محاضرة الخميس 13/2/1439

2/11/2017

تابع المحتوى العلمي لمحاضرات الأسبوعين السادس والسابع

تبين لنا في المحاضرات السابقة أن:

المراجعة في المملكة العربية السعودية تعتبر مهنة تتوافر فيها كل مقومات العمل المهنى ، وهذه المقومات تتمثل في:

1. وجود قدر من التأهيل العلمى والعملى الكافى فيمن يرغب فى مزاولة المهنة.
2. وجود منظمة مهنية تنظم وتشرف على المهنة(**SOCPA**).
3. وجود مستويات ومعايير للأداء المهنى.
4. وجود قواعد سلوكية وأخلاقية تحكم سلوك أعضاء المهنة.
5. اعتراف المجتمع بأهمية خدمة المراجعة.

كما تبين لنا أنه:

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها:

عملية منظمة لفحص المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأحداث والتصرفات المالية والاقتصادية ، والنظم المرتبطة بها ، وتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن التأكيدات الواردة بهذه المعلومات ، وذلك كله بهدف تحديد درجة التطابق بينها وبين المعايير الموضوعة ، والتقرير عن ذلك إلى المساهمين وباقي مستخدمي القوائم المالية ؛ وتتم عملية المراجعة بواسطة شخص مؤهل ومحايد.

كما تعرفنا على أهم الملاحظات على التعريف السابق لمهنة المراجعة الخارجية والتي تتلخص في أن:

1- المراجعة عملية منظمة: تتم بناء على خطة وبرنامج عمل.

2- المراجعة تنصب على فحص المعلومات المالية وغير المالية.

3- التأكيدات الواردة في المعلومات: حيث تقدم الإدارة مجموعة من التأكيدات حول المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية.

4- جوهر المراجعة هو تجميع وتقييم أدلة الإثبات: حيث أن جوهر عملية المراجعة هو الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات اللازمة لتحقيق أهداف عملية المراجعة.

5- يتمثل هدف المراجعة الرئيس في: تحديد درجة التطابق بين المعلومات الواردة بالقوائم المالية وبين المعايير المحددة ؛ ثم التقرير عن النتائج التي يتم التوصل إليها – في صورة تقرير مراجعة يتم تقديمه إلى المساهمين أصحاب حقوق الملكية ، ولباقي المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة مثل: البنوك والدائنين والمستثمرين.

وبخصوص المعايير المحددة والتي تستخدم كمقاييس لتقييم المعلومات وما تحويه من تأكيدات: فإن المعايير المحددة تتمثل في: معايير المحاسبة المتعارف عليها ؛ بالإضافة إلى قانون الشركات ، وقانون هيئة سوق المال.

وتعتبر تقارير المراجعة أداة توصيل نتائج المراجعة إلى المستخدمين.

