

تدقيق الحسابات /٢/





منشورات جامعة حلب

كلية الاقتصاد

تدقيق الحسابات / ٢ /

الإجراءات

الدكتور

عبد الناصر حميدان

أستاذ في قسم المحاسبة

مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية

١٤٤٣ هـ - ٢٠٢٢ م

لطلاب السنة الرابعة



المحتويات

رقم الصفحة

البيان

٩

المقدمة

الفصل الأول

مدخل لإجراءات التدقيق

١٣	مقدمة
١٣	أولاً: كتاب تعيين مدقق الحسابات
١٦	ثانياً: التقرير النهائي لمدقق الحسابات
٢٠	ثالثاً: برنامج التدقيق
٢١	رابعاً: أوراق التدقيق (العمل)
٢٢	خامساً: تعاريف هامة في التدقيق
٢٤	سادساً: مراحل عملية التدقيق

الفصل الثاني

الإجراءات التحليلية وتدقيق الحسابات

٢٥	مقدمة
٢٥	أهمية الإجراءات التحليلية
٢٦	أولاً: الإجراءات التحليلية وبرنامج تدقيق الحسابات
٢٧	ثانياً: الإجراءات التحليلية وقراء القوائم المالية
٢٨	ثالثاً: الإجراءات التحليلية وإدارة المشروع
٣٠	موقف أصحاب المهنة من الإجراءات التحليلية
٣١	موقف أجهزة الرقابة الحكومية العليا من الإجراءات التحليلية
٣١	مثال محلول
٣٩	أسئلة وتمارين غير محلولة

الفصل الثالث

تدقيق عناصر نتيجة الأعمال

٤٧	مقدمة
٤٧	أولاً: تدقيق عناصر التشغيل
٤٨	ثانياً: تدقيق عناصر المتاجرة
٤٩	ثالثاً: تدقيق عناصر الأرباح والخسائر
٥٠	مثال محلول
٦٢	تمارين غير محلولة

الفصل الرابع

تدقيق عناصر قائمة المركز المالي

تدقيق الأصول الثابتة الملموسة (غير المتداولة)

٧٣	تعريفها
٧٣	الأهداف العامة لتدقيق الأصول الثابتة الملموسة:
٧٣	أولاً: التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على
٧٣	الأصول الثابتة غير المتداولة
٧٤	ثانياً: التأكد من وجود وملكية المشروع للأصول
٧٤	الثابتة وتحديد نوع الملكية
٧٥	ثالثاً: التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة
٧٦	رابعاً: التحقق من كفاية استهلاك الأصول الثابتة
٧٧	خامساً: التحقق من أي إيرادات ناشئة عن هذه الأصول
٧٧	وكذلك أرباح أو خسائر بيعها
٩٧	سادساً: التحقق من عرض الأصول الثابتة والاستهلاكات
٩٧	المتعلقة بها بصورة عادلة في القوائم المالية
٧٧	تدقيق بعض الأصول الثابتة:
٧٧	أولاً: المباني، الآلات، الأثاث، السيارات، وسائل النقل
٧٨	ثانياً: الأراضي

٧٩	ثالثاً: العدد والأدوات الصغيرة
٧٩	رابعاً: النماذج والقوالب والرسوم
٨٠	خامساً: الموارد الطبيعية

الفصل الخامس

تدقيق عناصر قائمة المركز المالي

تدقيق الأصول (الموجودات) الثابتة غير الملموسة

٨١	مقدمة
٨٢	الأهداف العامة لتدقيق الأصول (الموجودات) الثابتة غير الملموسة
٨٣	تدقيق بعض عناصر الأصول غير الملموسة:
٨٣	أولاً: شهرة المحل
٨٤	ثانياً: حق (براءة) الاختراع
٨٥	ثالثاً: حقوق التأليف
٨٥	رابعاً: العلامات التجارية
٨٦	خامساً: حقوق الامتياز والانتفاع
٨٧	تمارين غير محلولة

الفصل السادس

تدقيق عناصر قائمة المركز المالي تدقيق الأصول المتداولة

٩١	مقدمة
٩٣	أولاً: النقدية:
٩٣	(١) : صناديق النقدية
٩٤	(٢) : النقدية لدى المصارف
٩٥	(٣) : صندوق المصروفات النثرية
٩٦	(٤) : السلف الدائمة أو المؤقتة
٩٧	مثال محلول
١٠٤	ثانياً: الاستثمارات المالية (قصيرة الأجل)
١٠٧	ثالثاً: الحسابات تحت التحصيل:

١٠٧	(١) : المدينون (العملاء)
١٠٩	(٢) : أوراق القبض
١١١	(٣) : الأرصدة المدينة الأخرى
١١٣	رابعاً: تدقيق حسابات المخزون السلعي
١٢١	مثال محلول
١٢٥	أسئلة وتمارين غير محلولة

الفصل السابع

تدقيق حقوق الملكية

١٣٥	مقدمة
١٣٥	المبحث الأول: تدقيق رأس المال
١٣٦	أولاً: تدقيق رأس المال في المشروعات الفردية
١٣٦	ثانياً: تدقيق رأس المال في شركات الأشخاص
١٣٧	ثالثاً: تدقيق رأس المال في الشركات المساهمة العامة
٣٨	المبحث الثاني: تدقيق الاحتياطات
١٣٨	أولاً: الاحتياطي القانوني (الإجباري)
١٣٩	ثانياً: الاحتياطي الاختياري
١٤٠	ثالثاً: احتياطي رد السندات
١٤١	رابعاً: احتياطي التوسع والتجديد
١٤١	خامساً: الاحتياطي السري
١٤٥	المبحث الثالث: تدقيق الأرباح المحتجزة
١٤٥	المبحث الرابع: تدقيق المخصصات
١٤٨	مثال محلول

الفصل الثامن: تدقيق الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل

المبحث الأول

تدقيق الالتزامات طويلة الأجل

١٥٣	مقدمة
١٥٣	أولاً: قرض السندات
١٥٤	ثانياً: القروض طويلة الأجل

المبحث الثاني

تدقيق الالتزامات قصيرة الأجل

١٥٥	مقدمة
١٥٦	أولاً: الموردون (الدائنون)
١٥٦	ثانياً: أوراق الدفع
١٥٨	ثالثاً: حسابات المصارف الدائنة (السحب على المكشوف)
١٥٨	رابعاً: المصروفات المستحقة
١٦١	خامساً: الأرصدة الدائنة للعملاء
١٥٩	سادساً: التأمينات المودعة من الغير
١٥٩	سابعاً: المطلوبات المحتملة
١٦٣	تمارين غير محلولة

الفصل التاسع: الموجز في معايير التدقيق الدولية

١٦٥	مقدمة
١٦٥	موجز في معايير التدقيق الدولية
٢٥١	أسئلة غير محلولة
٢٦٠	مثال عام محلول
٢٧٨	تمارين عامة غير محلولة
٢٩٩	قائمة المراجع العلمية العربية والأجنبية
٣٠١	المصطلحات العلمية



المقدمة

Introduction

تدقيق الحسابات له جانبان جانب نظري كعلم يقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تكون إطاره الفكري، والتي تكفل تفسير طبيعة عمل المدقق وفحصه وتدقيقه للأحداث والعمليات المالية والتقرير عنها. كما أن له جانب تطبيقي يتمثل في الفحص والتدقيق المتكامل والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات للعمليات المالية التي تمت خلال الفترة الماضية، والتقرير بالصورة التي تسمح بالوقوف على مدى تحقيق الأهداف المخططة في إطار معايير التدقيق المتعارف عليها، وتقديم التأكيد المناسب لمستخدمي البيانات المالية.

ومع ازدياد النشاط الاقتصادي وتوسعه وعبره للحدود والقارات ازدادت أهمية تدقيق الحسابات، بل أن أهداف التدقيق لم تقتصر فقط على الأهداف التقليدية المتمثلة في إبداء الرأي في القوائم المالية من حيث نتيجة الأعمال (الربح والخسارة) والمركز المالي للمشروع، بل أصبح هناك أهدافاً حديثة تتعلق باستمرارية المشروع مستقبلاً (معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ استمرارية المنشأة) والتحقق من الكفاية الإنتاجية، استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، وتحقيق الموازنات التخطيطية المرسومة... إلخ.

إذاً يقدم تدقيق الحسابات منافع اقتصادية عديدة للمجتمع، ويساعد مدققو الحسابات (سواءً منهم الخارجيين أو الداخليين أو مفتشي الحسابات في الأجهزة الرقابية الحكومية) الشركات على تحسين الأداء وأساليب الرقابة الداخلية، حيث يقدمون إلى الإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض الأخطاء وحالات الغش والاحتيال.

وعندما يتم تنفيذ إجراءات التدقيق فإن أفراد الإدارة والعاملين في المنشأة سيعملون على نحو أفضل وبالتالي ستقل فرص ارتكابهم لأعمال الغش.

في هذا الكتاب سنتناول إجراءات التدقيق التنفيذية التي يقوم بها المدقق بعدما يكون الطالب قد تعرف في مرحلة سابقة على التدقيق وأنواعه، تعيين المدقق وحقوقه

وواجباته وعزله وأتعبه، مسؤولية المدقق، معايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير)، أدلة الإثبات في التدقيق، نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، الأهمية النسبية في التدقيق، الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق، إعداد برنامج التدقيق، ملفات التدقيق وأوراق عمل المدقق، وتقرير المدقق وفق معايير التدقيق الدولية رقم (٧٠٠) و (٧٠٥).

وحتى تتضح الصورة أكثر أمام الطالب فإن هذا المقرر لا يتناول شيئاً جديداً في المحاسبة، بل يفترض أنه قد تم دراسة المحاسبة بأنواعها المختلفة في مرحلة سابقة، أي أن عمل المدقق يبدأ من حيث انتهى عمل المحاسب، وكل مدقق هو بالأصل محاسب ممتاز، وبالتالي سنفترض أن كل طالب الآن هو يعمل في مكتب تدقيق وستقدم له البيانات المالية ليقوم بتدقيقها وإبداء الرأي فيها، ولن يكون عمله كعمل ذلك المحاسب الذي يقوم بالإثبات في الدفاتر المحاسبية للمنشأة، ولكنه هنا سيؤدي مقترحاته وقيود التسوية التي يراها مناسبة بشكل مختصر في أوراق العمل (التدقيق) بالإضافة إلى رأيه المهني، تماماً كما هو الحال بالنسبة لعمل المدقق الخارجي الذي يحتفظ بأوراق العمل لمدة لا تقل عن خمس سنوات وفق قانون مهنة تدقيق الحسابات السوري رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩، ومعيار التدقيق الدولي رقم (٢٣٠) الموسوم "وثائق التدقيق".

الكتاب يغطي مفردات المقررات الآتية لطلاب السنة الرابعة في كلية الاقتصاد بجامعة حلب:

- ✓ أصول المراجعة/٢/ التعليم العام - قسم المحاسبة.
- ✓ تدقيق الحسابات/٢/ برنامج المحاسبة - التعليم المفتوح.
- ✓ مراجعة الحسابات/٢/ برنامج الإدارة والمحاسبة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة - التعليم المفتوح.

ويشتمل الكتاب على تسعة فصول وزعت باختصار على النحو الآتي:

الفصل الأول يعد صلة الوصل بين أسس التدقيق التي يفترض أن الطالب قد درسها في مرحلة سابقة وبين إجراءات التدقيق العملية، حيث تم التذكير بكتاب تعيين المدقق، تقرير المدقق، برنامج التدقيق، أوراق العمل، بعض التعاريف الهامة في التدقيق، ومراحل عملية التدقيق.

في الفصل الثاني تم التطرق إلى إجراءات التدقيق التحليلية (معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠) والتي يطلق عليها بالمراجعة التحليلية، حيث تكتسب الإجراءات التحليلية أهمية بالغة في الخطوات التمهيديّة لعملية التدقيق وإعداد برنامج التدقيق، وكذلك في نهاية عملية التدقيق للتحقق من أهداف أخرى لعملية التدقيق غير نتيجة الأعمال والمركز المالي، مثل الاستمرارية وتحقيق الكفاية الإنتاجية في استخدام الموارد الاقتصادية.

في الفصل الثالث وهو من الفصول الهامة من الناحية العملية لأنه تطرق إلى تدقيق نتيجة أعمال المشروع من حيث عناصر التشغيل (في المنشآت الصناعية)، عناصر المتاجرة، وعناصر الأرباح والخسائر، واتبع ذلك نموذج امتحاني للحالة العملية في التدقيق من حيث إجراء قيود ومذكرات التسوية، ومن ثم تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية بعد التدقيق، إبداء الرأي في فقرة الرأي، واستخراج بعض المؤشرات المالية من القوائم المدققة والتعليق عليها بعد الانتهاء من عملية التدقيق.

الفصل الرابع تناول تدقيق عناصر الأصول الثابتة الملموسة كالمباني والآلات والعدد والأدوات والأثاث والسيارات... إلخ، وضرورة التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية للإجراءات المتعلقة بها، بالإضافة إلى تحقيق الأهداف العامة الأخرى لتدقيق الأصول الثابتة والمتمثلة في الوجود والملكية، كفاية الاستهلاك، التقييم، الإيرادات أو الخسائر الناشئة عن الاستغناء عن الأصول الثابتة، وصحة عرض الأصول الثابتة في الميزانية الختامية.

الفصل الخامس تطرق إلى تدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة وهي شهرة المحل، حق (براءة) الاختراع، حقوق التأليف، العلامات التجارية، وحقوق الامتياز والانتفاع. أما نفقات البحث، نفقات التأسيس، نفقات التدريب، نفقات الإعلان، ونفقات الانتقال وتغيير الموقع فقد تم إلغاء الاعتراف بها كنفقات رأسمالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨)، وبالتالي يجب تحميل هذه النفقات على حساب الأرباح والخسائر للفترة التي حدثت فيها.

الفصل السادس خصص لدراسة إجراءات التدقيق المتعلقة بالأصول المتداولة والمتمثلة في النقدية، الاستثمارات المالية قصيرة الأجل، الحسابات تحت التحصيل، الأرصدة المدينة الأخرى، والمخزون السلعي الذي أعطي أهمية بالغة في معيار المحاسبة

الدولي رقم (٢) ومعيار التدقيق الدولي (٥٠١) وذلك نظراً لاحتمالات وقوع الأخطاء وعمليات الاحتيال والتلاعب فيه.

في الفصل السابع تمت دراسة إجراءات التدقيق المتعلقة بحقوق الملكية والمتمثلة في رأس المال، الاحتياطات بمختلف أنواعها، والأرباح المحتجزة. كما تم التطرق إلى موضوع الاحتياطي السري من حيث طرق تكوينه وموقف المدقق الخارجي منه، وكذلك المخصصات للتفريق بينها وبين الاحتياطات.

في الفصل الثامن تم التطرق إلى إجراءات التدقيق المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل مثل قرض السندات والقروض طويلة الأجل. كذلك تم دراسة إجراءات التدقيق المتعلقة بالالتزامات قصيرة الأجل ومنها الموردون (الدائنون)، أوراق الدفع، حسابات المصارف الدائنة (السحب على المكشوف)، المصروفات المستحقة، الأرصدة الدائنة للعملاء، التأمينات المودعة من الغير، المطلوبات المحتملة.

في الفصل التاسع والأخير، تم تقديم موجز عن معايير التدقيق الدولية النازمة لعمل المدقق، وهي مهمة جداً للطالب الذي يرغب بالتقدم لامتحان السنوي الذي تجريه وزارة المالية في كل عام من أجل نيل شهادة المحاسب القانوني CPA، كما أنها مفيدة للطالب لمرحلة ما بعد التخرج من أجل الممارسة المهنية العملية ضمن إطار معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

نشير إلى أنه قد تم إغناء الكتاب بالعديد من الأمثلة والتمارين المحولة وغير المحولة التي تحاكي الواقع الفعلي لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق، نأمل أن نكون قد وفقنا في تقديم الفائدة العلمية لطلبتنا الأعزاء، وساهمنا في تقديم مرجع علمي يعتمد عليه في كليات الاقتصاد في الجمهورية العربية السورية يتناول دراسة الإجراءات التنفيذية لتدقيق الحسابات ضمن إطار معايير التدقيق الدولية.

نسأل الله السداد والتوفيق ونتقبل كل نقدٍ ببناء، ونسترشد بقول الله تعالى في محكم كتابه العزيز "وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً" صدق الله العظيم.

المؤلف

أ . د عبد الناصر حميدان

الكتاب الأول مدخل لإجراءات التدقيق

مقدمة:

تعد إجراءات التدقيق من مكونات الإطار العلمي والعملية المتكامل للتدقيق، وقد عرفها Arther W, Holms بأنها "الأعمال التي يجب تنفيذها خلال عملية التدقيق بتطبيق الوسائل السليمة بهدف إثبات الدقة في الحسابات والقوائم المالية".

والإجراء يختلف عن المعيار في أن الإجراء يشير إلى ما يقوم به المدقق، بينما المعيار يتعلق بقياس دقة الأداء وبالأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات معينة. فالمعيار ملزم للمدقق طالما كان متفقاً مع سلوك المدقق العادي، بينما يكون للمدقق حرية تحديد الإجراءات التي سيقوم بها لتحقيق أهداف التدقيق.

وبهدف التواصل بين أسس التدقيق وإجراءات التدقيق التي سيتم التعرض لها في هذا الكتاب، فقد رأينا أن نذكر بأهم ما يلخص أسس التدقيق الضرورية للقيام بتلك الإجراءات التنفيذية وهي:

أولاً: كتاب تعيين مدقق الحسابات:

لو تأملنا في كتاب تعيين مدقق الحسابات الآتي لوجدنا أنه يلخص أسس التدقيق التي وردت بمعايير التدقيق الدولية وخصوصاً المعيارين/٢٠٠ و ٢١٠/ من حيث تعيين المدقق وشروط قبوله لطلب العميل بتدقيق حساباته، والهدف من عملية التدقيق، ونطاق عملية التدقيق، ومسؤوليات مدقق الحسابات، والامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والنظر في نظام الرقابة الداخلية ومسؤولية إدارة المشروع عن البيانات المالية التي قامت بإعدادها في نهاية الفترة المالية، وكذلك المعلومات الأخرى ذات العلاقة بعملية التدقيق.

ويمكن عرض كتاب تعيين مدقق الحسابات لإحدى المنشآت كما ورد بمعايير التدقيق الدولية على النحو الآتي:

كتاب تعيين لعملية تدقيق

إلى ممثل الإدارة في شركة أ ب ج: تحية طيبة

[هدف ونطاق عملية التدقيق]

لقد طلبت أن نقوم بتدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج، والتي تتألف من الميزانية العمومية اعتباراً من ٣١ كانون الأول، وبيان الدخل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة X المنتهية، والملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى وبسرنا أن نؤكد على قبولنا وتفهمنا لعملية التدقيق هذه من خلال كتاب التعيين هذا، وسيتم إجراء عمليات التدقيق بهدف تعبيرنا عن رأي حول البيانات المالية.

[مسؤوليات المدقق]

سنقوم بإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. تقتضي هذه المعايير أن نمثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نخطط ونؤدي عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.

وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. كما تتضمن عملية التدقيق تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

ونتيجة للقيود الكامنة على عملية تدقيق ما، إلى جانب القيود الكامنة على الرقابة الداخلية، هنالك مخاطر لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض الأخطاء الجوهرية التي قد لا يمكن اكتشافها، رغم تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب وأدائها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

ولدى قيامنا بتقييمات المخاطر، ننظر في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائم، وليس لغرض التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، سنبلغكم خطياً بأية

حالات قصور هامة في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية والتي حددناها أثناء عملية التدقيق.

سيتم إجراء عملية التدقيق على أساس أن [الإدارة] تقر وتدرك تحملها لمسؤولية ما يلي:

- أ. إعداد البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ب. الرقابة الداخلية حسبما تراه [الإدارة] ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.
- ج. تزويدنا بالأمر التالية:

١. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم [الإدارة] بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى.
 ٢. المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض عملية التدقيق.
 ٣. وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين نرى من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- وكجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا، سنطلب من [الإدارة] مصادقة خطية تتعلق بالإقرارات التي تم تقديمها لنا فيما يخص عملية التدقيق.
- نتطلع إلى التعاون الكامل من قبل كادر العمل لديكم أثناء عملية التدقيق.
- [المعلومات الأخرى ذات العلاقة]**
- أدخل معلومات أخرى ذات العلاقة، مثل ترتيبات دفع الرسوم، والفواتير والشروط الخاصة الأخرى حسبما يكون مناسباً.

قد يحتاج شكل ومحتوى تقريرنا إلى تعديل في ضوء نتائج عملية التدقيق.

نرجو التوقيع على النسخة المرفقة لكتاب التعيين وإرجاعها كإقرار منكم وموافقتكم على ترتيبات عملية تدقيق البيانات المالية بما في ذلك مسؤولياتنا المعنية.

س ص ع وشركاه (محاسبون قانونيون)

تم إقراره والموافقة عليه بالنيابة عن شركة أ ب ج من قبل:

التاريخ: الاسم والمسمى الوظيفي

التوقيع

ثانياً: التقرير النهائي لمدقق الحسابات:

يأتي تقرير مدقق الحسابات في نهاية عملية التدقيق متضمناً ما ورد في كتاب التعيين لمدقق الحسابات بالإضافة لما تضمنه معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بشكل ومضمون التقرير ونوع الرأي الذي سيبيده مدقق الحسابات بعد أن يكون قد قام بإجراءات التدقيق وفق برنامج التدقيق الذي قام بإعداده.

وفي كانون الثاني ٢٠١٥ تم إصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم (٧٠٠) المعدل للمعيار (٧٠٠) القديم وأصبح هذا التعديل سارياً على تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ٢٠١٦/١٢/٣١ وما بعده.

وفيما يلي أهم التعديلات التي تميز الشكل الجديد لتقرير المدقق المستقل وفق المعيار الدولي للتدقيق المعدل:

- فقرة الرأي أصبحت أولاً.
- تم إضافة فقرة أساس الرأي والتي تتضمن أيضاً تصريح حول استقلالية المدقق والوفاء بمتطلبات قواعد السلوك المهني. في التقرير السابق فإن فقرة أساس الرأي مطلوبة في حال الرأي المعدل (متحفظ، سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي) .
- تم إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية (خاص بالشركات المدرجة).
- تم إضافة فقرة حول المعلومات الأخرى المتضمنة في التقرير السنوي للشركة.
- تم إضافة عبارات حول مسؤولية كل من الإدارة ومدقق الحسابات فيما يتعلق بمبدأ الاستمرارية.
- تم تحديد مسؤولية المكلفين بالحوكمة حول البيانات المالية.
- تم التوسع في فقرة مسؤولية مدقق الحسابات والتوسع في شرح الجوانب الرئيسية لعملية التدقيق كالاختيال، والرقابة الداخلية، والسياسات المحاسبية، وتقييم العرض العام للبيانات المالية، هيكلية ومحتوى البيانات المالية والإفصاحات، تدقيق المجموعة، التواصل مع المكلفين بالحوكمة.
- تم إضافة اسم الشريك المسؤول عن عملية التدقيق (خاص بالشركات المدرجة).

وفيما يلي عرض لتقرير مدقق الحسابات وفق معيار التدقيق المعدل/٧٠٠/:

نموذج التقرير الجديد الخالي من التحفظات (غير المعدل)

تقرير المدقق المستقل

(المخاطب: المرسل إليه المناسب)

الرأي

لقد دققنا البيانات المالية المرفقة لشركة والتي تتكون من الميزانية العمومية كما هي في ٢٠ xx / ١٢ / ٣١ وبيان الدخل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا، أن البيانات المالية المرفقة تظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة كما هي في ٢٠ xx / ١٢ / ٣١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

أساس الرأي

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. إن مسؤوليتنا وفقاً لهذه المعايير موضحة في فقرة مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية" في تقريرنا. إننا مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين IESBA Code ، وقواعد السلوك المهني ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في الجمهورية العربية السورية، وقد قمنا بالالتزام بمسؤوليتنا الأخلاقية وفقاً للقواعد المذكورة. في اعتقادنا أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء رأينا.

الأمور الهامة في التدقيق:

الأمور الهامة في التدقيق هي تلك الأمور التي كانت، بحسب تقديرنا المهني، الأكثر أهمية خلال تدقيقنا للبيانات المالية للسنة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية وخلال تكوين الرأي حولها، وإننا لا تقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. وفيما يتعلق بكل أمر من هذه الأمور المذكورة أدناه، تم تقديم وصف للكيفية التي عالج بها تدقيقنا ذلك الأمر ضمن سياق ذلك التدقيق.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية:

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها العادل، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في الجمهورية العربية السورية، والرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ. وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقدير قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تكن هناك نية لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ليس هناك خيار ملائم بخلاف ذلك. والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية التقرير المالي في الشرك (يجب على المدقق أن يسمي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يدقق حساباتها وذلك وفقاً لمعيار التدقيق ٢٦٠).

مسؤوليات مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية:

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن عملية التدقيق التي تم القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الجمهورية العربية السورية ستكشف دائماً تحريفاً جوهرياً عندما يكون موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد جوهريّة إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية. وعلينا أيضاً:

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهريّة في القوائم المالية وتقديرها سواء بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويعد خطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق، من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.

• تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

• استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري ذا علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، يكون مطلوباً منا لفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتم تعديل رأينا. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

• تقويم العرض الشامل، وهيكل ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق عرضاً عادلاً لقد أبلغنا المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق والتوقيت المخطط للتدقيق والنتائج المهمة للتدقيق، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها خلال التدقيق. لقد زدنا أيضاً المكلفين بالحوكمة ببيان يفيد أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأبلغناهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى، التي قد يعتقد تأثيرها بشكل معقول على استقلالنا، وعندما يكون ذلك منطبقاً، الضمانات ذات العلاقة.

ومن الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، وبناءً على ذلك تُعد الأمور الرئيسة للتدقيق. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم يمنع نظام أو لائحة الإفصاح العلني عن الأمر، أو عندما، في ظروف نادرة للغاية، نرى أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا بسبب أن التبعات السلبية لفعل ذلك من المتوقع أن تفوق فوائد الاهتمام العام من ذلك الإبلاغ بشكل معقول.

التاريخ: مدقق الحسابات:

العنوان: التوقيع:

ثالثاً: برنامج التدقيق:

برنامج تدقيق الحسابات هو عبارة عن خطة عمل مدقق الحسابات، يتضمن الأهداف الواجب تحقيقها والإجراءات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المقدر لإنهاء كل عملية، وتوقيع الشخص المسؤول عن تنفيذها. أي أن برنامج التدقيق عبارة عن أداة تخطيط العمل الذي سيتم في عملية التدقيق ، كما أنه في نفس الوقت أداة للرقابة والإشراف على تنفيذ العمل.

ومن الصعب وضع نموذج موحد يصلح لجميع المشروعات وذلك لاختلاف الأشكال القانونية، وطبيعة النشاط ، والتباين في درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة بها. ويمكن توضيح نموذج لبرنامج تدقيق الحسابات على النحو الآتي:

برنامج تدقيق حسابات شركة

مكتب تم إعداد البرنامج بمعرفة

محاسبون قانونيون وبمراجعة

[illegible]

رابعاً: أوراق التدقيق (العمل):

تتطلب عملية تدقيق الحسابات الاحتفاظ بمجموعة من الأوراق التي تتضمن العديد من البيانات والمعلومات والملاحظات والاستفسارات التي تم تدوينها، أو تم الحصول عليها من قبل مدقق الحسابات أو مساعديه خلال عملية التدقيق، وهي تشمل كل ما تم جمعه من قرائن وأدلة الإثبات.

وهنا يجب الإشارة إلى أن مدقق الحسابات لا يقوم بكتابة ملاحظاته وما يتعلق بها من معالجات محاسبية مثل قيود التسوية في دفاتر الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، بل يقدمها ضمن نسخة من أوراق التدقيق التي يحتفظ بها إلى إدارة تلك الشركة من أجل أن يلفت نظرها إلى تلك الملاحظات أو التوصيات قبل أن يصدر تقريره النهائي، وقد تتضمن تلك الأوراق اختصاراً لكثير من العمليات أو القيود التي عادةً يقوم بها المحاسب، فالمدقق ليس بمحاسب الشركة، بل يبدأ عمل المدقق من حيث انتهى عمل المحاسب.

ويتمثل الهدف من إعداد هذه أوراق التدقيق (العمل) في الآتي:

- أ. تعد عاملاً مساعداً في عمليات الفحص والتدقيق .
- ب. تعد سجلاً تاريخياً بما تم إنجازه من أعمال تدقيق .
- ج. تحتوي على الأسس التي ارتكز عليها مدقق الحسابات في إبداء الرأي حول القوائم المالية، وتحتوي على المعلومات التي تساعد في إعداد تقريره.
- د. تعد دليل إثبات رئيسي على ما قام به مدقق الحسابات من أعمال إذا ما أتهم بالإهمال في أداء واجباته، فهي تخليه من المسؤولية.

وأوراق التدقيق هي ملك لمدقق الحسابات، إلا أن حقوق الملكية هذه تخضع للقيود التي تنص عليها قواعد السلوك المهني بشأن عدم قيام المدقق بإفشاء أسرار العملاء. ويجب أن يحتفظ مدقق الحسابات بأوراق التدقيق لمدة كافية وذلك لمقابلة احتياجات مكتبه والتقيد بأي نصوص قانونية في هذا الشأن، وقد ألزم قانون مهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ بالمادة ٤٤ / مدققي الحسابات للاحتفاظ بأوراق العمل لمدة خمس سنوات.

خامساً: تعاريف هامة في التدقيق:

يوجد تعاريف ومصطلحات هامة تستخدم في عملية التدقيق يجب على الطالب والمهتم بأمور تدقيق الحسابات أن يكون ملماً بها ومن أهمها ما يأتي:

● **تدقيق الحسابات:** يعرف تدقيق الحسابات مهنيًا بأنه علم يقوم على مجموعة من المبادئ والقواعد والمعايير التي يتم بموجبها إجراء الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية للمشروع تحت التدقيق، والتأكد من صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي في نهاية فترة مالية محددة .

● **الرقابة الداخلية:** الرقابة الداخلية تعني الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المشروع والتي من شأنها المحافظة على أصوله، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

● **الأحداث اللاحقة:** هي تلك الأحداث التي تقع في الفترة الممتدة من تاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية في نهاية السنة المالية للمنشأة وتاريخ صدور تقرير مدقق الحسابات، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق. ولأهميتها فقد أشار إليها معيار التدقيق الدولي رقم (٥٦٠) وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (١٠) وهي تتضمن نوعان من الأحداث اللاحقة التي يجب أن تكونا موضع اهتمام كل من الإدارة ومدقق الحسابات، ويتمثلان في الأحداث التي لها اثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء التسويات، والأحداث التي ليس لها علاقة بالقوائم المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها.

● **حوكمة الشركات:** هي مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة

- **مخاطرة التدقيق:** تعني أن يبدي المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية وفق ما ورد بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠).
- **المخاطر الكامنة:** هي قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لوقوع خطأ هام ومؤثر فيه.
- **مخاطرة عدم الاكتشاف:** تعني تدني إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق إلى مستوى لا يسمح باكتشاف خطأ موجود قد يكون جوهري إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى وفق ما ورد بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠).
- **مخاطرة الرقابة:** هي إمكانية حدوث خطأ في رصيد أو نوع من العمليات له تأثير منفرد أو مع غيره ولم يتم اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية.
- **التشكك المهني:** ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية وفق ما ورد بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠).
- **الأهمية النسبية:** يعد التحريف بالقوائم المالية متسماً بالأهمية النسبية إذا كانت معرفة هذا التحريف ستؤثر على قرار المستخدم الحضيف لهذه القوائم .
- **الحكم المهني:** ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية التدقيق للبيانات المالية. ويعد الحكم المهني ضرورياً على وجه الخصوص فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بما يلي:
 - الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق.
 - طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المستخدمة لتحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع أدلة التدقيق.
 - تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وما إذا كانت هناك حاجة إلى القيام بالمزيد من أجل تحقيق أهداف معايير التدقيق الدولية وبالتالي تحقيق الأهداف الكلية للمدقق.
 - تقييم أحكام الإدارة في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالمنشأة.
 - استخلاص الاستنتاجات بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مثل تقييم مدى معقولية التقديرات التي تضعها الإدارة لدى إعداد البيانات المالية.

سادساً: مراحل التدقيق:

يوضح الشكل الآتي مراحل التدقيق التي تمر بها عملية تدقيق الحسابات والإجراءات التي يقوم بها المدقق:

تمهيد التخطيط			
التوصل لمعلومات عن العميل			
التوصل إلى معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل			
المرحلة الأولى تخطيط وتصميم عملية التدقيق	إجراء الإجراءات التحليلية الأولية		
	تحديد مستوى الأهمية النسبية		
	فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة		
المرحلة الثانية تنفيذ اختبارات الرقابة وتقييم العمليات الأساسية	تصميم الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق		
	دورة الإيرادات والمبيعات	دورة الحيازة والمدفوعات	دورة الرواتب والأجور
	دورة الإنتاج		
المرحلة الثالثة تنفيذ الإجراءات وتدقيق الأرصدة	تدقيق أرصدة القوائم المالية		
	فحص الأحداث اللاحقة		
	جمع الأدلة النهائية		
المرحلة الرابعة استكمال التدقيق وإصدار التقرير	تقييم النتائج		
	إصدار تقرير التدقيق		
	الاتصال مع لجنة المراجعة والإدارة		

الجامعة السورية الإجراءات التحليلية وتدقيق الحسابات

مقدمة:

يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع ومقارنتها بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة، ويعتمد مدقق الحسابات الخارجي المستقل في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءً على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، فمثلاً إذا كانت العلاقة بين صافي الربح والمبيعات ٢٥% كربح لكل عملية بيع فإن كل زيادة في حجم المبيعات يجب أن يرافقها زيادة أيضاً في الأرباح بنفس النسبة تقريباً، وفي حالة ظهور أية انحرافات في القيم الفعلية عن القيم المتوقعة فإن هذا يستدعي من مدقق الحسابات أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها.

أهمية الإجراءات التحليلية:

في وقتنا الحاضر أضحت القيام بالإجراءات التحليلية ضرورة ملحة ومطلب أساسي لمختلف الأطراف متمثلة في مدقق الحسابات ذاته، والمجتمع المالي، وإدارة المشروع، وحتى الحكومة أيضاً.

وقد جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" بأن الإجراءات التحليلية: هي تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتتضمن الإجراءات التحليلية النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمنشأة مع، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات والتنبؤات وتوقعات المدقق كتقدير الاستهلاك.

- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها.
- النظر إلى العلاقة بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة المنشأة كمعدلات هامش الربح الإجمالي.
- النظر إلى العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب وعدد الموظفين.

ويمكن أن نبين لأهمية الإجراءات التحليلية من خلال الجهات التي تستخدمها وتلجأ إليها وهي:

أولاً: الإجراءات التحليلية ومدقق الحسابات:

تكمن أهداف المدقق من قيامه بالإجراءات التحليلية وحسب ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) في الآتي:

١. يمكن للمدقق أن يحدد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية
٢. الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الاستفادة من الإجراءات التحليلية الجوهرية.
٣. وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.

وإذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها وفقاً لهذا لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو مختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، ينبغي على المدقق التحقق عن مثل هذه الفروق عن طريق:

- أ. الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ذات علاقة برود الإدارة.

ب. أداء إجراءات تدقيق أخرى حسب ما تتطلبها الظروف.

ثانياً: الإجراءات التحليلية ومستخدمي القوائم المالية:

إن مدقق الحسابات مطالب من المجتمع المالي المكون من المساهمين والمستثمرين، وحتى الجهات الإدارية المشرفة العليا بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية وذلك للأسباب الآتية:

١. عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية:

لقد كانت القوائم المالية التي تعدها إدارة المشروع في نهاية كل فترة مالية (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية) كافية للمجتمع المالي من خلال إفصاحها عن أرباح المشروع المتحققة كمؤشر ملائم يعبر عن مدى كفاءة المشروع، إلا أن ظهور المنافسة الحرة التي أدت إلى خروج واختفاء الشركات ضعيفة الكفاءة وظهور الاحتكارات قادت بدورها إلى خروج المساهمين العاديين وظهور المستثمرين المتخصصين الذين يتخذون قراراتهم وفقاً لرأي المحللين ومدققي الحسابات. ومن ناحية أخرى فقد ضعفت إمكانية الربح في التعبير الكافي عن كفاءة المشروع، مما جعل المجتمع المالي يطالب بضرورة نشر بيانات أكثر تفصيلاً عن أنشطة المشروع المختلفة سواء يتعلق بمبيعات المشروع أو إنتاجه أو مناطق التسويق أو غير ذلك.

علاوة على ذلك، فإن الإدارة تقدم بيانات لا تخص السنة المالية المنتهية وإنما تتعلق بفترات مالية قادمة مثل الموازنات التقديرية للسنوات القادمة والتي تنتبأ من خلالها بالأرباح المتوقعة، ونتيجة لهذا فقد أخذ المجتمع المالي يطالب مدقق الحسابات بإعادة النظر في كل هذه الوثائق والبيانات التي تنشرها الإدارة وإبداء الرأي فيها من حيث واقعيتها وجديتها وصحة ما ورد فيها وذلك بهدف اتخاذ قرارات الاستثمار المناسب.

٢. عدم كفاية نظام التقارير:

لقد اعتمدت الجهات الإدارية الإشرافية (إدارة المؤسسة، إدارة المشروع) داخل وخارج المشروع على نظام التقارير المعدة من قبل الإدارة المختصة وذلك عند الحكم على كفاءة المشروع وفعاليته مع العلم أن نظام التقارير يعجز عن تقويم الكفاءة والفعالية للأسباب الآتية:

أ. تعد التقارير أداة توصيل معلومات روتينية لا تتعدى حدود التنظيم الإداري للمشروع، فمثلاً مدير الإنتاج يقدم تقريره عن سير عملية الإنتاج إلى المدير العام، والمدير العام يحاول إلغاء جوانب التقصير الناتجة عن سوء إدارته الشخصية، خاصة إذا كانت هناك ضرورة لرفع هذا التقرير وتقديمه إلى إدارة المشروع العليا أو الوزارة المختصة.

ب. أن التقارير المحاسبية لا تتناول تقويم معايير الكفاءة الموضوعة من قبل الإدارة ذاتها كمعايير الحوافز، لأن إدارة المشروع تتقاضى حوافز تحتسب على أساس هذه المعايير وليس من مصلحتها وضع هذه القضية في المقام الذي يستحق إعادة النظر فيها.

٣. فشل إدارة الرقابة الداخلية:

تعد الرقابة الداخلية الوسيلة الفعالة التي يمكن بها القيام بالمراجعة التحليلية وتقويم الكفاءة والفعالية في المشروع وتحديد نقاط الضعف وإجراء التصحيح المناسب. لكن إدارة التدقيق الداخلي عجزت كما هو ملاحظ عن القيام بهذه المهمة للأسباب الآتية:

أ. تبعية إدارة التدقيق الداخلي لإدارة المشروع، وبالتالي فهي تستطيع القيام بالتدقيق لمصلحة هذه الإدارة فقط دون المساس في تقويم كفاءة الإدارة ذاتها خشية العقوبات أو الحرمان من الامتيازات أو الحوافز وغيرها.

ب. يتم ترشيح الأشخاص المناط بهم القيام بمهمة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة ذاتها التي تلجأ عادةً إلى تكليف المدققين الداخليين لتقييم المستويات الإدارية الدنيا أو الوسطى دون أن يشمل ذلك الإدارة العليا.

ج. تدني التأهيل العلمي والعملية لدى المدققين الداخليين إذا ما تم مقارنتهم بمدققي الحسابات الخارجيين.

ثالثاً: الإجراءات التحليلية وإدارة المشروع:

إن مهمة الإدارة في تسيير ورقابة النشاط الاقتصادي للمشروع ازدادت تعقيداً نتيجة العوامل الآتية التي زادت من أهمية المراجعة التحليلية:

١. اتساع حجم المشروع:

لقد توسع حجم المشروعات الاقتصادية نتيجة للتقدم الاقتصادي بعد الثورة الصناعية بحيث تجاوزت رقعة المشروع حدود المدينة أو حدود الدولة التي يتواجد على

أراضيها، وفي بعض الأحيان حدود القارة الأم، فظهرت الشركات التي يتبع لها فروع وأقسام في أكثر من دولة وبالتالي ازدادت الهوة التي تفصل الإدارة المركزية عن العاملين في المشروع مما اضطر الإدارة للاعتماد على التقارير والإحصائيات بدلاً من الملاحظة المباشرة وذلك لتحديد مستوى الكفاءة والفعالية في المشروع.

٢. ازدياد شدة المنافسة بين المشروعات:

إن زيادة عدد المشروعات وظهور الاختراعات الحديثة أدى إلى زيادة الإنتاج كمّاً ونوعاً، مما جعل عملية المنافسة تزداد بين المشروعات الاقتصادية في المجال الواحد، وهذا بدوره قاد إلى إفلاس بعض المشروعات التي لم تستطع مجاراة المشروعات الأخرى ذات الكفاءة الاقتصادية العالية.

٣. رفع مستوى الكفاءة والفعالية في المشروع:

يمكن تعريف الكفاءة بأنها تمثل العلاقة بين قيمة المخرجات من السلع أو الخدمات وبين تكلفة هذه المخرجات.

أما الفعالية فهي التي تحدد نجاح الإدارة في استخدام واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة سعياً في تحقيق الأهداف المخططة.

وبالتالي فمن أجل زيادة الكفاءة يجب أن يعمل المشروع لإنتاج أكبر كمية ممكنة من المخرجات (السلع والخدمات) وذلك بذات المدخلات، أو إنتاج ذات السلع والخدمات بأقل ما يمكن من المدخلات. أما الفعالية فهي تعكس درجة أو مستوى تحقيق الأهداف المخططة، أي أنها نسبة ما تم تحقيقه إلى الهدف المخطط. فإذا خططت شركة الإسمنت مثلاً لإنتاج ١٠٠٠٠٠ طن من الإسمنت، لكنها انتجت فقط ٩٠٠٠٠ طن خلال السنة فإننا نقول أن فعاليتها تبلغ ٩٠%، لكن كفاءتها تقارن بما تم استخدامه من موارد اقتصادية معينة لإنتاج ٩٠٠٠٠ طن، وقد تكون الكفاءة منخفضة بشكل كبير بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج.

إن اهتمام ورغبة الإدارة في تقييم الكفاءة والفعالية تفوق إمكانيات التدقيق المالي (تدقيق الحسابات) المحددة في إعادة النظر في القوائم المالية وإبداء الرأي فيها، وهي تتعدى إلى ضرورة القيام بإجراءات الرقابة من كافة جوانبها الاقتصادية والمالية

والبشرية والإدارية، وقد يتناول تقييم الأداء من وجهة نظر الإدارة تقسيم المشروع إلى أقسام متعددة تتناط بكل قسم وظيفة معينة ويتم على هذا الأساس تقييم أداء كل قسم حسب وظيفته التي يشغلها، وكذلك تقييم أداء المشروع بشكل إجمالي وكلي. ومن أجل تحقيق هذا فلا بد من تحديد مؤشرات ومعايير معينة لقياس كفاءة المشروع وفعاليته.

موقف أصحاب مهنة التدقيق من الإجراءات التحليلية:

إن الإجراءات التحليلية من وجهة نظر أصحاب المهنة هي إيجاد بعض المؤشرات التي يمكن أن تدل على وجود بعض الثغرات والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساعد في وضع برنامج التدقيق بشكل مناسب. لكن أصحاب المهنة لا يفضلون عند القيام بالإجراءات التحليلية الأخذ بالمفهوم الشامل للرقابة الداخلية وتقييم الأداء باستخدام المؤشرات الشاملة وذلك للأسباب الآتية:

١. تكلفة عملية التدقيق:

قيام مدقق الحسابات بالإجراءات التحليلية ومن ثم تقييم الكفاءة والفعالية في المشروع يحتاج إلى وقت طويل وجهد أكبر، مما ينعكس على تكلفة عملية التدقيق ويجعلها غير اقتصادية.

٢. التأهيل العالي:

إن قيام مدقق الحسابات بتقييم الكفاءة والفعالية يحتاج إلى إحاطة واسعة بقضايا غير محاسبية، كالإدارة والتسويق والتمويل والإحصاء والقانون والاقتصاد وبحوث العمليات، بالإضافة إلى ضرورة استيعابه للعمليات الإنتاجية إلى الحد الذي يمكن المدقق من تقييم الكفاءة والفعالية، وهذا يعتمد إلى حد كبير على التخصص بقطاعات إنتاجية معينة .

٣. مشكلة المعايير المقبولة:

إن أهم الصعوبات التي تواجه المدقق لدى قيامه بتقييم الكفاءة هي مسألة المعايير التي تقاس الكفاءة على أساسها، فبالنسبة للتدقيق المالي تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأساس الذي تقاس القوائم المالية بناءً عليه، ومما لا شك فيه أن تقييم الكفاءة والفعالية لا يكتفي بالمؤشرات المالية المبنية على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بل تتعداها إلى المؤشرات الكمية والقيمية الأخرى.

٤. الخوف من توسع نطاق المسؤولية:

إن الصعوبات الفنية التي قد يواجهها مدقق الحسابات عند تقييم الكفاءة والفعالية وبخاصة فيما يتعلق بمعايير الأداء تجعل القرارات الخاطئة التي يتخذها عرضةً للمساءلة القانونية سواء من قبل الإدارة أو من قبل المجتمع المالي.

لكنه، وبالرغم من هذه الصعوبات السالفة الذكر فإن دخول مهنة تدقيق الحسابات في مجال الإجراءات التحليلية وتقييم الأداء سيصبح ضرورة منطقية ملحة لا بد منها في المستقبل.

موقف أجهزة الرقابة الحكومية العليا من الإجراءات التحليلية:

إن القيام بالإجراءات التحليلية وتقييم الكفاءة والفعالية هي أكثر أهمية في القطاع الحكومي بجانبه الإداري والاقتصادي من القطاع الخاص، ومما يعزز هذا الاتجاه أن الصعوبات التي تواجهها المهنة ليست بالأهمية نفسها بالنسبة للجهاز الحكومي، فمثلاً عامل التكلفة ليس له أهمية تذكر بالنسبة للجهاز الحكومي إذ أن المفتشين الحكوميين هم موظفون يتقاضون رواتبهم من الدولة، كما أن كبر حجم الجهاز الحكومي يفسح المجال لتخصيص وتأهيل وتدريب مراقبين لقطاعات اقتصادية وفنية قادرين على تقييم الكفاءة والفعالية في المشروع بالشكل المطلوب. كذلك فإن مواجهة مشكلة المعايير أكثر سهولة على الجهاز الحكومي من المهنة، إذ أن العلاقة مع إدارة المشروع بالنسبة للمراقبين والمفتشين الحكوميين هي علاقة رسمية لا تستطيع الإدارة من خلالها ممارسة ضغوط على المدقق أو المفتش كما تمارسها عليه في القطاع الخاص.

وفي المثال الآتي سنظهر الاستخدامات المختلفة للإجراءات التحليلية باستخدام النسب المالية المعروفة في التحليل المالي والتي يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في تزويده بمعلومات وبيانات تسهل عليه وضع ملامح وإجراءات عملية التدقيق للمرحلة القادمة:

مثال محلول

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة الغزل والنسيج المساهمة وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١: (بآلاف الليرات السورية)

أصول ميزانية شركة الغزل والنسيج المساهمة في ٢٠٢١/١٢/٣١ خصوم

أصول ثابتة	٩٠٠٠٠		حقوق الملكية:
- مجمع ك.أ. ثابتة	(١٠٠٠٠)	٨٠٠٠٠	رأس المال المساهم
أصول متداولة:			صافي ربح العام
بضاعة آخر المدة		٥٠٠٠	التزامات طويلة الأجل:
أوراق قبض		٤٠٠٠	قرض طويل الأجل
مدينون	٥٥٠٠		التزامات قصيرة الأجل:
- مخصص د.م. فيها	(٥٠٠)	٥٠٠٠	دائنون
أوراق مالية متداولة		٣٠٠٠	أوراق دفع
نقدية جاهزة		٢٠٠٠	أرصدة دائنة أخرى:
أرصدة مدينة أخرى:			رواتب مستحقة
مصرفات م. مقدماً		٩٩٩	
		٩٩٩٩٩	

وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر شركة الغزل والنسيج حتى نهاية السنة المالية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

٩٠٩٠٠ قيمة الإنتاج الإجمالي الفعلي للعام الجاري بأسعار البيع الفعلية،
 ٩٢٦٠٠ قيمة الإنتاج الفعلي للعام الماضي ٢٠٢٠ بأسعار البيع الفعلية في العام
 الماضي علماً بأن معدل التضخم لعام ٢٠٢١ عن عام ٢٠٢٠ قد بلغ ٩% ، ٩٥٠٠٠
 قيمة الإنتاج المخطط لعام ٢٠٢١، ٦٠٠٠٠ مستلزمات سلعية (٥٦٦٦٦ صافي
 مشتريات الآجلة)، ٢٥٠٠٠ مستلزمات خدمية، ٥٠٠٠ استهلاكات الأصول الثابتة في
 المراكز الإنتاجية، ٩٢٩٠٠ صافي المبيعات (٥٤٠٠٠ صافي المبيعات الآجلة)، ٣٠٠٠
 مخزون أول المدة.

فإذا علمت ما يلي:

١. أن مخزون أول وآخر المدة عبارة عن إنتاج تام الصنع مقيم بثمن التكلفة.
٢. أن الطاقة الإنتاجية للإنتاج بالكمية تبلغ ٢١٥٠٠٠ طن، في حين بلغت كمية الإنتاج الفعلية ١٩٣٥٠٠ طن.

المطلوب: باعتبارك مدققاً للحسابات وجدت أن تشرح لمساعدك إجراءات المراجعة التحليلية باستخدام النسب المالية لتبين لهم أثرها عند إعدادك لبرنامج تدقيق حسابات الشركة المذكورة:

- معدل تطور الإنتاج الإجمالي ، ومعدل تنفيذ الخطة في عام ٢٠٢١.
- الإنتاجية الإجمالية.
- الكفاءة الإنتاجية.
- نسبة التداول.
- نسبة الجاهزية النقدية.
- نسبة السيولة السريعة.
- معدل دوران المدينين وأوراق القبض.
- متوسط فترة التحصيل للمدينين وأوراق القبض.
- معدل دوران الموردين وأوراق الدفع.
- متوسط فترة السداد للموردين وأوراق الدفع.
- معدل دوران المخزون السلعي.
- متوسط فترة التخزين.
- نسبة المديونية للغير.
- هامش مجمل الربح بالنسبة للمبيعات.

الحل:

- ١- أ. باعتبار أن معدل التضخم للعام الحالي ٢٠٢١ مقارناً للعام الماضي ٢٠٢٠ يبلغ ٩%، فإن الحصول على الأسعار الثابتة للعام الحالي يتم بالشكل الآتي:

$$\bullet \text{ قيمة الإنتاج الفعلي للعام الحالي بالأسعار الثابتة} = \frac{١٠٠ \times ٩٠٩٠٠}{١٠٩} \approx ٨٣٣٩٥$$

$$\bullet \text{ معدل تطور الإنتاج الإجمالي} = \frac{\text{الإنتاج الإجمالي الفعلي للعام الحالي بالأسعار الثابتة}}{\text{الإنتاج الإجمالي الفعلي للعام السابق بالأسعار الثابتة}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{١٠٠ \times ٨٣٣٩٥}{٩٢٦٠٠} \approx ٩٠\%$$

وهذا يدل على تراجع إنتاج الشركة إذا تم مقارنته بالأسعار الثابتة لإنتاج الشركة في العام الماضي.

$$\text{ب. معدل تنفيذ الخطة في عام ٢٠٢١} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي التام لعام ٢٠٢١ بأسعار الثابتة}}{\text{الإنتاج التام المخطط لعام ٢٠٢١ بأسعار الخطة}} \times 100$$

$$= \frac{100 \times 83395}{95000} \approx 88\%$$

تم أخذ هذا الرقم لأن الخطة التي تم وضعها في بداية عام ٢٠٢١ (أي نهاية عام ٢٠٢٠) لذلك يجب أن يلحظ مدقق الحسابات أثر التضخم بعين الاعتبار، أي أن نسبة تنفيذ الخطة هي ٨٨% فقط ولا بد للمدقق من مراجعة معايير الخطة للتأكد من سلامتها وانطلاقها من ظروف واقعية، وعند تأكده من ذلك عليه سؤال الإدارة عن الأسباب التي حالت دون الوفاء بالخطة وبخاصة أن إنتاج العام الحالي هو أقل من إنتاج العام الماضي. وبالتالي فإن مثل هذا المؤشر سيكون له أثر كبير في إجراءات التدقيق التالية وبخاصة في إجراءات تدقيق دورة الأجور والإنتاج.

$$\begin{aligned} \text{٢- الكفاءة الإجمالية} &= \frac{\text{الإنتاج الإجمالي الفعلي بأسعار البيع الفعلية}}{\text{قيمة عناصر الإنتاج (مستلزمات سلعية + مستلزمات خدمية + استهلاكات مراكز الإنتاج)}} \times 100 \\ &= \frac{100 \times 90900}{90000 + 25000 + 60000} = \frac{100 \times 90900}{175000} = 51.9\% \end{aligned}$$

من الواضح أن هذا المؤشر يدل على ضعف إنتاجية الشركة خصوصاً إذا أضفنا المصروفات الأخرى للشركة مثل مصروفات البيع والتوزيع والمصروفات المالية والإدارية ولو أضيفت لكانت الإنتاجية سالبة، وهذا يدل على وجود هدر من الناحية المبدئية تقتضي مزيداً من التركيز على دورة الأجور والإنتاج والرقابة الإدارية التي تمارسها الإدارة العليا.

$$\text{٣- الفعالية الإنتاجية} = \frac{\text{الإنتاج التام بالكميات}}{\text{الإنتاج عند الطاقة المتاحة بالكميات}} \times 100$$

$$\%٩٠ = \frac{١٩٣٥٠٠ \text{ طن} \times ١٠٠}{٢١٥٠٠٠ \text{ طن}} =$$

ويؤيد هذا المؤشر النتائج التي تم التوصل إليها في المؤشرات السابقة حيث يهدف هذا المؤشر إلى قياس مدى استغلال الشركة لطاقتها المتاحة، فكلما اقتربت هذه النسبة من الواحد كان ذلك يعني استغلالاً أفضل لطاقة الشركة المتاحة.

$$٤- \text{نسبة التداول} = \frac{\text{مجموع الأصول المتداولة}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}} = \frac{(٩٩٩ + ١٩٠٠٠)}{٢٨٩٩٩} \approx ٠,٦٩$$

وهذا المؤشر يبين عجز رأس المال العامل ويشير أيضاً إلى وجود عجز في التمويل والذي قد يعيق توزيع الأرباح، وبالتالي فمن واجب المدقق الإشارة إلى ذلك لوضع الهيئة العامة للمساهمين والمجتمع المالي أمام حقيقة الأمر.

ومعلوم أنه يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد ليكون لدى الشركة رأس مال عام صافي موجب، ولكن هنا أقل من الواحد أي أنه سالب ويمكن حسابه كما يلي: رأس المال العامل الصافي = مجموع الأصول المتداولة - مجموع الخصوم المتداولة

$$= (٩٩٩ + ١٩٠٠٠) - (٦٦٦ + ٢٨٣٣٣) = ٩٠٠٠ -$$

$$٥- \text{نسبة الجاهزية النقدية (السيولة الفورية السريعة)} = \frac{\text{نقدية جاهزة + نقدية شبه الجاهزة}}{\text{الخصوم المتداولة}} =$$

$$= \frac{(٣٠٠٠ + ٢٠٠٠)}{٢٨٩٩٩} \times ١٠٠ = \frac{١٠٠ \times ٥٠٠٠}{٢٨٩٩٩} = \%١٧,٢$$

وتهدف هذه النسبة إلى معرفة ما يمكن تغطيته من التزامات قصيرة الأجل بواسطة الأموال الجاهزة لدى الشركة، فهي تعبر عن السيولة الفورية للشركة، ويبدو أن الجاهزية النقدية لهذه الشركة متدنية جداً إذا ما قورنت بالتزاماتها قصيرة الأجل وهذا ما يجب الإشارة إليه من قبل مدقق الحسابات.

الأموال الجاهزة وشبه الجاهزة تشمل:

- الأموال الموجودة في الصندوق .
- الأموال لدى المصرف .
- الأوراق المالية قصيرة الأجل .

- أوراق القبض المرسلة برسم الخصم .

$$٦- \text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - (\text{بضاعة آخر المدة} + \text{مصرفات مدفوعة مقدماً})}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{١٩٩٩٩ - (٩٩٩ + ٥٠٠٠)}{٢٨٩٩٩} \approx ٠,٤٨$$

تبين هذه النسبة مقدرة الشركة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل من موجوداتها التي يمكن تحويلها إلى نقدية بشكل سريع، وتعتبر هذه النسبة مقبولة بشكل عام إذا كانت تساوي الواحد. وبالتالي فإن النتيجة السابقة تعتبر أيضاً متدنية مما يستدعي من المدقق اقتراح عدم توزيع الأرباح وتحويلها إلى الاحتياطيات أو إلى رأس المال لاستدراك العجز في السيولة والسيولة السريعة.

$$٧- \text{معدل دوران المدينون وأوراق القبض} = \frac{\text{صافي المبيعات السنوية الآجلة}}{(\text{المدينون} + \text{أوراق القبض}) - \text{مخصص د. م. فيها}} = \frac{٥٤٠٠٠}{٥٠٠ - (٤٠٠٠ + ٥٥٠٠)} = \frac{٥٤٠٠٠}{٩٠٠٠} = ٦ \text{ مرة}$$

يجب أن يؤخذ في بسط هذه النسبة صافي المبيعات السنوية الآجلة بدلاً من صافي المبيعات السنوية. إن الغاية من هذه النسبة هي معرفة سرعة دوران ديون الشركة المترتبة على الغير والناجمة عن نشاطها الجاري، فكلما كان الدوران أكبر كان أثر ذلك إيجابياً في سيولة الشركة.

$$٨- \text{متوسط تحصيل المدينون وأوراق القبض} = \frac{٣٦٠ \text{ يوم}}{\text{معدل دوران المدينون وأوراق القبض}} = \frac{٣٦٠}{٦} = ٦٠ \text{ يوم}$$

لا بد لمدقق الحسابات من عزل المبيعات الآجلة عن المبيعات النقدية لحساب متوسط هذه الفترة ومقارنتها بأرصدة العملاء الفعلية، كما لا بد من الفصل بين أوراق القبض والعملاء العاديين بنفس المعالجة السابقة.

$$٩- \text{معدل دوران الدائنون وأوراق الدفع} = \frac{\text{صافي المشتريات السنوية الآجلة}}{\text{الدائنون} + \text{أوراق الدفع}} = \frac{٥٦٦٦٦}{٢٨٣٣٣} = ٢ \text{ مرة}$$

يجب أن يؤخذ في بسط هذه النسبة المشتريات الآجلة السنوية بدلاً من صافي المشتريات السنوية. إن الغاية من هذه النسبة معرفة سرعة دوران ديون الغير المترتبة على الشركة والناشئة من نشاطها الجاري، وكلما كان معدل الدوران أكبر كان أثر ذلك سلبياً على سيولة الشركة .

$$١٠ - \text{متوسط فترة السداد} = \frac{٣٦٠ \text{ يوم}}{\text{معدل دوران الدائنون وأوراق الدفع}} = \frac{٣٦٠}{٢} = ١٨٠ \text{ يوم}$$

للدائنين وأوراق الدفع

وهذه فترة مريحة مقارنة بفترة سداد المدينين ولا بد لمدقق الحسابات من مقارنتها مع حركة أرصدة الدائنون والموردون وأوراق الدفع، ومن الأفضل أن تفصل حسابات الدائنون عن حساب أوراق الدفع وتعالج بشكل منفصل وفق الطريقة السابقة.

$$١١ - \text{معدل دوران المخزون السلعي} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط تكلفة المخزون}}$$

تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة (بالتكلفة) + تكلفة الإنتاج التام - مخزون آخر المدة (بالتكلفة)

$$= ٣٠٠٠ + (٦٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ + ٥٠٠٠) - ٥٠٠٠ = ٨٨٠٠٠$$

$$\text{متوسط تكلفة المخزون} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول المدة} + \text{تكلفة مخزون آخر المدة}}{٢} = \frac{٥٠٠٠ + ٣٠٠٠}{٢} = ٤٠٠٠$$

$$\text{معدل دوران المخزون السلعي} = \frac{٨٨٠٠٠}{٤٠٠٠} = ٢٢ \text{ مرة}$$

إن معدل دوران المخزون المحسوب على الشكل السابق يتعلق بالمخزون بعناصره كافة وإذا أراد مدقق الحسابات مزيداً من التفاصيل فيمكنه حساب معدلات دوران مستقلة لعناصر المخزون المختلفة.

كلما ارتفع معدل دوران المخزون كلما دل ذلك على سرعة تصريف المنتجات وهذا يؤثر بشكل إيجابي في سيولة الشركة وعدم ركود البضاعة.

$$١٢ - \text{متوسط فترة التخزين} = \frac{٣٦٠ \text{ يوم}}{\text{معدل دوران المخزون السلعي}} = \frac{٣٦٠}{٢٢} \approx ١٦ \text{ يوم}$$

وهذه النسبة تشير إلى متوسط فترة التخزين فكلما كانت هذه الفترة أقل كان لذلك أثر إيجابي في سيولة الشركة وبذل ذلك على عدم تراكم المخزون من هذه المنتجات، ويمكن لمدقق الحسابات أن تساعد هذه النسبة في معرفة الأصناف الراكدة (بطيئة الحركة) إذا تمكن من فصل أصناف المنتجات بعضها عن بعض.

$$١٣- \text{نسبة المديونية} = \frac{\text{مجموع الديون الكلية (المرتتبة على الشركة)}}{\text{مجموع مصادر التمويل (مجموع الخصوم)}} = \frac{٣٣٩٩٩}{٩٩٩٩٩} \approx ٠,٣٤$$

أي أن المقرضين قاموا بالمساهمة بأكثر من ثلث الهيكل المالي للشركة وعلى مدقق الحسابات أن يشير إلى أن الشركة قد تواجه صعوبة بالغة في الاقتراض مستقبلاً إذا لم تسعى إلى زيادة حجم أموال الملكية وأن ينصح بعدم توزيع أرباح لزيادة حجم حقوق الملكية.

$$١٤- \text{هامش الربح على المبيعات} = \frac{\text{مجموع الربح} \times ١٠٠}{\text{المبيعات الصافية}} = \frac{١٠٠ \times (٨٨٠٠٠ - ٩٢٩٠٠)}{٩٢٩٠٠} = ٥,٢٧\%$$

وهذه نسبة منخفضة (متدنية) جداً ولا بد لمدقق الحسابات من معرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك هل هي بسبب انخفاض أسعار البيع أم بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج، أو ظهور منتج منافس جديد في الأسواق أدى إلى تراجع مبيعات الشركة، وعليه مقارنة هذه النسبة مع النسب المستخرجة في السنوات السابقة.

UNIVERSITY
OF
ALEPPO

أسئلة تمارين غير محلولة

الأسئلة:

١- ما أسباب مطالبة المجتمع المالي المكون من المساهمين والمستثمرين وحتى الجهات الإدارية المشرفة العليا لمدقق الحسابات بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية في التدقيق.

٢- اشرح بإيجاز الأسباب التي دعت أصحاب مهنة تدقيق الحسابات إلى رفض الأخذ بالمفهوم الشامل للإجراءات التحليلية .

٣- تعد الإجراءات التحليلية:

أ. اختبارات إحصائية للمعلومات المالية يتم تصميمها لتحديد الجوانب التي تتطلب فحصاً مكثفاً.

ب. إجراءات تحليلية للمعلومات المالية يتم تنفيذها بواسطة الحاسب الالكتروني.

ج. هي اختبارات أساسية للمعلومات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات.

د. هي اختبارات تشخيص للقوائم المالية ولا يمكن تصنيفها ضمن أدلة التدقيق.

٤- يجب أن تركز الإجراءات التحليلية المستخدمة في تخطيط عملية التدقيق على التعرف:

أ. أوجه القصور الشديد في الرقابة الداخلية.

ب. إمكانية التنبؤ بالبيانات المالية بالعمليات المالية الفردية.

ج. المزاем المتنوعة التي تكون القوائم المالية.

د. الجوانب التي قد تحتوي أخطاء محددة وتتاسب عملية التدقيق.

٥- يتمثل أساس تطبيق الإجراءات التحليلية في:

أ. دراسة النسب المالية كبديل مقبول لفحص التقلبات غير العادية.

ب. اختبارات إحصائية للمعلومات المالية يمكن أن تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الكبيرة في القوائم المالية.

ج. توقع وجود العلاقات الممكنة بين البيانات وبعضها البعض على نحو منطقي ومستمر في ضوء غياب ظروف تشير إلى عكس ذلك.

د. عدم إمكانية إحلال هذه الإجراءات التحليلية محل اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

التمارين:

تمرين (١)

فيما يلي الميزانية الختامية لإحدى الشركات المساهمة وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١: (بـآلاف الليرات السورية)

أصول	الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
أراضي	١٠٠٠٠	رأس المال
مباني	١٥٠٠٠	صافي أرباح العام الحالي
آلات	٣٠٠٠٠	
مخزون آخر المدة	١٢٤٠٠	قرض طويل الأجل
أوراق مالية متداولة	٤٢٠٠	دائنون
أوراق قبض	٢٠٠٠	أوراق دفع
مدينون	٨٤٠٠	إيجار مستحق
نقدية	٣٣٠٠	مجمع استهلاك آلات
م . مدفوعة مقدماً	٧٠٠	
	٨٦٠٠٠	٨٦٠٠٠

وعند قيامك بعملية تدقيق حسابات الشركة تبين لك ما يلي: (بـآلاف الليرات

السورية):

أ. بلغ صافي المبيعات لهذا العام ٤٠٠٠ بسعر البيع ، حيث تمثل المبيعات الآجلة منها النصف، علماً أن سعر البيع للبضاعة يتحدد بإضافة هامش ربح ٢٥% من تكلفة المبيعات.

ب. هناك ديون مشكوك فيها آخر السنة قيمتها ٤٠٠.

ج. قيمة المخزون السلعي أول المدة بلغت ٨٠٠٠ ل.س بالتكلفة.

د. متوسط فترة الائتمان المعيارية هي ٤/ أشهر.

هـ. متوسط فترة التخزين المعيارية بالشركة هي ١٠٠ يوم.

المطلوب: بصفتك مدققاً لحسابات هذه الشركة فقد طلب منك ما يلي:

١. إعادة عرض حساب الأرباح والخسائر والميزانية السابقة للشركة في ضوء البيانات السابقة في أوراق العمل.

٢. استخدم ميزانيتك المعدلة في استخراج المؤشرات الآتية مع التعليق عليها:

- نسبة السيولة السريعة
- معدل دوران المدينين
- متوسط فترة التحصيل
- معدل دوران المخزون السلعي
- متوسط فترة التخزين
- نسبة المديونية للغير

٣. ما مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي بافتراض:

- أن التعديل بأقل من ٥٠% على صافي الأرباح والخسائر يؤدي إلى إبداء رأي متحفظ.

- ما يزيد عن ٥٠% من التعديل على صافي الأرباح والخسائر يؤدي إلى إبداء رأي سلبي.

تمرين (٢)

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات السورية المساهمة

في ٢٠٢١/١٢/٣١: بآلاف الليرات السورية:

١٣٦٥٠ قيمة الإنتاج الإجمالي الفعلي للعام الجاري بأسعار البيع الفعلية،
١١٨١٨ قيمة الإنتاج الفعلي للعام الماضي ٢٠٢٠ (علماً بأن معدل التضخم لعام
٢٠٢١ عن عام ٢٠٢٠ قد بلغ ٥%)، ٨١٠ أوراق مالية متداولة، ١٩٣٥٠ طن كمية
الإنتاج الفعلي، ٢١٥٠٠ طن الطاقة المتاحة للإنتاج، ٧٨٠ مخزون أول المدة بثمن
التكلفة، ١٢٦٠ مخزون آخر المدة بثمن التكلفة، ١٣٥٠ مدينون منها ١٠٠ ديون
مشكوك في تحصيلها، ٧٠٠ أوراق قبض، ١٢٧٥٠ صافي المبيعات السنوية منها ٤٨٧٥
مبيعات آجلة، ٤٨٠ أموال جاهزة، ٨٤٠٠ صافي المشتريات الآجلة، ١٦٨٠ موردين،
١١٢٠ أوراق دفع، ٢٠٠ ل.س مصرف (سحب على المكشوف)، ٢٠% نسبة هامش
مجمّل الربح الإجمالي.

المطلوب: بصفتك تعمل مدققاً لحسابات هذه الشركة فقد طلب منك وضع المؤشرات
التالية مع التعليق على كل مؤشر من هذه المؤشرات من زاوية تأثيرها على مصالح
الشركة:

- معدل تطور الإنتاج الإجمالي
- الكفاية الإنتاجية
- نسبة التداول
- نسبة السيولة السريعة
- نسبة الجاهزية النقدية (المعيار المقبول بالشركة ٥٠%)
- معدل دوران المدينين وأوراق القبض
- متوسط فترة التحصيل للمدينين وأوراق القبض (المعيار المقبول ثلاثة أشهر)
- معدل دوران الموردين وأوراق الدفع
- متوسط فترة السداد للموردين وأوراق الدفع (المعيار المقبول أربعة أشهر)
- معدل دوران المخزون السلعي
- متوسط فترة التخزين (المعيار المقبول ٤٥ يوم)

تمرين (٣)

فيما يلي الميزانية العمومية لإحدى الشركات المساهمة التي أعدت في ٢٠٢١/١٢/٣١: (بآلاف الليرات السورية)

أصول	الميزانية الختامية في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
أراضي	٥٠٠٠	رأس المال
مباني	٧٥٠٠	صافي أرباح العام
آلات	١٥٠٠٠	
مخزون آخر المدة بسعر البيع	٦٠٠٠	قرض طويل الأجل
أوراق مالية متداولة	١٢٢٥	موردون
أ. قبض برسم الخصم	١٥٠٠	أوراق دفع
مدينون	٤٢٠٠	مجمع استهلاك آلات
نقدية	١٥٠٠	م. د. مشكوك فيها
مصرفات مدفوعة مقدماً	٣٠٠	رواتب مستحقة
	٤٢٢٢٥	٤٢٢٢٥

وعند قيامك بعملية تدقيق حسابات الشركة تبين إليك ما يلي: (بآلاف الليرات السورية):

- إن تكلفة المخزون أول المدة بلغت ٤٠٠٠ ل.س.
 - سعر بيع البضاعة يتحدد بالشركة بعد إضافة هامش ربح ٢٠% من ثمن التكلفة.
 - بلغ مجمل الربح لعام ٢٠٢١ مبلغ ٤٥٠٠ ل.س للمبيعات الصافية الفعلية.
 - تمثل المشتريات الآجلة ٣/٢ من تكلفة صافي المبيعات.
 - إن معدل الخصم الذي يتقاضاه المصرف على خصم أوراق القبض يعادل ٥%، علماً أن متوسط تاريخ استحقاق أوراق القبض المرسله للخصم هو أربعة أشهر.
 - متوسط فترة السداد المخططة هي ٣/ أشهر.
 - متوسط فترة التخزين المخططة بالشركة هي ٩٠/ يوم.
 - نسبة الجاهزية النقدية المقبولة بالشركة هي ٥٠%.
- المطلوب: بما أنك تعمل مدققاً لحسابات هذه الشركة فقد طلب منك ما يلي:

١. إعادة تنظيم الميزانية السابقة للشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي ضوء البيانات السابقة.

