد

المحاسبة والمراجعة، والذي حدد الأفعال التي يُعد ارتكابها جريمة يعاقب عليها مراجع الحسابات الخارجي.	ارتكابها جريمة يعاقب عليها مراجع الحسابات الخارجي.
٣- تشترك كافة الجرائم التي يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً جنائياً، إذا قام بارتكابها، في أنه يجب أن تتوافر فيها صفة العمدية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه يلاحظ في كافة تلك الجرائم – باستثناء جريمة التعيين بالمخالفة لأحكام الحظر المقرر قانوناً – أنها تشترك في توافر صفة العمدية، بمعني ضرورة توافر القصد الجنائي لمراجع الحسابات الخارجي (من حيث العلم بالجريمة واتجاه القصد نحو ارتكابها)، وعدم نهوض المسئولية الجنائية في حالة حدوث التقصير أو إهمال غير المعتمد، في حين أن جريمة قبول المراجع لتعيينه بالمخالفة لأحكام الحظر الواردة بالقانون لا تعتبر جريمة عمدية، حيث لا يشترط المشرع الوضعي بشأنها توافر القصد الجنائي، فمتي قبل المراجع تعيينه على خلاف أحكام الحظر المقررة قانوناً، وقع تحت طائلة العقوبة المقررة لهذه الجريمة، كما يلاحظ أن جريمة الاشتراك في التهرب من الضرائب تقوم على أركان ثلاثة: وقوع جريمة التهرب، ووقوع الاشتراك فيها بإحدى الطرق المبينة بالقانون، وتوافر القصد الجنائي لدي مراجع الحسابات (من خلال عمله بالجريمة ونتائجها، واتجاه إرادته نحو تحقيقها).
٤- لا يوجد فرق بين التهرب الضريبي، والتجنب الضريبي، فكلاهما يعتبر من الجرائم التي جرمها القانون.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه يجب النظر إلى المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي وفقا لقانون الضرائب، في ظل الحدود التالية: ١. أن هناك فرقاً بين التهرب من الضريبة – والذي تنص عليه مواد قانون الضرائب – وبين تجنب الضريبة – والذي يتم من خلال قيام المراجع بمساعدة الممول على الاستفادة من الثغرات والعيوب ونقاط الضعف التى يشتمل عليها قانون الضرائب.

	٢. أن بعض نصوص قانون الضرائب قد لا تكون قاطعة، وقد يكون تفسير المراجع للنص المعين مختلفاً عن تفسير مصلحة الضرائب، ولا يمكن بالطبع اعتبار المراجع مسئولاً إذا كان تفسيره المطبق في الإقرار مخالفاً لتفسير مصلحة الضرائب. ٣. يجب لانعقاد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، أن يكون على علم بالتلاعب أو الغش أو التزييف، أما إذا كان المراجع نفسه قد ضُلل أو خُدع، فلا يمكن أن يعتبر مسئولاً إذا ظهر هناك تلاعب بغرض التهرب من الضريبة.
٥- إن معيار المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، يتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات الخارجي، لإحدى الجرائم المقررة بنصوص القوانين المنظمة لهذه المسئولية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث قد استقرت غالبية النظم الوضعية على النظر إلى أن معيار المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، يتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات الخارجي، لإحدى الجرائم المقررة بنصوص القوانين المنظمة لهذه المسئولية، وذلك بشرط توافر ركنى الجريمة: ١. المادي – متمثلاً في قيام المراجع الخارجي بالفعل المجَّرم قانوناً. ٢. المعنوى – متمثلاً في القصد الجنائي: بمعنى تعمد المراجع الخارجي لإرتكاب الجريمة، واتجاه الإرادة الآثمة نحو فعلها وتحقيق نتائجها، مع توافر العلم بتجريمها.
٦- يمكن أن تنشأ المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، بمجرد الظن، أو قيام بعض الأدلة الظنية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه على الرغم من أهمية وضرورة المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات الخارجي، لحماية المجتمع ونظامه العام، فإن عقوبتها الصارمة يجب أن تصدر عن يقين تام بعدالة وموضوعية توقيعها على المراجع المخطئ، بمعني ضرورة الالتزام بأحكام الشريعة الإسلامية فيما يختص بالتأكد من توافر الركن المعنوي (أو القصد الجنائي) عند بحث وتحديد مسئولية مراجع الحسابات الخارجي جنائيًا، فيجب أن يتم التحقق من توافر هذا الشرط أو الركن، من خلال أدلة موضوعية

	تستند إليها الهيئات القضائية، مثل شهادة الشهود، وتوافر قرائن مادية قوية تثبت توافر القصد الجنائي، ذلك أن المبدأ الشرعي العام إنما يتمثل في ضرورة توافر القصد الجنائي جنباً إلى جنب مع الركن المادي كأساس عام لأية مسئولية جنائية، وذلك لكي لا يُترك أمر تقرير مدى توافر الركن المعنوي للاجتهادات الشخصية للهيئات القضائية، وذلك إعمالاً لقول رسول الله ﷺ: " ادرءوا الحدود عن المسلمين ما استطعتم، فإن وجدتم للمسلم مخرجاً فخلوا سبيله، فإن الإمام لأن يخطئ في العفو خيرٌ من أن يخطئ في العقوبة" (رواه الحاكم والبيهقي)، وقوله ﷺ: "ادرءوا الحدود بالشبهات، وأقيلوا الكرام عثراتهم إلا في حدٍ من حدود الله تعالي" (رواه ابن عديّ).

٤. المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي

المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ كل عبارة مع التعليل:

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
١- يكمن الأساس القانوني للمسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، في قيامه ببعض الأفعال غير المتعارف عليها في المجتمع.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن أساس المسئولية التأديبية، إنما يكمن في مخالفة مراجع الحسابات الخارجي، لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.
٢- بدأ الاهتمام بالمسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، في بداية القرن الجاري (القرن الحادي والعشرون).	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه في جمهورية مصر العربية، فقد بدأ الاهتمام بقواعد وآداب السلوك المهني في عام ١٩٥١م.، حين تم إصدار قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١م. وعندما تم إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين، تم إصدار قانون النقابة، وتم تعديل قواعد وأحكام السلوك المهني، بما يتلاءم مع وجود النقابة والأوضاع الجديدة للمهنة ومزاوليها. وفي أغسطس من عام ١٩٥٨م.، قامت نقابة المحاسبين والمراجعين بإصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة مكوناً من أربعة أبواب: يختص الباب الأول والثالث منها بقواعد المحاسبة

	والمراجعة، ويختص الباب الثاني بالأمانة المهنية، أما الباب الرابع فيختص بآداب وسلوك المهنة. وفي عام ١٩٦٥ م.، صدر القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٦٥م.، بشأن تنظيم الرقابة على وحدات القطاع العام، وبموجبه أصبح الأعضاء الفنيون بإدارة مراجعة الحسابات مسئولين مسئولية تأديبية وظيفية، وقد تم تعديله أخيراً بالقانون رقم ١٤٤ لعام ١٩٨٨م.، بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ولائحة العاملين بالجهاز. وفي عام ١٩٧٢م.، صدر قانون إنشاء نقابة التجاريين، وتم إحلال شعبة المحاسبة والمراجعة، محل نقابة المحاسبين والمراجعين، وألغي القانون رقم ٣٩٤ لعام ١٩٥٥م.، وتم استحداث أحكام تأديب جديدة تنص على محاكمة الأعضاء، الذين يرتكبون أموراً مخلة بشرفهم أو ماسة بكرامة المهنة، أو يهملون في أداء واجباتهم، وذلك أمام الهيئات التأديبية، بعقوبات تتراوح بين لفت النظر، وإسقاط العضوية من النقابة. وعملاً على تطوير قواعد وآداب السلوك المهني، فقد قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في يوليو من عام ١٩٩٠م.، بوضع مشروع ميثاق لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، متضمناً ستة مبادئ أساسية يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة، وهي: الأمانة، والموضوعية والاستقلال، والسرية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والسلوك المهني، والمعايير الفنية، كما قام المعهد في فبراير من عام ١٩٩٣م.، بعقد المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة، حيث نوقش فيه مشروع ميثاق آداب وسلوكيات المهنة، وقد تضمن ذلك: الإرشادات والتوجيهات التفصيلية، لكيفية إلزام أعضاء المهنة بالمبادئ الأساسية للسلوك المهني.
٣- تنعقد المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، إذا ما توافر الركن المادي للجريمة التأديبية لذلك	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن أساس المسئولية التأديبية يكمن في مخالفة المراجع لواجب مهني، أو قيامه بعمل يتضمن إخلالاً بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة، ولا تنعقد المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي – مثلما هو عليه الحال في

المراجع.	المسئولية الجنائية – إلا حيثما تواجدت الجريمة التأديبية، والتي لا تتواجد بدورها إلا إذا توافر ركنان: أحدهما مادي، والآخر معنوي:
٤- لا يشترط لنشأة المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، ضرورة وقوع الركن المادي، بل يكفي توافر الركن المعنوي.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تنعقد المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، حيثما تواجدت الجريمة التأديبية، والتي لا تتواجد بدورها إلا إذا توافر ركنان: مادي، ومعنوي: ١. الركن المادي: ويتمثل في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي صدر من المراجع. فإن لم يصدر تقصير أو إهمال من المراجع، أو لم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني نحو النقابة، فإن ذلك يعد دليلاً على عدم وجود جريمة تأديبية، ومن ثم فلا يمكن مساءلته تأديبياً. ويلاحظ أن الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسئولية تأديبية، تقع أو تنعقد بمجرد وقوع التقصير أو الإهمال أو التجاوز أو التعدي المهني، حتى ولو لم يقع ضرر فعلي، لأن الضرر هنا مفترض كأثر للإخلال بسمعة المهنة وشرفها وكرامتها. ٢. الركن المعنوي: ويتمثل في وجود إرادة آثمة، تكمن وراء صدور التقصير أو الإهمال التأديبي من مراجع الحسابات الخارجي، لكي تنهض مسئوليته التأديبية. غير أن هذا لا يعني أن التقصير أو الإهمال التأديبي دائمًا ما يكون متعمداً، بل قد يكون عمدياً أو غير عمدي، إلا إنه إذا ثبت التعمد، فقد أصبح سبباً مشدداً عند تقدير الجزاء. ويتساوى التقصير أو الإهمال العمدي مع التقصير أو الإهمال غير العمدي في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن المراجع في حالة التقصير أو الإهمال العمدي يقصد نتيجة تصرفه، في حين أنه لا يقصد في التقصير أو الإهمال غير المتعمد سوى الفعل نفسه دون النتيجة. ويلاحظ أنه إذا ما تخلف الركن المعنوي- كما في حالة فقدان الإدراك وانعدام الاختيار، وحالة القوة القاهرة، والضرورة - لم تكتمل للجريمة التأديبية أركانها، ومن ثم يرتفع العقاب. أما إذا ما ثبت إخلال المراجع بواجباته في

	مزاولة المهنة، أو ارتكابه أمورًا مخلة بشرفها أو ماسة بكرامتها، وتكامل لها كل من ركنيها المادي والمعنوي، فإنه يتعرض للمساءلة التأديبية، والتي يتراوح جزاؤها بين الإنذار، والتوبيخ، والوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنتين، وأخيرًا شطب الاسم من جدول النقابة.
٥- تميل معظم النظم الوضعية، نحو الأخذ بمعيار "الرجل المهني الفذ" لدي قيامها بتحديد المسئولية التأديبية للمراجع الحسابات الخارجي.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن معظم النظم الوضعية تميل نحو الأخذ بمعيار "الرجل المهني المعتاد" لدى قيامها بتحديد المسئولية التأديبية للمراجع - وذلك مثلما هو عليه الحال في المسئولية المدنية - فإذا ما أرادت الهيئات التأديبية تحديد مدي انحراف المراجع أو تقصير أو إهمال ه، وجب تطبيق معيار المراجع المعتاد، مع الرجوع إلى القوانين واللوائح المنظمة للمسئولية التأديبية، ودستور المهنة، وميثاق آداب السلوك المهني.
٦- قرر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري اعتبار المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، مخلاً بآداب وسلوك المهنة، ومن ثم تنعقد مسئوليته التأديبية في الأحوال الآتية فقط: ١. إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة في مصر، بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة. ٢. إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر، عمولة أو سمسرة أو حصة	هذه العبارة غير صحيحة، حيث قرر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري اعتبار المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، مخلاً بآداب وسلوك المهنة، ومن ثم تنعقد مسئوليته التأديبية في الأحوال التالية: ١. إذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة في مصر، بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة. ٢. إذا منح بطريق مباشر أو غير مباشر، عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه، لشخص من أفراد الجمهور، نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته. ٣. إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة، بطريقة تتنافى مع كرامتها، كالإعلان أو إرسال المنشورات، أو إرسال التقصير أو إهمال بات الخاصة، أو الدخول في مناقصات على أتعاب. ٤. إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر، للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، إلا أنه من حق المحاسب ومراجع الحسابات الخارجي، أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك، وعليه إذا ما طلب منه أن يكون مراجعاً لحسابات منشأة أعمال بدلاً من زميل آخر،