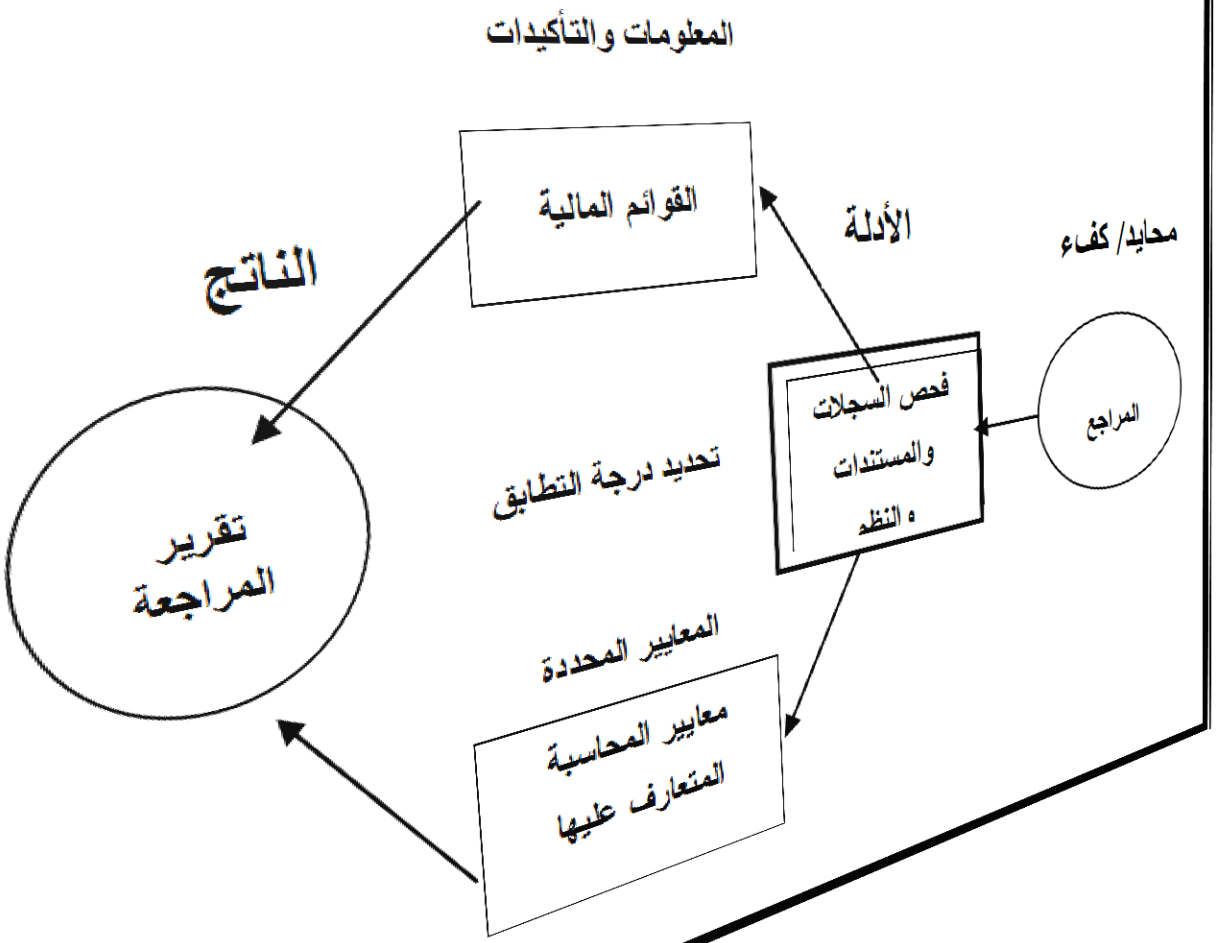
6- القائم بالمراجعة يجب أن يكون مؤهلا ومحايداً: حيث يتحتم ويجب أن يكون الشخص القائم بالمراجعة متمتعا بالتأهيل والكفاءة ، وأن يكون محايدا ومستقلا.

تعريف المراجعة المالية (التقليدية):

في ضوء التعريف الشامل للمراجعة السابق بيانه يمكن لنا أن نعرف مراجعة القوائم المالية ، أو المراجعة المالية بأنها:

الفحص المنظم - بواسطة مراجع كفء مستقل - لأنظمة الرقابة الداخلية ، والمعلومات المالية الواردة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة ، وتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات الإدارة الواردة في هذه المعلومات ، وذلك من أجل تحديد درجة تطابقها مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ؛ ؛ ويتم التقرير عن ذلك إلى المساهمين أصحاب حقوق ملكية المنشأة وباقي مستخدمي القوائم المالية في شكل رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة.

ويوضح الشكل التالي المراجعة المالية للقوائم المالية:



☆ أهداف المراجعة المالية التقليدية:

سبق أن أوضحنا خلال عرض التطور التاريخي للمراجعة بأن هدف ودور المراجعة في البداية والذي ظل سائدًا حتى بدايات القرن العشرين ، هو التركيز على اكتشاف الغش والأخطاء الحسابية من خلال الفحص التفصيلي للدفاتر والحسابات.

ومع ثلاثينيات وأربعينات القرن العشرين تطور دور وهدف المراجعة نحو تحديد وإبداء الرأي في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية في التعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالي من خلال الفحص الاختباري بالعينات للدفاتر والحسابات والقوائم المالية.