٢. استخدم الميزانية المعدلة في استخراج المؤشرات الآتية مع التعليق عليها:

- نسبة الجاهزية النقدية.
- معدل دوران الموردين وأوراق الدفع.
- متوسط فترة السداد للموردين وأوراق الدفع.
- معدل دوران المخزون السلعي.
- متوسط فترة التخزين للمخزون السلعي.

تمرين (٤)

فيما يلي الميزانية الختامية لإحدى الشركات المساهمة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

أراضي	١٤٠٠٠	رأس المال	٦٢٠٠٠
صافي المباني	١٥٠٠٠	صافي أرباح العام الحالي	٥٢٩٥
بنسبة ٤% سنوياً			
آلات	٣٠٠٠٠		
مخزون السلعي آخر المدة	١٣٠٠٠	قرض طويل الأجل	٨٠٠٠
بسر البيع			
أوراق مالية متداولة	٥٠٠٠	دائنون	٦٠٠٠
أوراق قبض	٣٥٠٠	أوراق دفع	٧٠٠٠
مدينون	٥٥٠٠	إيجار مستحق	٥٠٥
نقدية	٢٨٠٠		
	٨٨٨٠٠		٨٨٨٠٠

وعند قيامك بعملية التدقيق تبين لك ما يلي: (بآلاف الليرات السورية)

أ. أن المباني تم شراؤها في ٢٠٢٠/١/١، وأن الآلات تستهلك بواقع ٥% سنوياً وكانت اشترت في ٢٠٢١/١/١.

ب. تبين أن أحد الدائنون قد تم سداد المستحق له البالغ ٢١٤٢ ل.س نقداً بمبلغ ١٤٢ ل.س والباقي تم تظهير كمبيالة له ولم تسجل تلك العملية في الدفاتر في حينها بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠٢١.

ج. هناك ديون مشكوك فيها آخر السنة قيمتها ٥٠٠، ومتوسط فترة الائتمان المعيارية للمدينين هي ٩٠/يوم.

د. بلغ صافي المبيعات لهذا العام ٤٠٠٠٠ بسعر البيع، حيث تمثل المبيعات الآجلة منها النصف، علماً أن سعر البيع للبضاعة يتحدد بإضافة هامش ربح ٢٥% من تكلفة المبيعات.

هـ. قيمة المخزون السلعي أول المدة بلغت ٥٦٠٠ ل.س بالتكلفة ومتوسط فترة التخزين المعيارية بالشركة هي ٧٥ يوم.

المطلوب:

١- إجراء قيود التعديلات للملاحظات التي وجدت خلال قيامك بعملية التدقيق في أوراق عملك كمدقق للحسابات.

٢- إعادة عرض حساب الأرباح والخسائر والميزانية السابقة للشركة في ضوء البيانات السابقة في أوراق العمل.

٣- استخدم ميزانيتك المعدلة في استخراج المؤشرات الآتية مع التعليق عليها:

- معدل دوران المدينين
- متوسط فترة التحصيل
- معدل دوران المخزون السلعي
- متوسط فترة التخزين
- نسبة المديونية للغير

٤- ما مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي بافتراض أن التعديل بأقل من ٥٠% على صافي الأرباح يؤدي إلى إبداء رأي متحفظ وما يزيد عن ٥٠% من التعديل على صافي الأرباح والخسائر يؤدي إلى إبداء رأي سلبي.



الجامعة الإسلامية

تدقيق عناصر نتيجة الأعمال

مقدمة:

بعد انتهاء المدقق من تدقيق عمليات المشروع التي تمثل النشاط الطبيعي التي حدثت خلال الفترة المالية، فإنه بذلك يكون قد وصل إلى المراحل النهائية لتنفيذ عملية التدقيق، حيث يتطلب الأمر منه بعد ذلك القيام بتدقيق العناصر التي نتج عنها صافي الربح أو الخسارة وكذلك عناصر المركز المالي للمشروع من أصول وخصوم، أي تدقيق عناصر القوائم المالية ومطابقتها مع ما ورد بالدفاتر والسجلات المحاسبية. وتشتمل قائمة نتيجة الأعمال في المشروعات الصناعية على مراحل متتالية توضح كل مرحلة منها نتيجة معينة. فالمرحلة الأولى تعنى باستخراج تكلفة إنتاج الوحدات تامة الصنع وتعرف بمرحلة التشغيل، يلي ذلك المرحلة الثانية التي تعنى باستخراج نتيجة أعمال المتاجرة أو نتيجة الأعمال الإجمالية من ربح أو خسارة وتعرف بمرحلة المتاجرة، أما المرحلة الأخيرة فإنها تعنى باستخراج نتيجة الأعمال الصافية من ربح أو خسارة وتعرف بمرحلة الأرباح والخسائر.

وسوف نتطرق فيما يلي إلى الإجراءات التي يتوجب على مدقق الحسابات القيام بها عند تدقيق عناصر نتيجة الأعمال عن الفترة المالية المنتهية:

أولاً: عناصر التشغيل:

تتكون عناصر التشغيل من مجموعة عناصر التكاليف التي ساهمت في تحديد تكلفة الإنتاج المنتج خلال فترة زمنية معينة سواء كانت في شكل سلع أو خدمات، والتي يتم عرضها في صورة قائمة التكاليف أو حساب التشغيل. وتشتمل تلك العناصر على التكاليف المباشرة من مواد أولية، أجور، مصروفات مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة أخرى.

إن أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من عناصر التشغيل تتمثل في الآتي:

١. تدقيق عمليات شراء المواد التي تتم في نهاية السنة المالية وبداية السنة المالية التالية للتحقق من ملكية المشروع لها ودخولها ضمن قوائم الجرد.
٢. التحقق من كفاية استخدام المواد في الغرض المخصص لها وذلك في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية لاستخدام هذه المواد.
٣. حضور لجنة الجرد الفعلي للمواد والإشراف عليها والتأكد من صحة تقييم هذه المواد بضمن التكلفة أو السوق أيهما أقل.
٤. تدقيق أجور الشهر الأخير من السنة المالية وكذلك أجور الشهر الأول من السنة الجديدة وذلك لتحديد ما يخص السنة المالية فعلاً من الأجور.
٥. تقييم نتائج العمل المباشر عن طريق مقارنة ساعات العمل المستنفذ مع النتائج المحققة في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية الخاصة بعنصر العمل.
٦. الاطلاع على مستندات المصروفات للشهر الأول من السنة المالية الجديدة لتحديد ما يخص السنة المالية من تلك المصروفات.
٧. التحقق من كفاية استخدام التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية لهذا العنصر.
٨. تحديد تكلفة إنتاج البضاعة تحت التشغيل بمعرفة الفنيين وحسب طبيعة الصناعة في المشروع.
٩. تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي (سلعة أو خدمة) وفحص هذه التكلفة انتقادياً بمقارنتها بمثيلاتها في السنة السابقة، وبالتكلفة المعيارية للوحدة لمعرفة أي انحرافات بينهما والتحري عن أسبابها.
١٠. مراجعة حسابية لمفردات حساب التشغيل أو قائمة التكاليف الصناعية للتأكد من صحة العمليات الحسابية ودقة القيم الواردة فيها.

ثانياً: عناصر المتاجرة:

وهي تمثل مجموعة العناصر التي يتم بموجبها تحديد مجمل الربح أو الخسارة للمشروع عن الفترة المالية وذلك عن طريق تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات التي

ترتبط ارتباطاً مباشراً بهذه الإيرادات. وتتمثل إيرادات الفترة في المبيعات النقدية والآجلة الخاصة بالفترة بعد استبعاد مردودات المبيعات منها. أما عناصر النفقات المرتبطة بهذه الإيرادات والتي تمثل في مجموعها تكلفة المبيعات فهي تشمل تكلفة البضاعة الجاهزة أول المدة مضافاً إليها تكلفة البضاعة المشتراة خلال المدة أو تكلفة الإنتاج التام المرحل من حساب التشغيل، ناقصاً منها تكلفة البضاعة الباقية آخر المدة.

ويلاحظ أن هذه العناصر قد خضعت لإجراءات التدقيق في أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وأن المدقق يكون قد تأكد من صحة البيانات المتعلقة بها، ولكن على المدقق في هذه المرحلة أن يتحقق مما يلي:

١. التحقق من صحة ترحيل ونقل رصيد بضاعة أول المدة المدور من ميزانية السنة الماضية.
٢. مطابقة البيانات الواردة بحساب المتاجرة مع البيانات الواردة بالدفاتر والتي سبق أن جرى تدقيقها.
٣. التأكد من أن ما يظهره حساب المتاجرة إنما يمثل الإيرادات والتكاليف التي تخص الفترة فقط، أي التأكد من صحة التسويات الجردية آخر السنة.
٤. التأكد من عدم إدراج أية إيرادات عرضية أو أية مصروفات لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بعناصر حساب المتاجرة.
٥. التحقق من مدى ما حققه المشروع من كفاية في مرحلة المتاجرة وذلك في ضوء معدلات الكفاية اللازمة في هذا المجال.
٦. إجراء مراجعة حسابية لعناصر حساب المتاجرة أو قائمة الدخل للتأكد من عدم وجود أخطاء أثناء الترحيل والترصيد.
٧. إجراء المقارنات اللازمة بين نسب مجمل الربح لعدد من السنوات ودراسة الظروف التي أدت إلى أي اختلاف في المقارنات، فقد تكون أسباب الاختلاف هو إخفاء تلاعب في قيم المشتريات أو المبيعات أو مردوداتها أو في بضاعة آخر المدة.

ثالثاً: عناصر الأرباح والخسائر:

وهذه العناصر تمثل المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل قائمة نتيجة الأعمال حيث يتم بموجبها تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة المحققة في المشروع في نهاية الفترة

عن طريق المقابلة بين نتيجة المتاجرة المتمثلة في مجمل الربح أو الخسارة مضافاً إليها الإيرادات العرضية الأخرى (مثل إيرادات الأوراق المالية، إيرادات العقارات المملوكة للمشروع، أرباح بيع الأصول الثابتة) وبين الأعباء والمصروفات المتعلقة بالفترة المالية والتي لم يسبق تحميلها على أية مرحلة سابقة من مراحل قائمة نتيجة الأعمال.

إن من واجب مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى مدى دلالة قائمة نتيجة الأعمال في التعبير عن حقيقة الربح أو الخسارة عن الفترة التي قام فيها بتدقيق حسابات المشروع، ومن أجل ذلك ينبغي عليه في هذه المرحلة القيام بالإجراءات الآتية:

١. الاطلاع على الكشف التحليلية الخاصة بالمصروفات وكذلك الإيرادات التي يقوم بإعدادها المشروع في نهاية الفترة ومقابلتها مع الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام وفحصها انتقادياً للتأكد من صحة المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية المتعلقة بالمصروفات والإيرادات وفق مبدأ الاستحقاق.

٢. التحقق من الفصل بين المصروفات العادية المرتبطة بالنشاط العادي للمشروع وبين المصروفات العرضية، ونفس الأمر يتبع أيضاً بالنسبة للإيرادات سواء العادية أو العرضية منها.

٣. المراجعة الحسابية لحساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحة النتيجة سواء كانت ربحاً أم خسارة.

٤. المراجعة الانتقادية عن طريق إجراء المقارنات بين صافي الربح في نهاية الفترة مع السنوات السابقة، وكذلك الربط بين كل عنصر لتحديد تأثيره على صافي نتيجة الأعمال.

مثال محلول

تضم الحسابات والميزانية الختامية لإحدى الشركات المساهمة السورية عن السنة

المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ ما يلي:

له			د/ المتاجرة			منه	
البيان	٢٠٢١	٢٠٢٠	البيان	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٠
من د/ المبيعات	١٨٨٤٤٠٠٠	٢٥٠٧٢٠٠٠	إلى د/ بضاعة اول المدة	٩٣٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		
من د/مردودات المشتريات	١١١٠٠٠٠	٥٩٦٠٠٠	إلى د/ المشتريات	١٢٤٧٠٠٠٠	١٢٥٤٦٠٠٠		
من د/ بضاعة آخر المدة	١٠٩٠٠٠٠٠	٩٣٢٠٠٠٠	إلى د/ مر. المبيعات	٢٥٤٤٠٠٠	١٠٧٢٠٠٠		
			رصيد إلى د/أرباح وخسائر	٦٥٢٠٠٠٠	١١٣٧٠٠٠٠		
	٣٠٨٥٤٠٠٠	٣٤٩٨٨٠٠٠		٣٠٨٥٤٠٠٠	٣٤٩٨٨٠٠٠		

له			د/ الأرباح والخسائر			منه	
البيان	٢٠٢١	٢٠٢٠	البيان	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٠
من د/ المتاجرة	٦٥٢٠٠٠٠	١١٣٧٠٠٠٠	إلى د/ الإيجار	٨٤٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠		
من د/أرباح أوراق مالية	٧٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	إلى د/ الرواتب	٥٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠		
من د/خصم مكتسب	١٠٠٠٠٠٠		إلى د/مصروفات إنارة ومياه	١٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠		
			إلى د/ ديون معدومة	٣٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠		
			إلى د/ استهلاك أصول ثابتة	٢١٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠		
			إلى د/مصروفات عمومية	٥٨٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠		
			رصيد صافي الربح	٢٨٥٠٠٠٠	٣٥٧٠٠٠٠		
	٧٣٧٠٠٠٠	١١٨٧٠٠٠٠		٧٣٧٠٠٠٠	١١٨٧٠٠٠٠		

أصول			الميزانية الختامية في ٢٠٢١/١٢/٣١			خصوم			
أصول ثابتة:			أصول			حقوق الملكية:			
١٧٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	مباني	٢٠٠٠٠٠٠	٦٢٨٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	٢٨٥٠٠٠٠	رأس المال	٢٠٠٠٠٠٠	
١٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	مباني أثاث	٢٠٠٠٠٠٠	١٨٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠٠	ديون قصيرة الأجل:	١٠٠٠٠٠٠٠	
	١٠٠٠٠٠٠٠	آلات	٤٠٠٠٠٠٠						١١٠٠٠٠٠٠
٦٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	سيارات	١٠٠٠٠٠٠٠	٨١٢٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	أوراق دفع	٨٠٠٠٠٠٠	
	١٥٠٠٠٠٠٠	سيارات أصول متداولة:	١٠٩٠٠٠٠٠						١٥٠٠٠٠٠٠
٤٤٧٥٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠٠	بضاعة آخر المدة	٥٠٠٠٠٠٠	٨١٢٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	أوراق دفع	٨٠٠٠٠٠٠	
	٢٢٥٠٠٠٠	مدينون	٤٠٠٠٠٠٠						١٥٠٠٠٠٠٠
	٢٢٥٠٠٠٠	أوراق مالية	٤٠٠٠٠٠٠						٥٠٠٠٠٠٠
	٢٢٥٠٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠٠٠						٤٠٠٠٠٠٠
	٢٢٥٠٠٠٠	صندوق	٤٠٠٠٠٠٠						٤٠٠٠٠٠٠
٤٤٧٥٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠٠	مصرف	٧٦٠٠٠٠٠	٨١٢٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	أوراق دفع	٨٠٠٠٠٠٠	

ولدى تدقيق حسابات الشركة تبين لمصدق الحسابات ما يلي:

- تبين من تدقيق كشف المصرف أن رصيد الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ يبلغ ٦٧٥٠٠٠٠ ل.س، ولدى فحص الحسابات ظهر ما يلي:

أ. هناك فوائد لصالح الشركة تبلغ ٦٠٠٠٠٠ ل.س سجلها المصرف ولم تسجلها الشركة.

ب. هناك شيكات مسحوبة لأمر الموردين تبلغ ١٥٠٠٠٠٠ ل.س لم تصرف حتى ٢٠٢١/١٢/٣١.

ج. أودعت الشركة لدى المصرف مبلغ ٧٥٠٠٠٠ ل.س في ٢٠٢١/١٢/٢٨، بينما ظهر هذا المبلغ في الأسعار الوارد من المصرف في شهر كانون الثاني من عام ٢٠٢٢.

د. أثبتت الشركة بحساب المصرف قيمة الشيكات البالغة ٢٢٠٠٠٠٠ ل.س الواردة من المدينين في ٢٠٢١/١٢/٢٩ والتي أرسلت للتحويل بنفس التاريخ ولكن وصل إشعار من المصرف والقيود على الحساب الجاري لدى المصرف بتاريخ ٢٠٢٢/١/٥.

■ تبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٢٥٠٠٠٠٠ ل.س أعتبر منها ٨% كديون معدومة حكماً.

■ هناك بضاعة تبلغ قيمتها ٤٦٠٠٠٠ ل.س استلمتها الشركة مع فواتيرها الأصلية وأدخلت مخازنها في ٢٠٢٢/١/٨، لكنها أدرجت في قائمة الجرد في ٢٠٢١/١٢/٣١ على أنها بضاعة باقية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

■ تبين أن نصف قيمة أوراق القبض ظهرت لأمر الموردين ولم تسجل بالدفاتر.

■ توجد عقود غير قابلة للتعديل من حيث الأسعار لبيع نصف بضاعة آخر المدة سوف تنفذ في العام التالي بأسعار تعطي ربحاً ٨٣٥٠٠٠ ل.س، بينما يبلغ سعر السوق لكامل بضاعة آخر المدة في ٢٠٢١/١٢/٣١ للبضاعة الموجودة فعلاً في المخازن ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س.

■ ظهرت الأوراق المالية في الميزانية بقيمتها الاسمية في حين كانت تكلفتها ٤٥٠٠٠٠٠ ل.س وأعتبر الفرق كأرباح أثبتت بالدفاتر، علماً أن قيمة الأوراق المالية بسعر السوق بلغت ٤٣٥٠٠٠٠ ل.س في نهاية العام.

■ أن الشركة تأسست منذ ثلاث سنوات واشترت موجوداتها الثابتة عند التأسيس وتستهلك بالقسط الثابت على النحو الآتي: ٥% مباني، ١٠% آلات، ١٥% سيارات، ١٠% أثاث.

- ظهر فرق أثناء جرد الصندوق بمقدار ٢٠٠٠٠ ل.س عما هو في الدفاتر.
- ولدى البحث عن السبب تبين أن هناك مشتريات تمت بخصم تجاري ١٠% وكانت قيمتها قبل الخصم ٨٠٠٠٠٠ ل.س وقامت الشركة بإثباتها بالقيد:
٨٠٠٠٠٠ من د/ المشتريات
إلى مذكورين
٧٠٠٠٠٠ د/ الصندوق
١٠٠٠٠٠ د/ الخصم المكتسب

المطلوب:

١. إجراء قيود التسوية الواجب تدوينها فيما يخص المعلومات المقدمة آنفاً ضمن أوراق عمل المدقق لعرضها على مجلس الإدارة كمقترحات وتوصيات قبل إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات.
٢. إعداد مذكرة تسوية كشف حساب المصرف، وتصوير حساب المصرف بعد التدقيق وذلك لمعرفة الرصيد الحقيقي لحساب المصرف في ٢٠٢١/١٢/٣١.
٣. إعادة تنظيم حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر بعد التعديل (التدقيق) في ٢٠٢١/١٢/٣١.
٤. إعادة تنظيم الميزانية العمومية في ٢٠٢١/١٢/٣١ لعرضها من جديد على المساهمين وجمهور المستثمرين.
٥. دراسة تطور مجمل الربح إلى صافي المبيعات، وما هو سبب اختلافها على فرض أن الأسعار ثابتة في عامي ٢٠٢٠ - ٢٠٢١.
٦. في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك وتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي بافتراض الآتي:
أ. إذا أدت عملية التدقيق التي قمت بها إلى تعديل في نتيجة الأعمال لغاية ١٠% فالتقرير متحفظ.
ب. إذا أدت عملية التدقيق التي قمت بها إلى تعديل في نتيجة الأعمال لنسبة تزيد عن ١٠% فالتقرير سلبي.

الحل:

١- إجراء قيود التسوية الواجب تدوينها فيما يخص المعلومات المقدمة آنفاً ضمن أوراق عمل المدقق لتقديمها للإدارة كمقترحات قبل إعداد تقرير التدقيق الذي يتضمن رأي مدقق الحسابات النهائي:

٦٠٠٠٠٠ من د/المصرف الجاري

٦٠٠٠٠٠ إلى د/الفوائد الدائنة

(إثبات الفوائد الدائنة لصالح الشركة)

٦٠٠٠٠٠ من د/الفوائد الدائنة

٦٠٠٠٠٠ إلى د/أرباح وخسائر

(إقفال الفوائد الدائنة في الأرباح والخسائر)

ويمكن اختصار القيدتين السابقين في أوراق عمل المدقق على النحو الآتي:

٦٠٠٠٠٠ من د/المصرف الجاري

٦٠٠٠٠٠ إلى د/أرباح وخسائر

١٥٠٠٠٠٠ من د/المصرف

١٥٠٠٠٠٠ إلى د/شيكات مؤجلة الدفع

(إثبات الشيكات المؤجلة الدفع لعدم ورود إشعار بصرفها ضمن الأحداث اللاحقة)

٢٠٠٠٠٠ من د/ديون معدومة

٢٠٠٠٠٠ إلى د/المدينون

(إثبات الديون المعدومة)

٢٥٠٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠٠ د/ديون معدومة

٢٣٠٠٠٠٠ د/مخصص ديون مشكوك فيها

(إقفال الديون المعدومة وتكوين مخصص ديون مشكوك فيها)

ويمكن اختصار القيدتين السابقتين في أوراق عمل المدقق كما يلي:

٢٥٠٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠٠ د/المدينون

٢٣٠٠٠٠٠ د/مخصص ديون مشكوك فيها

٤٦٠٠٠٠ من د/المتاجرة

٤٦٠٠٠٠ إلى د/بضاعة آخر المدة

(تخفيض بضاعة آخر المدة بقيمة البضاعة المدرجة فيها من مشتريات ٢٠٢٢)

٢٠٠٠٠٠٠ من د/الموردين

٢٠٠٠٠٠٠ إلى د/أوراق قبض

(تخفيض قيمة أوراق القبض بقيمة الكمبيالات المظهرة لأمر الموردين)

٢٢٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

٢٢٠٠٠٠ إلى د/مخصص هبوط أسعار بضائع

(تكوين مخصص هبوط أسعار بضائع)

ملاحظة: بضاعة آخر المدة = ١٠٩٠٠٠٠٠ - ٤٦٠٠٠٠ = ١٠٤٤٠٠٠٠ ل.س.

بالتكلفة وسعرها في السوق ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س، ولكن يوجد عقد مثبت بين الشركة

والعملاء لبيع نصف هذه البضاعة في العام القادم بأسعار أعلى من التكلفة وببربح

٨٣٥٠٠٠ ل.س، إذاً النصف الباقي هو أمام خسارة محتملة الحدوث يكون لها مخصص

هبوط أسعار بضائع بالفرق البالغ ٢٢٠٠٠٠ ل.س.

٦٥٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

إلى مذكورين

٥٠٠٠٠٠ د/أوراق مالية

١٥٠٠٠٠ د/مخصص هبوط أسعار أوراق مالية

(تخفيض قيمة الأوراق المالية وتكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية)

٢١٠٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

إلى مذكورين

١٠٠٠٠٠ د/مجمع استهلاك أثاث

٥٠٠٠٠٠ د/مجمع استهلاك مباني

٥٠٠٠٠٠ د/مجمع استهلاك آلات

١٠٠٠٠٠٠ د/مجمع استهلاك سيارات

(زيادة استهلاك الأصول الثابتة بعد تدقيق مجتمعات استهلاكها لمدة ثلاث سنوات)

١٠٠٠٠٠ من د/خصم مكتسب

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠ د/الصندوق

٨٠٠٠٠ د/المشتريات

(تصحيح خطأ الخصم النقدي بالطريقة المختصرة)

١٠٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

١٠٠٠٠٠ إلى د/خصم مكتسب

(إقفال الخصم المكتسب الوهمي بتخفيض الأرباح كانت أضيفت بطريق الخطأ)

٨٠٠٠٠ من د/المشتريات

٨٠٠٠٠ إلى د/المتاجرة

(زيادة المشتريات بمقدار ٨٠٠٠٠ ل.س نتيجة الخطأ السابق في الخصم المكتسب)

ويمكن ضمن أوراق العمل الاختصار بالقيد:

١٠٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠ د/الصندوق

٨٠٠٠٠ د/المتاجرة

(تصحيح خطأ الخصم النقدي بأوراق عمل المدقق)

٢- إعداد مذكرة تسوية كشف حساب المصرف لمعرفة الرصيد الحقيقي لحساب

المصرف:

٦٧٥٠٠٠٠٠ رصيد الكشف الوارد من المصرف
 + ٢٢٠٠٠٠٠٠ شيكات ورد تحصيلها ضمن الأحداث اللاحقة
 ٧٥٠٠٠٠٠ + إيداعات نقدية في ٢٨/١٢/٢٠٢١
 ٩٧٠٠٠٠٠٠ ل.س الرصيد الحقيقي للمصرف الجاري

ملاحظة:

تدقيق الحسابات يقوم على الإفصاح عن الأرصدة الحقيقية للحسابات ومنها المصرف وبالتالي فإن الشيكات يجب أن تعامل وفق ما يرد من إشعارات خاصة بها من المصرف. وهنا وجدنا حالتين متناقضتين الأولى أننا قمنا بتوسيط حساب شيكات مؤجلة الدفع بالنسبة للشيكات التي لم يتم تحصيلها من قبل الموردين ولم يرد بها إشعار من قبل المصرف يفيد بصرفها ضمن الأحداث اللاحقة، بينما الشيكات الواردة من العملاء لم يوسط لها حساب شيكات واردة لورود إشعار من المصرف يفيد بتحصيلها خلال فترة الأحداث اللاحقة.

وللتذكير بما ورد في الجزء الأول من أسس التدقيق حول الأحداث اللاحقة ، فإن هذه الأحداث هي التي تقع في الفترة الممتدة من تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية للشركة وحتى تاريخ صدور التقرير النهائي لمصدق الحسابات (معياري التدقيق الدولي ٥٦٠).

وبالتالي يمكن تصوير حساب المصرف بعد الأخذ بإجراءات التدقيق السابقة على النحو الآتي:

له	د/ المصرف	منه
رصيد بعد التدقيق	٩٧٠٠٠٠٠٠	رصيد قبل التدقيق ٧٦٠٠٠٠٠٠
		إلى د/ فوائد دائنة ٦٠٠٠٠٠
		إلى د/ شيكات مؤجلة الدفع ١٥٠٠٠٠٠
	٩٧٠٠٠٠٠٠	٩٧٠٠٠٠٠٠

٣- إعادة تصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر بعد التعديل (التدقيق):

منه	د/ المتاجرة بعد التدقيق	له
٤٦٠٠٠٠	إلى د/ بضاعة آخر المدة	رصيد قبل التدقيق
٦١٤٠٠٠٠	رصيد بعد التعديل	من د/ المشتريات
٦٦٠٠٠٠٠		٦٥٢٠٠٠٠
		٨٠٠٠٠
		٦٦٠٠٠٠٠

منه	د/ الأرباح والخسائر بعد التدقيق	له
٣٨٠٠٠٠	إلى د/ المتاجرة	رصيد قبل التدقيق
٢٠٠٠٠٠	إلى د/ ديون معدومة	٢٨٥٠٠٠٠
٢٣٠٠٠٠٠	إلى د/ مخصص .د.م. فيها	٦٠٠٠٠٠
٢٢٠٠٠٠	إلى د/ م . ه . أ . بضائع	من د/ فوائد دائنة
١٥٠٠٠٠	إلى د/ مخصص ه.أ.أ. مالية	رصيد بعد التدقيق
٥٠٠٠٠٠	إلى د/ أرباح أوراق مالية	٢٥٠٠٠٠٠
١٠٠٠٠٠	إلى د/ خصم مكتسب	صافي الخسارة
١٠٠٠٠٠	إلى د/ استهلاك أثاث	
٥٠٠٠٠٠	إلى د/ استهلاك مباني	
٥٠٠٠٠٠	إلى د/ استهلاك آلات	
١٠٠٠٠٠٠	إلى د/ استهلاك سيارات	
٥٩٥٠٠٠٠		٥٩٥٠٠٠٠

٤- إعادة تنظيم الميزانية العمومية بعد التدقيق لعرضها من جديد على المساهمين وجمهور المستثمرين:

أصول الميزانية الختامية بعد التدقيق في ٢٠٢١/١٢/٣١ خصوم

أصول ثابتة:	حقوق الملكية:
مباني	رأس المال
٢٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠
- مجمع .ك.	١٧٠٠٠٠٠٠
(٣٠٠٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠٠)
مباني	
آلات	
١٥٠٠٠٠٠	
- مجمع .ك.	
(٤٥٠٠٠٠٠)	
آلات	
سيارات	
١٠٠٠٠٠٠	
- مجمع .ك	
(٤٥٠٠٠٠٠)	
سيارات	
أثاث	
٢٠٠٠٠٠٠	
- مجمع .ك.	
(٦٠٠٠٠٠٠)	
أثاث	

أصول متداولة:			
بضاعة آخر	١٠٤٤٠٠٠٠		
المدة			
- م . ه . أ .	(٢٢٠٠٠٠)	١٠٢٢٠٠٠٠	
بضائع			
مدينون	١٤٨٠٠٠٠٠		
- مخصص .	(٢٣٠٠٠٠٠)	١٢٥٠٠٠٠٠	
د.م.فيها			
أوراق مالية	٤٥٠٠٠٠٠		
- م . ه . أ .	(١٥٠٠٠٠)	٤٣٥٠٠٠٠	
مالية			
أوراق قبض		٢٠٠٠٠٠٠	
صندوق		٢٢٣٠٠٠٠	
مصرف		٩٧٠٠٠٠٠	
		٧٥٤٠٠٠٠٠	
التزامات قصيرة الأجل:			
موردون	٨٤٠٠٠٠٠		
أوراق دفع	٨٠٠٠٠٠٠	١٦٤٠٠٠٠٠	
شيكات مؤجلة الدفع		١٥٠٠٠٠٠	
		٧٥٤٠٠٠٠٠	

٥- دراسة تطور مجمل الربح إلى صافي المبيعات، وما هو سبب اختلافها على فرض أن الأسعار ثابتة في عامي ٢٠٢٠ - ٢٠٢١:

$$\text{نسبة مجمل الربح إلى صافي مبيعات } ٢٠٢٠ = ١٠٠ \times \frac{١١٣٧٠٠٠٠}{٢٤٠٠٠٠٠} = ٤٧,٣٧\%$$

$$\text{نسبة مجمل الربح إلى صافي مبيعات } ٢٠٢١ = ١٠٠ \times \frac{٦١٤٠٠٠٠}{١٦٣٠٠٠٠} = ٣٧,٦\%$$

أسباب الاختلاف بين مجمل الربح:

أ. هناك تراجع في حجم مبيعات ٢٠٢١ عن مبيعات ٢٠٢٠ ويجب إعادة النظر في أسعار البيع، هل هو بسبب ارتفاع تكاليف المنتج، أم بسبب وجود هدر وضياع في الموارد المستخدمة في الإنتاج، مما انعكس على سعر البيع وبالتالي على انخفاض مجمل الربح.

ب. أما أن تراجع حجم المبيعات كان بسبب طبيعة ونوع البضاعة المباعة، وظهور منتج منافس جديد في الاسواق.

ج. زيادة مردودات مبيعات عام ٢٠٢١ عن ٢٠٢٠ وهذا يتم السبب الأول.

د. زيادة مردودات مشتريات في عام ٢٠٢١ عن مردودات المشتريات في عام ٢٠٢٠، وبالتالي يجب إعادة النظر بالمشتريات من حيث مصدر التوريد والنوعية وسعر المشتريات وأسباب مردودات المشتريات.

٦- مضمون فقرة الرأي في تقرير التدقيق النهائي في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصيات وتحفظات المدقق:

الرأي السلبي:

لقد دققنا البيانات المالية للشركة المساهمة والتي تتكون من قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١ والحسابات الختامية والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات حول البيانات المالية بما في ذلك ملخص لأهم السياسات المحاسبية .

في رأينا، نظراً لأهمية الأمر المذكور في فقرة أساس الرأي السلبي في تقريرنا، فإن البيانات المالية لا تظهر بعدالة، المركز المالي للشركة كما هي في ٢٠٢١/١٢/٣١، وأدائها المالي والتغيرات في حقوق الملكية وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

التاريخ:
العنوان:
مدقق الحسابات:
التوقيع :

UNIVERSITY
OF
ALEPPO

تمارين غير محلولة

تمرين (١)

إليك الميزانية الختامية لإحدى الشركات المساهمة السورية عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ ما يلي: بآلاف الليرات السورية:

أصول			الميزانية الختامية في ٢٠٢/١٢/٣١			خصوم		
٢٥٠٠٠	مباني	٧٠٠٠٠	رأس المال	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
(٤٠٠٠)	- م.ك. مباني	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
٢٠٠٠	أثاث	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
(٥٠٠)	- م.ك. أثاث	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
١٧٠٠٠	آلات	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
(٤١٠٠)	- م.ك. آلات	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
١٠٠٠٠	سيارات	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
(٣٩٧٢)	- م.ك. سيارات	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
١١٥٣٨	بضاعة آخر المدة	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
١٣٥٠٠	مدينون	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
٧٠٠٠	أوراق مالية	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
٤٠٠٠	أوراق قبض	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
٢٧٢٢	صندوق	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
٨٧٠٠	مصرف	٦٦٦٦	أرباح العام	٦٦٦٦	٧٠٠٠٠	٦٦٦٦	أرباح العام	٧٠٠٠٠
٨٨٨٨٨		٨٨٨٨٨	أرباح العام	٨٨٨٨٨	٨٨٨٨٨	٨٨٨٨٨	أرباح العام	٨٨٨٨٨

- ولدى تدقيق حسابات الشركة تبين لمصدق الحسابات ما يلي: بآلاف الليرات السورية
- تبين من تدقيق كشف المصرف أن رصيد الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ يبلغ ٧٢٢٢ ل.س، ولدى فحص الحسابات ظهر ما يلي:
 - أ. ورد في الكشف أن هناك عمولات مصرفية على الشركة تبلغ ٤٤٥ ل.س، وكذلك احتسب المصرف فوائد دائنة للشركة بلغت ١٨٨ ل.س.
 - ب. هناك شيكات مسحوبة لأمر الموردين تبلغ ٥٥٦ ل.س لم تصرف حتى ٢٠٢١/١٢/٣١، وقد ورد بها إشعار بصرفها في ٢٠٢٢/١/١٠.

ج. أودعت الشركة مبلغ ١١١١ ل.س في ٢٨/١٢/٢٠٢١، بينما ظهر هذا المبلغ في الإشعار الوارد من المصرف في شهر كانون الثاني ٢٠٢٢.

د. أثبتت الشركة بحساب المصرف في دفاترها قيمة الشيكات البالغة ٦٦٦ ل.س الواردة من المدينين في ٢٩/١٢/٢٠٢١ والتي أرسلت للحصول بنفس التاريخ.

■ تبين أن هناك ديون معدومة تبلغ ١٥٠٠ ل.س، وتبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٥% ل.س.

■ هناك بضاعة تبلغ قيمتها ١٥٣٨ ل.س استلمتها الشركة مع فواتيرها الأصلية وأدخلت مخازنها في ٨/١/٢٠٢٢، لكنها أدرجت في قائمة الجرد في ٣١/١٢/٢٠٢١ على أنها بضاعة باقية في ٣١/١٢/٢٠٢١.

■ تبين أن نصف قيمة أوراق القبض ظهرت لأمر الموردين ولم تسجل بالدفاتر.

■ توجد عقود غير قابلة للتعديل من حيث الأسعار لبيع نصف بضاعة آخر المدة سوف تنفذ في العام التالي بأسعار تعطي ربحاً ٨٨٨ ل.س، بينما يبلغ سعر السوق لكامل بضاعة آخر المدة في ٣١/١٢/٢٠٢١ للبضاعة الموجودة فعلاً في المخازن ٩٠٠٠ ل.س.

■ ظهرت الأوراق المالية في الميزانية بقيمتها الاسمية في حين كانت تكلفتها ٦٥٠٠ ل.س وأعتبر الفرق كأرباح أثبتت بالدفاتر، علماً أن قيمة الأوراق المالية بسعر السوق بلغت ٦٣٥٠ ل.س في نهاية العام.

■ ظهر فرق أثناء جرد الصندوق بمقدار ٢٠٠ ل.س عما هو في الدفاتر، ولدى البحث عن السبب تبين أن هناك مشتريات تمت بخصم تجاري ١٠% وكانت قيمتها قبل الخصم ٨٠٠٠ ل.س وقامت الشركة بإثباتها بالقيد:

٨٠٠٠ من د/ المشتريات

إلى مذكورين

٧٠٠٠ د/ الصندوق

١٠٠٠ د/ الخصم المكتسب

■ أن الشركة تأسست منذ ثلاث سنوات واشترت موجوداتها الثابتة عند التأسيس وتستهلك على النحو الآتي:

٦% مباني بالقسط الثابت، ١٠% آلات بالقسط المتناقص، ١٥% سيارات (بالثابت)، ١٠% أثاث (بالثابت).

■ تبين أن هناك رسوم نظافة لمجلس المدينة تبلغ /٨/ ل.س تعود لعام ٢٠٢١ ولم تدفع بعد.

المطلوب:

١. إجراء قيود التسوية الواجب تدوينها فيما يخص المعلومات المقدمة آنفاً ضمن أوراق عمل المدقق لعرضها على مجلس الإدارة كمقترحات وتوصيات قبل إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات.

٢. إعداد مذكرة تسوية كشف حساب المصرف، وتصوير حساب المصرف بعد التدقيق وذلك لمعرفة الرصيد الحقيقي لحساب المصرف في ٢٠٢١/١٢/٣١.

٣. إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية في ٢٠٢١/١٢/٣١ لعرضها من جديد على المساهمين وجمهور المستثمرين.

٤. من قوائمك المالية المدققة من قبلك استخرج نسبة مجمل الربح، نسبة التداول، نسبة المديونية، مع التعليق عليها.

٥. في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك وتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي بافتراض الآتي:

أ. إذا أدت نتيجة عملية التدقيق التي قمت بها إلى وجود صافي أرباح في الشركة فالتقرير متحفظ.

ب. إذا أدت نتيجة عملية التدقيق التي قمت بها إلى وجود صافي خسائر في الشركة فالتقرير سلبي.

تمرين (٢)

فيما يلي حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية لإحدى الشركات المساهمة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ والتي طلبت منك بصفتك مدققاً للحسابات أن تقوم بفحصها وتدقيقها مع حساباتها الأخرى:

منه د/أ.خ في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) له

٢٠٠٠	إلى د/ الإيجار	١٣٦٠٠	من د/ المتاجرة
٣٠٠٠	إلى د/ الرواتب		
٨٠٠	إلى د/ م . إنارة ومياه	٥٠٠	من د/ أرباح أوراق
١٠٠٠	إلى د/ م. دعاية وإعلان		مالية
٥٠٠	إلى د/ ديون معدومة		
١٣٠٠	إلى د/ استهلاك .أ.ثابتة		
٥٥٠٠	صافي الربح		
١٤١٠٠		١٤١٠٠	

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

٢٠٠٠٠	مباني	٥٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠	أراضي	٤٠٠٠	احتياطي قانوني
٤٠٠٠	أثاث	٨٧٧	احتياطي اختياري
١٢٠٠٠	بضاعة آخر المدة	٥٥٠٠	أرباح العام الحالي
٨٥٠٠	أوراق مالية متداولة	٤٠٠٠	قرض طويل الأجل
٨٠٠٠	عملاء	١٩٠٠	أوراق دفع
١٥٧٧	صندوق	٥٥٠٠	موردون
٧٥٠٠	مصرف جاري	١٨٠٠	مجمع استهلاك أثاث
٧٠٠٠	أوراق قبض	٥٠٠٠	مجمع استهلاك مباني
٧٨٥٧٧		٧٨٥٧٧	

ومن تدقيق أعمال ٢٠٢١ تبين لك ما يلي: (بآلاف الليرات السورية):

- هناك بضاعة قيمتها/٣٠٠/وردت في سجلات الإدخال بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١، وأدرجت في قائمة الجرد ولم تسجل محاسبياً في مشتريات الدورة المالية علماً بأنها اشترت على الحساب.
- هناك بضاعة مبيعة بسعر البيع/١٢٥٠/ كانت في مخازن الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وأرسلت فاتورتها إلى العميل وأثبتت كمبيعات بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وشحنت البضاعة في ٢٠٢٢/١/١٠ لكنها أدرجت في قائمة الجرد للبضاعة الباقية

بشمن تكلفتها البالغ /١٠٠٠/. أما باقي بضاعة آخر المدة (عدا المباعه) فقد جرى تقييمها بسعر السوق الذي يزيد ١٠% بالنسبة لثمن التكلفة.

■ إن الأوراق المالية المتداولة تتضمن /٣٥٠٠/ استثمارات طويلة الأجل مرهونة مقابل القرض الذي حصلت عليه الشركة من المصرف في ٢٠٢١/١/١ بفائدة ٥% سنوياً يتقاضاها المصرف من حساب الشركة الجاري. أما باقي الأوراق المالية فإنها تمثل استثمارات مالية قصيرة الأجل جرى تقييمها بشمن التكلفة بينما سعرها في السوق انخفض بنسبة ٣% في نهاية السنة المالية.

■ توجد دعوى مرفوعة ضد الشركة تتعلق ببضاعة مباعه يمكن أن ينجم عنها خسائر تبلغ /٢٠٠/.

■ توجد شيكات مؤرخة بتاريخ لاحق للميزانية استلمت من بعض العملاء ولم تسجل في الدفاتر قيمتها /١٠٠٠/، علماً أن أصل الدين المترتب عليهم يبلغ /١٥٠٠/ استحق في ٢٠٢١/١٢/٥ وهناك شكوك في مدى إمكانية تحصيل باقي المبلغ المستحق على هؤلاء العملاء.

■ في الأيام الأخيرة من عام ٢٠٢١ استلمت الشركة بضائع على الحساب من أحد الموردين قيمتها /٤٠٠٠/ لم تسجل هذه البضاعة في الدفاتر ولا في كشوف الجرد.

■ عند قيامك بفحص المبيعات وجدت القيد التالي الذي يعبر عن مبيعات نقدية تمت في ٢٠٢١/١٢/٢٨:

٥٥٠ من د/ الصندوق

٥٥٠ إلى د/ العملاء

■ بلغ رصيد الكشف الوارد في ٢٠٢١/١٢/٣١ من المصرف /٦٦٦٠/ وبنتيجة التدقيق تبين أن الشركة سجلت العمليات التالية:

أ. شيكات استلمتها من العملاء بقيمة /٢٩٢٠/ أرسلت بنهاية العام إلى المصرف للتحصيل ولم يرد بها إشعار من المصرف بعد يفيد بتحصيلها.

ب. حررت الشركة على حسابها الجاري شيكات بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣٠ بقيمة /٤٥٠٠/ لم يظهر بكشف المصرف الوارد حيث أنها تستحق في ٢٠٢٢/٥/١.

ج. تبين أن هناك إيداعات نقدية بقيمة /٢٢٢٠/ قامت الشركة بإيداعها في الحساب الجاري لدى المصرف في ٢٠٢١/١٢/٣١ وقد ورد بها إشعار من المصرف في فترة الأحداث اللاحقة.

- يحتسب الاستهلاك للأصول الثابتة على النحو الآتي: ٥% للمباني، ١٠% للأثاث، علماً أن الشركة تأسست في ٢٠١٧/١/١ وتم شراء الموجودات الثابتة في بداية التأسيس.

المطلوب:

١. إثبات القيود الخاصة بالتعديلات في أوراق عملك كمدقق حسابات والتي ترى ضرورة تقديمها للإدارة كتحفظات بما ينسجم والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومعايير التدقيق الدولية.
٢. تصوير حساب المصرف الجاري، وهل يلزم الأمر لإعداد مذكرة تسوية للكشف الوارد من المصرف لإظهار الرصيد الحقيقي لحساب جاري المصرف في ٢٠٢١/١٢/٣١.
٣. بيان أثر التعديلات التي أجريتها على حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية لعرضها بشكلها الصحيح على مجلس الإدارة وهيئة المساهمين.

تمرين (٣)

بصفتك مدققاً للحسابات عرضت عليك شركة الخيرات السورية المساهمة حساباتها الختامية وميزانيتها العامة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ وكانت على النحو الآتي:

له		د/ المتاجرة (بآلاف الليرات السورية)		منه	
من د/ المبيعات		١٩٠٢٥	إلى د/ بضاعة اول المدة		٥٠٠٠
من د/ مردودات المشتريات		٢٥٠	إلى د/ المشتريات		١٢٥٠٠
من د/ بضاعة آخر المدة		٦٠٠٠	إلى د/مردودات المبيعات		٧٥٠
			إلى د/ أرباح وخسائر		٧٠٢٥
		٢٥٢٧٥			٢٥٢٧٥

له		د/ الأرباح والخسائر (بآلاف الليرات السورية)		منه	
من د/ المتاجرة		٧٠٢٥	إلى د/ الإيجار		١٠٠٠
من د/ أرباح أوراق مالية		٢٥٠	إلى د/ الرواتب		١٥٠٠

٤٠٠	إلى ح/ مصروفات إنارة ومياه	
٥٠٠	إلى ح/ دعاية وإعلان	
٢٥٠	إلى ح/ ديون معدومة	
٦٥٠	إلى ح/ استهلاك أصول ثابتة	
٢٩٧٥	صافي الربح	
٧٢٧٥		٧٢٧٥

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

٥٠٠٠	أراضي	٢٥٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠	مباني	٢٩٧٥	أرباح العام
٧٥٠٠	- م.ك. مباني		
٢٠٠٠	أثاث		ديون طويلة الأجل:
١١٠٠	- م.ك. أثاث	٤٠٠٠	قرض سندات ٥%
٦٠٠٠	بضاعة آخر		ديون قصيرة الأجل:
	المدة		
٣٨٢٥	أوراق مالية	٢٧٥٠	موردون
١٠٠٠	صندوق	١٠٠٠	أوراق دفع
٣٧٥٠	مصرف		
٤٠٠٠	مدينون		
٣٥٥٠	أوراق قبض		
٣٥٧٢٥		٣٥٧٢٥	

ومن تدقيقك لأعمال عام ٢٠٢١ تبين لك ما يلي (بآلاف الليرات السورية):

■ هناك بضاعة قيمتها ٢٥٠ ل.س وردت في سجلات الإدخال بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١، وأدرجت في قائمة الجرد ولم تسجل في مشتريات الدورة المالية علماً بأنها اشترت على الحساب.

■ هناك بضاعة مباعه بسعر البيع ٦٢٥ ل.س كانت في مستودعات الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وأرسلت فاتورتها إلى العميل وأثبتت كمبيعات بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وشحنت البضاعة بتاريخ ٢٠٢٢/١/١٠، لكنها أدرجت في قائمة الجرد للبضاعة

الباقية بثمن تكلفتها البالغ ٥٠٠ ل.س. أما البضاعة الباقية آخر المدة (عدا المباعه) فقد جرى تقييمها على أساس القيمة السوقية التي تزيد ١٠% عن ثمن التكلفة.

- تشمل محفظة الأوراق المالية على مبلغ ١٢٥٠ ل.س وهو يمثل قيمة أسهم متداولة يمكن بيعها في السوق بثمن التكلفة، وكذلك فإن المحفظة تحتوي على ١٥٠٠ سهم من أسهم شركة الصناعات الحديثة (استثمارات قصيرة الأجل) تبلغ قيمتها السوقية ٦٧٥ ل.س كانت قد اشترتها الشركة وفق قيمتها الاسمية ٧٥٠ ل.س.
- يوجد دعوى قضائية مرفوعة ضد الشركة يمكن أن ينجم عنها خسائر قدرها ١٠٠ ل.س.

- توجد شيكات مؤرخة بتاريخ لاحق للميزانية استلمت من بعض العملاء ولم تسجل في الدفاتر تبلغ قيمتها ٥٠٠ ل.س علماً أن أصل الدين المترتب عليها يبلغ ١٠٠٠ ل.س استحق في ٢٠٢١/١٢/٥.
- في الأيام الأخيرة من عام ٢٠٢١ استلمت الشركة بضاعة على الحساب من الموردين قيمتها ٢٠٠٠ ل.س لم تسجل هذه البضاعة في الدفاتر ولا بقائمة الجرد.
- يبلغ رصيد حساب المصرف كما هو في الكشف الوارد بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ مبلغ ٤٥٠٠ ل.س وبنتيجة التدقيق تبين أن الشركة سجلت العمليات التالية:
 - أ. شيكات أخرى محررة من العملاء ومرسلة إلى المصرف للحصول قدرها ١٥٠٠ ل.س لم تحصل حتى تاريخ إعداد الميزانية لعدم كفاية الرصيد.
 - ب. حررت الشركة شيكات للموردين قيمتها ٢٢٥٠ ل.س ولم تقدم للمصرف حتى تاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١. ولكن ورد اشعار من المصرف يفيد بصرفها في ١/٣٠/٢٠٢٢ وقبل صدور تقرير المدقق.

- هناك أوراق قبض (كمبيالة) بقيمة ٥٠ ل.س مسحوبة على أحد العملاء لا أمل في تحصيلها اعتبرت ديون معدومة.

فإذا علمت ما يأتي:

- حصلت الشركة على القرض في ٢٠٢١/١/١ بفائدة ٥% سنوياً.
- الاستهلاكات للأصول الثابتة هي كما يلي: ٥% للمباني، ١٠% للأثاث، علماً أن الشركة تأسست في ٢٠١٧/١/١، وتم شراء الموجودات الثابتة في بداية التأسيس.

- يكون مخصص عن كامل الديون المشكوك في تحصيلها.

المطلوب:

١. ما هي الإجراءات الواجب تدوينها في أوراق عملك فيما يخص المعلومات السابقة (قيود تسوية أو ملاحظات أو مذكرة تسوية للمصرف).
 ٢. إعادة تصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر بعد التدقيق عملية التدقيق التي قمت بها.
 ٣. إعادة تنظيم الميزانية العمومية بعد التدقيق لعرضها من جديد على المساهمين وجمهور المستثمرين.
 ٤. في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك وتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي ضمن فرض:
- أ. إذا أدى التدقيق إلى تعديل الأرباح بنسبة لا تتجاوز ١٠% فالتقرير مقيد (متحفظ).
 - ب. إذا أدى التدقيق إلى تعديل الأرباح بنسبة تتجاوز ١٠% فالتقرير سلبي (معاكس).

تمرين (٤)

فيما يلي ميزان المراجعة لإحدى الشركات المساهمة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ علماً أنها تأسست في ٢٠٢٠/١/١: (بآلاف الليرات السورية):

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب	ملاحظات
---	١٧٠٠٠	رأس المال (بالأسهم)	أ. يسمح نظام الشركة بتوزيع أرباح
٤٦٧٣	٢٥٢٧	مدينون - دائنون	على المساهمين لغاية ٢٠% فقط ، كما
٢٤٢٠	----	أوراق مالية قصيرة الأجل	يسمح بتخفيض الخسائر من رأس
١٧٥٠	----	بضائع لدى وكلاء الأمانة (بسر	المال في حال وجودها.
		البيع)	ب. الأوراق المالية مسجلة بثمن التكلفة،
٢٥٠٠	----	بضائع آخر المدة بالمخازن (بسر	بينما قيمتها الاسمية ٢٥٠٠ ل.س
		البيع)	والقيمة السوقية للأوراق المالية
٩٧٠٠	----	صافي المباني تستهلك بنسبة ٣%	في ٢٠٢١/١٢/٣١ تبلغ ٢٣٦٧ ل.س.

ج. المباني تم شراؤها في ٢٠٢٠/١/١	سنوياً		
د. إن سعر البيع للبضائع يتحدد بإضافة نسبة ٢٥% من ثمن التكلفة.	أثاث يستهلك ٥% سنوياً اشترت في ٢٠٢٠/١/١	----	٣٨٠
	صندوق - مخصص د. م. فيها	٣٣٤	٧٩٩
	مصرف (سحب على المكشوف)	١٢٥٠	----
	رصيد حساب أرباح وخسائر	١١١١	----
		٢٢٢٢٢	٢٢٢٢٢

وقد أعدت الميزانية العمومية التالية وعرضت على مجلس الإدارة الذي وافق عليها وطلب منك بصفتك مدققاً لحسابات الشركة أن تزيلها بموافقتك، مع العلم بأن المجلس أوصى في تقريره بتوزيع أرباح بمعدل ٥% على المساهمين:

أصول	الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (آلاف الليرات السورية)	خصوم
أصول ثابتة	١٧٠٠٠	رأس المال ١٠٠٠٠٠ سهم
أوراق مالية بثمان التكلفة	١٠٠ × ل.س	
بضائع في المخازن	١١١١	أرباح العام الحالي
مدينون متنوعون	٢٨٦١	دائنون متنوعون
صندوق	١٢٥٠	مصرف (سحب على المكشوف)
	٢٢٢٢٢	

المطلوب:

١. توضيح النقاط التي ترى وجوب لفت النظر إليها في أوراق عملك كمدقق حسابات خارجي (قيود أو ملاحظات).
٢. إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر، والميزانية العمومية للشركة بعد عملية التدقيق التي قمت بها.
٣. في حال رفضت الشركة تحفظاتك وتوصياتك، ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي وفق معيار التدقيق الدولي المعدل/٧٠٠/.
٤. استخدم بيانات الميزانية المعدلة والمدققة من قبلك لاستخراج نسب السيولة، مع التعليق عليها.



تدقيق عناصر قائمة المركز المالي تدقيق الأصول الثابتة الملموسة

تعريفها:

هي تلك الأصول (غير المتداولة) التي يكون في نية المشروع عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية واحدة كالأراضي والآلات والسيارات والمباني والأثاث والمفروشات والعدد والأدوات..... إلخ.

الأهداف العامة لتدقيق الأصول الثابتة الملموسة (غير المتداولة):

١. التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة غير المتداولة.
٢. التأكد من وجود وملكية المشروع للأصول الثابتة وتحديد نوع الملكية.
٣. التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة.
٤. التحقق من كفاية استهلاك الأصول الثابتة.
٥. التحقق من أي إيرادات ناشئة عن هذه الأصول وكذلك أرباح أو خسائر بيعها.
٦. التحقق من عرض الأصول الثابتة والاستهلاكات المتعلقة بها بصورة عادلة في القوائم المالية.

أولاً: التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة (غير المتداولة):

إن الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات للتحقق من كفاية الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة يمكن تلخيصها في الآتي:

١. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة باستخدام وسائل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعروفة مثل قائمة الاستبيان والتقرير الوصفي وخرائط التدفق... إلخ. ومن ثم تحديد نقاط الضعف والقوة في النظام وبالتالي تحديد الإجراءات الضرورية لتحقيق الأهداف العامة الأخرى.
٢. تحديد مسؤولية واختصاص الجهة صاحبة الصلاحية في شراء وبيع الأصول الثابتة وعمليات الاستغناء عنها.

٣. التأكد من وجود تأمين ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها الأصول الثابتة من سرقة وحريق أو تلف ...إلخ.

٤. التأكد من الفصل بين الاختصاصات المتعارضة لمن بعهدته هذه الأصول ومن يقوم بالإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات لكل ما يتعلق بهذه الأصول الثابتة.

٥. التأكد من أن الشركة تقوم بإعداد الكوادر البشرية المؤهلة لتشغيل واستثمار الأصول الثابتة بأعلى كفاية تشغيلية.

٦. التأكد من وجود خطة ثابتة لإجراء جرد دوري لجميع عناصر الأصول الثابتة بما فيها العدد والأدوات الصغيرة.

٧. التأكد من وجود برنامج ثابت لإجراء الصيانة الدورية للأصول الثابتة.

ثانياً: التأكد من وجود وملكية المشروع للأصول الثابتة وتحديد نوع الملكية:

وتشمل إجراءات التحقق من وجود وملكية لأصول الثابتة ما يأتي:

١. الحصول على سجل من الإدارة بالأصول التي يمتلكها المشروع، والقيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة ومطابقته مع كشف الأصول الثابتة المقدم من إدارة المشروع.

٢. التأكد من ملكية الأصول الثابتة بالاطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المشروع للأصل.

٣. التأكد من التكلفة الكلية للأصول الثابتة التي تم اقتنائها مؤخراً ومقارنتها بالأسعار السائدة في الأسواق والاطلاع على عقود الشراء المتعلقة بها.

٤. التأكد من أن التغيرات المتعلقة بالأصل سواء بالإضافة أو بالنقصان مثبتة في الدفاتر بقيود صحيحة.

٥. التحقق من أن ملكية الأصول الثابتة غير مقيدة برهن أو إشارة لأي جهة من خارج المشروع.

٦. الاستفسار من الموظفين عن أي أصول تم استبعادها أو تخريدها خلال العام، وإن كان لديهم شكوك تتعلق بعملية شراء الأصول الثابتة من حيث القيمة والنوعية، أو وجود عمولات مستترة.

٧. ضرورة التأكد من الفصل بين الأصول الثابتة التي يملكها المشروع ويستثمرها وبين تلك التي يستثمرها ولا يملكها (أصول مستأجرة) وما يترتب على ذلك من عمليات محاسبية بكل منهما، فالأولى تظهر في الدفاتر والسجلات ويسمح باستهلاكها بينما لا تظهر الثانية في الدفاتر والسجلات ولا يسمح باستهلاكها وإنما يسمح بتسجيل جميع المصروفات المتعلقة بها بالإضافة إلى دفع بدل إيجاره السنوي.

٨. التأكد من العمليات المتعلقة باستبدال الأصول الثابتة، وفي هذا الصدد يقوم مدقق الحسابات بالإجراءات الآتية:

أ. إجراء المراجعة المحاسبية لعملية الاستبدال بشكل تفصيلي في مختلف السجلات والملفات الخاصة.

ب. إجراء المراجعة المستندية لجميع المستندات والملفات المتعلقة بعملية الاستبدال بين المنشآت والمنشآت التي تمت عملية الاستبدال معها.

ج. التأكد من وجود قرار من السلطة العليا في المنشأة بعملية الاستبدال.

د. التأكد من الوجود المادي الفعلي للأصل أو الأصول التي تم استبدالها من خلال مشاهدتها ومعينتها ميدانياً.

هـ. التأكد من صحة المعالجة المحاسبية، وإثبات جميع الاستهلاكات الخاصة بالأصل المستبدل.

ثالثاً: التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة:

من أجل التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة يمكن اتخاذ الإجراءات الآتية:

١. مراعاة أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء أو التعاقد مضافاً إليه جميع النفقات إلى أن يصبح صالحاً للاستخدام.

٢. التأكد من أن الأصول التي تم تصنيعها داخلياً قد تم تقييمها بتكلفة المواد والعمل المباشر ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة، وأن هذه التكلفة لا تزيد عن تكلفة مثيلاتها من الأصول في السوق.

٣. التحقق من كفاية الاستهلاك وبالمعدلات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لأخرى.

٤. مراعاة عدم الخلط بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية المتعلقة بالأصول الثابتة، ومن أهم الأسس المتبعة في التمييز بين المصروف الرأسمالي والمصروف الإيرادي ما يأتي:

أ. الغرض من المصروف وطبيعته: إذا كان الغرض لزيادة الطاقة الإنتاجية أو العمر الإنتاجي اعتبر المصروف رأسمالياً، أما إذا كان للإبقاء على الأصل منتجاً فقط اعتبر إيرادياً.

ب. فترة الانتفاع بالمصروف: إذا كان المصروف يخص فترة مالية واحدة اعتبر إيرادياً، وإذا زاد عن ذلك اعتبر رأسمالياً.

ج. الدورية والتكرار: إذا كان المصروف متكرراً كل فترة محاسبية كالتأمين ضد الحريق مثلاً اعتبر إيرادياً، وإذا كان غير متكرراً كالرسوم الجمركية اعتبر رأسمالياً.

د. حجم المصروف أو النفقة: وهنا تلعب الأهمية النسبية للمصروف دوراً بارزاً فمن المعروف أن حجم المصروف الإيرادي أقل نسبياً من الرأسمالي.

هـ. السياسة المالية: وهنا تضع إدارة المشروع حداً فاصلاً لمبالغ المصروفات، فما هو دون الحد الفاصل يعد إيرادياً وما هو أعلى يعد رأسمالياً.

رابعاً: التحقق من كفاية استهلاك الأصول الثابتة:

للتحقق من كفاية الاستهلاك يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات الآتية:

١. فحص سياسات الاستهلاك المعمول بها مع التأكد من تنفيذها بعناية لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على سنوات العمر الإنتاجي.

٢. الحصول على كشف بالاستهلاك التراكمي لأنواع رئيسية من الأصول الثابتة، ويشمل هذا الكشف على الأرصدة الافتتاحية في بداية العام والاستهلاك الذي يخص الفترة الحالية والاستهلاك التراكمي الخاص بالأصول التي تم استبعادها والأرصدة النهائية لمجمع الاستهلاك التراكمي في نهاية السنة المالية.

٣. مقارنة معدلات الاستهلاك للأصول الثابتة مع معدلات الاستهلاك في السنوات السابقة وكذلك مع النسب المسموح بها لأغراض الفحص الضريبي الخاص بأرباح المشروع.

٤. إجراء مراجعة حسابية لاستهلاك الأصول الثابتة والتأكد من عدم احتساب استهلاك للأصول التي تم استهلاكها بشكل كامل.

خامساً: التحقق من الإيرادات ناشئة عن الأصول الثابتة وأرباح أو خسائر بيعها:

ولتحقيق ذلك يقوم المدقق بالإجراءات الآتية:

١. تحليل حساب الإيرادات المتنوعة لمعرفة ما إذا كان هذا الحساب يتضمن ثمن بيع بعض الأصول القديمة.

٢. الاستفسار عن أي أصول تم استبعادها خلال العام.

٣. المراجعة المستندية الاختبارية لمبيعات الأصول الثابتة خلال العام بالرجوع إلى عقود البيع أو فواتير البيع.

سادساً: التحقق من عرض الأصول الثابتة والاستهلاكات المتعلقة بها بصورة عادلة في القوائم المالية:

لتحقيق هذا الهدف يجب التأكد مما يلي:

١. تصنيف وتقسيم الأصول الثابتة إلى مجموعات رئيسية مثل الأراضي والمباني والآلات والعدد والأدوات والأثاث والمفروشات والأعمال الرأسمالية تحت التنفيذ.

٢. إظهار الأصول الثابتة التي لا تستخدم في عملية الإنتاج بصورة منفصلة.

٣. إظهار الأصول الثابتة المرهونة أو المقيدة بإشارة بوضوح.

٤. إظهار القيمة الحقيقية للأصول الثابتة والقيمة الدفترية بعد استبعاد مجمع الاستهلاك المتعلق بها.

تدقيق بعض الأصول الثابتة:

أولاً: المباني، الآلات، الأثاث، السيارات، وسائل النقل:

تتشابه إجراءات تدقيق حسابات هذه الأصول مع بعضها البعض ويمكن تلخيص

أهم هذه الإجراءات فيما يأتي:

١. الحصول على قائمة أو كشف من الإدارة لهذه الأصول الثابتة.

٢. الحصول على وثائق مؤيدة تثبت ملكية هذه الأصول الثابتة من الدوائر الرسمية المختصة، مثل مديرية النقل أو مديرية الصناعة أو دائرة السجل العقاري مع التحقق من عدم وجود أية إشارة رهن أو منع للتصرف بتلك الأصول.
 ٣. مراقبة صحة الإضافات للأصول الثابتة أو الاستغناء عن بعضها من خلال بيعها أو مبادلتها أو جعلها كخردة، والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لها بما فيها استهلاك هذه الأصول.
 ٤. التأكد من صحة الضرائب والرسوم المستحقة على هذه الأصول وفقاً للقوانين الضريبية النافذة.
 ٥. تدقيق صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المشروع بالتكلفة وعند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة.
 ٦. التأكد من تحميل الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية واستبعاد تحميلها بأية نفقات إيرادية.
 ٧. فحص فواتير اقتناء هذه الأصول ومطابقتها مع حساباتها في دفتر الأستاذ العام.
 ٨. إجراء جرد فعلي لبعض الأصول الثابتة للتحقق من وجود الأصل الثابت، والتحقق من صحة الأرصدة المدورة من العام السابق.
- ثانياً: الأراضي:**

- تنطبق على الأراضي نفس إجراءات التحقق من حسابات الأصول الثابتة باستثناء أنه لا يسمح باستهلاك الأراضي. وتقسم الأراضي عادةً إلى نوعين:
١. أراضي بغرض الاستغلال: تعد المصروفات المتعلقة بهذه الأراضي عبارة عن مصروفات تشغيلية إيرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر مثل مصروفات الأسمدة والمياه والكهرباء والصيانة والضرائب... إلخ .
 ٢. أراضي بغرض البيع: أي أن المشروع اشتراها بغرض بيعها وليس الاحتفاظ بها أو استثمارها، ولذلك فإن النفقات على تلك الأراضي تعد نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفتها مثل تكلفة تمهيد الشوارع والممرات وزرع الأشجار، وتوفير المرافق الخاصة كتوصيل الكهرباء والمياه وتقسيم الأراضي وإعدادها للبيع، ويمكن أن تشمل هذه

التكاليف أيضاً على فائدة رأس المال المستثمر فيها أو المقترض في سبيل شرائها أو تحسينها.

ثالثاً: العدد والأدوات الصغيرة:

تتمثل إجراءات تدقيق العدد والأدوات الصغيرة في الآتي:

أ. التحقق من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في حماية العدد والأدوات الصغيرة من السرقة والتلاعب والاختلاس.

ب. إجراء جرد فعلي لها وتحميل الدورة المالية بقيمة النقص أو الفقدان الذي أصاب العدد والأدوات الصغيرة عما كان عليه في أول المدة مضافاً إليه ما تم شراؤه خلال السنة المالية.

ج. فحص المستندات الخاصة بشراء العدد والأدوات الصغيرة من خارج المشروع.

د. فحص أوامر التشغيل وسجلات التكاليف الخاصة بالعدد المصنعة داخل المشروع للتأكد من أنها تتضمن بما يخصها من المواد والأجور والمصروفات الأخرى.

هـ. التأكد من استهلاك العدد والأدوات الصغيرة بطريقة صحيحة (إعادة التقدير) نظراً لصغر حجمها وقيمتها مقارنةً بالأصول الثابتة الأخرى .

رابعاً: النماذج والقوالب والرسوم:

تعامل النماذج والقوالب والرسوم والمخططات كأصل من أصول المشروع فقط في الحالات التي تستخدم لعدد كبير من الأوامر المتكررة أو لعدة طلبيات. وعادةً يتم تحميل تكاليف هذه العناصر على الطلبية أو أمر التشغيل الأساسي الذي تطلب استخدامها، ولكن في بعض الحالات يكون لهذه العناصر قيمة كبيرة بعد استخدامها في الأمر أو الطلبية التي كانت السبب في الحصول عليها وهنا قد يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد المنافع المستقبلية التي تتضمنها هذه النماذج والقوالب والمخططات، ولذلك يلجأ مدقق الحسابات في مثل هذه الحالة إلى الحصول على بيان من الإدارة تحدد فيه المنافع المستقبلية المتوقعة من هذه الأصول، وقد يستعين مدقق الحسابات بخبير خارجي للتأكد من أن قيمة هذه النماذج لا تقل عن تكلفتها، وفي حال العكس فيجب تخفيض قيمتها بأقل القيمتين.

خامساً: الموارد الطبيعية:

يقصد بالموارد الطبيعية الأصول التي تخضع للاستهلاك بالنفاذ مثل المناجم والمحاجر وآبار البترول والغاز وغابات الأشجار والموارد الطبيعية الأخرى.

ويتم تقدير قيمة الاحتياطات المكتشفة عادةً ومن ثم يحتسب معدل النفاذ على أساس تقسيم تكلفة الحصول على هذه الاحتياطات على كميتها المقدرة، وهكذا تتم معرفة نصيب الفترة المحاسبية من النفاذ عن طريق ضرب معدل نفاذ الوحدة المنتجة ولتكن برميل نفط بعدد البراميل المنتجة (المستخرجة) خلال الفترة.

وعند تدقيق الحسابات الخاصة بالموارد الطبيعية فإن الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات تتلخص في الآتي:

أ. التأكد من ملكية وتكلفة المورد الطبيعي من خلال الاطلاع على عقود الملكية أو عقود الامتياز والتأجير والمستندات الأخرى المؤيدة لذلك.

ب. التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية الأكثر قبولاً وشيوعاً بشأن نفاذ هذا الأصل صحة احتساب معدل النفاذ من سنة لأخرى.

ج. يجب مراعاة تكاليف المباني والإنشاءات المشيدة بجانب المورد الطبيعي بغرض استغلال هذا المورد الطبيعي، ومن أن هذه المباني والإنشاءات تستهلك خلال عمرها الإنتاجي الذي يجب أن لا يزيد عن فترة استغلال المورد الطبيعي ذاته.

UNIVERSITY
OF
ALEPPO



تدقيق عناصر قائمة المركز المالي تدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة

مقدمة:

يقصد بالأصول الثابتة غير الملموسة تلك الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة المحل، حقوق الامتياز، حق الاختراع، حق التأليف، والعلامات التجارية وغيرها، وتستمد هذه الأصول قيمتها من الحقوق والمزايا الاقتصادية التي تنشأ عن ملكيتها، وتشترك هذه الأصول في ميزات أهمها أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شيء ملموس ومن هنا جاءت تسميتها بالأصول المعنوية، كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الأحيان عن ظروف خارجة عن إرادة المشروع، يضاف إلى ذلك أنه يفضل إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها. ويعترف بالأصل غير الملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) في الحالات الآتية فقط:

١. إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية.
٢. إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.
٣. تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة.
٤. يجب قياس الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

ويجب التمييز بين مرحلتي البحث والتطوير للأصل غير الملموس كما يلي:

- أ. مرحلة البحث: يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث بل يعترف به كمصروف عندما يتم تحمله.
- ب. مرحلة التطوير: يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير داخلي فقط إذا تمكنت المنشأة من بيان ما يلي:
 - الجدوى الفنية لإكمال الأصل لكي يصبح جاهزاً للاستخدام أو البيع.
 - النية لإكمال الأصل واستعماله أو بيعه.

- قدرتها على استعمال الأصل أو بيعه.
 - تحديد كيف سيولد الأصل المنافع المستقبلية.
 - توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى لإكمال تطوير الأصل واستعماله أو بيعه.
 - قدرتها على قياس الانفاق على الأصل بموثوقية.
- الأهداف العامة لتدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة:**

تتمثل الأهداف العامة لتدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة في الآتي:

١. التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية بشأن الأصول الثابتة غير الملموسة .
 ٢. التحقق من الوجود الفعلي لهذا الأصل غير الملموس في دفاتر المشروع (حقيقة وجود الأصل).
 ٣. التحقق من ملكية المشروع للأصل غير الملموس.
 ٤. التحقق من صحة التقييم للأصل غير الملموس.
- ومن أجل تحقيق هذه الأهداف العامة ينبغي على مدقق الحسابات القيام بالإجراءات الآتية:
- أ. القيام بطلب كشف تفصيلي من الإدارة لما يمتلكه المشروع من أصول ثابتة غير ملموسة موضحاً فيه طبيعة كل أصل.
 - ب. القيام بالاطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المشروع لهذه الأصول غير الملموسة.
 - ج. التأكد من أن الأصول الثابتة غير الملموسة قد تم تقييمها وفق الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن الإشارة هنا إلى أن التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم في تقييم الأصول الثابتة غير الملموسة، أي أن تلك الأصول تقيم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها.
 - د. التأكد من إطفاء الأصول الثابتة غير الملموسة (الاستهلاك) في نهاية السنة المالية ومن أن هذه الأصول ستظهر في الميزانية الختامية بثمن تكلفتها مطروحاً منها قيمة الإطفاء.