من أتعابه، لشخص من أفراد الجمهور، نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته.	أن يخطر هذا الزميل الآخر. ٥. إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له، ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته، ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ إليه طالباً ذلك، بعد إتقصير أو إهمال ر الآخر. ٦. إذا لم يراع في اتفاقياته مع العملاء، تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال، بأن يُقصر تقدير هذه الأتعاب، على حصة من المنفعة، التي ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو مراجع الحسابات الخارجي. ٧. إذا سمح بأن يقترن اسمه، بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية، بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات. وقد بين معيار المراجعة المصري رقم ٣٤٠٠، بعنوان اختبار المعلومات المالية المستقبلية، أن القوائم المالية المستقبلية تتعلق بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق، وأنه على الرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية ، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها، وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، ولذلك فإن مراجع الحسابات الخارجي، ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها، كما أنه بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية، فقد يكون من الصعب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يحصل على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي ايجابي، بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر، وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة، فإن مراجع الحسابات الخارجي يجب أن يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد، أما إذا كان في تقدير مراجع الحسابات الخارجي أنه قد تم

	الحصول على درجة معقولة من القناعة، فلا يوجد ما يمنعه من إبداء رأي ايجابي في تلك الافتراضات. ٨. إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها، دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة. ٩. إذا لجأ إلى منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الأخير، عن طريق عرض أتعاب أقل، أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة، عن أتعاب زميله دون سبب مقبول. ١٠. إذا أفشي أسراراً مهنية أو أسراراً شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه، علم بها عن طريق أداء مهام مهنته.
٧- لا تعترف الشريعة الإسلامية بالمسئولية التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تجدر الإشارة إلى أن الجرائم التأديبية، تندرج ضمن دائرة جرائم التعزير في الشريعة السلامية، والتي خولت لأولي الأمر سلطة تجريم بعض الأفعال (الإيجابية أو السلبية)- في إطار مبادئ وأحكام الشريعة الإسلامية- بغرض الحفاظ على النظام العام وتنظيم شئونه المختلفة، الأمر الذي يوضح أهمية المساءلة التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين، في تنظيم سلوكهم والارتقاء بمستوي أدائهم المهني، والتزامهم بالأخلاقيات المهنية الفاضلة. وبناًء على ذلك فإن الشريعة الإسلامية تتفق مع الأنظمة الوضعية، بشأن تنظيم المساءلة التأديبية لمراجعي الحسابات الخارجيين، عن طريق المنظمات المهنية المسئولة، كما تتفق معها في اشتراط وقوع الجريمة التأديبية، لانعقاد المسئولية التأديبية لمراجع الحسابات الخارجي، وفي ضرورة توافر ركني الجريمة التأديبية: الركن المادي: متمثلاً في إخلال المراجع بالتزام مهني أو وظيفي، حتى ولو لم يترتب عليه ضرر، نظراً لأن الضرر لا يعد ركناً من أركان المسئولية التأديبية، وإنما يؤخذ في الاعتبار عند توقيع العقوبة وتقدير الجزاء، والركن المعنوي: متمثلاً في توافر الإرادة الآثمة لدي المراجع

	المذنب عند قيامه بالإخلال بالتزاماته المهنية، وصدور هذا السلوك عن إدراك تام وحرية اختيار وتمييز، فإذا ما تخلف الركن المعنوي، لم تكتمل حينئذ أركان الجريمة التأديبية وتنتفي المسئولية التأديبية عن مراجع الحسابات الخارجي، ويرتفع العقاب المقرر.

الباب الرابع: مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة

▪ السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:

١. عند التخطيط لعملية المراجعة، فإنه يجب على المراجع الخارجي أن:

(أ) يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند الحد المقبول، وبما يناسب قيامه بإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كمية أو غير كمية.
(ب) يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند المستوى المناسب لقيامه بإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كميـــة أو غير كمية.
(ج) يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كميـــة أو غير كمية.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. يمكن للمراجع الخارجي أن يربط بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطـــــر الحتمي ـ واللذان لا يتحكم فيهما ـ ومستوى خطر الاكتشاف ـ والذي يتحكم فيه عن طريق:

(أ) توسيع حجم العينة ومن ثم تعظيم خطر المراجعة. (ب) توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة. (ج) تخفيض حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٣. يعتبر التحريف جوهرياً وهاماً ومؤثراً بغض النظر عن مقداره إذا ما كان هذا التحريف قد ارتبط:

(أ) بغش أو بخطأ غير متعمد؛ أو إذا أدى التحريف إلى تغيير اتجاه الأرباح من اتجاه تصاعدي إلى تحقيق انخفاض في الأرباح. (ب) بخطأ غير متعمد؛ أو إذا أدى التحريف إلى تغيير اتجاه الأرباح من اتجاه تصاعدي إلى تحقيق خسائر أو العكس. (ج) بغش وليس بخطأ غير

متعمد؛ أو إذا أدى التحريف إلى تغيير اتجاه الأرباح من اتجاه تصاعدي إلى تحقيق خسائر أو العكس. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٤. يعبر مصطلح [مخاطر المراجعة] عن:

(أ) احتمال إبداء رأي مقيد أو متحفظ في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها. (ب) احتمال إبداء رأي سلبي أو عكسي في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها. (ج) احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٥. يُعتبر التقدير الأولي للأهمية النسبية بمثابة:

(أ) تحديد للحد الأدنى من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. (ب) تحديد للحد الأدنى من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ويؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. (ج) تحديد للحد الأقصى من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٦. يعتبر قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة قدراً هاماً:

(أ) إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى تصويب التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند اتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة. (ب) إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى التأثير على التقدير الشخصي لمن يعتمد على ذلك القدر عند اتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة. (ج) إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى تغيير أو التأثير

على التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند اتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

المطلوب قراءة السؤال التالي ثم الإجابة عن الأسئلة من رقم ٧ إلى رقم ١٠ (٤ أسئلة):

إذا علمت أن أحد المراجعين حين قيامه بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال (والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبـــة مبلغ ٥٨ مليون جنيهاً) وجد رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي ٣٠ مليون جنيهاً؛ وكان المراجع قد قرر اختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفترية ١٠ مليون جنيهاً؛ وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة ٨ مليون جنيهاً؛ فإن:

٧. التحريف الكلي في الحساب يبلغ:

(أ) ٦ مليون جنيهاً. (ب) ٨,٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً. (ج) ٩,٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٨. الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية يبلغ:

(أ) ٢,٤٠,٠٠٠ جنيهاً. (ب) ١,٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً. (ج) ٢,٩٠٠,٠٠٠ جنيهاً.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٩. الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية يبلغ:

(أ) ٥,٤٠,٠٠٠ جنيهاً. (ب) ٨,٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً. (ج) ٥,٨٠٠,٠٠٠ جنيهاً.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

١٠. هنا يجب على المراجع الخارجي:
(أ) إصدار تقرير مقيد. (ب) إصدار تقرير عكسي. (ج) إصدار تقرير نظيف. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

- **السؤال الثاني: أجب بإيجاز عن الأسئلة التالية:**

س١- المطلوب توضيح مفهوم الأهمية النسبية كما جاء في: معايير المحاسبة المالية (الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASBs) بإيجاز.

- يكون قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة هاماً، إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى تغيير أو التأثير على التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند إتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة.

س٢- تكلم بإيجاز عن صعوبات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة:

- **تتمثل صعوبات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة في:**

١- تعدد مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم ضرورة أن يضع المراجع في إعتباره لما يعتبر هاماً لأنواع مختلفة من المستخدمين وقراراتهم المختلفة.

٢- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، فالقدر الذي يعتبر هاماً لشركة صغيرة الحجم قـــد لا يكون كذلك لشركة كبيرة.

٣- لم تصدر المجامع والمنظمات المهنية مؤشرات محددة تتعلق بتطبيق الأهمية النسبية في المراجعة.

س٣- المطلوب بيان مدى مسئولية المراجع الخارجي ودوره فيما يتعلق بالأهمية النسبية.

- يعتبر المراجع مسئولاً عن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة تحريفاً هاماً أم لا، وإذا وجد تحريفاً هاماً فعلى المراجع مسئولية إخطار إدارة الشركة محل المراجعة بذلك التحريف للقيام بالتصويب والتعديل في القوائم المالية؛ فإذا قامت إدارة الشركة

محل المراجعة بتصحيح تلك التحريفات بما يتفق مع معايير المحاسبة وشفافية العرض والإفصاح: فإن المراجع يقوم بإصدار تقرير نظيف، وإذا رفضت إدارة الشركة محل المراجعة القيام بذلك فعلى المراجع في هذه الحالة ألا يُصدر تقريراً نظيفاً؛ وإنما يجب عليه الاختيار بين إصدار تقرير مقيد أو تقرير سلبي أوتقرير خالي من الـرأي.

– على أن يقدم هذا التقرير لأصحاب الشركة وهم أعضاء الجمعية العامة للمساهمين (أصحاب حقوق الملكية).

س٤- يتضمن تقرير المراجع الخارجي العبارتين هامتين التاليتين:

« قمنا بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها؛ وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بعدم إحتواء القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية».

والمطلوب: بيان المقصود بكل عبارة بإيجاز.

- **يُقصد بعبارة الحصول على تأكيد مناسب: أن يتم إبلاغ مستخدمي القوائم المالية بأن المراجـــــــــــــع لا يضمـــــن ولا يُؤَمِّن(أي لا يُعتبر مُؤَمِّناً) عدالة عرض وإفصاح القوائم المالية؛ ويعني ذلك أن هناك بعض الخطر Risk بأن القوائم المالية قـــد لا تكون عادلة عند قيام المراجع بإصدار تقرير نظيف.**
- **أما عبارة «عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية» فيُقصد بها: إعلام مستخدمي القوائم المالية بأن مسئولية المراجع الخارجي محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية Materiality وتعد الأهمية النسبية أمراً هاماً لأنه لن يكون عملياً أن يعطي المراجع الخارجي تأكيداً عن القيـــــم التي لا تعد جوهرية.**

س٥- تكلم بإيجاز عن خطوات تطبيق الأهمية النسبية.

- يلاحظ أن خطوات تطبيق الأهمية النسبية في المراجعة تتمثل في:

١- تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية.

٢- تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.

٣- تقدير مقدار التحريف الكلي في كل حساب.

٤- تقدير مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية.

٥- مقارنة مقدار التحريف النهائي في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية.

ويلاحظ أن الخطوتين الأولي والثانية يتم تنفيذهما خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة؛ أما الخطوة الثالثة فإنها تتم خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، في حين أن الخطوتين الرابعة والخامسة فيتم تنفيذهما في نهاية عملية المراجعة وبالتحديد في مرحلة تقييم النتائج لإصدار تقرير المراجعة.

الخطوة الأولى: تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية:

١-المفهوم:

يعرف التقدير الأولي للأهمية النسبية بأنه الحد الأقصى من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر على قرارات المستخدمين العاديين وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة عن مقدار الأهمية النسبية.

- التقدير الأولي للأهمية النسبية:

يُعتبر التقدير الأولي للأهمية النسبية بمثابة تحديد للحد الأقصي من التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة وحدة نقدية واحدة (بمعنى: جنيهاً واحداً أو دولاراً واحداً) عن المقدار الذي يعتبره المراجع هاماً. ومن الأفضل أن يقرر المراجع في المراحل الأولية لعملية المراجعة المقدار الكلي النهائي للتحريف في القوائم المالية الذي يُعتبر هاماً. ويمكن تعديل هذا المقدار

خلال تنفيذ عملية المراجعة بالزيادة أو النقص إذا ظهر وتكشف للمراجع معلومات جديدة عن العميل، ويُسمى المقـدار الجـــــديد: التقدير المعدل للأهمية النسبية.

ـ بينما يعرف التقدير المعدل للأهمية النسبية بأنه التقدير الجديد بعد إجراء أي تعديلات أو تغيرات على التقدير الأولي للأهمية النسبية.

٢ـ العوامل التي تؤثر في تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية :

من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد التقدير الأولي للأهمية النسبية:

١ـ حجم أعمال منشأة العميل مقاساً بإجمالي الإيرادات أو الأصول أو صافي الدخل يؤثر في هذا التحديد طردياً؛

وذلك لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلقاً.

٢ـ الأسس المستخدمة لتحديد المقدار الذي يعتبر هاماً، والتي قد تكون:

(٢/أ) صافي الدخل قبل الضرائب للسنة الجارية، فمثلاً إذا كان مقدار التحريف يزيد عن ١٠٪ من هذا الأساس يعتبر تحريفاً هاماً، وإذا قل عن ٥٪ يعتبر غير هام، وإذا كان بين (٥٪ ـ ١٠٪) فإن الأمر يحتاج إلى مزيد من التقدير الشخصي لتحديد أهميته.

(٢/ب) متوسط صافي الدخل قبل الضرائب عن مدة ثلاث سنوات سابقة للسنة الجارية، ويُتبع هذا الأساس إذا كان صافي الدخل قبل الضرائب للسنه الجارية صغيراً أو كبيراً جداً على خلاف المعتاد.

(٢/ج) إجمالي الأصول أو إجمالي الأصول المتداولة أو الثابتة، ويلاحظ أن النسب مع هذا الأساس تكون بين (٣٪ ـ ٦٪) وتعتبر هذه النسب قواعد مشتقة من الممارسة العملية.

٣ـ هناك مجموعة أخيرة من العوامل النوعية (خلاف ما سبق من عوامل كمية) فعلى سبيل المثال يكون التحريف هاماً ومؤثراً بغض النظر عن مقداره إذا:

(٣/أ) تعلق التحريف بغش وليس بخطأ غير متعمد.

