

أخطار المراجعة وكيفية التحكم فيها وعلاقتها بغش الإدارة وعلاقتها بألعاب المراجع

مقدمة :

يوجد بأى مهنة مجموعة أخطار ملازمة لهذه المهنة مما يتطلب من القائمين على هذه المهنة تحديد هذه الأخطار بدقة ومحاولة التحكم فيها ، والتقليل من تأثيرها بقدر الإمكان ومهنة المراجعة كأي مهنة معروفة تلازمها مجموعة من المخاطر المعروفة و المقبولة فى أوساط المهنة ، فأخطاء مهنة المراجعة تعكس احتمال إبداء المراجع لرأى غير سليم عن القوائم المالية محل الفحص ، وذلك بسبب الفشل فى اكتشاف الأخطاء الجوهرية التى قد توجد فى البيانات المحاسبية التى أعدت منها هذه القوائم المالية .
ومستوى خطر المراجعة الذى يمكن أن يقبله المراجع يعتبر قرارا اقتصاديا يحتاج إلى تحليل التكلفة و العائد .
وتختلف المنشآت عن بعضها البعض فى رغبتها فى قبول هذا المستوى من الخطر ، فبعض المنشآت لديها استعداد لقبول مستوى خطر مرتفع عن المنشآت الأخرى ويتوقف ذلك على طبيعة عمل المنشأة ووضعها الإقتصادى .

تعريف خطر المراجعة :

يمكن تعريف خطر المراجعة بأنه احتمال إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضع الفحص وذلك بسبب فشل المراجع فى اكتشاف الأخطاء الجوهرية التى قد توجد فى القوائم المالية التى يبدي رأيه فيها .

أنواع أخطار المراجعة :

تنقسم أخطار المراجعة إلى نوعين كما يلى :

الخطر الأول : احتمال حدوث خطأ جوهري :

أى احتمال حدوث خطأ مادي فى القوائم المالية وهذا النوع من الأخطاء يخرج عن نطاق التحكم المباشر للمراجع ، مما يعنى عدم الحصول على تأكيد كامل بنسبة ١٠٠% عن القوائم المالية محل المراجعة .
ويوجد ثلاث محددات أساسية لاحتمال حدوث أخطاء مادية فى العمليات المحاسبية وهى :

- ١- نزاهة إدارة المنشأة .
- ٢- قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة .
- ٣- الحالة الاقتصادية و البيئية للمنشأة محل المراجعة .

١- نزاهة إدارة المنشأة :

إن نزاهة الإدارة العليا للمنشأة محل المراجعة يعتبر أكثر أهمية من أى عامل آخر فى تقدير الخطأ الناجم عن الخطأ المادى الذى قد يوجد فى العمليات المحاسبية فاحتمال قيام إدارة المنشأة بالغش و التلاعب فى أنظمة الرقابة الداخلية قائم بصفة دائمة لوجود العديد من الدوافع التى تجعل الإدارة تحاول دائماً التلاعب فى القوائم المالية وهذا ما يجعل نزاهة الإدارة بصورة دقيقة أمر فى غاية الصعوبة ويكون التلاعب دائماً فى القوائم المالية بدافع شخصى ألا و هو محاولة إخفاء عجز الإدارة عن تحقيق الأهداف وقد يكون هذا التلاعب محبوباً لدرجة يبدو معها أن الإدارة إنما تعمل فى صالح المنشأة و المساهمين .

٢- قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة :

تعتبر صلاحية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة التى تراجع حساباتها محددات رئيسية للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية ، وكلما أصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر تعقيداً كلما كان هذا المحدد أثر أهمية فى تقدير خطر الخطأ المادى فى العمليات المحاسبية وبالتالي زاد الاهتمام بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية أكثر من عملية المراجعة نفسها حتى أصبح الاعتقاد بأن المراجعة الحديثة تحولت الى فحص و تقييم لأنظمة الرقابة الداخلية .

٣- الحالة الاقتصادية و البيئية للمنشأة محل المراجعة :

إن تقدير الحالة الاقتصادية و البيئية التى تعمل فى ظلها المنشأة محل المراجعة تعتبر من المحددات الرئيسية لاحتمال حدوث خطأ مادى فى القوائم المالية .وبسبب الضغوط الاقتصادية و البيئية التى تتعرض لها المنشآت الحديثة ، فإن أغلب العملاء يميلون الى قبول خطر مراجعة مرتفع ، أملىن فى تحقيق وفر فى تكلفة عملية المراجعة . ومع التسليم بخروج هذا المحدد عن نطاق التحكم المباشر للمراجع ، إلا أن تأثير هذا المحدد كبير فى تقدير صافى أصول المنشأة ، وبالتالي تأثيره مباشر على خطر عملية المراجعة .

الخطر الثانى : احتمال الفشل فى اكتشاف خطأ جوهرى :

وهذا النوع من الأخطار يعتبر فى نطاق التحكم المباشر للمراجع . و احتمال أن المراجع سوف يفشل فى اكتشاف خطأ جوهرى مكون من محددتين ألا وهم :

١- خطر المعاينة .

٢- خطر غير المعاينة .

١- خطر المعاينة :

خطر المعاينة عبارة عن احتمال فشل المراجع فى اكتشاف خطأ جوهرى وذلك لأن المراجعة لا تتم إلا لجزء من المجتمع محل المراجعة ، و بذلك يظل احتمال الفشل فى اكتشاف الأخطاء قائماً ، طالما أن المجتمع لم يتم فحصه بنسبة ١٠٠% وفى معنى إحصائى فإن خطر المعاينة إنما يعتمد على مستويات الأهمية النسبية للمراجعة

ومستوى الدقة المرغوبة ، وكذلك مستوى الثقة المطلوب وحجم العينة الواجب سحبه من المجتمع محل المراجعة .