وسوف نتناول بشيء من التفصيل بعض عناصر الأصول الثابتة غير الملموسة وموقف مدقق الحسابات منها في الآتي:

أولاً: شهرة المحل:

القاعدة العامة أن شهرة المحل لا تظهر في الدفاتر إلا إذا دفع فيها مقابل وهي تعني مقدرة المشروع على تحقيق أرباح مستقلة تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المشروعات المماثلة في نفس المجال. وتنشأ هذه الشهرة أو القدرة على تحقيق الأرباح غير العادية نتيجة تضافر عوامل متعددة منها ما هو شخصي كالسمعة الحسنة والكفاءة الفنية التي يتمتع بها القائمون على إدارة المشروع، ومنها ما هو اقتصادي كحسن الموقع أو جودة الإنتاج أو غير ذلك.

وهذه الشهرة لا تنشأ بين لحظة وأخرى وإنما تتكون على مر الزمن، كما أنها عرضة للزوال في أي وقت وخاصةً إذا تغيرت الظروف أو العوامل التي أدت إلى وجودها وتكوينها.

وقد جرت العادة على عدم إثبات شهرة المحل بالدفاتر إلا إذا كان هنالك دليل مادي ملموس على وجودها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك منها:

- أ. شراء منشأة لمنشأة أخرى إذا كان المبلغ الذي دفع ثمناً للشراء يزيد عن قيمة صافي أصول المنشأة وبفرض أن جميع الأصول والالتزامات جرى تقييمها بشكل سليم.
- ب. انضمام أو انسحاب شريك في شركات التضامن (الأشخاص)، حينها قد يتم الاتفاق بين الشركاء المتضامنون على إظهار قيمة لتلك الشهرة في دفاتر الشركة.
- ج. اندماج شركة في شركة أخرى.

أما الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات للتحقق من شهرة المحل فهي تتلخص في الآتي:

١. الاطلاع على الاتفاقات والعقود التي تمت بين المنشأة المشتري والمنشأة البائعة.
٢. التأكد من اعتماد الجهات المسؤولة لما دفع من زيادة عن صافي الأصول واعتبار هذه الزيادة كشهرة محل.
٣. في شركات التضامن على مدقق الحسابات أن يطلع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والمنصوص عليه في عقد الشراكة وعلى الطريقة التي اتبعت في تقدير قيمة الشهرة والتأكد من أن الشهرة لم تظهر بالدفاتر بأعلى من القيمة التي قدرت بها.

٤. الاطلاع على الاتفاقات وفحص القيم المقدرة للأصول في حالة الاندماج والتحقق من أن قيمة الشهرة في حدود المعقول، والتأكد من اعتماد التقدير في محاضر جلسات مجلس الإدارة.

٥. التحقق من استهلاك الشهرة خلال فترة الانتفاع بها بطريقة منتظمة من سنة إلى أخرى، وإذا وجد معارضة من إدارة المشروع لحساب قيمة اطفاء شهرة المحل (الاستهلاك) فعليه أن يذكر ذلك في تقريره النهائي.

٦. التحقق من عدم بقاء أي رصيد لحساب الشهرة في الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل على أن الشهرة ما زالت موجودة.

ثانياً: حق (براءة) الاختراع:

يقصد بالاختراع الابتكار الجديد الذي لم يسبق نشره أو استعماله أو منح براءة عنه. ويتم تسجيل الاختراع لدى وزارة الصناعة أو التجارة ليصبح ملكاً للمنشأة من الناحية القانونية.

وتتلخص أهداف تدقيق حق الاختراع في التأكد من الملكية والوجود وصحة التقييم. أما إجراءات التدقيق فيمكن عرضها في الآتي:

أ. مطابقة قيمة الأصل في الميزانية مع رصيد حسابه في دفتر الأستاذ العام.

ب. الاطلاع على شهادة تسجيل براءة الاختراع للتأكد من ملكية المشروع لها ، وإذا كان المشروع قد حصل على حق الاختراع عن طريق الشراء فيجب الاطلاع على عقد التنازل من المخترع.

ج. التأكد من صحة تقييم حق الاختراع على أساس ثمن التكلفة ناقصاً الاستهلاك اللازم ويحتسب الاستهلاك لحق الاختراع على أساس الفترة المحددة للانتفاع بهذا الحق قانونياً.

د. التحقق من حساب تكلفة الاختراع - في حالة الاختراع تم بعرفة المنشأة- ومن أن التكلفة تقتصر على المصروفات والأتعاب القانونية التي دفعت للحصول على حق الاختراع، ويراعى عدم تحميل حق الاختراع بأي جزء من نفقات الأبحاث التي تحملتها المنشأة لأن جميع هذه المبالغ تعتبر مصروفات تحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة التي انفقت فيها.

ونتيجة لاختلاف العوامل التي قد تظهر مستقبلاً وتؤثر في قيمة حق الاختراع يرى البعض ضرورة اتباع طريقة إعادة التقدير لإعطاء فكرة صحيحة عن قيمة حق الاختراع الاستغلالية، أي اتباع طريقة الاستهلاك بإعادة التقدير عوضاً عن طريقة الاستهلاك بطريقة القسط الثابت .

ثالثاً: حقوق التأليف:

حقوق التأليف تجمع بين حقين، حق معنوي يعود لصاحب الإنتاج الفكري وهو المؤلف، وحق مالي يعبر عن حق المؤلف في استغلال نتاجه مالياً ولا يجوز لغيره مباشرة هذا الحق دون الحصول على إذن كتابي منه. ويتعين على المدقق القيام بالإجراءات الآتية للتحقق من حقوق التأليف:

١. التحقق من وجود حق التأليف ضمن مجموعة الأصول غير الملموسة بدفاتر المنشأة.
٢. الاطلاع على العقد الذي تم بين المنشأة وبين المؤلف للتحقق من القيمة المقيد بها الحق في الدفاتر (مثال الكتب المنشورة في دور النشر).
٣. التأكد من استهلاك قيمة هذا الحق خلال فترة التعاقد أو خلال المدة القانونية التي ينتهي فيها حق المؤلف أيهما الأقصر.

رابعاً: العلامات التجارية:

العلامات التجارية هي الأسماء المتخذة شكلاً مميزاً وامضاءات، والكلمات والحروف والأرقام والرسوم والرموز والأختام وغيرها التي تستخدم في تمييز منتجات عمل صناعي أو استغلال زراعي أو خدمي أو أية بضاعة يجري تسويقها من قبل المنشأة، وبالتالي تؤدي إلى تحقيق زيادة في المبيعات.

والعلامات التجارية يمكن تأجيرها، أو التنازل عنها، أو بيعها، وستمر عمرها الاقتصادي طالما بقيت مستخدمة.

إن أهم إجراءات التدقيق للعلامات التجارية يمكن تلخيصها في الآتي:

١. التأكد من أن العلامة التجارية مسجلة قانونياً باسم الشركة أو المنشأة .
٢. يجب عدم الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨).

٣. في حالة قيام المنشأة بشراء العلامة التجارية من الغير فيجب التأكد من القيمة وذلك بالاطلاع على عقد الشراء وكذلك الإجراءات القانونية لنقل ملكية العلامة التجارية.
٤. التحقق من صحة تقييم العلامة التجارية على أساس التكلفة بعد طرح الاستهلاك اللازم، وتشمل التكلفة ثمن الشراء بالإضافة إلى رسوم التسجيل وأتعاب المحاماة وجميع المصروفات الأخرى الخاصة بنقل وتثبيت ملكية العلامة التجارية.
٥. مطابقة رصيد حساب العلامة التجارية في دفتر الأستاذ العام مع ما هو ظاهر في الميزانية الختامية.

خامساً: حقوق الامتياز والانتفاع:

- يعد شراء المنشأة حق امتياز بالحفر أو التنقيب عن البترول أو المعادن أو إنتاج أي منتج من الأصول غير الملموسة.
- وللتأكد وقيمتها يتوجب على المدقق القيام بالإجراءات الآتية:
١. الاطلاع على قيمة حق الامتياز بالرجوع إلى الاتفاق والعقد الموقع بين المنشأة والجهة المختصة صاحبة الحق.
 ٢. التأكد من قيام المنشأة بكافة الإجراءات القانونية اللازمة لتسجيل هذه الحقوق وذلك بالاطلاع على شهادة التسجيل الرسمية.
 ٣. التأكد من أن المنشأة تستهلك قيمة هذه الحقوق خلال مدة استغلالها.
- وأخيراً نذكر بما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) والمتعلق بالأصول غير الملموسة، حيث تم إلغاء الاعتراف بالنفقات الرأسمالية بموجب هذا المعيار، وبالتالي فيجب تحميل هذه النفقات على حساب الأرباح والخسائر للفترة التي حدثت فيها، وهذه النفقات هي:

- نفقات البحث.
- نفقات التأسيس.
- نفقات التدريب.
- نفقات الإعلان.
- نفقات الانتقال وتغيير الموقع.

تمارين غير محلولة

تمرين (١)

"إن التحقق من صحة التقييم للأصل يعد من الأهداف العامة لبرنامج تدقيق الأصول الثابتة"

المطلوب: بصفتك مدققاً للحسابات أن تتحقق من صحة تقييم الأصل وعرضه في قائمة المركز المالي (الميزانية) في ٢٠٢٠/١٢/٣١ لكل حالة من الحالات الآتية مع بيان أثره على حساب الأرباح والخسائر وذلك بإثبات قيود التسوية اللازمة في أوراق عملك كمدقق حسابات والتي تظهر المعالجة المحاسبية السليمة لكل حالة.

أ. قامت الشركة بتعديل مبنى قديم يتبع لقسم توليد الكهرباء والذي تبلغ تكلفته التاريخية ٢٥٠٠٠٠٠ ل.س ليصبح كقسم للتجارة، وبلغ رصيد حساب مجمع استهلاك المبنى القديم في الدفاتر ٥٠٠٠٠٠ ل.س، وبلغت مصروفات التعديل ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س منها ٢٠٠٠٠٠ ل.س لإزالة البناء القديم. وقد تم تحويل أجزاء إلى المبنى الجديد من المبنى القديم تكلفتها الأصلية ١٨٠٠٠٠٠ ل.س ولم تثبت هذه العملية بالدفاتر.

ب. قامت الشركة بمبادلة سيارة تويوتا قيمتها السوقية ٨٥٠٠٠٠٠ ل.س وقيمتها الدفترية ٦٨٠٠٠٠٠ ل.س وتكلفتها التاريخية ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكها التراكمي ٣٢٠٠٠٠٠ ل.س بسيارة أخرى هوندا قيمتها السوقية ٨٠٠٠٠٠٠ ل.س وقيمتها الدفترية ٦٧٥٠٠٠٠ ل.س وتكلفتها التاريخية ٧٥٠٠٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكها التراكمي ٧٥٠٠٠٠ ل.س. وقد حصلت الشركة بنتيجة المبادلة على مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س نقداً.

ج. في ٢٠١٠/١/١ اشترت الشركة آلات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ ل.س وتم تقدير العمر الإنتاجي لها آنذاك بعشرين عاماً وهي تستهلك بطريقة القسط الثابت بدون قيمة خردة أو نفاية في نهاية العمر الإنتاجي.

وفي ٢٠٢٠/١/١ قامت الشركة بتجديد آلاتها بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س مما أدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية وزيادة عمرها الإنتاجي خمس سنوات إضافية.

د. دفعت الشركة مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ ل.س نفقات تجارب وأبحاث أدت لتطوير منتج الشركة المذكورة وزيادة المنافع لها للعام المنصرم وللأعوام الثلاثة القادمة.

تمرين (٢)

ما هو موقفك كمدقق للحسابات من الحالة الآتية:

تبين إليك أن إدارة إحدى الشركات تقاضت عمولات مستترة عند شرائها لبعض الأصول الثابتة بالاتفاق مع أحد الموردين ولم يتم إثبات هذه العمولات في السجلات المحاسبية. ما هي إجراءات التدقيق التي من شأنها اكتشاف هذا النوع من حالات الغش والتضليل الجوهري بالنسبة للأصول الثابتة؟

تمرين (٣)

تبين لك أثناء قيامك بتدقيق حسابات إحدى الشركات أن إدارة هذه الشركة قامت بإعادة التقدير لبعض أصولها الثابتة التي ارتفعت أسعارها في السوق ولم توزع أرباح على المساهمين نتيجة إعادة التقدير بحجة أنها استعملتها في إطفاء خسائر مدورة من العام السابق.

المطلوب: بصفتك مدققاً للحسابات علق على هذه الحالة وما هو موقفك منها.

تمرين (٤)

دفعت الشركة ٢٠ / مليون ل.س لأصل جديد (آلة لتقطيع الأشجار) قدرت حياتها الإنتاجية بـ ٢٠ سنة، وقد بينت الخبرة السابقة للشركة أن منشار التقطيع يتطلب استبداله كل ٣ سنوات نظراً لتآكل مسنناته، وأن التكلفة الحالية لاستبدال هذا المنشار تقارب ٢ / مليون ل.س، ما هي قيمة الاستهلاك السنوي للآلة.

تمرين (٥)

بلغت نفقات التأسيس لإحدى الشركات التي بدأت عملها في ٢٠٢١/١/١ مبلغ ٥٢٦٠٠٠٠ ل.س، وقامت الشركة المذكورة بإعادة تقييم لبعض أصولها الثابتة بمبلغ

مماثل في ٢٠٢١/١٢/٣١ وأجرت القيد الآتي:

٥٢٦٠٠٠٠ من ح / الأصول الثابتة

٥٢٦٠٠٠٠ إلى ح / نفقات التأسيس

المطلوب:

- ١- ما هو الإجراء الذي ستتخذه تجاه ما قامت به الشركة بصفتك مدققاً للحسابات.
- ٢- ما هو قيد التسوية في أوراق عملك لتوضيح معالجة الحالة السابقة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية رقم (٣٨).

تمرين (٦)

فيما يلي ميزانية إحدى الشركات المساهمة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١: بآلاف الليرات السورية

أصول	الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
أصول ثابتة	٢٠٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠	أرباح العام الحالي
صندوق	١٨٠٠٠	موردون
١٢٠٠٠	٦٠٠٠	أوراق دفع
بضاعة آخر المدة	١٦٠٠٠	مجمع استهلاك أصول ثابتة
٨٠٠٠	(تستهلك الأصول الثابتة بنسبة ١٠ % سنوياً)	
مدينون (عملاء)	٦٤٠٠٠	
أوراق قبض		
٣٠٠٠		
٦٤٠٠٠		

وقد جرى تكليفك بتدقيق حسابات الشركة المذكورة ، وأثناء عملية التدقيق تتبين لك ما يلي (بآلاف الليرات السورية):

١. استبدلت الشركة أحد أصولها الثابتة في ٢٠٢١/٦/٣٠ تكلفته التاريخية ٤٨٠٠ ل.س. ومجمع استهلاكه التراكمي حتى تاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ بلغ ١٠٠٠ ل.س. استبدلته ببضاعة قيمتها بسعر السوق ٣٦٠٠ ل.س، وكان قرار الشركاء بأن هذا الاستبدال مفيد للشركة، وتمت المبادلة في تاريخه دون أن تسجل محاسبياً بدفاتر الشركة ولم تظهر بكشوف الجرد.

٢. أثناء تدقيق عملية المبادلة السابقة اكتشفت أن الشركة حصلت على موافقة أحد الموردين الذي تدين له الشركة بمبلغ ١٢٠٠٠ ل.س، حيث تبين أن الشركة رهنّت أصولها الثابتة لأمر هذا المورد ضماناً لسداد دينه مستقبلاً، وقد ورد رصيد هذا المورد ضمن رصيد الموردين في الميزانية السابقة.

٣. عند جردك لخزينة الشركة تبين أن هناك عجز في الصندوق بلغ ٤٠٠ ل.س عما هو ظاهر في الميزانية، ولدى بحثك عن السبب تبين أن الشركة قامت بتوزيع هذا المبلغ على الشركاء في ٢٠٢١/٧/١ ولم تسجله في الدفاتر.

٤. عند تدقيقك لأوراق القبض تبين أن إحدى الأوراق مسحوبة على العميل كمال وقيمتها ١٠٠ ل.س، لكن العميل كان قد أشهر إفلاسه رسمياً في ٢٠٢١/١٠/١ ولا يوجد كفيل له.

المطلوب:

- ١- إجراء قيود التعديلات للملاحظات التي وجدتها خلال قيامك بعملية التدقيق لعرضها على مجلس إدارة الشركة.
- ٢- إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية الختامية للشركة بعد تعديلات التدقيق التي اقترحتها.



الجامعة الإسلامية

تدقيق عناصر قائمة المركز المالي

تدقيق الأصول المتداولة

مقدمة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (١) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحد مما يلي:

١. عندما تحتفظ المنشأة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها إلى سلعة وتحصيل قيمتها نقداً.

٢. عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة ١٢/ شهر من تاريخ الميزانية.

٣. في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله. النقدية المكافئة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٧) المتعلق بقائمة التدفقات النقدية تمثل الاستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحويل إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ استحقاق الفترة ثلاثة أشهر أو أقل.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف أصول غير متداولة. وبناءً على ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (١) تصنف الأصول المتداولة على النحو الآتي:

١. النقدية: ويقصد بالنقدية تلك الموجودة في الصناديق أو المودعة في حسابات المشروع لدى المصرف.

٢. الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة: ويقصد بها الأصول المالية التي يتم تداولها بغرض إعادة بيعها وتحقيق أرباح نتيجة المضاربة بها. وتشمل هذه الأصول المالية الاستثمارات في حقوق الملكية مثل الأسهم، والاستثمارات في أدوات الدين مثل السندات.

٣. الأوراق التجارية: ويقصد بها الكمبيالات وسندات السحب المحتفظ بها في محفظة الأوراق التجارية والتي تظهر بالدفاتر المحاسبية تحت مسمى حساب أوراق القبض، وتعتبر أوراق القبض من ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال ١٢/ شهر من تاريخ الميزانية.

٤. المدينون: هي تلك الحسابات التي تظهر بالدفاتر نتيجة التعامل مع العملاء على الحساب مع ما قد يترتب عن ذلك من ديون معدومة أو ديون مشكوك فيها، ويعتبر المدينون ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال ١٢/ شهر من تاريخ الميزانية.

٥. المخزون السلعي (بضاعة آخر المدة): ويمثل المخزون السلعي أصناف السلع الموجودة بمخازن المشروع والتي لم يتم بيعها حتى نهاية السنة المالية للمشروع، ويعتبر المخزون ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال ١٢/ شهر من تاريخ الميزانية.

٦. الأرصدة المدينة الأخرى: وهي تلك الأرصدة التي لا تصنف ضمن الحسابات السابقة ومنها المصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة والنقدية أو البضاعة المرسله في الطريق إلخ.

وتتلخص الأهداف العامة لتدقيق الأصول المتداولة التي يسعى مدقق الحسابات من إلى تحقيقها في الآتي:

١. التأكد من أن هذه الأصول موجودة بصورة فعلية.
 ٢. التأكد من أن هذه الأصول مسجلة بالدفاتر بصورة قانونية.
 ٣. التأكد من أن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية قد تمت بشكل كامل غير منقوص.
 ٤. التأكد من أن هذه الأصول قد جرى تقييمها بشكل صحيح وبما يتماشى مع مبدأ الإفصاح في عرضها بجانب الأصول من الميزانية.
- وسنتعرض إلى تدقيق عناصر الأصول المتداولة والإجراءات التي ينبغي على مدقق الحسابات القيام للتحقق منها في الآتي:

أولاً: النقدية:

تعد النقدية أكثر الأصول تعرضاً للتلاعب والتزوير نظراً لطبيعتها السيولتها التي تساعد على إمكانية اختلاسها بسهولة لا سيما عند ضعف نظام الرقابة الداخلية. وتتكون النقدية من:

أ. الأموال الموجودة في صناديق المشروع المختلفة بما فيها صندوق المصروفات النثرية.
ب. أرصدة المشروع في المصارف المختلفة.

ج. السلف الدائمة الممنوحة للعاملين والموظفين في المشروع.

وسنبدأ بدراسة إجراءات عناصر النقدية السابقة في الآتي:

(١) : صناديق النقدية:

انطلاقاً من الأهداف العامة المذكورة سابقاً يمكن تحديد إجراءات التدقيق الخاصة بالنقدية الموجودة في الصناديق بما يلي:

أ. إجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها وتحديد المسؤولين عن كل منها، وغالباً ما يتم هذا الجرد بصورة مفاجئة أو بطريقة يمنع فيها نقل الأموال من صندوق لآخر، ويتم الجرد بحضور ممثل عن إدارة المشروع يتولى التوقيع على محاضر الجرد مع كل من أمين الصندوق ومدقق الحسابات.

كما يمكن للمدقق أن يجري أكثر من عملية جرد خلال فترة تنفيذه لعملية التدقيق وذلك فيما يتعلق بصندوق واحد أو أكثر حتى يطمئن على سلامة العمل بالنسبة لهذه الصناديق وحسن سلوك المسؤولين عنها.

ب. تقويم نظام الرقابة الداخلية لعمليات القبض والدفع والتأكد من وجود فصل حقيقي فيما بينها من جهة وتسجيل العمليات الخاصة بها في السجلات المحاسبية من جهة أخرى.

ج. تحديد الآلية التي يتم بموجبها سحب الأموال من المصارف لتغذية هذه الصناديق، وكذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو الحد الأقصى المسموح به في حسابات المشروع لدى المصرف.

د. التحقق من إثبات المقبوضات والمدفوعات في دفتر الصندوق وفحص مستنداتها والتأكد من صحة توقيع القابض لهذه الأموال.

هـ. التأكد من خلال المراجعة الحسابية من جمع دفتر الصندوق واستخراج رصيده ومطابقته مع نتائج الجرد الفعلي.

و. الحيلولة دون تزويد الصناديق أثناء الجرد بمبالغ عن طريق تحويل الأوراق النقدية أو أوراق القبض إلى نقدية، وكذلك الحيلولة دون تحويل رصيد أو جزء من رصيد أحد الصناديق إلى صندوق آخر.

ز. إعلام الإدارة فوراً عن أي نقص أو عجز في الصناديق يكتشفه المدقق وذلك بغية اتخاذ الإجراءات القانونية بحق المسؤول عنها.

ح. زيارة بعض الفروع لجرد صناديقها، وفي حال تعذر ذلك يتم تثبيت أرصدها على مسؤولية من قام بجردها.

ط. التحقق من صحة بيانات الحد الفاصل وسلامتها وذلك بفحص عمليات القبض والدفع من الصناديق في الأيام الأخيرة من السنة موضع التدقيق والأيام الأولى من السنة التالية.

٢) : النقدية لدى المصارف:

إن الحسابات المتعلقة بالمصارف على أنواع فمنها ما هو حساب جاري أو حساب إيداع أو مقيد بإجراءات معينة. وتتلخص إجراءات تدقيق النقدية المودعة لدى المصارف في الآتي:

أ. طلب شهادة من المصرف عن صحة أرصدة الحسابات في نهاية السنة المالية، مع كشف بالأوراق المالية وأوراق القبض الموجودة لدى المصرف.

ويتم طلب الشهادة من قبل إدارة المشروع، على أن يراعي المصرف إرسالها إلى المدقق مباشرة، وعادةً يُطلب أن يُذكر أمام رصيد حساب المصرف أو الأرصدة المتنوعة إن وجدت أي تقييد لتحريك الحسابات، بالإضافة إلى طلب تفصيلي عن واقع الأوراق المالية وأوراق القبض المخصومة أو تلك التي برسم التحصيل لدى المصرف.

وفي أغلب الأحيان لا يكون رصيد كشف المصرف مطابق لرصيده الحسابي في دفاتر المشروع لأسباب متعددة، لذلك يقوم المشروع بإعداد مذكرة تسوية كشف المصرف حتى يتحقق التطابق بين الرصدين وهذه المذكرة يجب أن تدقق بصورة تفصيلية من قبل مدقق الحسابات.

ب. تتبع تسلسل الشيكات والشيكات غير المصروفة واشعارات إيداع الأموال ومقارنة ذلك مع مضمون مذكرة تسوية كشف المصرف.

ج. تتبع الشيكات المرفوضة وأسباب رفض هذه الشيكات، بالإضافة إلى تتبع الدفعات المودعة في الحساب ومراقبة صحة الإيداع بالكامل وعدم تجزئة المبالغ والتحري عن أسباب التجزئة في حال وجودها.

د. مطابقة كشوف المصرف مع دفتر الأستاذ العام ومع الرصيد الظاهر في الميزانية الختامية.

هـ. التحقق من عمليات المصرف الجارية ضمن فترة الحد الفاصل، والتأكد من صحتها، بالإضافة إلى مراقبة المبالغ الكبيرة والتأكد من أنها قبضت أو دفعت بصورة فعلية ومن أنها مؤيدة بالمستندات الرسمية.

٣) : صندوق المصروفات النثرية:

يتم استخدام صندوق المصروفات النثرية في عمليات الحيازة التي يتم دفع مبالغ نقدية صغيرة بها على نحو مريح وسريع بدلاً من الصندوق العام وكذلك استخدام الشيكات، ويتسم الرصيد الثابت بالصندوق بالصغر النسبي ويتم استعاضة النقدية دورياً. وتتمثل المصروفات التي يتم عادةً دفعها من هذا الصندوق في شراء المستلزمات المكتبية ذات القيمة الضئيلة، الطابع، مستلزمات الضيافة، والمساهمات الصغيرة إلى الجهات الخيرية المحلية.

وكما ذكرنا فإن صندوق المصروفات النثرية يتسم بعدم الأهمية النسبية كما هو الحال بالنسبة لباقي عناصر قائمة المركز المالي، ومع ذلك لا بد من أن يكون هناك رقابة داخلية على النقدية النثرية لمنع وقوع الاختلاس والتلاعب، وتتمثل إجراءات الرقابة الداخلية هذه في الآتي:

أ. استخدام صندوق للسلفة يعهد به فرد واحد ليكون مسؤولاً عنه.

ب. يجب فصل صندوق المصروفات النثرية عن المتحصلات النقدية وكافة الأنشطة الأخرى.

ج. تحديد سقف للمدفوعات النقدية النثرية، وكذلك لأنواع المدفوعات المصروفات النثرية النقدية التي تصنف ضمن المصروفات النثرية.

د. وجود موافقة من أحد مسؤولي الإدارة على نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية.

هـ. إجراء جرد دوري مفاجئ من قبل المدقق الداخلي أو أي مسؤول في الإدارة لصندوق المصروفات النثرية.

و. مطابقة النقدية في صناديق المصروفات النثرية مع رصيد حساب صندوق المصروفات النثرية في الميزانية.

أما بالنسبة لمدقق الحسابات فإن إجراءات التدقيق التي يمكنه القيام بها فهي تتمثل في الآتي:

- التعرف على إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بصندوق المصروفات النثرية باستخدام خريطة التدفق أو قائمة استقصاء الرقابة الداخلية وذلك لتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت.

- إجراء مراجعة مستندية لعدد محدد من الفواتير والايصالات المتعلقة بالمصروفات النثرية.

- حضور عملية جرد النقدية في صندوق المصروفات النثرية ومطابقة الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترية.

- تقدير قيمة المصروفات النثرية التي تنسم بالأهمية النسبية ومدى تأثيرها على القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.

٤ : السلف الدائمة أو المؤقتة:

من المفترض أن تكون جميع السلف الدائمة أو المؤقتة التي انتهت الغاية الممنوحة من أجلها قد سددت في نهاية العام، إلا أنه في حال وجود بعض السلف غير المسددة فإن من واجب مدقق الحسابات الاطلاع على أسباب عدم تسديدها والاقتناع بصحة هذه الأسباب، بالإضافة إلى جرد هذه الصناديق بأن واحد وذلك بغية اتخاذ

الإجراءات الكفيلة لمنع تسرب أموال هذه السلف إلى الصناديق عند جرد الأخيرة وبالعكس.

كما أنه من الضروري الانتباه إلى الغطاء القانوني والنظامي للسلف الممنوحة وبصورة خاصة إلى الشركاء ورجال الإدارة والعاملين والتأكد من صحة تطبيق الشروط المرتبطة بمنحها ومن مدة التسليف وكيفية تسديد الأقساط ومواعيد التسديد.

مثال محلول

ظهرت الأرصدة الآتية في ٢٠٢١/١٢/٣١ في دفاتر إحدى الشركات والتي قدمت إليك لتقوم بفحصها وتدقيقها:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٥٦٠.٠٠٠	---	مصرف جاري
٥٠.٠٠٠	---	صندوق

فإذا علمت:

١. أن الشركة كان لديها ثلاثة حسابات جارية لدى المصارف، وأن أرصدة تلك الحسابات كانت على النحو الآتي في ٢٠٢١/١٢/٣١:
٢١٠.٠٠٠ ل.س دائناً (مكتشفاً) لدى المصرف التجاري السوري.
٤٥٠.٠٠٠ ل.س مديناً لدى مصرف الاسكان.
٣٢٠.٠٠٠ ل.س مديناً لدى المصرف العربي.
٢. تسلمت الشركة كشوف الحساب من المصارف المذكورة أعلاه في ٢٠٢١/١٢/٣١ التي ظهرت كما يأتي:
أ. الكشف الوارد من المصرف التجاري السوري يظهر رصيداً دائناً بمبلغ ٤٤٤.٠٠٠ ل.س.
ب. الكشف الوارد من مصرف الاسكان يظهر رصيداً دائناً بمبلغ ٢٤٤.٠٠٠ ل.س.
ج. الكشف الوارد من المصرف العربي يظهر رصيداً دائناً بمبلغ ٣٣٣.٠٠٠ ل.س.
وبمطابقة المفردات الواردة في كشوف المصارف الثلاثة مع ما هو مسجل بالدفاتر اتضح لك ما يلي:

○ بلغت المصروفات المستحقة للمصرف التجاري السوري ٤٢٠٠٠ ل.س والفوائد المدينة ٨٠٠٠٠ ل.س.

○ بلغت العمولات المستحقة لمصرف الاسكان مبلغ ٤٥٠٠٠ ل.س والفوائد الدائنة مبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س.

○ بلغت العمولات المصرفية التي احتسبها المصرف العربي مبلغ ٢٢٠٠٠ ل.س بينما بلغت الفوائد الدائنة المحتسبة لصالح الشركة ١٥٥٠٠٠ ل.س.

○ تبين أن هناك شيكات مسحوبة على المصرف التجاري السوري لصالح عدد من الموردين تبلغ قيمتها ٢٦٦٦٠٠٠ ل.س جرى تحصيلها ضمن فترة الأحداث اللاحقة من السنة المالية التالية ، وهناك شيكات مقيمة سحبت على مصرف الاسكان بمبلغ ٩٥٥٠٠٠ ل.س لصالح الموردين ولم تقدم للصرف بعد، ويوجد شيكات مقيمة أيضاً مستلمة من عملاء مصرف الاسكان بمبلغ ١٠٦٦٠٠٠ ل.س لم ترسل للتحصيل بعد، كما أن هناك مبالغ نقدية بقيمة ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س أودعت لدى مصرف الاسكان بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ لم تظهر بالكشف الوارد من المصرف بتاريخه، بينما ورد بها إشعار من مصرف الإسكان خلال فترة الأحداث اللاحقة.

٣. تبين من كشوف الجرد الفعلي للخرينة أن الموجود فعلاً ٤٠٠٠٠٠ ل.س وأن الشركة تمنح أمين الخزينة بدل عجز شهري يبلغ ٧٠٠٠ ل.س يضاف إلى راتبه الشهري بشكل مستمر.

٤. تبين أن أمين الخزينة يحتفظ برواتب عمال بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ كأمانات لم تسلم لهم حتى الآن ولم تدرج في كشوف جرد الخزينة الفعلي.
المطلوب: بصفتك مدققاً لحسابات هذه الشركة أن تبين:

١- إجراءات التحقق من حسابات المصرف في ٢٠٢١/١٢/٣١، وإعداد مذكرة تسوية كشف المصرف، وتصوير حسابات المصرف بأوراق عملك لتقديمها كمقترحات لمجلس إدارتها.

٢- التحقق من رصيد حساب الصندوق في ٢٠٢١/١٢/٣١، وإعادة تصوير الحساب بعد التدقيق.

٣- إبداء الرأي في كيفية عرض البيانات السابقة في قائمة المركز المالي للشركة.

٤- بيان تأثير نتائج الفحص على التقرير الذي تعدّه في نهاية عملية التدقيق.

الحل:

١- إجراءات التحقق من حسابات المصرف:

أ. الحساب الجاري لدى المصرف التجاري السوري (مكشوف):

من الملاحظ أن هذا الحساب يتعين إظهاره في جانب الخصوم (رصيد دائن) ولا يظهر ضمن د/المصرف الجاري بجانب الأصول، وبغرض التحقق من هذا الحساب يتم اتخاذ الإجراءات الآتية:

- التحقق من المصرف التجاري السوري بالسماح بالسحب على المكشوف وما هو الحد الأقصى المصرح به لذلك، وهل هناك فوائد سحب سوف تحتسب على هذا الرصيد الدائن وما هو الموعد الأقصى لسداد هذا الرصيد، حيث يتعين إظهار هذه المعلومات في قائمة المركز المالي أو مع المرفقات الإيضاحية.
- مطابقة مفردات كشف الحساب المستلم من المصرف مع المفردات الواردة في الدفاتر، وإجراء القيود الدفترية اللازمة وإعداد مذكرة التسوية في حالة عدم التطابق. ومن الملاحظ وجود عدم تطابق بين رصيد كشف الحساب وبين الرصيد كما تظهره الدفاتر، ولذلك فإنني كمدقق أرى ضرورة إجراء القيود التالية بدفاتر الشركة لإثبات المصروفات والفوائد المدينة المستحقة للمصرف التجاري السوري والغير مقيدة بعد بدفاتر الشركة وذلك على النحو الآتي:

من مذكورين

٤٢٠٠٠ د/ مصروفات وعمولة المصرف

٨٠٠٠٠ د/ فوائد مدينة

١٢٢٠٠٠ إلى د/ جاري المصرف التجاري السوري

ملاحظة: يمكن للمدقق اختصار القيد السابق في أوراق العمل الخاصة به وليس

لدفاتر المنشأة وذلك على الشكل الآتي:

١٢٢٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

١٢٢٠٠٠ إلى د/ جاري المصرف التجاري السوري

وبترحيل هذا القيد سنجد أن رصيد حساب جاري المصرف التجاري السوري سيصبح كما يلي:

د/ جاري المصرف التجاري السوري		منه	
له			
رصيد مكشوف قبل التدقيق	٢١٠٠٠٠٠	رصيد بعد التدقيق	٢٢٢٢٠٠٠
من مذكورين	١٢٢٠٠٠		
	٢٢٢٢٠٠٠		٢٢٢٢٠٠٠

ونظراً لوجود شيكات تخص المصرف التجاري السوري ولكنها قد ورد بها اشعار من المصرف يفيد بدفعها خلال فترة الأحداث اللاحقة، فإن الأمر يتطلب إعداد مذكرة تسوية على الشكل الآتي:

مذكرة تسوية كشف المصرف التجاري السوري	
رصيد كما ورد بالكشف الوارد من المصرف (دائن)	٤٤٤٠٠٠
- شيكات دفعها المصرف ضمن فترة الأحداث اللاحقة	(٢٦٦٠٠٠)
الرصيد الحقيقي يتطابق مع رصيد الدفاتر بالشركة	٢٢٢٢٠٠٠

ب. الحساب الجاري لدى مصرف الاسكان:

إثبات العمولة والفوائد الدائنة بدفاتر الشركة:

٤٥٠٠٠ من د/ عمولات مصرفية

٤٥٠٠٠ إلى د/ جاري مصرف الاسكان

١٠٠٠٠٠ من جاري مصرف الاسكان

١٠٠٠٠٠ إلى د/ الفوائد الدائنة

أما بالنسبة للشيكات التي لم تقدم للمصرف من قبل الموردين ولم يأت بها إشعار من المصرف يفيد بصرفها حتى تاريخ إعداد تقرير المدقق فقد تكون مؤجلة الدفع ويجب توسط حساب شيكات مؤجلة الدفع بالقيد:

٩٥٥٠٠٠ من د/ الجاري مصرف الإسكان

٩٥٥٠٠٠ إلى د/ شيكات مؤجلة الدفع

والعكس تماماً يكون بالنسبة للشيكات الواردة التي قامت الشركة بإثباتها بالدفاتر ولم يأت بها إشعار يفيد بإيداع قيمتها في الحساب الجاري لدى المصرف، بل أن تلك الشيكات مازالت مودعة بخزينة الشركة، ومن الممكن أن تكون هذه الشيكات مؤجلة

التحصيل أو قد لا يتم تحصيلها من قبل المصرف لعدم كفاية الرصيد بالنسبة للشركة التي أصدرت تلك الشيكات، أو أي سبب آخر قد يحول دون تحصيل هذه الشيكات الواردة، عندها لا بد من توسيط حساب شيكات واردة وإثبات القيد الآتي بدفاتر الشركة:

١٠٦٦٠٠٠ من د/ الشيكات الواردة

١٠٦٦٠٠٠ إلى د/ جاري مصرف الإسكان

وبناءً على هذه القيود يظهر حساب جاري مصرف الاسكان بدفاتر الشركة على النحو الآتي:

له	د/ جاري مصرف الاسكان		منه
من د/ عمولات مصرفية	٤٥٠٠٠	رصيد قبل التدقيق	٤٥٠٠٠٠٠
من د/ شيكات واردة	١٠٦٦٠٠٠	إلى د/ شيكات مؤجلة الدفع	٩٥٥٠٠٠
رصيد بعد التدقيق	٤٤٤٤٠٠٠	إلى د/ فوائد دائنة	١٠٠٠٠٠
	٥٥٥٥٠٠٠		٥٥٥٥٠٠٠

أما مذكرة تسوية الكشف الوارد من مصرف الإسكان فإنها ستقتصر على إضافة النقدية المودعة من قبل الشركة والتي ورد بها إشعار لاحق من المصرف خلال فترة الأحداث اللاحقة وتصبح المذكرة على النحو الآتي:

مذكرة تسوية كشف مصرف الاسكان

رصيد كما ورد بالكشف الوارد من المصرف (دائن)	٢٤٤٤٠٠٠
+ نقدية مودعة لم تظهر بكشف المصرف	٢٠٠٠٠٠٠
الرصيد الحقيقي يتطابق مع رصيد الدفاتر بالشركة	٤٤٤٤٠٠٠

ومن ثم فإنني كمدقق حسابات الشركة يجب إبلاغ مجلس الإدارة بضرورة إجراء القيود السابقة ثم إعداد مذكرة تسوية كشف المصرف والتي ستظهر تطابق الرصيد الدفترى مع رصيد كشف الحساب مما يعني التحقق من هذه المفردة.

ج. الحساب الجاري لدى المصرف العربي:

نظراً لعدم تطابق رصيد الحساب الجاري للمصرف العربي بدفاتر الشركة مع رصيد الكشف المستلم من المصرف يتضح وجود بعض المفردات بكشف الحساب يتطلب ضرورة إثباته بدفاتر الشركة وذلك على النحو الآتي:

٢٢٠٠٠ من د/عمولات مصرفية

٢٢٠٠٠ إلى د/جاري المصرف العربي

١٥٥٠٠٠ من د/ جاري المصرف العربي

١٥٥٠٠٠ إلى د/فوائد دائنة

وبترحيل هذا القيد إلى حساب جاري المصرف العربي سيصبح رصيده بدفاتر

الشركة كما يلي:

منه	د/ جاري المصرف العربي	له
٣٢٠٠٠٠٠	رصيد قبل التدقيق	٢٢٠٠٠ من د/ فوائد مدينة
١٥٥٠٠٠	إلى د/ فوائد دائنة	٣٣٣٣٠٠٠ رصيد بعد التدقيق
٣٣٥٥٠٠٠		٣٣٥٥٠٠٠

ولا يوجد مذكرة تسوية للكشف المستلم من المصرف العربي لعدم وجود مفردات مقيدة بدفاتر الشركة وغير واردة بكشف الحساب كما حدث في كشف الحساب المستلم من المصرفين السابقين.

٢- التحقق من رصيد النقدية المودعة في الصندوق بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وإعادة تصويره بعد التدقيق:

يتم التحقق من الخزينة من خلال الجرد الفعلي لها في نهاية السنة المالية أو في أي وقت خلال السنة لتحقيق عنصر المفاجأة لإجراء الجرد، ويعد محضر جرد الخزينة هو القرينة الملائمة للتحقق من هذه المفردة وإنني كمدقق لحسابات هذه الشركة أرى ضرورة القيام بالإجراءات الآتية:

أ. إعداد محضر جرد الخزينة في ٢٠٢١/١٢/٣١ وكذلك إثبات العجز نقدي لدى أمين الخزينة يبلغ (١٠٠٠٠٠) ل.س وفي هذه الحالة لا بد من لفت نظر أمين الخزينة إلى ذلك وأن أحصل على توقيع أمين الخزينة على محضر جرد الخزينة وإثبات أن هناك عجز قدره (١٠٠٠٠٠) ل.س.

ب. بالنسبة للعجز في الخزينة والبالغ (١٠٠٠٠٠) ل.س يتعين أن يتحمل به أمين الخزينة وذلك لأن إدارة الشركة تمنحه بدل عجز شهري قدره (٧٠٠٠) ل.س ولذلك سوف اقترح على الإدارة إثبات القيد التالي لإثبات عجز الخزينة:

١٠٠٠٠٠ من د/ أمين الخزينة

١٠٠٠٠٠ إلى د/ النقدية بالصندوق

على أن يتم إقفال حساب أمين الخزينة إما من خلال قيام أمين الخزينة بسداد هذا المبلغ فوراً ويجعل في هذه الحالة حساب الصندوق مدينياً وحساب أمين الخزينة دائناً، أو أن يتم الاتفاق على خصم هذا المبلغ من رواتب أمين الخزينة في الأشهر التالية وفي هذه الحالة يمكن تحويل هذا المبلغ إلى د/السلف المقدمة.

ج. ضرورة إثبات مبلغ الأجور التي يحتفظ بها أمين الخزينة كأمانات (٢٠٠٠٠٠ ل.س) ضمن محضر جرد الخزينة وذلك بعد الاطلاع على كشف الرواتب والأجور للتأكد من أنها هي كل الباقي بدون صرف حتى تاريخ نهاية السنة المالية وكذلك التأكد من أنها قد أدرجت ضمن حساب الرواتب والأجور عن الفترة، واقترح إظهارها بالقيد الآتي:

٢٠٠٠٠٠ من د/ الصندوق

٢٠٠٠٠٠ إلى د/ أمانات للغير (رواتب)

ويتم تصوير حساب الصندوق بعد التعديلات على النحو الآتي:

منه	د/ الصندوق	له
٥٠٠٠٠٠	رصيد قبل التدقيق	١٠٠٠٠٠ من د/ أمين الصندوق
٢٠٠٠٠٠	إلى د/أمانات للغير	٦٠٠٠٠٠
٧٠٠٠٠٠		رصيد بعد التدقيق ٧٠٠٠٠٠

٣- إبداء الرأي في كيفية عرض البيانات السابقة في قائمة المركز المالي للشركة:

❖ بالنسبة لحساب المصرف الجاري:

بما أنه يوجد أكثر من حساب جاري للمصرف أحدهما رصيده دائن (سحب على المكشوف)، فإن قواعد الإفصاح تقضي بضرورة عدم إدماج هذه الحسابات وإظهارها في بند واحد، ولذلك نرى ضرورة أن تظهر ثلاثة حسابات جارية للمصارف بقائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١ إلى جانب توسيط الحسابات المتعلقة بالشيكات الواردة والشيكات المؤجلة الدفع.

❖ بالنسبة للنقدية في الصندوق:

يتم عرض حساب النقدية في الصندوق بعد إجراء التسويات اللازمة نتيجة اكتشاف العجز وكذلك بعد إدراج الرواتب التي لم تدفع ضمن محضر جرد الخزينة، بالإضافة إلى عرض حساب أمانات للغير وحساب سلف الموظفين في قائمة المركز المالي.

ويمكن عرض البيانات المتعلقة بحسابات المصرف الجاري وحساب النقدية بالصندوق في الميزانية العمومية للشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ على النحو الآتي:

أصول	ميزانية الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
٤٤٤٤٠٠٠	جاري مصرف الاسكان	٢٢٢٢٠٠٠
٣٣٣٣٠٠٠	جاري المصرف العربي	أمانات رواتب للغير(رواتب غير مدفوعة)
٦٠٠٠٠٠	نقدية بالصندوق	٩٥٥٠٠٠
١٠٦٦٠٠٠	شيكات واردة للتحويل	شيكات مؤجلة الدفع
١٠٠٠٠٠	سلف الموظفين (أمين الخزينة)	

٤- بيان تأثير نتائج الفحص على التقرير الذي تعده في نهاية عملية التدقيق:

بعد الانتهاء من عمليات التدقيق يتم عرض النتائج والمقترحات على إدارة الشركة، وفي حالة استجابتها للتسويات اللازمة وعرض البيانات بالطريقة السالفة الذكر سيتم إعطاء رأي نظيف بدون تحفظات بما يفيد أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي بافتراض سلامة باقي المفردات في القوائم المالية.

وفي حالة عدم الموافقة على توصيات ومقترحات مدقق الحسابات، فإنه سوف يصدر رأياً مقيداً بالتحفظات بشأن عدم إجراء التسويات اللازمة والإفصاح عن المفردات بصورة سليمة، ومدى تأثير ذلك على التوضيل في إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي لقراء ومستخدمي القوائم المالية. يشار أيضاً إلى ضرورة تتبع مدقق الحسابات لعملية صرف الشيكات الواردة والاطلاع على الكشف الواردة من المصارف خلال الأشهر الأولى من الفترة المالية التالية (ضمن الأحداث اللاحقة) والتحري عن مصير الشيكات التي يتأخر صرفها لمدة طويلة.

ثانياً: الاستثمارات المالية (قصيرة الأجل):

تظهر الاستثمارات المالية (الأوراق المالية) في الميزانية الختامية ضمن الأصول المتداولة عندما تكون قصيرة الأجل ويكون الهدف منها الحصول على أرباح نتيجة بيع

هذه الأوراق المالية بالبورصة في الظروف المناسبة. كما يهدف أيضاً إلى الحصول على إيراد عندما يودع المشروع المال السائل والفائض عن حاجته في حساب إيداع مؤقت لدى المصرف.

وتظهر الاستثمارات المالية في الميزانية الختامية ضمن الأصول الثابتة عندما تكون طويلة الأجل، ويكون الهدف من هذه الاستثمارات هو السيطرة على شركات أخرى، أو مقابلة التزام معين واجب السداد في تاريخ لاحق محدد.

الأهداف العامة لتدقيق الاستثمارات المالية قصيرة الأجل:

تتمثل الأهداف العامة لتدقيق الاستثمارات المالية قصيرة الأجل في الآتي:

١. التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية قصيرة الأجل والإيراد الذي ينتج عنها.
٢. التحقق من وجود وملكية الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
٣. التحقق من تقييم هذه الاستثمارات المالية وعرضها في الميزانية.
٤. التحقق من أن جميع الإيرادات المستحقة عن هذه الاستثمارات قد أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية.

(١): التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية قصيرة الأجل:

من أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية قصيرة الأجل:

أ. التأكد من الفصل بين الواجبات بين المسؤول عن التصريح بشراء الأوراق المالية وبين المسؤول عن حفظ هذه الأوراق.

ب. يجب الاحتفاظ بسجلات تفصيلية كاملة عن جميع الأوراق المالية المملوكة للمنشأة ولإيراد الناشئ عنها.

ج. تسجيل الأوراق المالية باسم المنشأة.

د. الجرد الفعلي للأوراق المالية من قبل المدقق الداخلي، أو أي شخص آخر لا علاقة له باعتماد شراء أو بيع هذه الأوراق أو الاحتفاظ بها، أو بإمسك السجلات المحاسبية الخاصة بها.

٢: التحقق من وجود وملكية الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي:

وتتمثل إجراءات التحقق من الوجود للأوراق المالية في الآتي:

أ. الحصول على قائمة بهذه الاستثمارات مبوبة بالتفصيل تتضمن نوع هذه الأوراق المالية وسعر الفائدة والجهة التي أصدرتها ومكان وجود الأوراق المالية وتاريخ الإصدار وتكلفة هذه الأوراق وقيمتها الاسمية وقيمتها في السوق بنهاية السنة المالية.

ب. الجرد الفعلي للأوراق الموجودة ومقارنة أرقامها المسلسلة مع أوراق العمل الخاصة بها في السنة السابقة، ويجب أن يتم الجرد في نهاية السنة المالية وفي نفس الوقت الذي يتم فيه جرد النقدية، والمخزون، وأوراق القبض، والأصول الأخرى القابلة للتداول.

ج. عند وجود الاستثمارات (الأوراق المالية) لدى أحد المصارف تقوم إدارة الشركة بإرسال طلب إلى المصرف المختص تطلب منه موافاة مدقق الحسابات بشهادة تفصيلية عن هذه الأوراق لإثبات وجودها، بالإضافة إلى القيود المفروضة عليها (على سبيل المثال الأوراق المالية المرهونة لدى المصرف لضمان قرض معين) على أن ترسل هذه الشهادة إلى المدقق مباشرة.

د. مقارنة نتائج الجرد لهذه الأوراق المالية مع القيود المسجلة في الدفاتر والسجلات بالمشروع (الشركة).

هـ. التحقق من عمليات الشراء والبيع خلال فترة الأحداث اللاحقة، والغرض من هذا الإجراء هو التأكد من صحة الفصل بين حسابات السنوات المختلفة وأنه لم تحت أي عمليات غير نظامية بعد تاريخ الميزانية تؤثر على السنة المالية الحالية محل التدقيق.

٣: التحقق من صحة تقييم هذه الاستثمارات المالية وعرضها في الميزانية:

من هذه الإجراءات المتعلقة بتحقيق هذا الهدف ما يلي:

أ. التأكد من صحة تقييم هذه الأوراق المالية وذلك من خلال العودة إلى فواتير شرائها وعمولات السماسرة ومقارنة التكلفة مع سعر السوق السائد في سوق الأوراق المالية (البورصة)، بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية عند تدني قيمتها في السوق عن تكلفتها.

ب. التأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة لعمليات شراء وبيع الأوراق المالية.

ج. التأكد من عرض هذه الأوراق في الميزانية بقيمتها بعد التقييم ومطابقتها مع دفتر الأستاذ.

د. يجب تمييز الأوراق المالية المرهونة للحصول على قرض، كما يجب أن يشار إلى الالتزام الذي تضمنه هذه الأوراق.

٤: التحقق من الإيرادات المستحقة عن هذه الاستثمارات المالية:

من هذه الإجراءات التي يقوم بها المدقق ما يأتي:

أ. التأكد من صحة حساب إيرادات الأوراق المالية سواء كانت ربحاً أو فائدة.

ب. التأكد من صحة تسجيل هذه الإيرادات في الدفاتر، وتعد الأرباح والفوائد الناتجة عن الاستثمارات في الأوراق المالية دليلاً مادياً على وجود هذه الأوراق ومؤشراً لتحديد قيمتها بشكل صحيح.

ج. التأكد من تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي فيما يخص كل سنة مالية من إيرادات الأوراق المالية.

ثالثاً: الحسابات تحت التحصيل (المتحصلات):

تتضمن هذه المتحصلات أرصدة حسابات المدينون وأوراق القبض والأرصدة المدينة الأخرى، وهذه الأخيرة يمكن أن تظهر ضمن بند حسابات مدينة أخرى في جانب الأصول من الميزانية العمومية.

١: المدينون (العملاء):

تنشأ هذه الحسابات نتيجة البيع على الحساب أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة، وفي معظم الحالات تفتح المنشأة حساباً للعميل بعد توقيعها على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع والخدمات ويستخدم هذا العقد كأساس لمنح الائتمان.

وتتلخص الأهداف العامة لتدقيق حسابات المدينون في الآتي:

١. التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية.

٢. التأكد من صحة وحقيقة هذه حسابات المدينون سواء من حيث المبلغ أو الحساب ذاته.

٣. التأكد من إمكانية تحصيل هذه الديون.

٤. التأكد من صحة تقدير المخصصات اللازمة لمقابلة أية خسائر محتملة عند عدم تحصيل تلك الديون.

٥. الإفصاح المناسب عن حسابات المدينون أثناء عرضها في الميزانية العمومية. ولكي يتمكن مدقق الحسابات من تحقيق الأهداف العامة السابقة المتعلقة بحسابات المدينون فإنه ينبغي عليه القيام بإجراءات التدقيق الآتية:
أ. فحص نظام الرقابة الداخلية وخصوصاً إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بحسابات المدينون.

ب. طلب قائمة بالأرصدة المستحقة على العملاء، حيث يطلب المدقق من إدارة المشروع إعداد قائمة بالحسابات المدينة وينبغي أن تشمل تلك القائمة على جميع البيانات المتعلقة بحسابات العملاء ومن أهمها أسماء العملاء (المدينون)، والمبالغ المستحقة عليهم، وأعمار ديونهم، ونوعية التعامل معهم، وما يلزم من معلومات أخرى قد يجد مدقق الحسابات أنها ضروري لعرض الديون وإبداء الرأي فيها.

ج. فحص مبالغ الحسابات المستحقة على العملاء من خلال قيام مدقق الحسابات بمقارنة الحسابات الواردة بقائمة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات واسمائها كما تظهر بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء (المدينون). كما أنه من الضروري قيام المدقق بتدقيق القيود في دفاتر القيد الأولى وعملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وترصيداها.

د. مطابقة أرصدة حسابات العملاء (المدينون) باستخدام أسلوب المصادقات الذي يقوم على تولي الإدارة مهمة ارسال كتباً إلى العينة المختارة من العملاء تطلب فيها بيان مصادقتهم على البيانات الواردة في هذه الخطابات وارسال المصادقة مباشرة إلى مدقق الحسابات، ومعلوم أن تلك المصادقات تكون على أنواع كما هو موضح في الآتي:

المصادقة الإيجابية: بموجبها يطلب من العميل الرد على كتاب المنشأة لبيان صحة أو عدم صحة رصيده في دفاتر المنشأة.

المصادقة السلبية: وبموجب هذه المصادقة لا يطلب من العميل المدين الرد إلا إذا كان هناك اعتراض على رصيده في دفاتر المنشأة، ومن عيوب هذه المصادقة أن تقاعس

العميل أحياناً بالرد عند وجود اختلاف قد يوهم مدقق الحسابات بصحة الرصيد ومطابقته لما ورد في الكتاب الموجه من قبل الإدارة للعميل.

المصادقة العمياء: وبموجب هذه المصادقة يطلب من العميل المدين إعلام المنشأة برصيده دون أن تعلمه برصيده بدفاترها وتطلب منه ارسال المصادقة إلى مكتب مدقق الحسابات مباشرةً.

هـ. التحقق من عمليات الحد الفاصل المتعلقة بأرصدة العملاء وخصوصاً المبيعات في نهاية السنة المالية والتحقق من أن البضاعة المباعة للعملاء قد ارسلت فواتيرها لهم مع البضاعة وتم تسجيلها عليهم على الحساب، وأن البضاعة المشحونة في أوائل السنة المالية الجديدة لن تدرج ضمن المبيعات وأرصدة العملاء مرة أخرى لحسابات السنة المالية المنتهية.

و. ضرورة قيام مدقق الحسابات في التحقق من صحة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكفايته من خلال فحص أرصدة العملاء والتحقق من استبعاد الديون التي سبق أن اعدمت والتحقق من سلامة وقانونية اعدام تلك الديون، وفي هذا الصدد تصنف الديون إلى ديون معدومة وديون مشكوك في تحصيلها وديون جيدة قابلة للتحصيل في مواعيدها المحددة.

(٢) : أوراق القبض:

تتمثل أوراق القبض في الأوراق التجارية في الكمبيالات التي يتم سحبها على العملاء نتيجة عملية بيع تمت لهم أو سند سحب يتعهد بموجبه العميل بسداد قيمة البضاعة في التاريخ المتفق عليه مع البائع.

وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق أوراق القبض في الآتي:

١. التأكد من سلامة الإجراءات الواجب توافرها في نظام سليم للرقابة الداخلية على أوراق القبض.

٢. التأكد من الوجود الفعلي للأوراق التجارية (أوراق القبض).

٣. التحقق من ملكية المشروع لهذه الأوراق ومن نوع هذه الملكية.

٤. التحقق من صحة هذه الأوراق من الناحية القانونية والشكلية.

٥. التحقق من مدى إمكانية تحصيل هذه الأوراق في أوقاتها (صحة التقييم).
ولتحقيق الأهداف العامة السابقة، سنأتي بالتفصيل على الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية، ومن ثم الإجراءات التي تحقق بقية الأهداف العامة لبرنامج تدقيق أوراق القبض:
١- الإجراءات الضرورية الواجب توافرها في نظام سليم للرقابة الداخلية على أوراق القبض:

- أ. إعداد وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية الخاص بأوراق القبض بالاستعانة بقوائم الاستقصاء، أو خرائط التدفق، أو بملخص تنكيري مكتوب وذلك لإظهار:
 - سلطة من له حق سحب الكمبيالات أو الموافقة على تجديدها تحديداً واضحاً.
 - الفصل التام بين من بعهدته هذه الأوراق وبين الاختصاصات الأخرى التي تعارض مع طبيعة عمله مثل أعمال الخزينة، القيد بحسابات العملاء.
- ب. المحافظة على أوراق القبض وذلك بوضعها في مكان أمين وفي حيازة موظف مسؤول وضمن محفظة ترتب فيها هذه الأوراق وفقاً لتواريخ استحقاقها.
- ج. تخصيص يومية خاصة لأوراق القبض تسجل فيها جميع البيانات الخاصة بالأوراق التي تسحبها المنشأة على عملائها أو السندات الأذنية التي تحرر لأمرها أو الكمبيالات التي تظهر لأمرها من الغير. وأهم ما يجب أن تتضمنه هذه اليومية من بيانات: اسم الساحب، المسحوب عليه، المستفيد، تاريخ السحب، مبلغ الكمبيالة، تاريخ الاستحقاق والملاحظات.
- د. إجراء جرد دوري مفاجئ بين محفظة أوراق القبض وما هو مدون بسجل أو يومية أوراق القبض ودفتر الأستاذ العام.
- هـ. إعداد تقارير دورية لتنبية المشروع إلى تواريخ الاستحقاق حتى يمكن تقديم الأوراق في الوقت المحدد للمحافظة على حقوق المشروع من الضياع.
- و. في حالة رفض السداد يجب اتخاذ الإجراءات القانونية في المواعيد المحددة مثل القيام بإجراءات عدم الدفع والرجوع على المسحوب عليه.
- ز. تكليف المصرف بمهمة تحصيل أوراق القبض واتخاذ الإجراءات اللازمة نيابة عن المشروع. وفي هذه الحالة يجب أن ترسل الأوراق إلى المصرف قبل تاريخ الاستحقاق بوقت كافٍ حتى يتمكن من اتخاذ الترتيبات اللازمة لتقديمها في الوقت المناسب.

٢ - إجراءات التدقيق لتحقيق الأهداف العامة الأخرى لبرنامج تدقيق أوراق القبض:

- حتى يتمكن مدقق الحسابات من تحقيق الأهداف الأخرى لبرنامج تدقيق أوراق القبض والمتمثلة في الوجود الفعلي، الملكية، صحة الإجراءات القانونية ومدى إمكانية التحصيل في تاريخ الاستحقاق (صحة التقييم)، يجب عليه القيام بالإجراءات الآتية:
- أ. المراجعة الحسابية ليومية أوراق القبض والترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام.
 - ب. جرد الأوراق الموجودة بحوزة المشروع مع الصناديق النقدية والسلف بآن واحد وذلك خشية تحويل بعضها إلى نقدية وتغطية أي عجز محتمل في النقدية.
 - ج. القيام بإجراء مراجعة مستندية للتحقق من صحة أوراق القبض من الناحية القانونية والشكلية والموضوعية.
 - د. عند وجود هذه الأوراق لدى المصرف أو أية جهة أخرى تطلب إدارة المشروع شهادة بوجودها وترسل هذه الشهادة المتضمنة وجود هذه الأوراق إلى مدقق الحسابات مباشرة على أن يذكر بها أية إشارة حجز أو رهن عليها إن وجدت.
 - هـ. يتم إجراء المطابقة بيت نتيجة الجرد والشهادة التي حصل عليها مدقق الحسابات مع سجل أوراق القبض والرصيد الظاهر في الحسابات الختامية والميزانية.
 - و. ضرورة أن يتأكد مدقق الحسابات من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل أوراق القبض والفوائد ومصروفات التحصيل، لا سيما عند تأخير تحصيل هذه الأوراق التجارية أو تجديدها.
 - ز. يتأكد مدقق الحسابات من صحة ودقة احتساب المخصصات المناسبة لمقابلة أي رفض أو استحالة تحصيل بعض هذه الأوراق.
 - ح. يجب أن يكون هناك إفصاح مناسب لعرض الأوراق التجارية في جانب الأصول من الميزانية العمومية مع ضرورة الإشارة إلى الرهن أو الحجز إن وجد على هذه الأوراق.
- (٣): الأرصدة المدينة الأخرى:

قد تخصص لبعض هذه الأرصدة حسابات مستقلة بها عندما يكون حجم عملياتها وعددها كبير مثل حسابات وكلاء بضاعة الأمانة وحسابات البيع التأجيري وبالتقسيط وحسابات أقساط أسهم رأس المال غير المسددة وحسابات المصروفات الإيرادية المؤجلة، والفوائد المدينة المستحقة على أوراق القبض أو المالية أو غيرها من الأوراق المالية،

والإيرادات المستحقة غير المقبوضة (الإيجارات المستحقة على الأملاك المؤجرة للغير) والمصروفات المدفوعة مقدماً.

وفيما يلي عرض لأهم الإجراءات التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات عند فحصه وتدقيقه لبعض من الحسابات السابقة:

أ. الأقساط المستحقة على أسهم رأس المال المستحقة على المساهمين:

تمثل هذه الحسابات عمليات بيع أسهم رأس المال وغيرها من الأوراق المالية إلى العمال أو المستثمرين بمقتضى خطط للدفع المؤجل للمبالغ المستحقة مقابل هذه الأوراق، وعادةً تحتفظ الشركة المصدرة بالأوراق المباعة حتى يتم سداد الأقساط المستحقة عليها بالكامل وتعامل الأقساط المستحقة من أسهم رأس المال المباعة أو غيرها من الاستثمارات على أنها أصول قصيرة الأجل (متداولة)، وتدقق هذه الحسابات عن طريق فحص حسابات دفتر الأستاذ العام وفحص عقود المساهمة (البيع) وإجراء المطابقة بينها ويمكن استخدام أسلوب المصادقات للتحقق من وجود تلك الأرصدة، خاصةً في الحالات التي تزداد فيها قيمة تلك الأرصدة بشكل كبير.

ب. الإيرادات المستحقة غير المقبوضة:

عند تحقيق الإيرادات المستحقة يقوم مدقق الحسابات بالإجراءات الآتية:

- فحص المبالغ الواردة في كشوف الإيرادات المستحقة المقدمة له مع المستندات المؤيدة لها.

- فحص حسابات الإيرادات المستحقة مستندياً وحسابياً.

- على مدقق الحسابات متابعة ما حصل منها في بداية السنة التالية ضمن الأحداث اللاحقة، وتحصيلها دليل على صحة الرصيد المستحق في نهاية الدورة المالية.

- يجب التأكد من أن الإيرادات المستحقة تمثل مبالغ حقيقية ومؤكدة التحصيل وليست مبالغ احتمالية التحصيل.

ج. المصروفات المدفوعة مقدماً:

وتنشأ المفردات المكونة لهذا النوع من الحسابات نتيجة تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه بين المحاسبين والذي يقضي بتحميل كل فترة مالية بما تستحقه

فعلاً من مصروف على أن يرحل ما يخص الفترة التالية إلى حسابات تلك الفترة، ومن الأمثلة على ذلك الإيجار المدفوع مقدماً ، الرواتب المدفوع مقدماً وغيرها. وتتصف هذه المصروفات بالدورية ومن أنها تخص الفترة المالية المعنية والتي يمكن تحديدها وهذا ما يميزها عن المصروفات الإيرادية المؤجلة.

وسنكتفي بعرض إجراءات التدقيق التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات على المصروفات المدفوعة مقدماً ممثلة بالإيجار المدفوع مقدماً وذلك نظراً لتشابه هذه الحسابات.

أهم الإجراءات التي ينبغي على مدقق الحسابات القيام بها للتحقق من الحساب المتعلق بالإيجار المدفوع مقدماً ما يأتي:

- يجب على مدقق الحسابات أن يطلع على عقود الإيجار للتعرف على الإيجار الشهري أو السنوي والشروط المتفق عليها بين المالك والمستأجر من حيث الصيانة والإصلاحات وغيرها.

- طلب كشف تفصيلي بقيمة الإيجارات التي قام المشروع بدفعها وتواريخ هذا الدفع.
- مطابقة هذا الكشف مع الإيصالات التي حصل عليها المشروع من المالك وما هو مسجل بدفتر النقدية.

- التأكد من تحميل الفترة المالية بما يخصها فعلاً من إيجارات وذلك بالاطلاع على حساب النتيجة (حساب الأرباح والخسائر) والتأكد من قيمة الإيجار المحمل لهذه الفترة.

- التأكد من أن العقار ما زال مؤجراً للمشروع ومن أن المشروع سيحصل على منافع من هذا العقار خلال الفترة التالية مقابل هذا الإيجار المدفوع مقدماً.

- التأكد من رصيد حساب الإيجار المدفوع مقدماً ضمن الأرصدة المدينة الأخرى في قائمة المركز المالي.

رابعاً: تدقيق المخزون السلعي:

نظراً لأهمية عنصر المخزون السلعي في تدقيق الحسابات وجدنا أن تؤجل دراسته إلى نهاية هذا الفصل، بحيث تكون دراسة إجراءات التدقيق المتعلقة به أكثر تفصيلاً

وتعمقاً، ومن ثم يتبعها مثال عملي محلول يوضح كيفية إجراء مذكرة تسوية المخزون السلعي والتي بناءً عليها يتم إثبات المخزون السلعي آخر المدة في الدفاتر بما يتوافق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المعيار ٢) ومعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠١).

إذاً وكما هو معلوم يمثل المخزون السلعي أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية، كما أنه يعد من أهم المفردات التي تظهر في قائمة الدخل (حساب المتاجرة) ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون السلعي بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية، إذ أن زيادة المخزون السلعي أو انقصاه يؤدي إلى زيادة الربح المحاسبي أو انقصاه في الحسابات الختامية، ويؤدي أيضاً إلى زيادة الأصول قصيرة الأجل أو انقصائها في الميزانية الختامية.

ويأخذ المخزون السلعي أشكالاً متعددة، بناءً على طبيعة العمل، ففي تجارة التجزئة أو الجملة ويتمثل معظم المخزون في السلع المملوكة والمتاحة للبيع. أما في المستشفيات فيشمل المخزون الأغذية، الأدوية، المعدات الطبية. ويوجد في المنشآت الصناعية كل من المواد الخام، الأجزاء التي تم شرائها، والتوريدات التي تستخدم في الإنتاج، المنتجات تحت التشغيل التي يتم تصنيعها، والبضاعة التامة المتاحة للبيع.

ويعد تدقيق المخزون السلعي أمراً معقداً ويستغرق الكثير من الوقت للأسباب الآتية:

- يعد تدقيق المخزون بوجه عام عنصراً مهماً في قائمة المركز المالي، وعادةً ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل.
- يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي.
- يسبب التنوع في العناصر بالمخزون صعوبات للمدقق، حيث توجد فيه أحياناً عناصر ذات قيمة عالية مثل المجوهرات، الكيماويات، والأجزاء الالكترونية، وهذه العناصر لها مشاكلها من حيث المعاينة والتقييم.
- يعد تقييم المخزون أمراً صعباً أيضاً في ضوء وجود عوامل مثل التقادم وضرورة توزيع التكاليف الصناعية على المخزون.

• وجود العديد من طرق تقييم المخزون المقبولة، ولكن يجب أن تطبق المنشأة الطريقة على نحو منسق من عام لآخر.

وقد اشار معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) إلى أن المخزون هو الأصل:

(١) الذي يتم الاحتفاظ به لغايات البيع في سياق النشاط العادي، بما في ذلك البضاعة المشتراة من قبل تاجر التجزئة والتي يحتفظ بها لإعادة بيعها، أو أراضي وعقارات أخرى محتفظ بها لإعادة بيعها، وكذلك البضائع تامة الصنع التي قامت المنشأة بتصنيعها.

(٢) الإنتاج تحت التشغيل أو قيد التصنيع (في مرحلة الإنتاج) لغرض البيع.

(٣) مواد خام ولوازم تستهلك في العملية الانتاجية أو تقديم الخدمات.

وتجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق المتعارف عليها دولياً لا تلزم مدقق الحسابات بحضور جميع عمليات الجرد للمخزون، إلا أنها تقتض قيامه بالإشراف على جرد بعض المخازن بموجب برنامج التدقيق الذي قام بإعداده من قبل استناداً إلى تقويمه لنظام الرقابة الداخلية، وضرورة ذكر الأسباب أو المبررات لعدم حضوره وإشرافه على جرد المخازن الأخرى.

بناءً على ما تقدم يمكن تحديد الأهداف العامة لتدقيق المخزون السلعي ضمن برنامج التدقيق الذي يقوم بإعداده مدقق الحسابات في الآتي:

- ١- التحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون السلعي.
- ٢- التحقق من ملكية المشروع للمخزون السلعي ووجوده الفعلي الكامل في نهاية السنة المالية للمشروع.
- ٣- التحقق من الدقة الحسابية لعمليات المخزون السلعي.
- ٤- التحقق من صحة تقييم المخزون السلعي بما في ذلك التسعير.
- ٥- التحقق من صحة عرض المخزون آخر المدة في الميزانية وإجراء المراجعة التحليلية الخاصة بالمخزون آخر المدة.

وسنأتي على تلخيص إجراءات التدقيق التي ينبغي على مدقق الحسابات لتحقيق

الأهداف العامة السابقة في برنامج تدقيق المخزون السلعي في الآتي:

١- التحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون السلعي:

ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق القيام بالإجراءات الآتية:

أ. الحصول على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية على المخزون سواء باستخدام قوائم الاستقصاء، أو التقرير الوصفي، أو خرائط التدفق، أو بفحص النظام المحاسبي أو عن طريق مذكرات التدقيق.

ب. فحص عينة من أوامر الشراء وذلك كجزء من اختبارات مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، والتحقق من طلب الشراء لكل أمر شراء.

ج. اختبار عينة من اشعارات مردودات المشتريات، ومراجعة سجلات قسم الشحن بشأن البضاعة المرتدة إلى الموردين.

د. اختبار نظام محاسبة التكاليف للتأكد من أن التكاليف المحملة على الأوامر والمراحل قد تم تجميعها بدقة، وفي هذا الصدد يقوم مدقق الحسابات باختبار صحة كميات وأسعار المواد المستخدمة، وعدد ساعات العمل المباشر، ومعدل أجر الساعة، ومعدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة. وفي حالة وجود نظام تكاليف معيارية يتعين مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لعدد من البنود لمعرفة الانحرافات وأسبابها.

هـ. تقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون وتحديد نقاط الضعف والقوة في النظام، ثم تصميم برنامج التدقيق بما ستناسب مع تقويمه.

٢- التحقق من ملكية المشروع للمخزون السلعي ووجوده الفعلي الكامل:

للتحقق من ملكية المشروع للمخزون السلعي ووجوده الفعلي في نهاية السنة المالية

ينبغي على مدقق الحسابات تضمين برنامج التدقيق ضرورة القيام بالإجراءات الآتية:

أ. حضور مدقق الحسابات أو أحد مساعديه لعمليات الجرد مع الإشارة صراحةً في تقريره إلى المستودعات والمخازن التي لم يتم الإشراف على جردها من قبله وأسباب ذلك.

