

أستخدام الحكم الشخصي في المراجعة Judgment



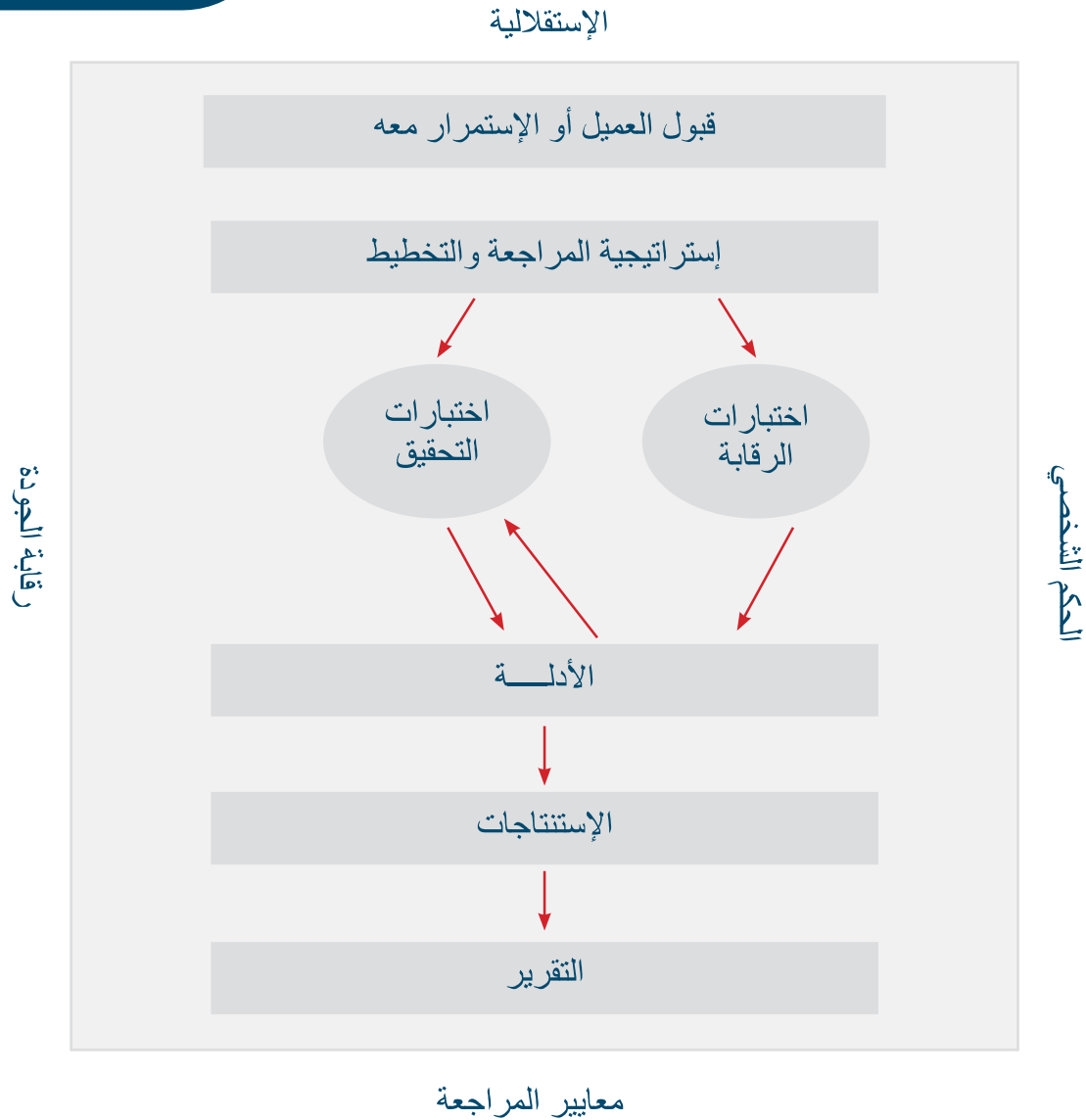
الأستاذ/ محمد يحيى

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

يعتقد البعض ان الإلمام بمعايير المراجعة يعتبر كافياً لأداء عملية مراجعة ناجحة وهذا اعتقاد خاطئ حيث أن معايير المراجعة تختلف عن معايير المحاسبة التي يترك فيها للمزاوول حيز ضيق من إستخدام الحكم الشخصي حيث أن الإختيارات فيها محدودة للغاية ويجب الإلتزام والثبات في إستخدامها في حين ان معايير المراجعة تعطي للمراجع الخطوط العريضة والمعايير الواجبة الإستخدام في أداء عملية المراجعة إلا إنها تترك له مدي واسعاً لإستخدام الحكم الشخصي في تقييمه لنتيجة كل إجراء من الإجراءات التي يقوم بها علي مدار أدائه للمهمه.