(٣/ب) أدى التحريف إلى تغيير إتجاه الأرباح من إتجاه تصاعدي إلى تحقيق خسائر أو العكس.

س٦- لماذا يتم تخصيص مقدار التقدير الأولي للأهمية النسبية؟

❑ سبب إجراء عملية تخصيص للتقدير الأولي للأهمية النسبية:

يلاحظ أنه نظراً لأن هذا التقدير يتم على مستوى القوائم المالية ككل، في حين أن عملية جمع قرائن وأدلة الإثبات تتم علي مستوى الحسابات، فلذلك فقد أصبح من الضروري إجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية بين الحسابات.

س٧- لماذا يفضل معظم المراجعين إجراء عملية التخصيص بين حسابات الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل؟

- يرجع هذا إلى مجموعة من الأسباب تتمثل في:

١- عدد حسابات الميزانية أقل من عدد حسابات قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة مما يؤدي إلى تخصيص مقادير أكبر للحسابات مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة.

٢- تركز معظم إجراءات المراجعة على حسابات الميزانية.

٣- معظم التحريفات في حسابات قائمة الدخل لها آثار متساوية وعكسية على حسابات قائمة المركـــــــز المالـي (الميزانية)، ويرجع ذلك لإتباع نظام القيد المزدوج.

س٨ – تكلم عن صعوبات عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية في الواقع العملي لمهنة المراجعة الخارجية.

- صعوبات عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية:

هناك ثلاثة صعوبات تتمثل في:

١- ضرورة قيام المراجع بتحديد الحسابات التي يكون إحتمال التحريف فيها أكبر من غيرها مقدماً، وذلك لتخصيص تحريف مسموح به أكبر حتى يمكن زيادة كفاءة عملية المراجعة.

٢ـ ضرورة تحديد إتجاه التحريف في كل حساب، والذي قد يكون تحريفاً من خلال زيادة قيمة الحساب أو تدنية القيمة مقدماً.

٣ـ ضرورة تحديد تكلفة مراجعة كل عنصر من العناصر المكونة لكل حساب، حيث تؤثر عملية التكلفة في عملية التخصيص.

س٩ ـ عرف مصطلح التحريف المسموح به وفقاً لنشرات المراجعة؟

ـ التحريف المسموح به هو: المقدار المخصص لكل حساب من التقدير الأولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية.

- كيف تتم عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية؟
- يتم التخصيص وفقاً للقواعد المشتقة من الممارسة العملية لإجراء عملية تخصيص التقدير الأولي للأهمية النسبية وذلك كما يتبين مما يلي:

القاعدة الأولي:

يتم تخصيص صفر أو مقدار صغير للتحريف المسموح به للحساب الذي:

لاحظ أن (تحريف مسموح به صغير ⟺ عينة المراجعة هنا يكون حجمها كبير).

١ـ يكون رصيده صغيراً.

٢ـ يمكن مراجعته بالكامل بتكلفة بسيطة مثل حساب / النقدية بالخزينة.

٣ـ يكون إحتمال التحريف فيه صغيراً.

القاعدة الثانية:

١ـ يتم تخصيص مقدار صغير للتحريف المسموح به كنسبة من رصيد الحساب الذي لا يتغير رصيده من عام لآخر مثل حساب/ الأراضي.

لاحظ أن (تحريف مسموح به صغير ⟺ عينة المراجعة هنا يكون حجمها كبير).

القاعدة الثالثة:

يتم تخصيص مقدار كبير للتحريف المسموح به للحساب الذي:

١ـ يكون رصيده كبيراً.

٢ـ يتطلب إختبارات مراجعة مكثفة وحجم مجتمعه كبير مثل حساب / المخزون.

٣ـ يكون إحتمال التحريف فيه كبيراً.

القاعدة الرابعة:

يتم تخصيص مقدار صغير للتحريف المسموح به كنسبة من رصيد الحساب الذي يكون التحقق من صحته بتكلفة صغيرة عن طريق إستخدام الإجراءات التحليلية.

القاعدة الخامسة:

يجب ألا يزيد المقدار المخصص كتحريف مسموح به لأي حساب عن نسبة ٦٠٪ من التقدير الأولي للأهمية النسبية.

س١٠ ـ وجد أحد المراجعين اخطاء في العينة بلغ مقدارها ٣٥٠٠ ج حيث كانت قيمة المجتمع تبلغ قيمتها ٤٥٠٠٠٠ج في حين أن العينة قد بلغت قيمتها ٥٠٠٠٠ج

ـ إحسب اجمالي التحريف الكلي المقدر

الإجابة:

اجمالي التحريف الكلي المقدر

$$\frac{٣٥٠٠ \times ٤٥٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠} = ٣١٥٠٠ج$$

س١١ـ كيف يمكن تقدير مقدار التحريف الكلي في الحساب في حالة استخدام أسلوب العينات؟

حيث أن المراجع يستخدم أسلوب العينات بدلاً من أسلوب الفحص الشامل فإن الأخطاء المكتشفة في العينة تستخدم لتقييم التحريف الكلي في المجتمع محل المراجعة، كما يلي:

صافي التحريف في العينة ÷ حجم العينة × القيمة الدفترية للمجتمع محل المراجعة

س١٢: ما هي النتائج المترتبة على مقارنة مقدار التحريف الكلي النهائي المقدر بالقوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية؟

- إذا كان مقدار التحريف الكلي النهائي المقدر بالقوائم المالية أكبر من التقدير الأولي للأهمية النسبية فإن المراجع يرفض القوائم المالية باعتبارها محرفة تحريف هام ومؤثراً وإذا لم يقم العميل بتصويب الأخطاء المكتشفة فإن المراجع يصدر تقريراً سلبياً وإذا قام بتصويب الأخطاء فإنه يصدر تقريراً نظيفاً. وفي حالة تصويب الأخطاء المكتشفة قد يصبح مقدار التحريف الكلي النهائي بالقوائم المالية أقل من التقدير الأولي للأهمية النسبية فإن المراجع يصدر هنا أيضاً تقريراً نظيفاً.

س١٣- ضع علامة صح امام العبارة الصحيحة وعلامة × امام العبارة الخطا

١- يحدث التحريف المادى بالقوائم المالية نتيجة حدوث الاخطاء فقط.

٢- يجب على المراجع مراعاة الاهمية النسبية بشكل منفرد وبشكل اجمالى.

٣- لا توجد علاقة بين الخطر الحتمى وخطر الاكتشاف.

٤- لا يمكن ان يساوى خطر الرقابة صفر.

٥- يحدد الخطر الحتمى احتمال احتواء القوائم المالية على اخطاء مادية.

٦- يعتبر خطر الاكتشاف دالة لكفاءة نظم الرقابة الداخلية.

٧- يعتبر خطر الرقابة المتغير القابل للتحكم من قبل المراجع.

٨- تحدد نسبة خطر المراجعة الكلى تبعا للسياسة العامة لمنشاة المراجعة.

٩- يعمل المراجع فى بيئة تتصف بظروف التاكد التام.

١٠- بفرض ان المراجع حدد نسب الخطر الحتمى وخطر الرقابة وخطر المراجعة ١٠٠٪ ، ٣٠٪ ، ١٠٪ على التوالى فان نسبة خطر الاكتشاف ستكون ٥٠٪ .

الاجابة:

رقم العبارة	صحيحة ام خطا
١	خطأ
٢	صحيحة
٣	خطأ
٤	صحيحة
٥	خطأ
٦	خطأ
٧	خطأ
٨	صحيحة
٩	خطأ
١٠	خطأ حيث ان خطأ الاكتشاف = ١٠٪ ÷ (١٠٠٪ × ٣٠٪) = ٣٣٪

س١٤- قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة ١٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً. ؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي ١٠,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً
وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفترية ٢ مليون جنيهاً.
وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة ١,٧٠٠,٠٠٠ جنيهاً
فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛
فالمطلوب: ١. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.
٢. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق.

الإجابة:

صافي التحريف في العينة ٣٠٠,٠٠٠ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷

القيمة الدفترية للعينة ٢,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= ٠,١٥

×

القيمة الدفترية للمجتمع ١٠,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

=

التحريف الكلي في الحساب ١,٥٠٠,٠٠٠ج

يلاحظ مما سبق أن:

١. الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = ١٤,٠٠٠,٠٠٠ × ٥ ٪ = ٧٠٠,٠٠٠ جنيهاً

٢. الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية = ١٤,٠٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪ = ١,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً

٣. وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية ١,٥٠٠,٠٠٠ أي انه تجاوز الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية ١,٤٠٠,٠٠٠ ؛ لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً، وإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من الحد الأدنى للتقدير، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً على الأقل.

س١٥ـ حدد أحد المراجعين مستوى الخطر النهائي للمراجعة عند ٥٪ وحدد من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية مستوى خطر الرقابة بـ ٦٠٪

ثم حدد مستوى الخطر الحتمي عند ٨٠٪

والمطلوب تحديد مستوى خطر الاكتشاف

الإجابة:

مستوى خطـــــر الإكتشاف =

$$\frac{\text{الخطر النهائي } ٠,٠٥}{\text{الخطر الحتمي} \times \text{خطر الرقابة } ٠,٦ \times ٠,٨}$$

= ١,٠ تقريبا.

س١٦- قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لإحدى منشآت الأعمال والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة ٤٠ مليون جنيهاً. ؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمـــــة المركز المالي بمبلغ ٢٠ مليون جنيهاً
وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتـــــها الدفتريـة ٤ مليون جنيهاً. هذا وقد كانت القيمة الكلية للعينة بعد المراجعة ٣ مليون جنيهاً.
فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛ فالمطلوب:
١. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.
٢. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق.
الإجابة:

صافي التحريف في العينة ١,٠٠٠,٠٠٠ ج (الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)

÷ ÷

القيمة الدفترية للعينة ٤,٠٠٠,٠٠٠ ج (القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= ٠,٢٥

× ×

القيمة الدفترية للمجتمع ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)

= =

✓ إذن التحريف الكلي في الحساب ٥,٠٠٠,٠٠٠ ج

يلاحظ مما سبق أن:

- **الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية** = ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ × ٥ ٪ = ٢,٠٠٠,٠٠٠ **جنيهاً**
- **الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية** = ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪ = ٤,٠٠٠,٠٠٠ **جنيهاً**
- **وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية** ٥,٠٠٠,٠٠٠ **أكبر من الحد الأقصى للتقدير الأولي للأهمية النسبية** ٤,٠٠٠,٠٠٠؛

- **لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، بإعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً،**
- **وإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً على الأقل.**

س١٨: قام أحد المراجعين بمراجعة بند العملاء بقائمة المركز المالي لمنشأة النجاح والتي بلغ صافي دخلها قبل الضريبة ٢٥ مليون جنيهاً؛ حيث كان رصيد العملاء كما يظهر بقائمة المركز المالي ١٠ مليون جنيهاً؛ وكان المراجع قد قرر إختيار عينة من حساب العملاء للقيام بمراجعتها بلغت قيمتها الدفتريـة مبلغ ٢ مليون جنيهاً.
وقد كانت قيمة العينة بعد المراجعة ١,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً
فإذا علمت أن التقدير الأولي للأهمية النسبية قد قدره المراجع بناءً على المعدل المتعارف عليه لمبلغ صافي الدخل قبل الضرائب؛

فالمطلوب: ١. حساب مقدار التحريف الكلي لحساب العملاء.

٢. تحديد القرار الذي سيتخذه المراجع عقب قيامه بما سبق، ونوع التقرير الواجب عليه إصداره.

الاجابة:

- **صافي التحريف في العينة** ٦٠٠,٠٠٠ج **(الفرق بين القيمة قبل المراجعة وبعد المراجعة للعينة محل المراجعة)**
- ÷ ÷
- **القيمة الدفترية للعينة** ٢,٠٠٠,٠٠٠ج **(القيمة الدفترية لعينة المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)**

- ❑ = = ٠,٣ =
- ❑ × ×
- ❑ القيمة الدفترية للمجتمع ١٠,٠٠٠,٠٠٠ج (القيمة الدفترية لمجتمع المراجعة كما تظهر في قائمة المركز المالي)
- ❑ = =
- ❑ التحريف الكلي في الحساب ٣,٠٠٠,٠٠٠ج
- ❑ ١. الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية=٢٥,٠٠٠,٠٠٠ × ٥ ٪ = ١,٢٥٠,٠٠٠ جنيهاً
- ❑ ٢.الحد الأقصى للتقديرالأولي للأهمية النسبية=٢٥,٠٠٠,٠٠٠ × ١٠ ٪ = ٢,٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً
- ❑ ٣. وبما أن مقدار التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية ٣,٠٠٠,٠٠٠ تجاوز الحد الأعلى للتقدير الأولي للأهمية النسبية ٢,٥٠٠,٠٠٠ ؛ لذلك فإنه يجب على المراجع أن يرفض القوائم المالية، باعتبارها محرفة تحريفاً هاماً مؤثراً،
- ❑ فإذا لم تقم إدارة المنشأة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي النهائي في القوائم المالية بحيث يصبح أقل من الحد الأدنى للتقدير الأولي للأهمية النسبية، فإن المراجع يجب أن يصدر تقريراً سلبياً أو عكسياً على الأقل.
- ❑

البـاب الخامس

إستخدام أسلوب المعاينة فـــي المراجعـــــة

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

١. يقوم المراجع الخارجي باختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخلية عندما يريد:

(أ) تحديد مدى فعالية تشغيل الأنظمة اليدوية في الواقع الفعلي. (ب) تحديد مدى فعالية تشغيل أنظمة الحاسبات الآلية في الواقع الفعلي. (ج) تحديد مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة في الواقع الفعلي. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. إذا قام المراجع الخارجي باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ اختبارات مدى الالتزام بأوجه الرقابة الداخلية فإنه يهدف إلى:

(أ) تقدير النسبة المئوية لأخطاء الرقابة في مجتمع محاسبي معين، ومن ثم تحديد مدى فعالية أوجه الرقابة ومدى الاعتماد عليها في منع الأخطاء المادية أو اكتشافها والعمل على تصحيحها إذا وقعت فعلاً. (ب) تقدير النسبة المئوية لأخطاء عدم الالتزام بأوجه الرقابة بشكل عام، ومن ثم تحديد مدى فعالية الرقابة ومدى الاعتماد عليها في اكتشاف الأخطاء المادية والعمل على تصحيحها إذا وقعت فعلاً. (ج) تقدير النسبة المئوية لأخطاء عدم الالتزام بأوجه الرقابة في مجتمع محاسبي معين، ومن ثم تحديد مدى فعالية أوجه الرقابة ومدى الاعتماد عليها في منع الأخطاء المادية أو اكتشافها والعمل على تصحيحها إذا وقعت فعلاً. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٣. عند قيام المراجع الخارجي بتقييم نتائج معاينة الصفات؛ فإنه يلاحظ أنه إذا كان حد الحدوث الأعلى أكبر من معدل الحدوث المقبول أو المسموح به، ففي هذه الحالة فإن هذا الأمر يستوجب قيام المراجع بالإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على:

(أ) ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية لمجتمع الفحص. (ب) ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق مجتمع الفحص.
(ج) ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق عينة الفحص.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٤. عند قيام المراجع الخارجي بتقييم نتائج معاينة الصفات؛ فإنه يلاحظ أنه إذا كان حد الحدوث الأعلى أقل من معدل الحدوث المقبول أو المسموح به: ففي هذه الحالة فإن هذا الأمر يستوجب قيام المراجع بقبول نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر:

(أ) إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً سليماً وقوياً ومن ثم استخدام الاختبارات الأساسية المعتادة لمجتمع الفحص. (ب) عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً ضعيفاً، ومن ثم استخدام الاختبارات التحليلية لمجتمع الفحص.
(ج) عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً ضعيفاً، ومن ثم استخدام الاختبارات التفصيلية لمجتمع الفحص. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٥. يرغب أحد المراجعين في فحص فواتير الشراء مع تقارير الاستلام، وذلك عن طريق سحب عينة من هذه الفواتير. وقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات (معدل حدوث الخطأ المتوقع) ٣ ٪ ؛ وخطر التقدير أقل مما يجب ٥ ٪ ؛ ومعدل الحدوث المسموح به ٦ ٪ فإذا علمت أن المراجع قام بفحص مفردات العينـــــــة، فوجد أن عـــــدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن ٦. أخطـــــاء؛ ففي هذه الحالـــــــة فإن هذا الأمر يفرض على المراجع ضرورة:

(أ)الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأدنى، حيث يعد ذلك دليلاً على سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً سليماً وقوياً؛ ومن ثم استخدام الاختبارات الأساسية المعتادة لمجتمع الفحص(المدينون).
(ب) الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على سلامة الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بمجتمع الفحص (المدينون). (ج) الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بمجتمع الفحص (المدينون). (د) الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على إمكانية قبول الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر تضييق نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بمجتمع الفحص (المدينون).

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

المطلوب قراءة السؤال التالي ثم الإجابـــــــــــــــــــــــــة عن الأسئلة من رقم ٧ إلى رقم ١٢ (٦ أسئلة):

قام أحد المراجعين بسحب عينة عشوائية من حسابات المدينين لمنشأة التوفيق، للقيام بإرسال خطابات مصادقات لأصحابها من عملاء المنشأة، حيث علمت الآتي:

١. بلغ عدد حسابات المدينين ٢١٠٠ حساب .
٢. بلغ رصيد المدينين من واقع قائمة المركز المالي ٢,٢٨٠,٠٠٠ جنيهاً.
٣. بلغ الانحراف المعياري (المقدر بناءً على نتائج المراجعة في الأعوام السابقة والعينة المبدأية) ٤٥٠
٤. بلغ الخطأ المسموح به في حسابات المدينين ١٢٠,٠٠٠ جنيهاً.
٥. بلغ خطر القبول الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة ٥ ٪
٦. بلغ خطر الرفض الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة ١٠ ٪
٧. بلغت أرصدة مفردات العينة قبل وبعد المراجعة ما يلي:

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة
.....	.....	.....
.....	.....	.....
الإجمالي	٦١٧٠٠٠	٦٦٧٠٠٠

. والمطلوب: اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة

٧. يبلغ حجم العينة:

(أ) ٦٧٦ (ب) ٦٦٧ (ج) ٧٧٦ (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

٨. يبلغ خطأ المعاينة:

(أ) ٦٥٩٠٨ (ب) ٩٥٦٠٨ (ج) ٥٩٦٠٨ (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٩. تبلغ القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع:

(أ) ٢١٠٠ (ب) ٢١٠,٠٠٠ (ج) ٢,١٠٠,٠٠٠ (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

١٠. يبلغ الحد الأدنى لفترة الثقة:

(أ) ٢,٠٠٤,٢٥٢ (ب) ٢,٠٤٠,٣٩٢ (ج) ٢,٤٠٠,٢٥٢ (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

١١. يبلغ الحد الأقصى لفترة الثقة:

(أ) ٢,٤٠٠,٧٤٨ (ب) ٢,٠٤٠,٧٤٨ (ج) ٢,١٥٩,٦٠٨ (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

١٢. يتمثل قرار المراجع بناء على ذلك في ضرورة قيامه:

(أ) برفض هذا المجتمع المحاسبي باعتبار أن به تحريفاً جوهرياً.(ب) بقبول هذا المجتمع المحاسبي باعتبار أنه ليس به تحريفاً جوهرياً.(ج) برفض هذا المجتمع المحاسبي باعتبار أنه ليس به تحريفاً غير جوهري.(د) بقبول هذا المجتمع المحاسبي باعتبار أنه به تحريفاً جوهرياً.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

-

- **السؤال الثاني: أجب عن الأسئلة التالية:**

س١: بينت الميزانية محل المراجعة رصيد حساب العملاء ٢,٢٥٠,٠٠٠ جنيه (قيمة دفترية) والذي يتكون من ١٠٠ عميل. والمطلوب تقدير القيمة الإجماليـــــة لهذا المجتمع (أو تقدير القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع) وذلك من خلال عينة مكونة من ٥ عملاء وكانت نتيجة المراجعة عن طريق إرسال مصادقات في هذه المفردات كالآتي:

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة	مبلغ الخطأ (مبلغ الفرق)
١	٩٠٠٠	٨١٠٠	+ ٩٠٠ خطأ بالزيادة
٢	٢٧,٠٠٠	٢٥,٢٠٠	+ ١٨٠٠ خطأ بالزيادة
٣	٣٦,٠٠٠	٣٦,٤٥٠	ـ ٤٥٠ خطأ بالنقص
٤	١٨,٠٠٠	١٧,٥٥٠	+ ٤٥٠ خطأ بالزيادة
٥	١٣,٥٠٠	١٣,٥٠٠	
	١٠٣,٥٠٠	١٠٠,٨٠٠	+ ٢٧٠٠

كيف يمكن تقدير الخطأ الموجود في المجتمع من خلال الخطأ المكتشف في العينة ؟

▪ طريقة الفروق:

[١] القيمة الكلية للأخطاء في المجتمع = (القيمة الكلية للأخطاء في العينة ÷ عدد مفردات العينة) × حجم المجتمع

= $\frac{٢٧٠٠}{٥} \times ١٠٠ = ٥٤,٠٠٠$

[٢] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع − القيمة الكلية للأخطاء

= ٢,٢٥٠,٠٠٠ − ٥٤,٠٠٠

= ٢,١٩٦,٠٠٠ جنيه

▪ طريقة النسبة :

[١] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = (القيمة الحقيقية لمفردات العينة ÷ القيمة الدفترية لمفردات العينة) × القيمة الدفترية للمجتمع

= $\frac{١٠٠,٨٠٠}{١٠٣,٥٠٠} \times ٢,٢٥٠,٠٠٠$

= ٢,١٩١,٢٧٥ جنيه

[٢] القيمة الكلية للأخطاء للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع − القيمة الإجمالية للمجتمع

= ٢,٢٥٠,٠٠٠ − ٢,١٩١,٢٧٥

= ٥٨٧٢٥ جنيهاً

▪ القيمة المتوسطة :

[١] القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = القيمة الحقيقية لمفردات العينة / حجم العينة × حجم للمجتمع

= ١٠٠,٨٠٠ / ٥ × ١٠٠

= ٢,٠١٦,٠٠٠ جنيه

[٢] القيمة الكلية للأخطاء للمجتمع = القيمة الدفترية للمجتمع - القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع

٢,٢٥٠,٠٠٠ - ٢,٠١٦,٠٠٠ =

٢٣٤,٠٠٠ جنيه

س٥- يرغب أحد المراجعين في فحص مجموعة من الشيكات بلغ عددها ٥,٠٠٠ شيك ، وقد قدر المراجع معدل حدوث الأخطاء المتوقعة فيها (المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع) بنسبة ٤٪ ومعدل حدوث الخطأ المقبول (المعدل المسموح به للانحرافات) ٨٪ ونظراً لخطورة وأهمية هذه الشيكات، فقد قرر أن يكون خطر التقدير أقل مما يجب (خطر الرقابة ٥٪)

- حدد حجم العينة المطلوب فحصها من بين الاختيارات التالية (باستخدام جداول توزيع ذات الحدين المرفقة) :

☐ (أ) ١٦٧ شيك.(ب) ١١٢ شيك. (ج) ١٤٦ شيك. (د) ٧٧ شيك.

جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى حجم العينة عند خطر معاينة (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة) ٥٪

المعدل المتوقع للإنحرافات في المجتمع	المعدل المسموح به للإنحرافات								
	٢٪	٣٪	٤٪	٥٪	٦٪	٧٪	٨٪	٩٪	١٠٪
صفر ٪	١٤٩	٩٩	٧٤	٥٩	٤٩	٤٢	٣٦	٣٢	٢٩
٠,٥ ٪	–	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦
١ ٪	–	–	١٥٦	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦
١,٥٪	–	–	١٩٢	١٢٤	١٠٣	٦٦	٥٨	٥١	٤٦
٢ ٪	–	–	–	١٨١	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٤٦
٢,٥ ٪	–	–	–	–	١٥٠	١٠٩	٧٧	٦٨	٦١
٣ ٪	–	–	–	–	١٩٥	١٢٩	٩٥	٨٤	٨٦
٣,٥ ٪	–	–	–	–	–	١٦٧	١١٢	٨٤	٧٦
٤ ٪	–	–	–	–	–	–	١٤٦	١٠٠	٨٩
٥ ٪	–	–	–	–	–	–	–	١٥٨	١١٦
٦ ٪	–	–	–	–	–	–	–	–	١٧٩

❑ **الحـــل** : بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــة ٥ ٪ (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ ٪)

- ➢ خطر التقدير أقل مما يجب ٥٪
- ➢ معدل حدوث الخطأ المتوقع ٤٪
- ➢ معدل حدوث الخطأ المقبول ٨٪
- ✓ ∴ حجم العينة = ١٤٦ شيك

س٦: إذا علمت أن حجم مجتمع فواتير الشراء يبلغ ١٠,٠٠٠ مستنداً، وطبقاً لخبرة المراجع فقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع٢٪ والمعدل المسموح به للانحرافات٥٪ ومستوى الثقة٩٥٪

- **فالمطلوب: تحديد حجم العينة المطلوب فحصه فيما يتعلق باختبار الإلتزام بنظام الرقابة.**

✓ **الحل: مستوى الثقة** ٩٥٪

✓ **∴ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة** ٥ ٪

✓ **معدل حدوث الخطأ المتوقع** = ٢٪ **المعدل المسموح به** = ٥٪

➢ **∴ حجم العينة = ١٨١ مفردة**

س٧: أراد أحد المراجعين فحص مستندات التحصيل بإحدى المنشآت وقد وجد أن العدد الكلي لهذه المستندات ٩٠٠٠ مستند وأن حجم العينة المراد سحبه ٤٥٠ مستند وأن المراجع يرغب فى تطبيق أسلوب الاختيار العشوائى المنتظم .
المطلوب : تحديد كيفية اختيار الأربع مستندات الأولى طبقاً لهذا الأسلوب.

❑ **الإجابة:**

١ـ يتم إعادة ترتيب مفردات المجتمع عشوائياً وترقيمها من (٠٠٠١) إلى (٩٠٠٠).
٢ـ تحديد رقم البداية للمفردة الأولى عشوائياً، نفترض أنه ٦٥
٣ـ تحديد رقم الإضافة = فترة المعاينة= حجم المجتمع ٩٠٠٠ = ٢٠
حجم العينة ٤٥٠

وبذلك تكون المستندات الأربعة الأولى كما يلى:
∴ المستند الأول رقم ١٠٠
المستند الثانى رقم = ١٠٠ + ٢٠ = ١٢٠
المستند الثالث رقم = ١٢٠ + ٢٠ = ١٤٠
المستند الرابع رقم = ١٤٠ + ٢٠ = ١٦٠

س٨ـ يرغب أحد المراجعين فى فحص فواتير البيع لتحديد مدى تطابق سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية ، وذلك عن طريق سحب عينة من هذه الفواتير. وقد حدد المعدل المتوقع للانحرافات (معدل حدوث الخطأ المتوقع) ٤٪ ؛ وخطر التقدير أقل مما يجب ٥٪ ؛ ومعدل الحدوث المسموح به ٨٪ فإذا علمت أن

المراجع قام بفحص مفردات العينة ، و وجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن ٨ أخطاء .