في ضوء ذلك فإن الأهداف التقليدية للمراجعة المالية ، يمكن تبويبها في مجموعتين ؛ هما:أهداف رئيسة ؛ وأهداف فرعية: وذلك كما يتبين مما يلي:

☆ **الأهداف الرئيسة: هدفان:**

1- التأكـد والتحقـق مـن صـحة ودقـة ، وصـدق وعدالـة البيانـات والمعلومـات المحاسـبية المسـجلة بالـدفاتر والسـجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

2- إبـداء الـرأي الفنـي المحايـد فيمـا إذا كانـت قائمـة المركز المالي تعبر بصدق وعدالـة عـن المركز المـالي للمنشـأة فـي نهايـة فتـرة ماليـة معينـة ، ومـا إذا كانـت قائمـة الـدخل ، وقائمـة التـدفق النقـدي تعبـران بصـدق وعدالة عن نتائج أعمال المنشأة وتدفقاته النقدية عن تلك الفترة المالية.

☆ **الأهداف الثانوية (الفرعية) وهي 3 أهداف:**

1- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أوغش أو تلاعب.

2- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش أو منعها ، عن طريق تدعيم وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة, وما يقدمه المراجع من توصيات مفيدة في ذلك.

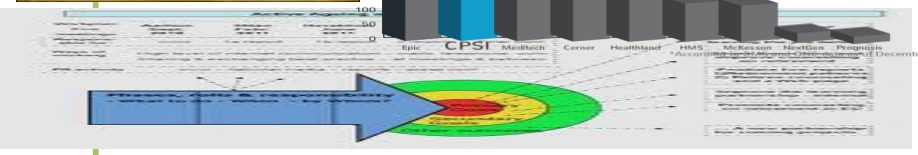
3- اعتمـــاد إدارة المنشـــأة علـــى البيانـــات والمعلومـــات المحاســـبية التـــي تمـــت مراجعتهـا فـي رسـم الخطـط والسياسـات واتخاذ القرارات الرشيدة.

تأكيدات الإدارة وأهداف المراجعة:

لكى يمكن للمراجع تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة المالية — وهو إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية— فإنه عند القيام بأداء عملية المراجعة يتم تجزئة القوائم المالية إلى عدة أجزاء ومكونات فرعية. وبعد اكتمال مراجعة كل جزء أو مكون ، فان النتائج يتم تجمعيها من أجل الوصول إلى نتيجة ورأى فى القوائم المالية ككل أو كوحدة واحدة.

ومن أفضل الطرق التى تستخدم فى عملية التجزئة: مدخل الدورات ، حيث يتم تجميع كل مجموعة مترابطة ومتشابهة من العمليات المالية والحسابات المرتبطة بها فى جزء أو مكون أو مجموعة ويطلق عليها اسم الدورة.

ومن أمثلة هذه الدورات دورة المبيعات والتحصيل ، ودورة المشتريات والسداد ، ودورة الأجور.... الخ ، ويجب أن نلاحظ فى كل دورة من هذه الدورات أن هناك معاملات مالية ، وأرصدة حسابات ناتجة عن هذه المعاملات.



وتأسيساً على ذلك فإنه لتحقيق هدف المراجعة الأساسي فلابد من تقسيمه إلى أهداف مراجعة فرعية ترتبط بالمعاملات المالية، وأهداف مراجعة فرعية ترتبط بأرصدة المعاملات المالية.

وعند تحديد هذه الأهداف الفرعية لابد أن تكون مشتقة من تأكيدات الإدارة المؤسسة أو المبنية على معايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، والتساؤل الآن ما هي تأكيدات الإدارة هذه ؟

تأكيدات الإدارة:

يمكن تصنيف تأكيدات الإدارة في خمسة أنواع أساسية كما يتبين مما يلي:

1- تأكيدات الوجود أو الحدوث.

2- تأكيدات الاكتمال (أو الشمول).

3- تأكيدات التقييم أو التخصيص.

4- تأكيدات الحقوق والالتزامات.

5- تأكيدات العرض والإفصاح.

1- **تأكيدات** الوجود أو الحدوث

<u>تأكيدات الوجود</u>: ويقصد بها أن الأصول ، والالتزامات ، وحقوق الملكية الظاهرة بالميزانية موجودة فعلاً فى تاريخ الميزانية ؛ ومثال ذلك: تأكيد إدارة المنشأة محل المراجعة بأن مخزون بضاعة آخر المدة الظاهر بالميزانية موجود فعلاً ومتاح للبيع فى تاريخ الميزانية.