ب. استعراض التعليمات الخطية الصادرة عن إدارة المشروع بشأن عملية الجرد وتقويمها.

ج. إن إشراف المدقق على عملية الجرد لا يعني قيامه بجرد المخزون بنفسه أو جرد جميع محتويات المستودع، بل يتم اختيار عينة وفقاً لما يراه مناسباً وذلك في ضوء

تقويمه لنظام الرقابة الداخلية، وهذه العينة يجب أن تشمل المواد ذات القيمة الكبيرة أو التي يحتمل خضوعها للخطأ أو الاختلاس أو الاحتيال أو غيرها.

د. يجب التأكد من إيقاف عمل جميع المخازن أثناء عملية الجرد خشية تسرب المواد من مخزن لآخر، كما يجب حصر آخر أرقام وتواريخ وثائق الاستلام والتسليم، حيث يمكن وضع البضائع الصادرة أو الواردة أثناء عملية الجرد في ساحة تخزين معينة لضبط حركة هذه المواد.

هـ. يجب على المدقق تسجيل نتائج عمليات الجرد للمخزون في كشوف أو مذكرات للعودة إليها عند الحاجة.

و. يطلب المدقق قوائم من الإدارة بالمواد والسلع موزعة على المخازن والمستودعات.

ز. ينبغي الحصول على شهادة بالنسبة لكل بضاعة مودعة لدى الغير ويمكن لمدقق الحسابات التأكد من وجودها بصورة فعلية عندما تكون قيمة هذه البضائع كبيرة.

ح. عند استخدام أسلوب الجرد المستمر ينبغي قيام المدقق باختبارات للتأكد من صحة اتباع الأصول اللازمة لهذا الجرد.

ط. لا بد من متابعة المدقق للفروق الجردية ما بين الواقع والسجلات والتأكد من سلامة معالجتها إدارياً أو محاسبياً.

ي. يجب على مدقق الحسابات متابعة البضائع قيد الصنع أو تحت التشغيل من خلال سير العملية الإنتاجية وذلك ضمن مراحل التشغيل المختلفة.

٣- التحقق من الدقة الحسابية لعمليات المخزون:

يتم التحقق من الدقة الحسابية لعمليات المخزون من خلال القيام بالإجراءات الآتية:

أ. التأكد من صحة إجراءات المشروع فيما يتعلق بالعمليات الحسابية وعدم وقوع أخطاء في هذه الإجراءات (مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية).

ب. التأكد من صحة الأرقام المسجلة ومن اعتماد وحدة قياس مناسبة كأساس للتسعير (كيلو غرام، لتر، متر مكعب).

٤- التحقق من صحة تقييم المخزون السلعي بما في ذلك التسعير:

يتم تحقيق هذا الهدف من خلال قيام مدقق الحسابات بالإجراءات الآتية:

أ. اعتماد أسلوب التسعير على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل مع ضرورة تشكيل مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي في حال انخفاض سعر السوق عن ثمن التكلفة.

ب. إن سعر السوق يعني سعر إحلال المواد الموجودة في المخازن بتاريخ الجرد شريطة أن تكون هذه المواد من نفس المواصفات ومن نفس المصادر وذلك فيما يتعلق بالمواد الأولية.

ج. يجب التأكد من أن المشروع يسير على أسلوب واحد في تقييم المخزون السلعي، وفي حال تغير هذا الأسلوب يجب الإشارة إلى ذلك صراحةً في تقرير مدقق الحسابات بالإضافة إلى بيان أثر ذلك على القوائم المالية.

د. يجب تسعير المواد الأولية بنفس أسلوب تسعير البضائع الجاهزة مع مراعاة تشكيل مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي لمقابلة أية خسارة محتملة.

هـ. تسعر البضائع قيد الصنع أو تحت التشغيل بالتكلفة لعدم وجود ما يقابلها من سعر السوق.

و. تقييم البضائع تامة الصنع بالتكلفة أو سعر السوق الذي يمثل صافي القيمة البيعية لهذه البضائع (قيمة البيع المقدرة لهذه البضائع مطروحاً منها مصروفات البيع والتوزيع)، مع ضرورة تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي للبضاعة تامة الصنع في حال انخفاض صافي القيمة البيعية عن ثمن التكلفة. فمثلاً لو كان سعر البيع التقديري لمنتج ما ٢٥٠٠٠٠ ل.س ومصروفات البيع والتوزيع ٥٠٠٠٠ ل.س وعلى ذلك فإن صافي القيمة البيعية للمنتج = ٢٥٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ ل.س.

٥- التأكد من صحة عرض المخزون آخر المدة في الميزانية:

يشير معيار المحاسبة الدولي رقم ١/ إلى أنه "يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة في تقييم البضائع، كما يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية المتعلقة بالمخزون إذا كان لهذا التغيير من أثر مادي في الفترة المالية الحالية أو في فترات لاحقة وأسباب هذا التغيير".

ومن الضروري أيضاً تصنيف بضاعة آخر المدة في قائمة المركز المالي للمشروع إلى تصنيفات فرعية حسب طبيعة نشاط المشروع، بحيث تزود القارئ بمعلومات عن قيمة

كل صنف من الأصناف المختلفة للبضاعة، ومدى التغيرات التي طرأت عليها من فترة لأخرى. والتصنيف المتعارف عليه للمخزون يكون على النحو الآتي:

- مواد أولية خام

- بضائع قيد الصنع أو تحت التشغيل

- بضائع جاهزة أو تامة الصنع

ولابد من الإشارة إلى ضرورة قيام مدقق الحسابات بإجراء المراجعة التحليلية بالنسبة للأرقام والقيم الواردة في الحسابات الخاصة بالمخزون وإجراء المقارنات المختلفة لزيادة اطمئنانه عند فحص وتدقيق المخزون آخر المدة.

هل يوجد فرق بين صافي القيمة القابلة (صافي القيمة البيعية) للتحقق والقيمة العادلة:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٢) فإن صافي القيمة القابلة للتحقق: هي صافي القيمة التي تتوقع المنشأة تحقيقها من بيع المخزون في إطار نشاطها العادي. بينما القيمة العادلة: هي القيمة التي يمكن تبادل نفس المخزون بها بين البائع والمشتري الراغبين في التبادل وعلى بيئة من الحقائق في السوق.

ومن ثم فإن أوجه الفرق بين القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة تتمثل في الآتي:

١. أن صافي القيمة القابلة للتحقق يمثل قيمة محددة للمنشأة في حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة العادلة، ومن هنا فإن صافي القيمة القابلة للتحقق قد لا يساوي القيمة العادلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع.

٢. أن القيمة القابلة للتحقق هي السعر المعلن في السوق سواء كان هذا السوق نشط أو غير نشط، بينما القيمة العادلة هي السعر المعلن في السوق النشط.

٣. تتأثر القيمة القابلة للتحقق بعوامل العرض والطلب في السوق، أي أنها متوقفة على حركة الشراء والبيع، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس دراسة العناصر المؤثرة في السوق.

٤. تتأثر القيمة القابلة للتحقق بمتغيرات كثيرة قد تؤدي إلى المبالغة في هذه القيمة أو تخفيضها بصورة غير صحيحة، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس الافتراضات التي يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام.

المخزون السلعي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٠١):

إذا كان المخزون هاماً بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وذلك من خلال الإجراءات الآتية:

أ. حضور الجرد الفعلي للمخزون، إلا إذا كان ذلك غير عملي، من أجل ما يلي:

١. تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي.

٢. ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد.

٣. فحص المخزون.

٤. تنفيذ جرد اختباري.

ب. القيام بإجراءات تدقيق لقوائم المخزون النهائية للمنشأة، لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

فحص المخزون: يساعد فحص المخزون المدقق عند حضور الجرد الفعلي للمخزون على التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن ملكيته قد لا تعود بالضرورة للمنشأة)، وعلى تحديد، على سبيل المثال المخزون الذي بطل استعماله والتالف والقديم.

إجراءات جرد اختباري: إن إجراء جرد اختباري، يعتمد على اختيار بنود من سجلات الإدارة إلى المخزون الفعلي، واعتماد بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، وهذا سيوفر أدلة تدقيق بشأن اكتمال ودقة هذه السجلات.

إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ غير تاريخ البيانات المالية فإن المدقق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق المذكورة سابقاً القيام بإجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد الفعلي وتاريخ البيانات المالية تم تسجيلها بالشكل المناسب.

إذا لم يستطع المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير مرئية، فإن على المدقق إجراء أو ملاحظة بعض عمليات الجرد الفعلي في تاريخ بديل، والقيام بإجراءات تدقيق للمعاملات بين التاريخين.

إذا كان حضور الجرد الفعلي غير عملي ، فإن على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٥).

في بعض الحالات قد يكون حضور الجرد الفعلي للمخزون غير عملي ، وقد يعود ذلك لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون (على سبيل المثال ، حين يحتفظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المدقق). على أن مسألة عدم الملائمة للمدقق ليست كافية لدعم قرار المدقق بأن الحضور غير عملي. إلى جانب ذلك، وكما تم إيضاحه في معيار التدقيق الدولي (٢٠٠) فإن مسائل الصعوبة والوقت والتكلفة التي لها علاقة بذلك ليست أساساً صحيحاً للمدقق لحذف إجراء تدقيق ليس له بديل أو أن يكون راضياً عن أدلة تدقيق أقل من قناعاته.

إذا كان المخزون الذي هو في حيازة وتحت رقابة طرف آخر هام بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة ذلك المخزون، وذلك من خلال القيام بإجراء واحد أو أكثر مما يلي:

١. طلب المصادقة من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة.

٢. القيام بفحص أو إجراءات تدقيق أخرى، في ظل الظروف المتاحة.

مثال محلول

ظهر رصيد المخزون السلعي في ميزانية إحدى الشركات المساهمة عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ مديناً بمبلغ ٩٠٠٠٠٠٠٠ ل.س، وبصفتك مدققاً للحسابات فقد طلبت الشركة منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية:

١. أن الشركة قامت بعملية الجرد للمخزون السلعي في ٢٠٢٢/١/٦ نظراً لعدم إمكانية القيام بالجرد في نهاية العام المنصرم، وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة تبلغ تكلفته ٩٠٠٠٠٠٠٠ ل.س.

وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من ٢٠٢٢/١/١ ولغاية ٢٠٢٢/١/٦ كانت كالتالي:

أ. بلغت المشتريات خلال هذه الفترة ٤٠٠٠٠٠ ل.س تم استلام نصفها حتى تاريخ الجرد الفعلي.

ب. بلغت المبيعات ٩٠٠٠٠٠ ل.س وقد استلم العملاء كامل البضاعة ، علماً أن سعر البيع يتحدد على أساس ثمن التكلفة مضافاً إليه هامش ربح يبلغ ٥٠% من ثمن التكلفة .

٢. تبين أن هناك بضاعة مودعة لدى دائرة الجمارك تكلفتها الإجمالية تقدر بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ ل.س بما فيها مصروفات التخليص الجمركي وما زالت بمستودعات الجمارك لغاية ٢٠٢١/١٢/٣١ وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي خلال عشرة أيام من تاريخه.

٣. هناك بضاعة لدى فرع الشركة في حلب تبين من الكشف المرسل بنتيجة الجرد الذي أجراه الفرع بتاريخ ٢٠٢٢/١/٤ أن البضاعة الباقية لديه تبلغ قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ ل.س بسعر الإرسال الذي يتحدد بإضافة $\frac{1}{3}$ ٣٣% من ثمن التكلفة.

٤. أن هناك بضاعة مشتراة على الحساب في ٢٠٢١/١٢/٢٠ تكلفتها ٨٠٠٠٠٠ ل.س وقد وصلت البضاعة للمخازن فعلاً ولكن العملية لم تكن قد قيدت في الدفاتر بعد، وتبين أن سعر هذه البضاعة في السوق قد انخفض بمعدل ٥% من ثمن تكلفتها. المطلوب:

١. إعداد مذكرة التسوية لبيان قيمة الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وذلك لمطابقتها مع الحسابات الختامية وإظهارها في الميزانية العمومية عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

٢. بيان الملاحظات أو التحفظات التي أبديتها أثناء إعدادك لمذكرة التسوية المتعلقة بالمخزون السلعي، وقيود اليومية التي دونتها في أوراق عملك لتقديمها كمقترحات منك إلى إدارة الشركة، ومن ثم توضيح عرض المخزون السلعي آخر المدة في ميزانية الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحل:

١. إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١:

٩٠٠٠٠٠٠ ل.س رصيد المخزون السلعي وفقاً لكشوف الجرد الفعلي في ٢٠٢٢/١/٦

٦٠٠٠٠٠ ل.س + تكلفة المبيعات خلال الفترة من ٢٠٢٢/١/١ لغاية

$$(١٥٠/١٠٠ \times ٩٠٠٠٠٠) ٢٠٢٢/١/٦$$

(٢٠٠٠٠٠) ل.س - المشتريات خلال الفترة من ٢٠٢٢/١/١ لغاية ٢٠٢٢/١/٦
المستلمة

٨٠٠٠٠٠ ل.س + بضاعة بمستودعات الجمارك تخص سنة ٢٠٢١

٧٥٠٠٠٠ ل.س + بضاعة لدى فرع الشركة بحلب لم تدرج بكشوف الجرد للشركة ككل

(١٠٠٠٠٠٠ سعر إرسال $\times \frac{٤}{٣}$ تكلفة = ٧٥٠٠٠٠ ل.س)

١٠٩٥٠٠٠٠ ل.س قيمة الرصيد الحقيقي في ٢٠٢١/١٢/٣١ بثمن التكلفة.

٢. الملاحظات حول إعداد مذكرة التسوية السابقة، والقيود المقترحة على إدارة الشركة:

تبين وجود خطأ مزدوج في كل من كشوف الجرد الخاصة بالمركز الرئيسي ورصيد المخزون السلعي بالدفاتر تتطلب تصحيحه مراجعة مستندية دقيقة، بالإضافة إلى المراجعة الحسابية لها كما هو موضح في الآتي:

أ. أضيفت المبيعات خلال الفترة من ٢٠٢٢/١/١ لغاية ٢٠٢٢/١/٦ بعد أن تم تقييمها بثمن التكلفة باعتبار أن هذه البضاعة تعود لعام ٢٠٢١.

ب. تم استبعاد مشتريات الفترة التي تخص سنة ٢٠٢٢ بالمقدار المستلم فقط وهي نصف المشتريات التي ظهرت بالخطأ في كشوف الجرد لسنة ٢٠٢١.

ج. أضيفت البضاعة المودعة لدى الجمارك باعتبار أن المستندات الخاصة بها وصلت الشركة وأيضاً البضاعة ويمكن زيادة في الدقة أن يقترح المدقق توسط حساب خاص يسمى بضاعة في الطريق أو لدى الجمارك.

د. البضاعة لدى فرع حلب هي جزء من بضاعة آخر المدة للشركة ككل باعتبار أن الفرع يبيع ما ترسله الشركة من بضاعة بسعر الإرسال، ولا بد من استبعاد الأرباح غير المحققة من البضاعة الباقية لدى فرع حلب كما يلي:

$$١٠٠ \text{ تكلفة} + ٣٣ \frac{1}{3} \text{ ربح} = ١٣٣ \frac{1}{3} \text{ سعر الإرسال}$$

س ١٠٠٠٠٠٠ بضاعة آخر المدة

$$\text{س} = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٣٣ \frac{1}{3}}{١٣٣ \frac{1}{3}}$$

$$= 1000000 \times \frac{1}{4} - 250000 = 750000 \text{ ل.س تكلفة البضاعة الباقية.}$$

ح. بعد إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي تبين وجود فرق بين كشوف الجرد والدفاتر قبل إجراء مذكرة التسوية مع نتيجة الجرد بعد إجراء مذكرة التسوية بمقدار ١٩٥٠٠٠٠ ل.س، وهذا يتطلب إجراء قيد بالفرق كما يلي:

١٩٥٠٠٠٠ من د/بضاعة آخر المدة

١٩٥٠٠٠٠ إلى د/المتاجرة (أو أرباح وخسائر)

ط. إن البضاعة المشتراة في ٢٠/١٢/٢٠٢١ ولم تسجل بالدفاتر لن تؤثر على كشوف جرد المخزون السلعي حيث أن هذه المشتريات قد استلمت فعلاً قبل تاريخ الجرد الفعلي، وبالتالي فإنها مدرجة ضمن كشوف الجرد ولا بد من إثباتها بدفاتر الشركة:

٨٠٠٠٠٠ من د /المشتريات (أو أرباح وخسائر)

٨٠٠٠٠٠ إلى د/الموردون

وإن عدم إثبات المشتريات سيؤثر على سيضخم الأرباح وينقص من رصيد الموردون بقائمة المركز المالي، فالخطأ متكافئ لا يظهر أثره في ميزان المراجعة. من جهة أخرى لا بد من إتباع مبدأ التحفظ بالنسبة لتقييم البضاعة المشتراة في ٢٠/١٢/٢٠٢١ باعتبار أن سعرها في السوق انخفض بمقدار ٥% ولهذا وجب تكوين مخصص هبوط أسعار بضائع بقيمة ٤٠٠٠٠ ل.س واقترح القيد:

٤٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٤٠٠٠٠ إلى د/ مخصص هبوط أسعار بضائع

وعدم إجراء القيد السابق يعني زيادة الأرباح في حساب الأرباح والخسائر وزيادته مع بضاعة آخر المدة في الميزانية المعدة بتاريخ ٣١/١٢/٢٠٢١.

هـ. بناءً على ما تقدم ستظهر قيمة بضاعة آخر المدة في ميزانية الشركة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٢١ كما يلي:

١٠٩٥٠٠٠٠ ل.س بضاعة آخر المدة

(٤٠٠٠٠) ل.س مخصص هبوط أسعار بضائع

١٠٩٤٠٠٠٠ بضاعة آخر المدة في ٣١/١٢/٢٠٢١

أسئلة وتمارين غير محلولة

- ١- يعد تحليل دوران المخزون أمراً مفيداً للمدقق، لأنه يؤدي إلى كشف:
 - أ. عدم ملائمة تسعير المخزون.
 - ب. وجود تكاليف يمكن تجنبها.
 - ج. إجراءات طلب المواد بصورة تلقائية.
 - د. وجود تقادم في السلع.
- ٢- عندما يحدد المدقق وجود زيادة في رصيد المدينون نتيجة البطء في التحصيل، فإنه من المحتمل أن يقوم المدقق ب:
 - أ. زيادة الرصيد لحساب مخصص الديون المشكوك فيها.
 - ب. فحص العواقب الخاصة بالاستمرار.
 - ج. فحص سياسة الائتمان والتحصيل.
 - د. توسيع الاختبارات للتعرف على إمكانية التحصيل.
- ٣- تعد المصادقة السلبية من المدينين أمراً مفيداً في معظم الأحوال عدا الحالة التي يكون فيها:
 - أ. عدم فعالية الرقابة الداخلية على أرصدة المدينين المستحقة.
 - ب. وجود عدد كبير من الأرصدة الصغيرة.
 - ج. يوجد لدى المدقق ما يجعله يعتقد أن الأشخاص الذين يستلمون المصادقات لن يعيروها اهتمامهم.
 - د. وجود أرصدة لأرصدة المدينين الفردية بقيم كبيرة.
- ٤- "إن التحقق من صحة التقييم للأصل يعد من الأهداف العامة لبرنامج تدقيق الأصول المتداولة".

المطلوب: بصفتك مدققاً للحسابات أن تتحقق من صحة تقييم الأصل وعرضه في قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١ لكل حالة من الحالات الآتية مع بيان أثره على حساب الأرباح والخسائر وذلك بإثبات قيود التسوية اللازمة في أوراق عملك كمدقق حسابات والتي تظهر المعالجة المحاسبية السليمة لكل حالة:

أ. بلغت تكلفة البضاعة تامة الصنع ٧٥٠٠٠٠ ل.س، بينما سعرها في السوق آخر العام بلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س، وتوجد عقود بيع آجلة لنصف كمية البضاعة المذكورة بأسعار تحقق أرباحاً تبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س بعد خصم مصاريف البيع والتوزيع البالغة ٥٠٠٠ ل.س. وقد صدرت بهذه المبيعات فواتير للعملاء وسيجري تنفيذ العقد مع بداية السنة القادمة.

ب. قامت الشركة بشراء بضاعة نقداً في ٢٠٢١/١٢/٢٠ بمبلغ ١٠/ مليون ل.س ولم تسجلها بالدفاتر، ولكنها أدرجتها بقائمة جرد البضاعة بمبلغ ٩/ مليون ل.س بحجة أن الأسعار متقلبة وغير ثابتة ويمكن أن ينخفض سعر السوق لها.

ج. اشترت الشركة مواد أولية بسعر ١٥٠٠ ل.س للكيلو غرام الواحد أثناء العام وتمثل تكلفة المواد الأولية في البضاعة تامة الصنع نصف التكلفة وبيع المنتج بربح يبلغ ٢٠% من ثمن البيع. وفي نهاية السنة كان سعر السوق للمواد الأولية يبلغ ١٢٠٠ ل.س للكيلو غرام الواحد.

د. تبين لك أثناء فحص المخزون أن الشركة قد قامت بإجراء الجرد الفعلي بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٨ حيث أظهرت كشوف الجرد أن قيمة المخزون السلعي ١٨٠٠٠٠٠ ل.س. وأن الشركة أثبتت بدفاتها خلال الفترة من تاريخ الجرد إلى نهاية السنة المالية في ٢٠٢١/١٢/٣١ مشتريات بلغت ٢٠٠٠٠٠ ل.س وقد استلم نصفها قبل نهاية السنة والباقي سيسلم في ٢٠٢٢/١/٦. كذلك أثبتت مبيعات بقيمة ١٥٠٠٠٠ ل.س تمت خلال هذه الفترة تكلفتها ١٠٠٠٠٠ ل.س وقد تسلمها العملاء بالكامل فور عملية البيع.

هـ- أظهرت كشوف جرد المخزون السلعي لمنشأة زيد في ٢٠٢١/١٢/٣١ أن تكلفة المخزون الموجود فعلاً في المخازن في ذلك التاريخ ٢١٠٠٠٠٠٠ ل.س ولقد أمكن التوصل إلى البيانات التالية:

١. في ٢٠٢١/١٢/١ حصلت المنشأة على قرض بمبلغ ٢٤٠٠٠٠٠٠ ل.س من المصرف لمدة ستة شهور بضمان بضاعة، ولقد أودعت البضاعة المطلوبة في مخازن المصرف.

٢. في ٢٥/١٢/٢٠٢١ تم شراء بضاعة بمبلغ ٣٦٠٠٠٠٠ ل.س ولكنها لم تصل بعد حتى تاريخ الجرد الفعلي.

٣. في ٢٨/١٢/٢٠٢١ باعت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ ل.س، وقد طلب الزبون من المنشأة إرسال البضاعة إلى مخازنه يوم ٩/١/٢٠٢٢ حتى يتمكن من إعداد مكان لها بمخازنه.

٤. في ٢٩/١٢/٢٠٢١ وصل إلى ميناء اللاذقية بضاعة كانت المنشأة قد استوردتها منذ أسبوعين بمبلغ ٧٨٠٠٠٠٠ ل.س وحتى الآن لم يتم التخليص عليها انتظاراً لاستكمال بعض الأوراق المطلوبة.

٥. في ٣١/١٢/٢٠٢١ تسلمت المنشأة كشف المبيع المرسل من وكيلها في حمص الذي أظهر أن الوكيل قد باع نصف البضاعة التي أرسلت إليه نقداً بمبلغ ٢٧٠٠٠٠٠ ل.س. فإذا علمت:

أ- أن منشأة زيد تضيف ٥٠% إلى سعر التكلفة لتحديد سعر بيع البضاعة سواء عن طريق الوكلاء أم بواسطتها مباشرة.

ب- أن المصرف يقدم القروض على أساس ٨٠% من قيمة البضاعة المقدمة كضمان.

المطلوب:

١- أذكر الأهداف العامة لتدقيق المخزون السلعي آخر المدة.

٢- أذكر أثنان من الإجراءات لتحقيق كل هدف من الأهداف العامة السابقة لتدقيق المخزون السلعي آخر المدة.

٣- تحديد قيمة المخزون السلعي في ٣١/١٢/٢٠٢١ (مذكرة تسوية المخزون السلعي) وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بهدف إعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٢١.

٦- تم تكليفك بتدقيق حسابات شركة الأمل المساهمة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٢١. وفيما يلي بعض الحسابات الظاهرة في قوائمها المالية الختامية عن العام ٢٠٢١: ٢٠ مليون مبيعات، ١٤ مليون تكلفة المبيعات، ٣٠ مليون المخزون السلعي.

فإذا علمت:

١. تتضمن قيمة المبيعات الظاهرة في قائمة الدخل مبلغاً وقدره /٥٠٠٠٠٠٠/ يمثل دفعة على الحساب سددها أحد الزبائن في ٢٠٢١/١٢/٢٢ لقاء قيمة بضائع سلمت له في ٢٠٢٢/١/٥ علماً أن نسبة الربح تبلغ ٢٥% من التكلفة.
 ٢. أظهرت قوائم جرد المخزون أن قيمته تبلغ ٣٠ مليون، علماً أن هناك بضاعة وردت لمخازن الشركة من أحد الموردين قيمتها /١/ مليون في ٢٠٢١/١٢/٢٤ إلا أنها لم تجرد ضمن المخزون نظراً لتأخر ورود الفاتورة الداعمة لشرائها وقد تسلمت الشركة هذه الفاتورة بتاريخ ٢٠٢٢/١/٤ وسجلتها في ذات التاريخ ضمن دفاتها.
 ٣. تسلمت الشركة بضاعة بقيمة /٥٠٠٠٠٠٠/ في ٢٠٢١/١٢/٢٨ وأدخلت إلى المخازن وجردت إلا أن المحاسب سجل العملية بتاريخ استلام الفاتورة وهو ٢٠٢٢/١/٧.
- المطلوب: ما هو موقفك في كل حالة من الحالات الواردة أعلاه ؟ بين فيما إذا كانت هناك أية أخطاء واقترح قيود التسوية الضرورية لمعالجتها .
- ٧- ظهر رصيد حساب الصندوق في إحدى الشركات المساهمة في ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ ٤١٩٠٠٠٠ ل.س وعند جرد الصندوق ظهر عجز في الرصيد الفعلي بقيمة ٤٠٠٠٠٠ ل.س وبالرجوع إلى الأسباب تبين ما يلي:
 - د. منح أمين الصندوق سلفه لأحد العاملين بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س، وقد أبرز فيما بعد المستند المسحوب على صاحب العلاقة حتى يتم إثباته بالدفاتر.
 - هـ. دفع أمين الصندوق مصروفات نثرية بمبلغ ٦٠٠٠٠ ل.س وأبرز مستنداتها وقد تبين أن المستندات غير شرعية ولا تحمل تاريخاً وتقرر تحميله بالمسؤولية عن هذه المصروفات.
 - و. أظهر أمين الصندوق مستندات صرف بقيمة ٦٦٠٠٠٠ ل.س كانت سليمة وهي تخص مصروفات عمومية.

ز. هناك مصروفات دفعها أمين الصندوق مقدماً عن السنة القادمة بلغت ٤٠٠٠٠ ل.س أظهر مستنداتها وكانت نظامية ولكنها لم تكن قد أثبتت بالدفاتر بعد.

المطلوب:

١. ما هو رأيك بما قام به أمين الصندوق في الفقرة أ و ب.
 ٢. ما قيود التسوية اللازمة لمعالجة الفروقات والنتائج الأخرى .
 ٣. تصوير د/الصندوق بعد التدقيق لإظهار الرصيد الحقيقي له.
- ٨- أثناء قيامك بتدقيق حسابات إحدى الشركات وجدت مبيعات على الحساب بقيمة ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س تعاقدت الشركة على بيعها في السنة القادمة ٢٠٢٢ وقد تم إدراجها على الحسابات الختامية للسنة المالية الحالية ٢٠٢١ علماً أن سعر البيع لهذه المبيعات يتحدد بإضافة ٢٥% إلى ثمن التكلفة.
- بصفتك مدققاً لحسابات هذه الشركة، المطلوب:
١. هل تتوافق الحالة السابقة مع المعيار الدولي /٧٠٠/ الخاص بإعداد تقرير مدقق الحسابات.
 ٢. هل تؤثر الحالة السابقة على القوائم المالية الختامية لهذه الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١.
 ٣. هل تقترح معالجة محاسبية محددة تتقدم بها بأوراق عملك إلى مجلس إدارة الشركة قبل إبداء رأيك الفني بتقريرك النهائي عن عملية تدقيق حسابات الشركة.

٩- ظهرت الأرصدة الآتية في ميزانية إحدى الشركات المساهمة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١:

٣٥٠٠٠٠٠ استثمارات مالية طويلة الأجل، ١٠٠٠٠٠٠٠ بضاعة بغرض البيع (تكلفة) ، ٥٠٠٠٠٠ مخصص ه. أ. م. سلعي.

فإذا علمت ما يلي:

أ. تمثل الاستثمارات المالية طويلة الأجل أسهم وسندات مشتراه بهدف توفير المبالغ النقدية من عوائدها للاحتياط لسداد قيمة القرض في موعد الاستحقاق، وقد حققت

هذه الاستثمارات عوائد قيمتها ١٢٠٠٠٠ ل.س لم تسجل بالدفاتر لأنها لم تقبض بعد.

ب. قيمت الشركة بضاعة بغرض البيع بسعر السوق الذي يقل ٥% عن ثمن التكلفة وكونت مخصصاً بالفرق، علماً أن صافي القيمة البيعية لهذه البضاعة تمثل ٩٦% من سعر السوق.
المطلوب:

١. بصفتك مدققاً للحسابات ما هو موقفك من الحالتين السابقتين.
٢. ما هي قيود التسوية التي تقترحها، وما تأثير ذلك على القوائم المالية للشركة التي تقوم بتدقيق حساباتها.
- ١٠- لدى تدقيقك لحسابات شركة السعد المساهمة في ٢٠٢١/١٢/٣١ تبين لك ما يلي:
 ١. بلغ صافي ربح الشركة ٤٠٤٠٤٠٤ ل.س، ورصيد المخزون السلعي ٩٠٩٠٩٠٩ ل.س.
 ٢. من ضمن مبيعات الشركة بضاعة مباعة للزبون باسم سعيد على الحساب بقيمة ١٦٤٠٠٠٠ ل.س أرسل عنها إشعار رفض لعدم مطابقتها للمواصفات تكلفتها ١٢٤٠٠٠٠ ل.س ولم تسجل بالدفاتر.
 ٣. هناك بضاعة تم التعاقد على شراؤها قيمتها ٣٨٥٠٠٠٠ ل.س وتم توريد ٤٠% منها بالفعل في ٢٠٢١/١٢/٣٠ على أن يتم توريد الجزء الباقي منها خلال عام ٢٠٢٢ وقام المحاسب بإثبات كامل قيمة العقد.
 ٤. تشمل محفظة الأوراق المالية للشركة اسهماً تملكها الشركة لدى شركة أخرى عددها ٢٠٠٠ سهم وهي تمثل أقل من ٢٠% من رأسمال الشركة المستثمر فيها وبلغ ما يخص السهم من أرباح ٨٠٠/ ل.س عن عام ٢٠٢١ ولم يتم تسجيلها لعدم قيام الشركة الأخرى بتوزيعها نقداً حتى نهاية العام.
 ٥. هناك بضاعة تالفة تكلفتها ٣٦١٦٦٦ ل.س تم إدراجها في كشوف الجرد وفي رصيد بضاعة آخر المدة.
 ٦. قامت الشركة بتغيير واستبدال قطع غيار للآلات بأخرى جديدة قيمتها ٣٠٠٠٠٠ ل.س وذلك للحفاظ على الطاقة الإنتاجية، وقام المحاسب بإضافة ذلك إلى قيمة

الآلات واحتسب استهلاك عن الجزء المضاف عن العام الحالي بمبلغ ٣٣٤٣٥ ل.س تم تسجيله في الدفاتر.

٧. تم بيع جزء من أراضي الشركة بمبلغ ١٠٨٥٠٠٠ ل.س وهذا المبلغ يعادل ١٤٠% من تكلفة الأراضي وتم استلام شيك بالقيمة يستحق بتاريخ ٢٠٢٢/٤/١ وأجل المحاسب تسجيل العملية حتى تحصيل الشيك.

٨. يتضمن رصيد المخزون آخر المدة بضاعة مباعة لأحد العملاء تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠٠٠٠ ل.س، كما أن هناك بضاعة موجودة بمخازن أحد الموردين لم تستلمها الشركة وفقاً لرغبة المورد وتكلفتها ٩٧٨٣٣٢ ل.س على الرغم من سداد قيمتها لذلك المورد وتسجيلها بدفاتر الشركة.

٩. هناك قضية مرفوعة ضد الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/١٥ لمطالبتها بسداد تعويضات بقيمة ٨٠٢٠٢ ل.س مقابل أضرار لحقت بالبيئة المحيطة بالشركة ولم يتم إجراء أي معالجات لها بسبب عدم البت بهذه القضية.

١٠. تعاقدت الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٥ مع شركة الزهراء على شراء بضاعة منها بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ ل.س وبشرط التسليم محل المشتري، وقد شحنت شركة الزهراء البضاعة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٨ ومعها فاتورة الشراء وقد وصلت البضاعة إلى مخازن الشركة وتم فحصها واستلامها وادخالها للمخازن بتاريخ ٢٠٢٢/١/٣.

المطلوب:

(١) إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي آخر المدة، واقتراح قيود التسوية اللازمة في أوراق عملك كمدقق للحسابات.

(٢) إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر بعد التدقيق لإظهار صافي نتيجة الأعمال في ٢٠٢١/١٢/٣١.

(٣) حدد نوع التقرير، واكتب فقرة أساس الرأي من تقريرك النهائي إذا علمت بأن الإدارة وافقت على التعديلات المقترحة ما عدا الفقرتين ٩+٦.

(٤) أكتب فقرة الرأي في تقرير تدقيقك النهائي لحسابات شركة السعد في ٢٠٢١/١٢/٣١.

١١- ظهرت الأرصدة التالية في البيانات المالية لإحدى الشركات في ٢٠٢١/١٢/٣١:

٦٠٠٠٠٠٠ مدينون ، ٢٤٠٠٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها

ولدى فحصك لحسابات المدينون وردودهم على المصادقات تبين ما يلي:

أ. سجلت الشركة في حساب أحد العملاء ديناً معدوماً بقيمة ٨٠٠٠٠٠ ل.س،

تبين أن هذا الدين يمكن تحصيله مستقبلاً من العميل المذكور.

ب. كما سجلت الشركة في حساب عميل تجاري آخر قيمة مردودات مبيعات بلغت

١٧٠٠٠٠٠ ل.س ولم يكن ذلك مرفقاً بمستند أو مذكرة رد بضاعة أو اشعار

استلام البضاعة المردودة.

ج. قام أحد العملاء بتسديد رصيده البالغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س في ٢٠٢١/١٢/٣٠

وذلك بشيك أودع الخزينة ولم يظهر المبلغ في دفتر النقدية ويومية المقبوضات.

د. كونت الشركة مخصصاً للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٤% من صافي

رصيد العملاء وهي نسبة مقبولة ولكن بعد الأخذ بالمستجدات التي ظهرت أثناء

الفحص والتدقيق.

المطلوب: بصفتك مدققاً للحسابات ما هو موقفك من الحالات السابقة.

١٢- فيما يلي الميزانية العمومية للشركة الأهلية المساهمة في نهاية السنة المالية بتاريخ

٢٠٢١/١٢/٣١.

ملاحظة: الأرقام جميعها بالآلاف الليرات السورية.

أصول	الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
٦٨٠٠٠	أصول ثابتة مختلفة	رأس المال ٨٠٠٠٠
(١٥٠٠٠)	- م. ك. أصول ثابتة	أرباح العام ١١١١
	شهرة محل	احتياطي اجباري ١١٠٠
	مدينون متنوعون	سحب على المكشوف ٢٦٤
٢٠٠٠٠	مخزون سلعي	موردون ١٥٠٠
(١٠٠٠)	- مخصص. ه. أ. م. سلعي	أوراق الدفع ٥٠٠
	صندوق	
		٨٤٤٧٥
٥٣٠٠٠		
٨٠٠٠		
٢٦٧٥		
١٩٠٠٠		
١٨٠٠		
٨٤٤٧٥		

وقد جرى تكليفك بتدقيق حسابات هذه الشركة، وأثناء التدقيق تبين لك ما يلي:

- أن نتائج عمليات الشركة كانت خاسرة في هذا العام بمقدار ٦٠٠٠ ل.س، إلا أن إدارة الشركة قد استهلكت ٥٠٠٠ ل.س من الاحتياطي الاجباري و ١٠٠٠ ل.س من مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي الذي جرى تكوينه في السنة السابقة وذلك لعدم إظهار الخسارة في القوائم المالية .
- أن جزء من المخزون السلعي يعود إلى بضاعة راكدة مقدار تكلفتها ٤٠٠٠ ل.س، وقدرت الشركة أن صافي قيمتها البيعية لن تزيد عن ٥٠% من التكلفة مما دفع إلى تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي في السنة السابقة، أما باقي المخزون فيقدر صافي قيمته البيعية بمبلغ ١٥٢٠٠ ل.س.
- هناك ديوناً أعدمتم مقدارها ٢٥٣ ل.س إلا أن الشركة أجلت معالجتها دفترياً إلى العام القادم.
- هناك مصروفات ماء وكهرباء مستحقة عن العام الحالي تبلغ قيمتها ١٢٤ ل.س.
- أن هناك ذمماً بشكل سلف على موظفي الشركة مقدارها ٤٢٢ ل.س ظهرت مع رصيد المدينون المتنوعون، كما تبين أن حجم الديون المشكوك فيها يعادل ١٠% من صافي رصيد المدينون (العملاء) التجاريين.
- باعت الشركة آلة تكلفتها التاريخية ٥٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكها التراكمي ٣٠٠٠ ل.س في نهاية العام الحالي بمبلغ ٢٠٠٠ ل.س وأثبتت العملية بالدفاتر. لكنه تبين أن الشركة لم تحتسب استهلاكها في العام الأخير، علماً أن الشركة تستهلك أصولها الثابتة بمعدل ٨% سنوياً بطريقة القسط الثابت، كما أن نظام الشركة الأساسي يوجب تحويل الأرباح الرأسمالية إلى حساب الاحتياطي الاجباري.

المطلوب:

١. توضيح النقاط التي ترى ضرورة لفت النظر إليها في أوراق عملك كمدقق حسابات خارجي (قيود أو ملاحظات).
٢. تصوير الحسابات التي قمت بالتعديل عليها لإظهار أرصدها بعد التدقيق: د/ذم الموظفين، د/المدينون (العملاء التجاريون)، د/مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي، د/الاحتياطي الإجباري.

٣. إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر، والميزانية العمومية للشركة الأهلية بعد عملية التدقيق التي قمت بها .
٤. استخدم بيانات الميزانية المعدلة والمدققة من قبلك لاستخراج نسب السيولة، مع التعليق عليها.
٥. في حال رفضت الشركة تحفظاتك وتوصياتك، ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي وفق معيار التدقيق الدولي المعدل ٧٠٠ (بفرض إذا كان تعديلك للقوائم المالية سيؤدي إلى تغير في صافي الربح بنسبة دون ٥٠% اكتب تقريراً متحفظاً، وإذا زاد عن هذه النسبة اكتب تقريراً سلبياً).



الكتاب الثاني تدقيق عناصر حقوق الملكية

مقدمة:

تمثل حقوق الملكية صافي أصول المشروع، أي الفرق بين مجموع قيمة الأصول وبين مجموع قيمة التزاماته تجاه الغير وتتضمن حقوق الملكية العناصر الآتية:

- رأس المال
 - الاحتياطات بأنواعها المختلفة
 - الأرباح المحتجزة المرحلة
- وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق الحسابات المتعلقة بحقوق الملكية في الآتي:
١. الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بها تتسم بالكفاية والمناسبة.
 ٢. التأكد من صحة الأحكام القانونية المتعلقة بحقوق الملكية التي نصت عليها القوانين السورية النافذة.
 ٣. التأكد من العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بحقوق الملكية قد تم تسجيلها على نحو ملائم وصحيح.
 ٤. التأكد من صحة عرض بنود حقوق الملكية في قائمة المركز المالي.

المبحث الأول

تدقيق رأس المال

مقدمة:

تختلف إجراءات تدقيق رأس المال باختلاف الوحدات الاقتصادية المراد تدقيق حساباتها التي يمكن تصنيفها على النحو الآتي من حيث الشكل القانوني مشروعات فردية، شركات أشخاص، شركات أموال ممثلة بالشركات المساهمة.

أولاً: تدقيق رأس المال في المشروعات الفردية:

يتصف رأس المال في المشروعات الفردية بعدم الثبات بسبب التغيرات التي تطرأ عليه نتيجة الإضافات والسحوبات والأرباح والخسائر، لذلك يتوجب على مدقق الحسابات عند تدقيقه لرأس المال المشروعات الفردية اتباع الإجراءات التالية:

١. التأكد من صحة رأس المال في أول المدة وذلك بالرجوع إلى قائمة المركز المالي للفترة المالية السابقة.

٢. فحص الإضافات الجديدة على رأس المال خلال الفترة الحالية والاطلاع على المستندات والأدلة المؤيدة لها، فقد تتخذ هذه الإضافات مظهراً نقدياً وفي هذه الحالة يجب التأكد من أن هذه الإضافة قد اثبتت بدفتر النقدية، أو قد تتخذ مظهراً عينياً على شكل موجودات مختلفة يقدمها صاحب المشروع وهنا يجب التأكد من أن قيمة هذه الموجودات الجديدة قد ادرجت بالدفاتر وأن تقديرها تم بالشكل الصحيح.
٣. تتبع ما حدث من تخفيض لرأس المال خلال الفترة نتيجة المسحوبات الشخصية لصاحب المشروع وذلك بطلب كشف تفصيلي بهذه المسحوبات سواء أكانت مسحوبات نقدية أم عينية موقع عليه من صاحب المشروع.
٤. فحص حساب الأرباح والخسائر بقصد التأكد من صحة الأرباح الصافية التي ستؤدي إلى زيادة رأس المال، أو الخسائر الصافية التي ستؤدي إلى تخفيضه.

ثانياً : تدقيق رأس المال في شركات الأشخاص:

يتكون رأس المال في شركات الأشخاص من حصص يقدمها الشركاء وهذه الحصص قد تكون نقدية أو عينية وليس من الضروري أن تكون هذه الحصص متساوية القيمة.

إن الإجراءات التي ينبغي لمدقق الحسابات مراعاتها عند تدقيق رأس المال في شركات الأشخاص تتمثل فيما يلي:

١. الاطلاع على عقد الشراكة لمعرفة حصص الشركاء، وكيفية دفعها ومقدار الفوائد الواجب احتسابها على هذه الحصص، وأي تعديل يكون قد طرأ عليها.
٢. التحقق من صحة ودقة تقييم الأصول العينية في حالة وفاء أحد الشركاء بحصته في شكل أصول ملموسة، أو معنوية، وكذلك التأكد من استيفاء الشروط القانونية لنقل

ملكية هذه الأصول. أما في حالة وفاء الشريك بحصته نقداً فيجب الاطلاع على مستندات التحصيل ومطابقتها مع دفتر النقدية.

٣. التحقق من النسب المقررة لمسحوبات كل شريك والتأكد من عدم تجاوز الحد الأقصى المنصوص عليه في العقد.

٤. فحص طريقة توزيع الأرباح على الشركاء والتأكد من مطابقتها لما نص عليه عقد الشركة.

ثالثاً: تدقيق رأس المال في الشركات المساهمة:

يتكون رأس المال في الشركات المساهمة من حصص متساوية تسمى كل منها سهماً، ويتم الوفاء بهذه الأسهم نقداً، أو في شكل أصول ملموسة أو غير ملموسة يتم تقييمها بمعرفة خبراء محايدین. ويجب على المدقق التأكد من أحكام قانون الشركات السوري النافذ ومن صحة تطبيقها، وأن يقوم بوجه خاص بالإجراءات الآتية:

١. الاطلاع على عقد التأسيس والنظام الداخلي للشركة المساهمة، والتأكد من أن رأس مال الشركة المسدد عند الاكتتاب بالنقد السوري لا يقل عن الحد الأدنى /٤٠٪/ من القيمة الاسمية للسهم ويتم سداد باقي قيمة السهم خلال فترة لا تزيد على ثلاث سنوات من تاريخ التصديق على النظام الأساسي للشركة.

٢. يجب التعرف على رأس المال الاسمي أو المصرح به ورأس المال المصدر والمكتتب به وأنواع الأسهم المكونة لرأس المال والحقوق المختلفة لهذه الأسهم.

٣. تدقيق المتحصلات من الاكتتابات في الأسهم مع اشعارات المصرف وما هو مقيد بدفتر النقدية وسجل المساهمين، والتأكد من أن حجم الاكتتاب قد بلغ الحد الأدنى المنصوص عليه في قانون الشركات، وإذا لم يبلغ الاكتتاب هذا الحد وجب الرجوع عن تأسيس الشركة أو انقاصها رأسمالها.

٤. في حالة وجود حصص عينية فيجب الاطلاع على تقارير الخبراء أو اللجان التي شكلت لتقييم الحصص العينية ، وإذا كانت الأسهم العينية تأسيسية فتطبق عليها القيود المطبقة على الأسهم النقدية التأسيسية وهي حظر التصرف بالسهم التأسيسي قبل انقضاء ثلاث سنوات من تاريخ شهر الشركة وذلك بموجب المادة/٩٦/ من قانون الشركات السوري(٢٩) لعام ٢٠١١.

٥. الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة خاصة التي يتم عقدها قرب تاريخ إصدار قائمة المركز المالي، ويعد فحص دفاتر سجلات أسهم رأس المال أمراً مفيداً لكشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال.
٦. الاطلاع على محاضر جلسات الهيئة العامة للمساهمين غير العادية بقصد التعرف على ما طرأ على رأس المال من زيادة أو تخفيض.
٧. فحص وتدقيق الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ الإجراءات القانونية الخاصة بذلك.
٨. التأكد من صحة عرض رأس المال في قائمة المركز المالي، أي الإفصاح عن رأس المال الاسمي والمصدر وكذلك رأس المال المدفوع. وفي هذا الصدد يجب التحقق من أنواع الأسهم التي أصدرتها الشركة من عادية وممتازة مع دراسة نوع الامتياز ومراعاة تطبيق أحكامه عند توزيع الأرباح.

المبحث الثاني

تدقيق الاحتياطات

المقدمة:

الاحتياطي هو المبلغ الذي يقطع من صافي الربح بموجب القانون أو النظام أو العرف أو الأصول المحاسبية أو قرار من مجلس الإدارة، وذلك لتدعيم المركز المالي للشركة وللمحافظة على رأسمالها.

موقف مدقق الحسابات من الاحتياطات:

تختلف الاحتياطات عن بعضها البعض حسب مصدرها ودرجة إلزامها والهدف من تكوينها ومدى الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي. وسوف نستعرض فيما يلي تدقيق أهم أنواع هذه الاحتياطات:

أولاً: الاحتياطي القانوني (الإجباري):

الاحتياطي القانوني أو الإجباري هو الاحتياطي الذي ورد تكوينه بنص صريح في قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠١١. وعند تدقيق هذا الاحتياطي يجب مراعاة الآتي:

١. التأكد من حجز الاحتياطي الإجباري بنسبة ١٠% من صافي الأرباح السنوية وعدم إيقاف هذا الاحتياطي قبل أن يبلغ حسابه المتجمع ما يعادل ربع رأس مال الشركة، إلا أن الفقرة (١) من المادة ٨٢/ من قانون الشركات السوري أجازت بموافقة الهيئة العامة للشركة الاستمرار في اقتطاع هذه النسبة حتى يبلغ مجموع الاقتطاعات لهذا الاحتياطي رأس مال الشركة.

٢. التأكد من عدم استخدام الاحتياطي الإجباري لتوزيع الأرباح على المساهمين وذلك بالرجوع إلى قائمة الأرباح والخسائر وقائمة توزيع الأرباح والخسائر وحساب الاحتياطي الإجباري.

٣. التأكد من أن الشركات ذات الامتياز لا تخالف الأنظمة الداخلية عندما تستخدم الاحتياطي الإجباري للتوزيع على المساهمين كأرباح، إذ يجب التأكد من عدم كفاية الأرباح العادية المتحققة، وأن الاحتياطي قد استخدم للوصول إلى الحد الأدنى من الأرباح وذلك بموجب الفقرة (٢) من المادة ٨٢/ من قانون الشركات السوري.

٤. التأكد من أن الشركة قد أعادت إلى الاحتياطي الإجباري ما أخذته منه في السنة السابقة وذلك عن طريق خصم المبلغ من صافي أرباح الشركة في السنوات التالية.

٥. في حالة إصدار الشركة أسهم جديدة بعلاوة إصدار ينبغي على مدقق الحسابات التأكد من أن هذه العلاوة قد اضيفت إلى الاحتياطي الإجباري.

ثانياً: الاحتياطي الاختياري:

وهو الاحتياطي الذي لم يلزم القانون حجزه من الأرباح وإنما ترك الحرية للهيئة العامة للشركة أن تقرر سنوياً اقتطاع ما لا يزيد على ٢٠% بالمئة من أرباحها الصافية عن تلك السنة لحساب الاحتياطي الاختياري، وهذا ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة ٨٣/ من قانون الشركات السوري.

ويهدف هذا الاحتياطي لتدعيم المركز المالي للشركات المساهمة وتمكينها من سداد قرض السندات في موعده، والقيام بعمليات التجديد والتوسع في المستقبل وغير ذلك. كما يستعمل الاحتياطي الاختياري وفقاً لما تقرره الهيئة العامة للشركة ويجوز توزيعه كله أو أي جزء منه كأرباح على الشركاء.

أما إجراءات تدقيق الاحتياطي الاختياري فهي تتمثل في الآتي:

١. التأكد من أن الاحتياطي الاختياري لا يتعدى النسبة القانونية وهي ٢٠% سنوياً من الأرباح السنوية بموجب قانون الشركات.

٢. التأكد من أن مجموع الاحتياطيات الاختيارية لا يتعدى رأس مال الشركة ما عدا شركات التأمين والمصارف.

٣. التأكد من أن الاحتياطي الاختياري قد استخدم في الغرض الذي وافق مجلس الإدارة عليه، وذلك بالاطلاع على الأوراق والمستندات المؤيدة لهذا الاستخدام وإن وجد مخالفة في ذلك فإنه يطلب من مجلس الإدارة إما تحويل الاحتياطي الاختياري إلى الاحتياطي الإجباري أو توزيع هذا الاحتياطي على المساهمين كأرباح.

ثالثاً: احتياطي رد السندات:

هذا الاحتياطي هو عبارة عن المبلغ الذي يحتجز من الأرباح سنوياً بهدف سداد قرض السندات في موعد استحقاقه، وهذا النوع من الاحتياطيات يمكن أن يكون إلزامياً أو اختيارياً.

يكون احتياطي رد السندات إلزامياً إذا نص عقد القرض على وجوب حجز مبلغ معين سنوياً لسداد السندات. أما إذا لم يرد هذا النص في عقد القرض وقررت الشركة حجز مبلغ معين لسداد القرض فهذا الاحتياطي اختيارياً. ومن فوائد هذا الاحتياطي:

- أ. تشجيع عدد كبير من الممولين على شراء السندات.
 - ب. المحافظة على رأس المال العامل للشركة وضمان عدم إفلاسه.
 - ج. المحافظة على سمعة الشركة في السوق وبالتالي المحافظة على أسعار أسهمها.
- وتتلخص إجراءات تدقيق احتياطي رد السندات في الآتي:

١. التأكد من حجز جزء كافٍ من الأرباح عندما يكون هذا الاحتياطي إلزامياً.
٢. التحقق من عدم مخالفة الشروط القانونية لعقد قرض السندات واستثمار هذا الاحتياطي حسب ما نص عليه عقد القرض.
٣. إذا كان الاحتياطي اختيارياً يجب التأكد من توافر الشروط القانونية من حيث موافقة مجلس الإدارة ونسبة الاحتياطي المقترحة.

رابعاً: احتياطي التوسع والتجديد:

ويعرف هذا الاحتياطي بأنه المبالغ المقتطعة من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع لمقابلة مشاريع الشركة التوسعية والتجديدات المنتظرة في موجوداتها الثابتة، وقد ورد هذا الاحتياطي في المادة /٨٤/ من قانون الشركات السوري تحت مسمى احتياطي الاستهلاك والتي حددت استعمالاته لشراء المواد والآلات والمنشآت المستهلكة أو لإصلاحها ولا يجوز توزيع تلك الاموال كأرباح على المساهمين.

أما إجراءات تدقيق احتياطي التوسع والتجديد فهي تتلخص فيما يلي:

١. التأكد من الحاجة إلى هذا الاحتياطي للتجديد والتوسع في المستقبل.
٢. التحقق من ملاءمة نسبة الاحتياطي المحجوزة لأغراض التوسع والتجديد.
٣. التأكد من سلامة الإجراءات القانونية المتبعة بالرجوع إلى سجلات الشركة والاطلاع على قرار مجلس الإدارة المتضمن تكوين هذا الاحتياطي.
٤. التأكد من صحة المعالجة المحاسبية بالرجوع إلى سجلات وكشوف الشركة.

خامساً: الاحتياطي السري:

هذا النوع من الاحتياطات لا يظهر في الميزانية الختامية وينشأ نتيجة اتباع إدارة الشركة لأساليب لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهناك طرقاً كثيرة قد تقوم بها إدارة الشركة لتكوين الاحتياطات السرية سنذكر أهمها منوهين بذات الوقت إلى أنه من الممكن أن يتكون هذا النوع من الاحتياطات تلقائياً دون أي تدخل من إدارة الشركة كما لو زادت القيمة الحقيقية لبعض الأصول دون تعديل قيمتها بإعادة تقديرها وتكوين احتياطي بالفرق وهذا معناه تكوين احتياطي سري في الشركة.

طرق تكوين الاحتياطي السري:

- أ. تقييم الأصول بأقل من قيمتها الفعلية كالבضاعة والأوراق المالية والعقارات والأدوات.... إلخ. فإذا كانت الشركة تمتلك بضائع قيمتها ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س وقدرتها عند الجرد بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ ل.س فقط (مع استبعاد حالة هبوط أسعار البضائع) فإنها بذلك تكون قد شكلت احتياطياً سرياً يبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س لأنها خفضت الأرباح بهذا المبلغ في طرف الخصوم، كما تكون قد خفضته بالوقت ذاته من قيمة البضائع

في طرف الأصول وهذا يعد نوعاً من أنواع التلاعب والاحتيايل لتحقيق أهداف محددة.

ب. زيادة نسب الاستهلاك عن المعدل الطبيعي المتعارف عليه بحيث تظهر الأصول الثابتة بقيمة أقل من قيمتها الفعلية والفرق يعد احتياطياً سرياً.

ج. استمرار الشركة في استغلال بعض أصولها الثابتة بعد استهلاكها دفترياً بالكامل وعدم إظهارها في الميزانية على الرغم من أن الأصل لا يزال يحتفظ بقيمة إنتاجية.

د. الخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، كما لو اشترت الشركة أثاثاً بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ ل.س وسجلته ضمن المصروفات العمومية.

هـ. المبالغة في حساب وتقدير المخصصات ومنها مثلاً مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

و. المبالغة في تقييم بعض الخصوم كما لو قامت إدارة الشركة بزيادة المستحقات الخاصة بالدورة المالية المنتهية كالأجور المستحقة والضرائب المستحقة.

ز. تضخيم مبلغ الدائنين المختلفين والحسابات الدائنة الأخرى بقيمة الأرباح والاحتياطيات العامة. فبدلاً من ظهور الأرباح أو الاحتياطيات كمفردات مستقلة بالميزانية فإنها قد يتم دمجها إلى حسابات الدائنين والحسابات الدائنة الأخرى وفي ذلك تضليلاً للغير بوجود ديون حقيقية مستحقة السداد في حين أن بعض هذه الديون عبارة عن أرباح تخص الشركة.

ح. اسقاط جزء من المبيعات عمداً من أعمال الدورة المنتهية ونقلها إلى الدورة التالية، وعلى هذا تنقل أرباح هذه السنة إلى السنة المالية التالية.

وتهدف الاحتياطيات السرية إلى تحقيق ما يلي:

- دعم المركز المالي للشركة وتدعيم الثقة والاطمئنان بها، فإذا أصيبت الشركة بخسارة غير عادية أو تدنت أرباحها في بعض السنوات فإنها تستطيع أن تعدل وضعها بواسطة هذا الاحتياطي وتوزيع الأرباح على المساهمين.
- تستطيع الشركة بواسطة الاحتياطيات السرية وما يمكن أن تحققه بواسطتها من المحافظة على مستوى الأرباح الموزعة من تقادي تقلبات أسهمها في السوق والمساعدة على ثباتها.

- التهرب من الضريبة وذلك لأن هذه الاحتياطات تقلل المبلغ الخاضع للضريبة، وبالتالي يقلل المبلغ الدفوع كضرائب.
 - إخفاء بعض الأرباح عن عيون المساهمين، إذ يخشى أن فريقاً منهم لا يحرص على مستقبل الشركة ويمكن أن يمانع في تكوين الاحتياطات تحقيقاً لمصلحة عاجلة هي الحصول على أرباح كثيرة أو السعي إلى بيع الأسهم بثمن مرتفع.
- أما العيوب والانتقادات الموجهة إلى الاحتياطات السرية فتتمثل في الآتي:
- أ. إمكانية تلاعب مجلس الإدارة في مالية الشركة بحيث إذا تدنت الأرباح الموزعة ينخفض سعر السهم في السوق ويميل بعض المساهمين إلى بيع أسهمهم خوفاً من هبوط متزايد الأمر الذي يشجع أعضاء مجلس الإدارة على شراء هذه الأسهم والاستئثار بما يصيبها من الأرباح السرية لأنفسهم.
 - ب. تكوين الاحتياطي السري خروج صريح على مبدأ الصدق الذي يجب أن تتصف به الميزانية، لأن هذا الاحتياطي يؤدي إلى تخفيض الأصول أو زيادة الخصوم بحيث تظهر الأصول والخصوم بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية.
 - ج. تساعد الاحتياطات السرية المديرين وأعضاء مجلس الإدارة لإخفاء سوء إداراتهم، وذلك باستعمال هذه الاحتياطات في تغطية الخسائر بدون إظهارها في الحسابات.
 - د. يؤدي تكوين الاحتياطات السرية إلى عدم وقوف المساهمين وأرباب الأموال على المعلومات الصحيحة التي تمكنهم من معرفة القيمة الحقيقية للأسهم.
 - هـ. في جميع الأحوال فإن تكوين الاحتياطات السرية واستخدامها في المحافظة على مستوى الأرباح سيؤدي حتماً إلى إعطاء صورة مضللة عن الحسابات الختامية وعن الأرباح التي حققتها الشركة فتظهر الأرباح بأقل أو أكثر من حقيقتها بالميزانية الختامية.

موقف مدقق الحسابات من الاحتياطات السرية:

على مدقق الحسابات أن يتخذ من الشك المهني ضرورة في التحقق من وجود الاحتياطات السرية والغرض منها، وبالتالي يمكن له القيام بالإجراءات الآتية للتحقق منها:

١. فحص الحسابات للتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع، وأن الميزانية العمومية تعبر بصدق عن حقيقة المركز المالي للشركة.
 ٢. في حالة وجود احتياطات سرية ناتجة عن ظروف طبيعية كارتفاع أسعار الأصول السوقية يجب أن يشير إليها بملحوظة في الميزانية العمومية.
 ٣. إذا كان تكوين الاحتياطات السرية ناتج عن ظروف غير طبيعية كإخفاء جزء من أرباح الشركة، فعلى مدقق الحسابات أن يوسع تدقيقه ليتأكد من عدم القصد في تكوين هذه الاحتياطات.
 ٤. التأكد من عدم استخدام الاحتياطات السرية بما يلحق ضرراً بالمساهمين، وأن يضع الحقائق أمام حاملي الأسهم ويمكنهم من معرفة معدل الربح الفعلي والقيمة الحقيقية للسهم.
 ٥. التحقق من عمليات الحد الفاصل الخاصة بالمبيعات والمشتريات بالرجوع إلى دفتر المبيعات والمشتريات وفواتير الشراء والبيع خلال العام.
 ٦. التأكد من صحة معدلات الاستهلاك للأصول الثابتة وتكوين المخصصات اللازمة بالاستناد إلى سجلات الشركة ودراسة تقارير الخبراء الفنيين.
- وبعد أن تم استعراض بعضاً من أنواع الاحتياطات وما يتوجب على مدقق الحسابات أن يتخذه بشأنها، يمكن إيجاز المهام الرئيسية والإجراءات التي ينبغي على مدقق الحسابات أن يأخذها بالاعتبار عند قيامه بتدقيق الاحتياطات بشكل عام وهي:
١. الاطلاع على القوانين النافذة والأحكام والقرارات الرسمية التي تلزم الشركات بتكوين الاحتياطي، والتأكد من التزام الشركة بهذه الأنظمة والقوانين النافذة.
 ٢. دراسة النظام الأساسي للشركة ومحاضر مجلس الإدارة لمعرفة أنواع الاحتياطات ونسب اقتطاعها.
 ٣. التحقق من عرض جميع الاحتياطات في الميزانية ومناقشتها مع إدارة الشركة وتقرير ما إذا كانت الحاجة تدعو إلى تكوين هذه الاحتياطات أم لا.
 ٤. تدقيق أرصدة الاحتياطات أول المدة مع الميزانية السابقة ومتابعة التغيرات التي طرأت على هذه الاحتياطات بالزيادة أم بالنقصان في حالة استخدامها.
 ٥. أن استخدام الاحتياطي قد تم في حدود القواعد الواردة في القانون والنظام الأساسي للشركة.

المبحث الثالث

تدقيق الأرباح المحتجزة

إن الأرباح المحتجزة غالباً ما تكون متداخلة مع الأرباح الصافية والتوزيعات، وهي تفحص وتدقق عن طريق الربط بين الإيرادات والنفقات المرتبطة بها والتوزيعات، ويتم التحقق من الأرباح عن طريق إعادة فحص وتدقيق حساب الأرباح والخسائر وحساب توزيع الأرباح.

وفيما يتعلق بالأرباح المحتجزة فإن أهم إجراءات التدقيق المتعلقة بها يمكن تلخيصها بما يلي:

١. الاطلاع على ميزانية العام السابق لمعرفة رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة، ثم تحليل التغيرات خلال السنة لمعرفة رصيد آخر المدة بعد الاطلاع على نتيجة الأعمال عن العام الحالي.
٢. التأكد من صحة حساب الأرباح المعلن عن توزيعها واعتمادها بقرار من مجلس الإدارة.
٣. فحص التسويات المتعلقة بالسنوات السابقة والتأكد من توافقها مع معايير المحاسبة، خصوصاً بالنسبة للخسائر التي تكبدتها الشركة في السنوات السابقة.
٤. فحص الاعتمادات والمستندات المؤيدة لما تم من تغيرات في الأرباح المحتجزة والتأكد من معالجة التغيرات بما يتماشى ومعايير المحاسبة (معايير إعداد التقارير المالية).
٥. تحديد المبالغ غير القابلة للتوزيع في نهاية السنة المالية نتيجة وجود قيود معينة كاتفاقيات القروض أو بأمر من الجهات المسؤولة.
٦. التأكد من أن مجلس الإدارة قد التزم بما ورد في القوانين والأنظمة الأساسية والمبادئ العامة المتعارف عليها في المحاسبة.

المبحث الرابع

تدقيق المخصصات

يعرف المخصص بأنه ذلك المبلغ الذي يحمل على حساب الأرباح والخسائر لمواجهة خسائر متوقعة أو محتملة الحدوث أو عبء مالي معين بذاته مؤكداً أو محتمل الوقوع.

أولاً: الفرق بين المخصص والاحتياطي:

من الناحية المحاسبية، هناك فروق تميز بين المخصص والاحتياطي وهي تتمثل في الآتي:

١. يعد المخصص عبئاً على الأرباح والخسائر بغض النظر عن نتيجة أعمال الشركة، بينما الاحتياطي هو توزيعاً للأرباح.

٢. تؤثر المخصصات سلبياً على المركز المالي، بينما الاحتياطيات فهي تدعم المركز المالي للشركة.

٣. تعد المخصصات التزامات متداولة، أما الاحتياطيات فهي تمثل حقوقاً للمساهمين.

٤. يظهر المخصص في الميزانية مخصوماً من قيمة الأصل، بينما الاحتياطي فإنه يظهر في جانب الخصوم في بند مستقل وقد يكون أحياناً مستتراً كما هو الحال بالنسبة للاحتياطي السري.

٥. تؤخذ المخصصات من حساب الأرباح والخسائر، وبالتالي تكون مغفأة من ضريبة الدخل كمخصص الديون المشكوك فيها، أو قد تؤخذ من حساب توزيع الأرباح وبالتالي لا يتم خصمها من دخل الشركة الخاضع للضريبة كمخصص مكافأة أعضاء مجلس الإدارة. أما الاحتياطيات فهي تؤخذ من حساب توزيع الأرباح ولذلك فهي تخضع لضريبة الدخل.

ثانياً: أنواع المخصصات:

هناك أنواع متعددة للمخصصات تختلف عن بعضها البعض حسب مصدرها أو الغرض من تكوينها أو طبيعة الأرباح التي تحتجز منها وذلك كما هو موضح في الآتي:

١. من حيث المصدر:

هناك نوعين من حيث مصدر تكوين المخصصات هما:

أ. المخصصات القانونية: وهي المخصصات التي أقرتها أو تقوم بتحديدتها القوانين مثل قانون الشركات أو قانون الضريبة، ومن هذه المخصصات مخصص ضريبة الدخل، مخصص البحث العلمي، مخصص مكافأة أعضاء مجلس الإدارة .

ب. المخصصات النظامية: وهي المخصصات التي ينص عليها نظام الشركة الأساسي سواءً كانت قانونية أو عرفية أو اتفاقية مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية أو المخزون السلعي وغيرها.

٢. من حيث الغرض:

أيضاً هناك نوعين للمخصصات من حيث الغرض من تكوينها هما:

- أ. مخصصات لمقابلة خسائر محققة مثل مجمعات الاستهلاك.
- ب. مخصصات لمقابلة خسائر محتملة مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الصيانة ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية أو المخزون السلعي.
٣. من حيث طبيعة الأرباح التي تحتجز منها:
أيضاً يوجد نوعان هما:
أ. مخصصات تحميلية تظهر في حساب الأرباح والخسائر مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصصات هبوط الأسعار.
- ب. مخصصات توزيعية تظهر في حساب توزيع الأرباح كمخصص مكافأة أعضاء مجلس الإدارة.

ثالثاً: إجراءات تدقيق المخصصات:

يمكن تلخيص إجراءات تدقيق المخصصات بما يلي:

١. التأكد من قيمة المعدلات التي استخدمت في احتساب المخصصات، وكذلك التأكد من كفايتها للغرض الذي احتسبت من أجله.
٢. التأكد من صحة المعالجة المحاسبية لهذه المخصصات، وكذلك مراعاة ظهورها في القوائم المالية بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
٣. التأكد من أن الطريقة التي احتسبت بموجبها هذه المخصصات لم تتغير من سنة لأخرى وذلك تطبيقاً لمبدأ الثبات المحاسبي.
٤. التأكد من تطبيق النصوص الواردة في النظام الأساس للشركة وفي القوانين النافذة المتعلقة بهذه المخصصات.
٥. ذكر أية مخالفات تتعلق بهذه المخصصات في التقرير بشكل صريح، وبيان أثرها على القوائم المالية.

مثال محلول

قررت شركة الصناعات المساهمة المغفلة التي يبلغ رأسمالها ٩٠٠٠٠٠٠٠ ل.س موزعة إلى ٩٠٠٠٠ سهم، قيمة السهم الواحد الاسمية ١٠٠ ل.س، توقيف عملياتها وإجراء جرد عام لموجوداتها والتزاماتها، وإعداد ميزانيتها في ٢٠٢١/٦/٣٠ وذلك من أجل الوقوف على حالتها المالية بهدف النظر في إمكانية زيادة إنتاجها وتوسيع أعمالها. وبنتيجة القيام بهذا الجرد ظهرت الأرصدة التالية:

٦٠٠٠٠٠ احتياطي قانوني، ٤٠٠٠٠٠٠ احتياطي اختياري، ١٠٠٠٠٠٠٠ بضاعة في المخازن، ٤٠٠٠٠٠٠٠ مباني، ٣٨٠٠٠٠٠٠ آلات وتجهيزات، ٢٠٠٠٠٠٠ صندوق، ١١٠٠٠٠٠٠ مصرف، ١٠٠٠٠٠٠٠ مجمع استهلاك آلات وتجهيزات، ٥٠٠٠٠٠٠ مجمع استهلاك مباني، ٢٠٠٠٠٠٠٠ مدينون، ٦٠٠٠٠٠٠ موردون.

ومن أجل الحصول على آلات جديدة قررت الشركة زيادة رأسمالها وحيث أن هذه الزيادة لا يمكن أن تتم إلا في ٢٠٢١/١٠/٢٠ وكانت الشركة بحاجة إلى أموال جاهزة لشراء هذه الآلات فقد لجأت إلى مصرفها الخاص وطلبت فتح حساب اعتماد لهذه العملية وتم الاتفاق على ما يلي:

١- تحرر الشركة سنداً لأمر المصرف بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.س يستحق في ٢٠٢١/١١/١.

٢- يفتح المصرف اعتماداً للشركة لقاء هذا السند بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.س بفائدة قدرها ٦% سنوياً.

وقد استخدمت الشركة هذا الاعتماد لشراء الآلات التي هي بحاجة إليها ودفعت ثمنها بشيك بتاريخ ٢٠٢١/٧/١.

وفي ٢٠٢١/١٠/٢٠ عمدت الشركة إلى زيادة رأسمالها بواسطة مصرفها بإصدار ٦٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠ وسعر إصدار ١٢٠ ل.س تدفع بكاملها عند الاكتتاب. وقد تم الاكتتاب بجميع الاسهم وسددت بكاملها إلى المصرف الذي تقاضى عمولة قدرها ١/١ ل.س عن كل سهم.

وفي ٢٠٢١/١٢/٣١ أظهرت قيود المحاسبة بعد الجرد وتوزيع الأرباح، عدا العمليات المذكورة أعلاه الفروق الآتية بالنسبة لميزانية ٢٠٢١/٦/٣٠: ١٦٧٠٠٠٠

بضاعة ، ٤٠٠٠٠٠٠ مدينون ، ١٠٠٠٠٠٠ صندوق ، ٢٠٠٠٠٠٠ الاحتياطي القانوني ،
 ١١٤٠٠٠٠ علاوة إصدار الأسهم ، ٢٠٠٠٠٠٠ استهلاك المباني ، ٦٣٠٠٠٠٠ استهلاك
 آلات وتجهيزات ، ١٠٠٠٠٠٠٠ مصرف رصيد مكشوف ، ٥٠٠٠٠٠٠ أوراق دفع.
 المطلوب:

١. إعداد ميزانية الشركة في ٢٠٢١/٦/٣٠.
٢. تسجيل العمليات الجارية من ٢٠٢١/٦/٣٠ إلى ٢٠٢١/١٢/٣١ المذكورة أعلاه.
٣. إعداد ميزانية الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١.
٤. مناقشة الميزانية المعدة في ٢٠٢١/١٢/٣١، ومن خلالها ما هو رأيك في الحالة المالية لهذه الشركة.