والمطلوب:

١ـ تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية.

٢ـ تقييم نتائج العينة.

جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطى الحد الأعلى لمعدل الإنحرافات بالمجتمع عند خطر معاينة (الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة) ٥٪

حجم العينة	عدد الإنحرافات في العينة								
	سفر	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
٣٠	٩,٥	١٤,٩	١٩,٦	—	—	—	—	—	—
٤٠	٧,٢	١١,٤	١٥,٠	١٨,٣	—	—	—	—	—
٥٠	٥,٨	٩,٢	١٢,١	١٤,٨	١٧,٤	١٩,٩	—	—	—
٦٠	٤,٩	٧,٧	١٠,٢	١٢,٥	١٤,٧	١٦,٨	١٨,٨	—	—
٧٠	٤,٢	٦,٦	٨,٨	١٠,٨	١٢,٦	١٤,٥	١٦,٣	١٨,٠	١٩,٧
٨٠	٣,٧	٥,٨	٧,٧	٩,٥	١٢,٧	١٤,٣	١٤,٣	١٥,٩	١٧,٤
٩٠	٣,٣	٥,٢	٦,٩	٨,٤	٩,٩	١١,٤	١٢,٨	١٤,٢	١٥,٥
١٠٠	٣,٠	٤,٧	٦,٢	٧,٦	٩,٠٠	١٠,٣	١١,٥	١٢,٨	١٤,٠
١٢٠	٢,٥	٣,٩	٥,٢	٦,٤	٧,٥	٨,٦	٩,٧	١٠,٧	١١,٧
١٤٠	٢,٢	٣,٤	٤,٥	٦,٥	٦,٥	٧,٤	٨,٣	٩,٢	١٠,١
١٦٠	١,٩	٣,٠	٣,٩	٥,٧	٥,٧	٦,٥	٧,٣	٨,١	٨,٩
٢٠٠	١,٥	٢,٤	٣,٢	٣,٩	٤,٦	٥,٢	٥,٩	٦,٥	٧,١

• الأرقام داخل الجدول عبارة عن نسبة مئوية أو معدل للانحرافات بالمجتمع.
• الأرقام محسوبة بشرط أن حجم المجتمع كبيرا نسبيا (أكثر من ١٠٠٠ مفردة).

الإجابة

- **أولاً : تحديد حجم العينة :**

✓ **الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ ٪**

✓ **[أمام معدل الحدوث المتوقع للانحرافات ٤ ٪ ،**

✓ **وتحت معدل الحدوث المسموح به ٨٪]**

✓ **إذن من جدول توزيع ذات الحدين الذي يعطي حجم العينة عند خطر مسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ ٪نجد أن:**

➢ **حجم العينة = ١٤٦ مفردة**

ثانياً : سحب العينة : يتم سحب العينة عشوائياً.

➢ **ثالثاً : تقييم نتائج العينة :**

(يستخدم جدول تقييم نتائج العينة) ويتم بالخطوات التالية:

١ـ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥٪

[أمام حجم العينة = ١٤٦ إذن حجم العينة يصبح ١٤٠ ليتلائم مع الجدول المعطى].

وتحت عدد الأخطاء المتكشفة = ٨

✓ **إذن معدل الحدوث الأعلى = ١٠,١٪**

✓ **ـ مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول**

١٠,١ > ٨٪

✓ **٣ـ وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أكبر من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأقصى، حيث يعد ذلك دليلاً على ضعف الرقابة الداخلية، ومن ثم يتطلب الأمر توسيع نطاق الاختبارات الأساسية المتعلقة بالمبيعات والحسابات تحت التحصيل (المدينون).**

مثال:

إذا كان مجتمع الإشعارات الدائنة بالخصم الممنوح للعملاء يبلغ ٥٠٠٠ إشعار ويريد المراجع التأكد من وجود توقيع الموظف المرخص له بإعتماد هذا الخصم، وإذا كان حجم العينة الذى تم تحديده من واقع جداول ذات الحدين بمعلومية العوامل الثلاثة السابق ذكرها يساوي١٠٠ مفردة (خطر المعاينة ٥٪، والمعدل المسموح به للخطأ ٩٪، والمعدل المتوقع للخطأ في هذا المجتمع ٤٪).

فالمطلوب حساب فترة المعاينة وتحديد أرقام المفردات التى يتم إختيارها ضمن هذه العينة.

الإجابة:

$$\text{فترة المعاينة} = \frac{\text{حجم المجتمع}}{\text{حجم العينة}} = \frac{٥٠٠٠}{١٠٠} = ٥٠$$

وبفرض أنه تم إختيار رقم ١٦ خلال فترة المعاينة فتكون المفردة الأولي الإشعار الدائن للخصم رقم ١٦ والمفردة الثانيـــــة رقم (١٦ + ٥٠)

والثالثة [(١٦ + (٢ × ٥٠)] وهكذا.

مثـال:

بفرض أن المراجع اكتشف وجود خطأ واحد في العينة المذكورة في المثال السابق حيث لم يجد توقيع الموظف المرخص له بإعتماد الخصم الممنوح للعملاء فالمطلوب تقييم نتائج فحص العينة.

(الحـل):

بالرجوع إلى جدول توزيع ذات الحدين الذى يعطي الحد الأعلى لمعدل الخطأ في المجتمع عند خطر معاينة ٥٪ بمعلومية كل من حجم العينة (١٠٠ مفردة) وعدد الأخطاء المكتشفة (خطأ واحد) يكون الحد الأعلى للخطأ في المجتمع ٤,٧٪ وحيث أن المعدل المسموح به للخطأ في المجتمع ٩٪

- يمكن الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى.

- **إذا كانت القيمة الدفترية للمجتمع ٣,٠٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **والقيمة التقديرية للمجتمع بلغت ٣,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **وكان خطأ المعاينة يبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **ففي هذه الحالة يكون:**
- **الحد الأدنى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ ـ ٥٠٠,٠٠٠ = ٢,٩٠٠,٠٠٠**
- **الحد الأقصى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ + ٥٠٠,٠٠٠ = ٣,٩٠٠,٠٠٠**
- **وبما أن القيمة الدفترية للمجتمع بلغت ٣,٠٠٠,٠٠٠ وهي تقع بين الحد الأدنى والحد الأعلى للدقة إذن: فإن ذلك يعني أن هذا المجتمع يعتبر مجتمعاً مقبولاً ولا يتضمن أخطاءً هامةً ومؤثرةً.**
- **أما إذا كانت القيمة التقديرية للمجتمع تبلغ ٣,٤٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **وكان خطأ المعاينة يبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيهاً**
- **ففي هذه الحالة يكون:**

- الحد الأدنى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ ـ ١٠٠,٠٠٠ = ٣,٣٠٠,٠٠٠
- الحد الأقصى للدقة = ٣,٤٠٠,٠٠٠ + ١٠٠,٠٠٠ = ٣,٥٠٠,٠٠٠
- وبما أن القيمة الدفترية للمجتمع بلغت ٣,٠٠٠,٠٠٠ وهي أقل من الحد الأدنى للدقة
- إذن : فإن المراجع حينئذ يرفض هذا المجتمع المحاسبي.
- مثال عام على معاينة المتغيرات:
- قام أحد المراجعين بسحب عينة عشوائية من حسابات المدينين، للقيام بإرسال خطابات مصادقات لأصحابها من عملاء المنشأة، حيث علمت الآتي:

١. عدد حسابات المدينين ٢١٠٠ حساب .
٢. القيمة الدفترية للمدينين ٢,٢٨٠,٠٠٠ جنيهاً.
٣. بلغ الإنحراف المعياري المقدر بناءً على نتائج المراجعة في الأعوام السابقة والعينة المبدأية ٤٥٠
٤. الخطأ المسموح به في حسابات المدينين ١٢٠,٠٠٠ جنيهاً
٥. خطر القبول الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة ٥ ٪
٦. خطر الرفض الخاطئ والمحدد من واقع نموذج خطر المراجعة ١٠ ٪
٧. كما بلغت قيم مفردات العينة قبل وبعد المراجعة ما يلي:

رقم العميل	القيمة قبل المراجعة	القيمة بعد المراجعة
١	٣٢٠٠٠	٣٤٥٠٠
٢	٥٧٥٠٠	٧٥٥٠٠
٣	٧٩٥٠٠	٩٧٥٠٠
. . ..	. . ..	. . ..
الإجمالي	٦١٧٠٠٠	٦٦٧٠٠٠

والمطلوب: ١. تحديد حجم العينة. ٢. تقييم النتائج.

الإجابة:

حجم العينة=

$$\left(\frac{\text{حجم المجتمع} \times \text{الإنحراف المعيارى للمجتمع} \times \text{معامل الثقة}}{\text{الخطأ المسموح به في المجتمع} \times \text{نسبة مستخرجة من جداول إحصائية}}\right)^{٢}$$

إذن حجم العينة =

$$\left(\frac{٢١٠٠ \times ٤٥٠ \times ١,٦٤}{١٢٠٠٠٠ \times ٠,٥}\right)^{٢}$$

$$= \left(\frac{١٥٤٩٨٠٠}{٦٠٠٠٠}\right)^{٢}$$

$$[٢٥,٨٣]^{٢} = ٦٦٧,١٨٨٩ = ٦٦٧ \text{ (بالتقريب)}$$

تقييم النتائج:

خطأ المعاينة = الإنحراف المعياري× معامل الثقة × حجم المجتمع
حجم العينة

إذن خطأ المعاينة=

$$= \frac{٤٥٠ \times ١,٦٤ \times ٢١٠٠}{٦٦٧}$$

$$= \frac{١,٥٤٩,٨٠٠}{٢٦} = ٥٩٣٠٧,٦٩ = ٥٩٦٠٨ \text{ تقريباً}$$

القيمة التقديرية للمجتمع وفقاً لطريقة القيمة المتوسطة =

القيمة الإجمالية (الكلية) للمجتمع = (القيمة الحقيقية لمفردات العينة / حجم العينة) × حجم المجتمع

$$= \frac{٦٦٧,٠٠٠}{٦٦٧} \times ٢١٠٠$$

= ٢,١٠٠,٠٠٠ جنيه

إذن الحد الأدنى لفترة الثقة = القيمة التقديرية للمجتمع – خطأ المعاينة

= ٢١٠٠٠٠٠ - ٥٩٦٠٨ = ٢٠٤٠٣٩٢

الحد الأقصى لفترة الثقة = القيمة التقديرية للمجتمع + خطأ المعاينة

= ٢١٠٠٠٠٠ + ٥٩٦٠٨ = ٢١٥٩٦٠٨

وبما أن: القيمة الدفترية للمجتمع بلغت من واقع التمرين ٢٢٨٠٠٠٠ وهي أكبر من الحد الأقصى لفترة الثقة (والبالغ ٢١٥٩٦٠٨)

إذن: يجب على المراجع هنا أن يرفض هذا المجتمع المحاسبي (حساب المدينين) باعتباره به تحريفاً جوهرياً.

س٩- يرغب أحد المراجعين في فحص مجموعة من فواتير شراء الخامات المسجلة بالدفاتر خلال الفترة المالية، حيث بلغ عدد تلك الفواتير ١٩٥٠٠ فاتورة شراء خامات، وذلك للتأكد من جدية الديون المستحقة لموردي الخامات للمصنع، حيث قدر المراجع معدل حدوث الأخطاء المتوقعة فيها (المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع) بنسبة ٣ ٪ ومعدل حدوث الخطأ المقبول (المعدل المسموح به للإنحرافات أو معدل الحدوث المسموح به) بنسبة ٦ ٪ ونظراً لخطورة وأهمية هذه الفواتير، فقد قرر أن يكون خطر التقدير أقل مما يجب (خطر الرقابة ٥ ٪) فإذا علمت أن المراجع قام بفحص مفردات العينة، ووجد أن عدد الانحرافات (الأخطاء) المكتشفة عبارة عن ٦ أخطاء.

فالمطلوب:

١- تحديد حجم العينة التى يفحصها المراجع للتأكد من الإلتزام بقواعد الرقابة الداخلية.

٢ـ تحديد كيفية اختيار الأربع فواتير الأولى طبقاً لطريقة السحب العشوائي المنتظم للعينة.

٣ـ تقييم نتائج العينة.