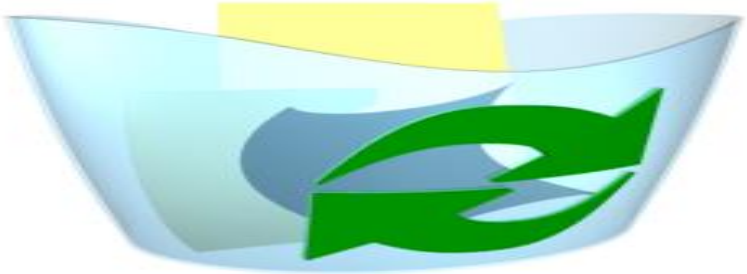
تأكيدات الحدوث: ويقصد بها أن المعاملات المالية المسجلة بالدفاتر والقوائم المالية قد حدثت فعلاً خلال الفترة المالية. ومثال ذلك: تأكيد إدارة المنشأة بأن عمليات المبيعات المسجلة بدفتر المبيعات قد حدثت فعلاً.

وهنا نلاحظ أن الأخطاء والمخالفات فى تأكيدات الوجود والحدوث تكون بإدراج ما لم يوجد وما لم يحـــدث (معاملات وهمية) مما يؤدى إلى تحريفات مغالاة ؛ فتسجيل عملية بيع لم تحدث بالدفاتر يعتبر مخالفة لتأكيدات الحدوث ويؤدى إلى مغالاة فى رصيد المبيعات.

2- تأكيدات الاكتمال (الشمول):

ويقصد به أن إدارة المنشأة تؤكد أن: كل المعاملات والحسابات التي يجب أن تسجل وتعرض فى الدفاتر والقوائم المالية (لأنها وجدت او حدثت) قد سُجلت وعُرضت فعلاً ؛ **ومثال ذلك**: تأكيد الإدارة بأن كل عمليات بيع البضاعة التى حدثت قد تم تسجيلها فعلاً بالدفاتر ، وظهرت أو انعكس أثرها فى القوائم المالية.

وهنا نلاحظ أن الأخطاء والمخالفات فى تأكيدات الاكتمال تكون بحذف ما هو موجود أو ما حدث وعدم تسجيله ، مما يؤدى إلى تحريفات تدنية (تقليل أو تخفيض) ، فعدم تسجيل عملية بيع حدثت فعلاً فى دفتر المبيعات يعتبر مخالفة لتأكيدات الاكتمال.



3- تأكيدات التقييم أو التخصيص:

ويقصد بها أن إدارة المنشأة تؤكد أن: حسابات كل من الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والإيرادات، والمصروفات قد تم إظهارها بالقوائم المالية بالمبالغ أو القيم الملائمة والمناسبة. **ومثال ذلك:** تأكيد الإدارة بأن الآلات الظاهرة بالميزانية قد سجلت بالقيمة الملائمة وهى التكلفة التاريخية، وأن هذه التكلفة تم توزيعها على الفترات المالية المناسبة من خلال الإهلاك.

4- تأكيدات الحقوق والالتزامات:

ويقصد بها أن إدارة المنشأة تؤكد أن: الأصول تمثل حقوق للمنشأة ، والخصوم تمثل التزامات على المنشاة فى تاريخ معين. ومثال ذلك:تأكيد الإدارة بأن الأصول الظاهرة بالميزانية هى ممتلكات وحقوق لها.

5- تأكيدات العرض والإفصاح:

ويقصد بها أن إدارة المنشأة تؤكد أن: بيانات القوائم المالية للمنشاة قد تم تجميعها أو تفصيلها ، ووصفها ، والإفصاح عنها بطريقة سليمة ، ومثال ذلك: تأكيد الإدارة بأن الالتزامات المصنفة على أنها طويلة الأجل بالميزانية: لا تستحق خلال سنة واحدة وإنما على مدى فترة لا تقل عن 5 سنوات.

أهداف مراجعة المعاملات المالية:

وهي **ستة أهداف** مشتقه أساساً من تأكيدات الإدارة السابق بيانها:

- 1- هدف الوجود.
- 2- هدف الاكتمال.
- 3- هدف الدقة.
- 4- هدف التصنيف والتبويب.
- 5- هدف التوقيت المناسب.
- 6- هدف دقة الترحيل والتلخيص.