الحل:

١. إعداد ميزانية الشركة في ٢٠٢١/٦/٣٠ :

أصول	ميزانية الشركة في ٢٠٢١/٦/٣٠	خصوم
أصول ثابتة :	أصول ثابتة :	حقوق الملكية :
٤٠٠٠٠٠٠	مباني	رأس المال ٩٠٠٠٠٠٠
٣٥٠٠٠٠٠	م. ك. مباني	احتياطي قانوني ٦٠٠٠٠٠٠
٣٨٠٠٠٠٠	آلات وتجهيزات	احتياطي اختياري ٤٠٠٠٠٠٠
٢٨٠٠٠٠٠	م. ك. آلات	
٢٠٠٠٠٠٠	أصول متداولة :	التزامات قصيرة الأجل :
١٠٠٠٠٠٠	مدينون	موردون ٦٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠	بضاعة آخر المدة	
١١٠٠٠٠٠	أموال جاهزة :	
	صندوق	
	مصرف	
١٠٦٠٠٠٠٠		١٠٦٠٠٠٠٠

٢. تسجيل العمليات الجارية من ٢٠٢١/٦/٣٠ لغاية ٢٠٢١/١٢/٣١:

٥٠٠٠٠٠٠ من د/ المصرف

٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ أوراق دفع

الحصول على اعتماد من المصرف مقابل سند دفع يستحق في ٢٠٢١/١١/١

٥٠٠٠٠٠٠ من د/ الآلات ٧/١

٥٠٠٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

شراء آلات جديدة بموجب الاعتماد الذي حصلت عليه الشركة من المصرف

٧٢٠٠٠٠٠ من د/ المصرف ١٠/٢٠

إلى مذكورين

٦٠٠٠٠٠٠ د/ رأس المال

١٢٠٠٠٠٠ د/ علاوة الإصدار

إصدار ٦٠٠٠٠ سهم بعلاوة إصدار ١٢٠ ل.س للسهم

٦٠٠٠٠ من د/ مصروفات إصدار الأسهم ١٠/٢٠

٦٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

إثبات مصروفات إصدار الأسهم ٦٠٠٠٠ سهم ١ ل.س

من مذكورين ١١/١

٥٠٠٠٠٠٠ د/ أوراق الدفع

١٠٠٠٠٠ د/ فوائد مدينة

٥١٠٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

سداد القرض للمصرف بتاريخه مع الفوائد المترتبة عليه

٦٠٠٠٠ من د/ علاوة إصدار الأسهم

٦٠٠٠٠ إلى د/ مصروفات إصدار الأسهم

إقفال مصروفات إصدار الأسهم

٣. إعداد الميزانية للشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١:

أصول ميزانية الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ خصوم

أصول	أصول ثابتة:	خصوم	حقوق الملكية:
٣٣٠٠٠٠٠	مباني ٤٠٠٠٠٠٠ مجمع .ك ٧٠٠٠٠٠٠	رأس المال ١٥٠٠٠٠٠٠ احتياطي قانوني ٨٠٠٠٠٠٠	
٧١٧٠٠٠٠	مباني آلات وتجهيزات ٨٨٠٠٠٠٠ مجمع .ك. آلات ١٦٣٠٠٠٠٠	احتياطي اختياري ٤٠٠٠٠٠٠ علاوة إصدار الأسهم ١١٤٠٠٠٠٠	

التزامات قصيرة الأجل:	أصول متداولة :		
موردون ٦٠٠٠٠٠	مدينون ٦٠٠٠٠٠		
أوراق دفع ٥٠٠٠٠٠	بضاعة في المخازن ٢٦٧٠٠٠٠		
مصرف سحب مكشوف ١٠٠٠٠٠٠	أموال جاهزة: صندوق ٣٠٠٠٠٠		
١٩٤٤٠٠٠٠			١٩٤٤٠٠٠٠

٤. تحليل المركز المالي للشركة:

أ. لا يوجد مديونية للغير طويلة الأجل وأن تمويل الأصول الثابتة للشركة كان تمويلاً ذاتياً.

ب. السيولة جيدة حيث أن الأصول المتداولة تزيد عن الخصوم المتداولة بمبالغ كبيرة.
ج. يلاحظ أن تسديدات الشركة لخصومها تجري بشكل جيد حيث أنها قد سددت خلال ستة أشهر معظم حساب أوراق الدفع وليس لها مديونية كبيرة في علاقاتها مع المصرف حيث أنها حصلت على ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س بحساب مكشوف.
د. قد تكون الأموال الجاهزة في الصندوق قليلة بعض الشيء. إلا أن الحكم النهائي في تقريرنا يجب أن يشير إلى تراجع سرعة تحصيل حسابات المدينون وتدني سرعة دوران المخزون السلعي .

هـ. إن الشركة استطاعت أن تصدر أسهما بعلاوة ٢٠ ل.س للسهم أي بعلاوة ٥/١ من القيمة الاسمية للسهم وهذا يدل على مركز الشركة الجيد وسمعتها الحسنة في السوق.
و. يلاحظ أن الاحتياطي القانوني قد قفز من ٦٠٠٠٠٠٠ ل.س إلى ٨٠٠٠٠٠٠ ل.س خلال نصف سنة ما بين ٢٠٢١/٦/٣٠ و ٢٠٢١/١٢/٣١ أي أن الشركة عملت إلى تكوين احتياطي جديد بمقدار ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س عن نصف سنة، فإذا حسبنا المبالغ التي كان يتوجب رصدها على مدار السنة بكاملها لكانت ٤٠٠٠٠٠٠ ل.س، وإذا عدنا إلى قانون الشركات السوري لعام ٢٠١١ والذي يوجب تكوين احتياطي قانوني بنسبة ١٠% للشركات المساهمة نجد أن الربح الصافي القابل للتوزيع سيكون ٤٠٠٠٠٠٠ ل.س في السنة وهذه ربحية عالية جداً بالنسبة لرأس المال المستثمر مما يشرح لنا مكانة هذه الشركة القوية ومركزها الجيد ويوضح سبب وجود علاوة إصدار الأسهم.





تدقيق الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل

المبحث الأول

تدقيق الالتزامات طويلة الأجل

مقدمة:

الالتزامات طويلة الأجل هي عبارة عن تلك الديون طويلة الأجل والتي تنشأ إما بإصدار سندات يكتتب فيها الجمهور بشروط خاصة، وإما بعقد قرض مع أحد المصارف أو أي من المؤسسات الائتمانية، وغالباً ما تكون القروض مضمونة برهن الأصول الثابتة أو المتداولة أو النوعين معاً.

وتتمثل الأهداف لتدقيق الالتزامات طويلة الأجل فيما يلي:

١. التأكد من وجود هذه الالتزامات على الشركة، وأنها قد اثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية.
٢. التأكد من أن الشركة قد اتخذت الاحتياطات الكافية لمقابلة الالتزامات التي ستستحق مستقبلاً مثل احتياطي سداد أو رد السندات.
٣. التأكد من أن العملية المتعلقة بالالتزام طويل الأجل قد اعتمدت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد.

وسوف نتناول الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل مدقق الحسابات لتحقيق

الأهداف العامة بالنسبة لكل من السندات والقروض.

أولاً: قرض السندات:

عرف قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم/٢٩/ لعام ٢٠١١ أسناد القرض بأنها أوراق مالية ذات قيمة اسمية واحدة قابلة للتداول تصدرها الشركة وتطرحها وفقاً لأحكام هذا القانون وأي قانون آخر مختص للحصول على قرض تتعهد الشركة بموجبهها بسداد القرض وفوائده وفقاً لشروط الإصدار.

أما إجراءات تدقيق الحسابات المتعلقة بسندات القرض فهي تتلخص في الآتي:

أ. الاطلاع على النظام الداخلي للشركة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها.

ب. التأكد من عدم مخالفة أحكام وشروط قانون الشركات السوري لعام ٢٠١١، وفي حالة مخالفة القانون يجب إخطار كل من الشركة، وممثل حملة السندات والإشارة إلى ذلك.

ج. الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات.

د. مراجعة النقدية المحصلة من الاكتتابات في السندات مع قوائم الاكتتاب وكشوف المصرف وشهادات المختصين بها.

هـ. التأكد من صحة المعالجة المحاسبية بالنسبة للسندات التي تصدرها الشركة بعلاوة إصدار أو خصم إصدار.

و. مراعاة شروط الإصدار من حيث الفائدة ومواعيد سدادها وأي نص خاص بتكوين احتياطي سداد السندات.

ز. التأكد من صحة إلغاء السندات المستهلكة والاطلاع على محاضر استهلاكها ومراجعة المبالغ المسددة مستندياً مع الإيصالات.

ح. التأكد من إظهار السندات كبنء مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل في الميزانية العمومية.

ثانياً: القروض طويلة الأجل:

القروض طويلة الأجل هي عبارة عن المبالغ التي تحصل عليها الشركات بعقد قرض بينها وبين الجهة المقرضة (مصارف، مؤسسات مالية) يبين فيه مقدار القرض وسعر الفائدة وطريقة السداد.

وتتلخص إجراءات تدقيق القروض طويلة الأجل في الآتي:

أ. التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولة في الشركة.

ب. الاطلاع على عقد القرض للتعرف على شروطه من حيث قيمة القرض وسعر الفائدة وموعد سداده وأقساط استهلاك القرض... إلخ .

- ج. التحري عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض مع التأكد في حالة وجوده إلى أنه قد تم الإشارة إلى ذلك صراحةً في قائمة المركز المالي.
- د. تدقيق القيود الخاصة باستلام القرض ودفع الفوائد وسداد أقساطه والاطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العمليات.
- هـ. الحصول على مصادقة مكتوبة من المقرض بقيمة الالتزام الباقي في ذمة الشركة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- و. التأكد من انتظام الشركة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة عن هذه القروض.
- ز. التأكد من صحة عرض قيمة القرض في الميزانية العمومية ومطابقته مع رصيد السنة السابقة.

المبحث الثاني

تدقيق الالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة)

مقدمة:

الالتزامات قصيرة الأجل هي الالتزامات التي تستحق عادةً للغير في فترة تقل عن سنة، وأهم العناصر التي تدرج تحت مسمى هذه المجموعة:

١. الموردون (الدائنون)
٢. أوراق الدفع
٣. حسابات المصارف الدائنة
٤. المصروفات المستحقة
٥. الأرصدة الدائنة للعملاء
٦. التأمينات المودعة للغير
٧. المطلوبات المحتملة

وتتحدد الأهداف العامة لتدقيق الالتزامات قصيرة الأجل في الاتي:

- ١- التأكد من فعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالالتزامات قصيرة الأجل.
- ٢- التأكد من أنها قد نشأت عن عمليات مصرح ومن قانونية وجدية هذه الالتزامات.

٣-التأكد من أن هذه الالتزامات قد تم إثباتها في الدفاتر وبالقائمة الصحيحة عن الفترة الحالية.

٤-التأكد من عرض الالتزامات قصيرة الأجل في الميزانية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وسنأتي على تفاصيل إجراءات تدقيق الحسابات السابقة في الآتي:

أولاً: الموردون (الدائنون):

يقوم مدقق الحسابات بالإجراءات الآتية لتدقيق حسابات الموردون (الدائنون):

١. إعداد وصف وتقييم لنظام الرقابة الداخلية باستخدام إحدى الوسائل المعروفة.
٢. طلب كشف تفصيلي بأسماء الموردين المختلفين وأرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
٣. مطابقة ما ورد بهذا الكشف مع أرصدة حساباتهم الشخصية بأستاذ المشتريات الآجلة والأستاذ المساعد الخاص بالموردين.
٤. مراجعة اختبارية مستندية لعمليات الشراء الآجل ومردوداتها وأوراق الدفع والتسديدات النقدية إلى الموردين.
٥. الحصول على مصادقات من الموردين تتضمن موافقتهم أو عدم موافقتهم على أرصدة حساباتهم بدفاتر الشركة، وترسل هذه المصادقات مباشرة إلى مكتب مدقق الحسابات.
٦. الحصول على إقرار من الإدارة بصحة أرصدة الموردين، وهذا الإقرار لا يقلل من مسؤولية المدقق ولكنه يعد تنبيه للإدارة عن مسؤولياتها عن صحة مفردات القوائم المالية.

٧. التأكد من عرض أرصدة الموردين في الميزانية، والتحقق من وجود أي رهن لأحد الأصول مقابل هذه الحسابات.

٨. تتبع ما قد يطرأ على بعض أرصدة الموردين في أوائل الفترة المالية التالية ضمن فترة الأحداث اللاحقة.

ثانياً: أوراق الدفع:

تمثل أوراق الدفع التزاماً قانونياً قبل الدائن، ويكون هذا الالتزام مرهوناً أو غير مرهوناً بالأصول. وعادةً ما يتم إصدار أوراق الدفع لفترة تتراوح بين شهر وسنة، ولكن

يوجد أيضاً أوراق دفع طويلة الأجل تزيد مدتها عن العام، ويتم إصدار هذه الأوراق لتحقيق أغراض مختلفة، كما يشمل رهن الممتلكات استخدام أصول متنوعة مثل الأوراق المالية، المخزون، والأصول الثابتة.

يتضمن تدقيق أوراق الدفع الإجراءات الآتية:

١. تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وصف النظام المعمول به وإجراء اختبارات الالتزام لتحديد نقاط الضعف والقوة في النظام.

٢. طلب كشف تفصيلي بجميع أوراق الدفع التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ومراجعة هذا الكشف مع يومية أوراق الدفع .

٣. المراجعة الاختبارية ليومية أوراق الدفع ويكون ذلك عن طريق مراجعة مجاميع هذه اليومية ومراجعة الترحيلات من هذه اليومية إلى حسابات الموردين الشخصية بدفتر أستاذ المشتريات الآجلة مع مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام في حسابي إجمالي الموردين وحساب أوراق الدفع.

٤. التأكد من الأوراق التجارية المسحوبة على الشركة إنما سحب في مقابل عملية تجارية طبيعية، وإن هذه الأوراق قد اعتمدت من شخص مسؤول بالشركة يملك صلاحية اعتمادها.

٥. مراجعة أوراق الدفع التي أعيدت إلى الشركة بعد سداد قيمتها بتاريخ الاستحقاق والتأكد من إلغائها.

٦. الحصول على مصادقات من الدائنين موضحاً فيها قيمة أوراق الدفع والضمانات المقدمة إليهم إن وجدت وتواريخ الاستحقاق.

٧. في حالة تجديد بعض الأوراق التجارية يجب على مدقق الحسابات التأكد من إلغاء الأوراق القديمة والنظر في شروط الأوراق الجديدة التي حلت محلها، مع مراجعة الشروط الخاصة بفوائد التأخير ومصروفات الاحتجاج ومتابعة سدادها وصحة قيدها في الدفاتر.

٨. الحصول على إقرار من الإدارة بصحة أرصدة أوراق الدفع، وهذا الإقرار لا يقلل من مسؤولية المدقق ولكنه يؤكد مسؤولية الإدارة عن مسؤولياتها عن صحة المفردات الواردة في القوائم المالية.

٩. التأكد من عرض الأوراق الدفع في الميزانية ضمن الالتزامات قصير الأجل.

ثالثاً: حسابات المصارف الدائنة (السحب على المكشوف):

تنشأ هذه الحسابات عادةً نتيجةً لسحب الشركة ما يزيد عن رصيد حسابها الجاري ويقبول المصرف لتلك العملية باعتبار أن الشركة هي عميل موضع ثقة لدى المصرف. أما إجراءات التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات للتحقق من حسابات المصارف الدائنة فهي تتمثل في الآتي:

١. التأكد من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالسحب المكشوف من المصرف، ومن أن هذا السحب هو مقابل نشاط تجاري يخص المنشأة.
٢. التأكد من السقف المسموح به وفق الأنظمة المعمول بها في المنشأة.
٣. طلب كشف تفصيلي من المصرف عن طريق إدارة الشركة ومطابقة رصيد المصرف الوارد في الكشف مع الرصيد الدفترى وتسوية أي اختلافات بين الرصدين عن طريق إعداد مذكرة التسوية للكشف الوارد.
٤. الاستفسار عن أية ضمانات مقدمة من الشركة إن وجدت لوضع الملاحظة اللازمة في الميزانية العمومية وإظهار هذا الضمان.
٥. التحقق من الفوائد المدينة واحتسابها بالرجوع إلى الاتفاق الخاص بهذا النوع من الحسابات.

رابعاً: المصروفات المستحقة:

تنشأ المصروفات المستحقة نتيجة اتباع المنشآت لمبدأ الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه بين المحاسبين، ومن الأمثلة على هذه المصروفات الرواتب والأجور المستحقة، مصروفات المياه والكهرباء، العمولات المستحقة لوكلاء الشراء أو البيع... إلخ. وتتخلص إجراءات تدقيق المصروفات المستحقة في الآتي:

١. طلب كشف تفصيلي بهذه المصروفات المستحقة الدفع.
٢. مراجعة التسويات الجردية المتعلقة بهذه المصروفات والتأكد من صحة القيود المثبتة لها وأنها تخص السنة المالية المنتهية.

٣. متابعة سداد المصروفات في بداية السنة المالية التالية ضمن فترة الأحداث اللاحقة، والتأكد من صحة معالجة السداد في الدفاتر ومن أنها لم تعالج كمصروف يتعلق بالفترة التالية.

وتتبع هذه الإجراءات أيضاً بالنسبة للإيرادات المقبوضة مقدماً من قبل المنشأة.

خامساً: الأرصدة الدائنة الأخرى:

تنشأ هذه الأرصدة نتيجة عربون (مقدم ثمن) مدفوع للمنشأة من العملاء، أو نتيجة لعمليات رد البضاعة من قبلهم أو تكون هذه الأرصدة نتيجة لتلاعب في الحسابات. لذلك يجب على مدقق الحسابات أن يولي هذه الحسابات عناية خاصة عند مراجعتها عن طريق:

١. مطابقة أرصدة العملاء الدائنة مع المصادقات الواردة منهم مباشرة إلى مكتب مدقق الحسابات وتتبع أسباب الاختلافات إن وجدت.
٢. إظهار الأرصدة الدائنة للعملاء في جانب الخصوم من قائمة المركز المالي مع الحسابات الدائنة، ولا يجوز إدماج الأرصدة الدائنة للعملاء مع الأرصدة المدينة.
٣. تتبع ما طرأ من تغيرات على هذه الأرصدة في الفترة المالية التالية.

سادساً: التأمينات المودعة من الغير:

وهذه التأمينات تمثل التأمينات النقدية التي تطلبها الشركات من وكلائها ضماناً للتعامل معهم، ويعد هذا التأمين ثابتاً ما دام التعامل مستمراً مع الوكيل. أما الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات للتحقق من تلك الحسابات فهي تتمثل في الآتي:

١. طلب كشف تفصيلي بالتأمينات من إدارة الشركة ومقارنة البيانات الواردة فيه مع رصيد حساب التأمينات المودعة من الغير بدفتر الأستاذ العام.
٢. اتباع أسلوب المصادقات والحصول على بيانات من الوكلاء خاصة بهذه التأمينات.

سابعاً: المطلوبات المحتملة:

يقصد بالمطلوبات المحتملة تلك الالتزامات المستقبلية التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة لطرف خارجي بقيمة غير محددة نتيجة أنشطة تم القيام بها فعلاً. ويجب توافر ثلاثة شروط في المطلوبات المحتملة وهي:

١. وجود مدفوعات مستقبلية محتملة لطرف خارجي أو وجود تلف كنتيجة لحالة فعلية.
 ٢. وجود عدم تأكد بشأن قيمة المدفوعات المستقبلية أو التلف.
 ٣. سيتم إلى نتيجة من خلال وقوع حدث أو أحداث مستقبلية.
- ويمكن أن يتنوع احتمال عدم التأكد للمدفوعات المستقبلية من درجة قصوى من الاحتمال إلى درجة قصوى من عدم الاحتمال. وحتى تعبر الميزانية عن حقيقة المركز المالي فإنه تجب الإشارة إلى المطلوبات المحتملة في صورة مذكرة، أو قد تجد إدارة المنشأة ضرورة إلى تكوين مخصص لمقابلتها.
- ومن أمثلة المطلوبات المحتملة ما يلي:
- القضايا المعلقة التي لم يفصل فيها بعد، أو المنازعات التي قد يلجأ فيها إلى القضاء، أو قضايا التعويض المرفوعة أمام المحاكم.
 - المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.
 - الالتزامات الناشئة عن الضمانات المقدمة للعملاء من بيع المنتجات من ناحية التلف والعيوب فيها.
 - الكمبيالات المخصومة لدى المصرف، أو المظهرة للغير والتي لم تستحق بعد.
 - الضمانات المقدمة للغير بشأن الديون المستحقة إليهم ولم تسدد بعد.
 - أعمال تأخرت المنشأة عن تنفيذها للغير مما قد يؤدي إلى وجود غرامات على المنشأة عن فترة التأخير.
 - الخسائر الناشئة عن أخطاء الحريق، أو أي أخطاء متوقعة.
- وللتحقق من هذه المطلوبات يتم اللجوء في غالبية الأحوال إلى الحصول على إقرار من إدارة المنشأة بعدم وجود أي التزامات عرضية في تاريخ الميزانية خلافاً لما هو موضح بقائمة المركز المالي. وقد أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى ضرورة تكوين مخصصات لمواجهة هذه المطلوبات المحتملة إذا توافرت معلومات قبل إصدار القوائم المالية عن هذه المطلوبات وأمكن تقدير قيمتها بطريقة معقولة. أما إذا لم يتوافر الشرطان السابقان فإنه يجب الإفصاح عن هذه المطلوبات على شكل مذكرة مرفقة بالميزانية.

وفيما يلي عرض لاحتمالات حدوث الالتزام المطلوب والمعالجة في القوائم المالية:

احتمال حدوث الحدث	المعالجة في القوائم المالية
ضئيل (فرصة طفيفة للحدث)	لا يعد الافصاح أمراً ضرورياً
ممكن إلى حد معقول (أقل من المحتمل وأكبر من الضئيل)	الافصاح في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أمر ضروري
مرجح (محتمل الحدث)	- إذا كان يمكن تقدير القيمة على نحو مناسب، يجب تعديل حسابات القوائم المالية. - إذا لم يكن مناسباً تقدير القيمة، لا يعد الافصاح أمراً ضرورياً.

وفيما يلي توضيحاً للملاحظة التي نتناول دعاوى قضائية لم يتم حسمها وضمانات قدمتها الشركة للحصول على دين:

يوجد عدد من الدعاوى والمطالبات القانونية التي لم تحسم ضد الشركة وفروعها. وترى إدارة الشركة بناءً على المعلومات الحالية المتاحة أن الالتزامات النهائية، إن وجدت، والتي ستنتج عن هذه الدعاوى والمطالبات لن يكون لها أثر يتسم بالأهمية النسبية على المركز المالي الموحد أو نتائج التشغيل في الشركة وفروعها. وقد وافقت الشركة على ضمان إعادة دفع قرض من المصرف تبلغ قيمته ٢٥ مليون ليرة سورية، وتم تقديم القرض إلى عديد من الشركات التابعة التي تمتلك الشركة أغلبية الأسهم فيها.

وفي الآتي يمكن تلخيص إجراءات التدقيق المتعارف على استخدامها للبحث عن المطلوبات المحتملة:

أ. الاستفسار من الإدارة (شفهياً أو كتابياً) عن إمكانية وجود مطلوبات محتملة غير مسجلة، ويجب أن يحدد المدقق في هذه الاستفسارات الوصف الخاص بالأنواع المختلفة من الالتزامات المحتملة التي تتطلب الافصاح عنها.

ب. فحص تقارير مفتشي الضرائب عن العام الحالي والعام السابق للتعرف على تسويات ضرائب الدخل، ويمكن أن تشير التقارير إلى الجوانب أو السنوات التي يوجد بها خلافات لم يتم تسويتها.

ج. فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين للتعرف على مدى وجود دعاوى قانونية أو أية مطلوبات محتملة أخرى.

د. تحليل المصروفات القانونية للفترة محل التدقيق وفحص الفواتير والكشوف الواردة من المستشار القانوني للتعرف على المطلوبات المحتملة خاصةً الدعاوى القضائية والتقديرات الضريبية التي لم يتم حسمها.

هـ. الحصول على خطاب من كل محامي أدى خدمات قانونية أساسية للعميل للتعرف على الوضع في الدعاوى القضائية التي لم يتم الفصل فيها أو أية التزامات محتملة أخرى.

و. فحص أوراق العمل للتعرف على أية معلومات تشير إلى احتمال وجود مطلوبات محتملة، وعلى سبيل المثال، يمكن ان تشير مصادقة المصرف إلى وجود أوراق قبض مخصومة أو ضمانات لقروض.



تمارين غير محلولة

تمرين (١)

تقدمت شركة الشهباء للحصول على قرض بقيمة ١٠ / مليون ل.س لمدة ثلاث سنوات. المطلوب: بصفتك مدققاً للحسابات أن تتصح المصرف بمنح القرض أو رفضه بعد قراءتك للمركز المالي لشركة الشهباء في ٢٠٢١/١٢/٣١:

أصول ميزانية شركة الشهباء في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

رأس المال	٢٠٠٠٠	مباني	٧٠٠٠	
احتياطي قانوني	٢٢٣٣	. مجمع. ك. مباني	(٧٠٠)	٦٣٠٠
قرض طويل الأجل	٧٠٠٠	شهرة محل		٥٠٠٠
موردون	١٦٠٠	آلات وتجهيزات	٨٨٠٠	
أوراق دفع	١٥٠٠	. مجمع. ك. آلات	(١٦٣٠)	٧١٧٠
مصرف سحب مكشوف	١٠٠٠	مدينون		٦٠٠٠
		بضاعة في المخازن		٤٦٧٠
		صندوق		٣٠٠
		خسائر مدورة		٣٨٩٣
	٣٣٣٣٣			٣٣٣٣٣

تمرين (٢)

تقدمت شركة المسعودي التضامنية بطلب للحصول على قرض من المصرف قيمته ٨ / مليون ل.س لمدة ثلاث سنوات، وقد طلب المصرف من الشركة تقديم قوائمها المالية معززة بتقرير من محاسب قانوني ليتمكن المصرف من إعطاء قراره بمنح القرض. وقد كانت ميزانية الشركة التضامنية في ٢٠٢١/١٢/٣١ كما يلي:

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ بآلاف الليرات السورية) خصوم

رأس المال	١٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٠٠٠٠
أرباح العام الحالي	١٠٠٠	صندوق	١٠٠٠
موردون	٩٠٠٠	بضاعة آخر المدة	٨٠٠٠
أوراق دفع	٦٠٠٠	مدينون (عملاء)	٦٠٠٠
مجمع استهلاك أصول ثابتة	١٢٠٠٠	أوراق قبض	٣٠٠٠
	٣٨٠٠٠		٣٨٠٠٠

وأثناء تنفيذ إجراءاتك تبين لك ما يلي:

١. لدى الشركة سيارة تكلفتها ٦٠٠٠ ل.س مضى على استثمارها ست سنوات وحدد عمرها الإنتاجي بعشرة سنوات وتم احتساب قسط الاستهلاك في كل من السنوات السابقة ما عدا قسط الاستهلاك السنوي لعام ٢٠٢١.
٢. استبدلت الشركة آلة مستعملة في ٢٠٢١/٦/٣٠ قيمتها الدفترية ٢٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكه التراكمي حتى تاريخ الاستبدال ٤٠٠ ل.س استبدلتها ببضاعة قيمتها بسعر السوق بتاريخ الاستبدال ١٨٠٠ ل.س، وكان قرار الشركاء بأن هذا الاستبدال مفيد للشركة، وقد جرت عملية المبادلة دون إثبات.
٣. أثناء تدقيق عملية المبادلة السابقة لا حظت أن الشركة حصلت على موافقة أحد الموردين الذي تدين له الشركة بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س، حيث تبين أن الشركة رهنّت كافة أصولها الثابتة لأمر هذا المورد لضمان سداد ديونه.
٤. تبين أن أحد الزبائن رفع دعوى على الشركة لدفع تعويض إليه بمقدار ٤٠٠ ل.س عن أضرار أصابت بضاعته كان قد اشتراها من الشركة وأن الشركة ردت معتمدة على أدلة مثبتة بأن الأضرار أصابت البضاعة أثناء نقلها في الطريق وأن شركة النقل مسؤولة بالتضامن ومناصفة مع الشركة بتعويض الأضرار.
٥. للشركة أوراق قبض خصمت لدى المصرف قيمتها ٦٠٠ ل.س لم تسجل في الدفاتر أصولاً رغم أن إشعار المصرف قد وجده المدقق بين أوراق الشركة وهو يتضمن مصروفات آجيو/٤٤/ل.س مقابل الخصم علماً بأن أوراق القبض لم تستحق بعد. فإذا علمت أن الشركة تستهلك أصولها الثابتة بنسبة ١٠% سنوياً.

المطلوب:

- ١- أذكر ستة إجراءات يقوم بها المدقق لتدقيق القروض طويلة الأجل.
 - ٢- إجراء قيود التعديلات للملاحظات التي وجدت خلال قيامك بعملية التدقيق في أوراق عملك كمدقق للحسابات.
 - ٣- إظهار أثر التعديلات الناتجة عن عملية التدقيق على كل من حساب الأرباح والخسائر والميزانية الختامية للشركة.
- تقديم الاقتراح المدعم بالإثبات إلى المصرف بمنح القرض.

الموجز في معايير التدقيق الدولية

مقدمة:

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ١٩٧٧ بموجب اتفاقية بين /٦٣/ منظمة محاسبية في /٤٩/ دولة، وقد جاء في الفقرة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة. وقد انبثق عن الاتحاد لجنة المعايير والأدلة أو القواعد الدولية لتدقيق الحسابات مهمتها إصدار مشاريع معايير التدقيق نيابة عن الاتحاد. وقد رأينا من الضروري للطالب خريج قسم المحاسبة أن يكون لديه فكرة عن معايير التدقيق الدولية، خصوصاً إذا ما رغب بالتقدم لامتحان نيل شهادة المحاسب القانوني CPA الذي تجريه في كل عام وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية. موجز معايير التدقيق الدولية:

معياري التدقيق الدولي رقم (٢٠٠)

الأهداف العامة للمدقق المستقل

وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار تحديد المسؤوليات الكلية ومدقق الحسابات المستقل عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. كما يتناول طبيعة ونطاق عملية التدقيق.

البيانات المالية التي تخضع للمدقق: هي تلك البيانات الخاصة بالمنشأة، والتي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا يعفي تدقيق البيانات المالية، الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

الأهداف العامة للمدقق المستقل: تتمثل الأهداف العامة للمدقق المستقل في:

١. الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء أكانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.

٢. التقرير (الإبلاغ) عن البيانات المالية وإيصال المعلومات بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية بما يتوافق مع النتائج التي توصل إليها المدقق.

متطلبات المسؤولية العامة للمدقق المستقل:

١- **متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية:** ينبغي أن يمثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية.

٢- **التشكك المهني:** ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

٣- **الحكم المهني:** ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية التدقيق للبيانات المالية. وبعد الحكم المهني ضرورياً على وجه الخصوص فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بما يلي:

- أ. الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق.
- ب. طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المستخدمة لتحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع أدلة التدقيق.
- ج. تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وما إذا كانت هناك حاجة إلى القيام بالمزيد من أجل تحقيق أهداف معايير التدقيق الدولية وبالتالي تحقيق الأهداف الكلية للمدقق.

- د. تقييم أحكام الإدارة في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالمنشأة.
- هـ. استخلاص الاستنتاجات بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مثل تقييم مدى معقولية التقديرات التي تضعها الإدارة لدى إعداد البيانات المالية.

أدلة التدقيق الكافية والملائمة ومخاطرة التدقيق:

أ. إن أدلة التدقيق ضرورية لدعم رأي وتقرير المدقق، وهي تراكمية من حيث طبيعتها ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق المنفذة أثناء سير عملية التدقيق. ومع ذلك، قد تتضمن أيضاً المعلومات التي يتم الحصول من المصادر الأخرى مثل عمليات التدقيق السابقة (شريطة أن يحدد المدقق ما إذا طرأت تغييرات منذ عملية

التدقيق السابقة قد تؤثر على مدى ارتباطها بعملية التدقيق الحالية) أو إجراءات نظام رقابة الجودة في الشركة المتعلقة بقبول واستمرار العلاقة مع العميل.

ب. إن كفاية ومدى ملائمة أدلة التدقيق مرتبطتان ببعضهما البعض. إن الكفاية هي قياس حجم أدلة التدقيق، ويتأثر حجم أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء (كلما كانت المخاطر المقيمة أكثر، كلما زادت الحاجة إلى أدلة تدقيق أكثر) وبنوعية هذه الأدلة، أي مدى ارتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. (كلما كان حجم هذه الأدلة أكبر، كلما قلت الحاجة إلى الأدلة). ومع ذلك، فإن الحصول على أدلة تدقيق أكثر لا يعوض عن نوعيتها السيئة.

ج. إن مدى ملائمة أدلة التدقيق هو قياس نوعية الأدلة، أي مدى ارتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. وتتأثر مدى موثوقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي يتم فيها الحصول عليها. **مخاطرة (خطر) التدقيق:** تعني أن يبدي المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

مخاطرة (خطر الاكتشاف): تعني تدني إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق إلى مستوى لا يسمح باكتشاف خطأ موجود قد يكون جوهري إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى.

معيار التدقيق الدولي رقم (٢١٠)

الاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة وحيث يكون مناسباً، ويتضمن ذلك تحديد توفر شروط مسبقة معينة لإجراء عملية تدقيق، حيث تقع هذه المسؤولية على عاتق الإدارة وحيث يكون مناسباً.

الشروط المسبقة لعملية التدقيق: ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

أ. تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه لدى إعداد البيانات المالية مقبولاً أم لا.

ب. الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الأمور التالية:

١. إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

٢. الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.

٣. تزويد المدقق بما يلي:

- الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل.

- المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لغرض عملية التدقيق.

- وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

فرض قيد على عملية النطاق قبل عملية التدقيق: في حال فرضت الإدارة أو المكلفون بالرقابة قيداً على نطاق عمل المدقق فيما يخص عملية التدقيق المقترحة بحيث يعتقد المدقق بأن هذا القيد سيؤدي إلى حجب المدقق لرأيه حول البيانات المالية، فينبغي ألا يقبل عملية مقيدة كهذه ، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

شكل ومحتوى كتاب التعيين لعملية التدقيق: يجب أن يتفق المدقق مع الإدارة أو المكلفين بالرقابة على شروط التكليف بالتدقيق المتفق عليها وتدوينها في كتاب تعيين عملية التدقيق أو شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية وينبغي أن يشتمل على ما يلي:

- هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية.

- مسؤوليات المدقق.

- مسؤوليات الإدارة.

- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية.

- الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق وبيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

عمليات التدقيق المتكررة: قد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعيين لعملية تدقيق جديدة أو

اتفاقية خطية أخرى في كل فترة. ومع ذلك، قد تجعل العوامل التالية من المناسب تنقيح

شروط التكليف بالتدقيق من أجل تذكير المنشأة بالشروط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق عملية التدقيق.

- أية شروط منقحة أو خاصة لعملية التدقيق.

- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير هام في الملكية.
- تغيير هام في طبيعة وحجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار إعداد التقارير المالية المتبنى في إعداد البيانات المالية.
- تغيير في متطلبات إعداد التقارير الأخرى.

معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠)

رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

نطاق المعيار: يعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات. كما يتناول عند الاقتضاء، مسؤوليات مراجع رقابة جودة العمليات.

نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات: تعد أنظمة وسياسات وإجراءات رقابة الجودة من مسؤولية مؤسسة التدقيق. وبموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة /١/ تلزم المؤسسة بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمان معقول بأن:

- أ. المؤسسة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- ب. أن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.

شريك في عملية: الشريك أو الشخص الآخر في المؤسسة الذي يتحمل مسؤولية عملية التدقيق وأدائها ومسؤولية تقرير المدقق الصادر بالنيابة عن المؤسسة والذي يملك الصلاحية الملائمة عند اللزوم التي تمنحه إياها الهيئة المهنية أو القانونية أو التنظيمية.

مراجعة رقابة جودة العملية: عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق وذلك في تاريخ إصدار تقرير المدقق أو بعد ذلك التاريخ. وتقتصر عملية مراجعة رقابة جودة العملية على عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت المؤسسة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملة عليها.

مراجع رقابة جودة العملية: هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يقوم بتعيين شخص خارجي مؤهل أو فريق من أفراد مؤهلين لا يعد أياً منهم عضواً في فريق العمليات والذين يمتلكون خبرة وصلاحية كافية ومناسبة لتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمليات والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي.

فريق العمليات: هم جميع الشركاء والموظفين الذين يقومون بأداء العملية وأي أفراد مشاركون تعينهم المؤسسة أو شركة ضمن المجموعة والذين يقومون بإجراءات التدقيق على العملية. ويستبعد هذا الخبير الخارجي التابع للمدقق الذي تعينه المؤسسة أو شركة ضمن المجموعة. **المؤسسة:** هي عبارة عن ممارس وحيد أو شراكة أو شركة أو منشأة أخرى تضم محاسبين مهنيين.

الفحص: فيما يتعلق بعمليات التدقيق التامة، يقصد بالفحص الإجراءات المصممة لتقديم دليل حول امتثال فرق العمليات لسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تضعها المؤسسة.

المنشأة المدرجة: هي المنشأة التي يتم تسعير أو إدراج أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف به أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق البورصة المعترف به أو هيئة مكافئة.

المراقبة: هي عملية تضم المتابعة والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة بما في ذلك الفحص الدوري لمجموعة مختارة من العمليات التامة المصمم ليقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن نظام رقابة الجودة الخاص بها يعمل بصورة فاعلة.

الشريك: هو أي فرد يملك صلاحية إلزام المؤسسة فيما يتعلق بإجراء عملية الخدمات المهنية.

التوجيه والإشراف والأداء: يتضمن توجيه فريق العملية إعلام أعضاء الفريق عن بعض الأمور ومنها:

- مسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية التدقيق وإجرائها بالشكوكية المهنية التي يتطلبها معيار التدقيق الدولي ٢٠٠.
- مسؤوليات الشركاء عندما يشترك في إجراء عملية التدقيق أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم إنجازه.
- طبيعة عمل المؤسسة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.

- المشاكل التي قد تنشأ.
 - المنهج التفصيلي لأداء العملية.
- تتيح النقاشات بين أعضاء فريق العملية الفرصة لأعضاء الفريق الأقل خبرة لطرح الأسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة وبذلك يمكن تحقيق التواصل المناسب بين أعضاء فريق العملية.

ويتضمن الإشراف الأمور التالية:

- متابعة تقدم عملية التدقيق.
- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية بشكل فردي بما في ذلك ما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم وما إذا كانوا مدركين تماماً للتعليمات الموجهة إليهم وما إذا كان العمل قد تم إنجازه وفقاً للنهج المخطط له لعملية التدقيق.
- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة والنظر إلى أهميتها وتعديل النهج المخطط له على النحو المناسب.
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية المراجعة.

معياري التدقيق الدولي رقم (٢٣٠)

وثائق التدقيق

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق البيانات المالية. ويتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية.

طبيعة وأغراض وثائق التدقيق:

١- توفر وثائق التدقيق التي تحقق متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق المحددة بموجب

معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة ما يلي:

أ. أدلة على الأساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية للمدقق.

ب. أدلة على تخطيط وأداء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

٢- تخدم وثائق التدقيق عدداً من الأغراض الأخرى، بما في ذلك الأغراض التالية:

- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
- مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولين عن الإشراف في سبيل التوجيه والإشراف على عمل التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٢٠.
- تمكين فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية.
- التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة والفحوصات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة أو كحد أدنى المتطلبات الطبيعية المطلوبة.
- التمكين من إجراء فحوصات خارجية وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

وثائق التدقيق: سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق وتستخدم أحياناً مصطلحات أوراق العمل والتي أوجب قانون المهنة السوري/٣٣/ لعام ٢٠٠٩ ضرورة الاحتفاظ بها لمدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ التدقيق المادة /٤٦/ من القانون المذكور.

ملف التدقيق: مجلد واحد أو أكثر أو أي وسيلة تخزين أخرى، سواء كانت مادية أم إلكترونية، تحتوي على سجلات تتألف من وثائق التدقيق الخاصة بعملية محددة.

تجميع ملف التدقيق النهائي:

١- يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف تدقيق واستكمال العملية الإدارية لتجميع

ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق.

٢- بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء

وثائق تدقيق من أي طبيعة قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها.

معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠)

مسؤوليات المدقق ذات العلاقة

بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية. والاحتيال هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

خصائص الاحتيال:

١. يمكن أن تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بسبب الاحتيال أو الخطأ، والعامل الذي يميز بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود.

٢. إن المدقق معني بالاحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية. وهناك نوعان من البيانات الخاطئة المقصودة ذات الصلة بالمدقق:

أ. البيانات الخاطئة الناتجة عن تقرير مالي احتيالي.

ب. البيانات الخاطئة الناتجة عن سوء تخصيص الأصول.

مسؤولية منع الاحتيال والكشف عنه: إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها. ومن المهم أن تشدد الإدارة، والتي تشرف على أولئك المكلفين بالرقابة، بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص وقوع الاحتيال وردعه بحيث يمكن إقناع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب احتمالية الكشف عنه وفرض العقاب.

مسؤوليات المدقق:

- يقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ. وبسبب القيود المتأصلة في التدقيق، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها من حيث أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية

لن يتم اكتشافها رغم أنه يتم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بالشكل الصحيح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

- إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الخطأ لأن الاحتيال قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها إلى المدقق. وتكون هذه المحاولات عند الإخفاء أكثر صعوبة من حيث اكتشافها عندما تصاحبها عملية تواطؤ.

ويمكن أن يؤدي التواطؤ إلى أن يعتقد المدقق بأن دليل التدقيق مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح. إن قدرة المدقق على كشف الاحتيال يعتمد على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الاحتيال، ومدى تكرار ونطاق التلاعب، ودرجة التواطؤ المعنية، والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطين. وفي حين أن المدقق قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الاحتيال، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الاحتيال أم الخطأ.

- علاوة على ذلك، فإن مخاطرة عدم كشف المدقق عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الإدارة هي أكبر من مخاطرة عدم كشف المدقق عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الموظف لأن الإدارة عادة ما تكون في موضع يمكنها فيه التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية احتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الاحتيال المشابهة من قبل موظفين آخرين.
- إن المتطلبات الواردة في هذا المعيار يقصد منها مساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال وفي تصميم إجراءات للكشف عن هذه البيانات الخاطئة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة: يجب على المدقق إجراء استفسارات من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

١. تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها.
٢. أسلوب الإدارة في التحديد والاستجابة لمخاطر الاحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للاحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها به، أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة الاحتيال.
٣. اتصال الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الاحتيال في المنشأة والاستجابة لها.
٤. اتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.
٥. يجب على المدقق عمل استفسارات للإدارة وللرقابة الداخلية وللآخرين داخل المنشأة حسبما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي احتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة.
٦. بالنسبة لتلك المنشآت التي يكون فيها قسم تدقيق داخلي، يجب على المدقق عمل استفسارات للتدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كان لديه معرفة بأي احتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على آرائه حول مخاطر الاحتيال.
٧. ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا تشير العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي تم تحديدها في أداء الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال.
٨. اختبار ملائمة القيود في دفتر اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد البيانات المالية، وفي تصميم وأداء إجراءات التدقيق لمثل هذه الاختبارات، ينبغي على المدقق طرح استفسارات على الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية المتعلقة بمعالجة القيود اليومية والتعديلات الأخرى.
٩. مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الانحرافات وتقييم ما إذا كانت الظروف التي تؤدي إلى الانحراف، إن وجدت، تمثل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال.

عدم قدرة المدقق على الاستمرار في العملية: في حال واجه المدقق، نتيجة خطأ ناجم عن احتيال أو احتيال مشتبه به، ظروفًا استثنائية تشكك في قدرة المدقق على الاستمرار في أداء التدقيق، ينبغي على المدقق:

- تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه، بما في ذلك "ما إذا كان هناك متطلب بأن يقوم المدقق بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق"، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.
- أن ينظر فيما إذا كان من المناسب أن ينسحب من العملية، حيث يكون الانسحاب من مشروع بموجب قانون ملائم.

• وفي حال انسحاب المدقق يجب:

أ. مناقشة انسحاب المدقق من العملية والأسباب التي دعت له للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع أولئك المكلفين بالرقابة.

ب. تحديد فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.

الإقرارات المكتوبة: يجب على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الإدارة وعندما يكون مناسباً أولئك المكلفين بالرقابة بأنها:

أ. تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها لمنع واكتشاف الاحتيال.

ب. أفصحت للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة للمخاطرة بأن البيانات المالية قد تشمل أخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال.

ج. بأنها أفصحت للمدقق عن معرفتها بالاحتيال أو الاحتيال المشكوك فيه الذي يؤثر في المنشأة.

إعداد التقارير المالية الاحتيالية: ينطوي إعداد التقارير المالية الاحتيالية على أخطاء مقصودة بما في ذلك حذف مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية. ويمكن أن تنجم عن جهود الإدارة التي تبذلها في إدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على إدراكهم لأداء المنشأة وربحياتها. وقد

تبدأ إدارة هذه الأرباح بإجراءات ضيقة النطاق أو تعديل غير مناسب على الافتراضات والتغيرات التي تجريها الإدارة على الأحكام. ويمكن أن تقود هذه الضغوط والدوافع إلى زيادة هذه الإجراءات إلى الحد الذي ينتج عنه إعداد تقارير مالية احتيالية. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتخذ الإدارة (بسبب الضغوط في تلبية توقعات السوق أو رغبة في زيادة التعويضات على أساس الأداء)، مواقف معينة عن قصد منها تؤدي إلى إعداد تقارير مالية احتيالية من خلال تحريف البيانات المالية إلى حد بعيد. وفي بعض المنشآت، يمكن تحفيز الإدارة لتخفيض الأرباح بمبلغ هام لتقليل الضريبة أو تضخيم الأرباح لضمان تمويل المصرف.

أساليب ارتكاب الإدارة للعمليات الاحتيالية: كثيراً ما تتضمن التقارير المالية الاحتيالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تظهر خلافاً لذلك أنها تعمل بفاعلية، ومن الممكن أن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أنظمة الرقابة الاحتياي باستخدام أساليب مختلفة ومنها على سبيل المثال ما يلي:

- تسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية، وخصوصاً بالقرب من نهاية الفترة المحاسبية للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- إغفال أو تقديم أو تأخير الاعتراف في البيانات المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية.
- الدخول في معاملات معقدة لتحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.
- يتضمن سوء تخصيص الأصول سرقة أصول المنشأة، وكثيراً ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً أو غير هامة، إلا أنه قد يشمل أيضاً المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء التخصيص بطرق يصعب اكتشافها. ومن الممكن أن يتم سوء تخصيص الأصول بطرق عدة منها:

- أ. سرقة المقبوضات(على سبيل المثال اختلاس تحصيلات الذمم المدينة أو تحويل المقبوضات فيما يتعلق بالحسابات المشطوبة إلى حسابات مصرفية خاصة).
- ب. سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية (مثل سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو البيع، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بإفشاء بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- ج. التسبب في أن تدفع المنشأة مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها (على سبيل المثال دفعات لبائعين وهميين أو رشاوى تدفع للذين يقومون بالبيع لوكلاء الشراء للشركة مقابل تضخيم الأسعار أو دفعات لموظفين وهميين).
- د. استخدام أصول المنشأة للاستعمال الشخصي (على سبيل المثال استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).
- يجب التنويه إلى أنه كثيراً ما يرافق سوء تخصيص الأصول سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة من أجل إخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد معايير وإرشادات حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.

أثر القوانين والأنظمة: يجب على الإدارة الامتثال للقوانين والأنظمة الأخرى أو مجموعة الأحكام التي يسمح للنشاط القيام به بموجبها، فهناك بعض المنشآت التي تعمل في صناعة تحكمها قوانين صارمة(مثل المصارف والشركات الكيماوية)، كما أن هناك البعض الآخر التي تكون فيه خاضعة للعديد من القوانين والأنظمة التي تتصل بشكل عام بالنواحي التشغيلية للمنشأة(مثل تلك التي لها علاقة بالسلامة والصحة المهنية وفرص العمل المتساوية).

قد ينجم عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة غرامات أو مقاضاة أو تبعات أخرى للمنشأة قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية.

مسؤولية المدقق: عند إجراء عملية التدقيق للبيانات المالية على المدقق أن يأخذ في الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المطبق.

إن ما يحدد ما إذا كان إجراء يشكل عدم الامتثال هو أمر في النهاية خاضع للتحديد القانوني من قبل المحكمة. ويفرق هذا المعيار بين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالامتثال لفئتين مختلفتين من القوانين والأنظمة، كما يلي:

أ. أحكام القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية، مثل قوانين وأنظمة الضرائب والتقاعد.

ب. القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها أثر مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، إلا أن الامتثال لها قد يكون أساسياً للنواحي التشغيلية للعمل ولقدرة المنشأة في الاستمرار في أعمالها، أو لتجنب عقوبات كبيرة على سبيل المثال: الامتثال لأحكام رخصة تشغيلية أو الامتثال لمتطلبات الملاءة التنظيمية أو الامتثال للأنظمة البيئية، ولذلك فإن عدم الامتثال لهذه القوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري على البيانات المالية.

مراعاة المدقق للامتثال للقوانين والأنظمة:

١- على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالامتثال للقوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام بأن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية.

٢- على المدقق القيام بإجراءات التدقيق التالية للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات.

أ. الاستفسار من الإدارة، فيما إذا كانت المنشأة ممثلة لهذه القوانين والأنظمة.

ب. فحص المراسلات، إن وجدت، مع السلطات المرخصة أو التنظيمية.

٣- على المدقق أثناء عملية التدقيق أن يبقى متيقظاً إلى احتمال أن تطبيق إجراءات تدقيق أخرى قد تجلب انتباه المدقق لحالات عدم امتثال أو الشك في عدم الامتثال للقوانين والأنظمة.

٤- على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين، تقديم إقرارات كتابية بأنه تم الإفصاح للمدقق عن كافة الحالات المعروفة بعدم الامتثال أو الشك بعدم

الامتثال للأنظمة والقوانين التي يجب أن تؤخذ آثارها في الاعتبار عند إعداد البيانات المالية.

إجراءات التدقيق عند تحديد الامتثال أو الشك فيه:

١- إذا أصبح المدقق على علم بمعلومات تتعلق بحالة عدم امتثال أو الشك في عدم الامتثال للقوانين والأنظمة فإن على المدقق الحصول على ما يلي:

أ. فهم لطبيعة الفعل والظروف التي حدث بها.

ب. معلومات إضافية لتقييم الأثر المحتمل على البيانات المالية.

٢- إذا شك المدقق أنه قد يكون هناك عدم امتثال فإن عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً مع المكلفين، وإذا لم تقدم الإدارة، أو كما هو مناسب المكلفون معلومات كافية تدعم امتثال المنشأة للقوانين والأنظمة، وفي رأي المدقق أن أثر عدم الامتثال المشكوك فيه قد يكون جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق أن يأخذ في الاعتبار الحاجة إلى الحصول المشورة القانونية.

٣- إذا تعذر الحصول على معلومات كافية بالنسبة لعدم الامتثال فإن على المدقق تقييم أثر عدم وجود أدلة تدقيق كافية ومناسبة على رأي المدقق.

٤- على المدقق تقييم انعكاسات عدم الامتثال فيما يتعلق بالنواحي الأخرى للتدقيق، بما في ذلك تقييم المدقق للمخاطرة وموثوقية الإقرارات الكتابية، واتخاذ الإجراء المناسب.

٥- إذا توصل المدقق إلى أن عدم الامتثال له أثر جوهري على البيانات المالية، ولم يتم إظهاره بشكل مناسب في البيانات المالية فيتوجب عليه موجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض حول البيانات المالية.

٦- إذا منعت الإدارة أو المكلفون المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقييم ما إذا كان عدم الامتثال الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية قد حصل أو أنه من المحتمل أن يحصل فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية بناء على تحديد نطاق التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام: في القطاع العام قد تكون هناك مسؤوليات تدقيق إضافية فيما يتعلق بمراعاة القوانين والأنظمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية، أو قد تمتد إلى نواحٍ أخرى من عمليات المنشأة.

دلائل عدم الامتثال لقوانين والأنظمة:

- تحقيقات من قبل منظمات تنظيمية ودوائر حكومية، أو دفع غرامات أو فرض عقوبات.
 - دفعات لخدمات غير محددة أو قروض للمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو لموظفين حكوميين.
 - عمولات مبيعات أو رسوم وكلاء تبدو مفرطة فيما يتعلق بالنسبة لتلك التي تدفعها المنشأة عادة أو تدفع في صناعتها، أو التي تدفع مقابل الخدمات التي استلمت بالفعل.
 - الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق إلى حد كبير.
 - دفعات غير عادية نقداً، أو مشتريات على شكل شيكات تدفع لحاملها أو تحويلات لحسابات مصرفية مرقمة.
 - دفعات مقابل بضائع أو خدمات تمت لغير البلد الذي هو مصدرها.
 - دفعات بدون وثائق رقابة مناسبة على الصرف.
 - وجود نظام معلومات يخفق سواء بسبب تصميمه في توفير أثر تدقيق مناسب أو أدلة كافية.
 - معاملات غير مصرح بها أو مسجلة بشكل غير مناسب.
 - تعليقات عكسية من وسائل الإعلام.
- تقديم التقارير حول عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه:** إن مسؤولية المدقق المهنية في المحافظة على سرية معلومات العميل من الممكن أن تحول دون الإبلاغ عن عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة لطرف خارج المنشأة، على أن مسؤوليات المدقق القانونية تختلف حسب الاختصاص، وفي حالات معينة قد يعلو التشريع أو القانون أو المحاكم على واجب السرية، وفي بعض الاختصاصات على المدقق واجب قانوني وهو إبلاغ حدوث أو الشك في حدوث عدم امتثال للقوانين والأنظمة إلى السلطات الإشرافية، وكذلك في بعض الاختصاصات على المدقق واجب إبلاغ الأخطاء إلى السلطات في الحالات التي لا تتخذ الإدارة، ومن الممكن أن يعتبر المدقق أن من المناسب الحصول على المشورة القانونية لتحديد الإجراءات المناسبة.

معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٠)

الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة

نطاق معيار: يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالرقابة فيما يخص عملية تدقيق البيانات المالية.

المكلفون بالرقابة: الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

الإدارة: الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. **الأمر الواجب إبلاغها للمكلفين بالرقابة:** يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالرقابة عند تدقيق البيانات المالية بما يلي:

- مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية، وأنه مسؤول عن إبداء رأيه عن البيانات المالية التي أعدتها الإدارة، وأن تدقيق تلك البيانات لا يعفي الإدارة، أو المكلفين بالرقابة من مسؤولياتهم.

- نطاق وتوقيت التدقيق المخطط له والذي قد يساعد المكلفين بالرقابة على فهم أفضل لنتائج عمل المدقق ومناقشة قضايا الخطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المدقق، وكذلك تحديد أية محددات قد تتطلب من المدقق اتخاذ إجراءات إضافية ويساعد المدقق على فهم أفضل للمنشأة وبيئتها.

- النتائج المهمة من أعمال التدقيق والتي تتضمن وجهة نظره حول ما يأتي:
- الممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك، السياسات والتقديرات المحاسبية، والإفصاح في البيانات المالية.

- الصعوبات المهمة - إن وجدت - التي واجهها خلال عملية التدقيق مثل التأخير من قبل الإدارة في توفير المعلومات المطلوبة، والجهد غير المتوقع للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، قيود مفروضة على المدقق من قبل الإدارة، وعدم رغبة الإدارة في إبداء تقديراتها حول استمرارية المنشأة.

- الأمور المهمة - إن وجدت - التي أظهرتها أعمال التدقيق والتي تمت مناقشتها أو التي ما زالت محل نقاش مع الإدارة مثل ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، خطط

واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية والمخاوف بشأن مشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو التدقيق والمناقشات والتوافقات فيما يتعلق بالتعاقد مع المدقق لأول مرة، أو بخصوص الممارسات المحاسبية، أو معايير التدقيق، أو أتعاب التدقيق.

- أمور أخرى- إن وجدت- والتي أظهرتها عملية التدقيق، والتي تعد مهمة في الإشراف على عملية التقرير المالي حسب الحكم المهني للمدقق مثل وجود تحريفات جوهرية في الحقائق، أو تناقضات جوهرية في المعلومات المرفقة مع البيانات المدققة، والتي قد تم تصحيحها.

• استقلالية المدقق والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بالاستقلالية لمدقق الحسابات.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)

الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤولية المدقق المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالرقابة والإدارة بشكل مناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المدقق عند تدقيق البيانات المالية.

القصور في الرقابة الداخلية: هو خلل يكون موجوداً عندما:

١. تكون الرقابة مصممة أو منفذة أو بطريقة بحيث لا تكون فيها قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب.
٢. لا تكون الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب موجودة.

القصور الهام في الرقابة الداخلية: هو قصور أو مجموعة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية، والتي هي في الرأي المهني للمدقق ذات أهمية كافية تستحق عناية المكلفين بالحاكمة.

مسؤولية المدقق اتجاه أوجه القصور في الرقابة الداخلية:

١. يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند إجراء تقييمات لهذه المخاطر على المدقق

النظر في الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية، ومن الممكن أن يحدد المدقق عيوباً في الرقابة الداخلية ليس فقط أثناء تقييم المخاطرة هذه، ولكن أيضاً في أية مرحلة من مراحل التدقيق.

٢. يجب أن يحدد المدقق فيما إذا كانت هناك قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية قد حددت من قبله بناءً على التدقيق الذي قام به.

٣. إذا حدد المدقق ناحية قصور أو أكثر في الرقابة الداخلية فعليه أن يحدد، بناءً على التدقيق الذي قام به، فيما إذا كانت نواحي القصور هذه فردية أو مجتمعة تمثل نواحي قصور هامة.

٤. ينبغي على المدقق أيضاً أن يبلغ الإدارة كتابةً عند المستوى المناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب ما يلي:

- نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي قام المدقق بالإبلاغ عنها أو التي ينوي الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة إذا كان من غير المناسب إبلاغ الإدارة بشكل مباشر في ظل الظروف.

- نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية والمحددة أثناء التدقيق والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها من قبل الأطراف الأخرى علماً أنها، في الرأي المهني للمدقق، ذات أهمية كافية تستحق عناية الإدارة.

معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠)

التخطيط لتدقيق البيانات المالية

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق البيانات المالية من أجل تنفيذها بطريقة فعالة.

دور التخطيط وتوقيته: يتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق، ويجب أن يشمل التخطيط دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق. كما يشمل التخطيط الحاجة للنظر في المسائل التالية وذلك قبل تحديد المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها:

١. الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم للمخاطر.
٢. الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمثل المنشأة لذلك الإطار.
٣. تحديد الأهمية النسبية.
٤. إشراك الخبراء.
٥. أداء إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

ويفيد التخطيط الكافي لعملية تدقيق البيانات المالية في الآتي:

١. مساعدة المدقق في توجيه الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق.
 ٢. مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
 ٣. مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
 ٤. المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
 ٥. تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.
 ٦. المساعدة، عند الضرورة، في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو العناصر والخبراء.
- الأنشطة الأولية:** يقوم المدقق بالأنشطة التالية في بداية عملية التدقيق الحالية:
١. أداء الإجراءات اللازمة لاستمرار العلاقة مع العميل، أو قبول عميل جديد.
 ٢. تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية.
 ٣. تحقيق فهم لشروط عملية التدقيق.
 ٤. الاتصال بمدقق الحسابات السابق: وهذا يفيد في الآتي:

أ. الحصول على استفسارات من المدقق السابق عن بعض الأمور التي قد تؤثر على عملية الفحص مثل بعض المشاكل التي صادفت المدقق السابق نتيجة تطبيق النظام المحاسبي.

ب. دراسة أوراق التدقيق الخاصة بالمدقق السابق تعطي معلومات عن الأحداث غير المؤكدة والخسائر المحتملة.

٥. التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم مدقق الحسابات بإجراء تقييم مبدئي لكل إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية لتحديد نقاط الضعف والقوة في النظام. وكثيراً ما

يلجأ مدقق الحسابات إلى الاستعانة بقائمة استقصاء لتساعده في إجراء هذا التقييم. ومعلوم أن كمية الاختبارات وحجم العينات تتوقف على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية ومستوى تنفيذه في المشروع.

٦. فحص مركز المشروع من الناحية الضريبية: والغاية من ذلك هو تأكد مدقق الحسابات من كفاية الاقتطاعات الضريبية وبالتالي التأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية.

تتضمن خطة التدقيق التي ينبغي على المدقق إعدادها بياناً لما يلي:

١. طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها.
 ٢. طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند مستوى الإثبات.
 ٣. إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمثل العملية لمعايير التدقيق الدولية.
- التوثيق:** على المدقق توثيق ما يلي:
١. استراتيجية التدقيق الشاملة.
 ٢. خطة التدقيق.
 ٣. أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على استراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب هذه التغييرات.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية فيها.

الرقابة الداخلية: هي العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.

ويساعد فهم الرقابة الداخلية من قبل المدقق في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية في تصميم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق.

إجراءات تقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية: يعد الوصول إلى تفهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها، عملية متصلة، وديناميكية لتجميع وتحديث وتحليل المعلومات أثناء عملية التدقيق، ويشار إلى إجراءات التدقيق للوصول إلى تفهم المنشأة وبيئتها على أنها "إجراءات تقييم الخطر" ذلك لأن بعض المعلومات التي يتم الحصول عليها بإبداء مثل هذه الإجراءات يمكن أن يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق لدعم تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة.

إجراءات تقييم الخطر: يجب على المدقق أن يقوم بإجراءات تقييم الخطر الآتية لكي يتوصل إلى تفهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها:

١. الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة.
٢. القيام بالإجراءات التحليلية لتحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب واتجاهات غير عادية والتي يستتبط منها دلالات ذات تأثير على القوائم المالية وأعمال التدقيق.
٣. القيام بأعمال الملاحظة والتفتيش لدعم الاستفسارات التي يجريها المدقق مع الإدارة ومع الآخرين، وزيارة مواقع المنشأة ومصانعها، وقراءة التقارير التي أعدتها الإدارة ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
٤. إجراء الاستفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقييم الذين تستخدمهم المنشأة.
٥. الحصول على التقارير التي يعدها المحللون أو المصارف أو وكالات التقييم أو الصحف الاقتصادية والتجارية أو الإصدارات التنظيمية أو المالية التي تتضمن معلومات عن المنشأة.
٦. تحديد ما إذا كان قد حدث أية تغيرات على المعلومات التي حصل عليها المدقق عن المنشأة وبيئتها في فترات سابقة والتي يمكن أن تؤثر على مصداقية المعلومات

بالنسبة لأعمال التدقيق الحالية مثل التغيرات في الهيكل التنظيمي للمنشأة ونشاطها ونظامها الرقابي والتحريفات السابقة وما إذا تم تصحيحها في الوقت المناسب.

عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥): تتمثل في الآتي:

أ. بيئة الرقابة

ب. عملية تقييم الخطر

ج. الأنشطة الرقابية

د. المعلومات والتوصيل

هـ. متابعة عناصر الرقابة

وتتمثل بيئة الرقابة المظلة الرئيسية للرقابة وبدون وجود بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. ويهتم مدقق الحسابات أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وسيتم التعرض إلى هذه العناصر بشكل مختصر:

أ. بيئة الرقابة: تشمل بيئة الرقابة السياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك بخصوص الرقابة وأهميتها. وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة لا بد من شرح مكوناتها الفرعية المتضمنة الآتي:

- النزاهة والقيم الأخلاقية: إن النزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة وهي التي تقلل من الدوافع التي قد تدفع الموظفين إلى الدخول في إجراءات غير قانونية أو غير أخلاقية.
- الالتزام بالكفاءة: الكفاءة هي المعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحدد وظيفة الفرد.

- مشاركة المسؤولين عن الحوكمة (مجلس الإدارة ولجان التدقيق): والمتمثلة في استقلاليته عن الإدارة وخبرته ومكانتهم الرفيعة، ومدى مشاركتهم وتفحصهم للأنشطة، والمعلومات التي يتلقونها، والدرجة التي يتم معها طرح المسائل والقضايا الصعبة ومتابعتها مع الإدارة وتفاعلها مع المدققين الداخليين والخارجيين.

- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل: وتعني الأسلوب المتبع من قبل الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل، وموقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد القوائم المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية.
- الهيكل التنظيمي: إن إقامة هيكل تنظيمي مناسب يجب أن يأخذ بالاعتبار النواحي الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات والخطوط المناسبة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
- توزيع الصلاحيات والمسؤوليات: يشمل توزيع (أو تفويض) الصلاحيات والمسؤوليات السياسات الخاصة بممارسات العمل المناسبة ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات.
- سياسات وممارسات الموارد البشرية: وتعني تعيين أكثر الأفراد تأهيلاً مع التركيز على الخلفية التعليمية وخبرة العمل السابقة والانجازات السابقة وأدلة النزاهة والسلوك الأخلاقي، وكذلك التوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض.
- وعلى مدقق الحسابات أن يأخذ في اعتباره لدى تفهم عناصر بيئة الرقابة، ما إذا كان يتم تنفيذها، وأن يتوصل إلى أدلة تدقيق ذات صلة عن طريق مزيج من الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى مثل تعزيز الاستفسارات من خلال الملاحظة أو فحص المستندات، وأن يتوصل المدقق إلى فهم لكيفية توصيل الإدارة لوجهة نظرها إلى العاملين فيما يخص ممارسة النشاط والسلوك الأخلاقي وما إذا كانت الإدارة قد أعدت مثلاً ميثاق شرف للعاملين فيها، أو تتغاضى عن المخالفات أو أنها تسمح ببعض الاستثناءات في الميثاق.
- ب. **عملية تقييم المخاطر:** تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات. ويقيم مدقق الحسابات الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضروري في التدقيق، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم مدقق الحسابات بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف على أو الاستجابة للأخطار الهامة.
- ج. **الأنشطة الرقابية:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد ولتصميم إجراءات تدقيق إضافية تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها.

والأنشطة الرقابية هي تلك السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان أن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها، وأنه يتم اتخاذ الإجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة. ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية التي يمكن تصنيفها على النحو الآتي:

- الفصل الملائم بين الواجبات
 - التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة
 - المستندات والسجلات الملائمة
 - الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر
 - الضبط المستقل للأداء
- يجب على المدقق أيضاً أن يتفهم كيفية مواجهة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات، و ما إذا كانت المنشأة قد واجهت بطريقة سليمة المخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات بإنشاء عناصر رقابة عامة وفعالة لها تشمل:
- مركز بيانات وتشغيل شبكة الاتصالات
 - اقتناء برمجيات النظام، والتغيير فيها، وصيانتها
 - أمن الوصول إلى النظام
 - اقتناء تطبيقات النظام وتطوير صيانتها
- د. نظام المعلومات والتوصيل: يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية(عناصر مادية ومعدات الحاسوب) وبرمجيات وأشخاص وإجراءات وبيانات. ويتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية(والذي يشمل النظام المحاسبي)التي تشمل نظام إعداد التقارير المالية من الأساليب والسجلات التي:
- تحدد وتسجل جميع المعاملات الصحيحة في عمليات المنشأة ذات الأهمية للقوائم المالية.
 - تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية.
 - تقاس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.

- يجب أن تحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.

- السجلات المحاسبية ذات الصلة، سواء كانت الكترونية أو يدوية، والمعلومات المساندة والحسابات المحددة في القوائم المالية فيما يخص بدء وتسجيل ومعالجة وعرض المعاملات.

- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة ، بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات.

ويدرس المدقق الإجراءات المستخدمة لنقل المعلومات من نظم معالجة المعاملات (قيود اليومية المتكررة وقيود التسويات غير المتكررة) إلى الأستاذ العام أو إلى نظم إعداد التقارير المالية، وكذلك إجراءات المنشأة لتجميع المعلومات ذات الصلة بعملية إعداد التقارير المالية للأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، مثل الاستهلاك في الأصول الثابتة والتغيرات التي تحدث في تقدير الديون المشكوك في تحصيلها.

هـ. **متابعة عناصر الرقابة:** إن مراقبة عناصر الرقابة الداخلية تعني متابعة التنفيذ والتقييد بتلك العناصر وإجراء عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية باستمرار من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب وحسب التغيرات في الظروف. وعندما يرغب المدقق أن يستخدم معلومات المنشأة المقدمة لأنشطة المتابعة مثل تقارير المدققين الداخليين، يدرس المدقق ما إذا كانت المعلومات تعطي أساساً يعتمد عليه، وأن تكون تلك التقارير تفصيلية بدرجة كافية من أجل أغراض التدقيق.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: يجب على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق. وتحقيقاً لهذا الغرض يقوم المدقق بما يلي:

أ. تحديد المخاطر طيلة فترة تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة ذات الصلة التي ترتبط بالمخاطر، وبدراسة فئات المعاملات ، وأرصدة الحسابات والافصاحات في القوائم المالية.

ب. ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث من خطأ على مستوى التأكد.
ج. دراسة ما إذا كانت المخاطر قوية للحد الذي قد ينتج عنه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .

د. دراسة احتمال أن ينشأ عن المخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
وعلى مدقق الحسابات استخدام المعلومات التي جمعها خلال إجراءات تقييم الخطر، ويتضمن ذلك أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها عند تقييم عناصر الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها، كأدلة مساعدة في تقييم الخطر.

ويستخدم المدقق تقييم الخطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى التي يجب أداؤها. كما يحدد المدقق ما إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها ترتبط بفئات محددة من المعاملات أو بأرصدة الحسابات أو الإفصاحات أو التأكيدات ذات الصلة، أو ما إذا كانت ترتبط بصورة أشمل بالقوائم المالية ككل واحتمالية تأثيرها على كثير من التأكيدات، وهذه المخاطر على مستوى القوائم المالية ككل يمكن أن تنشأ وبصفة خاصة من بيئة رقابة ضعيفة.

المخاطر الهامة التي تتطلب اعتبارات تدقيق خاصة: كجزء من تقييم المخاطر ينبغي على مدقق الحسابات أن يقرر أي من المخاطر المحددة طبقاً لحكمه الشخصي تتطلب اعتبارات تدقيق خاصة (وتعرف هذه المخاطر على أنها مخاطر جوهرية). وعند الأخذ في الاعتبار طبيعة المخاطر، يدرس المدقق عدداً من الموضوعات التي تشمل الأمور التالية:

أ. ما إذا كانت المخاطرة(الخطر) تمثل مخاطرة احتيال.
ب. ما إذا كانت المخاطرة تتعلق بتطورات اقتصادية أو محاسبية هامة تمت مؤخراً أو تطورات أخرى هامة، وبالتالي تتطلب اهتماماً خاصاً.

ج. مدى تعقيد المعاملات.

د. ما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.

هـ. درجة الحكم الذاتي في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق واسع من عدم اليقين في القياس والتأكد.

و. ما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة تكون خارج المسار الطبيعي لنشاط المنشأة، أو تلك التي تبدو غير عادية.