الإجابـــــــــــــة:

- ١. تحديد حجم العينة: بمراجعة جدول توزيع ذات الحدين، والذي يحدد حجم العينة عند خطر معاينـــــــة ٥ ٪ (الخطـر المسـموح بـه لعـدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥ ٪)
  - من جدول خطر التقدير أقل مما يجب ٥٪
  - أمام معدل حدوث الخطأ المتوقع ٣ ٪
  - وأمام معدل حدوث الخطأ المقبول ٦ ٪
  - نجد أن: حجم العينة = ٥٩١ فاتورة.
- ٢. إختيـار (تحديـد) مفـردات العينـة باسـتخدام طريقـة السـحب العشوائي المنتظم:

أـ يتم إعادة ترتيب مفردات المجتمع عشوائياً وترقيمها من (١) إلى (٥٩١)

بـ تحديد رقم البداية للمفردة الأولى عشوائياً، نفترض أنه ٠٠١

جـ تحديد فترة المعاينـــــــــة = حجم المجتمع ٠٠٥٩١ = ٠٠١

حجم العينة ٥٩١

وبذلك تكون المستندات الأربعة الأولى كما يلى:

- ... المستند الأول رقم ٠٠١
- المستند الثانى رقم = ٠٠١ + ٠٠١ = ٠٠٢
- المستند الثالث رقم = ٠٠٢ + ٠٠١ = ٠٠٣
- المستند الرابع رقم = ٠٠٣ + ٠٠١ = ٠٠٤

- ٣. تقييم نتائج العينة :

(يتم إستخدام جدول تقييم نتائج العينة) ويتم ذلك بالخطوات التالية:

١ـ الخطر المسموح به لعدم التحفظ في تقدير مخاطر الرقابة ٥٪

أمام حجم العينة ٥٩١ [وهنا يتم تعديل حجم العينة ليصبح ٠٠٢ ليتلاءم مع الجدول المعطى].

- ✓ **وتحت عدد الأخطاء المكتشفة = ٦ نجد أن معدل الحدوث الأعلى = ٥,٩ ٪**
- ✓ **ـ مقارنة حد الحدوث الأعلى مع معدل الحدوث المقبول ٥,٩ ٪ < ٦ ٪**
- ✓ **وحيث أن معدل الحدوث الأعلى أقل من معدل الحدوث المسموح به، إذن يفرض هذا الأمر على المراجع الإبقاء على خطر الرقابة عند المستوى الأدنى، حيث يعد ذلك دليلاً على سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية، أي أن نتائج العينة تؤيد الاعتماد على ذلك الإجراء الرقابى – بمعنى أن المراجع هنا يقبل نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً قوياً ويمكن الاعتماد عليه.**

الباب السادس: المراجعة الإدارية

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

١. تهتم المراجعة الإدارية أساساً بدراسة أنشطة المنظمة وتهدف إلى التحقق من استخدام الإدارة لموارد المنظمة أفضل استخدام اقتصادي ممكن، ولذا فهي تهتم:

(أ) بمراجعة النواحي المالية والمحاسبية بالمنظمة. (ب) بمراجعة النواحي المحاسبية الإدارية بالمنظمة. (ج) بمراجعة النواحي المالية والمحاسبية والفنية والإدارية بالمنظمة. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. يوجد اختلاف بين المراجعين بخصوص الجهة التي يجب أن تقوم بعملية المراجعة الإدارية حيث هناك رأى يفضل قيام المراجع الداخلي بها بينما يفضل الرأي الأخر قيام المراجع الخارجي بها، ويعتمد الرأي الثالث على:

(أ) إمكانية قيام بعض محاسبي المنشأة بها. (ب) إمكانية قيام مراجع خارجي جديد بها. (ج) إمكانية قيام كل من المراجع الداخلي والخارجي بها. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٣. عند وضع برامج المراجعة الإدارية يشترط التحديد الدقيق لنطاق المراجعة ومجالها والهدف منها والوقت المطلوب تقديم نتائجها فيه، بالإضافة إلى:
(أ) مراعاة التسلسل المنطقي للبرنامج الموضوع ومدى إمكانية تحقيقـــــــه. (ب) مراعاة التسلسل المنطقي للبرنامج الموضوع. (ج) مراعاة مدى إمكانية تحقيق البرنامج الموضوع. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٤. نظراً لأن المراجعة الإدارية تمثل (عين وأذن الإدارة) لذلك يجب أن تكون:

(أ) سلطة عزل المراجع الإداري في يد مجلس الإدارة نفسه وليس في يد المدير العام أو رئيس مجلس الإدارة وبقرار مسبب ضماناً للاستقلال.
(ب) سلطة عزل المراجع الإداري في يد رئيس مجلس الإدارة وبقرار مسبب ضماناً للاستقلال (ج) سلطة عزل المراجع الإداري في يد مجلس الإدارة نفسه وليس في يد المدير العام أو رئيس مجلس الإدارة ضماناً للاستقلال
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٥. يتحدد دور المراجع الإداري في مجال الإمكانيات المادية في التأكد من:

(أ) مدى توافرها بالمنظمة والتعرف على كيفية استغلالها والعناية بها، وصيانتها، والمحافظة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.
(ب) مدى توافرها بالمنظمة والتعرف على كيفية استغلالها والعناية بها.
(ج) مدى المحافظة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

السؤال الثاني:

المطلوب وضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخطأ ، مع إعادة صياغة العبارة الخطأ لتصبح صحيحة:

١. تهتم المراجعة الإدارية أساساً بفحص واختبار السجلات المحاسبية.
٢. تهدف المراجعة الاجتماعية إلى التحقق من قيام المنظمة بمسئوليتها الاجتماعية فقط.
٣. يعبر كل مسمى من مسميات المراجعة الإدارية عن المعنى والمضمون الخاص به.

٤. تهتم إدارة المنظمة فقط المراجعة الإدارية.
٥. يفضل أن يقوم المراجع الخارجي بعملية المراجعة الإدارية في جميع الحالات.
٦. تعتبر المراجعة الإدارية من أكثر أدوات الإدارة فعالية في تحسين وسائل الاتصال والتنسيق بين الأعمال المختلفة.
٧. لا يشترط عند فحص الهيكل التنظيمى للمنظمة التأكد من ثباته من سنة لأخرى.
٨. يتحدد دور المراجع الإداري في مجال الإمكانيات المادية في التأكد من مدى توافرها بالمنظمة.
٩. تعتمد وظيفة الفحص في المراجعة الإدارية على العديد من المصادر منها اللوائح الداخلية والمعايير.
١٠. التقييم هو دراسة الظروف المحيطة بالمنظمة والتأكد من كفاءة التنفيذ.
١١. لا يوجد إختلاف بين برنامج المراجعة الإدارية وبرنامج المراجعة المالية حيث تهدف كل منهما إلى تقييم أداء المنظمة.
١٢. يفضل إتباع أسلوب البرامج ذات الخطوط الرئيسية العريضة عند إجراء عملية المراجعة الإدارية.
١٣. عند وضع برنامج المراجعة الإدارية لا يشترط فيه تحديد النطاق المحدد لعملية المراجعة أو الفحص بل يكتفي بمراعاة التسلسل المنطقي لعمليات المراجعة.
١٤. يعتمد المراجع الإداري على أراء الغير عند تخطيطه لبرنامج المراجعة بغض النظر عن مدى صحتها.
١٥. يشتمل تخطيط عملية المراجعة على الدراسة التمهيدية للوحدة نحل المراجعة فقط.
١٦. لا يكتفي المراجع الإداري بتوضيح الانحرافات والمشاكل التي ظهرت أثناء عملية المراجعة بل يقدم اقتراحاته بالإجابةول المصححة لها.
١٧. لا يوجد نموذج موحد لتقرير المراجعة الإدارية.
١٨. تعتبر قوائم الاستقصاء المصدر الأساسى والوحيد لتجميع الأدلة عن السياسات وأساليب العمل داخل المنظمة.

١٩. يختلف الأسلوب الذي يتبعه المراجع الإداري في تحليل الأنشطة، وفحص العمليات محل المراجعة الإدارية تبعاً لنوع النشاط.
٢٠. تناسب طريقة التتبع للأمام عمليات المراجعة الجزئية.
٢١. يمكن استخدام أى طريقة من طرق أداء المراجعة الإدارية بغض النظر عن طبيعة عملية المراجعة وخبرة المراجع الإداري.
٢٢. تبدأ طريقة التتبع للخلف عند أداء المراجعة الإدارية من حيث تنتهي طريقة التتبع للأمام لنفس المجال.
٢٣. نسبة مدى رضاء المستهلكين هى العلاقة بين مردودات المبيعات لكل صنف إلى صافي مبيعات الصنف.
٢٤. لا يوجد اختلاف بين المراجعين بخصوص الجهة التي يتعين أن يقوم بعملية المراجعة الإدارية.
٢٥. يتمتع المراجع الداخلي بميزة قربه من الأداء الإداري، وبالتالي يفضل قيامه بالمراجعة الإدارية.
٢٦. لا توجد مشاكل متعلقة بأداء العمل في مجال المراجعة الإدارية بينما تنحصر في المشاكل المتعلقة بالمراجع ذاته.
٢٧. ترتبط مشكلة تحديد وتقرير الأهداف بصعوبة تحديد ومعايرة مخرجات النشاط.
٢٨. لا تؤثر كثرة صدور القوانين والقرارات الخاصة بالتعديل والتغيير للخطط والبرامج أثناء التنفيذ على عمل المراجع الإداري.
٢٩. يتمثل دور المراجع الإداري بالنسبة لمنظمات الأعمال في المستقبل في تدعيم كل من مجال التخطيط والتنفيذ والإجراءات والسياسات.
٣٠. لا تؤثر التغيرات في البيئة الثقافية المحيطة بالمنظمة في أعمالها وبالتالي في أداء المراجع الإداري لعمله.
٣١. لا يستطيع المراجع الإداري أن يقوم بمراجعة الأهداف المحددة من قبل الإدارة.

٣٢. إن المراجعة الإدارية أقدر على تحقيق رغبة إدارة المنظمة في ممارسة أنواع الرقابة الحديثة على المعاملات المختلفة.
٣٣. يتعين على المراجعة الإدارية أن تطور مفهومها التقليدى بالبحث عن اتجاهات ومفاهيم جديدة.
٣٤. لأن المراجعة الإدارية تمثل (عين وأذن الإدارة) لذلك يجب أن تكون سلطة عزل المراجع الإداري في يد رئيس مجلس إدارة المنظمة.
٣٥. يتعين أن يقوم رئيس قسم المراجعة الإدارية بإعداد برنامج تفصيلى للمراجعة يحدد فيه نسبة الإختبارات والعينات.
٣٦. إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية لا يعطى المراجع الإداري تأكيداً قاطعاً بصحة البيانات والمعلومات التي تظهرها الدفاتر والسجلات.
٣٧. لا يعد المراجع الإداري مسئولاً عن تحقيق العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية.
٣٨. تقرير المراجعة الإدارية يعد سجلاً مكتوباً يشمل كافة نواحي الفحص والمراجعة، كما أنه يعتبر مقياساً لكفاءة المراجعين الإداريين.

الإجابة المقترحة

رقم العبارة	العلامة	إعادة صياغة العبارة الخطأ
١	×	تهتم المراجعة الإدارية أساساً بدراسة أنشطة المنظمة وتهدف إلى التحقق من استخدام الإدارة لموارد المنظمة أفضل استخدام اقتصادي ممكن، ولذا فهي تهتم بمراجعة النواحى المالية والمحاسبية والفنية والإدارية بالمنظمة.
٢	×	تهدف المراجعة الاجتماعية إلى التأكد من أن المنظمة تهتم اهتماماً كافياً بمسئولياتها الاجتماعية تجاه الفئات التي يمكن أن تتأثر بصورة أو بأخرى بنشاطها وقراراتها على أن

رقم العبارة	العلامة	إعادة صياغة العبارة الخطأ
		المنظمة تعمل على تحقيق التوازن بين تلك المجالات الاجتماعية وبين أهدافها الاقتصادية.
٣	×	بالرغم من اختلاف مسميات المراجعة الإدارية إلا أنها اتفقت إلى حد ما في المعنى والمضمون الخاص بها وإن كانت تتفاوت فيما بينها من حيث اشتمالها على العناصر التي يجب أن يشملها مفهوم المراجعة الإدارية من حيث طبيعتها، ومجالها، وأهدافها، وأساليبها المتعددة.
٤	×	تهتم المراجعة الإدارية بجانب اهتمامها بإدارة المنظمة بإرشاد العاملين وتزويدهم بالثقة، كما تسهم في اكتشاف المشاكل واقتراح التوصيات اللازمة للحل.
٥	×	في معظم الأحوال وذلك لتفهمه لطبيعة العمل بجانب توافر عنصرى الوقت والخبرة الفنية المتخصصة أكثر من المراجع الخارجي وبشرط أن يتوافر له الاستقلال الكافي لأداء هذا العمل.
٦	√	----------
٧	×	يشترط عند فحص الهيكل التنظيمى للمنظمة التأكد من ثباته من سنة لأخرى مع ضرورة إعادة النظر في التنظيم لتطويره إذا ما وجدت ظروف تستدعى ذلك.
٨	×	يتحدد دور المراجع الإداري في مجال الإمكانيات المادية في التأكد من مدى توافرها بالمنظمة والتعرف على كيفية استغلالها والعناية بها، وصيانتها، والمحافظة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.