الهدف	معناه وأمثلة إيضاحية
1- هدف الوجود	ويُقصد به أن: المعاملات المسجلة بالدفاتر موجودة أو حدثت فعلاً. فعلى سبيل المثال فإن إدراج أو تسجيل مبيعات غير موجودة (أو لم تحدث) فى دفتر المبيعات: يعتبر مخالفاً لهذا الهدف ← وهذا الهدف مشتق من (أو يناظر) تأكيدات الوجود أو الحدوث.

2- هـــــــدف الاكتمال

ويُقصد به أن: المعاملات الموجودة قد تم تسجليها كلها بالدفاتر ؛ فعلى سبيل المثال فإن حذف أو عدم تسجيل عملية بيع حدثت فعلاً فى دفتر المبيعات: يعتبر مخالفاً لهذا الهدف ← ويلاحظ هنا أن هذا الهدف مشتق من (أو يناظر) تأكيدات الاكتمال.

3- هـــــــدف الدقة:

ويُقصد به أن: المعاملات المسجلة قد سجلت وتمت بالمبالغ الصحيحة – بغض النظر عن تحقق هدف الوجود أو الاكتمال أو عدم تحققها – ويرتبط هذا الهدف بدقة مبالغ أو معلومات المعاملات المالية.

فعلى سبيل المثال فقد يحدث عدم دقة فى مبلغ المبيعات المسجلة إذا كانت كمية البضاعة المشحونة تختلف عن الكمية الواردة فى الفاتورة أو إذا تم استخدام سعر خطأ فى إعداد الفاتورة أو تسجيل المبلغ خطأ في دفتر المبيعات.

← ويلاحظ أن هدف الدقة ← يعتبر جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

- لاحظ أن أهداف الوجود والاكتمال قد يحدث بها أخطاء رغم تحقق هدف الدقة والعكس.

4- هـــــــدف التصـــــــنيف والتبويب.

ويُقصـــد بـــه أن: المعـــاملات المسجلة بدفاتر العميل قد تم تبويبهـــا (وتوجيههـــا) بطريقـــة سليمة.

وعلى سبيل المثال فقد تحدث أخطاء فى التبويب إذا تم معالجة مبيعات نقدية على أنها آجلة أو العكس ؛ أو تسجيل مبيعات أصل رأسمالي على أنها مبيعات عادية (إيرادية)...الخ

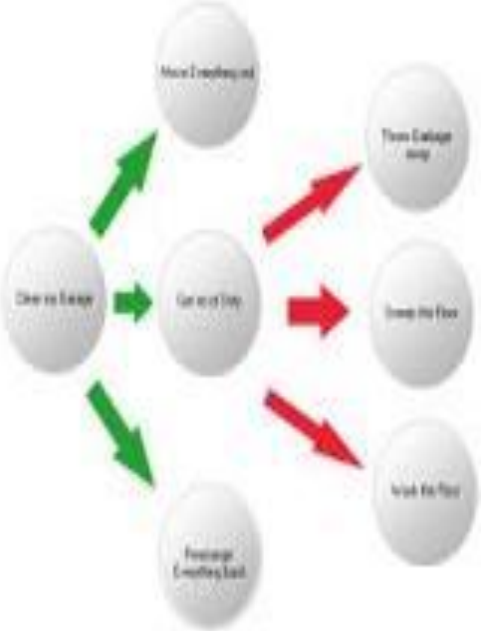
← ويعتبر هدف التبويب جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

5- هـــــدف التوقيـــــت المناسب. ويُقصد به أن: المعاملات المالية قد تم تسجيلها فى الدفاتر فى تواريخ حدوثها الصحيحة. ويلاحظ أن الأخطاء تحدث إذا لم تسجل المعاملات فى تاريخ حدوثها.

فعلى سبيل المثال فقد يتم تسجيل معاملات البيع بالدفاتر فى تاريخ حدوثها وهو تاريخ الشحن الفعلى للبضاعــة (وليس تاريخ إصدار الفاتورة) ←ونلاحظ هنا أن هدف التوقيت يعتبر جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

6- هـــدف دقـــة الترحيـــــــــل والتلخيص.