مراجعة تقييم الخطر: يستند تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد على أساس وجود أدلة تدقيق، ويمكن أن يتغير هذا التقييم أثناء سير عملية التدقيق في حالة الحصول على أدلة تدقيق إضافية. ويمكن أن يستند تقييم الخطر على توقع بأن عناصر الرقابة تعمل بفعالية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد. وعند أداء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة تدقيق على فعالية تشغيلها، قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق بأن عناصر الرقابة لا تعمل بفعالية في أوقات معينة أثناء عملية التدقيق، وبالمثل، فعند أداء إجراءات التحقق يمكن للمدقق اكتشاف أن التحريفات تتم على مبالغ أو أنها تتكرر بصورة أكبر مما انتهى إليه تقييم المدقق للخطر. وفي تلك الحالات حيث يحصل المدقق على أدلة التدقيق من أداء إجراءات تدقيق إضافية والتي تميل للتعارض مع خطة التدقيق الذي على أساسه قام المدقق بوضع تقييمه، فإن عليه القيام بتعديل التقييم وبعده إجراءات التدقيق التي تم تخطيطها طبقاً لذلك.

الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والإدارة: على المدقق سرعة إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة، وعلى المستوى الوظيفي المناسب من المسؤولية، بنقاط الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية التي قد يكتشفها المدقق.

وإذا قام المدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي لم تقم المنشأة بالسيطرة عليها أو أن الرقابة عليها كانت غير كافية أو أن تقدير المدقق قد انتهى لوجود ضعف هام ومؤثر في عملية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة، في هذه الحالة يقوم المدقق بإضافة نقاط الضعف التي وجدها في نظام الرقابة الداخلية ضمن أمور التدقيق التي سيقوم بإبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة.

التوثيق: على المدقق توثيق الأمور التالية:

أ. المناقشات التي تتم بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ أو احتيال والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.

ب. العناصر الأساسية لمدى الفهم الذي تم الحصول عليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها بما في ذلك كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية وذلك من أجل تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، وتقييم مصادر المعلومات التي تم الحصول منها على هذا التفهم، وكذلك إجراءات تقييم الخطر.

ج. مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى التأكد.

د. المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم لها.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠)

الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق البيانات المالية. إن تحديد المدقق للأهمية النسبية هو أمر يعود للحكم المهني، ويتأثر بإدراك المدقق لاحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية.

الأهمية النسبية للأداء: تعني المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول احتمال أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان ذلك منطبقاً تشير الأهمية النسبية للأداء كذلك إلى المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

إن تحديد الأهمية النسبية للأداء ليس حساباً ميكانيكياً بسيطاً، ويتضمن ممارسة الحكم المهني، وهو يتأثر بفهم المدقق للمنشأة الذي يتم تحديثه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطرة وبطبيعة ومدى الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، وبذلك تتأثر توقعات المدقق فيما يتعلق بالأخطاء في الفترة الحالية، وعادةً تطبق نسبة مئوية على أساس قياس مختار كنقطة بداية عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل.

التعديل أثناء سير عملية التدقيق: إن الأهمية النسبية للبيانات ككل قد تحتاج للتعديل لتغير في الظروف حدث أثناء عملية التدقيق على سبيل المثال قرار بالتصرف بجزء رئيسي من

عمل المنشأة أو معلومات جديدة أو تغير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية، فعلى سبيل المثال إذا اتضح أثناء التدقيق كما لو أن النتائج المالية الفعلية من المحتمل أنها ستكون مختلفة بشكل أساسي عن النتائج المالية لنهاية الفترة التي استخدمت مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل فإن على المدقق تعديل هذه الأهمية النسبية.

معيار التدقيق الدولي رقم (٣٣٠)

استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

نطاق هذا المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي يحددها المدقق وقيمها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ في تدقيق البيانات المالية.

الهدف: يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة (المقدرة) للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية: فيما يلي أمثلة على الظروف والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية. حيث تغطي الأمثلة المقدمة سلسلة واسعة من الظروف والأحداث، على أنه ليست كل الظروف والأحداث تتعلق بكل عملية تدقيق، وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة كاملة:

- عمليات في مناطق غير مستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال بلدان بها تشهد انخفاض كبير للعملة أو اقتصاديات تضخمية بشكل مرتفع.
- عمليات معرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال تجارة العقود المستقبلية.
- مواضيع خاصة بالمنشأة المستمرة والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- قيود على توفر رأس المال والائتمان.
- تغيرات في القطاع الذي تعمل بها المنشأة.
- تغيرات في سلسلة الإمداد.
- تطوير أو عرض منتجات أو خدمات جديدة أو الانتقال إلى خطوط عمل جديدة.
- التوسع إلى مواقع جديدة.

- تغيرات في المنشأة مثل عمليات امتلاك كبيرة أو إعادة تنظيم أو أحداث أخرى غير عادية.
- قطاعات منشآت أو أعمال من المحتمل أن يتم بيعها.
- تحالفات معقدة ومشاريع مشتركة.
- استخدام تمويل خارج الميزانية والمنشآت ذات الغرض الخاص وترتيبات تمويل أخرى معقدة.
- معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
- نقص في الموظفين الذين لهم مهارات إعداد تقارير محاسبية ومالية مناسبة.
- تغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك مغادرة المدراء التنفيذيين الرئيسيين.
- نواحي ضعف في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لا تتناولها الإدارة.
- عدم توافق بين استراتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات واستراتيجيتها الخاصة بالعمل.
- تغيرات في بيئة تقنية المعلومات.
- تركيب أنظمة تقنية معلومات جديدة هامة خاصة بإعداد التقارير المالية.
- أخطاء سابقة في البيانات، وتاريخ من الأخطاء أو مقدار كبير من التسويات في نهاية الفترة.
- مقدار كبير من العمليات غير الروتينية أو غير المنهجية، بما في ذلك معاملات داخل الشركة، ومعاملات ذات إيراد كبير في نهاية الفترة.
- معاملات سجلت بناءً على رغبة الإدارة، على سبيل المثال إعادة تمويل الدين وأصول سيتم بيعها وتصنيف للأوراق المالية القابلة للتداول.
- قياسات محاسبية تتضمن عمليات معقدة.
- أحداث أو معاملات تتضمن عدم تيقن كبير بالنسبة للقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية.
- مقاضاة معلقة والتزامات طارئة، على سبيل المثال ضمانات المبيعات والكفالات المالية وإعادة إصلاح البيئة.

إجراءات تقييم المخاطر: هي إجراءات التدقيق التي تم أداؤها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.

المخاطر الهامة: هي مخاطرة محددة ومقيمة ذات أخطاء جوهرية تتطلب حسب حكم المدقق اعتبارات تدقيق خاصة.

إجراءات الفحص الجوهري: هو إجراء تدقيق مصمم للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وتشمل الإجراءات الجوهرية الآتي:

١. اختبارات التفاصيل (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات).

٢. الإجراءات التحليلية الجوهرية.

اختبار أنظمة الرقابة: هو إجراء تدقيق مصمم لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد أو الكشف عنها وتصحيحها، وتأخذ أنظمة الرقابة أشكال متعددة:

١. أنظمة رقابة مانعة للخطأ.

٢. أنظمة رقابة كاشفة للخطأ.

٣. أنظمة رقابة مصححة للخطأ.

إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية:

١. عند مستوى البيانات المالية (الاستجابات الكلية): تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية

عند مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية

ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من التأكيدات. وينبغي على المدقق أن

يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول المخاطر وتشمل ما يلي:

- التأكيد لفريق التدقيق على الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو موظفين من ذوي المهارات الخاصة أو استخدام خبراء.
- توفير مزيد من الإشراف.
- إدخال عناصر إضافية من عدم التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداؤها.

- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق، مثل أداء إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي أو تعديل لطبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً.

٢. عند مستوى الإثبات (التأكيد): تحتاج مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات (التأكيد) لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى وجوب أخذها بعين الاعتبار لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق الإضافية:

- طبيعة إجراء التدقيق تشير إلى الغرض منه (رقابة أو جوهرية) ونوعه (أي فحص أو مراقبة أو استفسار أو مصادقة أو إعادة حساب أو إجراءات تحليلية).
- نطاق إجراء التدقيق يشير إلى المقدار الذي سيتم أدائه (مثل حجم العينة).
- توقيت إجراء التدقيق يشير إلى وقت أدائه أو الفترة التي تنطبق عليه.

في حال المنشآت الصغيرة جداً، قد لا يوجد العديد من الأنشطة الرقابية داخل المنشأة والتي يمكن تحديدها من قبل المدقق. وفي هذه الحالة، قد يكون أكثر فاعلية أن يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية تكون بشكل رئيسي عبارة عن إجراءات جوهرية، وذلك بسبب غياب أنشطة الرقابة داخل المنشأة.

اختبار أنظمة الرقابة الداخلية: يتعين على المدقق تصميم وتنفيذ اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يخص فعالية عمل الرقابة. ومن العوامل التي قد تقلل الاعتماد على أدلة تدقيق تم الحصول عليها سابقاً:

- بيئة رقابة ضعيفة.
- متابعة ضعيفة لأنظمة الرقابة.
- عنصر يدوي هام في أنظمة الرقابة ذات العلاقة.
- تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير على تطبيق أنظمة الرقابة.
- ظروف متغيرة تدل على الحاجة إلى تغييرات في الرقابة.
- أنظمة رقابة عامة ضعيفة لتقنية المعلومات.

وفي حال لم تحدث أي تغييرات على استمرار كفاية وملائمة أدلة التدقيق السابق، فإنه يتعين على المدقق اختبار أنظمة الرقابة على الأقل في كل ثلاث مرات تدقيق، كما ينبغي عليه اختبار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق لتفادي احتمالية اختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الاعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة مع عدم اختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين.

معيـار التدقيق الدولي رقم (٤٠٢)

اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية مدقق المنشأة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمة واحدة أو أكثر.

وتقوم العديد من الشركات بتكليف بعض نواحي أعمالها لمصادر خارجية مثل مؤسسات تقدم خدمات تتراوح بين أداء عمل محدد تحت توجيه المنشأة إلى استبدال كافة وحدات أو وظائف أعمال المنشأة مثل مهمة الامتثال الضريبي، والعديد من الخدمات التي تقدمها هذه المنظمات مكملات لعمليات المنشأة، على أنه ليس كافة هذه الخدمات متعلقة بالتدقيق. وتعتمد طبيعة ومدى العمل الذي سيقوم مدقق المنشأة بأدائه فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة على طبيعة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة ومدى علاقة هذه الخدمات بالتدقيق.

طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة: يمكن لمنشأة مستخدمة استخدام مؤسسة خدمة مثل مؤسسة تعالج المعاملات وتحافظ على المسؤولية ذات العلاقة، أو التي تسجل البيانات الخاصة بالمعاملات والعمليات. تشمل مؤسسات الخدمة التي تقدم هذه الخدمات على سبيل المثال مزودي خدمة التطبيق الذين يقدمون صفقات تطبيقات البرمجيات، وبيئة تكنولوجيا تمكّن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

أهداف مدقق المنشأة عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمة أخرى:

أ. الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، وأثرها على الرقابة الداخلية للمنشأة المتعلقة بعملية التدقيق، وتكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ب. تصميم وأداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر.

إعداد التقارير من قبل مدقق المنشأة:

- على مدقق المنشأة تعديل الرأي في تقرير مدقق المنشأة إذا كان المدقق منشأة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة.
- على مدقق المنشأة عدم الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة في تقرير المنشأة الذي يحتوي على رأي غير معدل، إذا كانت القوانين أو الأنظمة تتطلب إجراء ذلك، وإذا كانت هذه الإشارة تطلبها القوانين أو الأنظمة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق.
- إذا كانت الإشارة إلى عمل مدقق خدمة مناسب لفهم تعديل على رأي مدقق المنشأة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لهذا الرأي.

معيار التدقيق الدولي رقم (٤٥٠)

تقييم الأخطاء الجوهرية المتعرف عليها خلال عملية التدقيق

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق عن تقييم أثر الأخطاء الجوهرية المتعرف عليها خلال عملية التدقيق على عملية التدقيق وأثر البيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ مسؤولية المدقق في تكوين رأي حول البيانات المالية واستنتاج ما إذا تم الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو البيانات المالية ككل من البيانات الخاطئة الجوهرية. ويأخذ استنتاج المدقق المطلوب حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ بعين الاعتبار تقييم المدقق للبيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية وفقاً لهذا المعيار. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ مسؤولية المدقق عن تطبيق مفهوم الأهمية بصورة ملائمة في تخطيط وأداء عملية تدقيق البيانات المالية.

البيان الخاطئ: هو اختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة نتيجة للأخطاء أو الاحتيال.

يمكن أن تنتج البيانات الخاطئة عما يلي:

- عدم الدقة في جمع ومعالجة المعلومات التي يتم إعداد البيانات المالية بناء عليها.
 - السهو عن قيمة أو إفصاح.
 - تقدير محاسبي غير دقيق ناجم عن تجاهل للحقائق أو تفسير خاطئ واضح لها.
 - تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة، أو اختبار تطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة.
- البيانات الخاطئة غير المصححة (التحريفات):** هي تلك البيانات الخاطئة التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق والتي لم يتم تصحيحها.

تجميع البيانات الخاطئة المحددة: يمكن أن يعين المدقق قيمة بحيث تكون البيانات الخاطئة التي تقل عنها غير مهمة ولا تحتاج إلى تجميعها لأن المدقق يتوقع بوضوح أن من تجميع هذه القيم لن يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية. فالأمر الذي من الواضح عدم أهميتها تكون ذات حجم مختلف "أصغر" تماماً من معنى الجوهرية المحدد وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠، وستكون أموراً غير ذات قيمة، سواء أخذت منفردة أو مجتمعة وسواء تم تقديرها بناء على أية معايير تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعندما يكون هناك أية شكوك حول وضوح عدم أهمية بند أو أكثر، فإنه البند يعتبر عندها بنداً من الواضح عدم أهميته.

ومن المفيد التمييز بين أنواع البيانات الخاطئة:

- البيانات الخاطئة الفعلية: هي البيانات الخاطئة التي ليس هناك شك فيه.
- البيانات الخاطئة التقديرية: في الفروقات الناتجة عن تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة.
- البيانات الخاطئة المقدرة: وهي التي تشمل تقدير البيانات الخاطئة المحددة في عينات التدقيق إلى كامل المجموعة التي تم أخذ العينات منها.

الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها: يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر. ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح

تلك البيانات الخاطئة. وإذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي أبلغ عنها المدقق، فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب رفض الإدارة عمل التصحيحات وينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية.

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة: قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ ليؤكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. ويحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية منفردة أو بمجموعها. وخلال القيام بهذا التحديد، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالاعتبار:

- حجم وطبيعة البيانات الخاطئة، فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها.
 - تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة لفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل.
- التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة:** ينبغي على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. كما ينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة.

كما يقوم المدقق بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل.

الإقرار الخطي: يطلب المدقق إقراراً خطياً من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من المسؤولين عن الحوكمة بشأن ما إذا كان يعتقدون أن تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، على البيانات المالية ككل.

التوثيق: ينبغي أن يضمن المدقق ما يلي في وثائق التدقيق:

١. المبلغ الذي سينظر إلى البيانات الخاطئة (التحريفات) الأقل منه على أنها ليست ذات شأن بشكل واضح.
٢. كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها.
٣. استنتاج المدقق، فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

معيـار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠)

أدلة التدقيق

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المدقق.

أدلة التدقيق: هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى.

خبير الإدارة: فرد أو منظمة تمتلك الخبرة (إضافةً لخبرة المحاسبة أو التدقيق) والذي تستخدم المنشأة عمله لمساعدتها في إعداد البيانات المالية.

تأكيدات الإدارة : يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومقنعة للحكم على تأكيدات الإدارة الواردة في القوائم المالية. ولكن السؤال ما هي تأكيدات الإدارة؟ يشير معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) إلى أن الإدارة مسؤولة عن العرض العادل للبيانات المالية التي تعكس طبيعة عمليات المنشأة، وعند الإقرار بأن البيانات المالية تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً، أو أنها معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، لذا فإن الإدارة تعطي بشكل صريح أو ضمني تأكيدات فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لمختلف عناصر البيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة.

ولذلك يجب على المدقق استخدام التأكيدات للحصول على أدلة تدقيق لأرصدة الحسابات وفئات المعاملات والعرض والإفصاح بتفصيل كاف لتكوين أساس لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية.

ويمكن تقسيم التأكيدات التي يستخدمها المدقق إلى عدة فئات تشمل:

أ. تأكيدات أرصدة الحسابات (مثل أرصدة الزبائن) وتتمثل هذه التأكيدات في:

١. الوجود: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة.
 ٢. الاكتمال: كافة الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها فعلاً.
 ٣. الحقوق والالتزامات: المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها والالتزامات هي التزامات على المنشأة.
 ٤. التقييم والتخصيص: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة، وأية تسويات ناجمة في التقييم أو التخصيص مسجلة بشكل مناسب.
- ب. تأكيدات فئات المعاملات والأحداث (مثل المبيعات) وتتمثل في:
١. الحدوث: المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة.
 ٢. الاكتمال: جميع المعاملات والأحداث التي كان يجب تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل.
 ٣. الدقة: المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بالقيم الصحيحة.
 ٤. الإغلاق (قطع الحساب): المعاملات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.
 ٥. التصنيف: المعاملات والأحداث تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
- ج. تأكيدات العرض والإفصاح (مثل الإفصاحات المرتبطة بالالتزامات الطارئة) وتتمثل هذه التأكيدات في:
١. الاكتمال: كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها فعلاً.
 ٢. الدقة والتقييم: المعلومات المالية والمعلومات الأخرى تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.
 ٣. الحدوث والحقوق والالتزامات: الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى التي تم الإفصاح عنها وقعت وتخص المنشأة.

٤. التصنيف وإمكانية الفهم: المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.

كفاية وملائمة أدلة التدقيق: إن كفاية وملائمة أدلة التدقيق بينهما علاقة متبادلة، والكفاية هي مقياس كمية أدلة التدقيق، وكمية أدلة التدقيق اللازمة تتأثر بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية (كلما كانت المخاطر المقدرة أعلى فإنه من المحتمل أن تكون أدلة التدقيق المطلوبة أكثر)، وكذلك تتأثر أدلة التدقيق بنوعية أدلة التدقيق هذه (كلما كانت النوعية أعلى كان المطلوب أقل)، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

إن الملائمة هي مقياس نوعية أدلة التدقيق، أي ملائمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها رأي المدقق وتتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وبطبيعتها، وتعتمد على الظروف الفردية التي يتم بموجبها الحصول عليها.

معياري التدقيق الدولي رقم (٥٠١)

أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاعتبارات المحددة عند حصوله ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة، والمعلومات القطاعية عند تدقيق للبيانات المالية.

أولاً: المخزون: إذا كان المخزون هاماً بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وذلك من خلال الإجراءات الآتية:

أ. حضور الجرد الفعلي للمخزون، إلا إذا كان ذلك غير عملي، من أجل ما يلي:

- تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي.
- ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد.
- فحص المخزون.
- تنفيذ عمليات جرد اختباري.

فحص المخزون: يساعد فحص المخزون المدقق عند حضور الجرد الفعلي للمخزون على التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن ملكيته قد لا تعود بالضرورة للمنشأة)، وعلى تحديد ،على سبيل المثال المخزون الذي بطل استعماله والتالف والقديم.

إجراءات عمليات جرد اختباري: إن إجراء جرد اختباري، يعتمد على اختيار بنود من سجلات الإدارة إلى المخزون الفعلي، واعتماد بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، وهذا سيوفر أدلة تدقيق بشأن اكتمال ودقة هذه السجلات.

ب. القيام بإجراءات تدقيق لقوائم المخزون النهائية للمنشأة، لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

ج. إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ غير تاريخ البيانات المالية فإن المدقق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق المذكورة سابقاً القيام بإجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد الفعلي وتاريخ البيانات المالية تم تسجيلها بالشكل المناسب.

د. إذا لم يستطع المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير مرئية، فإن على المدقق إجراء أو ملاحظة بعض عمليات الجرد الفعلي في تاريخ بديل، والقيام بإجراءات تدقيق للمعاملات بين التاريخين.

هـ. إذا كان حضور الجرد الفعلي غير عملي، فإن على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق حسب معيار التدقيق (٧٠٥).

في بعض الحالات قد يكون حضور الجرد الفعلي للمخزون غير عملي، وقد يعود ذلك لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون (على سبيل المثال، حين يحتفظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المدقق). على أن مسألة عدم الملائمة للمدقق ليست كافية لدعم قرار المدقق بأن الحضور غير عملي. إلى جانب ذلك، وكما تم إيضاحه في معيار التدقيق الدولي (٢٠٠) فإن مسائل الصعوبة والوقت والتكلفة التي لها علاقة بذلك ليست أساساً صحيحاً للمدقق لحذف إجراء تدقيق ليس له بديل أو أن يكون راضياً عن أدلة تدقيق أقل من قناعته.

إذا كان المخزون الذي هو في حيازة وتحت رقابة طرف آخر هام بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة ذلك المخزون، وذلك من خلال القيام بإجراء واحد أو أكثر مما يلي:

١. طلب المصادقة من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة.

٢. القيام بفحص أو إجراءات تدقيق أخرى، في ظل الظروف المتاحة.

ثانياً: اكتمال المقاضاة والمطالبات: على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق من أجل تحديد المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة، والتي تتسبب في نشوء مخاطر أخطاء جوهرية، بما في ذلك:

١. الاستفسار من الإدارة، وحيث ينطبق من أطراف أخرى ضمن المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي.

٢. مراجعة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة، والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي.

٣. مراجعة حسابات التكلفة القانونية.

إذا قام المدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق بالمقاضاة أو المطالبات التي تم تحديدها، أو عندما تدل إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها على أنه قد توجد هناك مقاضاة أو مطالبات هامة، فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تطلبها معايير التدقيق الأخرى، محاولة الاتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، ويقوم المدقق بذلك من خلال كتاب استفسار تعدده الإدارة ويرسله المدقق، يطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الاتصال مباشرة مع المدقق، وإذا كان القانون أو الأنظمة أو الهيئة القانونية المهنية ذات العلاقة تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال مباشرة مع المدقق فإن على المدقق القيام بإجراءات تدقيق بديلة. وفي حال رفضت الإدارة إعطاء الإذن بالاتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته. أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يستجيب بالشكل المناسب لكتاب الاستفسار أو منع من الاستجابة، ولم يستطع المدقق الحصول على أدلة

تدقيق كافية ومناسبة من خلال القيام بإجراءات تدقيق بديلة، فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق حسب معيار التدقيق الدولي (٧٠٥).

الإقرارات الخطية: على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث ينطبق المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات خطية بأن كافة حالات المقاضاة أو المطالبات الفعلية أو الممكنة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية تم الإفصاح عنها للمدقق ومعاملتها محاسبياً، والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ثالثاً: العرض والإفصاح لمعلومات قطاعية: على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعرض معلومات القطاعات والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، من خلال:

١. الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات:

أ. تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينجم عن هذه الأساليب إفصاح يتفق مع إعداد التقارير المالية المطبق.

ب. اختبار تطبيق هذه الأساليب حيث يكون مناسباً.

٢. القيام بإجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة أخرى في ظل الظروف المحيطة بعملية التدقيق.

معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٥)

المصادقات الخارجية

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق، طبقاً لمتطلبات معيار التدقيق (٣٣٠) ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات، التي تم تناولها في معيار التدقيق (٥٠١).

تعريف المصادقة: هي دليل يتم إرساله من قبل الإدارة على أن يتم الرد خطياً إلى المدقق مباشرة، وتعتبر المصادقات من أدلة التدقيق الأكثر قوة كونها واردة من طرف خارجي.

استخدامات المصادقات: يمكن استخدام المصادقات للتأكد من صحة ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى من المصارف.
- أرصدة الحسابات المدينة.
- المخزون لدى أطراف أخرى في مستودعات إيداع للمعالجة أو للإرسال.

- مستندات ملكية أملاك في حيازة محامين أو ممولين من أجل الحفظ السليم أو كضمان.
 - الاستشارات المشتراة من وسطاء الأسهم والمودعة لديهم.
 - قروض من المقرضين.
 - أرصدة الحسابات الدائنة.
- مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالمصادقات:** عند استخدام المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:
- تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها.
 - اختيار الطرف المناسب المطلوب منه المصادقة.
 - تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أن الطلبات ذات عنوان سليم، وأنها تحتوي على معلومات إعادة الردود التي سيتم إرسالها مباشرة إلى عنوان المدقق.
 - متابعة إرسال المصادقات إلى الطرف المطلوب منه المصادقة، بما فيها متابعة إعادة إرسال المصادقات لاحقاً.
- وبالتالي فإن العوامل التي تؤثر على موثوقية المصادقات هي:
- الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود الواردة.
 - خصائص المستجيبين وأية قيود في الرد أو قيود تفرضها الإدارة.
- متى يتم استخدام المصادقات:** تخدم المصادقات السلبية لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول عندما:
- يكون المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة منخفضة.
 - يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.
 - لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.
 - لا يكون لدى المدقق سبب للاعتقاد بأن المستجيبين سيتجاهلون هذه الطلبات.
- وتستخدم المصادقات الإيجابية والعمياء في الحالات المعاكسة.
- كيفية استخدام المصادقات عند التحقق من أرصدة الزبائن:**
- (١) : يقوم المدقق بتقسيم الزبائن حسب أرصدتهم إلى قسمين:
- أ. زبائن ذوي الأرصدة الكبيرة.

- ب. زبائن ذوي الأرصدة الصغيرة.
- (٢) : بالنسبة للزبائن ذوي الأرصدة الكبيرة يطلب المدقق من الإدارة إرسال مصادقات إيجابية لهؤلاء الزبائن، وهنا يمكن أن نواجه الحالات الآتية:
- أ. أن يقوم الزبون بالرد على المصادقة، ويكون رصيده مطابقاً.
- ب. أن يقوم الزبون بالرد، ويكون رصيده غير مطابق للرصيد الدفترى، وعندها على المدقق أن يتابع أسباب الفروقات مع الإدارة.
- ج. أن لا يقوم الزبون بالرد، وعندها على المدقق إرسال مصادقة أخرى.
- (٣) : إذا لم يرد الزبون على المصادقات الأخرى، يقوم المدقق بإجراءات بديلة مثل:
- أ. فحص تسديدات الزبون خلال فترة الأحداث اللاحقة، وإذا وجد أن الرصيد تم تسديده فلا داعي لاتخاذ إجراءات إضافية.
- ب. إذا لم يسدد الرصيد خلال فترة الأحداث اللاحقة، يقوم المدقق بفحص حركة الزبون من مبيعات وتسديدات خلال العام.
- (٤) : إن كانت العمليات قريبة من نهاية العام فيمكن أن يطمئن ذلك المدقق.
- (٥) : إن كانت العمليات بعيدة، ولم يعد هناك تعاملات مع الزبون منذ فترة بعيدة، فيدرس المدقق تشكيل مخصص للديون المشكوك فيها.
- (٦) : بالنسبة للزبائن ذوي الأرصدة الصغيرة، يقوم المدقق باختيار عينة منهم، حسب الأهمية النسبية، وإرسال مصادقات سلبية لهم:
- أ. فإن لم يرد الزبون فهذا يعني أن رصيده صحيح.
- ب. وإن رد برصيد غير مطابق، وعندها على المدقق أن يتابع الفروقات مع الإدارة.
- ما هو موقف المدقق في حال رفضت الإدارة إرسال طلب مصادقة للزبون: في هذه الحالة على المدقق القيام بما يلي:**
- أ. يستفسر من الإدارة عن أسباب الرفض، فقد يكون الرفض مبرراً نتيجة دعوى قضائية عالقة مع الزبون مثلاً.
- ب. يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.

ج. القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة كافية وملائمة.

د. إذا لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات تدقيق بديلة، فيجب عليه:

- إخبار المكلفين بالحوكمة (لجنة التدقيق - مجلس الإدارة).
- دراسة أثر ذلك على تقرير التدقيق، حيث يعتبر هذا الرفض تضيقاً لنطاق عمل المدقق، وبالتالي قد يقرر إصدار تقرير نظيف أو متحفظ، أو حتى يمكن أن يمتنع عن إبداء الرأي.

معيار التدقيق الدولي رقم (٥١٠)

عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق لأول مرة.

أهداف التدقيق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية: عند إجراء عملية تدقيق لعميل لأول مرة يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن ما إذا كانت:

- ١- الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية.
- ٢- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية قد طبقت بثبات في القوائم المالية للفترة الحالية، أو أن التغيرات التي طرأت عليها تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ طبقاً لإطار التقرير المالي.
- ٣- الأرصدة المرحلة في الفترة السابقة قد تم ترحيلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها بالنسبة للقوائم المالية المقارنة.

إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية: أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إلى أن كفاية ومناسبة الأدلة التي يحتاجها المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على:

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة.
- طبيعة الحسابات وخطر الأخطاء في البيانات المالية للفترة الحالية.
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية المتعلقة بالبيانات المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، أو ما إذا كان تقرير المدقق معدل (غير نظيف).

إجراءات التدقيق في حال كانت الأرصدة الافتتاحية مدققة من قبل مدقق سابق: يجب على المدقق الحالي القيام بما يلي:

١. الاطلاع على تقرير المدقق السابق.
٢. الاتصال بالمدقق السابق بعد الأخذ بعين الاعتبار اخلاقيات وآداب السلوك المهني.
٣. دراسة كفاءة واستقلال المدقق السابق.
٤. الاطلاع على أوراق عمل المدقق السابق للتأكد من قيامه بإجراءات التدقيق اللازمة، والتي تدعم رأيه في البيانات المالية.
٥. إذا كان تقرير المدقق السابق معدل (غير نظيف) فيجب على المدقق الحالي دراسة أسباب التحفظ وأثرها على البيانات المالية الحالية، فقد يقرر عدم الحاجة إلى التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في الفترة الجارية. ولكن إذا بقي التحفظ بالنسبة للبيانات المالية في الفترة السابقة وثيق الصلة وهام نسبياً للبيانات المالية في الفترة الجارية، فإنه يجب التحفظ في تقريره الجاري وفقاً للحالة التي يراها.

إجراءات التدقيق في حال كانت الأرصدة الافتتاحية غير مدققة من قبل مدقق سابق أو أن المدقق الحالي لم يقتنع بعمل المدقق السابق: يجب على المدقق الحالي اتخاذ الإجراءات التي تؤكد له صحة الأرصدة الافتتاحية، ويتم هذا من خلال ما يلي:

❖ بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة الافتتاحية: إن الاطلاع على تسديدات الزبائن والموردين في بداية العام يعطي للمدقق تأكيداً حول وجودها وحول الحقوق والالتزامات والاكتمال والتقييم في بداية الفترة، كما أن تطبيق إجراءات التدقيق على الأرصدة الختامية للزبائن والموردين والتأكد من صحتها في نهاية العام يؤكد للمدقق تلك الصحة أيضاً.

❖ بالنسبة للمخزون السلعي: عادةً يكون لدى المدقق الحالي شكوكاً عليها في أول الفترة، لذلك يقوم بتطبيق إجراءات إضافية مثل الملاحظة والعد الفعلي للمخزون في الفترة الحالية، وإجراء التسويات للرجوع إلى الرصيد الافتتاحي، واختبار صحة التقييم في نهاية العام الماضي مع اختبار مجمل الربح وصحة إغلاق الحسابات.

❖ بالنسبة للأصول الثابتة: قد يقوم المدقق بفحص السجلات المحاسبية وجرّد عينة من الأصول الثابتة والتحقق من وجودها، كما قد يطلب بعض المستندات المؤيدة لصحة قيمتها.

❖ بالنسبة للخصوم طويلة الأجل: يمكن للمدقق أن يطلع على عقد الدين وأن يطلب مصادقات للأرصدة الافتتاحية.

طبيعة تقرير المدقق:

- في حال حصول المدقق على تأكيدات كافية بخصوص الأرصدة الافتتاحية، فإنه سيصدر تقريره المناسب حول البيانات المالية للفترة الحالية.
- في حال عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فإن ذلك قد يدعو المدقق إلى إصدار أحد التقارير الآتية:

- رأي متحفظ.
- الامتناع عن إبداء الرأي.
- رأياً متحفظاً أو حجب رأي (حسبما هو ملائم) فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، ورأياً نظيفاً فيما يتعلق بالمركز المالي (ما لم يمنع القانون أو النظام ذلك).

معيّار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠)

الإجراءات التحليلية

نطاق المعيار: يتناول المعيار مدى استفادة المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية.

الإجراءات التحليلية: هي تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتتضمن الإجراءات التحليلية النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمنشأة مع، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

- النتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات والتنبؤات وتوقعات المدقق كتقدير الاستهلاك.
- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها.
- النظر إلى العلاقة بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة المنشأة كمعدلات هامش الربح الإجمالي.
- النظر إلى العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب وعدد الموظفين.

أهداف المدقق: تتمثل في الآتي:

١. الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الاستفادة من الإجراءات التحليلية الجوهرية.
٢. وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.
- متطلبات الإجراءات التحليلية:** عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواء لوحدها أو مع اختبارات التفاصيل ينبغي على المدقق:
 ١. تحديد ملائمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة، آخذاً بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبارات التفاصيل.
 ٢. تقييم موثوقية البيانات التي يعد من خلالها المدقق توقعات القيم أو النسب المسجلة، آخذاً بعين الاعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملاءمة المعلومات المتوافرة والرقابة عليها.
 ٣. وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية.
 ٤. تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة.
- نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية:** إذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أدائها وفقاً لهذا المعيار وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو مختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، ينبغي على المدقق التحقق عن مثل هذه الفروق عن طريق:
 - أ. الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ذات علاقة برود الإدارة.
 - ب. أداء إجراءات تدقيق أخرى حسب ما تتطلبها الظروف.

معيار التدقيق الدولي رقم (٥٣٠)

العينات في التدقيق

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤوليات المدقق في استخدام العينات عند تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لاستخلاص استنتاجاته بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة. ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينات التدقيق، وعند تنفيذ اختبارات أنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقييم نتائج العينات.

عينات التدقيق (أخذ العينات): تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من ١٠٠% من العناصر التي تكون الرصيد أو فئة العمليات التي يتم التدقيق في إطارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى استنتاجات حول المجموعة (المجتمع) بأكملها التي أخذت منها عينة التدقيق.

ويعني تطبيق إجراءات التدقيق في التعريف السابق التعامل مع ثلاثة جوانب في معاينة التدقيق:

- تخطيط العينة
- اختيار العينة وتنفيذ الاختبارات
- تقييم النتائج

المجموعة (المجتمع): هي كامل مجموعة البيانات التي اختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى استنتاجات حولها.

مخاطر أخذ العينات (مخاطر المعاينة): وتعني مخاطرة اختلاف استنتاج المدقق المعتمد على العينة عن الاستنتاج في حال خضعت المجموعة الكاملة (المجتمع) لإجراءات التدقيق نفسها (الأخطاء الناتجة عن عدم التمثيل).

مثال: بفرض أن أنظمة الرقابة الداخلية لدى المنشأة تتطلب أن يقوم المسجل بإرفاق مستند الشحن مع كل فاتورة بيع مزدوجة، ولكن هذا الإجراء لم يتم إتباعه في ٣% من الحالات. فإذا اختار المدقق عينة من ١٠٠ فاتورة بيع مزدوجة ووجد أن هناك ثلاثة مستندات مفقودة تكون العينة ممثلة للمجتمع بدرجة مرتفعة، وإذا تم اكتشاف اثنين أو أربعة في العينة تكون العينة مناسبة لتمثيل المجتمع. أما إذا لم يتم اكتشاف أي مستند

مفقود أو تم اكتشاف العديد من المستندات المفقودة فهنا تعد العينة غير صالحة لتمثيل المجتمع (المجموعة). وفي الممارسة، لا يعلم المدقق ما إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع، حتى بعد إتمام الاختبارات ومع الاختبارات والتقييم.

من المثال السابق يتبين هناك نوعان من مخاطر المعاينة:

أ. تقدير المخاطر الرقابية بأعلى مما ينبغي (انحرافات العينة < الانحرافات الحقيقية للمجتمع)، والتي تؤدي إلى مخاطر الرفض الخاطئ نتيجة وصول المدقق إلى استنتاج من خلال العينة بأن العمليات تتضمن خطأ جوهرياً، في الوقت الذي لا يشمل فيه الواقع على خطأ جوهري. وهذا النوع من الخطأ يؤثر في كفاءة التدقيق لأنه يؤدي إلى القيام باختبارات إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية غير صحيحة وتحتاج إلى زيادة حجم العينة حتى يخفض من خطر العينة.

ب. تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي (انحرافات العينة > الانحرافات الحقيقية للمجتمع)، والتي تؤدي إلى مخاطر القبول الخاطئ الذي ينشأ من استنتاج المدقق أن العمليات لا تتضمن خطأ جوهرياً، في الوقت الذي يكون فيه الحقيقة يحتوي على خطأ جوهري. وهذا النوع من الخطأ يؤثر على فاعلية التدقيق، ويعطي رأي تدقيق غير ملائم، وذلك لعدم قيام المدقق بإجراءات التدقيق التي كان يجب أن يقوم بها ليحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

الشذوذ: هو خطأ أو انحراف لا يمثل الأخطاء أو الانحرافات بوضوح.

وحدة العينة: هي البنود الفردية التي تشكل المجموعة (المجتمع) وقد تكون وحدات العينات بنود مادية على سبيل المثال: فواتير البيع أو أرصدة المدينين .

التصنيف: هو عملية تقسيم المجموعة (المجتمع) إلى مجموعات فرعية بحيث تضم كل مجموعة فرعية وحدات العينات ذات الخصائص المتشابهة (غالباً القيمة النقدية).

الخطأ المقبول: هو مبلغ نقدي يحدده المدقق لضمان الخطأ الفعلي في المجموعة للمبلغ النقدي الذي وضعه المدقق. (عند تصميم العينة، يحدد المدقق الخطأ المقبول لمعالجة المخاطرة التي يسببها تجمع الأخطاء غير الجوهرية بشكل فردي في جعل البيانات المالية خاطئة جوهرياً وتقديم هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة).

معدل الانحراف المقبول: هو معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة يضعه المدقق لضمان ألا يتجاوز الانحراف الفعلي في المجموعة معدل الانحراف الذي وضعه المدقق.

تصميم العينة: عند تصميم عينة التدقيق، يراعي المدقق الهدف المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات التدقيق التي من شأنها تحقيق ذلك الهدف. كما أن النظر في طبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وحالات الانحراف أو الخطأ المحتملة وغيرها من الخصائص المتعلقة بأدلة التدقيق ستساعد المدقق في تحديد الأمور التي تشكل الانحراف أو الخطأ وتحديد المجموعة التي سيتم استخدامها في أخذ العينات. وإن القرار حول الاختيار ما بين منهج أخذ العينات الإحصائي أو غير الإحصائي يعتمد على حكم المدقق، ومع ذلك لا يعتبر حجم العينة معياراً سليماً للتفريق بين منهجي أخذ العينات الإحصائي وغير الإحصائي.

حجم العينة: كلما كان مستوى المخاطرة الذي يقبله المدقق متدنياً، كلما كان حجم العينة أكبر.

وهناك العديد من العوامل المؤثرة على حجم العينة سواء لاختبار أنظمة الرقابة أو للاختبارات الجوهرية:

١. العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة:

نورد أدناه العوامل التي ينظر فيها المدقق عند تحديد حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة، وتفترض هذه العوامل، التي يتعين النظر فيها مجتمعة، أن المدقق لم يقدّر بتعديل المنهج المتبع على اختبارات أنظمة الرقابة أو تعديل طبيعة أو توقيت الإجراءات الجوهرية رداً على المخاطر المقيمة:

العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة	الأثر على حجم العينة
١. زيادة في النطاق الذي يتناول فيه تقييم المدقق لمخاطر أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة	زيادة
٢. زيادة في معدل الانحراف المقبول	انخفاض
٣. زيادة في معدل الانحراف المقبول للمجموعة التي سيتم اختبارها	زيادة
٤. زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة	زيادة

٢. العوامل المؤثرة على حجم العينة للاختبارات الجوهرية:

العوامل المؤثرة على حجم العينة للاختبارات الجوهرية	الأثر على حجم العينة	توضيح
١. زيادة في تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري	زيادة	كلما زاد تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر. ويتأثر تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري بالمخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة.
٢. زيادة في استخدام الإجراءات الجوهرية الأخرى الموجهة نحو الإثبات نفسه	انخفاض	كلما زاد اعتماد المدقق على الإجراءات الجوهرية الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الجوهرية) لتقليل مخاطرة الكشف إلى مستوى مقبول فيما يتعلق بالمجموعة المحددة، كلما انخفض التأكد الذي يتطلبه المدقق من أخذ العينات وبالتالي كلما انخفض حجم العينة.
٣. زيادة في مستوى التأكد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة.	زيادة	كلما زاد مستوى التأكد الذي يرغب المدقق الحصول عليه بأن تكون نتائج العينة مؤشراً على حصول الانحراف فعلياً في المجموعة، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر.
٤. زيادة في الخطأ المقبول	انخفاض	كلما ازداد الخطأ المقبول، كلما كان حجم العينة أقل.
٥. زيادة في قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجموعة	زيادة	كلما زادت قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجموعة، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر للقيام بتقدير معقول للقيمة الفعلية للخطأ في المجموعة.

انتقاء العينة يتم حسب:

معاينة إحصائية	معاينة غير إحصائية
تعتمد على القوانين الرياضية وتسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة عند تخطيط العينة وعند التقييم، ومن المعروف عند حساب النتيجة الإحصائية عند مستوى ثقة ٩٥% فإن هذا المستوى يعني ٥% خطر العينة.	ليس لدى المدقق قياس كمي لخطر العينة، إنما يستعين بخبرته وحكمه المهني على مفردات العينة عند اختيارها، ولهذا يطلق على المعاينة غير الإحصائية بالمعاينة الحكمية.

طبيعة وسبب الانحرافات والأخطاء:

١. يجب على المدقق أن يتحقق من طبيعة وسبب أي انحرافات أو أخطاء يتم تحديدها، وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الغرض من إجراء التدقيق وعلى الجوانب الأخرى لعملية التدقيق.
٢. في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الانحراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الانحراف لا يمثل المجموعة. ويتأكد المدقق من ذلك عن طريق أداء إجراءات تدقيق إضافية

للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الخطأ أو الانحراف لا يؤثر على باقي المجموعة.

كيف يمكن للمدقق تقييم نتائج عينات التدقيق: فيما يتعلق باختبارات أنظمة الرقابة الداخلية، قد يؤدي انحراف العينات المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري إلا في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق التي تثبت التقييم الأولي. وأما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، قد تتسبب قيمة الخطأ المرتفعة بشكل غير متوقع إلى جعل المدقق يعتقد بأن صنف المعاملات أو رصيد الحساب خاطئ بشكل جوهري في حال عدم وجود أدلة تدقيق أخرى تثبت عدم وجود خطأ جوهرياً.

إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختبارها، فإن المدقق قد:

- يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية.
- أو تكييف طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية تلك لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل. فعلى سبيل المثال في اختبارات الرقابة قد يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة أو اختبار نظام رقابة بديل أو تعديل الإجراءات الجوهريّة ذات العلاقة.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٥٤٠)

تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات

المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية. كما يشتمل على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.

ويتلخص هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا:

١. كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا.

٢. كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

القيمة العادلة: تمثل المبلغ الذي يتم به مبادلة أصل ما أو تسديد التزام ما بين طرفين على إطلاع ورغبة في عملية البيع والشراء ولا يوجد بينهم مصالح. وقد نصت المعايير المختلفة على أن السعر في سوق نشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها، وصفات السوق النشط هي:

١. عادة يكون هناك بائع ومشتري في أي لحظة.

٢. الأسعار معلنة ومتوفرة للعامة.

٣. البنود التي يتم تداولها في هذا السوق تكون متجانسة.

التقدير المحاسبي: يعني التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس. وتكون الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية. وغالباً ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث التي وقعت أو المحتمل وقوعها، والتي تتطلب استعمال الاجتهاد، ومن أمثلتها ما يلي:

- مخصصات لتخفيض المخزون والذمم المدينة إلى قيمتها التقديرية القابلة للتحقيق.
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر.
- الإيراد المستحق.
- الضريبة المؤجلة.
- مخصص خسارة متوقعة من دعوى قضائية على الشركة.
- خسائر لمقاولات إنشائية تحت التنفيذ.
- المخصص لمقابلة التزام الناشئ عن ضمان الغير.

إجراءات التدقيق:

١. يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في ظل الظروف المحيطة، وإن الإفصاح عنه قد تم بشكل مناسب.
٢. ضرورة فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة، ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، لعمل التقديرات المحاسبية والتي هي ذات أهمية للمدقق ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

٣. على المدقق اختيار أحد الأساليب الآتية، أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المحاسبي:

- أ. مراجعة واختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقرير.
 - ب. استخدام تقرير مستقل لأغراض المقارنة مع التقرير المعد من قبل الإدارة.
 - ج. فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقرير المعمول به.
 ٤. مراجعة واختبار الطرق المستخدمة من قبل الإدارة والتي تتضمن:
 - أ. تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي استند عليها التقدير.
 - ب. تقييم المدقق للإجراءات والطرق المستعملة من قبل المنشأة لإعداد التقدير، والأهمية النسبية للتقدير في إطار البيانات المالية.
 - ج. المقارنة بين التقديرات المعمول بها في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.
 ٥. يتعين على المدقق الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان مناسباً حيث يعتقد أولئك المكلفين بالرقابة بأن الافتراضات الهامة المستخدمة من قبلها في إعداد التقديرات المحاسبية معقولة أم لا.
 ٦. يجب على المدقق أن يضمن ضمن وثائق التدقيق ما يلي:
 - أ. أساس استنتاجات المدقق حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنهم الذي يؤدي إلى مخاطر هامة.
 - ب. المؤشرات إلى وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة، إن وجدت.
- معيار التدقيق الدولي رقم (٥٥٠)**

الأطراف ذات العلاقة

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية.

معاملة على أساس تجاري: معاملة يتم إجراؤها بناء على بنود وشروط بين بائع راغب ومشتري راغب غير مرتبطين ببعضهما البعض ويعملان بشكل مستقل عن بعضهما البعض ويسعيان إلى تحقيق أفضل المصالح.

الطرف ذو العلاقة: طرف يكون إما:

١. شخصاً أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواء بشكل مباشر أم غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة المعدة للتقارير المالية.
٢. منشأة أخرى تتمتع المنشأة المعدة للتقارير المالية بسيطرة أو تأثير هام سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر عليها.
٣. منشأة أخرى تقع تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة المعدة للتقارير المالية من خلال:
 - أ. ملكية مسيطرة مشتركة.

ب. مالكين مكونين من أفراد عائلة مقربين.

ج. إدارة رئيسية مشتركة.

قد يدل وجود العلاقات التالية على وجود سيطرة أو تأثير هام:

١. حيازة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو الفوائد المالية الأخرى في المنشأة.
 ٢. حيازة المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو فوائد مالية أخرى في منشآت أخرى.
 ٣. أن يكون جزءاً من المكلفين بالرقابة أو الإدارة الرئيسية (أي أعضاء الإدارة الذين يتمتعون بصلاحيات ومسؤولية تخطيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المنشأة).
 ٤. أن يكون فرداً مقرباً من عائلة أي شخص مشار إليه الفقرة الفرعية (٣).
 ٥. أن يحظى بعلاقة عمل هامة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (٣).
- وتتضمن المؤشرات الآتية على وجود تأثير مهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:
- أ. اعتراض الطرف ذو العلاقة على قرارات عمل هامة اتخذتها الإدارة أو المكلفين بالرقابة.
 - ب. إحالة المعاملات الهامة إلى الطرف ذي العلاقة للحصول على الموافقة النهائية.
 - ج. هناك تشاور قليل أو عدم التشاور بين الإدارة والمكلفين بالرقابة حول عروض العمل المقترحة التي يطرحها الطرف ذو العلاقة.
 - د. نادراً ما تتم المراجعة والمصادقة على المعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو عضو مقرب من عائلة الطرف ذو العلاقة) بشكل مستقل.
- وقد ينشأ التأثير المهيمن أيضاً في بعض الحالات في حال لعب الطرف ذو العلاقة دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة واستمر في لعب ذلك الدور في إدارة المنشأة.

قد يدل وجود طرف ذي علاقة يتمتع بتأثير مهيم على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال، فعلى سبيل المثال:

- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير عادي في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى تطبيق ممارسات غير أخلاقية أو احتيالية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.

- قد يشير استخدام وسطاء في معاملات هامة دون وجود مبرر واضح لذلك إلى أن الطرف ذا العلاقة قد يملك مصلحة معينة في تلك المعاملات من خلال التحكم بهؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.

- قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة أو الانهماك في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات الهامة إلى احتمالية إعداد تقارير احتيالية.

الأهداف: تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

أ. الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة يكفي ليكون قادراً على ما يلي:

١. تمييز عوامل مخاطرة الاحتيال، إن وجدت، الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.

٢. بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، التوصل إلى ما إذا كانت البيانات المالية، إلى الحد الذي تتأثر فيه بتلك العلاقات والمعاملات:

- تحقق العرض العادل.

- غير مضللة (في حال تطبيق أطر الامتثال).

أ. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية وفقاً لذلك الإطار.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة: إن فهم علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة يتطلب إجراء نقاش بين فريق العمل حول ما يلي:

- طبيعة ونطاق علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (باستخدام سجل المدقق الخاص بالأطراف ذات العلاقة المحددة الذي يتم تحديثه بعد كل عملية تدقيق مثلاً).
 - التركيز على أهمية ممارسة التشكك المهني خلال عملية التدقيق فيما يخص احتمالية حدوث أخطاء جوهرية مرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
 - ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها الإدارة أو تفصح عنها للمدقق (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد أو استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص من أجل إجراء معاملات غير مدرجة في الميزانية العمومية أو استخدام نظام معلومات غير ملائم).
 - السجلات أو الوثائق التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة.
- بالإضافة إلى ذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الاحتيال اعتباراً خاصاً لكيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في عملية الاحتيال. على سبيل المثال:
- كيف يمكن استغلال الإدارة المسيطر عليها من قبل منشآت ذات غرض خاص لتسهيل إدارة الأرباح.
 - كيف يتم ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لدى عضو رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل توزيع أصول المنشأة بشكل غير صحيح.
- الإقرارات الخطية:**
١. الحصول على إقرارات خطية من المكلفين بالرقابة تتعلق:
 - أ. بالمصادقة على معاملات محددة لأطراف ذات علاقة تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، أو تشترك فيها الإدارة.
 - ب. عندما يدلون بإقرارات شفوية محددة للمدقق فيما يخص تفاصيل معاملات معينة لأطراف ذات علاقة.
 - ج. عندما تكون لهم مصالح مالية أو مصالح أخرى لدى الأطراف ذات العلاقة أو معاملاتهم.

٢. الحصول على إقرارات خطية تتعلق بتأكيدات محددة قد أصدرتها الإدارة، كالإقرار بأن معاملات الأطراف ذات العلاقة المحددة لا تتطوي على اتفاقيات جانبية غير مفصح عنها.

الاتصال مع المكلفين بالرقابة: إن الإبلاغ عن المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة بالمنشأة يساعد المدقق على وضع فهم مشترك مع المكلفين بالرقابة حول طبيعة وطريقة حل هذه المسائل. وفيما يلي أمثلة على المسائل الهامة المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة:

١. عدم الإفصاح (سواء كان متعمداً أم غير متعمد) من قبل الإدارة إلى المدقق حول معاملات الأطراف ذات العلاقة أو طرف هام ذي علاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالرقابة إلى علاقات ومعاملات طرف هام ذي علاقة لم يكونوا على علم بها مسبقاً.
 ٢. تحديد معاملات لطرف هام ذي علاقة لم يتم تصريحها أو المصادقة عليها بالشكل المناسب، الأمر الذي قد يؤدي إلى وجود عملية احتيال مشتببه بها.
 ٣. عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بطريقة محاسبة والإفصاح عن معاملات طرف هام ذي علاقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
 ٤. عدم الامتثال للقانون أو الأنظمة المعمول بها التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من معاملات الأطراف ذات العلاقة.
 ٥. الصعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر فعلياً على المنشأة.
- التوثيق:** يجب أن يورد المدقق في وثائق التدقيق أسماء الأطراف المحددة ذات العلاقة وطبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة.

معيار التدقيق الدولي رقم (٥٦٠)

الأحداث اللاحقة

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة بالأحداث اللاحقة عند تدقيق البيانات المالية، والحصول على أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق - التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً عنها في البيانات المالية - قد انعكست بشكل مناسب في تلك البيانات المالية،

وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به والاستجابة -بشكل مناسب- للحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير المدقق، والتي لو كانت معروفة للمدقق في ذلك التاريخ فقد تؤدي إلى تعديل تقريره.

الأحداث اللاحقة: هي تلك الأحداث التي تقع في الفترة الممتدة من تاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية في نهاية السنة المالية للمنشأة وتاريخ صدور تقرير مدقق الحسابات، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

تاريخ البيانات المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تمت تغطيتها في البيانات المالية. **تاريخ الموافقة على البيانات المالية:** التاريخ الذي تم فيه إعداد كامل البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتم فيه تأكيد الأشخاص المعنيين على تحمل مسؤولية هذه البيانات.

تاريخ تقرير المدقق: التاريخ الذي يضعه المدقق على التقرير المتعلق بالبيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠. ولا يجوز أن يكون تاريخ تقرير المدقق يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية.

تاريخ إصدار البيانات المالية: التاريخ الذي يصبح فيه تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة متاحة للأطراف الخارجية، ولا يجوز أن يكون تاريخ إصدار البيانات المالية يسبق تاريخ تقرير المدقق.

الإقرارات المكتوبة: يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيثما يكون مناسباً المكلفين بالرقابة، تقديم إقرار مكتوب بأن جميع الأحداث الواقعة بعد تاريخ البيانات المالية -والتي يتطلب إطار إعداد التقرير المالي المعمول به تعديلها أو الإفصاح عنها- قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقريره ولكن قبل إصدار البيانات المالية: يمكن لهذه الحقائق والتي لو علم بها المدقق مسبقاً أن تتسبب في تعديل رأيه في التقرير، وبالتالي يتوقف تعديل هذا الرأي لاحقاً في تقريره الجديد على مدى استجابة الإدارة لإجراء التعديلات على تلك البيانات المالية أو رفضها.

الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية: هذه الحالة تشبه الحالة السابقة ولكن البيانات المالية تكون قد اصدرت وبالتالي على المدقق مناقشة الأمر مع

الإدارة، وحيثما يكون ذلك ممكناً مع المكلفين بالرقابة والاستفسار عن الكيفية التي تتوي بها الإدارة معالجة الأمر في البيانات المالية. وفحص الإجراءات والخطوات اللازمة من الإدارة للتأكد من أن أي شخص عند استلام البيانات المالية المصدرة مسبقاً على علم بالموقف، والسعي لمنع الاعتماد على تقرير المدقق في المستقبل.

معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠)

الاستمرارية

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. **إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة:** على المدقق دراسة الأحداث والظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية حول افتراض المنشأة المستمرة (المالية والتشغيلية وغيرها):

- صافي الالتزام أو مركز الالتزام الحالي.
- القروض الثابتة المدة التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون احتمالات واقعية بالتجديد أو التسديد، أو الاعتماد الزائد على القروض القصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
- النسبة المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- تقطع أو عدم استمرار أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.
- عدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية أو الاستثمارات الأساسية الأخرى.
- نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.

- خسارة الإدارة الرئيسية دون بديل عنها.
- خسارة سوق رئيسي أو عملاء رئيسيين أو حق امتياز أو رخصة أو موردين رئيسيين.
- صعوبات العمل.
- نقص الموردين المهمين.
- ظهور منافس ناجح جداً.
- عدم الالتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد المنشأة والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.
- **تقييم تقدير الإدارة:** يعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة جزء رئيسياً من اعتبارات المدقق لاستخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة.
- **إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:**
 - تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة.
 - تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة للمنشأة.
 - قراءة بنود سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.
 - قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى المصاعب المالية.
 - الاستفسار عن الاستشارات القانونية للمنشأة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنواتجها وتقدير دلائلها المالية.
 - مصادقة وجود وشرعية وإمكانية تطبيق الترتيبات لتوفير دعم مالي أو المحافظة عليه مع الأطراف ذات العلاقة أو الأطراف الثالثة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
 - تقييم خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المعبئة.
 - القيام بإجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

- مصادقة وجود وبنود وكفاية تسهيلات الاقتراض.
 - الحصول على تقارير الأعمال التنظيمية ومراجعتها.
 - تحديد كفاية الدعم المقدم لأي عمليات تصرف بالأصول تم التخطيط لها.
- استنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها: تستخدم عبارة "الشكوك الجوهرية" في معيار المحاسبة الدولي / ١/ في مناقشة الشكوك المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والتي ينبغي الإفصاح عنها في البيانات المالية.

استخدام افتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم: إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، في تقدير المدقق، كان استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، يقتضي من المدقق التعبير عن رأي مخالف بغض النظر عما إذا شملت البيانات المالية أم لم تشمل إفصاحاً عن مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة.

عدم رغبة الإدارة بعمل تقييمها أو توسيعه: في ظروف محددة، يمكن أن يعتقد المدقق بأنه من الضروري أن يطلب من الإدارة عمل تقييمها أو توسيعه. وإذا لم تكن الإدارة راغبة في القيام بذلك، فقد يكون الرأي المؤهل أو حجب الرأي في تقرير المدقق ملائماً لأنه قد لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يخص استخدام افتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة قيد التنفيذ أو وجود عوامل تخفيف أخرى.

الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة: ما لم يكن المكلفون بالرقابة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المدقق أن يبلغ عن المكلفين بالرقابة عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل الاتصال مع المكلفين بالرقابة ما يلي:

- ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تشكل شكوكاً جوهرية.
- ما إذا كان استخدام افتراض المنشأة المستمرة ملائماً في إعداد البيانات المالية وعرضها.
- كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.

التأخير الجوهرى فى المصادقة على البيانات المالية: إذا كان هناك تأخير جوهري في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة بعد تاريخ البيانات المالية، فعلى المدقق الاستفسار عن أسباب التأخير. وإذا اعتقد المدقق أن التأخير يمكن أن يرتبط بالأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة المستمرة، فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية الضرورية.

معيار التدقيق الدولي رقم (٥٨٠)

الإقرارات المكتوبة

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة، وحيثما يكون ذلك مناسباً المكلفين بالرقابة عند تدقيق البيانات المالية.

الإقرارات المكتوبة: هي معلومات ضرورية يطلبها المدقق بخصوص تدقيق البيانات المالية للمنشأة وتعد أدلة تدقيق لا تؤثر على طبيعة أدلة التدقيق الأخرى التي يحصل عليها المدقق بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

محتوى الإقرارات المكتوبة: يجب أن تتضمن الإقرارات المكتوبة الموضوعات الآتية:
أ. أن الإدارة قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المعمول به.

ب. أن الإدارة قد وفرت للمدقق جميع المعلومات الملائمة واتاحت إمكانية الوصول إليها.

ج. إقرارات الإدارة الأخرى والمتعلقة بالآتي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً.
- الخطط أو الدوافع التي قد تؤثر على القيمة الدفترية أو تصنيف الأصول والالتزامات.
- كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة.
- ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات.
- الرهون على الأصول، والأصول المرهونة.
- جوانب من أنظمة ولوائح واتفاقيات تعاقدية، والتي قد تؤثر على البيانات المالية، بما في ذلك عدم الالتزام.

- أن الإدارة قد ابلغت المدقق بجميع أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية والتي تعلم بها الإدارة.

- إبلاغ الإدارة عن مبلغ الحد المسموح للمدقق الذي يمكن اعتباره التحريفات التي تتجاوزها ليست ذات شأن بشكل واضح لأغراض الإقرارات المكتوبة.

تاريخ الإقرارات المكتوبة والفترة التي تغطيها: يجب أن يكون تاريخ الإقرارات المكتوبة أقرب لتاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، ولكن ليس بعد ذلك. ويجب أن تكون الإقرارات المكتوبة لجميع البيانات المالية، وللفترة المشار إليها في تقرير المدقق.

الشك في موثوقية الإقرارات المكتوبة: يجب على المدقق تحديد المخاوف بشأن كفاءة الإدارة، أو نزاهتها، أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها أو إلزامها بذلك، على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة التدقيق بشكل عام، وتنفيذ إجراءات تدقيق أخرى، أو تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقريره.

معيار التدقيق الدولي رقم (٦٠٠)

الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة

نطاق المعيار: يتناول المعيار إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمجموعة بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء الداخلية ضمن البيانات المالية للمجموعة، أي مدققي العناصر.

العنصر: منشأة أو نشاط تجاري تعد بشأنه المجموعة أو إدارة العنصر معلومات مالية ينبغي أن تشمل عليها البيانات المالية للمجموعة، أو أنه قسم أو فرع أو شركة تابعة، أو مشاركة، أو زميلة، أو منشأة أخرى تدرج معلوماتها المالية ضمن البيانات المالية المدققة من قبل المدقق الرئيسي.

مدقق العنصر: مدقق يعمل على تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين في عملية تدقيق المجموعة، وذلك بناءً على طلب فرق تدقيق المجموعة.

إدارة العنصر: الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين.

الأهمية النسبية للعنصر: الأهمية النسبية لعنصر معين بالمقارنة مع مجموعة ككل، والتي يتم تحديدها من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة.

المجموعة: كافة العناصر التي يتم تضمين معلوماتها المالية في البيانات المالية وتشمل المجموعة دائماً على أكثر من عنصر واحد.

تدقيق المجموعة: تدقيق البيانات المالية لمجموعة معينة بما فيها العناصر الداخلية ضمنها.

العنصر الهام: هو عنصر محدد من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة على أنه:

- ذو أهمية نسبية هامة بالنسبة للمجموعة.
- أو أنه من المحتمل أن ينطوي على مخاطر هامة للأخطار الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة وذلك بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة.

التوحيد: يقصد بعملية التوحيد ما يلي:

- الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر في البيانات المالية للمجموعة عن طريق التوحيد.
- تجميع المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر التي لا تملك شركة أم ، بل تخضع لسيطرة مشتركة في البيانات المالية المدمجة.

مسؤولية مدقق المجموعة:

- يقع على مدقق المجموعة مسؤولية التوجيه والإشراف وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والقوانين النافذة.
- يجب على مدقق المجموعة عدم الإشارة في تقريره حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق عنصر معين إلا إذا اقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، وإن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية شريك عملية تدقيق المجموعة فيما يتعلق برأي التدقيق حول المجموعة.

الاتصالات مع مدققي العناصر: يتعين على فريق المجموعة نقل متطلباته إلى مدقق

العنصر بانتظام، وينبغي أن تشمل الاتصالات على ما يلي:

- يطلب فريق المجموعة من مدقق العنصر التأكيد على تعاون المدقق مع الفريق.
- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية وخاصة الاستقلالية.
- تقدير الأهمية النسبية للعنصر والدرجة التي إذا تجاوزتها الأخطاء والتي لا يمكن عندها اعتبار هذه الأخطاء غير هامة.

- المخاطر الهامة المقدرة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، والناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، وذات علاقة بعمل مدقق العنصر.
- قائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة، ويوضع فيها أي طرف آخر ذو علاقة يعلم به فريق المجموعة.
- معلومات عن حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، والتي قد تؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة.
- قائمة بالأخطاء غير المصححة في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.
- أية مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.
- وصف لأية نواحي ضعف أو قصور جوهرية محددة في الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية على مستوى العنصر.
- **التوثيق وتقرير مدقق المجموعة:** يتعين على فريق العملية أن يضمن الأمور التالية في وثائق التدقيق:
 - تحليل للعناصر، يشير إلى العناصر الهامة ونوع العمل المؤدى على المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.
 - طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركة فريق العملية في عمل مدققي العناصر في ما يخص العناصر الهامة، بما في ذلك إن أمكن، مراجعة الفريق للأجزاء ذات العلاقة بوثائق تدقيق مدققي العناصر واستنتاجاتهم.
 - الاتصالات المكتوبة بين فريق العملية ومدققي العناصر حول متطلبات الفريق.

معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠)

استخدام عمل المدققين الداخليين

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين عندما يحدد المدقق الخارجي أن قسم التدقيق الداخلي على الأرجح له علاقة بالتدقيق. ولا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المدققون الداخليون مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق.

الهدف: يهدف المدقق الخارجي، عندما يكون لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي إلى:

- تحديد إمكانية ومدى الاستفادة من عمل المدققين الداخليين.

- إذا استفاد من عمل المدققين الداخليين، تحديد ما إذا كان العمل كافي الأغراض التدقيق.

قسم التدقيق الداخلي: نشاط تقييم يتم تقديمه كخدمة للمنشأة وتشمل وظائفه، من بين أمور أخرى، فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية.

المدققون الداخليون: هم الأفراد الذين يقومون بنشاطات قسم التدقيق الداخلي ويمكن أن ينتمي المدققون الداخليون إلى دائرة تدقيق داخلي أو قسم مشابه.

الخبرة: امتلاك مهارات ومعرفة وخبرة عملية في حقل معين.

استخدام المدقق لعمل محدد للمدققين الداخليين: لكي يستخدم المدقق الخارجي عملاً محدداً للمدققين الداخليين، يجب عليه تقييم وتنفيذ إجراءات التدقيق على هذا العمل، لتحديد مدى كفايته لأغراض التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار تقييم ما يلي:

- إذا كان العمل قد نفذ من قبل مدققون داخليون لديهم المهارة والتدريب الفني الكافي.
- إذا كان العمل قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم.
- تم الحصول على أدلة تدقيق كافية تمكن المدققين الداخليين من استخلاص استنتاجات معقولة.
- إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة للظروف، وأية تقارير قد أعدها المدققون الداخليون تتسق مع نتائج العمل المنفذ.
- ما إذا كانت أية استثناءات أو أمور غير مألوفة أفصح عنها المدققون الداخليون تم حلها بشكل سليم.

التوثيق: يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه في عملية التدقيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم مدى كفاءة عمل المدققين الداخليين، وإجراءات التدقيق التي نفذها المدقق الداخلي.

معياري التدقيق الدولي رقم (٦٢٠)

استخدام عمل مدقق خبير

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة تعمل في حقل خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

الأهداف: تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

١. تحديد ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا.
٢. في حال استخدام عمل مدقق خبير، يكون هدف المدقق هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأغراض المدقق.

مدقق خبير: فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث يستخدم المدقق عملها في ذلك الحقل ليساعده في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وقد يكون المدقق الخبير إما مدققاً داخلياً خبيراً حيث يكون شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة أو شركة ضمن المجموعة يعمل فيها المدقق، أو مدققاً خارجياً خبيراً.

تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير: قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المنشأة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات من خبير، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، والمصانع والآلات، والأعمال الفنية والأحجار الكريمة.
- تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول مثلاً المعادن المخزنة على شكل أكوام، المعادن الدفينة والاحتياطيات النفطية، العمر الإنتاجي المتبقي للمصانع والآلات.
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة.
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات قيد الإنجاز.
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

وعند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير على المدقق مراعاة:

- أ. الأهمية النسبية موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية.
- ب. مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق.
- ج. كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة.

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق: ينبغي على المدقق أن يراعي ما يلي:

١. طبيعة الأمر التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير.
٢. مخاطر الأخطاء الجوهرية في الأمر الذي يتعلق به عمل المدقق الخبير.

٣. أهمية عمل المدقق الخبير في سياق عملية التدقيق.
٤. معرفة وخبرة المدقق فيما يخص العمل السابق المؤدى من قبل هذا الخبير.
٥. ما إذا كان ذلك الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركات التدقيق.

كفاءة وموضوعية الخبير: عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير، على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير آخذاً بعين الاعتبار ما لدى الخبير من:

١. الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة، أو عضويته فيها.

٢. الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه.
٣. على المدقق تقدير موضوعية الخبير.
٤. إن مخاطر ظهور ضعف في موضوعية الخبير سوف تزداد في حالة كون الخبير:
 - أ. موظفاً لدى المنشأة .
 - ب. تابعاً للمنشأة بطريقة أخرى مثل كونه معتمداً على المنشأة مالياً، أو لديه استثمارات في المنشأة .

الاتفاق مع المدقق الخبير: ينبغي أن يتفق المدقق من خلال كتاب خطي، حيث يكون ذلك مناسباً، مع المدقق الخبير على المسائل التالية:

١. طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير.
٢. الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير.
٣. طبيعة وتوقيت ونطاق الاتصال بين المدقق وذلك المدقق الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك المدقق الخبير.
٤. الحاجة إلى التزام المدقق الخبير بمتطلبات السرية.

تقييم مدى كفاية عمل المدقق الخبير: ويكون هذا التقييم من خلال الآتي:

١. مدى ارتباط ومعقولية نتائج واستنتاجات المدقق الخبير، ومدى توافقها مع أدلة التدقيق الأخرى.
٢. إذا اشتمل عمل المدقق الخبير استخدام افتراضات وأساليب هامة، فينبغي أن يقيم المدقق مدى ارتباط ومعقولية تلك الافتراضات والأساليب في ظل الظروف القائمة.

٣. إذا اشتمل عمل الخبير على استخدام بيانات أصلية هامة بالنسبة لعمل المدقق الخبير، فينبغي أن يقيم المدقق مدى ارتباط وكمال ودقة تلك البيانات.

٤. في حال قرر المدقق أن عمل المدقق الخبير غير ملائم لأغراضه، فينبغي أن يقوم بما يلي:

أ. الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ونطاق العمل الإضافي الذي سيقوم به.

ب. أداء إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.

الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق:

١. ينبغي ألا يشير المدقق إلى عمل الخبير في تقرير يحتوي على رأي غير معدل في حال اقتضى القانون أو النظام ذلك. وفي حال اقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل الخبير لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة برأيه.

٢. في حال أشار المدقق إلى عمل الخبير في تقريره لأن تلك الإشارة مرتبطة بفهم سبب إجراء تعديل على رأي المدقق، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن هذه الإشارة لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة بذلك الرأي.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠)

تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤوليات المدقق عن إبداء الرأي في البيانات المالية، وشكل ومحتوى تقرير المدقق كنتيجة لتدقيق البيانات المالية التي تكون قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المعمول به (مثلاً معايير إعداد التقارير المالية الدولية).

التأكيد المعقول: هو تأكيد عالي المستوى، لكنه ليس ضماناً على أن التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير الدولية سوف يكتشف الأخطاء الجوهرية دائماً عند وجودها وبالتالي هو ليس تأكيد مطلق.

الأخطاء الجوهرية: قد تتجم الأخطاء عن احتيال أو عن خطأ وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكل فردي أو بمجموعها من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه البيانات المالية.

عناصر تقرير المدقق الرئيسية: وتتمثل في الآتي:

١. عنوان التقرير
 ٢. الجهة التي يوجه إليها التقرير
 ٣. الرأي
 ٤. أساس الرأي
 ٥. التركيز على أمور هامة (إن وجدت)
 ٦. مسائل التدقيق الرئيسية (للشركات المدرجة)
 ٧. أمور أخرى (إن وجدت)
 ٨. مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية.
 ٩. مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق البيانات المالية
 ١٠. تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية (إن وجدت)
 ١١. اسم المدقق (الشريك)
 ١٢. توقيع المدقق
 ١٣. عنوان المدقق
 ١٤. تاريخ التقرير
- وقد تم التطرق إلى تقرير المدقق بشيء من التفصيل في الفصل الأول من هذا الكتاب (مدخل لإجراءات التدقيق).