رقم العبارة	العلامة	إعادة صياغة العبارة الخطأ
٩	√	ــــــــــــــــــــــــــــــــ
١٠	×	التقييم هو الحكم على مدى كفاءة العمليات والتعليمات ووسائل الرقابة في المنظمة وإظهار احتمالات القصور أو الخطأ فيها، ومدى كفايتها لتحقيق أهداف المنظمة.
١١	×	يختلف برنامج المراجعة الإدارية عن برنامج المراجعة المالية حيث أن الأول يهدف أساساً إلى تقييم أداء المنظمة والثانى يهدف إلى التأكد من دقة البيانات المالية.
١٢	×	يفضل إتباع أسلوب البرامج التفصيلية عند إجراء عملية المراجعة الإدارية حيث يتسم بالمرونة ويتم إعداده في ضوء ظروف العمل بالمنظمة.
١٣	×	عند وضع برامج المراجعة الإدارية يشترط التحديد الدقيق لنطاق المراجعة ومجالها والهدف منها والوقت المطلوب تقديم نتائجها فيه، بالإضافة إلى مراعاة التسلسل المنطقى للبرنامج الموضوع ومدى إمكانية تحقيقه.
١٤	×	عند قيام المراجع الإداري بعمليات المراجعة يجب عليه أن يعتمد على الحقائق المطلقة والموضوعية، وبناء على ذلك لا يجب على المراجع الإداري أن يبنى حكمه ويتخذ قراراته بالاعتماد على أراء الغير دون التأكد بصفةً قاطعة من صحة هذه الأراء.
١٥	×	يشمل تخطيط عملية المراجعة بجانب الدراسة التمهيدية للوحدة محل المراجعة على مجموعة أخرى من الخطوات التي تتمثل في:

رقم العبارة	العلامة	إعادة صياغة العبارة الخطأ
		أ. اختيار المراجعين وتدريبهم على عملية المراجعة. ب. تحديد وتجهيز الأدوات والأساليب الفنية.
١٦	√	----------
١٧	√	----------
١٨	×	يستطيع المراجع الإداري أن يستعين بالأدوات والأساليب الفنية التالية بجانب قوائم الاستقصاء لتجميع الأدلة عن السياسات وأساليب العمل داخل المنظمة: أ. أسلوب الملاحظة أو المشاهدة الفعلية. ب. المقابلات الشخصية والمناقشات. ج. أسلوبى الفحص والمصادقات. د. التقارير.
١٩	√	_____
٢٠	×	لا تتناسب طريقة التتبع للأمام المراجعة الجزئية ويعاب عليها عدم المرونة إلى حد كبير.
٢١	×	أن أى استخدام طريقة من طرق أداء المراجعة الإدارية يتوقف إلى حد كبير على ظروف المراجعة بخبرة المراجع الإداري.
٢٢	√	----------
٢٣	×	نسبة رضاء المستهلكين هى العلاقة بين مردودات المبيعات لكل صنف إلى إجمالي مبيعات الصنف.
٢٤	×	يوجد اختلاف بين المراجعين بخصوص الجهة التي يجب أن تقوم بعملية المراجعة الإدارية

رقم العبارة	العلامة	إعادة صياغة العبارة الخطأ
		حيث هناك رأى يفضل قيام المراجع الداخلي بها بينما يفضل الرأي الأخر قيام المراجع الخارجي بها، ويعتمد الرأي الثالث على إمكانية قيام كل من المراجع الداخلي والخارجي بها.
٢٥	√	----------
٢٦	×	يقابل المراجع الإداري أثناء تنفيذ عملية المراجعة الإدارية بنوعين من المشاكل، الأولى تتعلق بالمراجع ذاته، والأخرى تتعلق بصعوبات أداء العمل.
٢٧	√	_____
٢٨	×	تؤثر كثرة صدور القوانين والقرارات الخاصة بالتعديل وتغير الخطط أثناء التنفيذ في عمل المراجع الإداري نظراً لأنها تفقد عنصر الثبات النسبى وتقلل من درجة الثقة بها والإعتماد عليها.
٢٩	√	_____
٣٠	×	تؤثر التغيرات في البيئة الثقافية في عمل المراجع الإداري لأنها أساساً تنعكس في القيم الاجتماعية والثقافية داخل منظمة الأعمال.
٣١	×	يستطيع المراجع الإداري بمراجعة الأهداف المحددة من قبل الإدارة من حيث مدى تمشيها مع الالتزامات الاجتماعية للمنظمة، ومدى اقتناع العاملين بالمنظمة بها، ودرجة مرونة هذه الأهداف.
٣٢	√	----------

رقم العبارة	العلامة	إعادة صياغة العبارة الخطأ
٣٣	√	----------
٣٤	×	لأن المراجعة الإدارية تمثل (عين وأذن الإدارة) لذلك يجب أن تكون سلطة عزل المراجع الإداري في يد مجلس الإدارة نفسه وليس في يد المدير العام أو رئيس مجلس الإدارة وبقرار مسبب ضماناً للإستقلال.
٣٥	√	----------
٣٦	√	----------
٣٧	×	يعد المراجع الإداري مسئولاً عن تحقيق العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية كإعدام دين، أو صدور حكم قضائي بالتعويض في قضية مرفوعة على المنظمة في أوائل السنة المالية الجديدة، إذ أنه يهتم بصحة التقارير والقوائم المالية ومن بينها الميزانية شأنه شأن المراجع الخارجي.
٣٨	√	----------

السؤال الثالث:

أختر الإجابة الصحيحة وذلك بكتابة حرف الفقرة الصحيحة الدالة على ذلك.

١. مرت المراجعة الداخلية في تطورها بأربع مراحل مترابطة وفقاً للترتيب الآتي:

أ. المراجعة المالية ← مراجعة النظم ← المراجعة الإدارية ← المراجعة الاجتماعية

ب. المراجعة المالية ← المراجعة الإدارية ← المراجعة الاجتماعية ← مراجعة النظم

ج. المراجعة المالية ← المراجعة الاجتماعية ← مراجعة النظم ← المراجعة الإدارية
د. مراجعة النظم ← المراجعة الإدارية ← المراجعة المالية ← المراجعة الاجتماعية

٢. رغم تعدد المسميات جميعها تعنى مفهوماً واحداً يتمثل في:
أ. المراجعة التحليلية للأعمال والأنشطة الوظيفية الإدارية.
ب. إصدار توجيهات لترشيد القرارات الإدارية.
ج. قياس مدى كفاية الهيكل الإداري بالمنظمة.
د. جميع ما سبق ذكره.

٣. تختلف المراجعة الإدارية عن المراجعة التقليدية من عدة نواحي:
أ. من حيث الهدف.
ب. من حيث النطاق والمجال.
ج. من حيث الفئات المخدومة.
د. جميع ما سبق ذكره.

٤. ترتبط المراجعة الإدارية بأبعاد ثلاثة هي:
أ. مراجعة الكفاية ، والمراجعة المالية ، ومراجعة الإلتزام.
ب. مراجعة الإلتزام ، ومراجعة الكفاية ، ومراجعة الفعالية.
ج. مراجعة الأداء.
د. ليس شيئاً مما ذكر.

٥. أيا من الأمور الآتية لا تظهر أهمية المراجعة الإدارية:
أ. تسهم في اكتشاف المشاكل التي قد لا يتاح للإدارة وقت لمتابعتها.
ب. تمكين المراجعين الإداريين من إجراء التقييم اللازم لاستمارات لاستثمارات المنظمة.
ج. تساعد في إرشاد المستثمرين والدائنين بتزويدهم بالثقة في القوائم المالية للمنظمة.
د. تكوين وإنشاء مركز للمعلومات داخل المنظمة من خلال أوراق المراجعة وسجلات الفحص والتحليل.

٦. يشتمل نطاق المراجعة الإدارية على:

أ. الخطط والأهداف الخاصة بالمنظمة.
ب. الهيكل التنظيمى للمنظمة.
ج. طرق العمل وأساليب التنفيذ.
د. جميع ما سبق ذكره.

٧. يهتم المراجع الإداري بدراسة الإمكانيات الخاصة بالمنظمة وهي:
أ. الإمكانيات المادية فقط.
ب. الإمكانيات البشرية فقط.
ج. الإمكانيات المادية والبشرية.
د. ليس شيئاً مما ذكر.

٨. في مجال دراسة الإمكانيات البشرية يقوم المراجع الإداري بـــ:
أ. دراسة وتحليل ظروف العمل وبرامج التدريب وتقييم الأعمال.
ب. دراسة سياسات التعيين فقط وتقييمها.
ج. دراسة إجراءات العمل المختلفة.
د. دراسة سياسات الحوافز والترقية فقط.

٩. تتضمن عملية المراجعة الإدارية العديد من الوظائف وهي:
أ. الفحص والتقييم.
ب. التنسيق والتقرير.
ج. الفحص والتقييم والترشيد والتقرير.
د. ليس شيئاً مما ذكر.

١٠. تتضمن وظيفة الفحص التي يقوم بها المراجع الإداري الآتي:
أ. فحص التقارير المتخذة أساساً للقرارات الإدارية.
ب. الحكم على مدى كفاءة وفعالية العمليات والتعليمات ووسائل الرقابة بالمنظمة.
ج. التأكد من توافق سياسات وإجراءات المنظمة مع القوانين العامة للدولة.
د. أ ، جـ صحيحان.

١١. يقوم المراجع الإداري بـــ :
أ. تحديد الوحدة محل المراجعة.

ب. تحديد أهداف المراجعة الإدارية للوحدة محل المراجعة.
ج. اتخاذ الإجراءات المصححة بناء على تقييم نتائج المراجعة.
د. ليس شيئاً مما ذكر.

١٢. تتحقق الفعالية في تقرير المراجع الإداري إذا اشتمل على:
أ. وصفاً للوحدة محل المراجعة وتقييم عام لها ولأدائها.
ب. توصيات المراجع الخاصة بأنشطة الوحدة محل المراجعة.
ج. النتائج الجوهرية للوحدة محل المراجعة.
د. جميع ما سبق ذكره.

١٣. يقوم المراجع الإداري بإعداد خرائط التدفق من أجل:
أ. دراسة الهيكل التنظيمى.
ب. تحليل النظام وتحديد أساليب الرقابة الداخلية.
ج. إكتشاف الأخطاء وحالات التلاعب.
د. تحديد المسئوليات الوظيفية.

١٤. عند دراسة وتحديد أسلوب الرقابة المتبع يجب على المراجع أن يتأكد من:
أ. وجود معايير موضوعية بمعرفة الإدارة.
ب. وجود أساليب ووسائل المقارنة.
ج. وجود خطط تغذية عكسية لسير المعلومات.
د. جميع ما سبق ذكره.

١٥. يتعلق عمل المراجع الإداري بـــ :
أ. النواحى المحاسبية والمالية.
ب. النواحى الفنية والتنظيمية.
ج. النواحى الإحصائية.
د. جميع ما سبق ذكره.

١٦. تتحدد مسئولية المراجع الإداري تجاه إدارة المنظمة عن:
أ. عدم أكتشاف أخطاء في القيد والترحيل.
ب. عدم أكتشاف غش أو تلاعب أو أختلاس متعمد.
ج. التقييم الخاطىء للأعمال والأداء.
د. أ ، جـ صحيحان.

١٧. حتى يمكن الحصول على أفضل النتائج فبتعين عند تنظيم قسم المراجعة الإدارية مراعاة الآتي:
أ. قيام رئيس المراجعة الإدارية بالإشراف على المراجعين.
ب. قيام إدارة التدريب بالمنظمة بإعداد برامج تدريبية للمراجعين.
ج. قيام الإدارة المالية بتقييم أداء المراجعين.
د. قيام إدارة المنظمة بتوفير الأجهزة والمعدات اللازمة للقسم.

١٨. أياً من الأمور الآتية لا يعد شرطاً من الشروط الواجب توافرها في نظام سليم للمراجعة الإدارية:
أ. يتعين أن يتوافر في المراجع الإداري المؤهلات والخبرة الفنية.
ب. يجب أن يدرك المراجع الإداري أن عمله ذو طبيعة تنفيذية فقط.
ج. يجب أن تكون تقارير قسم المراجعة الإدارية واضحة وحاسمة.
د. يجب أن ترفع تقارير قسم المراجعة الإدارية إلى رئيس مجلس الإدارة.

١٩. أياً من الأمور الآتية لا يعد من المعايير الخاصة بالنواحى الفنية والإدارية في تقرير المراجع الإداري:
أ. يجب أن يشتمل التقرير على الحقائق المجردة فقط.
ب. يجب أن يبين التقرير مدى التمشى مع السياسات التي رسمتها الإدارة.
ج. يجب أن ترفع التقارير الفنية للمسئولين في صورة كمية.
د. يجب أن تشمل التقارير الإنحرافات عن الخطة وأسبابها والمسئولين عنها.

٢٠. أياً من المبررات التالية لا تعد شرطاً لقيام المراجع الخارجي بالمراجعة الإدارية:
أ. يعتبر المراجع الخارجي أقدر على ترشيد إدارة المنظمة.
ب. أعمال المراجع الخارجي تتضمن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ج. يتوافر لدى المراجع الخارجي الوقت اللازم لأداء المراجعة الإدارية.
د. ليس شيئاً مما سبق.

٢١. يفضل إسناد مهمة المراجعة الإدارية للمراجع الداخلي بشرط:
أ. توفير الاستقلال الكافي له.
ب. تحديد المستوى الإداري للمراجعة الإدارية.
ج. توافر عنصرى الوقت والخبرة الفنية المتخصصة.
د. جميع ما سبق ذكره.

٢٢. يمكن تحقيق التعاون بين المراجع الخارجي والداخلي في مجال المراجعة الإدارية من خلال:
أ. تبادل برامج المراجعة والتقارير.
ب. تبادل المعلومات المالية.
ج. عقد المقابلات والندوات والمؤتمرات لمناقشة الأمور المتعلقة بأداء أعمالهم.
د. أ ، جـ صحيحان.

٢٣. أياً من المشاكل التالية لا تعد مشكلة خاصة بالمراجع الإداري ذاته:
أ. مشكلة الاستقلال.
ب. مشكلة قصور المعلومات.
ج. مشكلة المسئولية القانونية للمراجع.
د. ليس شيئاً مما سبق.

٢٤. يتطلب معالجة توفير البيانات والمعلومات عن التنفيذ الفعلي ما يلي:
أ. ضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية المعمول بها.
ب. تدعيم الأنظمة المحاسبية بالحاسبات الإلكترونية.
ج. أ ، جـ صحيحان.
د. ليس شيئاً مما سبق.