لكي نتعرف علي مدي أهمية استخدام الحكم الشخصي في المراجعة وأن المراجع الناجح هو الذي يوفق في إستخدام الحكم الشخصي في تقدير الأمور وإستخلاص الرأي الصائب الذي يقوده إلي أداء عملية مراجعة يخفض فيها إلي أدنى حد خطر عدم الإكتشاف الذي يعد من أحد عناصر خطر المراجعة وهو الخطر الوحيد الذي يمثل عمل المراجع والذي في ضوء تقييمه له يقوم بأداء مهمة المراجعة. والرسم التالي يوضح شرح خطوات أداء عملية المراجعة.

باب المراجعة



والرسم السابق يوضح أهمية وعلاقة استخدام الحكم الشخصي في تنفيذ عملية المراجعة.

قبول العمل أو الإستمرار معه

تتطلب معايير المراجعة أن يقيم المراجع العمل المرتقب ليتعرف علي إمكانية قبول العمل معه وكذلك أن يقيم العمل الحالي ليتعرف علي إمكانية الإستمرار معه.

وفي الحالة الاولى يستعلم المراجع عن عميله المرتقب سواء عن طريق الإستفسار عنه أو عن معلوماته الشخصية عنه أو بالإتصال بالمراجع السابق إن وجد. وفي ضوء ما يحصل عليه المراجع يستخدم حكمه الشخصي في إتخاذ قرار قبول العمل من عدمه حيث لا يوجد معيار واحد لقياس جودة هذا العمل ومدي مصداقيته ونزاهة إدارته.

وفي الحالة الثانية يستخدم المراجع حكمه الشخصي في ضوء معاملاته السابقة مع العمل من ناحية مصداقيته ونزاهة إدرته خلال التعامل معه في المراجعات السابقة.

باب المراجعة

إختبارات الرقابة

وهي الخطوات التي يقوم بها المراجع لإختبار مدي وجود وتطبيق وفاعلية إجراءات الرقابة بالمنشأة من أجل تحديد خطر الرقابة وهو الذي يمثل أحد أطراف معادلة خطر المراجعة ويستخدم المراجع حكمه الشخصي في تحديد مدي إستمراره في الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية أثناء قيامه بمهمة المراجعة من عدمه.

إختبارات التحقق

وهي الإجراءات التي يقوم بها المراجع من أجل التأكد من إكتمال وحدث وصحة وتقييم بنود القوائم المالية سواء عن طريق إستخدام الوسائل المعروفة في الحصول علي أدلة المراجعة أو عن طريق الإجراءات التحليلية.

ويستخدم المراجع حكمه الشخصي هنا في تحديد طبيعة ومدي وتوقيت إجراءات إختبارات التحقق . وتعتبر كلمة طبيعة عن نوع الإجراء الذي سيتم والأهداف التي يسعى الإجراء إلي تحقيقها . وأما كلمة مدي فهي تعبر عن عدد الوحدات التي سيتم إختبارها إذا لم يكن سيقوم بإختبار كافة وحدات المجتمع. أما التوقيت فهو يعبر عن متي يتم إجراء الإختبار.

أما بالنسبة للإجراءات التحليلية فعلي المراجع أن يستخدم حكمه الشخصي في تحديد أي من البنود يتم إستخدام هذا الإجراء في إختبارها ومدي تحقيق الإجراءات التحليلية للهدف المرجو الوصول إليه.

الأدلة

الأدلة هي الناتج الذي يصل إليه المراجع من إختباراته وإجراءاته التي خطط لها. وتنص معايير المراجعة علي ضرورة حصول المراجع علي الأدلة المناسبة والكافية التي تمكنه من إبداء رأيه.

والأدلة المناسبة هي الأدلة السليمة أما الأدلة الكافية فهي تعبر عن كمية هذه الأدلة التي يجب علي المراجع الحصول عليها، وكما هو وارد في معايير المراجعة فالأدلة الواردة من طرف خارجي تكون أكثر مصداقية



إستراتيجية المراجعة والتخطيط

تبدأ عملية نجاح مهمة المراجعة أو فشلها من هذه الخطوة التي يعتقد البعض بالخطأ أنها أمر روتيني يكتب علي الورق فقط. في حين أن خطوة رسم إستراتيجية المراجعة ومن بعدها تحديد خطة المراجعة هي خطوة هامة جداً.