من الأفضل من وجهة نظر الرقابة على الخطر استخدام أساليب العينات الإحصائية فى اختيار وتقييم عينات المراجعة . ولو كان بإمكان المراجع تقسيم المجتمع إلى طبقات ، و مراجعة العناصر الهامة مراجعة كاملة ١٠٠% فأنه بذلك يستطيع التحكم فى خطر المعاينة و تقليله إلى أدنى درجة ممكنة .

ولكن هناك مشاكل لتطبيق أسلوب العينات الإحصائية فى المراجعة وسوف نتعرض أيضا إلى أساليب علاجها :

* لقد مر أسلوب المعاينة الإحصائية بمرحلتين كما يلي :

المرحلة الأولى : التحول من المراجعة الكاملة إلى الفحص الإختياري :

أو ما يطلق عليها (المعاينة الحكمية) وهذه

المرحلة ظهرت نتيجة لكبر حجم المشروعات وتعدد العمليات المحاسبية بها مما أضطر المراجع إلى قيامه بالمراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الكاملة ، و ذلك عن طريق اختيار المراجع لعينة من بين البنود التى يريد المراجع مراجعتها ثم فحص وتعميم النتائج المحققة بعد ذلك على المجتمع الذى اختيرت منه هذه العينة . و اختيار العينة و فحصها و تعميمها يعتمد على التقدير الشخصى البحت للمراجع و إن كان هذا التقدير يتأثر بعدة اعتبارات أهمها :

١- حالة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة .

٢- مدى توفر المساعدين لدى المراجع .

٣- مدى توفر الوقت الكافى لدى المراجع و مساعدية .

**** مزايا الفحص الإختياري :**

١- توفير وقت المراجعة .

٢- تخفيض تكلفة عملية المراجعة .

٣- الحد من مشكلة توفير عدد كافى من المحاسبين و المراجعين المؤهلين عمليا و معمليا .

٤- يؤدى إلى اهتمام المنشآت بأعداد الخطط و اتخاذ الوسائل المتعلقة بالرقابة الداخلية

خطوات تطبيق المراجع لأسلوب المعاينة الاختيارية :

١- تحديد حجم العينة و اختيار مفرداتها :

و يتم ذلك على أساس خبرة و حكمة المراجع الشخصية .

٢- تقييم نتائج العينة:

أيضا عملية تقييم النتائج تكون بصفة شخصية و غالبا ما تكون متحيزة و تعميم نتائج هذه العينة على المجتمع محل الفحص يكون غير موضوعى بل حكمى .

**** مساوئ المعاينة الاختيارية:**

١- لا تمكن المراجع من التأكد من أن العينات التى اختارها غير متحيزة .

٢- لا يستطيع المراجع بواسطتها تقدير خطأ المعاينة .

٣- لا توفر للمراجع طريقة موضوعية منظمة للإثبات لتحديد حجم العينة أو للتأكد من أن العينات المختارة كافية.

المرحلة الثانية : التحول من المعاينة الحكيمة إلى المعاينة الإحصائية :
أى استخدام أسلوب العينات العشوائية بدلا من استخدام

أسلوب العينات الحكيمة .

**** مزايا استخدام المعاينة الإحصائية فى المراجعة :**

- ١- يوفر للمراجع نتائج موضوعية و مأمونة .
- ٢- مساعدة المراجع فى تحديد حجم العينة بشكل موضوعى .
- ٣- إعطاء نتائج أكثر دقة من الفحص الشامل .
- ٤- مساعدة المراجع فى تحديد هدفه بدقة .

**** مشاكل استخدام المعاينة الإحصائية فى المراجعة :**

- ١- انتشار ظاهرة أخطاء المعاينة.
- ٢- صعوبة التطبيق.
- ٣- الاعتقاد السائد بين المراجعين بان المراجعة قبل كل شيء تعتمد على الحكم الشخصى للمراجع .

١- انتشار ظاهرة أخطاء المعاينة:

تنقسم أخطاء المعاينة إلى:

أ- أخطاء تحيز والتي بدورها تنقسم إلى :

- ١- التحيز فى الاختيار .
 - ٢- التحيز فى التقدير .
- ب- أخطاء المعاينة العشوائية : أى كلما كبرت العينة كلما كانت الأخطاء قليلة .
ويوجد مدخلين لقياس الأخطاء العشوائية :
- ١- مدخل تقدير معالم المجتمع .
 - ٢- مدخل اختيار الفروض .

٢- صعوبة تطبيق أسلوب العينات الإحصائية:

نظرا لكونه يعتمد على بعض النظريات الرياضية و الإحصائية و يستخدم العديد من الجداول

الإحصائية فى عدة مجالات نذكر منها :

١- اختيار طريقة المعاينة .

٢- تحديد حجم المعاينة .

٣- اختيار مفردات العينة .

٤- تقييم النتائج المستمدة من العينة .

مما يحتاج من المراجع و مساعديه إلى مهارات رياضية و إحصائية على مستوى عال و هنا نقول إن صعوبة التطبيق لا تعتبر مبررا لعدم التطبيق طالما سلمنا بدقة النتائج و سلامة الإجراءات .

٣- الاعتقاد السائد بين المراجعين أن المراجعة قبل كل شيء تعتمد على الحكم

الشخصى للمراجع :