الإجابة المقترحة

رقم السؤال	الفقرة الصحيحة	رقم السؤال	الفقرة الصحيحة
١	أ	١٣	أ
٢	د	١٤	د
٣	د	١٥	د
٤	ب	١٦	د
٥	ج	١٧	أ
٦	د	١٨	ب
٧	ج	١٩	ب
٨	أ	٢٠	ج
٩	ج	٢١	د
١٠	د	٢٢	د
١١	د	٢٣	ب
١٢	د	٢٤	ج

الباب السابع

المراجعة في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية

■ **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

١. توضح خرائط تدفق النظم:

(أ) تدفق البيانات من وإلى الملفات المستخدمة في التشغيل. (ب) مسار تدفق البيانات من الملفات المستخدمة في التشغيل. (ج) مسار تشغيل العمليات وتدفق البيانات من وإلى الملفات المستخدمة في التشغيل. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٢. تهدف الرقابة على توثيق النظم والبرامج إلى:

(أ) تقليل احتمال وجود نظام أو تغيرات عند فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية. (ب) تقليل احتمال وجود نظام أو تغيرات في برنامج غير مرخص به فضلاً عن أهميتها لكل من المراجع الداخلي والخارجي عند فحص وتقييم الأنظمة الداخلية. (ج) تقليل احتمال وجود نظام أو تغيرات في برنامج غير مرخص به فضلاً عن أهميتها لكل من المراجع الداخلي والخارجي عند فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

٣. تتعلق الرقابة على المدخلات بالتأكد من:

(أ) عدم حدوث أية أخطاء في البيانات أثناء عملية تحويلها من المستندات الأولية إلى الشكل الذي يمكن للحاسب قراءته. (ب) تحديد الأخطاء في البيانات أثناء عملية تحويلها إلى الشكل الذي يمكن للحاسب قراءته. (ج) عدم حدوث أية أخطاء في البيانات. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٤. يعاب على أسلوب الاختبار المتكامل:

(أ) خطر اتلاف ملفات المنشاة نتيجة الفشل في ازالة أثر البيانات الوهمية على مخرجات النظام بشكل كامل. (ب) خطر اتلاف مخرجات النظام بشكل كامل. (ج) خطر الفشل في ازالة أثر البيانات الوهمية على مخرجات النظام بشكل كامل. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

٥. يعد أسلوب المحاكاة المتوازية:

(أ) ترجمة آلية لمدخل المراجعة حول الحاسب لأنه لا يوفر معلومات عن كيفية تشغيل العمليات داخل الحاسب. (ب) ترجمة آلية لكيفية تشغيل العمليات داخل الحاسب. (ج) ترجمة آلية لمدخل المراجعة داخل الحاسب. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

■ **السؤال الثاني: ضع علامة ✓ امام العبارة الصحيحة وعلامة × امام العبارة الخطأ:**

١- يتكون النظام المتكامل للرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات من نظم الرقابة العامة والرقابة التطبيقية

٢- تتعلق الرقابة التطبيقية بجميع إجراءات الرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات؛ بينما تختص الرقابة العامة بالتطبيقات المحاسبية التى يتم تشغيل بياناتها الكترونياً.

٣- تهدف رقابة المستخدم إلى التأكد من أن العمل داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات يسير بشكل سليم وبطريقة منتظمة تتميز بالكفاءة والفعالية وبأسلوب اقتصادى.

٤- تختص وحدة تحليل النظم بكتابة وصياغة البرامج واختبارها لتحديد الأخطاء وتعديل البرامج إذا لزم الأمر.

٥- يتعين على مدير التشغيل الإلكتروني للبيانات القيام بتوزيع المخرجات على الإدارات والأقسام المختلفة بالإضافة إلى رقابة إعادة تشغيل الأخطاء وإعداد المجاميع الرقابية وإرفاقها مع المستندات ثم إرسالها لوحدة إعداد المدخلات.

٦- تقوم وحدة مكتبة الحاسب بتخصيص شفرات للوصول الى البيانات.

٧- توضح خرائط تدفق النظم مسار تشغيل العمليات وتدفق البيانات من وإلى الملفات المستخدمة في التشغيل.

٨- تهدف الرقابة على توثيق النظم والبرامج إلى تقليل إحتمال وجود نظام أو تغيرات في برنامج غير مرخص به فضلاً عن أهميتها لكل من المراجع الداخلي والخارجي عند فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية.

٩- إن وجود وحدة الرقابة داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات يعنى عدم الحاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية.

١٠- تتضمن الرقابة على حق الوصول قيام أمين المكتبة بتوثيق حركة الملفات والبرامج.

١١- تتضمن الرقابة العادية على نظم التشغيل الإلكتروني اجراءات رقابية على حالة الحاسب واجراءات رقابية على الاجهزة الإلكترونية والبرامج.

١٢- يعتبر أسلوب القراءة المزدوجة من أنسب الاجراءات الرقابية على المخرجات في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.

١٣- يهدف اختبار المطابقة إلى اكتشاف أي خلل في حركة البيانات داخل الجهاز أو أخطاء عند تخزين الأرقام الثنائية داخل الحاسب.

١٤- يحدد دليل تشغيل النظم واجبات ومسئوليات كل قسم أو وحدة داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

١٥- يمكن تحقيق الرقابة على حق الوصول في نظم التشغيل بالمجموعات عن طريق الرقابة على كلمة السر والتغيير الدوري لها.

١٦- تهدف الرقابة العامة إلى التأكد من عدم حدوث أية تغيير غير مقصود في البيانات قبل وأثناء أو بعد التشغيل.

١٧- تتعلق الرقابة على المدخلات بالتأكد من عدم حدوث أية أخطاء في البيانات أثناء عملية تحويلها من المستندات الأولية إلى الشكل الذي يمكن للحاسب قراءته.

١٨- تستخدم المجاميع الرقابية في الرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات.

١٩- تهدف اختبارات الحدود الى فحص دقة وصحة الرموز التى يتم تغذيتها كمدخلات في النظام المحاسبي.

٢٠- يستطيع الحاسب اكتشاف أية بيانات او معلومات غير منطقية او معقولة باستخدام اختبارات الحقول.

٢١- يفيد رقم التحقق في حالة البيانات التي تحتوى على رقم تعريف مثل رقم العامل او العميل او الصنف..الخ.

٢٢- من أهم إجراءات الرقابة على التشغيل: الاختبارات المبرمجة الموضوعة مقدماً بواسطة مخططى البرامج.

٢٣- تهدف الرقابة على المخرجات إلى ضمان عدم حدوث تشويه متعمد للبيانات او البرامج اثناء التشغيل على الحاسب.

٢٤- من أهم اختصاصات وحدة الرقابة فحص ومراجعة كشوف المخرجات انتقاديا للتأكد من معقوليتها.

٢٥- يتعين على المراجع الخارجي فحص وتقييم نظم الرقابة التطبيقية قبل نظم الرقابة العامة نظراً لتأثير الأولى على الثانية.

٢٦- تؤثر نظم الرقابة العامة في جميع التطبيقات المحاسبية لذلك يجب أن تنال الصدارة في الاهتمام من جانب المراجع.

٢٧- تتعلق الرقابة على التشغيل بالاجراءات الرقابية بواسطة الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشاة التى يتم تشغيل بياناتها إلكترونياً.

٢٨- يستطيع المراجع فهم الملامح الأساسية لنظم الرقابة عن طريق زيارة إدارة التشغيل الإلكتروني وملاحظة سير العمل فيها.

٢٩- يناسب أسلوب البيانات الاختبارية نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقى.

٣٠- ينحصر استخدام أسلوب البيانات الاختبارية في مجال التأكد من كفاءة ومدى الثقة في البرامج.

٣١- يعتمد أسلوب المراجعة المفاجئة على إنشاء وحدة وهمية داخل ملفات المنشاة محل المراجعة ثم يتم تشغيل البيانات الوهمية لهذه الوحدة لجزء من عملية التشغيل العادى لبيانات المنشاة.

٣٢- يعاب على أسلوب الاختبار المتكمل خطر اتلاف ملفات المنشاة نتيجة الفشل في ازالة أثر البيانات الوهمية على مخرجات النظام بشكل كامل.

٣٣- إن المدخل الفعال لاختبار الالتزام بنظم الرقابة هو استخدام أسلوب البيانات الاختبارية بالاضافة الى أسلوب العلامات والتتبع.

٣٤- يتعارض مشاركة المراجع في تصميم جانب المراجعة في النظم المحاسبية المتقدمة الكترونيا مع توصيات المنظمات المهنية.

٣٥- يعد أسلوب المحاكاة المتوازية ترجمة آلية لمدخل المراجعة حول الحاسب لأنه لا يوفر معلومات عن كيفية تشغيل العمليات داخل الحاسب.

٣٦- يتعين على المراجع تصميم مجموعة من برامج التطبيقات التى تحاكى نظام التشغيل ثم مقارنة مخرجاتها مع مخرجات النظم الحقيقية بالمنشة محل المراجعة وذلك في حالة استخدام أسلوب البيانات الاختبارية.

الاجابة:

رقم العبارة	صحيحة ام خطا
١	خطا
٢	خطا
٣	خطا
٤	خطا
٥	خطا
٦	خطا
٧	صحيحة
٨	صحيحة
٩	خطا
١٠	صحيحة
١١	صحيحة

١٢	خطا
١٣	صحيحة
١٤	خطا
١٥	خطا
١٦	خطا
١٧	صحيحة
١٨	خطا
١٩	خطا
٢٠	خطا
٢١	صحيحة
٢٢	صحيحة
٢٣	خطا
٢٤	صحيحة
٢٥	خطا
٢٦	صحيحة
٢٧	خطا
٢٨	خطا
٢٩	خطا
٣٠	صحيحة
٣١	خطا

٣٢	صحيحة
٣٣	خطا
٣٤	خطا
٣٥	صحيحة
٣٦	خطا

٢- ما المقصود بمدخل المراجعة حول الحاسب؟

٣- اذكر الفروق الجوهرية بين مدخلى المراجعة حول الحاسب والمراجعة من خلال الحاسب؟

٤- عرف كل من الرقابة العامة والرقابة التطبيقية؟

٥- ما هي عناصر الرقابة التطبيقية وما هو الهدف من كل منها؟

٦- ما أوجه تأثير نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات على الوظائف المحاسبية للمنشات؟

٧- " للتشغيل الإلكتروني للبيانات آثار ملموسة على كل من النظام المحاسبى لدى العميل وكذلك خصائص الرقابة الداخلية "

هل توافق على هذه العبارة؟ برر رأيك. وقارن بين آثار الحاسب على النظام المحاسبى وعلى الرقابة الداخلية.

٨- "يمكن القول بأن طريقة تشغيل العميل لنظامه المحاسبى بصفة خاصة ونظام معلوماته الادارى بصفة عامة سوف تؤثر بدرجة ما على مفهوم ومعايير المراجهة الخارجية لحساباته "

أ- وضح وجهة نظرك في هذه العبارة.

ب- حدد مدى تأثر كل معيار من معايير المراجعة الخارجية بالتشغيل الإلكتروني للبيانات.

ج- حدد كيف يؤثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على وسيلة ومسار المراجعة.

د- ما هي مجالات الرقابة خارج الحاسب والتى يجب أن يقيمها مراجع الحسابات.

٩- ما المراحل الرئيسية لفحص وتقييم نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني؟

١٠- اذكر أساليب اختبار نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني؟

١١- ما المقصود بكل من:

أ- الرقابة على المدخلات

ب- الرقابة على التشغيل

ج- الرقابة على المخرجات

١٢- فرق بين التشغيل البدوى والتشغيل الالى للبيانات وذلك فيما يتعلق بتاثيرهما على هيكل الرقابة الداخلية؟

١٣- ورد في تقرير المراجع الداخلي لشركة (س) التجارية بشأن مركز الحاسب ما يلي:

- يقوم أفراد مركز الحاسب بوضع البرامج الاساسية وتشغيلها، ومع ذلك فإن معدي البرامج في اقسام وادارات الشركة يمكنهم ايضا

كتابة البرامج التابعة لهم وتشغيلها وايضا امكانية التوصل الى النظام.

أ- ما هي مظاهر الضعف في أساليب الرقابة في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات؟

ب- اذكر بعض أساليب الرقابة العامة التى تقترح استخدامها في هذه الحالة؟

ج- كيف يقوم المراجع الداخلي بتقويم فعالية مركز الحاسب في ظل الحالة السابقة؟

١٤-" عند تصميم برامج تشغيل بيانات المحاسبة باستخدام الحاسب في إحدى الشركات يتم مراعاة تضمين هذه البرامج لمجموعة من الضوابط الرقابية والاختبارات المختلفة "

بصفتك المراجع الخارجي ما الاختبارات والضوابط المتوقع وجودها في برامج تشغيل البيانات في هذه الشركة؟

١٥- قررت إحدى الشركات استخدام أنظمة الحاسب في معالجة عملياتها اليومية وبعد أن كانت السجلات تتضمن تقارير مطبوعة وكشوفات وغيرها من الأوراق المطبوعة اصبحت هذه المخرجات عبارة عن نماذج يمكن قراءتها بلغة الآلة في شكل بطاقات وشرائط واسطوانات. ناقش.

أ- أثر استخدام الحاسب على مسار عملية المراجعة.

ب- أسلوب المراجعة من خلال الحاسب.

١٦- ما الهدف من نظم الرقابة العامة وما هي المقومات الرئيسية لها؟

١٧- اذكر أساليب اختبار نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني؟