ويحصل المراجع علي مكونات إستراتيجية مهمة مراجعة معينة بالإستفسار و الإطلاع والتحليل وبناء علي نتائج الإجراءات السابقة يستخدم المراجع حكمه الشخصي في وضع إستراتيجية المراجعة فعلي سبيل المثال يتم تحديد الأهمية النسبية التخطيطية في ضوء البيانات المالية المتاحة ويستخدم المراجع هنا حكمه الشخصي في تحديد رقم الأهمية النسبية التخطيطية كما أن المراجع في مثال آخر يستخدم حكمه الشخصي في تحديد الحسابات أو المعاملات ذات الأهمية الخاصة التي تشير المعلومات المتاحة علي ضرورة إعطائهم أهمية خاصة أثناء عملية المراجعة.

كما أنه في ضوء أسلوب المراجعة بالأهداف يستخدم المراجع حكمه الشخصي في تحديد الأهداف التي يسعى إلي تحقيقها والإجراءات التي يجب أن يقوم بها لتحقيق كل هدف علي حده لكل بند في بنود القوائم المالية.

باب المراجعة

من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة ، كما أن الأدلة الأصلية تكون أكثر مصداقية من تلك التي في شكل صور للمستندات ، كما أن الأدلة التي تحكمها رقابة داخلية فعالة تكون أكثر مصداقية من التي لا تحكمها رقابة داخلية فعالة ، كما أن الأدلة المكتوبة تكون أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفهيًا. وعلي المراجع أن يستخدم حكمه الشخصي في تحديد كيفية المزج بين أنواع هذه الأدلة ليحقق المطلوب منه في الحصول علي الأدلة المناسبة والكافية.

الإستنتاجات

هذا الإجراء هو أكثر الإجراءات التي يستخدم فيها الحكم الشخصي حيث أن الإجراء الذي يربط بين كل الإجراءات السابقة والمنتج النهائي للمراجع وهو تقريره علي القوائم المالية. فأدلة المراجعة كما و سبق الشرح لا تعطي في مجملها في أغلب الأحيان نتائج حاسمة لذا فعلي المراجع أن يستخدم حكمه الشخصي في تحليل وتفسير نتائج الأدلة التي حصل عليها ليستخلص منها إستنتاجه عن كل بند من بنود القوائم المالية وبالتالي تأثير ذلك علي تقريره.

التقرير

التقرير هو المنتج النهائي لعمل مراجع الحسابات في عملية مراجعة. وكما سبق القول فإن إستنتاجات المراجع تصل به في النهاية إلي مرحلة اصداره للتقرير. فإذا توصل المراجع نتيجة لحكمه الشخصي في ضوء الأدلة و الإستنتاجات التي حصل عليها أن يصدر تقريراً نظيفاً فليس هناك مشكلة بشرط أن تكون أدلة المراجعة التي حصل عليها واستنتاجاته منها تدعم هذا الحكم الشخصي بإصدار مثل هذا التقرير.

أما اذا كان الحكم الشخصي للمراجع هو إصدار تقرير بتعديل في الرأي فعادة مايرجع إلي المسؤولين عن الحوكمة في المنشأة لمناقشتهم في أسباب ما توصل إليه وبناءً علي اجتماعه مع المسؤولين عن الحوكمة عليه أن يستخدم حكمه الشخصي فيما قد يتوصل إليه معهم من نتائج قد تؤثر علي قراره الاول بإصدار تقرير معدل وفي كل الأحوال علي المراجع عندما يستقر علي إصدار تقرير بخلاف التقرير النظيف أن يستخدم حكمه الشخصي في إختيار نوع التقرير من الانواع الخمسة التي نعرفها عن التقرير المعدل وهي:

١. تقرير معدل برأي غير متحفظ مع إضافة فقره توجيه الإنتباه

٢. تقرير معدل بتحفظ علي عدم موافقة هام

٣. تقرير معدل بتحفظ علي النطاق هام

٤. تقرير عكسي بسبب عدم موافقه جوهرية

٥. تقرير بعدم القدرة علي إبداء رأي بسبب قيد علي النطاق جوهرية

مما سبق يتضح ضرورة الإهتمام بتنمية مهارة إتخاذ الحكم الشخصي المناسب في المراجعة.