ويقُصـــد بـــه أن: المعـــاملات المســـجلة بالـدفاتر قـد نقلـت بطريقـة صـحيحة إلـى دفتـر الأسـتاذ ، وتـم تلخيصـها بطريقـة صحيحة ← ويلاحـظ أن هـذا الهـدف يتعامـــل مـــع دقـــة ترحيـــل ونقـــل المعلومـات المسـجلة مـن اليوميـات إلـى الدفاتر المساعـدة و الأستاذ العام.



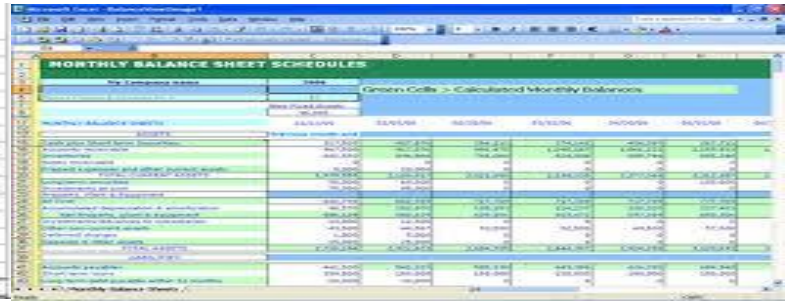
فعلى سبيل المثال فإن الخطأ يحدث إذا تـم ترحيـل المبيعـات لحسـاب العميـل خطـأ ، أو رحلـت بمبلـغ خطـأ فـى حسـاب العميـل السـليم ← ويعتبر هذا الهدف جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

أهداف مراجعة أرصدة الحسابات:

يمكن تلخيص أهداف مراجعة أرصدة الحسابات فى **تسعة أهداف** – تنطبق أكثر على أرصدة الميزانية – مشتقة أساسا من تأكيدات الإدارة، وذلك كما يتبين مما يلي:

Trial Balance
December 31, 2005

Account Title	Debit	Credit
Cash	$7,000	
Accounts Receivable	3,000	
Office Supplies	3,000	
Office Equipment	5,000	
Bank Loan		$5,000
Accounts Payable		1,000
Common Stock		10,000
Consulting Revenue		7,000
Rent Expense	600	
Salaries Expense	2,500	
Supplies Used	1,200	
Utilities Expense	700	
Total	$23,000	$23,000



- 1. هدف الوجود.
- 2- هدف الاكتمال.
- 3- هدف الدقة.
- 4- هدف التبويب.
- 5- هدف نقطة القطع.
- 6- هدف دقة ومطابقة تفاصيل أرصدة الحساب مع رصيده الإجمالي.
- 7- هدف القيمة المحققة.
- 8- هدف الحقوق والالتزامات.
- 9-هدف العرض والإفصاح.

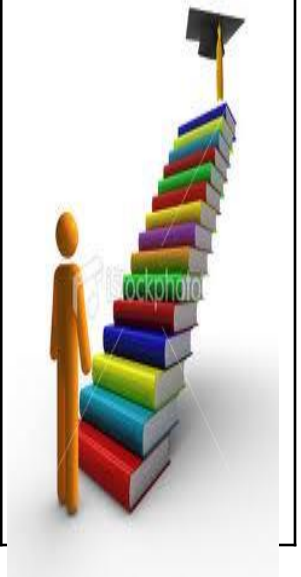
الهدف	معناه (وأمثلة إيضاحية)
1.هـــدف الوجود.	ويُقصد به أن: المبالغ المسجلة او الظاهرة بأرصدة القوائم المالية موجودة فعلاً ، أو أن ما ظهر هو ما كان يجب ظهوره فعلاً. وعلى سبيل المثال يحدث الخطأ فى هذا الهدف عندما يتم إدراج حساب قبض من عميل رغم عدم وجوده ضمن حسابات القبض بميزان المراجعة ← وهذا الهدف يناظر تأكيدات الوجود أو الحدوث.

2- هـــدف الاكتمال.	ويُقصد به أن: المبالغ الموجودة فعلاً قد تم إظهارها وإنعكاساها بالكامل فى القوائم المالية. بمعنى آخر أن كل المبالغ التى كان يجب إظهارها قد تم إظهارها فعلاً دون حذف. فعلى سبيل المثال فقد يحدث الخطأ نتيجة حذف وعدم إظهار حساب قبض موجود من عميل ضمن حسابات القبض بميزان المراجعة ← وهذا الهدف يناظر تأكيدات الاكتمال.