معيّار التدقيق الدولي رقم (٧٠١)

الإبلاغ عن المسائل الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤوليات المدقق للإبلاغ عن المسائل الرئيسية للتدقيق في تقريره وذلك بحكم عمله المهني ضمن فقرة تحت مسمى "المسائل الرئيسية للتدقيق"، وهذه الفقرة يمكن أن توفر معلومات إضافية لمستخدمي البيانات المالية لمساعدتهم في فهم تلك المسائل ذات الأهمية النسبية البالغة عند تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية.

ماهي مسائل التدقيق الرئيسية: وفق معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠١، فإن مسائل التدقيق الرئيسية هي تلك المسائل بحسب التقدير المهني للمدقق كانت الأكثر أهمية خلال تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية.

- إن عرض مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير مدقق الحسابات هو ملزم لكافة الشركات المدرجة.
- يتم اختيار مسائل التدقيق الرئيسية من بين المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المكلفين بالرقابة.
- يتم اختيار مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق بناءً على التقدير المهني للمدقق.

مسائل التدقيق الرئيسية:

- ✓ ليست بديلاً عن الإفصاحات في البيانات المالية.
- ✓ ليست بديلاً عن إصدار المدقق لتقرير متحفظ وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم ٧٠٥.
- ✓ ليست بديلاً عن الإبلاغ (في تقرير المدقق) عن أي أمر يتعلق بمبدأ الاستمرارية وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم ٥٧٠.
- ✓ لا تقدم رأياً منفصلاً حول هذه المسألة.
- تحديد المسائل الرئيسية للتدقيق:** يجب على المدقق أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالرقابة، تلك الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه عند تنفيذ عملية. وعند إجراء هذا التحديد عيه أن يراعي ما يلي:
- أ. المجالات ذات الخطر المقدر المرتفع للأخطاء الجوهرية أو المخاطر المهمة التي تم تحديدها.
- ب. الأحكام المهمة للمدقق ذات العلاقة بمجالات واردة في البيانات، والتي تنطوي على أحكام مهمة للإدارة.
- ج. تأثير الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة على عملية التدقيق.
- أمثلة لمسائل التدقيق الرئيسية:** في معظم الأحيان فإن أمور التدقيق الرئيسية تكون متعلقة بمسائل معقدة مفصح عنها في البيانات المالية منها:
- ✓ تقييم شهرة المحل
- ✓ المحاسبة عن الاستحواذ واندماج الشركات
- ✓ تقييم الأدوات المالية
- ✓ حالات معينة من الاعتراف بالإيراد

✓ انخفاض قيمة الأصول

✓ المخصصات والمؤونات

✓ الموجودات الضريبية المؤجلة

✓ الالتزامات الطارئة المتعلقة بالقضايا القانونية

الأمور الرئيسية للتدقيق ليست بديلاً عن إبداء الرأي المعدل: يجب على المدقق ألا يبلغ عن أمر ما في فقرة الأمور الرئيسية للتدقيق في تقريره عندما يكون مطلوباً منه أن يعدل الرأي وفقاً لمعيار التدقيق ٧٠٥ كنتيجة لهذا الأمر.

الاتصال بالمكلفين بالرقابة: يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالرقابة بـ :

- أ. الأمور التي حدد على أنها من الأمور الرئيسية للتدقيق.
- ب. أو تحديد أنه لا توجد أمور رئيسية للتدقيق للإبلاغ عنها في تقريره.

كيف تظهر مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق:

- تظهر في بند منفصل في التقرير بعد فقرة أساس الرأي حيث يتم وصف كل مسألة من المسائل على حدة باستخدام عنوان مناسب.
 - في حال الامتناع عن إبداء الرأي حول البيانات المالية، فإن المعيار الدولي للتدقيق رقم ٧٠٥ يمنع إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقرير المدقق.
 - يجب أن تكون مسائل التدقيق الرئيسية واضحة، موجزة، مفهومة، وخاصة بكل شركة على حدة.
 - يجب ذكر سبب اعتبار المسألة إحدى أكثر المسائل أهمية في عملية التدقيق وبالتالي اختيارها كأحدى مسائل التدقيق الرئيسية.
 - يجب ذكر كيف تمت معالجة المسألة الرئيسية في سياق عملية التدقيق، والتي قد تتضمن جوانب استجابة المدقق وملخص عن الإجراءات التي تمت.
 - يجب الإشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية.
 - يجب انتباه إلى الصياغة المستخدمة في توصيف المسألة بحيث:
- ✓ لا يفهم منها بأن المسألة لم يتم التعامل معها من قبل المدقق أثناء تكوين الرأي حول البيانات المالية ككل.

✓ تصف المسألة بشكل يعكس الحالة وخصوصية الشركة بعيداً عن استخدام لغة عامة.

✓ تأخذ بعين الاعتبار كيف تمت معالجة المسألة في الإفصاحات الواردة في البيانات المالية.

✓ لا تحتوي على معلومات غير مفصح عنها سابقاً من قبل الشركة.

✓ لا تحتوي بشكل صريح أو ضمني على رأي منفصل حول بعض بنود البيانات المالية.

- هناك نقاط تتم معالجتها في فقرات مختلفة في التدقيق لا تذكر من ضمن مسائل التدقيق الرئيسية منها:

- ✦ المسائل التي تؤدي لرأي متحفظ أو سلبي.
- ✦ حالات عدم التيقن التي تثير الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل على أساس مبدأ الاستمرارية.

معياري التدقيق الدولي رقم ٧٠٥

التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

نطاق المعيار: يتناول المعيار مسؤولية المدقق بشأن إبداءه رأياً معديلاً في البيانات المالية، ويكون ذلك ضرورياً عندما:

أ. يستنتج المدقق، استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل لا تخلو من تحريف جوهري. أو

ب. يكون المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لاستنتاج أن البيانات المالية ككل تخلو من تحريف جوهري.

أنواع التقارير المعدلة:

يمكن عرض آراء المدقق ضمن تقريره المعدل في الآتي:

أنواع التقارير المعدلة:			
متحفظ	سلبي	عدم إبداء الرأي	
لقد دققنا..... فيما عدا البيانات المالية تعرض بعدالة	لقد دققنا..... البيانات المالية لا تعرض بعدالة	لقد تم تعييننا لتدقيق لم نقوم بإبداء رأي حول البيانات المالية	فقرة الرأي

فقرة أساس الرأي	- يتم وصف الحالة وتحديد المبالغ المتحفظ عليها - أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية لإبداء رأينا المتحفظ	- يتم وصف الحالة وتحديد المبالغ - أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية لإبداء رأينا السلبي	- يتم ذكر أسباب تضيق نطاق عمل المدقق. - لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق تشكل أساس لإبداء رأينا
مسؤوليات الإدارة	نفسها	نفسها	نفسها
مسؤوليات المدقق	نفسها	نفسها	- لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق تشكل أساس لإبداء رأينا - الاستقلالية

تنشأ الأخطاء الجوهرية نتيجة:

١. اختيار سياسات محاسبية غير مناسبة.
٢. خطأ في تطبيق السياسات المحاسبية.
٣. عدم كفاية الإفصاح في البيانات المالية.

أهم الظروف التي تحول دون قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة:

١. ظروف خارجة عن إرادة الشركة (تعرض السجلات المحاسبية للتلف).
٢. ظروف متعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق (تعيين المدقق بعد نهاية السنة المالية وبالتالي عدم قدرته على حضور جرد المخزون السلعي).
٣. القيود المفروضة من قبل الإدارة على نطاق عمل المدقق (منع المدقق من حضور الجرد، أو من طلب مصادقات على أرصدة الزبائن). وفي هذه الحالة يتخذ المدقق قراره وفق ما يلي:

أ. إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق فعلى المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً.

ب. أما إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمراً غير مناسب فعلى المدقق أن:

- ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.
- أو إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق ممكناً فعليه أن يحجب الرأي حول البيانات المالية.

ج. إذا انسحب المدقق فعليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي اكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي.

في حالة عدم إبداء الرأي:

- ١- يجب ألا يتضمن تقرير المدقق أي من العبارتين التاليتين:
 - الإشارة إلى الفقرة في التقرير التي تبين مسؤوليات المدقق،
 - العبارة المتعلقة بشأن ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.
 - ٢- يذكر في فقرة أساس عدم إبداء الرأي أمر وحيد وهو أسباب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة التدقيق.
- الاتصال بالمكلفين بالرقابة: عندما يتوقع المدقق تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالرقابة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع، وصيغة التعديل.

معياري التدقيق الدولي رقم (٧٠٦)

فقرات التركيز على أمور هامة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق

نطاق المعيار: يتناول المعيار تحديد مسؤولية مدقق الحسابات عن فقرات التركيز على أمور هامة وفقرات الأمور الأخرى في تقريره شريطة ألا يكون مطلوباً من المدقق تعديل رأيه وفقاً للمعيار الدولي ٧٠٥ كنتيجة لهذا الأمر، وألا تكون من مسائل التدقيق الرئيسية وفق المعيار الدولي رقم ٧١٠. ويمكن أن تضاف فقرة التركيز على أمور هامة بعد فقرة أساس الرأي.

فقرة التركيز على أمور هامة: هي فقرة يتم إضافتها إلى تقرير المدقق لتلفت الانتباه إلى أمر معين معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية والذي يعتبر من وجهة نظر المدقق ضروري لفهم المستخدمين للبيانات المالية. مثل:

- حالات عدم التيقن المتعلقة بالنتائج المستقبلية لدعوى قضائية.
- كارثة كبيرة أثرت بشكل كبير على المركز المالي للمنشأة.

- التطبيق المبكر لأحد معايير المحاسبة الجديدة والذي كان له أثر واسع النطاق على البيانات المالية.
- حدث لاحق مهم والذي يحدث بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق.
- **فقرة الأمور الأخرى:** هي فقرة يتم إضافتها إلى تقرير المدقق بحيث تشير إلى أمور أخرى غير تلك المعروضة أو المفصّل عنها في البيانات المالية والتي تعتبر بنظر المدقق ملائمة لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره. مثال ذلك:
- البيانات المالية للسنة السابقة غير مدققة، أو مدققة من قبل مدقق آخر.
- تقييد استخدام تقرير التدقيق لمستخدمين محددين وبيان أنه لا يجوز استخدام هذا التقرير من قبل أطراف أخرى.
- تقوم الإدارة بإعداد أكثر من مجموعة من البيانات المالية تكون كل واحدة منها معدة وفقاً لمعايير مختلفة ويطلب من المدقق إبداء الرأي حول كل واحدة منها على حدة.
- توضيح الظروف التي منعت المدقق من الانسحاب من عملية التدقيق بسبب القيود التي فرضتها الإدارة على عمل المدقق.

معيّار التدقيق الدولي رقم ٧١٠ المعلومات المقارنة

نطاق المعيار: يتناول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق البيانات المالية فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

البيانات المالية المقارنة: يجب أن يشير رأي المدقق على كل فترة تم عرض البيانات المالية عنها، ورأي المدقق الذي تم بشأنها. وفيما يلي بعض الحالات للبيانات المقارنة:

✦ إذا كان رأي المدقق في البيانات المالية للفترة السابقة يختلف عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة الأمور الهامة.

✦ إذا تم مراجعة البيانات المالية للفترة السابقة والتي تم تدقيقها من قبل مدقق سابق، عندها تضاف فقرة أمر آخر يوضح أن للبيانات المالية المقارنة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق، ونوع الرأي، وتاريخ التقرير.

- ✦ وجود تحريف جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة، التي أعد المدقق السابق بشأنها تقريراً مسبقاً بدون تعديل، فيجب على المدقق اتباع الإجراءات الآتية:
١. إبلاغ التحريف للمستوى الإداري المناسب والمكلفين بالرقابة.
 ٢. يطلب إطلاع المدقق السابق على ذلك، وإذا تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، ووافق المدقق السابق على إصدار تقرير جديد عن البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المدقق أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط.
 ٣. في حالة كون المدقق السابق غير قادر أو غير راغب في إعادة إصدار تقريره عن البيانات المالية للفترة السابقة. فيمكن أن تشير فقرة الأمور الأخرى في تقرير المدقق إلى أن المدقق السابق قد أصدر تقريره عن البيانات المالية السابقة قبل تعديله.
- ✦ البيانات المالية السابقة غير مدققة، تضاف فقرة توضح أن البيانات المالية المقارنة لم يتم مراجعتها، وهي لا تعفي المدقق من الحصول على أدلة تدقيق مناسبة، بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٧٢٠)

مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار تحديد مسؤوليات المدقق بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف البيانات المالية وتقرير المدقق عنها)، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة. وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة وثيقة واحدة أو مجموعة من الوثائق التي تخدم نفس الغرض.

الحصول على المعلومات الأخرى: يجب على المدقق تحديد، من خلال المناقشة مع الإدارة، نوع الوثائق التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة والتوقيت المخطط من المنشأة لإصدار تلك الوثائق ووضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة حيال ذلك، ويفضل أن يكون ذلك قبل تاريخ تقرير التدقيق.

استجابة المدقق حول المعلومات الأخرى: في حالة ظهور عدم اتساق جوهري أو عند ظهور معلومات أخرى محرفة بشكل جوهري، فيجب على المدقق أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإذا لزم الأمر، القيام بإجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان:

- أ. يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى.
- ب. يوجد تحريف جوهري في البيانات المالية. أو
- ج. فهم المدقق للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.

معيّار التدقيق الدولي رقم (٨١٠)

إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بإعداد التقرير عن البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة وفقاً لمعايير التدقيق من قبل نفس المدقق.

تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة: يجب أن يتضمن تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة العناصر الآتية:

- عنوان يشير بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، ومن الجهة الموجه إليها.
- تحديد البيانات المالية الملخصة التي يعد المدقق تقريراً بشأنها، بما في ذلك عنوان كل بيان مضمنة في البيانات المالية الملخصة، وتحديد البيانات المالية المدققة.
- يشير إلى أن الإفصاحات الملخصة، لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق عند إعداد البيانات المالية المدققة، وأن قراءة البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ليست بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها.
- عندما يكون ذلك منطبقاً، الإشارة إلى تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة وتاريخ ذلك التقرير، الرأي الذي تم إبدائه عن البيانات المالية المدققة.
- وصف لمسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الملخصة، يوضح أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية الملخصة طبقاً للضوابط المطبقة.
- عبارة أن المدقق هو المسؤول عن إبداء الرأي، استناداً إلى إجراءات التدقيق التي تم القيام بها وفقاً لهذا المعيار، عما إذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع البيانات المالية المدققة.
- توقيع وعنوان المدقق وتاريخ تقرير المدقق.

معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤١٠)

مراجعة المعلومات المرحلية

من قبل المدقق المستقل للمنشأة

أولاً : الهدف من عملية المراجعة:

A. يختلف الهدف من المراجعة بصورة كبيرة عن الهدف من التدقيق:

المراجعة Review: تهدف إلى تمكين المدقق من إبداء استنتاج بناءً على المراجعة فيما إذا ورد إلى علم المدقق شيء يدعو إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية المرحلية غير معدة، من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (مثلاً: معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ البيانات المالية المرحلية).

التدقيق Audit: يهدف إلى إبداء رأي حول البيانات المالية، وفيما إذا كانت هذه البيانات قد تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الدولية المعمول به (مثلاً: معايير التقارير المالية الدولية).

من التعريفين السابقين يتبين أوجه الفرق بين المراجعة والتدقيق في الآتي:

✓ إن المراجعة لا توفر أساساً لإبداء رأي بشأن ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

✓ لا تتطلب المراجعة القيام بإجراءات اختبار على السجلات المحاسبية من خلال الفحص أو المشاهدة أو المصادقة، ولكنها تقتصر على إجراء استفسارات، بشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية وإجراءات المراجعة الأخرى.

✓ إن إجراءات المراجعة ليست مصممة للحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات المالية المرحلية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ثانياً: إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

١. فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية: يجب على المدقق الحصول على فهم حول طبيعة المنشأة ليكون هذا الفهم كافياً لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ولكي

يستطيع المدقق تحديد الاستفسارات المناسبة واختبار الإجراءات التحليلية المناسبة. تتضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على هذا الفهم ما يلي:

- قراءة الوثائق الخاصة بتدقيق ومراجعة الفترات السابقة.
- الأخذ بالاعتبار للمخاطر الهامة التي تم تحديدها خلال تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة.

- دراسة طبيعة الأخطاء الجوهرية المكتشفة (المصححة وغير المصححة) خلال تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة.

- الأخذ بالاعتبار لنتائج التدقيق الداخلي الذي قامت به الإدارة.

- الاستفسار من الإدارة حول أثر التغيرات في طبيعة نشاط المنشأة.

٢. الاستفسارات والإجراءات التحليلية: حيث يقوم المدقق بالإجراءات الآتية:

أ. قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة واللجان الأخرى، وذلك لتحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية، أو الاستفسار عن الموضوعات التي تمت مناقشتها في الاجتماعات التي لا يتوفر لها محاضر والتي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية.

ب. الاستفسار عن الأمور التي أدت سابقاً إلى تعديل تقارير التدقيق أو الأخطاء المكتشفة في البيانات المالية السابقة.

ج. الاستفسار من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية عما يلي:

✓ ما إذا كان هناك أي تغيرات في السياسات المحاسبية.

✓ ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء غير

مصححة.

✓ ما إذا كان هناك أية عمليات معقدة غير اعتيادية.

✓ ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة مفصح عنها بالشكل

المطلوب.

✓ الامتثال لاتفاقيات الديون.

✓ معرفة الإدارة بأي احتيال حدث في المنشأة.

✓ معرفة الإدارة بأي حالات عدم امتثال للقوانين والأنظمة والتي لها أثر على البيانات المالية.

د. القيام بإجراءات تحليلية لتحديد العلاقات والبنود التي تبدو أنها غير عادية وقد تعكس خطأ جوهرياً في المعلومات المالية المرحلية، وأمثلة هذه الإجراءات التحليلية:

- مقارنة المعلومات المالية المرحلية للفترة الحالية مع مقارنة المعلومات المالية المرحلية للفترة السابقة.
- مقارنة المعلومات المالية المرحلية للفترة الحالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية.
- مقارنة المعلومات المالية المرحلية للفترة الحالية مع المعلومات غير المالية المناسبة.
- مقارنة النسب والمؤشرات بين العناصر في المعلومات المالية المرحلية للفترة الحالية مع العلاقات المقابلة في المعلومات المالية المرحلية للفترة السابقة.
- هـ. يجب على المدقق الاستفسار عما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث اللاحقة حتى تاريخ المراجعة.
- و. يجب على المدقق الاستفسار عما إذا كانت الإدارة قد غيرت تقييمها حول مبدأ استمرارية المنشأة.
- ز. على المدقق أن يحصل على إقرار خطي من الإدارة حول مسؤوليتها عن إعداد المعلومات المالية المرحلية والأمور الأخرى ذات الصلة.

ثالثاً: تقرير مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

✦ يجب على المدقق أن يبدي استنتاج متحفظ أو سلبي عندما يصل إلى علمه شيء يجعله يعتقد أنه يجب إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية المرحلية حتى تكون معدة من كافة النواحي الجوهرية وفق إطار إعداد التقارير المالية الدولية المعمول به. وعند إبداء المدقق استنتاج متحفظ أو سلبي يقوم

بإضافة فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ أو السلبي بشكل مشابه لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٥.

✦ إن التضييق على نطاق عمل المدقق أثناء قيامه بمراجعة المعلومات المالية المرحلية يجعله غير قادر على إكمال عملية المراجعة، وفي هذه الحالة عليه التواصل مع الإدارة وينظر فيما إذا كان من المناسب أن يقوم بإصدار تقرير المراجعة.



أسئلة غير محلولة

١- أشرح ماذا تعني العبارات الآتية:

- أ. "حقيقة أنه نتيجة للقيود الكامنة المفروضة على عملية تدقيق ما، إلى جانب القيود الكامنة على الرقابة الداخلية، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها".
- ب. "إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الخطأ".
- ج. "يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية".

٢- ضع علامة صح أمام الإجابة الصحيحة وعلامة خطأ أمام الإجابة الخاطئة وصحح الخطأ:

- أ. الأهمية النسبية التخطيطية هي التي يتم وضعها عند التخطيط للتدقيق.
- ب. إن تدقيق القوائم المالية والمصادقة عليها يعني خلوها من كافة الأخطاء والتحريفات.
- ٣- من أهداف المدقق من تدقيق الأرصدة الافتتاحية وفق معيار التدقيق الدولي (٥١٠):
- a. التأكد من أن بضاعة أول المدة قد بيعت خلال العام.
- b. التأكد من تطبيق السياسات المحاسبية بثبات من عام لآخر.
- c. التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية ودقتها.
- d. غير ذلك.

٤- تأسست الشركة في ١٠/١٢/٢٠٢١ ولم يتم تدقيق البيانات المالية لعام ٢٠٢١،

وقامت بتعيين مدقق لحسابات عام ٢٠٢٢، وعليه فإن هذا المدقق:

- a. يدرس الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية ويقرر مدى الحاجة إلى تدقيقها.
- b. يصدر تقريره حول عام ٢٠٢٢ مع إهمال البيانات المالية لعام ٢٠٢١.
- c. يطلب تدقيق البيانات المالية لعام ٢٠٢١.
- d. غير ذلك.

٥- في حال كون البيانات المالية للعام السابق مدققة من قبل مدقق آخر، فعلى المدقق

الحالي:

- a. الاطلاع على تقرير المدقق السابق.
- b. الاطلاع على أوراق عمل المدقق السابق.
- c. دراسة كفاءة واستقلال المدقق السابق.
- d. كل ما سبق.
- ٦- أي العبارات الآتية يصف على نحو أفضل المقصود بمعايير التدقيق الدولية:
- a. التصرفات التي يقوم بها المدقق.
- b. مقاييس جودة أداء المدقق.
- c. الإجراءات التي يجب استخدامها لجمع الأدلة التي تدعم البيانات المالية.
- d. أهداف التدقيق التي تتحدد بصفة عامة خلال القيام بالتدقيق.
- ٧- إذا نتج عن القيام بالتدقيق توصل المدقق إلى رأي عن القوائم المالية يفيد بوجود مخالفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، عندها يجب على المدقق:
- a. أخذ ذلك في اعتباره ويبحث الأمر مع المستويات الملائمة من الإدارة.
- b. القيام بالفحص الضروري لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات قد وقعت فعلاً.
- c. الطلب من الإدارة إجراء فحص لتحديد ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات قد وقعت فعلاً.
- d. الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الأخطاء والمخالفات نتجت عن عدم التزام العاملين بالرقابة الداخلية.
- ٨- في حال كانت البيانات المالية للعام السابق غير مدققة، فإن المدقق الحالي:
- a. يصدر رأياً متحفظاً.
- b. يمتنع عن إبداء الرأي.
- c. يصدر رأياً سلبياً.
- d. يحاول تنفيذ إجراءات تمكنه من التحقق من عدالة الأرصدة الافتتاحية.
- ٩- يتم تحديد الأهمية النسبية من وجهة نظر:
- a. المدقق
- b. الهيئات العامة
- c. المستخدمين للقوائم المالية

d. الإدارة

١٠- تتسم العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بأنها:

a. علاقة طردية

b. علاقة عكسية

c. علاقة تكاملية

d. لا يوجد علاقة بينهما

١١- يتم تقدير الأهمية النسبية:

a. بعد الانتهاء من أعمال التدقيق

b. عند إعداد المسموحات المتعلقة بالتدقيق

c. عند التخطيط للتدقيق

d. أثناء القيام بإجراءات التدقيق

١٢- يطلق على الأهمية النسبية التي يتم تقديرها عند وضع خطة التدقيق:

a. الأهمية النسبية التخطيطية

b. الأهمية النسبية التوزيعية

c. الأهمية النسبية التقديرية

d. الأهمية النسبية المعيارية

١٣- ما هي العبارة الصحيحة مما يلي التي تصف مفهوم الأهمية النسبية:

a. يتم تحديد الأهمية النسبية من خلال الرجوع إلى تعليمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

b. تتوقف الأهمية النسبية فقط على القيمة النقدية للعناصر بالنسبة إلى العناصر الأخرى في القوائم المالية.

c. تتوقف الأهمية النسبية على طبيعة العنصر بدلاً من القيمة النقدية.

d. تعد الأهمية النسبية من الأمور التي تحدد من خلال الحكم الشخصي المهني للمدقق.

١٤- في حال لم يقتنع مدقق المجموعة بعمل مدقق العنصر، فيمكن له إصدار:

a. تقرير نظيف.

- b. تقرير متحفظة نتيجة عدم الإفصاح الكافي.
- c. تقرير امتناع عن إبداء الرأي.
- d. غير ذلك.
- ١٥- أي من الظروف التالية يعطي مؤشراً أضعف حول أهمية العنصر بالنسبة للمجموعة:

- a. عدم وجود أنظمة رقابة داخلية محددة على مستوى المجموعة.
- b. وجود العنصر في دولة مختلفة عن البلد الأم.
- c. اختلاف السياسات المحاسبية بين العنصر والشركة الأم.
- d. الهيكل الإداري للعنصر أبسط من ذلك الخاص بالشركة الأم.
- ١٦- عند تأكد مدقق المجموعة من صحة عمل مدقق العنصر، فإنه على الأرجح لا يقوم بما يلي:

- a. إجراء نقاش مع إدارة العنصر.
- b. إجراء نقاش مع مدقق العنصر.
- c. مراجعة كامل أوراق عمل مدقق العنصر.
- d. مراجعة وثائق مدق العنصر المتعلقة بالمخاطر الهامة التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية على مستوى المجموعة.

١٧- يتوجب على المدقق الحصول على إقرار من الإدارة حول:

- a. إفصاحها عن المخاطر.
- b. معرفتها بوجود احتيال أو الشك فيه.
- c. مسؤوليتها بتصميم الرقابة الداخلية المانعة للأعمال الاحتيالية.
- d. كل ما سبق.

١٨- يمكن للمدقق الاعتماد على رسالة إقرارات خطية من الإدارة فقط لتأكيد:

- a. الحقوق والالتزامات المتعلقة بأرصدة الزبائن والموردين.
- b. وجود المخزون.
- c. صحة احتساب الاهتلاكات.
- d. غير ذلك.

١٩- يمكن للمدقق الاعتماد على رسالة إقرارات خطية من الإدارة لتأكيد:

- a. اكتمال الإفصاح عن الاطراف ذوي العلاقة.
- b. صحة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- c. مبكية الأراضي والمباني.
- d. غير ذلك.

٢٠- تعد رسالة الإقرارات الخطية من الإدارة:

- a. دليل إثبات كاف في حد ذاته.
- b. متمم لأدلة الإثبات الأخرى.
- c. دليل إثبات قطعي ومقنع.
- d. دليل إثبات قطعي فقط.

٢١- إن رسالة الإقرارات الخطية من الإدارة:

- a. تحمي المدقق من المسؤولية.
- b. تخفف من مسؤولية المدقق.
- c. لا تؤثر على مسؤولية المدقق.
- d. غير ذلك.

٢٢- إن رسالة إقرارات الإدارة تؤكد مسؤولية الإدارة عن:

- a. إعداد القوائم المالية.
- b. عدالة عرض القوائم المالية.
- c. وضع والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية.
- d. كل ما سبق.

٢٣- هل توافق أو لا توافق على العبارات الآتية مع ذكر السبب باختصار بما لا يتجاوز ثلاثة أسطر:

١. لا تتضمن مخاطرة التدقيق (وفق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠) مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي بأن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية بينما هي ليست كذلك.
٢. إن الأهمية النسبية (وفق معيار التدقيق الدولي ٣٢٠) ومخاطر التدقيق تمثلان الركيزتان الأساسيتان في كل أعمال التدقيق، وبالتالي لا يوجد تعاكس بينهما.

٣. ليس المطلوب من مدقق الحسابات أن يبدي رأياً حول فاعلية الرقابة الداخلية وفق معايير التدقيق الدولية (٢٦٥) و (٧٠٠).

٤. لا يوجد فرق بين مخاطر التدقيق ومخاطر الاكتشاف وفق معيار التدقيق الدولي (٢٠٠).

٥. تعرف الأحداث اللاحقة وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٦٠) بأنها الأحداث التي وقعت بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وبعد تاريخ إعداد تقرير مدقق الحسابات.

٦. إن التأكيد المعقول الذي يحصل عليه مدقق الحسابات وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) هو تأكيد عالي المستوى يضمن أن التدقيق الذي يتم وفقاً للمعايير التدقيق الدولية سوف يكشف الخطأ الجوهرى دائماً عند وجوده.

٧. وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) وعند تقدير الأهمية النسبية التخطيطية لمشروع غير هادف للربح ومشروع هادف للربح يتم اتباع نفس الأسس.

٨. مخاطر المعاينة هي المخاطر المترتبة على شمول عمليات الفحص لكافة مفردات المجتمع.

٩. على مدقق الحسابات أن ينسحب من عملية التدقيق للمنشأة إذا كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة وفق معيار التدقيق الدولي (٤٠٢) ٢.

١٠. لا تتطلب مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤١٠) القيام بإجراءات اختبار على السجلات المحاسبية من خلال الفحص أو المشاهدة أو المصادقة.

٢٤- ناقش مسؤولية مدقق الحسابات فيما يتعلق بالامتثال للقوانين والأنظمة وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠).

٢٥- ما هو موقف مدقق الحسابات من وجود حقائق علم بها بعد تاريخ تقرير المدقق، ومن ثم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية؟

٢٦- متى يبدي المدقق رأياً معدلاً حول البيانات المالية في تقريره ، ومتى تنشأ الأخطاء

الجوهرية وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم (٧٠٥)؟

٢٧- وفق معايير التدقيق الدولية رقم (٢٤٠) و(٣١٥):

أ. متى تعد الأخطاء التي قد تتجم عن احتيال أو عن خطأ على أنها أخطاء جوهرية.

ب. عند أي مستويات يمكن أن تظهر الأخطاء الجوهرية.

ج. أذكر ستة أمثلة لظروف وأحداث قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية في

البيانات المالية وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥).

٢٨- عرف البيان الخاطئ وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٤٥٠)، وما هي أنواع

البيانات الخاطئ ؟

٢٩- ناقش ما ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٤٠): "إن مخاطرة عدم الكشف عن

بيان خاطئ جوهرى ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان

خاطئ جوهرى ناتج عن الخطأ".

أ. عرف الاحتيال وفق ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠).

ب. ناقش العبارة السابقة لماذا مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهرى ناتج عن

الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهرى ناتج عن الخطأ.

ج. ما هي العوامل التي تجعل مدقق الحسابات قادراً على كشف الاحتيال.

٣٠- يعد الحكم المهني ضرورياً للقرارات التي يتخذها مدقق الحسابات والمتعلقة بعملية

التدقيق التي يقوم بها، ما هي تلك القرارات التي تحتاج للحكم المهني لمدقق

الحسابات وفق معيار التدقيق الدولي (٢٠٠)؟

٣١- ما هو الفرق بين كفاية أدلة التدقيق وملائمة أدلة التدقيق بموجب معيار التدقيق

الدولي (٢٠٠)؟

٣٢- على المدقق دراسة الأحداث والظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية حول

افتراض المنشأة المستمرة (المالية والتشغيلية وغيرها) وفق معيار التدقيق الدولي

(٥٧٠)، اذكر خمساً من تلك الظروف والأحداث.

٣٣- ماذا يعني القصور في الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي (٢٦٥)؟

٣٤- كيف لمدقق الحسابات أن يعلم أن الشركة ممثلة بالقوانين والأنظمة النافذة أم لا وفق معيار التدقيق الدولي (٢٥٠) ؟ أذكر ستة دلائل يستند إليها المدقق في عدم امتثال الشركة للأنظمة والقوانين؟

٣٥- عرف المكلفون بالرقابة، وما هي أهداف المدقق من الاتصال مع المكلفين بالرقابة وفق معيار التدقيق الدولي (٢٦٠)؟

٣٦- ما هو الفرق بين إجراءات تقييم المخاطر الجوهرية وإجراءات الفحص الجوهري وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٣٣٠).

٣٧- تحدث معيار التدقيق الدولي رقم (٥٤٠) عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

المطلوب: ما هي أوجه الفرق بين القيمة السوقية والقيمة العادلة؟

٣٨- بصفتك مدققاً للحسابات ما هو موقفك من الأحداث اللاحقة الآتية:

- وجود دين معدوم حدث خلال هذه الفترة بسبب إفلاس أحد المدينين وتأكد مدقق الحسابات من ذلك.
- الحصول على شهادة من الخبراء الفنيين بشأن تقييم بعض الأصول المختلف عليها أو التي جرى تقييمها بصورة غير دقيقة وكان لا بد من طلب خبراء فنيين للتحقق من ذلك كالمخزون في آخر المدة.
- التوصل إلى اتفاق نهائي الاستغناء عن أحد الأصول الثابتة وما سينجم عن هذا الاستغناء خصوصاً في عملية البيع والمبادلة من ربح أو خسارة تؤثر على صافي الربح أو صافي الخسارة للمشروع ومركزه المالي.
- الأخطاء أو حالات الغش التي قد يكتشفها مدقق الحسابات وتتطلب التعديل في أرصدة الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية.
- زيادة أو تخفيض رأس مال الشركة أو إصدار سندات قرض في تلك الفترة.
- الخسائر الناجمة عن الكوارث الطبيعية كالفيضانات أو الحريق وما شابه ذلك.
- اتباع الشركة لسياسة تسويقية جديدة لبعض منتجاتها.
- التغييرات التي قد تحصل في الهيكل التنظيمي الإداري للمشروع.
- الأضرار الناجمة عن الحروب أو الاضرابات والتي يصعب تقدير حجمها.
- الآثار الناتجة عن التغييرات التي قد تحصل في معدلات صرف العملات الأجنبية.

٣٩- ماهي أوجه الفرق بين المراجعة والتدقيق وفق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤١٠)؟
٤٠- ظهر رصيد حساب الآلات في ميزانية إحدى الشركات بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠٠ ل.س، وقد اكتشفت أثناء التدقيق أنه بتاريخ ٢٠٢١/١٢/١ حدث حريق لجزء من آلات الشركة وقيمتها ١٠٠٠٠٠٠٠٠ ل.س مع العلم بأن الآلات مؤمن عليها لذا قامت الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/١٥ وسجلت مطالبتها لشركة التأمين بالمبلغ وقد باشرت شركة التأمين تحقيقاتها، ومن ثم اكتشفت في ٢٠٢٢/٢/١٠ أن الحريق قد وقع بسبب فعل فاعل ولم تعترف شركة التأمين بأية تعويضات.

المطلوب: ناقش هذه الواقعة على تقرير المدقق والبيانات المالية للشركة مع اقتراح قيود التسوية اللازمة ضمن الحالات الثلاثة الآتية:

- أ. أن المدقق أصدر تقريره في ٢٠٢٢/٢/١٥، ومن ثم تم اصدار البيانات المالية للشركة في ٢٠٢٢/٢/٢٠.
- ب. أن المدقق أصدر تقريره في ٢٠٢٢/٢/٥، ومن ثم تم اصدار البيانات المالية للشركة في ٢٠٢٢/٢/١٥.
- ج. أن المدقق أصدر تقريره في ٢٠٢٢/٢/١، ومن ثم تم اصدار البيانات المالية للشركة في ٢٠٢٢/٢/٥.

مثال عام محلول

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزانية إحدى الشركات المساهمة والتي طلب منك أن

تقوم بتدقيق حساباتها عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

أصول		الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١		خصوم	
٢٣٠٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠٠	أصول ثابتة		حقوق الملكية:	
	(٨٠٠٠٠٠)	- م. ك. أ. ثابتة	٢١٠٠٠٠٠	رأس المال	
		أصول متداولة:		احتياطي قانوني	٢٣٠٠٠٠٠
	١٦٠٠٠٠٠	بضاعة بغرض البيع	١٢٧٣٠٠٠	احتياطي اختياري	
١٤٤٠٠٠٠	(١٦٠٠٠٠)	- مخصص هبوط أسعار بضائع	١٨٨٠٠٠٠	أرباح العام الحالي	
	١٨٠٠٠٠٠	إنتاج تام الصنع	٨٢٠٠٠٠	أرباح محتجزة مدورة	
١٧٠٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)	- مخصص هبوط أسعار إنتاج تام			
٨٠٠٠٠٠		إنتاج تحت الصنع	٢٤٠٠٠٠٠	قرض طويل الأجل	
١٠٠٠٠٠٠		مواد أولية		التزامات طويلة الأجل:	
	١٠٠٠٠٠٠	عملاء تجاريون		قرض طويل الأجل	
٩٤٠٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	- مخصص ديون مشكوك فيها	١٠٠٠٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل:	
٤٢٠٠٠٠		أوراق قبض		ذمم دائنة (قرض قصير الأجل)	
٢٦٠٠٠٠٠		استثمارات مختلفة	١٤٦٠٠٠٠	موردون	
		أموال جاهزة :	٩٦٠٠٠٠		
	٤١٩٠٠٠	صندوق	٢٠٠٠٠	أوراق دفع	
١١٥٣٠٠٠	٧٣٤٠٠٠	مصرف جاري	٣٤٤٠٠٠٠	دوائر مالية	
		أرصدة مدينة أخرى:			
٢٨٠٠٠٠		تأمينات	٢٢٠٠٠٠	أرصدة دائنة أخرى:	
٣٣٣٣٣٠٠٠				فوائد مستحقة	١٦٠٠٠٠
				إيرادات مقبوضة مقدماً	٦٠٠٠٠
			٣٣٣٣٣٠٠٠		

فإذا علمت ما يلي:

١. بضاعة بغرض البيع:

- أ. اشترت الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣٠ بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ل.س دفعت ثمنها نقداً، وأوردتها في كشوف الجرد والميزانية، لكن البضاعة وصلت في ٢٠٢٢/١/٧.
- ب. قيمت الشركة هذه البضاعة بسعر السوق الذي يقل بنسبة ١٠% عن ثمن التكلفة حيث كونت مخصصاً بالفرق، علماً بأن صافي القيمة البيعية لهذه البضاعة تمثل ٩٥% من سعر السوق.

المطلوب: التأكد من صحة تقييم البضاعة وإجراء التسويات اللازمة في أوراق عملك كمدقق.

٢. المواد الأولية:

- أ. قيمت الشركة المواد الأولية بالتكلفة مع أن سعر السوق يقل بنسبة ٥% عن ثمن التكلفة.
- ب. هناك عقود بأسعار ثابتة تمت لشراء ١٠٠٠ / وحدة مواد بسعر ٢٠٠٠٠٠ ل.س للوحدة استلمت منها الشركة حتى ٢٠٢١/١٢/٣١ (تاريخ الميزانية) / ٤٠٠ / وحدة ويتوقع أن ينخفض سعر السوق إلى ١٩٠٠٠٠ ل.س للوحدة بالنسبة للمواد التي لم تستلم بعد.
- ج. لا يتوقع أن يؤثر انخفاض أسعار المواد الأولية على الإنتاج التام بسبب ازدياد الطلب على منتجاتها وإمكانية بيع المخزون خلال فترة قصيرة.
- المطلوب: بيان رأيك في صحة تقييم المخزون من المواد الأولية، وكيف يمكن معالجة الخسائر المحتملة الناجمة عن انخفاض أسعار المواد الأولية مع القيود اللازمة.

٣. الإنتاج غير التام:

- يتضمن رصيد الإنتاج غير التام ٥٠% مواد أولية، ٣٢% أجور مباشرة، ١٥% مصروفات صناعية مباشرة. ووجدت أن الشركة لم تحمل الإنتاج غير التام بحصته من المصروفات الصناعية غير المباشرة والبالغة ٨٠٠٠٠ ل.س حيث حملتها جميعها على حساب الإنتاج التام الصنع .
- المطلوب: هل تعتبر أن تكلفة الإنتاج غير التام صحيحة، وما رأيك بصحة تقييمه مع تسجيل القيود اللازمة.

٤. الإنتاج التام الصنع:

أ. يمثل الإنتاج التام الصنع /٥٠٠/ وحدة تتوزع تكلفتها على الشكل التالي: ٨٠٠٠٠٠ ل.س مواد أولية، ٥٠٠٠٠٠ ل.س أجور مباشرة، ٢٠٠٠٠٠ ل.س مصروفات صناعية مباشرة، ٢٦٠٠٠٠ ل.س مصروفات صناعية غير مباشرة، ٤٠٠٠٠ ل.س مصروفات إدارية ثابتة.

ب. انخفض سعر البيع بتاريخ الميزانية إلى ١٥٠٠٠٠٠ ل.س للوحدة، وتحمل الشركة مصروفات بيع ١٠٠٠٠٠ ل.س عن كل وحدة مباعه، وقد كونت الشركة مخصصاً لمواجهة خسائر البيع.

المطلوب:

جامعة حلب

- ١- حساب تكلفة الإنتاج الحقيقية.
 - ٢- بأية قيمة أظهرت الشركة إنتاجها التام.
 - ٣- بين التسويات اللازمة وما أثر عقود البيع على نتائجها.
- #### ٥. العملاء التجاريون:

لدى فحص حسابات العملاء وردودهم على المصادقات تبين ما يلي:

أ. باعت الشركة آلة قديمة على الحساب بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س وكان سعرها في السوق ٢٢٠٠٠٠ ل.س وقد سجلت المبلغ على حساب العملاء التجاريون.

ب. سجلت الشركة في حساب أحد العملاء التجاريون ديوناً معدومة بقيمة ٢٠٠٠٠ ل.س تبين أنها أعدمتم في ٢٠٢٢/١/١٢.

ج. كما سجلت في حساب عميل تجاري آخر قيمة مردودات مبيعات بلغت ٣٠٠٠٠ ل.س ولم يكن مرفقاً بسند القيد مذكرة رد بضاعة أو إشعار استلام البضاعة المردودة.

د. قام أحد العملاء التجاريون بتسديد رصيده البالغ ٥٠٠٠٠ ل.س في ٢٠٢١/١٢/٣٠ بشيك لم يرسل للمصرف للتحصيل بعد ولم يظهر المبلغ في دفتر النقدية ودفتر الأستاذ ويومية المقبوضات وإنما ظهر في كشف الجرد الفعلي للنقدية بالصندوق.

هـ. سجلت الشركة على حساب عميل آخر ثمن مبيعات على الحساب والبالغة ٥٠٠٠٠ ل.س أدعى العميل أنها مخالفة للمواصفات المتفق عليها ولا يزال هذا الموضوع معلقاً

حيث لم يبت فيه القضاء بعد ومن المتوقع أن يكسب العميل القضية وأن تتحمل الشركة التعويض للعميل بمبلغ ١٠٠٠٠ ل.س متضمناً نفقات الدعوى.

و. اعتادت الشركة على تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة ٤% من رصيد عملائها.

المطلوب: بين رأيك في كل فقرة واقترح التسويات اللازمة على مجلس الإدارة، وتصوير د/العملاء التجاريون ود/مخصص الديون المشكوك فيها للعملاء التجاريون.

٦. أوراق القبض:

استحقت كمبيالة قيمتها ٦٠٠٠٠ ل.س وقد كان المسحوب عليه قد طلب تجديد الكمبيالة لمدة أربعة أشهر حيث احتسبت الشركة فوائد تأخير بمعدل ١٠% من المبلغ لإضافتها للكمبيالة الجديدة ولكنها لم تسجل تلك الفوائد بالدفاتر.

المطلوب: تسجيل قيد التسوية علماً أن الشركة اعتادت أيضاً على تكوين مخصص لأوراق القبض المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٠٠٠٠ ل.س.

٧. الاستثمارات المالية:

أ. هناك استثمارات مالية طويلة الأجل قيمتها ١٤٠٠٠٠٠ ل.س سعرها في السوق ١٣٠٠٠٠٠ ل.س وهي مرهونة لصالح أحد الدائنين لقاء سلفه قدمها للشركة.

ب. هناك استثمارات مالية قصيرة الأجل قيمتها ١٢٠٠٠٠٠ ل.س توشك الشركة على بيعها بسعر ١١٦٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب: بين المعالجة اللازمة وكيف يمكن الإفصاح عن حقيقة هذه الاستثمارات.

٨. الصندوق:

عند جرد الصندوق ظهر عجز في الرصيد الفعلي بقيمة ٤٠٠٠٠ ل.س وبالرجوع إلى الأسباب تبين ما يلي:

أ. منح أمين الصندوق سلفه لأحد العاملين بمبلغ ١٠٠٠٠ ل.س، وقد أبرز فيما بعد المستند المسحوب على صاحب العلاقة حتى يتم إثباته بالدفاتر.

ب. دفع أمين الصندوق مصروفات نثرية بمبلغ ٦٠٠٠ ل.س وأبرز مستنداتها وقد تبين أن المستندات غير شرعية ولا تحمل تاريخاً وتقرر تحميله بالمسؤولية عن هذه المصروفات.

ج. أظهر أمين الصندوق مستندات صرف بقيمة ٦٦٠٠٠ ل.س كانت سليمة وهي تخص مصروفات عمومية.

د. هناك مصروفات دفعها أمين الصندوق مقدماً عن السنة القادمة بلغت ٤٠٠٠ ل.س أظهر مستنداتها وكانت شرعية ولكنها لم تكن قد أثبتت بالدفاتر بعد.
المطلوب:

١. ما هو رأيك بشرعية ما قام به أمين الصندوق في الفقرة أ و ب.

٢. ما قيود التسوية اللازمة لمعالجة الفروقات والنتائج الأخرى.

٣. تصوير ح/الصندوق بعد التدقيق لإظهار الرصيد الحقيقي له.

٩. حساب المصرف:

تبين في كشف المصرف أنه سجل للشركة فوائد دائنة بقيمة ٨٠٠٠ ل.س، كما دفع عنها اشتراكات دورية قيمتها ١٠٠٠٠ ل.س تعود لعام ٢٠٢١.
المطلوب: ما هي التسوية التي تقترحها على الإدارة.

١٠. التأمينات:

تبين أن التأمينات تمثل أقساط تأمين سنوية دفعتها الشركة للتأمين على موجوداتها عن عام ٢٠٢١.

المطلوب: إثبات قيد التسوية اللازم.

١١. الذمم الدائنة (قرض قصير الأجل):

يمثل رصيد الذمم الدائنة المبلغ المقرض من شركة أخرى في بداية شهر أيلول تسدد تلك الذمم على قسطين متساويين الأول يستحق في نهاية شهر آب من عام ٢٠٢٢، والثاني يستحق في نهاية شهر كانون الثاني من عام ٢٠٢٣. المطلوب: ما هو رأيك كمدقق بتبويب هذا الالتزام تجاه الذمم الدائنة .

١٢. حساب الدوائر المالية:

لدى تدقيق الضرائب المستحقة للدوائر المالية تبين أنها تعود لفوائد القروض وتبلغ هذه القروض قيمتها ٣٦٠٠٠٠٠ ل.س ظهر منها في الميزانية فقط ٣٤٠٠٠٠٠ ل.س (١٠٠٠٠٠٠ ذمم دائنة + ٢٤٠٠٠٠٠ قرض طويل الأجل) وقد تبين أن هناك قرضاً مسحوباً باسم الشركة من أحد الدائنين في مطلع العام لصالح معاون المدير قيمته

٢٠٠٠٠٠ ل.س يستحق القرض في شهر حزيران ٢٠٢٢ وتدفع فوائده في ٦/٣٠ و ٢٠٢١/١٢/٣١ و ٢٠٢٢/٦/٣٠ وبمعدل فائدة ١٠% سنوياً، وقد دفعت الشركة الفوائد المستحقة عن الأشهر الستة الأولى وسجلت قيد استحقاق فوائد النصف الثاني من العام كما يلي:

١٠٠٠٠ من ح / الفوائد المدينة

إلى مذكورين

٩٢٥٠ ح/ الموردين

٧٥٠ ح/ الدوائر المالية

(٢٠٠٠٠٠ × ١٢/٦ × ٧,٥%) × ١٠% = ٧٥٠ ل.س

ويتوقع أن يسدد هذا الموظف فقط ١٦٠٠٠٠ ل.س من المبلغ المستحق عليه.

١٣. حساب الموردون:

تضمن ما يلي:

١. قيمة أثاث تم شراؤه على الحساب من أحد المحلات التجارية بمبلغ ١٧٠٧٥٠ ل.س.

٢. قيمة بضاعة كانت قد أثبتتها الشركة بموجب فاتورة شراء استلمتها من المورد بقيمة

١٠٠٠٠٠ ل.س، ولكن الشركة رفضت استلامها بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٥ لوجود بعض

العيوب بها ولم يحسم الأمر مع المورد حيث يتوقع أن يشحن المورد بضاعة غيرها

أو أن يعيدها مع منح الشركة خصم عليها.

المطلوب: بين رأيك وسجل قيد التسوية اللازمة، وتصوير ح/ الموردين وح/ الدائنين بعد

تدقيقك .

١٤. أوراق الدفع:

لدى مراجعة أوراق الدفع تبين أن إحداها مستحقة بعد ١٥/ شهراً من تاريخ

الميزانية قيمتها ٨٠٠٠٠ ل.س.

المطلوب: بيان رأيك كمدقق.

١٥. الأرصدة الدائنة الأخرى:

لدى تدقيق الأرصدة الدائنة الأخرى تبين أن هذه الأرصدة كانت سليمة عدا مبلغ

١٠٠٠٠ ل.س أعتبر إيراداً للعام القادم وهو يخص العام الحالي.

المطلوب:

١- بيان وجهة نظرك كمدقق للحسابات لكل حالة من الحالات السابقة، مع اقتراح قيود التسوية اللازمة لعرضها على مجلس الإدارة بما يتوافق والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومعايير التدقيق.

٢- إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية للشركة لبيان أثر تلك التعديلات السابقة التي اقترحتها لعرضها من جديد على مجلس إدارة الشركة .

الحل:

(١) : بضاعة بغرض البيع:

أ . بما أن الشركة سجلتها في حساباتها وأقفلتها وسجلتها بكشوف الجرد فبالتالي لا يحتاج الأمر إلى تسجيل قيد، ولا حتى إشارة إلى ذلك في الميزانية لأنها تعد ضمن الأحداث اللاحقة التي تحققت فعلاً. أما في حال أن الشركة لم تسجل تلك البضاعة في كشوف الجرد فلا بد من تسجيل ذلك القيد.

ب. قيمت الشركة البضاعة بسعر السوق الذي يقل عن ثمن التكلفة ١٠% وكونت مخصصاً بالفرق يساوي $١٦٠٠٠٠٠ \times ١٠\% = ١٦٠٠٠٠٠$ ل.س. وبما أن البضاعة جاهزة للبيع فيجب تقييمها بصافي القيمة البيعية التي تساوي سعر البيع ناقصاً مصروفات البيع أي:

$$\text{سعر السوق} = ١٦٠٠٠٠٠ - (١٦٠٠٠٠٠ \times ١٠\%) = ١٤٤٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

صافي القيمة البيعية التي يجب أن تقيم بها البضاعة =

$$١٤٤٠٠٠٠ \times ٩٥\% = ١٣٦٨٠٠٠ \text{ ل.س}$$

$$١٣٦٨٠٠٠ - ١٤٤٠٠٠٠ = ٧٢٠٠٠ \text{ ل.س}$$

النقص في المخصص المكون ويجب

إثبات الفرق بالقيد:

٧٢٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٧٢٠٠٠ إلى د/ مخصص هبوط أسعار بضائع بغرض البيع

$$\text{ويصبح المخصص الجديد} = ٧٢٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠ = ٢٣٢٠٠٠ \text{ ل.س}$$

(٢) : المواد الأولية:

أ . إن سعر المواد الأولية يقل عن ثمن التكلفة بنسبة ٥% وبالتالي يجب تكوين مخصص بالمبلغ بالقيد:

مخصص هبوط أسعار مواد أولية = $1000000 \times 5\% = 50000$ ل.س.

٥٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٥٠٠٠٠ إلى د/ مخصص هبوط أسعار مواد أولية

ب. المنشأة استلمت فقط /٤٠٠/ وحدة من العقود المشتراة بأسعار ثابتة حتى نهاية السنة المالية ،وبالتالي هناك /٦٠٠/ وحدة مشتراة بأسعار ثابتة ولم تستلم ويتوقع انخفاض أسعارها بنسبة ٥%. إذاً من الضروري مواجهة الخسارة المحتملة بتكوين مخصصاً لها بالقيد:

٦٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر ($1200000 \times 5\%$)

٦٠٠٠٠ إلى د/ مخصص هبوط أسعار مواد أولية

ويصبح مجموع مخصص هبوط أسعار مواد أولية =

$60000 + 50000 = 110000$ ل.س يظهر في الميزانية.

ج. بالنسبة للإنتاج التام: لا يؤثر انخفاض أسعار المواد الأولية على الإنتاج لأنه يقيم بناءً على صافي القيمة البيعية في السوق أو التكلفة أيهما أقل.

(٣) الإنتاج غير التام:

هناك مصروفات لم تحمل على الإنتاج غير التام لذلك يجب تحميلها عليه من جهة وتخفيض الإنتاج التام بمقدار هذه المصروفات من جهة أخرى بالقيد:

٨٠٠٠٠ من د/ الإنتاج غير التام

٨٠٠٠٠ إلى د/ الإنتاج التام

فالقيمة يجب أن تظهر في الميزانية للإنتاج غير التام كما يلي:

$80000 + 80000 = 160000$ ل.س

لكن انخفاض سعر السوق للمواد الأولية سيؤثر على رصيد الإنتاج غير التام حيث سيظهر مضخماً بنسبة ٥% التي تمثل الانخفاض، أي: قيمة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج غير التام = $800000 \times 5\% = 40000$ ل.س، وبالتالي:

مخصص هبوط أسعار مواد أولية = $400000 \times 5\% = 20000$ ل.س يجب فصلها عن المبلغ السابق أي أن صافي الإنتاج غير التام بالميزانية يظهر بالقيمة:

٨٨٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ مخصص هبوط أسعار مواد أولية = ٨٦٠٠٠٠ ل.س

٢٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٢٠٠٠٠ إلى د/مخصص هبوط أسعار مواد أولية للإنتاج غير التام

٤) الإنتاج التام الصنع:

تكلفة الإنتاج التام = ٨٠٠٠٠٠ مواد أولية + ٥٠٠٠٠٠ أجور مباشرة +

٢٠٠٠٠٠ مصروفات صناعية مباشرة + ٢٦٠٠٠٠ مصروفات صناعية غير مباشرة +

٤٠٠٠٠ مصروفات ثابتة = ١٨٠٠٠٠٠ ل.س

القيمة التي يجب أن يظهر بها الإنتاج التام الصنع = تكلفة الإنتاج التام - (مصروفات

صناعية غير مباشرة نصيب الإنتاج غير التام + مصروفات إدارية ثابتة) = ١٨٠٠٠٠٠

- (٨٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠) = ١٦٨٠٠٠٠ ل.س.

وقد تم تخفيض المصروفات الصناعية غير المباشرة في الفقرة (٣)، أما بالنسبة

للمصروفات الإدارية الثابتة فيمكن تخفيضها بالقيد:

٤٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر (مصروفات ثابتة)

٤٠٠٠٠ إلى د/ الإنتاج التام

تكلفة الوحدة بموجب الميزانية قبل التدقيق = ٥٠٠ ÷ ١٨٠٠٠٠٠ = ٣٦٠ ل.س

انخفض سعرها في السوق إلى ٣٥٠ ل.س للوحدة، وهناك أيضاً ١٠٠٠٠٠ ل.س

مصروفات بيع وتوزيع لكل وحدة يجب تخفيضها أيضاً، أي أن صافي القيمة البيعية =

٥٠٠ وحدة × ٣٤٠ ل.س = ١٧٠٠٠٠٠ ل.س وهذا يفسر تكوين المخصص، إذ أن

الشركة كونت مخصصاً بالفرق:

١٨٠٠٠٠٠ - ١٧٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ ل.س.

ولكن التكلفة الحقيقية للإنتاج التام = ١٦٨٠٠٠٠ ÷ ٥٠٠ = ٣٣٦٠ ل.س.

وبما صافي القيمة الحالية ٣٤٠ ل.س للوحدة تزيد عن التكلفة الحقيقية ٣٣٦٠

ل.س فإننا لسنا بحاجة لتكوين مخصص هبوط أسعار للإنتاج التام، ويرد المخصص

المكون سابقاً إلى حساب الأرباح والخسائر بالقيد:

١٠٠٠٠٠ من د/ مخصص هبوط أسعار إنتاج تام الصنع

١٠٠٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

٥) العملاء التجاريون:

أ. هذه الديون منشأها غير تجاري لا تتعلق بالنشاط العادي لذلك لا تسجل على حساب العملاء:

٢٠٠٠٠٠ من د/ المدينون

٢٠٠٠٠٠ إلى د/ العملاء التجاريون

ب. عندما أعدمّت الشركة الدين سجلت القيود:

بما أن الدين لا يخص السنة المالية المنتهية لذلك يجب تسجيل القيد التصحيحي

التالي:

٢٠٠٠٠٠ من د/ العملاء التجاريون

٢٠٠٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

ج. مردودات المبيعات: تم معالجتها في حساب المتاجرة الذي أقفل في حساب الأرباح والخسائر، وبما أن كل الحسابات قد أقفلت لذلك يمكن معالجة الأمر على حساب الأرباح والخسائر (ربح) بالقيد:

٣٠٠٠٠٠ من د/ العملاء التجاريون

٣٠٠٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

د. بما أن الصندوق قد أقفل لذلك تفتح الشركة حساب قيود تحت التسوية:

٥٠٠٠٠٠ من د/ شيكات واردة

٥٠٠٠٠٠ إلى د/ العملاء التجاريون

هـ. سجلت الشركة مسبقاً القيد التالي:

٥٠٠٠٠٠ من د/ العملاء

٥٠٠٠٠٠ إلى د/ المبيعات

وبما أن الأمر لم يبت به بعد ومن المتوقع أن تخسر الشركة القضية لذلك نفتح حساب مخصص دعاوي قضائية بالمبلغ مضافاً إليه نفقات الدعوى القضائية المستقبلية ويكون القيد:

٦٠٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٦٠٠٠٠٠ إلى د/ مخصص دعاوي قضائية

و. المخصصات: الواردة في الميزانية هي بمبلغ ٦٠٠٠٠ ل.س وما يخص أوراق القبض هي ٢٠٠٠٠ ل.س وما يخص العملاء كان:

$١٠٠٠٠٠٠ \times ٤\% = ٤٠٠٠٠$ ل.س وبما أن رصيد حساب العملاء قد تغير لذلك لا بد من حساب المخصص من جديد بعد استخراج رصيد حساب العملاء التجاريون من خلال تصوير حسابهم على الشكل الآتي:

منه	د/ العملاء التجاريون	له
١٠٠٠٠٠٠	رصيد قبل التدقيق	٢٠٠٠٠٠ من د/ مدينون (أصول ثابتة)
٢٠٠٠٠	إلى د/ أ. خ (د.م)	٥٠٠٠٠ من د/ شيكات واردة
٣٠٠٠٠	إلى د/ أ. خ (مر. مبيعات)	٨٠٠٠٠٠ رصيد بعد التدقيق
١٠٥٠٠٠٠		١٠٥٠٠٠٠

إذاً المخصص الواجب حجه يساوي:

$٨٠٠٠٠٠ \times ٤\% = ٣٢٠٠٠$ ل.س ويجب رد الزيادة إلى حساب أرباح وخسائر

بالقيد:

٢٨٠٠٠ من د/ مخصص ديون مشكوك فيها
٢٨٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

منه	د/ مخصص ديون مشكوك فيها	له
٢٨٠٠٠	إلى د/ أ. خ	٦٠٠٠٠٠ رصيد قبل التدقيق
٣٢٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠

٦) أوراق القبض: يجب احتساب فوائد تأخير كما يلي:

$٦٠٠٠٠ \times ١٢/٤ \times ١٠\% = ٢٠٠٠$ ل.س

ومن ثم تسجيلها على حساب العميل بالقيد:

٢٠٠٠ من د/ أوراق قبض

٢٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

وبما أن الشركة اعتادت أيضاً على تكوين مخصص لأوراق القبض المشكوك فيها بمبلغ ٢٠٠٠٠ ل.س، فيكون القيد:

٢٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٢٠٠٠٠ إلى د/ مخصص أوراق قبض مشكوك فيها

(٧) الاستثمارات المالية:

أ. الاستثمارات المالية طويلة الأجل مرهونة لصالح أحد الدائنين قيمتها السوقية هي ١٣٠٠٠٠٠ ل.س، ولكن ليس هناك ما يشير إلى أن الشركة تتوي بيعها لذلك تسجل في الميزانية بقيمتها الدفترية ويكتفي بالإشارة إلى الرهن ويتم فصلها عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل بالقيد:

من مذكورين

١٤٠٠٠٠٠ د/ استثمارات مالية طويل الأجل

١٢٠٠٠٠٠ د/ استثمارات مالية قصيرة الأجل

٢٦٠٠٠٠٠ إلى د/ استثمارات مالية مختلفة

وبما أن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل تكلفتها ١٢٠٠٠٠٠ ل.س وتتوي الشركة بيعها بخسارة بسعر السوق ١١٦٠٠٠٠ ل.س لذلك يجب تكوين مخصص بالفرق بالقيد:

٤٠٠٠٠ من د/ أ. خ (١٢٠٠٠٠٠ - ١١٦٠٠٠٠)

٤٠٠٠٠ إلى د/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية

(٨) الصندوق:

أ. لا يجوز لأمين الصندوق منح سلفة دون أن يتم اعتماد ذلك من قبل الإدارة العليا، ويبدو أن هذا الإجراء غير سليم لذلك سيتم تسجيله على د/ سلف الموظفين بالقيد:

١٠٠٠٠ من د/ سلف الموظفين

١٠٠٠٠ إلى د/ الصندوق

ب. عدم شرعية المستندات تدل على أن الإجراء غير سليم ويجب معالجته في وقت لا حق لذلك يسجل أيضاً على حساب أمين الصندوق بالقيد:

٦٠٠٠ من د/أمين الصندوق

٦٠٠٠ إلى د/الصندوق

ج. بما أن المستندات سليمة يمكن معالجة الفرق في حساب الأرباح والخسائر وذلك لأن كل الحسابات مقفلة:

٦٦٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

٦٦٠٠٠ إلى د/الصندوق

د. يجب إثبات مصروفات مدفوعة مقدماً وذلك لشرعية مستنداتها بالقيد :

٤٠٠٠ من د/مصروفات مدفوعة مقدماً

٤٠٠٠ إلى د/الصندوق

منه	د/الصندوق	له
٤١٩٠٠٠	رصيد قبل التدقيق	١٠٠٠٠ من د/سلف الموظفين
		٦٠٠٠ من د/أمين الصندوق
		٦٦٠٠٠ من د/أ. خ
		٤٠٠٠ من د/م. مدفوعة مقدماً
		٣٣٣٠٠٠ رصيد بعد التدقيق
٤١٩٠٠٠		٤١٩٠٠٠

٩) حساب المصرف:

يجب تسجيل الفوائد الدائنة في حساب أرباح وخسائر بالقيد:

٨٠٠٠ من د/المصرف

٨٠٠٠ إلى د/فوائد دائنة

ثم تقفل الفوائد الدائنة في حساب الأرباح والخسائر بالقيد:

٨٠٠٠ من د/فوائد دائنة

٨٠٠٠ إلى د/أرباح وخسائر

كذلك يجب إثبات اشتراكات مدفوعة مقدماً بالقيد:

١٠٠٠٠ من د/اشتراكات مدفوعة مقدماً

١٠٠٠٠ إلى د/المصرف

١٠) حساب التأمينات:

تم تسجيل هذه التأمينات على حسابات المدينة الأخرى على اعتبار أن هذه التأمينات سترد للشركة يوماً ما ،ولكن حقيقة الأمر أن هذه التأمينات تعتبر خسارة لأنها تمثل رسوم تأمين سنوية تدفعها الشركة ويجب تحميلها على حساب أرباح وخسائر بالقيد:

٢٨٠٠٠٠ من د/أرباح وخسائر

٢٨٠٠٠٠ إلى د/رسوم التأمينات

١١) حساب الذمم الدائنة(قرض قصير الأجل):

بما أن القسط الأول من الذمم الدائنة يجب أن يسدد قبل شهر أيلول من عام ٢٠٢٢ أي أن مدته ستكون سنة أو أقل لذلك يجب أن يسجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. أما القسط الثاني فيسجل ضمن التزامات طويلة الأجل لأن مدته تزيد عن السنة وسيسدد في شهر كانون الثاني من عام ٢٠٢٣.

١٢) حساب الدوائر المالية:

الفوائد كانت تدفع عن ٣٦٠٠٠٠٠٠ ل.س وبعد التدقيق تبين أن قيمة القروض المسجلة هي ٣٤٠٠٠٠٠٠ ل.س أي أن هناك التزام ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س لم يتم الإفصاح عنه لذلك يجب تسجيله بالقيد:

٢٠٠٠٠٠ من د/معاون المدير

٢٠٠٠٠٠ إلى د/الدائنين

هذا القرض يخص أحد موظفي الشركة وكانت الشركة تدفع عليه فوائد، وبما أن الشركة كانت تدفع هذه الفوائد فيجب ردها بالقيد:

٢٠٠٠٠ من د/ معاون المدير

٢٠٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

$٢٠٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٢٠٠٠٠٠$ ل.س

كذلك لا بد من الفصل بين حساب الموردين الناشئ عن عمليات تجارية (نشاط عادي) وبين حساب الدائنين الناشئ عن عمليات تمويل طويلة الأجل ،لذلك اقترح إجراء قيد تسوية على النحو الآتي:

٩٢٥٠ من د/ الموردین

٩٢٥٠ إلى د/ الدائنین

القرض الذي على الموظف معاون المدير هو:

٢٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ فوائد دفعها الشركة = ٢٢٠٠٠٠ ل.س مجمل ما يترتب

على الموظف معاون المدير.

لكن هذا الموظف (معاون المدير) من المتوقع أن يدفع فقط ١٦٠٠٠٠ ل.س لذلك

يجب تكوين مخصص بالفرق:

٦٠٠٠٠ من د/ أرباح وخسائر

٦٠٠٠٠ إلى د/ مخصص تحصيل قرض معاون المدير

(١٣) حساب الموردین:

أ. يجب تسجيل الأثاث على حساب الدائنون وليس حساب الموردین لذلك يجب تسجيل

القيد التصحيحي التالي:

١٧٠٧٥٠ من د/ الموردین

١٧٠٧٥٠ إلى د/ الدائنین

ب. إن المشتريات تكون قد أقفلت في حساب المتاجرة الذي يقفل بدوره في حساب الأرباح

والخسائر، وفي الحالات العادية كان يفترض إثبات القيود التالية المتعلقة بمردودات

المشتريات:

١٠٠٠٠٠ من د/ الموردین

١٠٠٠٠٠ إلى د/ مردودات المشتريات

إثبات مردودات المشتريات

١٠٠٠٠٠ من د/ مردودات المشتريات

١٠٠٠٠٠ إلى د/ المتاجرة

إقفال مردودات المشتريات

وبالنتيجة رصيد حساب المتاجرة يقفل في حساب الأرباح والخسائر كما ذكرنا آنفاً.

وبما أن حساب المتاجرة تم إقفاله فإننا نتابع أثر التسويات على حساب الأرباح والخسائر

مباشرةً، وباختصار القيود السابقة نجد أن قيد التسوية بأوراق عمل المدقق سيكون:

١٠٠٠٠٠ من د/الموردين

١٠٠٠٠٠ إلى د/الأرباح والخسائر

ويمكن تصوير حساب الموردين بعد التدقيق كما يلي:

له	د/الموردين	منه
رصيد التدقيق	١٤٦٠٠٠٠	٩٢٥٠
قبل		إلى د/ الدائنين
		إلى د/ الدائنين
		١٧٠٧٥٠
		إلى د/ أ. خ (مر)
		١٠٠٠٠٠
		رصيد بعد التدقيق
		١١٨٠٠٠٠
	١٤٦٠٠٠٠	١٤٦٠٠٠٠

ويصبح حساب الدائنين كما يلي:

له	د/الدائنين	منه
من د/ معاون المدير	٢٠٠٠٠٠	
من د/ الموردين	٩٢٥٠	
من د/ الموردين	١٧٠٧٥٠	رصيد بعد التدقيق
	٣٨٠٠٠٠	٣٨٠٠٠٠

(١٤) أوراق دفع:

جزء من أوراق الدفع مبلغه ٨٠٠٠٠ ل.س يجب أن يظهر في الميزانية ضمن التزامات طويلة الأجل.

٨٠٠٠٠ من د/أوراق دفع

٨٠٠٠٠ إلى د/ أوراق دفع طويلة الأجل

(١٥) الإيرادات المقبوضة مقدماً:

يتم تسوية الأمر بالقيد التصحيحي التالي:

١٠٠٠٠ من د/ إيرادات مقبوضة مقدماً

١٠٠٠٠ إلى د/ أرباح وخسائر

ويصبح حساب الأرباح والخسائر بعد عملية التدقيق على النحو الآتي:

منه د/أ . خ المعدل في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بعد التدقيق) له

٧٢٠٠٠	إلى د/ م. ه. أ. بضائع	١٨٨٠٠٠٠	رصيد قبل التدقيق
	بغرض البيع		
١١٠٠٠٠	إلى د/ م. ه. أ. مواد أولية	١٠٠٠٠٠	من د/ م. ه. أ. أ. تام
٢٠٠٠٠	إلى د/ م. ه. أ. مواد (إنتاج غير تام)	٢٨٠٠٠	من د/ م. د. م. فيها
٤٠٠٠٠	إلى د/ إنتاج تام	٣٠٠٠٠	من د/ العملاء (مر. مبيعات)
٢٠٠٠٠	(مصرفات إدارية) إلى مخصص أوراق	٢٠٠٠٠	من د/ العملاء (ديون معدومة)
٦٠٠٠٠	قبض مشكوك فيها إلى د/ مخصص دعاوي قضائية	٨٠٠٠	من د/ فوائد دائنة
٤٠٠٠٠	إلى د/ م. ه. أ. أ. مالية	١٠٠٠٠٠	من د/ الموردين
٢٠٠٠٠	إلى د/ الصندوق	١٠٠٠٠	من د/ إيرادات مقبوضة مقدماً
٢٨٠٠٠٠	إلى د/ رسوم التأمينات	٢٠٠٠	من د/ أوراق قبض
٦٠٠٠٠	إلى د/ مخصص	٢٠٠٠٠	من د/ معاون المدير
١٤٣٠٠٠٠	تحصيل قرض موظف صافي الربح بعد التدقيق		
٢١٥٢٠٠٠		٢١٥٢٠٠٠	

أما ميزانية الشركة وبعد إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق فإنها ستصبح على

الشكل الآتي من أجل عرضها على إدارة الشركة:

الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بعد التدقيق)			أصول		
خصوم			أصول ثابتة:		
حقوق الملكية : رأس المال		٢١٠.٠٠٠.٠٠٠	موجودات ثابتة برهن	٣١٠.٠٠٠.٠٠٠	
احتياطي قانوني	٢٣٠.٠٠٠.٠٠٠		جزء منها		٢٣٠.٠٠٠.٠٠٠
احتياطي اختياري	١٢٧٣.٠٠٠	٣٥٧٣.٠٠٠	- م . ك . أ . ثابتة	(٨٠.٠٠٠.٠٠٠)	١٤٠.٠٠٠.٠٠٠
أرباح مدورة		٨٢.٠٠٠.٠٠٠	استثمارات مالية طويلة الأجل		
أرباح العام الحالي		١٤٣.٠٠٠.٠٠٠	موجودات متداولة:		
التزامات طويلة الأجل:			بضاعة بغرض البيع	١٦٠.٠٠٠.٠٠٠	١٣٦٨.٠٠٠.٠٠٠
قرض طويل الأجل	٢٤٠.٠٠٠.٠٠٠		- م . هـ . أ . بضائع	(٢٣٢.٠٠٠.٠٠٠)	
برهن			إنتاج تام الصنع		١٦٨.٠٠٠.٠٠٠
ذمم دائنة(طويلة الأجل)	٥٠.٠٠٠.٠٠٠		إنتاج تحت التشغيل غير تام	٨٨٠.٠٠٠.٠٠٠	
أوراق دفع طويلة الأجل	٨٠.٠٠٠.٠٠٠	٢٩٨.٠٠٠.٠٠٠	- مخصص . هـ . مواد	(٢٠.٠٠٠.٠٠٠)	٨٦.٠٠٠.٠٠٠
التزامات قصيرة الأجل:			مواد أولية	١٠.٠٠٠.٠٠٠	
موردون	١١٨.٠٠٠.٠٠٠		- م . هـ . أ . مواد أولية	(١١.٠٠٠.٠٠٠)	٨٩.٠٠٠.٠٠٠
ذمم دائنة(قصيرة الأجل)	٥٠.٠٠٠.٠٠٠		عملاء تجاريون	٨٠.٠٠٠.٠٠٠	
دائنون	٣٨.٠٠٠.٠٠٠		- م . د . م . فيها	(٣٢.٠٠٠.٠٠٠)	٧٦٨.٠٠٠.٠٠٠
أوراق دفع	٨٨.٠٠٠.٠٠٠		استثمارات مالية قصيرة الأجل	١٢٠.٠٠٠.٠٠٠	
دوائر مالية	٢٠.٠٠٠.٠٠٠	٢٩٦.٠٠٠.٠٠٠	- م . هـ . أ . مالية	(٤٠.٠٠٠.٠٠٠)	١١٦.٠٠٠.٠٠٠
أرصدة دائنة أخرى :			مدينون		٢٠.٠٠٠.٠٠٠
فوائد مستحقة	١٦.٠٠٠.٠٠٠		أوراق قبض	٤٢٢.٠٠٠.٠٠٠	
إيرادات مقبوضة	٥.٠٠٠.٠٠٠		مخصص.د.م.أ. قبض	(٢٠.٠٠٠.٠٠٠)	٤٠٢.٠٠٠.٠٠٠
مقدمات			صندوق		٣٣٣.٠٠٠.٠٠٠
مخصص دعاوي قضائية	٦.٠٠٠.٠٠٠	٢٧.٠٠٠.٠٠٠	مصرف جاري		٧٣٢.٠٠٠.٠٠٠
			شيكات واردة		٥.٠٠٠.٠٠٠
			أرصدة مدينة أخرى :		
			سلف الموظفين		١٠.٠٠٠.٠٠٠
			أمين الصندوق		٦.٠٠٠.٠٠٠
			مصرفات مدفوعة مقدماً		٤.٠٠٠.٠٠٠
			اشتراكات مدفوعة مقدماً		١٠.٠٠٠.٠٠٠
			معاون المدير	٢٢.٠٠٠.٠٠٠	
			- مخصص قرض	(٦.٠٠٠.٠٠٠)	١٦.٠٠٠.٠٠٠
			معاون المدير		
		٣٣٠.٣٣٠.٠٠٠			٣٣٠.٣٣٠.٠٠٠

تمارين غير محلولة

تمرين (١)

أثناء تدقيقك لحسابات شركة النصر في ٢٠٢١/١٢/٣١ وجدت ما يلي:

١- بتاريخ ٢٠٢١/٧/١ قامت الشركة بشراء معدات مستعملة بقيمة ١٠ مليون ل.س. ودفعت أجور نقل وتجهيز المعدات مبلغ ٢٥٠.٠٠٠ ل.س. وقام المحاسب بإثبات هذه المعدات بحسب سعر السوق بمبلغ ١٢ مليون ل.س. وقدر العمر الإنتاجي للمعدات بخمس سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت للاستهلاك.

٢- تسلمت الشركة في ٢٠٢١/١٢/٢٩ بضاعة بقيمة ١/ مليون ل.س. سجلها المحاسب بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ بالدفاتر، ولم يتم إدخالها للمخازن بسبب أعمال الجرد.

٣- استلمت الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٥ كمبيالات للتحصيل قيمتها ٢/ مليون ل.س.، وقام المصرف بتحصيلها فعلاً في ٢٠٢١/١٢/٣٠، ووردت اشعارات التحصيل للشركة في ٢٠٢٢/١/٢ وسجلت هذه الاشعارات في دفتر النقدية بهذا التاريخ.

٤- استلمت الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٥ شيك من أحد الزبائن تبلغ قيمته ٥٠٠.٠٠٠ ل.س. وارسلته برسم التحصيل إلى المصرف بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٨ وبتاريخ ٢٠٢٢/١/١٠ أعاد المصرف الشيك لعدم وجود رصيد في حساب الزبون في المصرف.

٥- كان لدى الشركة في بداية العام ١٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ٥٠٠ ل.س. للسهم الواحد وخلال العام قامت بشراء ٦٠٠ سهم بقيمة ٧٠٠ ل.س. للسهم الواحد، وقبل نهاية العام قامت الشركة ببيع ١٢٠٠ سهم بسعر ٨٠٠ ل.س. للسهم الواحد وبلغت عمولة البيع ١% من ثمن البيع فقام المحاسب بإثبات العملية حسب القيد التالي:

من مذكورين

٩٥٠.٤٠٠ د/النقدية

٩٦٠٠ د/عمولة بيع الاسهم

٩٦٠.٠٠٠ إلى د/الاستثمارات المالية

وتستخدم الشركة طريقة FIFO لتحديد تكلفة الاستثمارات المباعة والقيمة العادلة لتقييم الاستثمارات بنهاية المدة.

المطلوب:

١. ناقش موقف المدقق في الحالات الواردة أعلاه واقترح القيود المحاسبية اللازمة في حال الضرورة.

٢. ناقش مفهوم الأحداث اللاحقة كما جاءت في معيار التدقيق الدولي (٥٦٠).

٣. كتابة فقرة الرأي فقط من التقرير المناسب علماً بأن الإدارة وافقت على جميع مقترحاتك.

٤. تكلم عن إجراءات التدقيق اللازمة بالنسبة إلى الأحداث اللاحقة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٥٦٠).

تمرين (٢)

فيما يلي ميزان المراجعة لإحدى الشركات المساهمة في ٢٠٢١/١٢/٣١:

اسم الحساب	دائن	مدين
صافي موجودات ثابتة- رأس المال	٥٠٠٠٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠٠٠
أوراق مالية متداولة - احتياطي إجباري	٥٠٠٠٠٠	٤٣٥٠٠٠٠
بضاعة لدى وكلاء الأمانة- موردين	٧٥٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١/بالمخازن- أرباح العام	٢٥٠٠٠٠٠	١٤٣١٢٥٠٠
صندوق- مصرف (حساب مكشوف)	٣٤٠٠٠٠٠	٣١١٢٥٠٠
عملاء - مخصص د . م . فيها	٦٢٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠
أوراق قبض - قرض طويل الأجل (برهن)	٨٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً - أوراق دفع	٥١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠
	٧٧٦٢٥٠٠٠	٧٧٦٢٥٠٠٠

فإذا علمت ما يلي:

١. يسمح نظام الشركة بتوزيع أرباح على المساهمين لغاية ٥٠% فقط.

٢. الأوراق المالية ظهرت بثمن التكلفة بينما قيمتها الاسمية ٤٥٠٠٠٠٠٠ ل.س وسعرها في السوق آخر المدة ٤١٦٢٥٠٠ ل.س.

٣. البضاعة التي بالمخازن ولدى وكلاء الأمانة تم تقييمها بسعر البيع الذي يتحدد بعد إضافة ٢٥% من ثمن التكلفة كهامش ربح.

٤. هناك مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ل.س من المصروفات المدفوعة مقدماً تبين أنها تخص السنة الحالية.

وقد تم إعداد الميزانية العمومية الآتية بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وعرضت على مجلس الإدارة الذي وافق عليها وطلب منك بصفتك مدققاً لحسابات الشركة أن تزيلها بموافقتك، مع العلم بأن المجلس أوصى في تقريره بتوزيع أرباح بمعدل ٢٥% فقط على المساهمين:

الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١		أصول	
خصوم			
حقوق الملكية:		أصول ثابتة (صافي القيمة)	٣٣٠٠٠٠٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠٠٠	-رهنيات قرض	(٨٠٠٠٠٠٠)
احتياطي إجباري	٥٠٠٠٠٠	أوراق مالية متداولة	٤٣٥٠٠٠٠
أرباح العام الحالي	٢٥٠٠٠٠٠	بضائع في المخازن	١٤٣١٢٥٠٠
التزامات قصير الأجل:		مدينون متنوعون	١٧٢٥٠٠٠٠
دائنون متنوعون	٨١٢٥٠٠٠	أوراق قبض	٥٠٠٠٠٠٠
أوراق دفع	٥١٠٠٠٠٠	صندوق	٣١١٢٥٠٠
مصرف (حساب مكشوف)	٥٠٠٠٠٠	أرصدة مدينة أخرى:	
		مصروفات. م. مقدماً	٦٠٠٠٠٠
	٦٩٦٢٥٠٠٠		٦٩٦٢٥٠٠٠

المطلوب:

- ١- توضيح النقاط التي ترى ضرورة لفت نظر الإدارة إليها قبل إعداد تقريرك النهائي.
- ٢- إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية للشركة ضمن أوراق عملك كمدقق للحسابات.
- ٣- في حالة عدم استجابة إدارة الشركة لتوصياتك، ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي.

تمرين (٣)

فيما يلي الميزانية لإحدى الشركات المساهمة التي أعدت في ٢٠٢١/١٢/٣١ وعرضت على مجلس الإدارة الذي وافق عليها وطلب منك بصفتك مدققاً لحسابات الشركة أن تزيلها بموافقتك، علماً أن مجلس الإدارة أوصى في تقريره عدم توزيع أرباح على المساهمين نظراً لوجود خسارة في نتيجة أعمال الشركة لهذا العام:

أصول	الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
أصول ثابتة (بصافي القيمة)	٥٠٠٠٠٠٠	رأس المال
أوراق مالية متداولة	٤٣٥٠٠٠٠	موردون
نقدية	٣١١٠٠٠٠	أوراق دفع
بضاعة آخر المدة	٨٠٠٠٠٠	مصرف (مكتشف)
عملاء تجاريون	٦٠٠٠٠٠	مخصص هـ. أ. مالية
خسائر العام الحالي	١٦٨٠٠٠٠	مخصص د. م. فيها
٥٨١٤٠٠٠٠	٥٨١٤٠٠٠٠	

وأثناء القيام بعملية التدقيق تبين إليك ما يلي:

١. جرى استبعاد الرهنيات البالغة ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س من قيمة صافي الأصول الثابتة وهي مقدمة مقابل الحصول على قرض طويل الأجل مثبت بالدفاتر ويعادل قيمتها.
٢. بلغت قيمة الأوراق المالية الاسمية ٤٢٠٠٠٠٠ ل.س وتكلفتها ٤٣٥٠٠٠٠ وسعرها في سوق الأوراق المالية آخر المدة ٤٤٠٠٠٠٠ ل.س.
٣. جرى تقييم بضاعة آخر المدة بأقل من ثمن التكلفة بنسبة ٢٠% من ثمن التكلفة، وكان سعر السوق يزيد في نهاية العام ٢٥% من ثمن التكلفة وهو يساوي سعر البيع الثابت خلال العام.
٤. هناك مصروفات تخص العام القادم قيمتها ١٦٠٠٠٠ ل.س جرى تحميلها على حسابات هذا العام.
٥. لدى فحص حسابات العملاء وردودهم على المصادقات تبين ما يلي:
 - أ. سجلت الشركة في حساب أحد العملاء ديناً معدوماً بقيمة ١٠٠٠٠٠ ل.س، تبين أن هذا الدين يمكن تحصيله مستقبلاً من العميل المذكور.

ب. كما سجلت الشركة في حساب عميل تجاري آخر قيمة مردودات مبيعات بلغت ٤٠٠٠٠٠ ل.س ولم يكن ذلك مرفقاً بمستند أو مذكرة رد بضاعة أو اشعار استلام البضاعة المردودة.

ج. قام أحد عملاء الشركة بتسديد رصيده البالغ ١٠٠٠٠٠٠ ل.س في ٢٠٢١/١٢/٣٠ وذلك بشيك أودع الخزينة، ولم يظهر المبلغ في دفتر النقدية ويومية المقبوضات.

د. كونت الشركة مخصصاً للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٤% من صافي رصيد العملاء وهي نسبة مقبولة ولكن بعد الأخذ بالمستجدات التي ظهرت أثناء الفحص والتدقيق.

٦. بلغت قيمة صافي مبيعات الشركة لهذا العام ٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.س بسعر البيع تمثل المبيعات الآجلة منها النصف، وبلغت قيمة بضاعة أول المدة ٦٠٠٠٠٠٠٠ ل.س بثمن التكلفة.

المطلوب:

- ١- توضيح النقاط والتحفظات التي ترى ضرورة لفت نظر الإدارة إليها قبل إعداد تقريرك النهائي.
- ٢- إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية السابقة للشركة بعد التدقيق.
- ٣- من ميزانيتك المعدلة استخرج: نسبة السيولة السريعة، معدل دوران العملاء، معدل دوران المخزون، مع التعليق عليها من حيث دلالة كل نسبة.
- ٤- في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك، ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي.

تمرين (٤)

فيما يلي الميزانية لإحدى الشركات المساهمة التي أعدت في ٢٠٢١/١٢/٣١ وعرضت على مجلس الإدارة الذي وافق عليها وطلب منك بصفتك مدققاً لحسابات الشركة أن تزيلها بموافقتك، علماً أن مجلس الإدارة أوصى في تقريره عدم توزيع أرباح على المساهمين نظراً لوجود خسارة في نتيجة أعمال الشركة لهذا العام:

ملاحظة : الأرقام بآلاف الليرات السورية

أصول		الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١		خصوم	
٣٣٠٠٠	مباني	٥٥٠٠٠	رأس المال		
١٢٠٠٠	آلات				
٧٩٧٠	نقدية	٥٠٠٠	موردون		
٧٢٧٠	مخزون آخر المدة	١٠٠٠	رواتب مستحقة		
١٠٠٠٠	أراضي	٩٧٠٠	مجمع استهلاك مباني		
٦٠٠٠	عملاء تجاريون	٦٦٠٠	مجمع استهلاك آلات		
١٢٠٠	خسائر العام الحالي	١٤٠	مخصص د. م. فيها		
٧٧٤٤٠		٧٧٤٤٠			

- وأثناء القيام بعملية التدقيق تبين إليك ما يلي: بالآلاف الليرات السورية
١. لدى فحص مخزون آخر المدة وجدت أن الشركة قامت بالجرد الفعلي بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٦ حيث أظهرت كشوف الجرد أن قيمة المخزون آخر المدة تبلغ ٧٢٧٠ ل.س، ولقد اكتشفت أن هناك مشتريات ظهرت بقائمة نتيجة الأعمال قيمتها ٢٩٣٠ ل.س تمت خلال الفترة من تاريخ الجرد حتى نهاية السنة المالية في ٢٠٢١/١٢/٣١ وقد استلمت الشركة نصفها قبل نهاية السنة والباقي سيسلم في ٢٠٢٢/١/٦.
- كذلك وجدت أن الشركة أدرجت مبيعات خلال الفترة المذكورة بقيمة ١٥٠٠ ل.س ضمن قائمة نتيجة الأعمال علماً أن سعر البيع الثابت طوال العام يتحدد بإضافة ٢٥% إلى ثمن التكلفة.
٢. في ٢٠٢١/٧/١ قامت الشركة بتعديل جزء من مبانيها والخاص بقسم توليد الكهرباء وتكلفته التاريخية ٥٠٠٠ ل.س ليصبح مبنى لقسم التجارة، وقد بلغت مصروفات التعديل ٤٠٠٠ ل.س نقداً، كما تم تحويل أجزاء من المبنى القديم إلى المبنى الجديد تكلفتها ٣٥٠٠ ل.س، وقد اكتشفت أن الشركة لم تسجل هذه العملية بدفاترها مع أن مجمع الاستهلاك التراكمي للمبنى القديم بلغ ١١٠٠ ل.س لغاية ٢٠٢١/١٢/٣١ وفقاً للاستهلاك بالقسط الثابت بنسبة ٤% سنوياً.

٣. في ١/١/ ٢٠١١ اشترت الشركة آلاتها بمبلغ ١٢٠٠٠ ل.س وتم تقدير العمر الإنتاجي بعشرين عاماً ومنذ ذلك الحين تتبع الشركة طريقة الاستهلاك بالقسط الثابت بمعدل ٥% سنوياً دون أن يكون لها قيمة نفاية في نهاية العمر الإنتاجي. وفي ١/١/ ٢٠٢١ قامت الشركة بتجديد آلاتها بمبلغ ١٢٠٠ ل.س مما أدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية وزيادة عمرها الإنتاجي مدة خمس سنوات إضافية وكان القيد التالي بدفاتر الشركة :

١٢٠٠ من د/ الأرباح والخسائر

١٢٠٠ إلى د/ مصروفات الصيانة

٤. تبين من دراسة أعمار ديون العملاء أن نسبة الديون المشكوك في تحصيلها تبلغ ٤% من رصيد العملاء.

٥. بلغت قيمة صافي مبيعات الشركة لهذا العام ٣٠٠٠٠ ل.س بسعر البيع حيث تمثل المبيعات الآجلة منها ٣/٢ وبلغت قيمة المخزون أول المدة ٦٠٠٠ ل.س بثمن التكلفة.

المطلوب:

- ١- إثبات تحفظاتك على شكل قيود تسوية تتقدم بها إلى مجلس إدارة الشركة .
- ٢- تعديل حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية للشركة في ٣١/١٢/ ٢٠٢١.
- ٣- استخدم ميزانيتك المعدلة في استخراج متوسط فترة التحصيل ومتوسط فترة التخزين علماً بأن الفترة المعيارية لكلا المؤشرين هي ٩٠/ يوماً.
- ٤- في حالة عدم استجابة الإدارة لتحفظاتك، ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي.

تمرين (٥)

فيما يلي الميزانية الختامية لإحدى الشركات المساهمة التي أعدت في ٣١/١٢/ ٢٠٢١، وعرضت على مجلس الإدارة الذي وافق عليها وطلب منك بصفتك مدققاً لحسابات الشركة أن تزيلها بموافقتك، علماً أن مجلس الإدارة أوصى في تقريره عدم توزيع أرباح على المساهمين نظراً لوجود خسارة في نتيجة أعمال الشركة لهذا العام:

ملاحظة: الأرقام بآلاف الليرات السورية

أصول	الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١	خصوم
٣٣٠٠٠ مباني	٥٠٠٠٠ رأس المال	
١٢٠٠٠ آلات		
٥٠٠٠ مصرف جاري	٧٠٠٠ قرض طويل الأجل	
٦٠٠٧ صندوق	٤٠٠٠ موردون	
٧٢٧٠ مخزون آخر المدة	٥٠٠ رواتب مستحقة	
١٠٠٠٠ أراضي	٩٥٠٠ مجمع استهلاك مباني	
٣٣٠٠ عملاء تجاريون	٦٦٠٠ مجمع استهلاك آلات	
١٢٠٠ صافي خسائر العام الحالي	١٧٧ مخصص ديون مشكوك فيها	
٧٧٧٧٧	٧٧٧٧٧	

وأثناء القيام بعملية التدقيق تبين إليك ما يلي: (بآلاف الليرات السورية)

١. لدى فحص مخزون آخر المدة وجدت أن الشركة قامت بالجرد الفعلي بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٦ حيث أظهرت كشوف الجرد أن قيمة المخزون آخر المدة تبلغ ٧٢٧٠ ل.س، ولقد اكتشفت أن هناك مشتريات ظهرت بقائمة نتيجة الأعمال قيمتها ٢٩٣٠ ل.س تمت خلال الفترة من تاريخ الجرد حتى نهاية السنة المالية في ٢٠٢١/١٢/٣١ وقد استلمت الشركة نصفها قبل نهاية السنة والباقي سيسلم في ٢٠٢٢/١/٦. كذلك وجدت أن الشركة أدرجت مبيعات خلال الفترة المذكورة بقيمة ١٥٠٠ ل.س ضمن قائمة نتيجة الأعمال علماً أن سعر البيع الثابت طوال العام يتحدد بإضافة ٢٥% إلى ثمن التكلفة.
٢. في ٢٠٢١/٧/١ قامت الشركة بتعديل جزء من مبانيها والخاص بالمستودعات وتكلفته التاريخية ٥٠٠٠ ل.س ليصبح مبنى لصالة البيع، وقد بلغت مصروفات التعديل ٤٠٠٠ ل.س نقداً، كما تم تحويل أجزاء من المبنى القديم إلى المبنى الجديد تكلفتها ٣٥٠٠ ل.س وقد اكتشفت أن الشركة لم تسجل هذه العملية بدفاترها مع أن مجمع الاستهلاك التراكمي للمبنى القديم بلغ ١١٠٠ ل.س لغاية ٢٠٢١/١٢/٣١ وفقاً للقسط الثابت بنسبة ٤% سنوياً.
٣. في ٢٠١١/١/١ اشترت الشركة آلاتها بمبلغ ١٢٠٠٠ ل.س وتم تقدير العمر الإنتاجي بعشرين عاماً ومنذ ذلك الحين تتبع الشركة طريقة الاستهلاك بالقسط الثابت بمعدل ٥% سنوياً دون أن يكون لها قيمة نفاية في نهاية العمر الإنتاجي. وفي

٢٠٢١/١/١ قامت الشركة بتجديد آلاتها بمبلغ ١٢٠٠ ل.س مما أدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية وزيادة عمرها الإنتاجي مدة خمس سنوات إضافية وكان القيد التالي بدفاتر الشركة:

١٢٠٠ من ح/الأرباح والخسائر

١٢٠٠ إلى ح/مصرفات الصيانة

٤. وجدت أن الشركة حررت شيكات للموردين بقيمة ٢٠٠٠ ل.س تستحق في ٢٠٢٢/٥/١.

٥. تبين من إشعار المصرف المستلم في ٢٠٢١/١٢/٢٩ أن أحد العملاء لم يدفع قيمة الكمبيالة المستحقة في ٢٠٢١/١٢/٢٠ والتي كان قد تم خصمها مسبقاً لدى المصرف وقيمتها ١٥٠٠ ل.س مما دفع المصرف لرفع الدعوى على العميل ودفع مقابل ذلك ٢٠٠ ل.س.

٦. تبين من دراسة أعمار ديون العملاء أن نسبة الديون المشكوك في تحصيلها تبلغ ٦% من رصيد العملاء.

٧. بلغت قيمة صافي مبيعات الشركة لهذا العام ٣٠٠٠٠ ل.س بسعر البيع حيث تمثل المبيعات الآجلة منها ٣/٢ وبلغت قيمة المخزون أول المدة ٦٠٠٠ ل.س بثمن التكلفة.

المطلوب:

١- إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي في ٢٠٢١/١٢/٣١.

٢- إثبات تحفظاتك على شكل قيود تسوية في أوراق عملك تتقدم بها إلى مجلس إدارة الشركة.

٣- تعديل حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية للشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ في أوراق عملك كمدقق.

٤- استخدم ميزانيتك المعدلة في استخراج النسب الآتية مع التعليق عليها من وجهة نظرك كمدقق: متوسط فترة التحصيل، متوسط فترة التخزين علماً بأن الفترة المعيارية لكلا المؤشرين هي ٩٠/ يوماً، نسبة المديونية للغير.

٥- في حالة عدم استجابة الإدارة لتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي بفرض:

- نسبة التعديل في صافي النتيجة أقل من ٥٠% بعد التدقيق فالتقرير متحفظ.
- نسبة التعديل في صافي النتيجة أكثر من ٥٠% بعد التدقيق فالتقرير سلبي.

تمرين (٦)

بصفتك مدققاً للحسابات عرضت عليك شركة الخيرات السورية المساهمة حساباتها الختامية وميزانياتها عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ والتي كانت كما يلي:

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

أراضي	١٥٠٠٠	أراضي	٤٥٠٠٠	رأس المال
مباني	٢٠٠٠٠	مباني	٤٤٤٤٤	أرباح العام
- مجمع ك. مباني	(٢٥٠٠)	- مجمع ك. مباني	١٧٥٠٠	ديون طويلة الأجل:
أثاث	٢٠٠٠	أثاث	٤٠٠٠	قرض سندات ٥%
- مجمع ك. أثاث	(٤٤٢)	- مجمع ك. أثاث	١٧٥٠	ديون قصيرة الأجل:
بضاعة آخر المدة	٦٠٠٠	بضاعة آخر المدة	١٠٠٠	موردون
أوراق مالية قصيرة الأجل	٥٠٠٠	أوراق مالية قصيرة الأجل	٢٧٥٠	أوراق دفع
صندوق	٩٩٧	صندوق	٥٦١٩٤	
مصرف	٤٠٠٠	مصرف		
مدينون	٤٠٠٠	مدينون		
أوراق قبض	٢١٣٩	أوراق قبض		
	٥٦١٩٤			

ومن تدقيقك لأعمال عام ٢٠٢١ تبين لك ما يلي (بآلاف الليرات السورية):

١. هناك بضاعة قيمتها ٢٥٠ ل.س وردت في سجلات الإدخال بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١، وأدرجت في قائمة الجرد ولم تسجل في مشتريات الدورة المالية علماً بأنها اشترت على الحساب .

٢. هناك بضاعة مباعه بسعر البيع ٦٢٥ ل.س كانت في مستودعات الشركة بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ وأرسلت فاتورتها إلى العميل وأثبتت كمبيعات بتاريخ

٢٠٢١/١٢/٣١ وشحنت البضاعة بتاريخ ٢٠٢٢/١/١٠، لكنها أدرجت في قائمة الجرد للبضاعة الباقية بثمن تكلفتها البالغ ٥٠٠ ل.س. أما البضاعة الباقية آخر المدة (عدا المباعه) فقد جرى تقييمها على أساس القيمة السوقية التي تزيد ١٠% عن ثمن التكلفة.

٣. تبلغ القيمة السوقية للأوراق المالية قصيرة الأجل ٤٤٠٠ ل.س.

٤. يوجد دعوى قضائية مرفوعة ضد الشركة يمكن أن ينجم عنها خسائر قدرها ٤٤٤ ل.س.

٥. توجد شيكات مؤرخة بتاريخ لاحق للميزانية استلمت من بعض العملاء ولم تسجل في الدفاتر تبلغ قيمتها ٥٠٠ ل.س. علماً أن أصل الدين المترتب عليهم يبلغ ٨٠٠ ل.س. استحق في ٢٠٢١/١٢/٥.

٦. في الأيام الأخيرة من عام ٢٠٢١ استلمت الشركة بضاعة على الحساب من الموردين قيمتها ٢٠٠٠ ل.س. لم تسجل في الدفاتر ولا بقائمة الجرد.

٧. يبلغ رصيد حساب المصرف كما هو في الكشف الوارد بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ مبلغ ٤٥٠٠ ل.س. وبنتيجة التدقيق تبين أن الشركة سجلت العمليات التالية:

أ. شيكات أخرى محررة من العملاء ومرسلة إلى المصرف للتحويل قدرها ١٥٠٠ ل.س. لم تحصل حتى تاريخ إعداد الميزانية لعدم كفاية الرصيد.

ب. حررت الشركة شيكات للموردين قيمتها ٢٠٠٠ ل.س. ولم تقدم للصرف حتى تاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١. ولكن ورد اشعار من المصرف ضمن فترة الأحداث اللاحقة.

٨. هناك أوراق قبض (كميالة) بقيمة ١٣٩ ل.س. مسحوبة على أحد العملاء لا أمل في تحصيلها اعتبرت ديون معدومة.

فإذا علمت ما يأتي:

- الاستهلاكات للأصول الثابتة هي كما يلي: ٥% للمباني بالقسط الثابت، ١٠% للأثاث بالقسط المتناقص، علماً أن الشركة تأسست في ٢٠١٩/١/١ وتم شراء الموجودات الثابتة في بداية التأسيس.

- يكون مخصص عن كامل الديون المشكوك في تحصيلها.

المطلوب:

١. ما هي الإجراءات الواجب تدوينها في أوراق عملك فيما يخص المعلومات السابقة (قيود تسوية أو ملاحظات أو مذكرة تسوية للمصرف).

٢. إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية بعد التدقيق لعرضها من جديد على المساهمين وجمهور المستثمرين.

٣. في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك وتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي ضمن فرض:

أ. إذا أدت عملية التدقيق إلى تعديل الأرباح بنسبة لا تتجاوز ٢٥% فالتقرير مقيد (متحفظ).

ب. إذا أدت عملية التدقيق إلى تعديل الأرباح بنسبة تتجاوز ٢٥% فالتقرير سلبي (معاكس).

تمرين (٧)

فيما يلي الميزانية الختامية لشركة طيبة المساهمة كما هي في ٢٠٢١/١٢/٣١:

أصول ميزانية شركة طيبة في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

رأس المال	٨٣٣٣٣	أصول ثابتة مختلفة	٧٥٠٠٠	
أرباح العام	١١١١١	- مجمع استهلاك أصول ثابتة	(١٥٠٠٠)	٦٠٠٠٠
قرض طويل الأجل	٥٥٥٥	شهرة محل		١٠٠٠٠
سحب على المكشوف	٢٦١	مدينون		٢٧٦٦
موردون	٢٥٠	مخزون سلعي	٢٤٠٠٠	
أوراق الدفع	٥٠٠	- مخصص. هـ. أ.م. سلعي	(١٠٠٠)	٢٣٠٠٠
		صندوق		٥٢٤٤
	١٠١٠١٠			١٠١٠١٠

وقد جرى تكليفك بتدقيق حسابات هذه الشركة، وأثناء التدقيق تبين لك ما

يلي: (بآلاف الليرات السورية)

١. قامت الشركة بشراء بضاعة في ٢٥/١٢/٢٠٢١ بمبلغ ١٠/ مليون ل.س دفعت نصفها نقداً ونصفها الباقي على الحساب ولم تسجلها بالدفاتر، لكنها أدرجتها بقائمة جرد البضاعة بمبلغ ٩/ مليون ل.س بحجة أن الأسعار متقلبة وغير ثابتة ويمكن أن ينخفض سعر السوق لها.

٢. أن إدارة الشركة قد استهلكت كل الاحتياطي الاجباري البالغ ٥٠٠٠ ل.س و ١٠٠٠ ل.س من مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي الذي جرى تكوينه في السنة السابقة وذلك لإظهار وجود أرباح في القوائم المالية.

٣. أن جزء من المخزون السلعي يعود إلى بضاعة راكدة مقدار تكلفتها ٤٠٠٠ ل.س، وقدرت الشركة أن صافي قيمتها البيعية لن تزيد عن ٥٠% من التكلفة مما دفعها إلى تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي في السنة السابقة، أما باقي المخزون فيقدر صافي قيمته البيعية بمبلغ ٢٠٠٠٠ ل.س.

٤. أثناء فحصك ليومية المبيعات وجدت القيد الآتي الذي يعبر عن مبيعات نقدية:

٢٥٤٧ من ح/ الصندوق

٢٥٤٧ إلى ح/ المدينون

٥. هناك ديوناً أعدم مقدارها ٣١٣ ل.س إلا أن الشركة أجلت معالجتها دفترياً إلى العام القادم.

٦. أن هناك ذمماً بشكل سلف على موظفي الشركة مقدارها ١٠٠٠ ل.س ظهرت مع رصيد المدينون ، كما تبين أن حجم الديون المشكوك فيها يعادل ٥% من صافي رصيد المدينون.

٧. في ١/١٠/٢٠٢١ باعت الشركة آلة تكلفتها التاريخية ٥٠٠٠ ل.س ومجمع استهلاكها التراكمي ٣٠٠٠ ل.س لغاية ٣١/١٢/٢٠٢٠، وذلك بشيك بمبلغ ٤٦٥٥ ل.س أودعته في حسابها الجاري لدى المصرف يستحق في ١/٣/٢٠٢٢ وهذه العملية لم تكن مثبتة في الدفاتر. علماً أن الشركة تستهلك أصولها الثابتة بمعدل ٨% سنوياً بطريقة القسط الثابت، كما أن نظام الشركة الأساسي يوجب تحويل الأرباح الرأسمالية إلى حساب الاحتياطي الاجباري.

٨. هناك رواتب مستحقة عن العام الحالي تبلغ قيمتها ٤٧٨ ل.س .

المطلوب:

١- توضيح النقاط التي ترى ضرورة لفت النظر إليها في أوراق عملك كمدقق حسابات خارجي (قيود أو ملاحظات).

٢- تصوير ح/المدينون، وإعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر، والميزانية الختامية لشركة طيبة بعد التدقيق.

٣- في حال رفضت الشركة تحفظاتك وتوصياتك، ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي وفق معيار التدقيق الدولي المعدل ٧٠٠ بفرض:

أ. إذا كان تعديلك للقوائم المالية سيؤدي إلى وجود صافي ربح اكتب تقريراً متحفظاً.

ب. إذا كان تعديلك للقوائم المالية سيؤدي إلى وجود صافي خسارة اكتب تقريراً سلبياً.

تمرين (٨)

في ٢٠٢١/١/١ تأسست شركة النسيم المساهمة لتصنيع الثلجات وذلك باستثمار

براءة اختراع أجنبية، وفيما يلي الميزانية العمومية لهذه الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ (بآلاف الليرات السورية) خصوم

رأس المال	٦٥٠٠٠	مباني	٢٠٠٠٠	
		- م. ك. مباني	(٨٠٠)	١٩٢٠٠
أرباح العام الحالي	٣٤٦٥	تجهيزات ومعدات	٢٤٠٠٠	
قرض طويل الأجل	١٠٠٠٠	- م. ك. تجهيزات معدات	(٣٦٠٠)	٢٠٤٠٠
موردون	٢١٩٥	أثاث	٥٠٠٠	
عملاء (عربون)	٢٦٩٠	- م. ك. أثاث	(٥٠٠)	٤٥٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠	براءة اختراع		٩٠٠٠
إيرادات مقبوضة مقدماً	٥٠٠	سلف الموردين (عربون)		٢٦٠
		مواد أولية وتحت الصنع		٤٤٠٠
		بضاعة تامة الصنع		٤٨٠٠
		محفظة أوراق مالية		٨٥٤٢
		عملاء تجاريون		٦٠٠٠
		صندوق		٢٥٧٦
		مصرف جاري		٣٨٣٢
	٨٥٨٥٠			٨٥٨٥٠

- وبصفتك مدققاً للحسابات فقد طلبت منك إدارة الشركة تدقيق حساباتها وميزانيتها السابقة، وخلال تدقيقك تبين لك ما يلي: بآلاف الليرات السورية
١. براءة الاختراع لا تزال تظهر في الميزانية بقيمتها الشرائية في ٢٠٢١/١/١ مع أن مدة الانتفاع منها تنتهي في غضون خمسة عشرة عاماً من تاريخ الحصول عليها.
 ٢. قومت الشركة المواد الأولية وتحت الصنع بالقيمة السوقية، إن هذا التقييم ينطوي على مبالغة قدرها ١٠% بالنسبة لثمن التكلفة. أما البضاعة تامة الصنع فجرى تقييمها بسعر التكلفة الذي يقل بنسبة ٢٠% عن صافي القيمة البيعية.
 ٣. تشتمل محفظة الأوراق المالية على مبلغ ٣٥٤٢ ل.س تمثل أوراق مالية سوف يتم بيعها في النصف الأول من عام ٢٠٢٢ وذلك للمساهمة في سداد نصف قيمة القرض طويل الأجل الذي سيستحق في ٢٠٢٢/٧/١، علماً أن قيمتها بتاريخ إقفال الحسابات ٣٥٠٠ ل.س. كما تبين أن المحفظة تضم ٥٠٠٠ سهم من أسهم شركة النمرور قيمة السهم السوقية في ٢٠٢١/١٢/٣١ تعادل ٩٠٠ ل.س، ولقد أتضح أن شركة النمرور هي المورد الرئيسي لشركة النسيم وأن هذا الاستثمار يمثل بالنسبة لشركة النسيم استثماراً دائماً لتضمن لنفسها مصدراً ثابتاً للمواد الأولية.
 ٤. لدى التحقق من حسابات العملاء التجاريون تبين أنها تحتوي على ١٠% ذمم على شكل سلف تم منحها لموظفي الشركة لم تستحق بعد، وأن ما يعادل ٥% من صافي رصيد العملاء التجاريين يعتبر بمثابة ديون مشكوك في تحصيلها.
 ٥. في ٢٠٢١/١٢/٢٨ استلمت الشركة من الموردين مواد أولية بقيمة ٥٤٠٠ ل.س ولم يتم تسجيل هذه المواد في السجلات المحاسبية ولا في كشف الجرد، علماً أن العربون المدفوع سابقاً لهؤلاء الموردين بلغ ١٠٠٠ ل.س (ضمن سلف الموردون) وتأمل الشركة دفع مستحقاتهم في بداية العام القادم.
 ٦. تبين من كشف المصرف بأن الأخير قد احتسب للشركة فوائد دائنة بقيمة ١٥٠ ل.س ودفع عنها مصروفات دورية قيمتها ٥٠ ل.س تعود لعام ٢٠٢١ وأن الشركة لم تثبت ذلك بدفاتها.
 ٧. لدى جرد الصندوق تبين وجود عجز بمبلغ ٢٠٠ ل.س نتيجة عدم إثبات أتعاب مدقق الحسابات المدفوعة له لتدقيق حسابات السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

٨. لدى فحص الإيرادات المقبوضة مقدماً تبين أن مبلغ ٢٠٠ ل.س اعتبر إيراداً للعام القادم وهو يخص العام الحالي.

المطلوب:

١- إجراء قيود التسوية اللازمة التي يمكن أن تقترحها على الإدارة بشأن التعديلات التي ترى ضرورة القيام بها بما يتوافق والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

٢- إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية لشركة النسيم بعد التدقيق الذي قمت به وذلك لعرضها على مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين.

٣- في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك وتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي ضمن فرض:

أ. إذا أدت عملية التدقيق إلى تعديل الأرباح والخسائر بنسبة لا تتجاوز ٥% فالتقرير مقيد (متحفظ).

ب. إذا أدت عملية التدقيق إلى تعديل الأرباح والخسائر بنسبة تتجاوز ٥% فالتقرير سلبي.

تمرين (٩)

بصفتك مدققاً للحسابات عرضت عليك إحدى الشركات المساهمة ميزانيتها التالية لتقوم بفحصها وتدقيقها مع باقي الحسابات الأخرى (بآلاف الليرات السورية):

أصول الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ خصوم

رأس المال	٥٢٥٠٠	أراضي	٢٠٠٠٠
احتياطي قانوني	٢٥٠٠	آلات (بعد استبعاد قيمة الرهن منها)	١٨٢٥٠
أرباح العام الحالي	٥٨٣٠		
موردون	٢٤٥٠	سيارات	٩٥٠٠
م. د. م. فيها	١٠٠	شهرة محل	٢٠٠٠
م. ك. آلات	٤٠٠٠	أثاث	٣٠٠٠
م. ك. أراضي	٢٥٠٠	استثمارات مالية طويلة الأجل	٣٥٠٠
م. ك. سيارات	٢٠٠٠	عملاء تجاريون	٤٢٠٠
م. ك. شهرة محل	١٢٠٠	بضاعة بغرض البيع (تكلفة)	١٠٠٠٠
م. ك. أثاث	٥٠٠	نقدية	٣٦٣٠
م. ه. أ. بضائع	٥٠٠		
	٧٤٠٨٠		٧٤٠٨٠

وخلال قيامك بعملية الفحص والتدقيق تبين لك ما يلي في ٢٠٢١/١٢/٣١: بآلاف الليرات السورية:

١. في ٢٠١١/١/١ اشترت الشركة آلة بمبلغ ٣٠٠٠ ل.س وتم تقدير العمر الإنتاجي لها آنذاك بعشرين سنة وتستهلك بطريقة القسط الثابت بدون قيمة خردة أو نفاية لها في نهاية العمر الإنتاجي، وفي ٢٠٢١/١/١ قامت الشركة بتجديد الآلة بمبلغ ٣٠٠ ل.س أثبتت دفترياً كمصروف رأسمالي، وهذا التجديد أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للآلة وزيادة عمرها الإنتاجي خمس سنوات إضافية، ولكن تبين أن الشركة قد استهلكتها هذا العام بالقسط الثابت القديم.

٢. تمثل الشهرة المسجلة بالدفاتر المبلغ الإضافي المدفوع للشركة نتيجة الاندماج مع شركة أخرى في بداية عام ٢٠١٩ ولا يتوقع أن تزيد الأرباح في الأعوام المقبلة عن الأرباح العادية، وذلك بعد رفع الحواجز الجمركية على استيراد السلع المماثلة من الخارج، وكانت الشركة تستهلك شهرة المحل بواقع ٢٠% سنوياً.

٣. يتضمن حساب الأراضي قيمة أراضي تم شرائها بقصد تشييد مباني عليها تبلغ قيمتها ٨٠٠٠ ل.س، وكذلك يتضمن قيمة مباني مقامة عليها وقيمتها ١٢٠٠٠ ل.س علماً أن الشركة تستهلك المباني بنسبة ٥% سنوياً بالقسط الثابت منذ خمس سنوات.

٤. حصلت الشركة في ٢٠٢١/١/١ على قرض سندات لتمويل أنشطتها المختلفة قيمته ٣٧٥٠ ل.س ومعدل الفائدة السنوية ٨% لم تدفع حتى نهاية العام، وتبين أن الشركة لم تعالج هذه الفوائد دفترياً، علماً أن الشركة رهنّت بعضاً من آلاتها تعادل قيمتها مبلغ القرض المطلوب.

٥. توقفت في ٢٠٢١/٦/٣٠ شاحنة عن العمل نتيجة حادث أدى إلى تلف ٨٠% من قيمتها واعتبرت نسبة ٢٠% المتبقية نفاية، وكانت الشركة قد اشترتها في ٢٠١٧/١/١ بقيمة ١٠٠٠ ل.س واستهلكتها حتى نهاية السنة الحالية بمعدل ١٠% سنوياً، وقد قررت الشركة ادخال الشاحنة إلى مخزن النفاية بتاريخ توقفها عن العمل، علماً أن الشركة لم يكن لديها تأميناً على هذه الشاحنة.

٦. باعت الشركة بعضاً من أثاثها القديم وقيمتها الدفترية ١٠٠ ل.س بمبلغ ٥٠ ل.س، وأن مجمع الاستهلاك الخاص بهذا الأثاث المباع قد بلغ ٧٠ ل.س وسجلت الشركة في الدفاتر القيد التالي:

من مذكورين

٥٠ د/ النقدية

٥٠ د/ مجمع استهلاك الأثاث

١٠٠ إلى د/الأثاث

٧. الاستثمارات المالية طويلة الأجل مشتراه بهدف توفير المبالغ النقدية من عوائدها للاحتياط لسداد قيمة القرض في موعد الاستحقاق، وقد حققت هذه الاستثمارات عوائد قيمتها ١٢٠ ل.س لم تسجل بالدفاتر لأنها لم تقبض بعد.

٨. قيمت الشركة بضاعة بغرض البيع بسعر السوق الذي يقل ٥% عن ثمن التكلفة وكونت مخصصاً بالفرق، علماً أن صافي القيمة البيعية لهذه البضاعة تمثل ٩٦% من سعر السوق.

المطلوب:

١. إجراء القيود الخاصة بالتسويات المقترحة من وجهة نظرك كمدقق للحسابات بما ينسجم والمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية لتقديمها إلى مجلس إدارة الشركة.
٢. إعادة تصوير حساب الأرباح والخسائر وعرض الميزانية العمومية من جديد وذلك لبيان أثر التعديلات التي قمت بها على نتائج الأعمال وعلى المركز المالي للشركة بما ينسجم والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تمرين (١٠)

"إن التحقق من صحة التقييم للأصل يعد من الأهداف العامة لبرنامج تدقيق الأصول الثابتة والمتداولة". المطلوب: بصفتك مدققاً للحسابات أن تتحقق من صحة تقييم الأصل وعرضه في قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١ لكل حالة من الحالات الآتية مع بيان أثره على حساب الأرباح والخسائر وذلك بإثبات قيود التسوية اللازمة في أوراق عملك لتقديمها إلى مجلس إدارة الشركة لإظهار المعالجة المحاسبية السليمة لكل حالة:

١. في ٢٠١١/١/١ اشترت الشركة آلات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ ل.س وتم تقدير العمر الإنتاجي لها آنذاك بعشرين عاماً وهي تستهلك بطريقة القسط الثابت بدون قيمة خردة أو نفاية في نهاية العمر الإنتاجي.

وفي ٢٠٢١/١/١ قامت الشركة بتجديد آلاتها بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ ل.س مما أدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية وزيادة عمرها الإنتاجي خمس سنوات إضافية.

٢. ظهرت شهرة المحل في ميزانية الشركة بقيمة ٢٠ مليون ل.س، ومجمع استهلاك (إطفاء) الشهرة بمبلغ ١٢ مليون ل.س ومن خلال تدقيقك تبين لك أن الشهرة المسجلة بالدفاتر تمثل المبلغ الإضافي المدفوع للشركة المندمجة في بداية عام ٢٠٢١ ولا يتوقع أن تزيد الأرباح في الأعوام المقبلة عن الأرباح العادية، وذلك بعد رفع الحواجز الجمركية على استيراد السلع المماثلة من الخارج، وكانت الشركة تستهلك شهرة المحل بواقع ٢٠% سنوياً.

٣. تسلمت الشركة بضاعة بقيمة ٥٠٠٠٠٠٠/ في ٢٠٢١/١٢/٢٨ وأدخلت إلى المخازن وجردت إلا أن المحاسب سجل العملية بتاريخ استلام الفاتورة وهو ٢٠٢٢/١/٧.

٤. أظهرت قوائم جرد المخزون أن قيمته ٣٠ مليون ل.س، علماً أن هناك بضاعة وردت لمخازن الشركة من أحد الموردين قيمتها ١/ مليون ل.س في ٢٠٢١/١٢/٢٤ إلا أنها لم تجرد ضمن المخزون نظراً لتأخر ورود الفاتورة الداعمة لشرائها، وقد تسلمت الشركة هذه الفاتورة بتاريخ ٢٠٢٢/١/٤ وسجلتها في ذات التاريخ ضمن دفاتها.

٥. هناك بضاعة كانت قد سجلتها الشركة بموجب فاتورة شراء استلمتها من المورد بقيمة ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س ولكن الشركة رفضت استلامها بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٢٥ لوجود بعض العيوب بها ولم يحسم الأمر مع المورد حيث يتوقع أن يشحن المورد بضاعة غيرها أو أن يعيدها مع منح الشركة خصم عليها.

٦. ظهر رصيد حساب التأمينات في إحدى الشركات المساهمة في ٢٠٢١/١٢/٣١ (ضمن حسابات مدينة أخرى) بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ ل.س، وأثناء التدقيق وجدت أن التأمينات تمثل أقساط تأمين سنوية دفعتها الشركة للتأمين على موجوداتها عن عام ٢٠٢١.

٧. ظهرت الأراضي والمباني برصيد واحد في ميزانية الشركة بقيمة ٢٠٠ مليون ل.س ومجمع استهلاك أراضي بمبلغ ٢٥ مليون ل.س، ومن خلال تدقيقك تبين لك أن حساب الأراضي يتضمن قيمة الأراضي المشتراة بقصد البناء وقيمتها ٨٠ مليون

ل.س، وكذلك يتضمن قيمة المباني المقامة عليها والبالغة ١٢٠ مليون ل.س علماً أن الشركة تستهلك المباني بنسبة ٥% سنوياً بالقسط الثابت منذ خمس سنوات.

٨. باعت الشركة بعض من أثاثها القديم وقيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠٠ ل.س بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ ل.س، وأن مجمع الاستهلاك الخاص بهذا الأثاث المباع قد بلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س وسجلت الشركة في الدفاتر القيد التالي:

من مذكورين

٧٠٠٠٠٠ د/ النقدية

٣٠٠٠٠٠ د/ مجمع استهلاك الأثاث

١٠٠٠٠٠٠ إلى د/ الأثاث

٩. تمثل الاستثمارات المالية طويلة الأجل أسهم وسندات بقيمة ٢٥ مليون ل.س بهدف توفير المبالغ النقدية من عوائدها للاحتياط لسداد قيمة القرض في موعد الاستحقاق وكانت الشركة قد حصلت عليه سابقاً، وقد حققت هذه الاستثمارات عوائد قيمتها ٢/ مليون ل.س لم تسجل بالدفاتر لأنها لم تقبض بعد.

١٠. ظهر رصيد بضاعة آخر المدة بالميزانية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ل.س (تكلفة) بينما سعر السوق يقل ٥% عن التكلفة وكونت مخصصاً بالفرق ٥٠٠٠٠ ل.س، علماً أن صافي القيمة البيعية لهذه البضاعة تمثل ٩٦% من سعر السوق.

تمرين (١١)

إليك الميزانية الختامية لشركة العلا المساهمة السورية عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ ما يلي: (جميع الأرقام بآلاف الليرات السورية)

الميزانية الختامية في ٢٠٢١/١٢/٣١			أصول		
خصوم					
رأس المال	٧٥٠٠٠		أراضي	١٠٠٠٠	
أرباح العام	٧١٤٤		مباني	٢٥٠٠٠	
ديون طويلة الأجل: قرض طويل الأجل ١٠% ديون قصيرة الأجل: موردون		٨٢١٤٤	- م.ك مباني	(٤٠٠٠)	٢١٠٠٠
		٦٠٠٠	أثاث	٢٠٠٠	
			- م.ك أثاث	(٥٠٠)	١٥٠٠
			آلات	١٧٠٠٠	
	٩٧٠٠		- م.ك آلات	(٤٠٠٠)	١٣٠٠٠

سيارات	١٠٠٠٠	١١٨٥٥	أوراق دفع
- م.ك سيارات	(٣٩٧١)		
بضاعة آخر المدة	١١٥٣٨		
مدينون	١٣٥٠٠		
أوراق مالية	١١٠٠٠		
أوراق قبض	٤٠٠٠		
صندوق	١٩٥٥		
مصرف	٦٤٧٧		
	٤٨٤٧٠	٩٩٩٩٩	

ولدى تدقيق حسابات الشركة تبين لمدقق الحسابات ما يلي:

١. تبين من كشف المصرف أن رصيد الشركة في ٢٠٢١/١٢/٣١ يبلغ ٥٠٠٠، ولدى فحص الحسابات ظهر ما يلي:

أ. ورد في الكشف أن هناك عمولات مصرفية على الشركة تبلغ ٤٤٥، وكذلك احتسب المصرف فوائد دائنة للشركة بلغت ١٨٩.

ب. هناك شيكات مسحوبة لأمر الموردين تبلغ ٥٥٦ لم تصرف حتى ٢٠٢١/١٢/٣١، وقد ورد بها إشعار بصرفها في ٢٠٢٢/١/١٠.

ج. أودعت الشركة مبلغ ١١١١ في ٢٠٢١/١٢/٢٨، بينما ظهر هذا المبلغ في الإشعار الوارد من المصرف في شهر كانون الثاني ٢٠٢٢.

د. أثبتت الشركة بحساب المصرف قيمة الشيكات البالغة ٦٦٦ الواردة من المدينين في ٢٠٢١/١٢/٢٩ والتي أرسلت للتحصيل بنفس التاريخ.

٢. تبين أن هناك ديون معدومة تبلغ ١٥٠٠، وتتبع الشركة سياسة تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٤% ل.س من قيمة المدينون التي تظهر في الميزانية.

٣. هناك بضاعة تبلغ قيمتها ١٥٣٨ استلمتها الشركة مع فواتيرها الأصلية وأدخلت مخازنها في ٢٠٢٢/١/٨، لكنها أدرجت في قائمة الجرد في ٢٠٢١/١٢/٣١ على أنها بضاعة باقية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

٤. تبين أن نصف قيمة أوراق القبض ظهرت لأمر الموردين ولم تسجل بالدفاتر، وهناك كمبيالة مسحوبة على أحد العملاء استحققت في موعدها ولم تحصل قيمتها ٥٠٠.

٥. توجد عقود غير قابلة للتعديل من حيث الأسعار لبيع نصف بضاعة آخر المدة سوف تنفذ في العام التالي بأسعار تؤدي للحصول على ربح ربحاً ٨٠٠، بينما يبلغ سعر السوق لكامل بضاعة آخر المدة في ٢٠٢١/١٢/٣١ للبضاعة الموجودة فعلاً في المخازن ٩٠٠٠.

٦. ظهرت الأوراق المالية في الميزانية بقيمتها الاسمية في حين كانت تكلفتها ١٠٥٠٠ وأعتبر الفرق كأرباح أثبتت بالدفاتر، علماً أن قيمة الأوراق المالية بسعر السوق بلغت ١٠٣٥٠ في نهاية العام، وأن هذه الأوراق تحتفظ بها الشركة من سنوات لتأمين مصدر للمواد الأولية التي تحتاجها.

٧. ظهر فرق أثناء جرد الصندوق بمقدار ٣٥٠ عما هو في الدفاتر، ولدى البحث عن السبب تبين أن هناك مشتريات تمت بخصم تجاري ١٠% وكانت قيمتها قبل الخصم ٣٥٠٠ وقامت الشركة بإثباتها بالقيد:

٣٥٠٠ من د/ المشتريات

إلى مذكورين

٢٨٠٠ د/ الصندوق

٧٠٠ د/ الخصم المكتسب

٨. أن الشركة تأسست منذ ثلاث سنوات واشترت موجوداتها الثابتة عند التأسيس وتستهلك على النحو الآتي:

٦% مباني بالقسط الثابت، ١٠% آلات بالقسط المتناقص، ١٥% سيارات

(بالتأبت)، ١٠% أثاث (بالتأبت).

٩. هناك مطلوبات محتملة بدعوى قضائية على الشركة بقيمة ٧٠٨ نتيجة أعمال تأخرت المنشأة عن تنفيذها للغير.

المطلوب:

- ١- إجراء قيود التسوية الواجب تدوينها فيما يخص المعلومات المقدمة آنفاً ضمن أوراق عمل المدقق لعرضها على مجلس الإدارة كمقترحات وتوصيات قبل إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات.
- ٢- إعداد مذكرة تسوية كشف حساب المصرف، وتصوير حساب المصرف بعد التدقيق وذلك لمعرفة الرصيد الحقيقي لحساب المصرف في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٣- إعادة تنظيم حساب الأرباح والخسائر والميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ لعرضها من جديد على المساهمين وجمهور المستثمرين.
- ٤- في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصياتك وتحفظاتك ما هو مضمون فقرة الرأي في تقريرك النهائي ضمن فرض:
- أ. إذا أدى التدقيق إلى تعديل حساب الأرباح والخسائر بنسبة لا تتجاوز ٥٠% فالتقرير مقيد (متحفظ).
- ب. إذا أدى التدقيق إلى تعديل حساب الأرباح والخسائر بنسبة تتجاوز ٥٠% فالتقرير سلبي (معاكس).
- ٥- استخدم ميزانيتك المدققة من قبلك في استخراج نسب السيولة ونسبة المديونية للغير مع التعليق عليها من وجهة نظرك كمدقق للحسابات.

المراجع العلمية

المراجع العربية

- ١- إبراهيم الحميد عبد الرحمن، خصائص جودة المراجعة المالية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث، الرياض ١٩٩٥.
- ٢- أرينز ألفين، لوبك جيمس، المراجعة "مدخل متكامل"، ترجمة الديسطة محمد عبد الكريم، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٢.
- ٣- السقا حمدي، أصول المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني، المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٨٧.
- ٤- الرمحي عبد الكريم علي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مطابع الدستور التجارية، عمان، ١٩٨٧.
- ٥- الصبان محمد سمير، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة- تطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٣.
- ٦- القاضي حسين، مراجعة الحسابات، الإجراءات، مكتبة الزهران، عمان، ١٩٩٧.
- ٧- القانون رقم/٣٣/ لسنة ٢٠٠٩ المتضمن تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية.
- ٨- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، المجلد الأول، الهيئة العامة لسوق المال، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ٩- الناضي محمود السيد، المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق- المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٠.
- ١٠- جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
- ١١- توماس وليم، هنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، جامعة الملك سعود فرع القصيم، الرياض، ١٩٨٩.
- ١٢- شركس محمد وجدي، الإطار والأساسيات في المراجعة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ١٩٨٧.
- ١٣- عطا الله محمد شوقي، دراسات وبحوث في المراجعة، الجزء الأول، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٩٢.

١٤- عيسى خضير مصطفى، المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، ١٩٩٦.

١٥- محمد الصحن عبد الفتاح وأبو زيد كمال خليفة، المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ١٩٩١.

١٦- محمد توفيق محمد & عبد المجيد محمد محمود، المشكلات المعاصر في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٩٢.

١٧- محمود منصور حامد وآخرون، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٩٩٤.

١٨- معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدار ٢٠٢٠.

١٩- معايير المراجعة الدولية والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ٢٠٢٠.

٢٠- نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥.

المراجع الأجنبية

- 1- Horngern, Charles, Harrison, Walter & Bamber Linda, "Accounting", Prentice- Hall, USA, 2005.
- 2- Issac N. Reynolds, Allen B. Sanders, and Hilman A. Douglas "Financial accounting" The Dryden Press, 1988.
- 3- ISAC "International accounting standard, United Kingdom, Londo, 1999.
- 4- Kijo, Donald E., and Weygant, Jerry. J., "Intermediate accounting" Eighth edition, Ne York, John Wily & Son, Inc., 1995.
- 5- Larson. K. and Chiappetta B. and Wild J., "Fundamental accounting principles", Irwin, USA 2008.
- 6- Needles B., Power. M., and Crosson. S., Principles of Accounting, Houghton Mifflin, USA, 2005 .
- 7- Stephen A. Zeff and Thomas F. Keller "Financial accounting theory" MacGraw-Hill book company New York, 1987.
- 8- The Abu- Gazaleh, English- Arabic, Dictionary of accountancy , total Abu- Gazaleh . 1984.
- 9- Waygandt J., Kieso. D and Kimmel. P., Accounting Principles, Wiley, USA 2008 .
- 10- Fees Philip, E., and Warren Carl S., "Accounting principles". Cincinnati Ohio : South-Western Publishing Co. USA, 1993.
- 11- Carol O . Houston . "Foreign Currency Translation Research: Review and Synthesis ." Journal of Accounting Literature. 1989

المصطلحات العلمية



Accord of accounts	مطابقة الحسابات
Account	حساب
Account analysis	تحليل الحسابات
Account title	اسم الحساب
Accounting	علم المحاسبة
Accounting books	الدفاتر المحاسبية
Accounting Cycle	الدورة المحاسبية
Accounting controls	الرقابة الداخلية المحاسبية
Accounting Equation	المعادلة المحاسبية
Accounting Evidence	إثبات محاسبي
Accounting Entries	القيود المحاسبية
Accounting manual	دليل الحسابات
Accounting period	الفترة المحاسبية
Accounting principles	المبادئ المحاسبية
Accounting records	السجلات المحاسبية
Accounting regulation	التنظيم المحاسبي
Accounts receivable	حسابات المدينة
Accounts payable	حسابات الدائنين
Accounting system	النظام المحاسبي
Accrual basis of accounting	أساس الاستحقاق المحاسبي
Accrual date	تاريخ الاستحقاق
Accrued expenses	المصروفات المستحقة
Accrued revenues	إيرادات مستحقة
Accumulated depreciation	الاستهلاك المتراكم
Actual	فعلي
Adjustment account	حساب تسوية
Adjusted Selling Price	سعر البيع المعدل
Administrative control	الرقابة الداخلية الإدارية
Adjusting entries	قيود التسوية الجردية
Administrative expenses	مصروفات إدارية
Adverse Opinion or report	الرأي السلبي
Agent	وكيل
Agio	أجيو (مصاريف خصم أوراق القبض)
Amount	مبلغ
American accounting association	جمعية المحاسبة الأمريكية

Annual interest	فائدة سنوية
Annuities	الأقساط
Appraised value	القيمة المقدرة
Arrears of interest	فوائد متأخرة
Assets	أصول، موجودات
At-lower-of cost or market	التكلفة أو السوق أيهما أقل
Average cost	متوسط التكلفة
Audit Committee	لجنة التدقيق
Audit program	برنامج التدقيق
Audit risk	مخاطرة التدقيق
Audit Reports	تقرير التدقيق
Auditing	تدقيق الحسابات
Auditing procedures	إجراءات التدقيق
Auditing standards	معايير التدقيق



Bad debts	ديون معدومة
Balance	رصيد
Balance brought forward	رصيد منقول
Balance carried forward	رصيد مرحل
Balance sheet	الميزانية العمومية
Balancing	ترصيد
Bank account	حساب مصرف
Bank reconciliation	مذكرة تسوية المصرف
Basic accounting assumptions	الفروض المحاسبية الأساسية
Beginning Inventory	مخزون أول المدة
Bill of exchange	كمبيالة، سند سحب
Bill payable	ورقة دفع
Bill receivable	ورقة قبض
Book inventory	الجرد الدفترى
Book value	القيمة الدفترية
Book-keeping	مسك الدفاتر



Calls in advance	أقساط مدفوعة مقدماً
Calls in arrears	أقساط متأخرة
Capital account	حساب رأس المال
Capital expenditure	مصرف رأس مالي
Cash account	حساب الصندوق
Cash basis	الأساس النقدي
Cash basis modified	الأساس النقدي المعدل

Cash discount	خصم نقدي
Cash in Bank	نقدية في المصرف
Cash in transit	نقدية في الطريق
Cash receipts	متحصلات نقدية
Chart of Accounts	دليل الحسابات
Certificate	شهادة
Certified Public accountant	محاسب قانوني CPA
Corporation	شركة مساهمة عامة
Check	شيك
Clean report	تقرير نظيف
Code of professional conduct	قواعد السلوك المهني
Closed account	حساب مقفل
Closing entries	قيود الأقفال
Closing stock	مخزون آخر المدة
Commercial discount	خصم تجاري
Compound interest	فائدة مركبة
Commision agent	وكيل بالعمولة
Confirmations	المصادقات
Consignee	وكيل
Consignments accounting	محاسبة بضاعة الأمانة
Consolidation	القوائم المالية الموحدة
Contingent Liabilities	المطلوبات المحتملة
Contract	عقد
Cost of sales	تكلفة المبيعات
Cost recovery method	أسلوب استرداد التكلفة
Correcting Entries	قيود التصحيح
Credit balance	رصيد دائن
Credit sales	البيع الآجل (مبيعات آجلة)
Current account	حساب جاري
Current file	الملف الجاري
Current Ratio	نسبة التداول
Current assests	أصول متداولة
Current liabilities	خصوم متداولة
Current value	القيمة الجارية



Data	بيانات
Date	تاريخ
Dead stock	بضاعة تالفة
Debenture loan	قرض السندات
Debit account	حساب مدين

Debit balance	رصيد مدين
Debit side	الجانب المدين
Debts	ديون
Declining method	طريقة القسط المتناقص
Deferred payment sale	بيع بالتقسيط
Depreciation account	حساب الاستهلاك
Depreciation of fixed assets	استهلاك الأصول الثابتة
Detection Risk	مخاطرة الاكتشاف
Direct costs	التكاليف المباشرة
Disclaimer of Opinion	الامتناع عن إبداء الرأي
Discount allowed	خصم مسموح به
Discount earned	خصم مكتسب
Discount rate	معدل الخصم
Distribution account	حساب التوزيع
Document	مستند
Down payment	مقدم الثمن (دفعة أولية)
Double entry	القيد المزدوج
Doubtful debts account	حساب الديون المشكوك في تحصيلها
Drawee	المسحوب عليه
Drawer	الساحب
Drawings	المسحوبات الشخصية
Due date	موعد السداد المحدد
Due Professional Care	بذل العناية المهنية المعتادة
E	
Economy	اقتصاد
Efficiency	فعالية
Ending inventory	مخزون آخر المدة
Endorsement	عملية التظهير أو التجيير
Exchange rate	سعر الصرف
Expenses account	حساب المصروفات
External auditor	مدقق حسابات خارجي
Evidential matter	أدلة الإثبات
Errors	الأخطاء
Explanatory paragraph	الفقرة التوضيحية
F	
Face value	القيمة الاسمية
Final accounts	حسابات ختامية
Financial accounting	المحاسبة المالية
Financial position	المركز المالي
Financial Statements Audit	تدقيق القوائم المالية

Financial year	السنة المالية
Fixed assets	الأصول الثابتة
Flowcharts	خرائط التدفق
Foreign currency	العملة الأجنبية
Furniture	أثاث
Fund	الصندوق



Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
General journal	دفتر اليومية العامة
General ledger	دفتر الأستاذ العام
General price index	الرقم القياسي للأسعار
General Standards	معايير عامة
Goods in transit	بضاعة في الطريق
Goods inwards	البضاعة الواردة
Goods outwards	البضاعة الصادرة
Goodwill	الشهرة
Gross loss	مجمّل الخسارة
Gross profit	مجمّل الربح



Head office current account	حساب جاري المركز الرئيسي
Hire purchase accounting	محاسبة البيع بالتقسيط
Historical cost principle	مبدأ التكلفة التاريخية



Petty Cash	المصروفات النثرية
Income statement	قائمة الدخل
Income summary	ملخص الدخل
Independent Auditor	المدقق المستقل
Information Risk	خطر المعلومات
Intangible Assets	الأصول غير الملموسة
Integrity	النزاهة أو الأمانة
Internal Auditor	المدقق الداخلي
International Auditing Standards	معايير التدقيق الدولية
Internal control statements	قائمة الاستبيان عن الرقابة الداخلية
Introductory Paragraph	فقرة المقدمة
Indemnity	تعويض
Indirect expenses	مصاريف غير مباشرة
Insurance company	شركة التأمين
Intangible assets	الأصول المعنوية غير الملموسة
Interest table	جدول الفائدة

Irregularities	التلاعب في الحسابات
Inventory valuation	تقييم المخزون
Investment	استثمار
Invoice	فاتورة



Jobber	وسيط
Joint account	حساب مشترك
Journal	دفتر اليومية



Keen prices	أدنى الأسعار
Kite	كمبيالة سورية



Legal expenses	مصاريف قضائية
Ledger	دفتر الأستاذ
Liabilities	خصوم ، مطلوبات
Liquidity	السيولة
List	قائمة
Loan	قرض
Local currency	العملة المحلية
Long-form audit report	التقرير المطول
Long-term Assets	أصول طويلة الأجل
Long-term Liabilities	خصوم طويلة الأجل
Long-term loan	قرض طول الأجل
Loss	خسارة
Loss contingencies	الخسائر المحتملة



Machines	الآلات
Management	الإدارة
Manipulation	تلاعب - غش
Market price	سعر السوق
Matching Principle	مبدأ المقابلة
Materiality	الأهمية النسبية
Measure	قياس
Minimum	حد أدنى
Miscellaneous expenses	مصاريف متنوعة
Miscellaneous income	إيرادات متنوعة
Monetary Unit	الوحدة النقدية



Nature of Auditing	طبيعة تدقيق الحسابات
Negative confirmation	المصادقة السلبية
Negligence	الإهمال
Net asset	صافي الأصول
Net investment	صافي الاستثمار
Net loss	صافي الخسارة
Net profit	صافي الربح
Nominal account	حساب اسمي
Note payable	كمبيالة دفع
Note receivable	ورقة قبض
Noting charges	مصاريف البروتستو
Normal spoilage	تالف طبيعي



Objectivity principle	مبدأ الموضوعية
Opining Paragraph	فقرة الرأي
original cost	تكلفة أصلية
Over draft	سحب على المكشوف
Owners equity	حقوق الملكية



Partnership	شركات الأشخاص
Payee	المستفيد
Percentage	نسبة مئوية
Peer Review	فحص النظير
Periodical inventory system	نظام الجرد الدوري
Perpetual inventory system	نظام الجرد المستمر
Petty expenses	مصروفات نثرية
Posting to an account	الترحيل إلى الحساب
Prepaid expenses	مصروفات مدفوعة مقدماً
Prepaid revenue	إيرادات محصلة مقدماً
Present value	القيمة الحالية
Pracurator	معتد (وكيل)
Proforma invoice	فاتورة صورية
Profit and loss account	حساب الأرباح والخسائر
Proprietorship	مشروع فردي / ملكية فردية
Profit margin	هامش الربح
Purchase	مشتريات
Purchase Expenses	مصاريف الشراء
Purchase returns & allowances	مردودات المشتريات ومسموحاتها

Q

Qualified Opinion	الرأي المقيّد
Quality	نوعية
Quality Control	رقابة الجودة
Quarterly	ربيع سنوي
Quotation at loaded price	التسعير بسعر افتراضي
Quotation at selling price	التسعير بسعر البيع

R

Rate of interest	سعر الفائدة
Real account	حساب حقيقي
Reducing installment method	طريقة القسط المتناقص
Rent	الإيجار
Reporting	التقرير
Reserve account	حساب الاحتياطي
Retained earnings	الأرباح المحتجزة
Revenue account	حساب الإيرادات
Revenue expenditure	مصرف إيرادي

S

Sampling risk	مخاطر المعاينة
Salaries	رواتب الموظفين
Sales	مبيعات
Sales Returns	مردودات المبيعات
Scope limitations	قيود على نطاق الفحص
Secret reserve	احتياطي سري
Securities	أوراق مالية
Selling & administrative expenses	مصاريف البيع والتوزيع
Selling price	سعر البيع
Short-term liabilities	مطلوبات قصيرة الأجل
Short-term loan	قرض قصير الأجل
Scope Paragraph	فقرة النطاق
Simple entry	القيد البسيط
Specialist	خبير
Standards of Field Work	معايير العمل الميداني
Standards of Reporting	معايير إعداد التقرير
Statement of account	كشف الحساب
Statement of cash flows	قائمة التدفقات النقدية
Scope Paragraph	فقرة النطاق
Stock exchange	سوق الأوراق المالية
Stock taking	جرد فعلي

Stock, operating	بضاعة أول المدة
Straight-line depreciation method	طريقة القسط الثابت
Subsequent events	الأحداث اللاحقة
Sufficient evidence	أدلة إثبات كافية (كمياً)
Sum of the years method	طريقة مجموع السنوات
Suppliers	موردون

٢٤٣

Tags	بطاقات جرد
Taxation	الضريبة
Tax dodging	تهرب من دفع الضرائب
Tax free	معفى من الضريبة
Taxable profits	أرباح خاضعة للضريبة
Tick marks	علامات التدقيق
The Auditing Profession	مهنة تدقيق الحسابات
Tools	عدد (أدوات)
Trade discount	خصم تجاري
Trade Mark	العلامة التجارية
Trading account	حساب المتاجرة
Traveling expenses	مصاريف الانتقال
Trial balance	ميزان المراجعة
Types of Audits	أنواع التدقيق

٢٤٤

Uniform accounting system	نظام محاسبي موحد
Unqualified Audit Report	تقرير تدقيق حسابات نظيف
Useful life	عمر إنتاجي

٢٤٥

Value added	القيمة المضافة
Voucher	مستند
Vouching	مراجعة مستندية

٢٤٦

Wage	أجر
Weighted average	متوسط حسابي مرجح
Withdrawals	مستحقات شخصية
Worksheet	ورقة العمل
Working capital ratio	نسبة رأس المال العامل
Working papers	أوراق العمل

٢٤٧

Year- end inventory	بضاعة آخر السنة

تم تدقيق الكتاب علمياً من قبل

أ. د علاء الدين جبل أ. د محمود إبراهيم أ. د محمد خالد بنود

المدقق اللغوي

الدكتور بسام بديع جميل

حقوق الطبع والترجمة والنشر
محفوظة لمديرية الكتب
والمطبوعات الجامعية

UNIVERSITY
OF
ALEPPO