3- هـــدف الدقة.

ويُقصد به: أن المبالغ الظاهرة قد تم ذكرها وعرضها بالمبالغ الصحيحة (من الناحية الحسابية) ← فعلى سبيل المثال فقد يحدث خطأ فى الدقة فى قائمة جرد المخزون بسبب خطأ فى حصر وحدات المخزون ، أو خطأ فى سعر الوحدة ، أو خطأ فى المجموع ← ويعتبر هذا الهدف جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

4- هــدف التبويب



ويُقصد به أن: المبالغ الظاهرة فى القوائم المالية أو الكشوف التى تعدها المنشأة محل المراجعة قد تم تبويبها بصورة صحيحة. **فعلى سبيل المثال** يجب تبويب حسابات القبض بصورة سليمة بالتفرقة بين الحسابات قصيرة الأجل وطويلة الأجل ؛ كذلك فإن المبالغ المستحقة على الموظفين أو الإدارة يجب أن تبوب بصورة مستقلة عن المبالغ المستحقة على العملاء ← وهنا نلاحظ أن هذا الهدف يعتبر جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

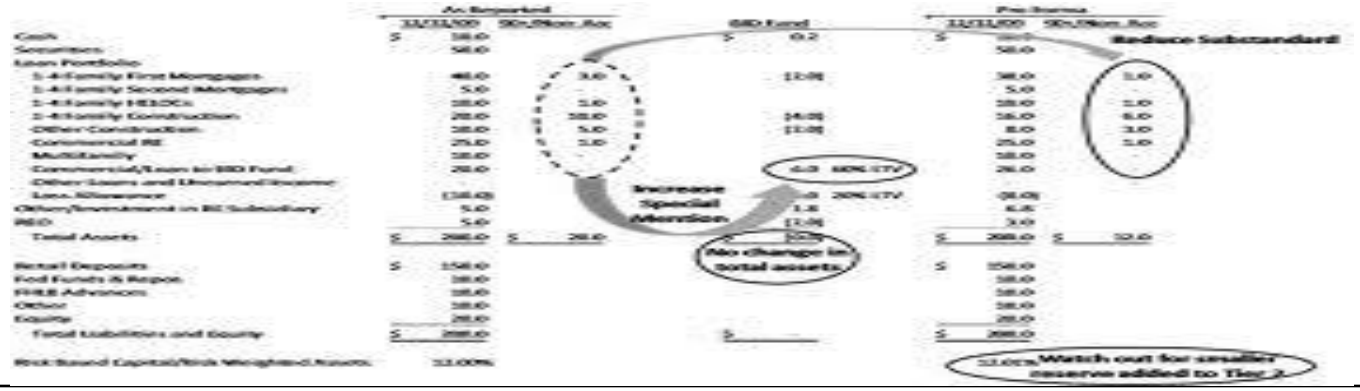
5- هــدف نقطـــــة القطع:

ويُقصد به أن: المعاملات المالية قرب نهاية تاريخ الميزانية يجب تسجليها فى الفترة المالية الصحيحة (التى تحدث فيها) ويحدث الخلط إذا تم تسجيل المعاملات التي تحدث قرب نهاية الفترة المالية– رغم انها لم تحدث وتخص الفترة التالية. والعكس

← ونلاحظ هنا أن هذا الهدف يعتبر جزءاً من تأكيدات التقييم أوالتخصيص.

6- هدف دقة ومطابقة تفاصيل أرصدة الحساب مع رصيده الإجمالي:

ويُقصد به: أن تفاصيل أرصدة الحسابات فى الكشوف التفصيلية تتفق مع أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ المساعد ، وتتطابق مع إجمالى الحساب بالأستاذ العام.

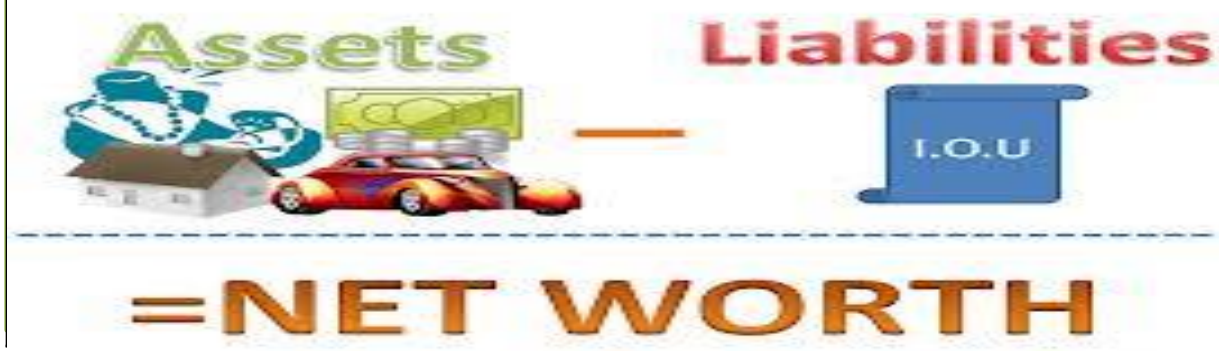


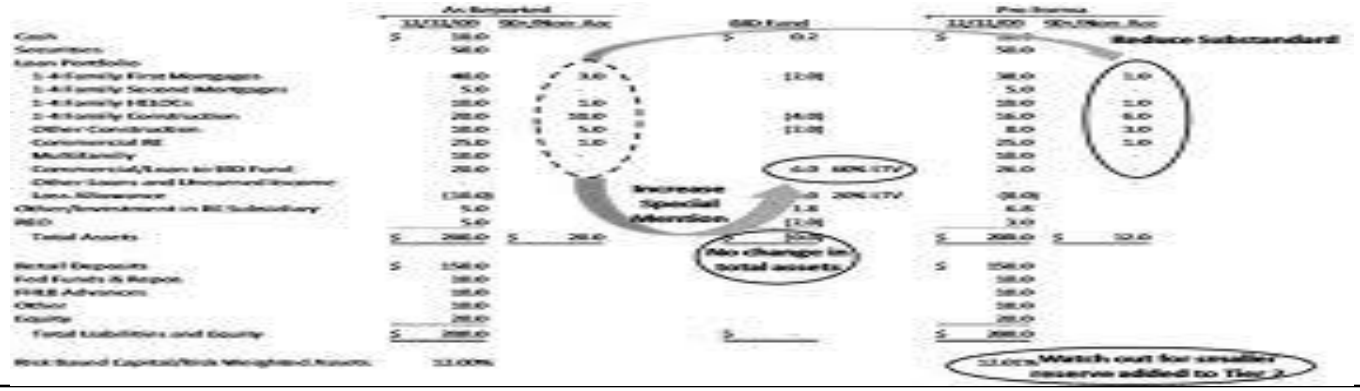
ومن أمثلة ذلك أن الحسابات التفصيلية فى كشف أرصدة العملاء قد أعدت وجمعت بدقة ، وتتطابق مع حسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد ، والإجمالى يتطابق مع رصيد حـ/ المراقبة لإجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام ← ويعد هذا الهدف جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص .

7- هـــــدف القيمـــــة المحققة:	ويُقصد به أن: الأصول قد تم إظهارها بالمركز المالي بالمبالغ المتوقع تحصيلها أو تحققها (أى بعد استبعاد التخفيض المتوقع حدوثه فى قيمتها فى شكل مخصص كاف ومناسب فى تاريخ الميزانية) ويطبق هذا الهدف على الأصول فقط ← وهو يعتبر جزءاً من تأكيدات التقييم أو التخصيص.

8- هدف الحقوق والالتزامات:

ويُقصد به أنه: قبل إظهار الأصول بالميزانية فإنه يجب أن تكون مملوكة – بالإضافة إلى وجودها – كذلك فإن الإلتزامات يجب أن تخص المنشأة, ويلاحظ هنا أن هذا الهدف يناظر تأكيدات الحقوق والالتزامات



9- هـــــدف العـــــرض والإفصاح

ويُقصد به: أن القوائم المالية للمنشأة قد تم الالتزام في إعدادها بمتطلبات معايير المحاسبة فيما يتعلق بالعرض وكفاية الإفصاح.